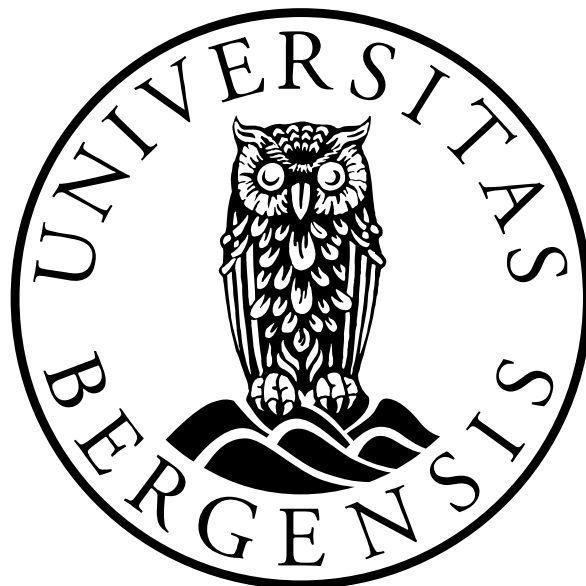


Omgåelse av kildeskatt, realitetsvilkåret og forholdet til EØS-retten

*Særlig om utgående utbytte i konsernstrukturer,
jf. sktl. §§ 13-2, 2-38 (5) og 10-64 bokstav b*

Kandidatnummer: 188

Antall ord: 14 929



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet
UNIVERSITETET I BERGEN

10.05.2024

Innholdsfortegnelse

1. Innledning	4
1.1 Problemstilling	4
1.2 Aktualitet og innfallsvinkel	4
1.3 Rettskildebildet.....	7
1.4 Juridisk metode	8
1.5 Avgrensninger og begrepsavklaringer	9
2. Rettspraksis, rammeverk for analysen	11
2.1 Generelt om rettspraksis og omgåelsesspørsmålet	11
2.2 Transocean-saken, LB-2014-176629-3	11
3. Skatteloven § 13-2: Omgåelsesregelen og utbytte til utenlandske holdingselskaper ...	14
3.1 Introduksjon og bakgrunn.....	14
3.2 Grunnvilkåret – omgåelsesterskelen.....	16
3.2.1 Disposisjon - anvendelsesområde	16
3.2.2 Skattefordel – nærmere om besparelse i kildeskatt.....	16
3.2.3 Hovedformålet, hva kreves?	17
3.3 Totalvurderingen.....	19
3.3.1 Generelt om totalvurderingen	19
3.3.2 Egenverdi og andre virkninger.....	19
3.3.3 Øvrige momenter	20
3.3.4 Hva betyr egentlig formål?	21
3.4 Utfallet av vurderingen.....	23
3.5 Omgåelsesregelens reservasjon for realitetsvilkåret.....	24
4. Realitetsvilkåret i sktl. § 10-64 bokstav b	26
4.1 Introduksjon.....	26
4.2 Realitetsvilkårets metodiske aspekter.....	27
4.2.1 Hva er realitetsvilkårets vurderingstema?.....	27
4.2.2 Hvilke krav stilles til skatteformålets betydning?.....	29
4.3 Etableringsvurderingen for selskaper med begrenset fysisk tilstedeværelse.....	31
4.3.1 Hvilke momenter er relevante i vurderingen?.....	31
4.3.2 Lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten	33
4.3.3 Om selskapets ledelse og ansatte er egnet til å drive, samt faktisk driver virksomheten.....	34

4.3.4 Om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet	35
4.3.5 Selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet	35
4.3.6 Kan øvrige momenter utledes fra praksis?.....	36
5. Forholdet mellom lovfestet omgåelse og EØS-retten – forbi realitetsvilkåret	38
5.1 Norsk praksis og EØS-retten	38
5.2 Grensegang mot misbrukslæren	39
5.3 Rettsaktene; betydningen av grunnfrihetene og direktiver	40
5.4 Hvilken grunnfrihet er relevant?.....	41
5.5 Forelå restriksjoner i Transocean-saken?	42
5.5.1 Generelt om restriksjoner.....	42
5.5.2 Om realitetsvilkåret som restriksjon ved terskelforskjell	43
5.5.3 Anvendelse av omgåelsesregelen som restriksjon	44
5.5.4 Hva skal til for at tilfeller er objektivt sammenlignbare?	44
5.6 Hvilke formål kan forfølges?.....	46
5.7 Rettferdiggjøring, proporsjonalitet	47
5.7.1 Hadde restriksjonene vært egnede i Transocean-saken?.....	47
5.7.2 Nødvendighet, mer enn nødvendig i Transocean-saken?.....	48
5.8 Hvordan sikre EØS-rettens gjennomslag?.....	50
6. Avsluttende bemerkninger	52

1. Innledning

1.1 Problemstilling

Avhandlingens hovedtema er omgåelse av kildeskatt. Hovedproblemstillingen er om skatteloven (sktl.) § 13-2 må tolkes innskrenkende når det gjelder utgående utbytte, for å sikre samsvar med EØS-retten. Utgangspunktet tas i den generelle omgåelsesregelen i skatteloven § 13-2. Deretter drøftes omgåelsesregelens forhold til vilkårene «reelt etablert» og «reell økonomisk aktivitet», jf. sktl. §§ 2-38 (3), (5) og 10-64 b – samlet kjent som realitetsvilkåret. Videre drøftes forholdet mellom nasjonal skattelovgivning og EØS-retten. Analysen bruker tidligere rettspraksis om den ulovfestede omgåelsesregelen som illustrasjon.

1.2 Aktualitet og innfallsvinkel

Kjernen i de fleste saker som angår nasjonale omgåelsesregler og forholdet til internasjonal skatterett, er hvorvidt nasjonalstaten har effektive virkemidler mot det som betegnes som «treaty shopping». I OECDs arbeid mot uthuling av nasjonalstatenes skattefundament, står bekjempelsen av treaty shopping høyt på agendaen. OECD definerer treaty shopping slik:

«Strategies through which a person who is not a resident of a State attempts to obtain benefits that a tax treaty concluded by that State grants to a resident of that State, for example by establishing a letterbox company in that State».¹

Typisk omfatter begrepet «treaty shopping» utnyttelsen av asymmetrier mellom ulike staters skatteregler ved bruk av skatteavtaler for å oppnå gjensidig ikke-beskatning, eller lavere total skattebelastning. Utover 2000-tallet har det vært økende oppmerksomhet rundt multinasjonale selskapers offensive skatteplanlegging i den digitale økonomien, noe som betraktes som et voksende samfunnsproblem.² Nasjonalt har fokuset ledet til at omgåelsesnormen er blitt lovfestet i sktl. § 13-2, for å etablere tydelige rammer rundt håndteringen av offensiv skatteplanlegging. Internasjonalt har dette fokuset fått medlemsstatene i OECD til å anmode organisasjonen om en handlingsplan for å motvirke misbruk av skatteavtaler («Base Erosion and Profit Shifting» ofte forkortet BEPS).³

¹ OECD (2015) s. 9

² Zimmer (2017) s. 18-19

³ OECD (2013)

I tråd med OECDs handlingsplan mot skatteunndragelse, har EU-kommisjonen utviklet Anti Tax Avoidance Directive (ATAD).⁴ Direktivet markerer en europeisk utvikling innenfor direkte beskatning – et rettsfelt som medlemsstatene historisk sett har møtt med skepsis. Som utgangspunkt er direkte beskatning utenfor virkeområdet til EØS-avtalen, men grunnfrihetene er en del av EØS-avtalens hoveddel. Herunder spiller etableringsfriheten en sentral rolle, jf. EØS-avtalens artikkel 31 og 34, som tilsvare Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU) artikkel 49. Dette gjør at forpliktelsen til å ivareta grunnfrihetene også må hensyntas ved utforming og anvendelse av norsk skattelovgivning.

ATAD resulterte likevel i et minimumsdirektiv uten EØS-relevans, som kun stiller visse minimumskrav for å forhindre forskjellsbehandling innenfor EU.⁵ Den manglende EØS-relevansen innebærer at Norge ikke er forpliktet til å implementere ATAD. På den annen side kan EU-domstolens dynamiske tolkninger av sekundærlovgivning skape vekselvirkninger som påvirker grunnfrihetene, og dermed beskatningsmyndigheten i Norge.⁶ Imidlertid er slike påvirkningseffekter usikre og utfordrende å påvise.

I henhold til norsk rett skal utbytte som utbetales til utenlandske eiere ilegges kildeskatt, jf. sktl. § 10-13. Hvis utbyttene beskattes ved hver overføring mellom ulike selskaper, oppstår kjedebeskatning. Dette er uønsket fordi det kan føre til tilfeldige utslag i skattebelastningen.⁷ Tidligere ble den såkalte RISK-modellen benyttet for å unngå kjedebeskatning, men denne ble ansett for å være uforenlig med EØS-retten i Fokus-bank-saken, og ble derfor erstattet av fritaksmetoden.⁸ Med fritaksmetoden menes ordningen som gjør at utbytter og gevinster som aksjeselskaper mottar fra investeringer i andre aksjeselskaper er skattefritt, jf. sktl. § 2-38. Fritaksmetoden inneholder samtidig vilkår som skal ivareta Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, herunder realitetsvilkåret. Den fastsetter derfor at nærmere angitte skattytere er fritatt for skatteplikt på visse kapitalinntekter. For skattytere som ilegges kildeskatt etter sktl. § 10-13 fastsettes tilsvarende betingelser, jf. sktl. § 2-38 (5):

«Første ledd fritar for skatteplikt etter § 10-13 bare dersom skattyter er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b».

⁴ Rådsdirektiv (EU) 2016/1164

⁵ Arnesen (2022) s. 107-108

⁶ Fredriksen (2022) s. 166.

⁷ Prop. 1 LS (2020-2021) s. 54

⁸ E-1/04 (Fokus Bank)

Realitetsvilkåret i sktl. §§ 10-64 bokstav b og 2-38 (5) er tilnærmet identiske. Dersom mottakeren innfrir realitetsvilkåret, skal følgelig ikke disposisjonen ilegges kildeskatt. Realitetsvilkåret gjelder innenfor EØS og fremgår av en rekke norske skatteregler med sikte på å regulere grenseoverskridende transaksjoner. Et realitetsvilkår gjenfinnes i reglene om exit-beskatning, jf. sktl. § 9-14 (12), kildeskatt på renter og royalties, jf. sktl. §§ 10-80 (2) bokstav (a) og 10-81 (2) bokstav (a), og om grenseoverskridende fusjon, fisjon og gevinst ved utflytting av selskap, jf. sktl. § 11-11 (7).

EU- og EFTA-domstolens avgjørelser som presiserer innholdet i grunnfrihetene, får ofte konkrete utslag i lovgivning. Avgjørelsen i C-196/04 *Cadbury Schweppes* var nettopp årsaken til at realitetsvilkåret ble innlemmet i norsk rett.⁹ Senere likelydende avgjørelser forfølger en tilsvarende målsetting om å tilrettelegge for grenseoverskridende etableringer innenfor EØS-området. Målsettingen preges av en dissonans fordi EU kan tilkjenne rettigheter, men ikke direkte gripe inn for å regulere medlemsstatenes skattesatser. Lavskattejurisdiksjoner innenfor EØS, som mottar og viderestrømmer skattefritt utbytte, vil derfor nyte godt av fritakene fra kildeskatt. Samtidig blir det vanskelig å gripe inn overfor skattesatsene som muliggjør offensiv skatteplanlegging. Ønsket om ensartethet ender derfor raskt i et kappløp mot de laveste skattesatsene, som i sin tur begrunner realitetsvilkåret – et vilkår som skal sikre at etableringen i lavskattelandet er genuin for å motvirke offensive skattemessige tilpasninger. Problemstillingen likner på en form for EØS-rettslig «treaty-shopping». Dette reiser spørsmål om medlemsstatene kan vedta nasjonale omgåelsesregler for å beskytte seg mot offensive skattetilpasninger uten å bryte med EØS-retten.

Realitetsvilkåret er en regel om at etableringer med underliggende økonomisk realitet skal respekteres som selvstendige skattesubjekter. Samtidig er realitetsvilkåret sidestykket til en EØS-rettslig doktrine som fastsetter at «wholly artificial arrangements» ikke beskyttes av EØS-retten.¹⁰ I et slikt perspektiv utgjør realitetsvilkåret en selvstendig omgåelsesregel ved siden av sktl. § 13-2, som skal sikre overenstemmelse med EØS-retten.

EØS-avtalen har sin hjørnestein i fri utøvelse av grenseoverskridende grunnfriheter. Omgåelsesregelen i sktl. § 13-2 kan derimot brukes til å rekarakterisere disposisjoner som beskyttes av grunnfrihetene. Dette kan føre til at grunnfrihetene begrenses, eller at utøvelsen blir mindre attraktiv. I forlengelsen av dette reises flere spørsmål om forholdet mellom

⁹ C-196/04 (*Cadbury Schweppes*) (GC) og Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) s. 59

¹⁰ Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) s. 59

omgåelsesregelen og EØS-retten, særlig med hensyn til hvilke forutsetninger som gjelder for å anvende omgåelsesregelen innenfor EØS-området. Rettsanvenderen må være oppmerksom på tiltak som begrenser eller gjør utøvelsen av EØS-retten mindre attraktiv; slike restriksjoner vil generelt sett være i strid med EØS-avtalen. Imidlertid kan restriksjoner rettferdiggjøres i forfølgelsen av tvingende allmenne hensyn, så lenge tiltakene er egnede og proporsjonale.¹¹ Samtidig tillates tiltak som skal bekjempe misbruk av EØS-retten.¹²

1.3 Rettskildebildet

Skatteretten særpreges av at beskatning er myndighetsinngrep i borgernes rettssfære. Det forvaltningsrettslige legalitetsprinsippet fastsetter derfor at skattlegging krever «grunnlag i lov», jf. Grl. § 113. Samtidig er det sikker rett at forarbeider og rettspraksis også kan tas i betraktning. Rettspraksis om de nevnte bestemmelsene er imidlertid sparsommelig; derfor vil også Finansdepartementets tolkningsuttalelser og Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser drøftes. Selv om slike etterarbeider har lav rettskildemessig vekt, gir de verdifull innsikt i praktiseringen av reglene.¹³

Adgangen til å skattlegge ved omgåelse innebærer at sktl. § 13-2 (1), som hjemmel for rekarakterisering av disposisjoner, er sentral for avhandlingen. Bestemmelsene som hjemler fritak fra kildeskatt på utbytte, jf. sktl. §§ 2-38 (5) og sktl. § 10-64 bokstav b, får også sentral betydning.

Som illustrasjon vil avhandlingen benytte opplysningene og lagmannsrettens drøftelser av spørsmålet om utgående utbytte i LB-2014-176629-3 *Transocean*. Underrettspraksis som denne delen av *Transocean*-komplekset representerer, har begrenset rettskildemessig vekt, men tjener til å konkretisere hovedproblemstillingen og belyse endringer i rettskildebildet.

Norsk rett er dualistisk, og folkerettslige avtaler må inkorporeres for å gjelde som norsk lov.¹⁴ Skatterettslige direktiver og forordninger uten EØS-relevans er derfor ikke del av norsk rett. Samtidig må skatteretten hensynta grunnfrihetene i EØS-avtalens hoveddel, som er inkorporert i EØS-loven (EØSl.). EFTA-domstolen treffer avgjørelser overfor EØS-statene, og disse får derfor betydning for fremstillingen.¹⁵ Videre har det sikker forankring at EØS-

¹¹ Fredriksen (2022) s. 136-137

¹² Kokott (2022) s. 74

¹³ Zimmer (2021) s. 56-57

¹⁴ Arnesen (2022) s. 99

¹⁵ ODA art. 3

rettslige regler skal tolkes likt på tvers av EU- og EFTA-pilaren, kjent som homogenitetsprinsippet.¹⁶ EFTA-domstolen må derfor også ta hensyn til EU-domstolens avgjørelser, noe som i sin tur også får betydning for denne fremstillingen.¹⁷

Avhandlingen vil også utforske innstillingene fra EUs generaladvokater som et supplement til EU-domstolens praksis. Selv om innstillingene sjelden brukes på tvers av saker, får de ofte betydning i konkrete saker. Deres rettskildemessige vekt er derfor begrenset, med mindre EU-domstolen tilslutter seg innstillingen. Velbegrunnede resonnementer av høy kvalitet gjør likevel at uttalelsene kan virke toneangivende for domstolens vurderinger.¹⁸

Generaladvokatenes innstillinger må derfor behandles med forsiktighet, men kan samtidig være en verdifull kilde for å analysere argumenter som har vunnet gehør.¹⁹

1.4 Juridisk metode

Hovedproblemstillingens forhold til EØS-retten reiser særlige tolkningsspørsmål som må avklares. Det institusjonelle rammeverket rundt EØS-avtalen er organisert i et to-pilarsystem der EU- og EFTA-statene utgjør adskilte pilarer. Målsettingen med EØS-avtalen var imidlertid å sikre regel-ensartethet mellom pilarene.²⁰ Homogenitetsprinsippet forutsetter derfor en presumsjon for at fellesskapelig regelverk tolkes likt på tvers av pilarene, noe som får betydning for både rettskildebildet og tolkningen av rettskildene. Homogenitetsprinsippet dikterer ikke tolkningsresultatet, men innebærer at rettsanvenderen skal velge det resultat som samsvarer best med EØS-retten gjennom EØS-konform tolkning.²¹ Derfor må realitetsvilkåret, i medhold av homogenitetsprinsippet, tolkes i tråd med EU-domstolens metode. Denne legger større vekt på kontekstuell og formålsrettet tolkning.²² Dersom det ikke er mulig å tolke EØS-konformt, fastsetter EØS-loven § 2 at EØS-retten gis forrang.

Lovgiver har uttalt at både omgåelsesregelen i sktl. § 13-2 og realitetsvilkåret i sktl. § 10-64 bokstav b antas å være i tråd med EØS-retten.²³ Denne avhandlingen utforsker om reglene kan forstås på denne måten, inkludert mulige restriksjoner på EØS-retten og hvorvidt disse kan rettferdiggjøres. Dersom restriksjonene ikke kan rettferdiggjøres, må kildene tolkes EØS-

¹⁶ Fredriksen (2022) s. 70

¹⁷ EØS-avtalen art. 6

¹⁸ Arrebola (2016)

¹⁹ Fredriksen (2022) s. 355

²⁰ EØS-avtalen art. 1 nr. 1

²¹ C-441/14 (Ajos) (GC) premiss 31

²² Fredriksen (2022) s. 332

²³ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 59, Prop. 1 LS (2020-2021) s. 134-135 og Prop. 98 L (2018-2019) s. 18

konformt for å sikre gjennomslag. Dette kan også utledes fra presumsjonsprinsippet, som vil innebære at både realitetsvilkåret og omgåelsesregelen hver for seg antas å være i tråd med Norges folkerettslige forpliktelser, også etter EØS-avtalen.²⁴ Samtidig antas det at forpliktelsen etter presumsjonsprinsippet sammenfaller med plikten til å tolke EØS-konformt, men dette kan problematiseres i lys av juridisk teori.²⁵

1.5 Avgrensninger og begrepsavklaringer

Hovedtemaet i avhandlingen er omgåelsesspørsmål etter sktl. § 13-2. Fokuset rettes mot omgåelse av kildeskatt, misbruk ved gjennomstrømning og forholdet til EØS-retten.

Spørsmål om skatteomgåelse i grenseoverskridende forhold retter seg primært mot omorganiseringen av multinasjonale foretak, og er en stadig utfordring.²⁶ Reguleringene er både omfattende og detaljerte. Denne avhandlingen avgrensner mot drøftelsen av følgende spørsmål og problemstillinger for å konsentrere seg om avhandlingens hovedtema, men også fordi disse vurderingene kan gjøres uavhengig av hovedproblemstillingen. I flere tilfeller er det likevel en betydelig overlappl mellom temaene som de ulike vilkårene behandler.

Avhandlingen vil ikke drøfte vilkårene «hjemmehørende», «lavskatteland» eller «dokumenterer» etter sktl. §§ 10-64 bokstav b, jf. 2-38. Det avgrenses også mot øvrige vilkår i fritaksmetoden og NOKUS-reglene. På samme måte avgrenses det mot omgåelsesspørsmål etter skatteavtalene ved Principal Purpose-Testen (PPT) og «beneficial owner»-vilkåret.²⁷ Avhandlingen tar heller ikke for seg forholdet mellom legalitetsprinsippet og EØS-konform tolking i samspillet mellom disse problemstillingene.²⁸

Skatteomgåelse må holdes adskilt fra skatteunndragelse. Skatteunndragelse innebærer at skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger.²⁹ Videre må omgåelsesspørsmålet holdes adskilt fra pro forma-arrangementer, hvor det formelle og underliggende rettsforholdet ikke samsvarer. Nært knyttet til pro forma er tilfeller der skattyter benytter feil betegnelse. Da er det heller ikke grunnlag for å anvende omgåelsesregelen.³⁰ Videre er det ikke grunnlag for å bruke omgåelsesregelen når spørsmål kan avgjøres basert på alminnelige klassifiserings- og

²⁴ Rt-2005-1365 Finanger II

²⁵ Rt-2000-1811 Finanger I og Arnesen (2022) s. 651-652

²⁶ Se Folkvord (2021) s. 611 og 1150

²⁷ Se eksempelvis Furuseth (2016)

²⁸ Se eksempelvis Sveberg (2022)

²⁹ Zimmer (2020) s. 21-22

³⁰ Zimmer (2021) s. 66

tilordningsregler.³¹ Felles for disse avgrensningene er at utfordringen er å klarlegge faktum, til forskjell fra omgåelsesspørsmålet der faktum allerede er klarlagt.

³¹ Ibid.

2. Rettspraksis, rammeverk for analysen

2.1 Generelt om rettspraksis og omgåelsesspørsmålet

Skatterettslige prosesser er ofte langsomme, og mange saker når aldri domstolene. Selv om den lovfestede omgåelsesregelen trådte i kraft 1. januar 2020, har Høyesterett ennå ikke anvendt sktl. § 13-2. Derimot har Høyesterett hyppig brukt den ulovfestede omgåelsesnormen, med de første tilfellene som daterer tilbake til 1920-tallet.³² Avgjørelsene har overføringsverdi til den lovfestede regelen når lovgiver ikke bevisst har endret innholdet, ettersom lovfestingen i all hovedsak innebar kodifisering av tidligere rettspraksis.³³ Denne avhandlingen tar derimot for seg et eksempel fra lagmannsretten, LB-2014-176629-3 *Transocean-saken*, som illustrasjon. Avgjørelsen brukes til å illustrere et tilsvarende tenkt tilfelle med dagens rettskildebilde, for å forankre drøftelsene i et konkret eksempel som belyser forholdet til EØS-retten.

2.2 Transocean-saken, LB-2014-176629-3

Saken i LB-2014-176629-3 *Transocean* gjaldt hvorvidt norske skattemyndigheter kunne ilegge kildeskatt på en utbyttebetaling fra et norsk selskap til et mellomliggende dansk holdingselskap, som deretter ble utdelt til morselskaper i Transocean-konsernet på Cayman Islands.³⁴ Morselskapene på Cayman Islands hadde tidligere blitt flyttet ut fra USA for å unngå amerikansk skatt på konsernets fremtidige internasjonale virksomhet.³⁵

På bakgrunn av den nordiske skatteavtalen ble det ikke tilbakeholdt kildeskatt på utbyttebetalingen, og danske skatteregler innebar at det heller ikke skulle betales kildeskatt ved utbytte fra Danmark til de Cayman Islands-registrerte morselskapene.³⁶ Derfor oppnådde Transocean-konsernet å utdele egenkapital fra det norske datterselskapet til Cayman Islands uten skattlegging. Tolv dager etter utbyttebetalingen endret Danmark skattereglene slik at en tilsvarende utbyttebetaling ville blitt ilagt kildeskatt. Transocean-konsernet visste at disse endringene skulle komme.³⁷ Det mellomliggende danske selskapet ble opprettet flere år i

³² Rt-2006-1199 Nagell-Erichsen avsnitt 47

³³ Prop. 98 L (2018–2019) s. 6

³⁴ LB-2014-176629-3, I – Innledning, Utbyttebetalingen saken gjelder

³⁵ Ibid. I – Innledning, Kort om sakens bakgrunn

³⁶ Ibid. I – Innledning, Utbyttebetalingen saken gjelder

³⁷ Ibid.

forveien, men hadde verken egne kontorer eller ansatte. Selskapet hadde imidlertid en beskjeden møteaktivitet som ikke overholdt formelle og prosessuelle krav til beslutninger.³⁸ Ledelsen var innleid, og selskapet benyttet seg av andre ansatte fra hovedkontoret i Aberdeen for å gjennomføre møteaktiviteten og tilgrensende arbeidsoppgaver.³⁹

Flertallet i lagmannsretten formulerte grunnvilkåret som «det hovedsakelige motivet for disposisjonen var å spare skatt» under henvisning til Rt-2012-1888 *Dyvi* avsnitt 42.⁴⁰ Videre påpekte flertallet at det må foretas en vurdering av subjektive motiver for disposisjonene etter en samlet vurdering av det som indikerer et skattemotiv. Flertallet kom til at det forelå en skattefordel, og at det var en presumsjon for at hovedformålet med disposisjonen var å spare skatt når skattefordelen var stor, jf. Rt-2002-1232 *Telenor* avsnitt 51.⁴¹ Deretter klarla flertallet subjektet for motivasjonsvurderingen og betydningen av utenlandske skattemotiver i tråd med Rt-2002-456 *Hydro Canada*. Slike betraktninger er ikke lenger relevante etter tilføyelsen av sktl. § 13-2 (3) bokstav a, og vurderingen skal nå foretas objektivt på basis av de gjennomførte disposisjoner.

Etter lagmannsrettens vurdering var motivasjonen bak konsernets omorganisering å etablere det danske holdingselskapet som en sentral styringsenhet i Europa.⁴² Omorganiseringen tok hensyn til konserninterne eierforhold, samtidig som den sikret at konsernet unngikk amerikansk skatt på virksomhetsinntekter og realisasjonsgevinster utenfor USA.⁴³ Flertallet mente at disse hensynene var både legitime og forretningsmessig begrunnede, noe som medførte at hovedformålet ikke var å oppnå en skattefordel i Norge. Dermed kunne ikke den ulovfestede omgåelsesnormen anvendes. For å avgjøre saksomkostningsspørsmålet retter lagmannsretten deretter oppmerksomhet til tilleggsvilkåret, som tilsvarer totalvurderingen etter sktl. § 13-2 (3).⁴⁴ Lagmannsretten konstaterer imidlertid kort at grunnvilkåret og totalvurderingen påvirker hverandre, og at konklusjonene vil være like.⁴⁵ Selv om lagmannsretten anså det som prinsipielt unødvendig å ta stilling til EØS-rettens begrensninger

³⁸ Ibid. pkt. 4.2.4

³⁹ Ibid.

⁴⁰ Ibid. pkt. 4.0

⁴¹ Ibid. pkt. 4.1.1

⁴² Ibid. pkt. 4.1.5

⁴³ Ibid.

⁴⁴ Ibid. pkt. 4.2.1

⁴⁵ Ibid. pkt. 4.2.8

overfor omgåelsesspørsmålet, tilføyes også noen bemerkninger om EØS-avtalen og restriksjonsspørsmålet ved saksomkostningsspørsmålet:

*«For at de to tilfellene skal kunne sammenlignes, må det slik flertallet ser det, være to likeartede tilfeller som behandles ulikt. Ved å konstruere et tilfelle med TOHA i Norge, vil det som ankende part anfører ikke bli gjennomskjæring. Men det vil da heller ikke være noen minsket skatt som eventuelt er gjenstand for gjennomskjæring. Sammenligningen må være om en tilsvarende konstruksjon i Danmark og Norge, med samme skattemessige konsekvens, gir forskjellig behandling».*⁴⁶

Som avhandlingen vil diskutere senere, nødvendiggjør lovfestingen en ny vurdering av disse aspektene. Når skattefordeler i utlandet ikke lenger er relevante for bedømmelsen av forretningsmessig egenverdi – og dette argumentet var avgjørende for ikke å anvende omgåelsesregelen i Transocean-saken – oppstår spørsmålet om det fortsatt er grunnlag for å opprettholde den opprinnelige konklusjonen.⁴⁷ Det aktualiserer EØS-retten som en mulig begrensning overfor omgåelsesregelen, og som vi skal se senere, kan lagmannsrettens vurdering av sammenlignbarhet kritiseres.⁴⁸

Mindretallet mente på sin side at grunnvilkåret og totalvurderingen var oppfylt, og at hovedformålet var å bruke det danske mellomliggende selskapet som gjennomstrømningsfront.⁴⁹ Det forelå en presumsjon for en slik forståelse på bakgrunn av skattebesparelsens størrelse. I den forlengelse mente mindretallet at det mellomliggende holdingselskapet var et unødvendig ledd, og at selskapet kunne ha valgt å bruke preferanseaksjer i den norske virksomheten for å unngå amerikansk skatt.⁵⁰

⁴⁶ Ibid. pkt. 4.2.9

⁴⁷ Ibid. pkt. 4.1.5

⁴⁸ Se kapittel 5.5.4

⁴⁹ LB-2014-176629-3 pkt. 8

⁵⁰ Ibid.

3. Skatteloven § 13-2: Omgåelsesregelen og utbytte til utenlandske holdingselskaper

3.1 Introduksjon og bakgrunn

Grovt forklart innebærer skatteomgåelse at skattyter tilpasser seg skattereglene på en måte som er dypt kontrær overfor hensyn, virkninger og formålet ved skattereglene. Det vil si at tilpasningene – til tross for å formelt være innenfor lovverket – likevel strider mot skattelovgivningen. Samtidig er det bred aksept for at skattyter kan tilpasse seg skatteregler generelt for å redusere skattebyrden. Det gjelder ikke et krav om å betale så mye skatt som mulig. Mot denne bakgrunnen oppstår utfordrende tolknings spørsmål der rettsanvenderen skal trekke grensen mellom legitim skattetilpasning og skatteomgåelse.

En sentral funksjon med skattereglene er å sammenkoble rettslig form med økonomisk realitet. Utfordringer oppstår ved avvik mellom disse størrelsene, noe som typisk skyldes at lovgivningen ikke holder tritt med økonomiske nyvinninger. Når skattyter bruker en privatrettslig form for å oppnå en skattefordel som strider med skatteregelens formål oppstår et misforhold. Dette misforholdet utgjør bakgrunnen for omgåelsesregelen.⁵¹

Alminnelige beskatningshjemler gjelder normalt spørsmålet om en disposisjon er innenfor hjemmelens anvendelsesområde. Det som særpreger omgåelsesspørsmålet er at en skattyter lovlig kan innrette seg slik at skatten blir lavest mulig, men at det samtidig eksisterer en grense for hvor offensive tilpasninger som aksepteres. Det betyr at omgåelsesregelens fokus er *andre skatteregler*. Omgåelsesregelen nærmer seg derfor et tolkningsprinsipp, men har samtidig en materiell virkning ved at skattyters karakterisering tilsidesettes i favør av en disposisjon som «reflekterer det økonomiske innholdet», jf. sktl. § 13-2 (4). Eksempler er at salg ved mellomledd kan beskattes som direkte salg, jf. blant annet Rt-2004-1331 *Aker Maritime*, eller at gjeldsrentefradrag avskjæres, jf. blant annet HR-2016-2165-A *IKEA*. Hvis saken gjelder utgående utbytte, vil virkningen knytte seg til tilordningen av utbyttet. Fremfor å anse den formelle mottakeren som skattesubjekt, må disposisjonen rekarakteriseres slik at

⁵¹ Zimmer (2021) s. 66

mottakeren speiler den økonomiske realiteten. I Transocean-saken ville dette fortrinnsvis resultert i tilordningen overfor selskapene på Cayman Islands.⁵²

Tidligere var omgåelsesnormen ulovfestet og hadde forankring i rettspraksis, administrativ praksis og juridisk teori. Over flere tiår gjennomgikk normen betydelig utvikling ved omfattende Høyesterettspraksis. Frem mot lovfesting pekte lovgiver på at lovfesting ville føre til forutberegnelighet, kontroll og sikre fleksibilitet.⁵³ Derfor skulle tidligere rettspraksis være relevant.⁵⁴ Lovfestingen erstatter samtidig den ulovfestede normen fullt ut.⁵⁵

Etter lovfesting er rettsstilstanden hovedsakelig endret på tre punkter. For det første skal ikke utenlandske skattebesparelser inngå i avveiningen mellom disposisjonens forretningsmessige egenverdi og skattemessige verdi. Eksterne skattebesparelser kan derfor ikke vektlegges som forretningsmessig egenverdi. For det andre skal disposisjonsformålet vurderes objektivt, til forskjell fra den tidligere subjektive vurderingen.⁵⁶ For det tredje skal omtale av omgåelsesmuligheter i forarbeidene ikke tale i skattyters favør tilsv. Rt-2014-227 *ConocoPhillips*.

Oppbygningen viderefører den ulovfestede regelens grunnstruktur slik den er formulert i HR-2016-2165-A *IKEA*; en toleddet regel med et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret gjelder om hovedformålet med transaksjonen var en skattebesparelse. Ordlyden gir derimot opphav til en mer finmasket inndeling der grunnvilkåret tredeles. Det må være en «disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner», «skattefordel» og «hovedformålet» må være å oppnå skattefordelen, jf. sktl. § 13-2 (2). Deretter gjennomføres en bredere totalvurdering, jf. sktl. § 13-2 (3).

Generelt gjelder omgåelsesregelen i sktl. § 13-2 ved grenseoverskridende forhold.⁵⁷

Skatteloven § 13-2 kan dermed anvendes til tross for at transaksjonen nyttiggjør seg av skatteavtalene eller EØS-retten for å minske skattebyrden. Slik anvendelse må likevel drøftes konkret, ettersom anvendelse kan anses som en restriksjon på EØS-retten.

⁵² LB-2014-176629-3

⁵³ Prop. 98 L (2018-2019) s. 5

⁵⁴ Ibid. s. 6

⁵⁵ Ibid. s. 92

⁵⁶ LB-2014-176629-3 pkt. 4.1.2 og 4.1.5

⁵⁷ Prop. 98 L (2018-2019) s. 7

3.2 Grunnvilkåret – omgåelsesterskelen

3.2.1 Disposisjon - anvendelsesområde

Det fremgår av sktl. § 13-2 at det må være foretatt «en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner». Ordlyden omfatter alle former for stiftelse, endringer eller opphør av rettsforhold. Vilkårets kjerne er salg, gave og låneforpliktelser eller liknende, men omfatter også mer innviklede finansieringsforhold. En alminnelig språklig forståelse av «disposisjon» avgrenser heller ikke mot passivitet – skattytere som lar være å utøve en opsjon kan derfor også rammes.⁵⁸ Faktiske forhold faller imidlertid utenfor.⁵⁹

Flere disposisjoner kan også sees under ett. Sakskomplekser kan betraktes som en disposisjonskjede, men dette reiser spørsmål om skattemyndighetene kan vurdere isolerte ledd i disposisjonsrekken. Forarbeidene legger til grunn at utgangspunktet er at disposisjoner som inngår i en større sammenheng, skal sees i denne sammenhengen.⁶⁰ Samtidig tilsier Rt-2012-1888 *Dyvi* og HR-2016-02165-A *IKEA* at myndighetene kan vurdere hvorvidt det enkelte mellomleddet eller metoden var unødvendig. Denne forståelsen understøttes også av forarbeidene.⁶¹ I kontekst av *Transocean*-saken, er det likevel ikke tvilsomt at vilkåret «disposisjon» jf. sktl. § 13-2 (2) omfatter grenseoverskridende utbytteutdelinger innenfor konsernstrukturen.⁶²

3.2.2 Skattefordel – nærmere om besparelse i kildeskatt

Disposisjonen må ha ledet til en «skattefordel», jf. sktl. § 13-2. Ordlyden tilsier at fritak, utsettelse, nedsettelse, fradrag eller andre gunstige utnyttelsesformer av skatteposisjonen er tilstrekkelig, samt foreløpig ukjente former som gir fordelaktig skattemessig behandling.⁶³

For omgåelse av kildeskatt dreier skattefordelen seg hovedsakelig om den kildeskatten som ikke blir betalt, eller forskjellen mellom høy og lav sats. I tillegg kan tilpasninger som reduserer bruttoinntekt eller øker fradragsberettigede utgifter påvirke beregningsgrunnlaget for kildeskatt og dermed skape en skattefordel. I juridisk teori er det også drøftet hvorvidt en skatteomgåelse kan anses å foreligge når en slik skattefordel er liten, men løsningen er

⁵⁸ Skar (2017) s. 84 og Prop. 98 L (2018-2019) s. 93

⁵⁹ Zimmer (2021) s. 70 og se kapittel 1.5

⁶⁰ Prop. 98 L (2018-2019) s. 93

⁶¹ *Ibid.* s. 28-29

⁶² LB-2014-176629-3

⁶³ NOU 2016:5 s. 80-82 og Prop. 98 L (2018-2019) s. 30-31

uklar.⁶⁴ Selv om grensene er uklare, spiller skattefordelens størrelse uansett en rolle i totalvurderingen.

På overflaten dekker ordlyden «skattefordel» alle skattebesparelser i alle skattejurisdiksjoner. Forarbeidene påpeker imidlertid at de relevante skattefordelene er fordeler som påvirker skattefastsettingen i Norge, og fordeler som oppstår gjennom en kombinasjon av norsk og utenlandsk rett.⁶⁵ Som illustrasjon på en finansiell strukturering som unngår direkte skattebelastning på utbytte kan det vises til HR-2016-2165-A *IKEA*. I denne saken gjennomførte den norske konsernspissen en serie utfisjoneringer og salg, etterfulgt av et låneopptak fra en konsernbank i Belgia for å kjøpe tilbake de utfisjonerte eiendomsselskapene. Arrangementet innebar at den norske konsernspissen påtok seg en gjeldsforpliktelse som ga fradrag for gjeldsrenter, fremfor å betale utbytte som ikke ga fradragsrett. Disposisjonen utnyttet derfor asymmetrien mellom utbytte og gjeldsrenter som sikret en fri kontantstrøm og samtidig en skattefordel.

I Transocean-saken oppnådde konsernet et fritak for 25 prosent kildeskatt ved å kanalisere utbyttet gjennom Danmark.⁶⁶ Fritaket var betinget av at utbyttet først ble tilordnet selskapet i Danmark, før det ble utdelt til morselskapene på Cayman Islands. I kontekst av Transocean-saken, og med dagens rettskildebilde foreligger en «skattefordel» i form av besparelsen i kildeskatt, jf. sktl. § 13-2.

3.2.3 Hovedformålet, hva kreves?

Det er et sentralt vilkår at disposisjonen «tilsier at hovedformålet» var å oppnå en skattefordel, jf. sktl. § 13-2 (2) bokstav a. Ordlyden «tilsier» innebærer at formålsvurderingen har en objektiv innfallsvinkel. Forarbeidene viser at vurderingen er løsrevet fra konkrete beslutningstakere.⁶⁷ Samlet sett innebærer det en bedømmelse basert på disposisjonens ytre trekk og omstendigheter. Lovfestingen reduserer dermed betydningen av spørsmålet om hvilke personers formål som er avgjørende når skattyteren er et selskap eller en annen juridisk person. Dette forenkler også situasjonen der skattefordelen tilkommer andre enn den som har det skattebesparende formålet, og utgjør en generell forenkling ved motivasjonsvurderingen.⁶⁸ Juridiske personer har åpenbart ikke selvstendige motiver, og lovfestingene innebærer at

⁶⁴ Zimmer (2021) s. 71.

⁶⁵ Prop. 98 L (2018-2019) s. 31

⁶⁶ LB-2014-176629-3

⁶⁷ Prop. 98 L (2018-2019) s. 95

⁶⁸ Zimmer (2021) s. 74

fokuset ikke lenger er å identifisere sentrale aktører og gjennomføre en innbyrdes avveining av ulike motivasjoner. I Transocean-saken var dette en omfattende vurdering, men med dagens rettskildebilde vris fokus mot de faktisk foretatte handlingene.⁶⁹

Det neste spørsmålet er hvordan terskelen «hovedformålet», jf. sktl. § 13-2 (2) bokstav a må forstås. Ordlyden «hoved» indikerer at det må være tale om det viktigste eller mest betydningsfulle formålet ved disposisjonen. Lovfestingen av omgåelsesnormen hadde imidlertid ikke til intensjon å endre terskelen i «hovedformålet».⁷⁰ Tidligere rettspraksis gir derfor veiledning, og Høyesterett har lagt til grunn at skattefordelen må ha vært «den klart viktigste motivasjonsfaktoren»⁷¹

De tilfellene som klart nok er omfattet er der skatteformålet er det *eneste* formålet. Tilsvarende vil det være «hovedformålet» dersom skatteformålet utgjør mer enn halvparten av formålet, og alle andre formål utgjør mindre enn halvparten. Spørsmålet blir derimot vanskeligere når skatteformålet utgjør mindre enn halvparten av begrunnelsen. Imidlertid åpner ordlyden også for at slike disposisjoner omfattes. Det forutsetter at ingen andre formål kan kumuleres, og at de hver for seg er mer beskjedne enn skatteformålet. Hovedformålets nedre terskel kan illustreres ved at skatteformålet prinsipielt sett vil være det viktigste formålet selv om det bare utgjør to prosent av begrunnelsen, dersom andre formål er adskilte og hver for seg ikke utgjør mer enn én prosent av begrunnelsen. Illustrasjonen er riktignok upraktisk ettersom det er svært usannsynlig at ingen andre formål kan kumuleres, eller at formål kan tallfestes. Dermed åpner ordlyden prinsipielt sett også for å konstatere omgåelse selv ved svært beskjedne skatteformål.

Lovfestingen av sktl. § 13-2 innebærer at utenlandske skattebesparelser ikke lenger gir forretningsmessig egenverdi. Etter lagmannsrettens syn var slikt nettopp hovedbegrunnelsen for disposisjonen i Transocean-saken.⁷² I et tenkt tilfelle som tilsvarer Transocean-saken med dagens rettskildebilde, er det derfor en nærliggende konklusjon at «hovedformålet» var å oppnå en norsk skattefordel jf. sktl. § 13-2 (2) bokstav a. Sett i sammenheng vil dermed også grunnvilkåret være oppfylt.

⁶⁹ LB-2014-176629-3

⁷⁰ Prop. 98 L (2018-2019) s. 94

⁷¹ Rt-2012-1888 Dyvi avsnitt 42

⁷² LB-2014-176629-3 pkt. 4.1.5

3.3 Totalvurderingen

3.3.1 Generelt om totalvurderingen

I tillegg til å innfri grunnvilkåret, forutsetter omgåelse at disposisjonen «etter en totalvurdering ikke kan legges til grunn for beskatningen», jf. sktl. § 13-2 (2). Ved totalvurderingen skal det «blant annet legges vekt på følgende» momenter som fremgår av sktl. § 13-2 (3) bokstav a-f. Ordlyden «blant annet» indikerer at det må foretas en helhetsvurdering der oppregningen ikke er uttømmende, og forarbeidene støtter tolkningen.⁷³

Momentene i bokstav a-c handler om disposisjonens forretningsmessige egenverdi. Videre handler bokstav d-f om skattefordelen kunne vært oppnådd på annen akseptabel måte, hvorvidt regelens klare utforming taler imot omgåelseshensikt, eller om disposisjonen på annen måte bryter med skattereglenes formål. Oppregningen viser også at den lovfestede omgåelsesregelen langt på vei tilsvarer den ulovfestede normen.⁷⁴

3.3.2 Egenverdi og andre virkninger

Det fremgår av sktl. § 13-2 (3) bokstav a at «forretningsmessig egenverdi og andre virkninger av disposisjonen enn skattefordeler i Norge eller i utlandet» ikke skal vektlegges. Ordlyden innebærer at disposisjonen må gis en annen begrunnelse enn at skattefordelen oppnås i Norge eller i utlandet. I juridisk teori fremheves momentet som selve målestokken for omgåelsesvurderingen.⁷⁵

Ordlyden «forretningsmessig egenverdi og andre virkninger», jf. sktl. § 13-2 (3) bokstav a, tilsier at økonomiske begrunnelser er relevante og åpner for å trekke inn både administrative og effektivitetsfordeler, samt andre liknende fordeler. Ordlyden er derimot uklar om det finnes en nedre grense for hvor betydningsfull disposisjonen må være utover skattefordelen. Rettspraksis viser derimot til at disposisjonen må ha «en viss» eller «noen egenverdi», jf. blant annet Rt-1997-1580 *Zenith*.

Forarbeidene påpeker at «forretningsmessig egenverdi og andre virkninger» primært gjelder økonomiske implikasjoner, men at også familiemessige eller personlige konsekvenser er relevante.⁷⁶ Samtidig viser forarbeidene at tilpasninger til offentligrettslige krav ikke har

⁷³ Ibid. s. 34

⁷⁴ Rt-2006-1232 Telenor avsn. 47

⁷⁵ Zimmer (2021) s. 77

⁷⁶ Prop. 98L (2018-2019) s. 95

betydning.⁷⁷ Dette innebærer at rent selskapsrettslige tilpasninger ikke svekker disposisjonens forretningsmessige egenverdi, forutsatt at tilpasningen ikke også har selskapsrettslig omgåelsespreg.

3.3.3 Øvrige momenter

Disposisjonens virkninger og egenverdi må videre sammenholdes med «skattefordelens størrelse og graden av skatteformål», jf. sktl. § 13-2 (3) bokstav b. Ordlyden tilsier at selve skattebesparelsen i kroner og øre utgjør utgangspunktet, men inkluderer med hvilken intensitet skattyter forsøker å oppnå skattebesparelsen. Forarbeidene viser at det på dette punkt allerede er fastslått at skatteformålet er den hovedsakelige motivasjonsfaktoren bak disposisjonen, men at større grad av skatteformål kan nyansere disposisjonens egenverdi.⁷⁸

Det kan også tale for omgåelse dersom disposisjonen er en «uhensiktsmessig vei frem til det økonomiske formål med disposisjonen», jf. sktl. § 13-2 (3) bokstav c. Ordlyden «uhensiktsmessig» gir en uklar grensetrekning, men viser at unødvendige mellomledd som ikke speiler det endelige formålet med disposisjonen, tilsier omgåelse. Det uhensiktsmessige må dermed være eventuelle steg – eksempelvis i en transaksjonskjede – som verken er nødvendige utover skattebesparelsen de gir opphav til, eller som av andre årsaker fremstår som tungvinte eller oppkonstruerte veier mot målet. Disposisjonene trenger likevel ikke å være kompliserte, jf. Rt-1961-1195 *Kollbjørg*.

Videre følger det av sktl. § 13-2 (3) bokstav d «om samme resultat kunne vært oppnådd på en måte som ikke rammes av denne paragraf» ikke taler for omgåelse. Siktemålet med omgåelsesregelen er å ramme de disposisjonene skattyteren ikke kan oppnå på ordinært vis. Da vil det mangle begrunnelse å omtale en disposisjon som omgåelse når skattyter har annen lovlig adkomst. Når det gjelder kildeskatt kommer spørsmålet på spissen dersom skattyter kunne benyttet fritak i en skatteavtale, fremfor å påberope seg EØS-retten. Dersom det finnes en skatteavtale som gir fritak, vil det normalt ikke ha noe for seg å konstatere omgåelse, ettersom den rekarakteriserte disposisjonen fortsatt ikke skal ilegges kildeskatt.

Ordlyden i sktl. § 13-2 (3) bokstav e innebærer at dersom skattyters disposisjon nyttiggjør seg av regler med klare, detaljerte eller tekniske grenser uten rom for skjønn – utpreget positivrettslige regler – så taler det for at det ikke foreligger omgåelse. Det gjelder hvis

⁷⁷ Ibid s. 35

⁷⁸ Ibid. s. 96

reglene er skarpt avgrenset i tid, beløpsmessig eller på annen måte. Et tydelig eksempel er rentebegrensningsregelen i sktl. § 6-41, men også fritaksmetoden i sktl. § 2-38 kan hevdes å bære et slikt preg. Forarbeidene presiserer at der den aktuelle skatteregelen gir opphav til eksakte grenser, kan skattyter vanskelig anses for å ha opptrådt i strid med veiledningen.⁷⁹ Eksakte grenser tilsier følgelig at lovgiver bevisst har tatt stilling til akseptabel skatteplanlegging.

Ordlyden «blant annet», jf. sktl. § 13-2 (3) tilsier at oppregningen ikke er uttømmende. Dette reiser spørsmål om hvilke andre momenter som kan være relevante. Når det gjelder grenseoverskridende tilfeller som Transocean-saken, kan spørsmålet spisses til å gjelde momenter fra EU- og EFTA-domstolens praksis. En naturlig språklig forståelse tilsier at dette er mulig. På bakgrunn av dette gir den ikke-uttømmende listen anledning til å hensynta utviklinger i EU-retten.

3.3.4 Hva betyr egentlig formål?

Det siste momentet i totalvurderingen er om «skatteregler er utnyttet i strid med sitt formål eller grunnleggende skatterettslige hensyn», jf. sktl. § 13-2 (3) bokstav f. Tidligere var momentet om formålsstrid et selvstendig vilkår om illojalitet.⁸⁰ Lovfestingen gir derimot formålsstrid en mer tilbaketrukket rolle som moment. Følgelig kan en disposisjon være formålsstridig, men samtidig aksepteres som legitim. Dette til tross for at formålsstrid fortsatt utgjør et viktig moment som tyder på omgåelse.⁸¹

Vurderingen av formålsstrid og grunnleggende skatterettslige hensyn er utpreget skjønnsmessig, og reiser både spørsmål om hva som er relevante formål og hvordan sammenvevde formål kan behandles.⁸² Slik formålsblanding aktualiseres ved drøftelser av grenseoverskridende utbyttebetalinger innenfor EØS. Saksforholdet knytter seg da til formålet ved kildeskatt, fritaksmetoden, realitetsvilkåret og EØS-avtalen. De mest aktuelle formålene vil dermed være å bevare nasjonalt skattefundament, unngå kjedebeskatning og tilrettelegging for nyetableringer innenfor EØS-området. Rettsanvenderen må dermed foreta en innviklet avveining av formål som vanskelig kan samordnes fullt ut.

⁷⁹ Ibid.

⁸⁰ Aarbakke (1970)

⁸¹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 97

⁸² Ibid.

Før lovfestingen drøftet lovutvalget formålenes betydning, og foreslo en distinksjon mellom formålet ved tyngende regler, fordelaktige regler og redskapsregler.⁸³ Lovutvalget fremhevet at formålet med den regelen som påstås omgått må være avgjørende.⁸⁴ Departementet forkastet forslaget og foretrakk det forenklete «formål». Juridisk teori drøfter også formålenes gjennomslagskraft overfor hverandre.⁸⁵ Prinsipielt kan det også reises spørsmål om betydningen av at en disposisjon gjennomføres *i strid med formålet*, til forskjell fra betydningen av at disposisjonen er *i tråd med* formålet.

Tidligere rettspraksis fastsetter at formålet med den tyngende regelen er «uten interesse», slik at den fordelaktige regelens formål blir avgjørende.⁸⁶ Nyere forarbeider tillegger derimot formålet ved den tyngende regelen en avgjørende rolle.⁸⁷ Når lovteksten ikke tydeliggjør formålenes betydning skaper det uklarheter fordi forarbeidene samtidig påpeker at tidligere rettspraksis videreføres. Derfor påpeker *Bullen og Selen* at henvisningen til «formål» tilsynelatende har fått en ny funksjon, men at forholdet mellom formålet ved begunstigende og bebyrdende regelen fortsatt er uklart.⁸⁸ Det synes imidlertid å være større enighet rundt at formålet ved redskapsregelen ikke er relevant.⁸⁹ Redskapsregelen hjemler ikke skattefordelen og utnyttelsen av en redskapsregel vil normalt være i tråd med formålet ettersom regelen beskriver en handlemåte, fremfor en skatteplikt.

For realitetsvilkårets vedkommende oppstår det uklarheter ved skillet mellom redskapsregelen og den fordelaktige regelen, fordi fritaksmetoden utgjør både redskapet og fordelene. Samtidig kan man skille nærmere på realitetsvilkåret i fritaksmetoden, og fritaksmetoden som sådan. Selve realitetsvilkåret vil også kunne anses for å utgjøre den bebyrdende regelen. Skillelinjen er viktig fordi hensikten med realitetsvilkåret balanserer mellom å forhindre skatteomgåelse gjennom rent kunstige arrangement og å oppfylle EØS-forpliktelsene, mens formålet med fritaksmetoden er å unngå kjedebeskatning. Ved konkrete spørsmål om skatteomgåelse kan disse formålene peke i forskjellige retninger. Mot den bakgrunn blir det uklart hvilke regler man skal ta hensyn til, og i hvilken retning de trekker overfor utgående utbytte. Dersom tidligere rettspraksis følges vil hensikten med den fordelaktige regelen, her fritaksmetoden og unntaket fra kildeskatt ved realitetsvilkåret som ivaretar EØS-retten, uansett være uten

⁸³ NOU 2016:5 s. 85-87

⁸⁴ Ibid. og Prop. 98 L (2018-2019) s. 32

⁸⁵ Bullen (2022)

⁸⁶ Rt-2014-227 ConocoPhilips avsn. 53

⁸⁷ Prop. 98 L (2018-2019) s. 97-98

⁸⁸ Bullen (2022) s. 255

⁸⁹ Ibid s. 247

interesse i den samlede vurderingen.⁹⁰ På den annen side kan hensynet til å ivareta EØS-forpliktelsene neppe være irrelevant, uavhengig av merkelapp. Samlet sett er det uklart hvordan sammensatte formål skal vurderes, og det gjenstår å se hvordan domstolene vil håndtere uklarheten.

Videre har lovgiver drøftet om nøytralitetshensynet skulle fremheves i lovteksten, men besluttet at det ville være uheldig dersom nøytralitetshensynet måtte vike.⁹¹

Nøytralitetshensynet er av spesiell interesse når det gjelder internasjonal skatteplanlegging, fordi spørsmål om omgåelse ofte oppstår der skattyter utnytter asymmetrier, og derfor vil nøytralitetshensynet ofte indikere omgåelse. Til tross for at nøytralitetshensynet ikke fikk plass i lovteksten, er skattemessig nøytralitet likevel et sentralt hensyn.⁹² Det kan imidlertid problematiseres om nøytralitet alltid vil være relevant, spesielt der reglene selv mangler nøytral utforming og valget er bevisst.

3.4 Utfallet av vurderingen

Som følge av endringene i omgåelsesregelen ved lovfesting av sktl. § 13-2, fremstår det som nærliggende at grunnvilkåret måtte anses som oppfylt, hvis en tenkt sak som tilsvarende Transocean, hadde kommet opp med dagens rettskildebilde.⁹³

Når det gjelder totalvurderingen har lovfesting av sktl. § 13-2 også ført til at betydningen av de ulike skattereglenes formål er svært uklar. Ettersom utenlandske skattebesparelser ikke skal være relevante, og forretningsmessig egenverdi bare utgjør et moment som ikke omfatter utenlandske skattebesparelser, gjenstår det imidlertid få momenter som taler i skattyters favør. Det er dermed en nærliggende konklusjon at totalvurderingen også ville resultert i omgåelse.

Lagmannsretten deler tilsynelatende denne oppfatningen ved å uttale «dersom det først legges til grunn at grunnvilkåret for å konstatere omgåelse er oppfylt, vil den samlede vurdering gi samme resultat».⁹⁴ Den samme slutningen legges til grunn i denne avhandlingen, slik at de foretatte disposisjonene i en tenkt sak som tilsvarende Transocean-saken ikke kan legges til grunn for beskatningen jf. sktl. § 13-2 (2) bokstav b. Prinsipielt fremstår omgåelsesregelen

⁹⁰ Rt-2014-227 ConocoPhilips avsn. 53

⁹¹ Prop. 98 L (2018-2019) s. 98

⁹² Folkvord (2020) s. 24

⁹³ LB-2014-176629-3

⁹⁴ Ibid. pkt. 4.2.8

derfor som anvendelig i en tenkt sak som tilsvarer Transocean-saken, reist med dagens rettskildebilde.

3.5 Omgåelsesregelens reservasjon for realitetsvilkåret

Det neste spørsmålet er om omgåelsesnormen i sktl. § 13-2 inneholder en reservasjon for realitetsvilkåret i sktl. § 10-64 b. Ordlyden gir ikke indikasjoner på at det eksisterer begrensninger på omgåelsesregelens anvendelsesområde. Tvert imot tilsier «disposisjoner» det motsatte. Transaksjoner som fritas for kildeskatt på utbytte ved reelle etableringer omfattes derfor tilsynelatende av omgåelsesnormen, noe som innebærer at omgåelsesnormen ikke viker. Dermed oppstår en overlapp mellom bestemmelsene slik at de samspiller, uten gjensidig preklusjon. Et mulig samspill mellom reglene avgjør likevel ikke hva som vil skje dersom innholdet spriker. Forarbeidene bygger på sin side derimot på at preklusjon neppe er relevant:

*«På samme måte som når det gjelder skatteavtaler, begrenser utredningen seg til å konstatere at den norske omgåelsesnormen også gjelder i EØS-relaterte rettsforhold så langt EØS-retten tillater det. Om og eventuelt hvor EØS-retten setter grensen, er det derfor ikke nødvendig å gå nærmere inn på. Fordi både den gjeldende og den foreslåtte regel gjelder på samme måte i internrettslige og i grenseoverskridende forhold, synes muligheten for strid med EØS-avtalen å være liten».*⁹⁵

Uttalelsen synes samtidig å bekrefte at omgåelsesregelen gjelder i møte med realitetsvilkåret, og holder døren på gløtt for at anvendelse kan innebære forskjellsbehandling. I den forlengelse påpekes at omgåelsesregelen må vike der EØS-retten gir en annen løsning enn internretten. Dette vil gjelde tilfellene der EØS-retten gir fritak på kildeskatt, men fritaket ikke følges opp i nasjonal skattelovgivning som følge av omgåelse. Realitetsvilkåret er nettopp ment å treffe tilfellene der det er grunnlag for å forskjellsbehandle som følge av svært offensiv skatteplanlegging, slik at vilkåret kan hevdes å sikre reell likebehandling innenfor EØS-området samtidig som det ivaretar grunnfrihetene i EØS-avtalen.

Foreløpig finnes verken rettspraksis eller administrativ praksis som uttaler seg om samspillet, og det gjenstår ennå å se hvordan skattemyndighetene vil forholde seg til rettskildebildet i praksis. Når realitetsvilkåret skal utgjøre en selvstendig EØS-rettslig omgåelsesregel som

⁹⁵ Prop. 98 L (2018-2019) s. 18

gjennomfører EU-domstolens doktrine om rent kunstige arrangement, reises spørsmål om hvordan den nasjonale omgåelsesregelen kan komplementere EØS-retten.

Konklusjonen må holdes åpen, selv om det er tydelig at omgåelsesnormen inneholder en viss reservasjon for realitetsvilkåret. Det innebærer imidlertid at det er uklart hvordan dette samspill- eller motsetningsforholdet løses, men at EØS-retten nødvendigvis legger begrensninger på omgåelsesregelen. Dermed reises også spørsmål om omgåelsesregelen praktisk sett tilsidesettes når det gjelder grenseoverskridende utbytte innenfor EØS-området.⁹⁶

⁹⁶ Se kapittel 5 flg.

4. Realitetsvilkåret i sktl. § 10-64 bokstav b

4.1 Introduksjon

Skatteloven § 5-1 (1) angir hovedregelen for skattepliktig inntekt ved at «enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet» utløser skatteplikt. Skatteloven § 10-11 (1) presiserer at utbytte fra selskaper regnes som skattepliktig inntekt, og sktl. § 10-13 fastsetter at utenlandske aksjonærer som hovedregel ilegges kildeskatt på slike utbytteutdelinger. Samtidig finnes flere unntak fra hovedregelen. Et unntak fra hovedregelen finnes i sktl. § 2-38 (1) og (2) som fastsetter at blant annet «selskap mv» og «selskap hjemmehørende i utlandet som tilsvarer selskap mv» fritas for skatteplikt på aksjegevinster og utbytter. Videre angir skatteloven § 2-38 (5) at utenlandske aksjonærer fritas for kildeskatt på utbytte, dersom skattyter er «reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land på tilsvarende vilkår som fastsatt i sktl. § 10-64 bokstav b». Ordlyden i sktl. §§ 2-38 (5) og 10-64 b forutsetter at vilkårene skal tolkes likt, til tross for mindre språklige forskjeller. Det samme følger av forarbeidene til de respektive bestemmelsene i skattelovgivning for øvrig.⁹⁷

Disposisjonene i Transocean-saken omhandlet imidlertid en tidsperiode før realitetsvilkåret ble innlemmet i norsk rett, men føringene fra Cadbury Schweppes-saken var gjeldende rett.⁹⁸ Derfor gjaldt vurderingene RISK-modellen og den nordiske skatteavtalen, fremfor realitetsvilkåret og fritaksmetoden. Om en tilsvarende sak reises med dagens rettskildebilde, ville det derimot vært sentralt om morselskapet var reelt etablert. En slik vurdering kan foretas på selvstendig grunnlag gjennom realitetsvilkåret, eller som del av omgåelsesregelen. Ettersom omgåelsesregelen er et internrettslig produkt, kan samspillet by på tvil når internretten konfronteres med EØS-opphavelige regler, slik som realitetsvilkåret. Anvendelse av omgåelsesregelen på forhold som beskyttes av EØS-retten kan derfor oppfattes som restriksjoner hvis forholdene er objektivt sammenlignbare.⁹⁹ Mot denne bakgrunnen reises spørsmål om realitetsvilkåret byr på motstrid overfor sine europeiske forbilder.¹⁰⁰

⁹⁷ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 56, Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) s. 67, Ot.prp. nr. 31 (2007-2008) s. 55-56, Prop. 78 L (2010-2011) s. 24 og Prop. 1 LS (2020-2021) s. 134-135

⁹⁸ C-196/04 (Cadbury Schweppes) (GC)

⁹⁹ Se kapittel 5.5.4

¹⁰⁰ Se særlig kapittel 4.2.2 og 5.5

4.2 Realitetsvilkårets metodiske aspekter

4.2.1 Hva er realitetsvilkårets vurderingstema?

Skatteloven § 10-64 b fastsetter at selskap må være «reelt [...] etablert» i en EØS-stat, og drive «reell økonomisk aktivitet der» for å fritas kildeskatt.

Ordlyden «reelt» og «reell» peker på at det betydningsfulle er etableringens underliggende og substansielle forhold. Ytre omstendigheter kan riktignok bidra til å styrke inntrykket av etableringen som reell, men det kreves en faktisk etablering. I den forlengelse blir ikke en etablering som bare eksisterer på papiret reell, derimot kreves en handlingsfunksjon ved «aktivitet». En alminnelig språklig forståelse tilsier derfor at et selskapet er «reelt [...] etablert», jf. sktl. § 10-64 bokstav b, dersom etableringen har substansiell og aktiv tilstedeværelse som gir tilknytning til etableringsstaten.

Forarbeidene angir en rekke relevante momenter for å avgjøre om skattyter nettopp har slik substansiell og aktiv tilstedeværelse.¹⁰¹ Samtidig påpekes at realitetsvilkåret er lovgivers oversettelse av EU-domstolens «wholly artificial arrangements»-doktrine, jf. C-196/04 *Cadbury Schweppes*.¹⁰² Derfor har også Finansdepartementet tidligere uttalt seg om at realitetsvilkåret i sktl. § 10-64 bokstav b skal følge EU-domstolens praksis.¹⁰³

Finansdepartementet fremhever at realitetsvilkåret skal innsnevre skattefritaket for å «utelukke tilfeller hvor det etableres kunstige arrangementer med unngåelse av skatt for øye». ¹⁰⁴ Skattemyndighetene må dermed vurdere «de subjektive motiver for arrangementet», men «for å påvise de subjektive momenter, må det imidlertid sees hen til de objektive karakteristika». ¹⁰⁵

Finansdepartementet og skattemyndighetene har fremhevet både subjektive og objektive momenter ved flere anledninger.¹⁰⁶ Nyere uttalelser virker derimot å bare gjelde den objektive innfallsvinkelen.¹⁰⁷ Det er uklart hvorvidt intensjonen var å etterlate den subjektive

¹⁰¹ Prop 1 LS (2020-2021) s. 134-135 jf. Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 58

¹⁰² Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 59 og C-196/04 (*Cadbury Schweppes*) (GC)

¹⁰³ Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 29. september 2009 om C-196/04 (*Cadbury Schweppes*) (GC) og C-303/07 (*Aberdeen*)

¹⁰⁴ *Ibid.*

¹⁰⁵ Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 29. september 2009

¹⁰⁶ UTV-2010-1240 pkt. 4, Meld. St. 11 (2010-2011) s. 107-109 og BFU 8/2016 under «kravet om «reelt etablert» avsn. 3

¹⁰⁷ Se Korup (2022) s. 25 om blant annet BFU 4/2015 1. avsn, BFU 15/2015, BFU 3/2016 avsn. 10, BFU 8/2016 avsn. 15, BFU 2/2017 pkt. 3.2 og BFU 3/2021 pkt. 2.2.2

vurderingen til fordel for det objektive, men skatteomgåelsesmotivet er fortsatt sentralt uavhengig av bedømmelsen. Nylig har skattemyndighetene oppsummert det slik:

*«problemstillingen er om det foreligger et fullstendig kunstig arrangement som har til formål å omgå nasjonal skatt, eller om det foreligger objektive omstendigheter som sannsynliggjør at Datter anses å være reelt etablert i EØS-landet».*¹⁰⁸

Samlet sett tilsier forarbeidene og administrativ praksis at vurderingstemaet er om skattyter innretter seg for å oppnå en urimelig skattefordel på bekostning av nasjonale skatteregler.

I forbindelse med innføringen av kildeskatt på renter og royalties i 2021, presiserte lovgiver i forarbeidene at realitetsvilkåret er en rettslig standard som utvikles i samsvar med «den til enhver tid gjeldende standarden i EU-retten».¹⁰⁹ Uttalelsen synliggjør koblingen mellom internretten og EØS-retten som gjør det naturlig å se til EU-domstolens praksis for å klarlegge realitetsvilkårets innhold.

Realitetsvilkåret kom inn i norsk rett for å forhindre motstrid mellom flere av bestemmelsene i skatteloven som gjaldt i grenseoverskridende forhold og EØS-retten. Den utløsende årsaken var EU-domstolens avgjørelse i Cadbury Schweppes-saken om lovligheten av britiske CFC-regler, som er nært beslektet med de norske NOKUS-reglene. EU-domstolen fastsatte at det overordnede vurderingstemaet er hvorvidt skattyter har skapt et «wholly artificial arrangement solely for tax purposes».¹¹⁰ EU- og EFTA-domstolen gjentar formuleringen i nærmest alle saker om omgåelsesregler og kildeskatt, slik at praksisen er både varig og konsekvent.¹¹¹ Samtidig understreker EU-domstolen at formålet med restriksjoner må være å hindre rent kunstige arrangementer «which do not reflect economic reality, the purpose of which is *unduly to obtain a tax advantage*».¹¹² (min utheving)

Generelt sett er det sammenheng mellom bidragene fra lovteksten, forarbeidene, hvordan skattemyndighetene praktiserer realitetsvilkåret, og hvordan det blir tolket i henhold til EØS-retten. Samlede rettskilder tilsier at realitetsvilkårets overordnede vurderingstema er om skattyter har innrettet seg for å oppnå en urimelig skattefordel.

¹⁰⁸ BFU 3/2021 pkt. 2.2.2

¹⁰⁹ Prop. 1 LS (2020-2021) s. 135

¹¹⁰ C-196/04 (Cadbury Schweppes) (GC) premiss 61

¹¹¹ C-484/19 (Lexel)

¹¹² C-6/16 (Eqiom and Enka) premiss 30

4.2.2 Hvilke krav stilles til skatteformålets betydning?

Skatteloven § 10-64 b angir at skattyter må være «reelt [...] etablert og drive reell økonomisk aktivitet» i etableringsstaten for å være fritatt for kildeskatt. Ordlyden er taus om hvor betydningsfullt skatteformålet må være, og forarbeidene nevner heller ikke problemstillingen. Til tross for sparsommelige kilder, er ytterpunktene klare; dersom skattebesparelsen er det *eneste formålet*, vil etableringen nødvendigvis mangle realitet. På den annen side, dersom det *ikke kan spores noe skatteformål*, vil etableringen være reell. Dette gir imidlertid ikke holdepunkter for den nærmere grensetrekningen, dvs. hva som blir løsningen ved *delte formål*, spesielt der disposisjonen har beskjedne forretningsmessige begrunnelse.

Finansdepartementet og skattemyndighetene har ved flere anledninger tatt stilling til om enkelte disposisjoner er omfattet av fritaksmetoden og realitetsvilkåret. En lang rekke avgjørelser benytter formuleringene *hovedsakelig* eller *klart* når det gjelder skatteformålet.¹¹³ Formuleringene viser en vedvarende administrativ praksis som tilsynelatende gir grunnlag for å hevde at myndighetene praktiserer en hovedformålslære. En slik forståelse gir sammenfall med omgåelsesterskelen «hovedformålet» i sktl. § 13-2 (2) bokstav a, og formuleringer i tidligere rettspraksis som oppsummerer praksis om omgåelsesnormen jf. «den klart viktigste motivasjonsfaktoren» i Rt-2012-1888 avsnitt 42 *Dyvi*. Samlede rettskilder taler følgelig for at det praktiseres en norsk hovedformålslære ved realitetsvilkåret.

Samtidig er det norske realitetsvilkåret en rettslig standard som skal tilsvare EU-retten til enhver tid, slik at de internrettslige kildene må leses i lys av sine europeiske forbilder. Til forskjell fra internrettslige kilder uttalte EU-domstolen i Cadbury Schweppes-saken at formålkravet kun gjelder «wholly artificial arrangements solely for tax purposes».¹¹⁴ Tilsvarende følger av annen rettspraksis som benytter formuleringene «specific purpose» og «specific objective».¹¹⁵ EFTA-domstolen legger seg på samme linje når den fastsetter at disposisjonen ikke kunne ha «noen annen fornuftig forklaring enn å sikre en skattemessig fordel».¹¹⁶ Uttalelsen i Cadbury Schweppes-saken, sammenholdt med blant annet Fred Olsen-

¹¹³ Se Korup (2022) s. 19-20 om Meld. St. 11 (2010-2011) pkt. 9.8.2, BFU 3/2016 avsn. 21, BFU 8/2016, BFU 2/2017 og BFU 3/2021 pkt. 2.2.2

¹¹⁴ C-196/04 (Cadbury Schweppes) (GC) premiss 61

¹¹⁵ C-324/00 (Lankhorst-Hohorst) premiss 37, C-524/04 (Thin Cap) (GC) premiss 74, C-446/03 (Marks & Spencer) (GC) premiss 57

¹¹⁶ Forente saker E-3/13 og E-20/13 (Fred Olsen) premiss 175

saken, gir et utgangspunkt som tilsier at terskelen ligger høyere enn et hovedformål; skattebesparelsen må være det *eneste* formålet.

Nyere sekundærrett fra EU som stiller minstekrav til omgåelsesregler gir veiledning, men disse har ikke direkte EØS-relevans til tross for at de indirekte kan påvirke forståelsen av grunnfrihetene. Direktivene er imidlertid uklare om terskelfastsettingen når de fastsetter at det er tale om kunstige arrangementer der skattyter oppnår «a tax advantage that defeats the objects or purpose» av den anvendelige skatteregelen, og «are not genuine having regard to all the relevant facts and circumstances».¹¹⁷ Videre, «an arrangement [...] shall be regarded as not genuine to the extent that they are not put into place for valid commercial reasons which reflect economic reality».¹¹⁸

Der eldre avgjørelser bruker formuleringene «solely», «specific purpose» og «tax reasons alone» nyttiggjør en del nyere praksis seg av formuleringer som ligger nærmere en hovedformåls lære. I *Eqiom and Enka* benyttes bare formuleringen «unduly benefit» uten å adressere terskelen.¹¹⁹ I *T Denmark* og *N Luxembourg 1 and others*, som riktignok gjelder misbruk av grunnfrihetene, men som også viser tilbake til C-196/04 *Cadbury Schweppes*, brukes derimot «principal objective or one of its principal objectives».¹²⁰ Juridisk teori har derfor hevdet at det har skjedd et paradigmeskifte fra «sole» til «principal purpose».¹²¹

Terskelvurderingen ble nylig drøftet i *Lexel*-saken, der spørsmålet var hvorvidt svenske myndigheter kunne nekte et svensk selskap fradrag for gjeldsrenter på et konserninternt lån fra en belgisk konsernbank.¹²² Det svenske datterselskapet hevdet at nektelsen utgjorde en restriksjon som var uforenlig med etableringsfriheten. Når det gjaldt vurderingen av «wholly artificial arrangements» benytter EU-domstolen formuleringen «**purely** artificial arrangement entered into **for tax reasons alone**», «**devoid** of economic reality» og fant at skattyter måtte få muligheten til å trekke frem «**any** commercial justification».¹²³ (min utheving) Dette taler i klar favør av at skatteformålet må være det *eneste* formålet, og at enhver forretningsmessig begrunnelse er tilstrekkelig.

¹¹⁷ Rådskdirektiv (EU) 2015/121 art. 1 (2) og Rådskdirektiv (EU) 2016/1164 art. 6 (1)

¹¹⁸ Rådskdirektiv (EU) 2015/121 art. 1 (3) og Rådskdirektiv (EU) 2016/1164 art. 6 (2)

¹¹⁹ C-6/16 (*Eqiom and Enka*) premiss 30 og 33

¹²⁰ Forente saker C-116/17 og C-117/16 (*T Denmark*) (GC) premiss 100, og Forente saker C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 (*N Luxembourg 1 and Others*) (GC) premiss 125-129

¹²¹ Kokott (2022) s. 67-68

¹²² C-489/19 (*Lexel*) premiss 50

¹²³ *Ibid.* premiss 50 og 72

Den strenge linjen følges opp av EFTA-domstolen i E-3/21 *PRA Group*, avsagt 1. juni 2022. Spørsmålet var om samspillet mellom norske regler om begrensninger på fradrag for gjeldsrenter mellom nærstående og konsernbidrag utgjorde en restriksjon på etableringsfriheten, og om denne kunne rettferdiggjøres. Ved vurderingen av rettferdiggjøring uttaler EFTA-domstolen at begrensningene bare kan gjelde «rent kunstig arrangement **uten noen** underliggende kommersiell begrunnelse». ¹²⁴ (min utheving) Videre brukes formuleringen «for å bringe på det rene om en transaksjon utgjør et rent kunstig arrangement som er inngått **utelukkende av skattemessige hensyn**». ¹²⁵ (min utheving)

Samlet sett synes de siste sakene fra EU- og EFTA-domstolen å være avgjørende for realitetsvilkåret. Dermed fastsettes en høyere terskel i EØS-retten enn det som tilsynelatende har vært tilfelle for norsk administrativ praksis. Det er ikke tilstrekkelig at hovedformålet vår å unngå skatt, det må være det *eneste* formålet. Der skattemyndighetenes praksis likevel avviker den angitte terskelen, kan det imidlertid reises spørsmål om tolkningen kan opprettholdes. ¹²⁶

4.3 Etableringsvurderingen for selskaper med begrenset fysisk tilstedeværelse

4.3.1 Hvilke momenter er relevante i vurderingen?

Det følger av ordlyden i sktl. § 10-64 b «reelt er etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk aktivitet der» at bestemmelsen oppstiller kumulative vilkår som tilsier at etableringen må ha en økonomisk substans. Isolert sett peker ordlyden «reelt etablert» på en bredere vurdering av hvorvidt etableringen er autentisk eller genuin, som også kan omfatte fysisk substans.

Forarbeidene nyanserer ordlyden og forankrer en samlet helhetsvurdering med felles basis. ¹²⁷ Derfor vil både fysisk og økonomisk substans inngå i en bredere vurdering med gjensidig påvirkningsforhold. Realitetsvilkåret er følgelig ikke separate vilkår. En etablering kan derfor tilsynelatende være reell, selv om den enten mangler fysisk eller økonomisk substans. Ordlyden er ellers taus om vurderingsmomentene.

¹²⁴ E-3/21 (PRA Group) premiss 52

¹²⁵ Ibid. premiss 53

¹²⁶ Se kapittel 5 flg.

¹²⁷ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 57-58

Forarbeidene presiserer at en etablering er reell dersom «selskapet gjennom sin ordinære virksomhet deltar på en fast og varig måte i etableringsstatens næringsliv». ¹²⁸ Uttalelsen indikerer at intensjonen bak realitetsvilkåret er å samsvare med etableringsfrihetens formål. Dette skaper også sammenheng med momentene i rettferdiggjøringslæren. ¹²⁹ I lys av misbrukslæren vil heller ikke en etablering som utgjør misbruk av etableringsfriheten vernes av EØS-retten, slik at realitetsvilkåret ikke aktualiseres. Misbruks- og rettferdiggjøringslæren på skatterettsfeltet er imidlertid nært beslektede vurderinger som deler begrunnelse. ¹³⁰ Samlet sett er det altså hvorvidt momentet samsvarer med begrunnelsen bak etableringsfriheten som indikerer om momentet har betydning for realitetsvilkåret.

Når det gjelder formålet ved etableringsfriheten viser forarbeidene at formålet med etableringsfriheten er å «gi en statsborger i én EU-stat mulighet til å delta i det økonomiske liv i en annen medlemsstat på en stabil og vedvarende måte». ¹³¹ Formuleringen er en oversettelse av tilsvarende tidligere uttalelser fra EU-domstolen. ¹³² Finansdepartementet tar derfor føringene fra EU-domstolens praksis, og fremhever følgende momenter:

«Det må foretas en konkret vurdering, hvor relevante momenter er om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer relevante beslutninger. 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». ¹³³ (min utheving)

Generelt ser det ut til å være to forskjellige vurderinger som forberedes. Den første vurderingen gjelder selskaper som typisk har fysisk tilstedeværelse. Her handler det om ytre trekk samsvarer med selskapets faktiske kompetanse. Det skal gi grunnlag for å si noe om synlige faktorer samsvarer med selskapets reelle funksjon. Slike faktorer vektlegges i stor grad av momentene som fremgår av forarbeidene. Den andre vurderingen gjelder selskaper

¹²⁸ Ibid.

¹²⁹ Se kapittel 5.7 flg.

¹³⁰ Se kapittel 5.3

¹³¹ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. s. 57

¹³² C-196/04 (Cadbury Schweppes) (GC) premiss 54 og C-246/89 (Kommisjonen mot Storbritannia) premiss 21

¹³³ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 58

med en konsernintern rolle uten annen forbindelse til omverdenen. Her er det avgjørende hvorvidt selskapet tilfører konsernet noe mer enn fotfeste i en bestemt skattejurisdiksjon. Realitetsvilkåret og etableringsfriheten skal tross alt sikre fri bevegelse, men ikke fritt valg av skattejurisdiksjon.¹³⁴ Departementets forståelse av at momentene er *relevante* indikerer samtidig at listen ikke er uttømmende. Tilnærmingen ser ut til å ta inspirasjon fra misbrukslæren, og tillater at momenter fra misbrukslæren inkluderes.¹³⁵ Det er også viktig å vurdere om selskapet opererer på samme måte som tilsvarende selskaper i Norge. Dette er relevant fordi det faktum at et selskap hører hjemme i en lavskattejurisdiksjon, ikke alene kan være tilstrekkelig til å konstatere gjennomstrømning.¹³⁶

I vurderingen av om et selskap innenfor EØS er reelt etablert, er det utfordrende å anvende momentene på selskaper som fyller andre funksjoner enn tradisjonelle driftsselskaper. Årsaken er at slike selskaper ikke nødvendiggjør den fysiske tilstedeværelsen som fremheves i forarbeidene. EU-domstolens praksis viser likevel at holdingselskaper kan være reelle etableringer, men at momentene må tilpasses selskapets funksjon.¹³⁷ Vurderingen av et driftsselskap vil derfor være forskjellig fra et holdingselskap, og vurderingen bygger på momenter i en helhetsvurdering fremfor vilkår.¹³⁸

4.3.2 Lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten

I de tilfeller der selskapet har lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, taler det som utgangspunkt for at etableringen er reell. Momentet lar seg lettest anvende på virksomheter som trenger maskiner eller utstyr for å gjennomføre arbeidsoppgaver, eksempelvis en håndverkerbedrift. Der selskapet ikke krever nevneverdig fysisk tilstedeværelse, er imidlertid dette momentet mindre treffende.

Det er likevel ikke slik at etableringer alltid krever lokaler, inventar og utstyr for å være genuine etableringer. Ved en beskjeden fysisk tilstedeværelse blir det sentralt om det aktuelle selskapet fyller samme krav som stilles overfor tilsvarende selskaper i samme skattejurisdiksjon. Det er mot denne bakgrunnen at Finansdepartementet har påpekt at det neppe kan kreves at utenlandske aksjefond skal ha ansatte, når det heller ikke er lovlig for norske aksjefond å ha ansatte.¹³⁹ Uten ansatte er det sjelden nødvendig å ha lokaler eller

¹³⁴ Kokott (2022) s. 70 flg.

¹³⁵ C-196/04 (Cadbury Schweppes) (GC) premiss 64, Hovland (2017) s. 114-115

¹³⁶ C-196/04 (Cadbury Schweppes) (GC) premiss 69

¹³⁷ Forente saker C-504/16 og C-613/16 (Deister and Jühler), C-6/16 (Eqiom and Enka)

¹³⁸ UTV-2009-1280

¹³⁹ Meld. St. 11 (2010-2011) s. 109

utstyr. Uttalelsen bygger tilsynelatende på en grunntanke om likebehandling og tilpasning etter selskapstype, som også får betydning for holdingselskaper. Det innebærer at selv et mellomliggende holdingselskap som i Transocean-saken, uten egne lokaler og ansatte, ikke umiddelbart kan anses som en gjennomstrømningsfront.¹⁴⁰

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

Realitetsvilkåret sentrerer i hovedsak rundt ytre egenskaper, og følgelig blir momenter som kan tilfredsstilles med begrenset fysisk tilstedeværelse desto viktigere for andre selskapsformer. Hvorvidt selskapets ledelse er egnet til å drive, samt faktisk driver virksomheten, vil derfor kunne få særlig betydning for holdingselskaper.

På den annen side vil holdingselskaper sjelden ha et betydelig antall ansatte, men gjerne utstrakt styrevirksomhet. Formålet med et holdingselskap er tross alt bare å eie aksjer i andre selskaper. Styrearbeid har ofte et internasjonalt preg for både nasjonale og multinasjonale konserner, og de samme personene fyller gjerne ulike roller på tvers av selskapene. I begge tilfeller kan det likevel være tale om beskjedne aktiviteter utover selskapsrettslige minstekrav, og terskelen for faktisk drift må derfor være lav. All den tid innen- og utenlandske forhold skal likebehandles, kan det ikke stilles strengere krav til aktivitet overfor multinasjonale foretak. Derimot, hvis det er slik at styremedlemmene verken har kvalifikasjoner eller fullmakter til å gjennomføre selskapstypiske disposisjoner, vil det ofte tale for at selskapet er en gjennomstrømningsfront.

Det må likevel forventes at det skal mye til for at skattemyndighetene overprøver begrunnelsen for styresammensetningen. Overprøving av forretningsmessige begrunnelser undergis sjelden intensiv prøving.¹⁴¹ Derfor er det også mest nærliggende at bare de helt klare tilfellene rammes, dvs. der ledelsen eller ansatte åpenbart er uegnede. Transocean-saken hadde ikke indikasjoner på slik problematikk. Derimot ble det påpekt at møtevirksomheten sjelden oppfylte formelle møtekrav vedrørende antall og møtested.¹⁴² I en stadig mer digitalisert verden, kan det imidlertid spørres om det er grunnlag for å vektlegge slike betraktninger. Digitale møter er ofte mer tidsbesparende og effektive, og det gir dårlig

¹⁴⁰ LB-2014-176629-3

¹⁴¹ Zimmer (2021) s. 229-230 om Rt-2009-1473 *Samdal* og Rt-1981-256 *Bjerke Pedersen*

¹⁴² LB-2014-176629-3 pkt. 4.2.4

sammenheng å vektlegge manglende fysisk oppmøte når dette ikke lenger er en forutsetning for effektiv møtevirkosomhet.

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

Det skal også vektlegges om selskapet genererer et selvstendig økonomisk overskudd. Normalt har selskaper et økonomisk vinningsformål, og inntekter som bekrefter slik vinning bidrar til å understøtte etableringens forretningsmessige verdi. Motsetningsvis vil inntektsløse selskaper ofte gi indikasjoner på gjennomstrømningsfronter.

På den annen side skal ikke domstolene drive overprøving av skattyters forretningsmessige vurderinger.¹⁴³ Det vil som oftest være utfordrende å avgjøre hvilke krav som skal stilles til inntekter og hvorvidt det kan kreves at virksomheten drives med fortjeneste. Vurderingen er spesielt vanskelig overfor selskaper i etableringsfasen som foreløpig går med tap. Da må det foretas en sammenligning. Dersom tilsvarende selskaper i samme bransje går med overskudd, og underskuddet ikke kan begrunnes, indikerer forholdene en gjennomstrømningsfront.

For mellomliggende holdingselskaper vil det videre ha avgjørende betydning om selskapet har andre investeringer som gir overskudd eller økonomisk risiko. Det er en naturlig forutsetning ved eierskap hvor holdingselskapet akkumulerer gevinster fra datterselskaper, at det oppstår valutagevinster eller tilsvarende valutatap. Når umiddelbare utdelinger av utbytte kan tas til inntekt for at selskapet er en gjennomstrømningsfront, vil større kontantbeholdninger med valutarisiko tale i favør av realitet.¹⁴⁴ Dersom all fortjeneste genereres i heleide datterselskaper og det eneste som gjenstår er utbyttet fra disse, vil holdingselskapet derimot ikke kunne påvise inntekter fra *egen* virksomhet.

4.3.5 Selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet

Dersom etableringen hovedsakelig har en konsernintern rolle, slik mellomliggende holdingselskaper ofte har, må det vurderes om selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for det øvrige konsernet.

Momentet reiser spørsmål om hva som skal til for at en tjeneste er nødvendig, herunder hvilken grad av bidrag til verdiskapningen som er tilstrekkelig. Rent sjelden vil

¹⁴³ Zimmer (2021) s. 229-230

¹⁴⁴ Forente saker C-116/17 og C-117/16 (T Denmark) (GC) premiss 101

holdingselskapet være en driftsforutsetning. Mer usikkert er det om mindre administrative bidrag kan anses som nødvendige, spesielt hvis behovet kan dekkes på annet vis.

I Transocean-saken ble det lagt stor vekt på at den amerikanske skattebesparelsen var hovedmotivet ved disposisjonen, og at en slik kanalisering ga merverdier for aksjonærene.¹⁴⁵ Den primære innvendingen mot å godta en slik begrunnelse, er at behovet kan ivaretas ved bruk av preferanseaksjer. Lagmannsretten var delt når det gjelder preferanseaksjer. Flertallet anså det for å være en viss usikkerhet om preferanseaksjer etter den nye aksjeloven, slik at det danske holdingselskapet ikke var helt unødvendig.¹⁴⁶ Mindretallet anså det derimot som fullstendig unødvendig.¹⁴⁷ Samlet sett er det uklart hvor viktig argumentet om andre fremgangsmåter som utløser skatteforpliktelsen vil være, men reell usikkerhet bør kunne tas til inntekt for nødvendighet.

Videre reises spørsmål om hvordan merverdier skal måles. Momentet skiller ikke mellom administrative og økonomiske merverdier, noe som tilsier at begge deler er relevant. Videre er det ikke sagt noe om graden av merverdi, slik at selv det minste forretningsmessige bidrag kan være relevant. For mellomliggende holdingselskaper vil den administrative fordelene ved å sammenkoble virksomheten fra driftsselskaper i mer sentrale holdingselskaper for regionen, ofte kunne gi administrative forenklinger og bedre styringen for konsernspissen. Særlig gjelder det dersom registreringen av holdingselskapet gir fotfeste i større finansmarkeder med bedre lånebetingelser eller kredittilgang. Generelt kan derfor også slike fordeler tas til inntekt for at etableringen er reell.

4.3.6 Kan øvrige momenter utledes fra praksis?

Forarbeidenes omtale av *relevante* momenter, innebærer at listen ikke er uttømmende.¹⁴⁸ Samtidig har realitetsvilkåret sitt utspring i EU-retten, slik at momenter fra EU-domstolens praksis om «wholly artificial arrangements» kan trekkes inn. EU-domstolens praksis viser nettopp at mellomliggende holdingselskaper kan være reelle etableringer, men at momentene må tilpasses selskapets funksjon i konsernstrukturen.¹⁴⁹ Praksisen om rettfærdiggjøring følger i slike tilfeller mønster etter EU-domstolens lære om misbruk av grunnfrihetene, og slike momenter kan følgelig gi veiledning.¹⁵⁰

¹⁴⁵ LB-2014-176629-3 pkt. 4.1.5

¹⁴⁶ Ibid.

¹⁴⁷ Ibid. pkt. 8

¹⁴⁸ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 57-58

¹⁴⁹ C-6/16 (Eqiom and Enka) og Forente saker C-504/16 og C-613/16 (Deister and Jühler)

¹⁵⁰ Sveberg (2022) s. 99

I nyere praksis peker EU-domstolen på at kontrakter som innebærer at mottakeren ikke kan disponere fritt over det mottatte, tilsier at det er en gjennomstrømningsfront.¹⁵¹ Det samme gjelder andre typer bindinger som reelt sett innebærer at utbytte må viderestrømmes.¹⁵²

Samtidig pekes det på at nærhet i tid mellom nye skattereformer og gjennomføringen av komplekse finansielle transaksjoner og konserninterne lån, også vil kunne tilsa at selskapet er en gjennomstrømningsfront.¹⁵³

For holdingselskaper innebærer det at ulike bindinger om disponeringen over utbytte og renteinntekter mellom selskapene i konsernstrukturen, raskt vil tale for at etableringen ikke er reell. Hvis tilpasningene i tillegg skjer nært i tid til relevante endringer av skattelovgivningen, vil det i ytterligere grad forsterke inntrykket av at etableringen ikke er reell. Tidsaspektet kan særlig trekkes frem som et moment i Transocean-saken, der en tilsvarende disposisjon ville blitt ilagt kildeskatt få dager senere.¹⁵⁴

¹⁵¹ Forente saker C-116/17 og C-117/16 (T Danmark) (GC) premiss 105-106

¹⁵² Ibid.

¹⁵³ Ibid.

¹⁵⁴ LB-2014-176629-3

5. Forholdet mellom lovfestet omgåelse og EØS-retten – forbi realitetsvilkåret

5.1 Norsk praksis og EØS-retten

Foreløpig finnes det ikke rettspraksis som drøfter forholdet mellom den generelle omgåelsesregelen, realitetsvilkåret og EØS-retten. Årsaken kan være at reglene regulerer samme forhold og overlapper på en slik måte at omgåelsesregelen praktisk sett prekluderes dersom selskapet anses «reelt etablert», jf. sktl. § 10-64 b. Rettstilstanden er uklar, men omgåelsesnormen synes å gjelde på toppen av realitetsvilkåret.¹⁵⁵ Tilsynelatende skaper også det overlappende anvendelsesområdet sammenheng ved at terskelen i realitetsvilkåret og omgåelsesregelen sammenfaller.

Som vi har sett ovenfor blir realitetsvilkåret derimot praktisert strengere enn det er grunnlag for i EØS-retten, all den tid administrativ praksis legger til grunn at en etablering ikke er reell om den *hovedsakelig* skal oppnå en skattefordel.¹⁵⁶ På den annen side legger EU- og EFTA-domstolen til grunn at det bare er tale om rent kunstig arrangement dersom skatteformålet var det *utelukkende eller eneste formål* med transaksjonen. Dette skaper et misforhold mellom norsk rett og EØS-retten, som innebærer at terskelen i realitetsvilkåret og omgåelsesregelen blir for lav. Når tersklene sammenfaller, kan realitetsvilkåret og omgåelsesregelen samtidig anses som komplementære omgåelsesregler som begrenser EØS-retten. Utgangspunktet er klart nok at reglene skal tolkes EØS-konformt for å reparere motstrid, men avvikende praksis reiser spørsmålet om slike restriktive omgåelsesregler kan rettferdiggjøres, blant annet av hensyn til å motvirke erosjon av det nasjonale skattefundamentet og en balansert fordeling av beskatningskompetanse.

Det kan også være problematisk at omgåelsesregelen i relasjon til kildeskatt, bare kan anvendes ved grenseoverskridende utbyttebetalinger, men ikke overfor rent norske konsernstrukturer. Logisk nok er det bare i grenseoverskridende tilfeller det kan oppnås fritak fra kildeskatt, ettersom kildeskatt også bare kan ilegges i grenseoverskridende tilfeller, jf. sktl. § 10-13. Likevel skal utbytte til andre selskaper innenfor EØS som utgangspunkt fritas for kildeskatt, jf. sktl. § 10-64 bokstav b. Når skattefordelen som blir gjenstand for

¹⁵⁵ Se kapittel 3.5

¹⁵⁶ Se kapittel 4.2.2

gjennomskjæring bare kan oppstå grenseoverskridende forhold, indikerer det at internt og utgående utbytte ikke er sammenlignbart. Nyere praksis synes å bekrefte synspunktet, og slik forskjellsbehandling vil kunne innebære at utøvelse av etableringsfriheten i Norge blir mindre attraktiv.¹⁵⁷

Samspillet mellom realitetsvilkåret og omgåelsesregelen kan derfor innebære en mindre gunstig behandling for grenseoverskridende tilfeller enn det EØS-retten gir anvisning på, men en slik begrensning kan rettferdiggjøres på nærmere vilkår. Når det gjelder lovligheten av restriktive nasjonale skatteregler, må det først avgjøres hvilken rettighet som begrenses. Videre må det foreligge en restriksjon; en todelt vurdering av om reglene diskriminerer, indirekte diskriminerer, begrenser eller gjør grunnfriheten mindre attraktiv, og om det grenseoverskridende tilfellet er objektivt sammenlignbart med et rent nasjonalt tilfelle. For å rettferdiggjøre en restriksjon må tiltaket følge et legitimt formål, være egnet til å oppnå formålet, ikke gå lenger enn nødvendig og være proporsjonal i snever forstand.¹⁵⁸ EU-domstolens fremgangsmåte ved rettferdiggjøring er ikke konsekvent, og spesielt drøftelsene rundt proporsjonalitet i snever forstand bakes ofte inn i nødvendighetsvurderingen.

I det videre benytter denne avhandlingen Transocean-saken som praktisk illustrasjon på en drøftelse av rettferdiggjøring.¹⁵⁹ Som nevnt i kapittel 2.2 ble ikke EØS-spørsmålet undergitt inngående behandling i Transocean-saken, men lovfestingen av sktl. § 13-2 og et endret syn på objektiv sammenlignbarhet setter spørsmålet på spissen. Den videre drøftelsen gjelder følgelig et tenkt tilfelle der omgåelsesregelen anses anvendelig, sammenkoblet med at skattemyndighetenes restriktive praksis rundt realitetsvilkåret legges til grunn.

5.2 Grensegang mot misbrukslæren

Alternativt til den alminnelige adgangen til å rettferdiggjøre restriksjoner, har EU-domstolen utviklet et generelt prinsipp om at misbruk av grunnfrihetene ikke vernes av EØS-retten.¹⁶⁰ Videre omtales denne som misbrukslæren. Misbrukslæren er *prinsipielt sett* forskjellig fra rettferdiggjøring, og har ulike vilkår.¹⁶¹ Følgen av at en handling anses som misbruk av EØS-

¹⁵⁷ C-6/16 (Eqiom and Enka) og Hovland (2017)

¹⁵⁸ Fredriksen (2022) s. 136-137

¹⁵⁹ LB-2014-176629-3

¹⁶⁰ C-110/99 (Emsland Stärke) og C-255/02 (Halifax) (GC)

¹⁶¹ Fredriksen (2022) s. 120 og Kokott (2022) s. 72

retten er at medlemsstaten gis handlingsrom til å gjennomføre tiltaket uten at det anses som uforenlig med EØS-retten.

I 2019 avsa EU-domstolen seks forhåndsavgjørelser oppdelt i to ulike forente saker, kjent som *De danske sakene*.¹⁶² Alle sakene hadde til felles at de gjaldt hvorvidt danske skattemyndigheter kunne ilegge kildeskatt på utbytte fra danske selskaper til mellomliggende holdingselskaper i lavskattejurisdiksjoner innenfor EØS, som deretter ble utdelt til morselskaper på Bermuda. Det sentrale spørsmålet var forholdet mellom «beneficial owner»-begrepet i skatteavtalene og aktuelle EU-direktiver, samt om misbrukslæren kunne anvendes. Direktivene er ikke en del av EØS-retten, og følgelig av underordnet betydning med hensyn til denne fremstillingen. Misbrukslæren utgjør derimot et generelt EU-rettslig prinsipp som får betydning for EØS-retten, og som derfor utgjør et selvstendig grunnlag for beskatningskompetanse.¹⁶³

Samtidig er læren om «wholly artificial arrangements» utviklet etter mønster av misbrukslæren, og handler på samme måte om hvilke aspekter som bryter med etableringsfriheten.¹⁶⁴ Doktrinen om «wholly artificial arrangements» innebærer en presisering av misbrukslæren når det gjelder rettferdiggjøring av restriksjoner på etableringsfriheten.¹⁶⁵ Gjennom etableringsfrihetens formål oppstår dermed en kobling som gjør at momentene får tversgående betydning for de ulike rettsgrunnlagene.

5.3 Rettsaktene; betydningen av grunnfrihetene og direktiver

Ved spørsmål om lovligheten av restriktive nasjonale omgåelsesregler, må det først avklares hvilken rettighet som blir begrenset. Med primær- og sekundærrett menes de forskjellige rettsaktene i EU. Primærrett sikter til EØS-avtalens hoveddel, herunder grunnfrihetene som fremgår av EØS-avtalen.¹⁶⁶ Med sekundærrett siktes det til alle andre rettsakter som gis i medhold av EØS-avtalens hoveddel.¹⁶⁷ Dersom sekundærretten er gjenstand for uttømmende

¹⁶² Forente saker C-116/17 og C-117/16 (T Denmark) (GC) og Forente saker C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 (N Luxembourg 1 and Others) (GC)

¹⁶³ Kokott (2022) s. 54-55

¹⁶⁴ Hovland (2017) s. 114-115 om C-196/04 (Cadbury Schwppes) (GC) premiss 64

¹⁶⁵ Sveberg (2022) s. 99

¹⁶⁶ Fredriksen (2022) s. 160-163

¹⁶⁷ Ibid.

harmonisering på europeisk nivå, skal restriksjonen kun vurderes i lys av sekundærretten.¹⁶⁸ Uten slik harmonisering, kan restriksjonen også sees i lys av primærretten.

På europeisk nivå finnes EU-direktiver med egne omgåelsesregler. Dette gjelder ATAD som skal gjennomføre flere av tiltakene til OECDs BEPS-prosjekt på europeisk nivå, samt Mor og Datterselskaps-direktivet som skal tilrettelegge for felleseuropeiske konserner ved å utligne skatteregler. Direktivene innfører kun en felles minstestandard for omgåelsesregler i EU, og prekluderer ikke nasjonale omgåelsesregler.¹⁶⁹ Restriksjoner kan dermed også sees i lys av primærretten. Innad i EU kan restriksjoner i form av omgåelsesregler følgelig sees i lys av både primær- og sekundærretten. Skattepolitikken er ikke del av EØS-avtalen, og den norske omgåelsesregelen må derfor vurderes opp imot grunnfrihetene i EØS-avtalens hoveddel.

5.4 Hvilken grunnfrihet er relevant?

EU-domstolen har fastsatt at begrensninger i form av kildeavgift på utbytte angår både fri flyt av kapital og etableringsfrihet.¹⁷⁰ Uten et klart rangforhold mellom rettighetene må én av dem velges. Et slikt rangforhold eksisterer ikke mellom fri flyt av kapital og etableringsfrihet. Grunnfrihetene skal ellers ikke anvendes parallelt.¹⁷¹ Den restriktive regelens formål er utgangspunktet for vurderingen, og for etablerings- og kapitalfrihet er ytterpunktene er klare.¹⁷² Tiltaket angår etableringsfriheten dersom det *kun* gjelder aksjonærer som utøver «definite influence».¹⁷³ Motsetningsvis gjelder restriksjonen kapitalfrihet dersom tiltaket angår investeringer uten innflytelse.¹⁷⁴

Skatteloven § 13-2 gjelder imidlertid uten hensyn til eierandel, og ytterpunktene angir ikke en nærmere grensetrekning. EU-domstolens praksis påpeker at det dermed blir avgjørende om eierforholdene innebærer «definite influence».¹⁷⁵ Fullstendig eierskap er dermed tilstrekkelig, men ikke nødvendig for å konstatere at etableringsfrihet er den relevante frihet.¹⁷⁶

¹⁶⁸ C-14/16 (Euro Park Service) premiss 19

¹⁶⁹ Rådskonklusjon (EU) 2016/1164 art. 3 og Rådskonklusjon (EU) 2015/121 art. 1 (2)

¹⁷⁰ C-6/16 (Egiom and Enka) premiss 39.

¹⁷¹ Kokott (2022) s. 148-149 og Fredriksen (2022) s. 122

¹⁷² Forente saker C-504/16 og C-613/16 (Deister and Jühler)

¹⁷³ C-251/98 (Baars) premiss 26 og C-6/16 (Egiom and Enka) premiss 41

¹⁷⁴ C-310/09 (Accor) premiss 32

¹⁷⁵ Hovland (2017) s. 110 og EØS-rett 4. utg. s. 122

¹⁷⁶ Forente saker C-504/16 og C-613/16 (Deister and Jühler) premiss 83

Kompliserte konsernstrukturer reiser også spørsmål om mellomliggende holdingselskaper uten egen økonomisk aktivitet vernes av etableringsfriheten. Spesielt reises spørsmålet dersom holdingselskapet er etablert i en annen stat enn datterselskapet som driver virksomheten.¹⁷⁷ Juridisk teori drøfter samtidig hvorvidt tilknytningskravet i sktl. § 2-38 (5) er snevrere enn det tilsvarende tilknytningskravet i EU-retten.¹⁷⁸ I senere tid har både EU- og EFTA-domstolen imidlertid vært konsekvente om at slike etableringer også nyter vern.¹⁷⁹

I den forlengelse må det vurderes konkret om morselskapet i Transocean-saken utøvde «definite influence» for å avgjøre om restriksjonene angår etableringsfriheten.¹⁸⁰ Ettersom det danske holdingselskapet i Transocean-saken var eneaksjonær og drev virksomhet gjennom et norsk datterselskap, er det ikke tvilsomt at holdingselskapet vernes av etableringsfriheten.¹⁸¹ Følgelig utøvde holdingselskapet «definite influence» over det norske datterselskapet, slik at etableringsfriheten er den relevante grunnfrihet.

5.5 Forelå restriksjoner i Transocean-saken?

5.5.1 Generelt om restriksjoner

EØS-avtalen forbyr både forskjellsbehandling og restriksjoner. Restriksjonsbegrepet er ikke entydig, men begrepets kjerne er nasjonale tiltak som begrenser eller gjør det mindre attraktivt å utøve EØS-rettigheter.¹⁸² Restriksjonsbegrepet kan anses som et videre begrep enn forskjellsbehandling, men uavhengig av begrepsbruk omfatter restriksjoner kun tilfeller med et grenseoverskridende element. Samtidig har EU-domstolen anvendt et tilleggsvilkår om objektiv sammenlignbarhet når det gjelder direkte beskatning. Restriksjonen oppstår derfor bare hvis et objektivt sammenlignbart grenseoverskridende forhold gis mindre gunstig behandling ved forskjellsbehandling. Dette utviser distinksjonen mellom restriksjoner og forskjellsbehandling i skatteretten.¹⁸³ Restriksjonsspørsmålet kan innta ulike former ved forskjellsbehandling på bakgrunn av morselskapenes vedtektsbestemte sete, og nylig oppsummerte EFTA-domstolen restriksjonsspørsmålet slik:

¹⁷⁷ Hovland (2017) s. 127

¹⁷⁸ Farstad (2010)

¹⁷⁹ Forente saker C-504/16 og C-613/16 (Deister and Jühler) premiss 86-87, Forente saker E-3/13 og E-20/13 (Fred Olsen) premiss 99

¹⁸⁰ Forente saker C-504/16 og C-613/16 (Deister and Jühler) premiss 81

¹⁸¹ LB-2014-176629-3

¹⁸² Fredriksen (2022) s. 122-123.

¹⁸³ Zimmer (2023) s. 53

«EØS-avtalen artikkel 31 har særlig til formål å sikre nasjonal behandling i en vertsstat. Forskjellsbehandling av innenlandske datterselskaper ut fra hvor deres morselskaper har sitt sete, utgjør en hindring for etableringsadgangen dersom den gjør det mindre interessant for EØS-selskaper å etablere datterselskaper i EØS-staten. [...] Forskjellsbehandlingen kan komme av en kombinasjon av ulike regler eller omstendigheter.»¹⁸⁴

I det videre vil to forhold belyses i relasjon til Transocean-saken. For det første at praktisering av en hovedformålslære innebærer at en terskelforskjell som utgjør en restriksjon. For det andre at anvendelse av omgåelsesregelen i en tenkt sak som tilsvarende Transocean-saken utgjør en restriksjon, som må rettfærdiggjøres.

5.5.2 Om realitetsvilkåret som restriksjon ved terskelforskjell

Når realitetsvilkåret og den lovfestede omgåelsesregelen sees som komplementære omgåelsesregler med en hovedformålslære, kan det gjennomskjæres overfor disposisjoner hvis det hovedsakelige formålet med disposisjonen var en skattebesparelse. Motsetningsvis praktiserer EU- og EFTA-domstolen en strengere terskel der skattebesparelsene må være det *eneste* formålet ved disposisjonen.

Der tiltaket gjelder kildeskatt, slik som vil være tilfelle ved grenseoverskridende utbyttebetalinger, ilegges derimot ikke kildeskatt ved rent nasjonale overføringer. Fritaksmetoden gjelder da uavkortet, uten et realitetsvilkår. Derimot gjelder et realitetsvilkår for utgående utbytte innenfor EØS. Realitetsvilkåret innebærer derfor en forskjellsbehandling mellom rent nasjonale og grenseoverskridende utbyttebetalinger som kan gjøre etableringsadgangen mindre attraktiv. Den underliggende tanken må være at til tross for å utgjøre en begrensning, er realitetsvilkåret støttet etter EU-domstolens lære om «wholly artificial arrangements». Dermed skal realitetsvilkåret sammenfalle med formålet som nettopp kan rettfærdiggjøre restriktive skattebestemmelser av hensyn til å motvirke skatteomgåelse og skatteunndragelse. Dette innebærer at realitetsvilkåret riktignok utgjør en restriksjon, men at denne kan rettfærdiggjøres så lenge realitetsvilkåret praktiseres i tråd med EU-domstolens retningslinjer. Utfordringer oppstår derimot når norske skattemyndigheter tilsynelatende praktiserer en lavere inngrepsterskel.

¹⁸⁴ E-3/21 (PRA Group) premiss 28-30

5.5.3 Anvendelse av omgåelsesregelen som restriksjon

Videre kan det vurderes konkret om anvendelse av omgåelsesregelen på utbyttebetalinger innenfor EØS i saker som Transocean, utgjør en restriksjon som må rettfærdiggjøres. I kontekst av Transocean-saken blir spørsmålet om utbyttebetalingen fra et norsk datterselskap til et tilsvarende mellomliggende norsk holdingselskap også ville blitt ilagt kildeskatt. Spørsmålet er ikke nødvendigvis om omgåelsesregelen gjelder både i interne og grenseoverskridende tilfeller, men om den ble anvendt på en diskriminerende måte i den konkrete saken.

I Transocean-saken oppsto skattefordelen ved at man unngikk norsk kildeskatt når utbyttet ble kanalisert gjennom et dansk holdingselskap. Denne skattefordelen gjør at omgåelsesregelen aktualiseres. I et tenkt norsk tilfelle ville ikke skattefordelen oppstått fordi utbyttet omfattes av fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38. Skattefordelen som gjør omgåelsesregelen anvendelig oppstår derfor bare i grenseoverskridende tilfeller, som dermed innebærer en forskjellsbehandling mellom rent nasjonale og grenseoverskridende tilfeller.

Det er utfordrende å drøfte om det overhodet oppstår en restriksjon i slike tilfeller. Dels kommer det av at omgåelsesnormen gjelder generelt i både nasjonale og grenseoverskridende tilfeller slik at forskjellsbehandlingen blir vanskelig å konkretisere, og dels av at forskjellsbehandlingen avhenger av perspektiv. Dersom en hensyntar kanaliseringen til Cayman Islands vil det raskt virke som om tilfellene ikke innebærer forskjellsbehandling. EØS-retten gir imidlertid ikke anledning til å rette fokuset mot betalingen ut av EØS-området. I Transocean-saken må fokus derimot være substansen ved etableringen i Danmark. Årsaken er at etableringsfriheten verner selskaper i EØS-området, og hvorvidt eierskapet ligger utenfor EØS-området er uten betydning for restriksjonsspørsmålet.¹⁸⁵ Tredjelandts eierskap vernes også av etableringsfriheten, slik at fokuset er EØS-interne barrierer.¹⁸⁶ Dette harmonerer godt med at etableringsfriheten har til formål å sikre integrering i vertsstaten med adgang til å utøve økonomisk virksomhet.¹⁸⁷

5.5.4 Hva skal til for at tilfeller er objektivt sammenlignbare?

EU-domstolens fremgangsmåte er ikke konsekvent når den skal avgjøre hvorvidt to tilfeller er objektivt sammenlignbare. I likhet med vurderingen av den aktuelle grunnfriheten, tar

¹⁸⁵ Generaladvokat Kokott om C-6/16 (Eqiom and Enka) premiss 47-50

¹⁸⁶ C-646/15 (P Panayi) premiss 36 og C-6/16 (Eqiom and Enka) premiss 52-56

¹⁸⁷ C-196/04 (Cadbury Schweppes) premiss 53 og 54.

vurderingen av sammenlignbarhet typisk utgangspunkt i formålet med den restriktive skattebestemmelsen.¹⁸⁸ Når det gjelder den lovfestede omgåelsesreglen fremgår ikke regelens overordnede formål av verken ordlyd eller forarbeider. Dette til tross for at «formål» nevnes fire ganger i bestemmelsen og flere hundre ganger i forarbeidene.¹⁸⁹ Likevel er det alminnelig antatt at formålet er å forhindre erosjon av skattefundamentet, motvirke misbruk ved skatteomgåelse og skatteunndragelse, sikre likebehandling og virke preventivt overfor offensiv skatteplanlegging.¹⁹⁰

I en sak som *Transocean* mangler norske myndigheter beskatningskompetanse over det mottagende danske selskapet. Motsetningsvis ville Norge hatt beskatningskompetanse i et tenkt tilfelle der det mottagende morselskapet var skattemessig hjemmehørende i Norge. Umiddelbart kan dette tilsi at tilfellene ikke er sammenlignbare. Derimot har EU-domstolen kategorisk lagt til grunn at kildeskatt på utbytte til utenlandsk morselskap utgjør en restriksjon dersom skattefritt utbytte kan deles ut til innenlandske aksjonærer.¹⁹¹ Senere har EU-domstolen presisert uttalelsen overfor restriktive omgåelsesregler og besluttet at dersom myndighetene utøver samme beskatningsmyndighet over inntektene til hjemmehørende selskapseiere som overfor utenlandske selskapseiere, er tilfellene objektivt sammenlignbare.¹⁹² EFTA-domstolen kom nylig til den samme løsningen når den fastslo:

*«der et selskap er etablert i én EØS-stat betaler renter på et lån hos et selskap etablert i en annen EØS-stat, og disse to selskapene tilhører samme konsern, ikke skiller seg fra en situasjon der mottakeren av rentebetalingene er et selskap som tilhører samme konsern og som er etablert i samme EØS-stat».*¹⁹³

Selv om saken gjaldt konsernbidrag og rentebegrensingsregelen, har uttalelsen overføringsverdi til andre vurderinger av sammenlignbarhet og etableringsfrihet. Dette gjelder også utgående utbytte. Konklusjonen er at situasjonen til et utenlandsk selskap innenfor EØS i konsern med et norsk selskap, er objektivt sammenlignbar med norske selskaper i konsern med andre norsk selskap. Omgåelsesreglen vil derfor utgjøre en restriksjon på

¹⁸⁸ Hovland (2017) s. 112

¹⁸⁹ Prop. 98 L (2018-2019)

¹⁹⁰ Hovland (2017) s. 112

¹⁹¹ Zimmer (2017) s. 117 om C-170/05 (*Denkavit*) og C-379/05 (*Amurta*)

¹⁹² C-6/16 (*Eqiom and Enka*) premiss 59

¹⁹³ E-3/21 (*PRA*) premiss 33 og tilsv. C-484/19 (*Lexel*) premiss 44

etableringsadgangen når regelen bare kan anvendes overfor utenlandske selskaper som er i en objektivt sammenlignbare situasjon.

5.6 Hvilke formål kan forfølges?

Det er fast praksis at nasjonale skatteregler som hindrer etableringsadgangen kan rettferdiggjøres av tvingende allmenne hensyn ved proporsjonale tiltak. Over de siste tiårene har flere hensyn blitt avfeid som utilstrekkelige. Det gjelder især beskyttelsen av det nasjonale skatteproveny og at ulempene veies opp andre fordelaktige regler.¹⁹⁴ Administrative fordeler og effektiv skattekontroll og -oppkrevning i prinsippet kan derimot være relevante hensyn, men slike tiltak er ofte uforholdsmessige.¹⁹⁵

Hensynet til å sikre en balansert beskatningskompetanse mellom statene vil som utgangspunkt være et lovlig formål.¹⁹⁶ Årsaken er at tiltaket i så tilfelle ivaretar samme formål som grunnfrihetene og sekundærretten.¹⁹⁷ Utfordringen med å akseptere dette formålet er imidlertid det samme som gjør at formålet som utgangspunkt er legitimt – at formålet sammenfaller med etableringsfrihetens begrunnelse.¹⁹⁸ Aksept innebærer derfor at medlemsstatene fritt kan derogere fra fellesskapslovgivningen, noe som klart ikke kan aksepteres. Balansert beskatningskompetanse er følgelig ikke et legitimt formål i denne konteksten.

Hensynet til å motvirke skatteomgåelse og -unndragelse stiller seg annerledes. Fast praksis fra EU- og EFTA-domstolen innebærer at hensynet til å forhindre «*wholly artificial arrangements which do not reflect economic reality, with a view to escaping the tax normally due on the profits generated by activities*» kan rettferdiggjøre restriktiv skattelovgivning.¹⁹⁹

Flertallet av rettferdiggjøringsdrøftelser om restriktive omgåelsesnormer forkastes av EU-domstolen fordi de forfølger feil formål – en mulig konsekvens av at flere stater har hatt presumsjonsregler om at visse disposisjoner utgjør omgåelse. Presumsjonsreglene har normalt avskåret skattyter fra å godtgjøre forretningsmessig begrunnelse uten å starte en rettsprosess. Dersom skattemyndighetene ikke foretar en konkret og individuell vurdering, vil det også

¹⁹⁴ E-3/21 (PRA) premiss 49

¹⁹⁵ Zimmer (2017) s. 118-122

¹⁹⁶ C-388/14 (Timac Agro Deutschland) premiss 47

¹⁹⁷ C-6/16 (Eqiom and Enka) premiss 63

¹⁹⁸ Forente saker C-504/16 og C-613/16 (Deister and Jühler) premiss 96-97

¹⁹⁹ C-196/04 (Cadbury Schweppes) (GC) premiss 55

være nærmest utenkelig at regelen bare gjelder rent kunstige arrangement. Det påberopte formålet er derfor sammenvevd med nødvendighetsvurderingen. Individuell prøving er kostbart og tidkrevende, og derfor også mindre gunstig. Statene har derfor heller anført balansert beskatningskompetanse, beskyttelse av skatteproveny eller motvirkning av misbruk som formålet ved slike presumsjonsregler. Når flertallet av saker felles på formålsvurderingen, kan det sies å ha ledet til at statene nå heller vil gå veien om misbrukslæren. Nyere rettspraksis kan hevdes å tjene som eksempel på en slik vridning.²⁰⁰ Innenfor rammen av hensynet til å motvirke skatteomgåelser og skatteunndragelser er konklusjonen likevel at bare tiltak som forsøker å hindre rent kunstige arrangementer kan rettferdiggjøre restriksjoner.²⁰¹

5.7 Rettferdigjøring, proporsjonalitet

5.7.1 Hadde restriksjonene vært egnede i Transocean-saken?

Egnethetsvurderingen er todelt; for det første må selve tiltaket kunne oppnå målsettingen, for det andre må tiltaket reflektere et genuint forsøk på å oppnå målsettingen ved å implementere tiltaket på en konsekvent og systematisk måte.²⁰² Som oftest trer egnethetsvurderingen i bakgrunnen ettersom de fleste restriksjoner kan anses delvis relevante for å nå en aktuell målsetting. Imidlertid utgjør egnethet like fullt en skranke. Når det gjelder hensynet til å motvirke rent kunstige arrangementer som unngår kildeskatt, vil de fleste tiltak som begrenser selskapenes adgang til å omorganisere seg for å unngå kildeskatt, kunne anses som egnede.

Utfordringen rundt en hovedformålslære, slik norsk administrativ praksis rundt realitetsvilkåret og omgåelsesregelen bygger på, er at tiltak med en lavere terskel aldri kan anses som egnede for å forhindre *rent* kunstige arrangement. Årsaken er at det restriktive tiltaket i slike tilfeller også rammer arrangementer mellom det som *hovedsakelig* er kunstig, og det som er *rent* kunstig. Det er to sider av samme sak om en velger å se det som om tiltaket ikke er egnet, at det går for langt, eller begge deler. Uavhengig av innfallsvinkel vil et tiltak med hovedformålslære aldri kunne oppnå den snevre og forespeilede målsettingen om avverge *rent* kunstige arrangementer. Konklusjonen er derfor at en slik restriksjon ikke er egnet, og ikke kan rettferdiggjøres.

²⁰⁰ Forente saker C-116/17 og C-117/16 (T Denmark) (GC) og Forente saker C-115/16, C-118/16, C-119/16 og C-299/16 (N Luxembourg 1 and Others) (GC)

²⁰¹ Naas (2017) s. 685-686

²⁰² C-391/20 (Cilevičs and Others) premiss 75 og Generaladvokat Emiliou om C-585/22 (X BV) premiss 61-62

Når det derimot gjelder selve anvendelsen av omgåelsesregelen i en sak som Transocean, er det ikke tvilsomt at generelle omgåelsesregler prinsipielt sett anses som egnede. Generelle omgåelsesregler er et utbredt verktøy i mange skattejurisdiksjoner, og reglene gjelder normalt på toppen av andre skatteregler. Derfor kan de heller ikke anses for å være inkonsistente overfor skattelovgivningens øvrige systematikk. En aksept for omgåelsesregler kan blant annet utledes av at EU-kommisjonen råder medlemsstatene innta omgåelsesregler i lovgivningen, slik at selve omgåelses-verktøyet heller ikke kan anses uforenlig med EU-retten.²⁰³ Derimot kan det være betydelig uenigheter om den konkrete utformingen og anvendelsen av reglene. Konklusjonen på dette punkt er dermed at den generelle omgåelsesregelen er egnet til å oppnå formålet i en sak som Transocean-saken.

5.7.2 Nødvendighet, mer enn nødvendig i Transocean-saken?

I en tenkt sak som tilsvarer Transocean-saken, er spørsmålet om restriksjonen er nødvendig for å forhindre rent kunstige arrangement, herunder om restriksjonen er begrenset til disse.

Skatteloven § 13-2 oppstiller vilkår om at hovedformålet var å oppnå en «skattefordel». Fra skattyters ståsted fremstår dette som et vilkår om at skattyter ikke har gjort et *forsøk* på å oppnå skattefordelen. En konstatering av et forsøk på å oppnå fritak fra kildeskatt er imidlertid ikke tilstrekkelig til å fastslå at det foreligger et rent kunstig arrangement.²⁰⁴ Skattemyndighetene må foreta en konkret vurdering av de objektive omstendigheter som kan indikere at tiltaket følger formålet om å unngå rent kunstige arrangement.²⁰⁵ Tiltaket er bare nødvendig hvis myndighetene påviser objektive omstendigheter som indikerer at arrangementet bryter med etableringsfriheten, fordi skattefordelen begunstiger en borger i en tredjestat, fremfor selskapet i en annen medlemsstat.²⁰⁶ Etableringsfriheten er tross alt bare ment å beskytte selskaper i medlemsstater.²⁰⁷

Ettersom flertallet av sakene for EU-domstolen strander på formålsangivelsen, finnes det begrenset med praksis rundt nødvendighetsvurderingen. En viss veiledning om momentene angis i Cadbury Schweppes-saken og Lexel-saken, samt i generaladvokatens innstillinger.²⁰⁸ Momentene er imidlertid ikke identiske på tvers av sakstyper, men overføringsverdien er

²⁰³ Rådsdirektiv (EU) 2016/1164 art. 6 (1)

²⁰⁴ C-196/04 (Cadbury Schweppes) (GC) premiss 63

²⁰⁵ C-311/08 (SGI) premiss 71

²⁰⁶ Generaladvokat Kokott om C-6/16 (Eqiom and Enka) premiss 56-57

²⁰⁷ Ibid.

²⁰⁸ C-196/04 (Cadbury Schweppes) (GC) premiss 60-69 og C-484/19 (Lexel)

betydelig så lenge drøftelsene gjelder «wholly artificial arrangements» og restriksjoner på etableringsfriheten. Det kan likevel ikke gis noe helt generelt svar på hva som utgjør relevante omstendigheter for å vurdere om skatteplanlegging ved bruk av holdingselskaper utgjør et rent kunstig arrangement.

Generaladvokat Kokott påpeker som utgangspunkt at selve holdingselskaps-institusjonen kan indikere et kunstig arrangement, men at det avgjørende må være hvorvidt etableringen rent faktisk har fysisk eller økonomisk substans.²⁰⁹ Samtidig kan det foreligge et rent kunstig arrangement selv om de fysiske elementene er på plass, dersom selskapet ikke har uavhengig myndighet til å fatte beslutninger, selvstendige finanser, eller det ikke fester seg økonomisk risiko ved etableringen.²¹⁰ Mellomliggende holdingselskaper har imidlertid sjelden et særlig behov for fysisk tilstedeværelse. Fokuset rettes derfor mot selskapets økonomiske substans, selv om visse fysiske elementer kan tas i betraktning. En annen innfallsvinkel er å se på motivasjonen bak den foretatte disposisjonen; det vil si om disposisjonen fremstår som forretningsmessig begrunnet dersom skattefordelen forsvinner.²¹¹

I Transocean-saken besto virksomheten knyttet til det danske holdingselskapet av en innleid general manager, to managere fra Transoceans europeiske kontor i Aberdeen, samt delvis involvering av konsernets skattekompetanse i USA.²¹² Holdingselskapet hadde en viss møtevirksomhet ved at man fløy inn personellet for å delta på møter i Danmark, men møtene ble ofte avlyst. Det var heller ingen form for fysisk etablering av lokaler og ingen ansatte i selve selskapet. Tilsynelatende var det derfor et svært lavt nivå av fysisk substans, noe som indikerer et rent kunstig arrangement. På den annen side hadde holdingselskapet i Danmark den finansielle risikoen for investeringen i den norske driften, og over tid hadde disse investeringene generert et selvstendig overskudd for den danske virksomheten.²¹³ I den forlengelse hadde holdingselskapet også valutarisikoen for mottatte utbytter før utdelinger til bakenforliggende selskaper fant sted.²¹⁴ Det danske selskapet ble også opprettet noen år i forveien, som indikerer at arrangementet ikke var kunstig.²¹⁵ Tidsaspektet må likevel nyanseres med at utbyttebetalingen ble gjennomført rett før en dansk regelendring som ville ledet til at utbyttet ble ilagt kildeskatt. Det kan tilsi at holdingselskapet var en

²⁰⁹ Generaladvokat Kokott om C-6/16 (Eqiom and Enka) premiss 57

²¹⁰ Ibid.

²¹¹ Generaladvokat Emiliou om C-585/22 (X BV) premiss 79

²¹² LB-2014-176629-3 pkt. 5.4

²¹³ Ibid.

²¹⁴ Ibid.

²¹⁵ Ibid.

gjennomstrømningsfront, men ettersom holdingselskapet ble opprettet mange år i forveien svekkes inntrykket.

Det er heller ikke holdepunkter for at holdingselskapet var ilagt kontraktsmessige bindinger overfor morselskapene, slik at selskapet hadde en viss selvstendig og reell beslutningsmyndighet. På den annen side kan det spørres hvorvidt beslutningsmyndigheten var særlig reell når det primært var medarbeidere fra hovedkontoret i Aberdeen som deltok på styremøtene. Videre hadde holdingselskapet en innleid leder som kan tilsi en viss selvstendighet rundt økonomiske beslutninger.

Samlet sett taler de ovennevnte momentene for at det i det minste var en ikke-ubetydelig økonomisk substans i den danske etableringen, til tross for at det også er elementer som indikerer en gjennomstrømningsfront. Terskelen for å konstatere *rent* kunstig arrangement er imidlertid svært høy og utpreget snever. Med en viss økonomisk substans er det derfor ikke tilstrekkelig grunnlag for å tilsi at det var nødvendig å betegne disposisjonen som omgåelse – med den virkning det ikke forelå et rent kunstig arrangement i en sak som tilsvarer Transocean-saken. Restriksjonen kan derfor ikke rettferdiggjøres.

5.8 Hvordan sikre EØS-rettens gjennomslag?

Når restriksjoner ikke kan rettferdiggjøres, reises naturlig nok spørsmålet om hvordan EØS-retten kan sikres gjennomslag i norsk rett. Overfor samspillet mellom omgåelsesregelen og realitetsvilkåret er det nærliggende å reise spørsmål om reglene kan tolkes EØS-konformt. Norske domstoler har en plikt til å foreta EØS-konform tolkning og plikten strekker seg til å anvende nasjonale tolkningsprinsipper «as far as possible».²¹⁶ Plikten til å foreta EØS-konform tolkning er likevel ikke en resultatforpliktelse som fremtvinger *contra legem*-tolkninger.²¹⁷

Ordlyden i både sktl. §§ 13-2 og 2-38 (5), jf. 10-64 b, er såpass vid at den åpner for å heve terskelen, selv om ordlyden «hovedformålet», jf. sktl. § 13-2 (2) a, skaper et visst spenningsforhold.²¹⁸ Hvis realitetsvilkåret og den lovfestede omgåelsesregelen derimot forstås som komplementære omgåelsesregler, er også en mulig innfallsvinkel å anse realitetsvilkåret for å utgjøre *lex specialis* om samme spørsmål, slik at den lovfestede omgåelsesregelen

²¹⁶ E-1/07 Straffesak mot A premiss 36

²¹⁷ C-105/03 (Pupino) (GC) premiss 47

²¹⁸ Se også Sveberg (2022) s. 112

tilsidesettes. Forarbeidene forutsetter i den forlengelse at realitetsvilkåret skal følge den til enhver tid gjeldende standarden i EU-retten og at omgåelsesregelen bare gjelder så langt EØS-retten tillater.²¹⁹ Samlede forarbeider synes dermed å forutsette samsvar, noe som også gir anledning til EØS-konform tolkning. Konklusjonen er derfor at EØS-retten kan sikres gjennomslag ved å tolke realitetsvilkåret og omgåelsesregelen EØS-konformt, og på den måten tilsidesette restriktiv praksis.

²¹⁹ Prop. 1 LS (2020-2021) s. 134-135 og Prop. 98 L (2018-2019) s. 18

6. Avsluttende bemerkninger

Lovfestingen av omgåelsesregelen i sktl. § 13-2 reiser en rekke spørsmål når det endrede innholdet betraktes i lys av EØS-retten. Forholdet kompliseres av at lovgiver har inntatt realitetsvilkåret i øvrig lovgivningen som gjelder grenseoverskridende disposisjoner, men ikke i omgåelsesregelen. Med en stadig mer hurtigutviklende digital økonomi synliggjøres et økt behov for klarhet rundt omgåelsesregelen.

Når det gjelder omgåelse av kildeskatt og utgående utbytte innenfor EØS-området, jf. sktl. §§ 13-2 og 2-38 (5), jf. 10-64 b, må omgåelsesregelen tolkes i innskrenkede for å sikre EØS-konformitet. En restriksjon som baseres på en lavere terskel kan ikke rettferdiggjøres, og anvendelse i en tenkt sak som tilsvare Transocean-saken vil ikke være nødvendig for å motvirke rent kunstige arrangementer. Samspillet mellom sktl. §§ 13-2, 2-38 (5) og 10-64 bokstav b er relativt komplisert og uoversiktlig, og det gjenstår fortsatt å se hvordan norske domstoler vil betrakte forholdet i praksis. Generelle omgåelsesregler synes likevel å være et verktøy med en berettiget plass i internasjonal skatterett, men med den utpreget høye og snevre terskelen som EU- og EFTA-domstolen fastsetter, reises spørsmål om slike regler er praktikable. Multinasjonale foretak kan enkelt spre relativt ubetydelig finansiell risiko på datterselskapene, og når selv den minste forretningsmessige begrunnelse avskjærer myndighetene fra å rettferdiggjøre tiltaket, uthules omgåelsesregelen i betydelig grad. Uthulingen kan hevedes å frata skattemyndighetene ytterst nødvendige virkemidler i kampen mot erosjon av skattefundamentet, og samtidig la offensiv skatteplanlegging som et betydelig samfunnsproblem forbigå i stillhet.

For fremtiden kan det være fordelaktig å innta en referanse til realitetsvilkåret i sktl. § 13-2, men det kan også vurderes å endre ordlyden i realitetsvilkåret til *rent kunstig arrangement*, som gir bedre samsvar med EØS-retten. Uavhengig av slike endringer gjelder en plikt til å tolke EØS-konformt, og enhver rettsanvender bør ha plikten for øye ved spørsmål om restriksjoner på grenseoverskridende transaksjoner innenfor EØS-området.

Litteraturliste

Lovregister

Grunnloven (Grl.)	Lov 17.05.1814 Kongeriket Norges Grunnlov
EØS-loven (EØSL)	Lov 27.11.1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om det europæiske økonomiske samarbeidsområde.
Skatteloven (Sktl.)	Lov 26. mars 1999 om skatt av formue og inntekt.

Forarbeider og etterarbeider

Ot.prp. nr. 1 (2007-2008)	Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer.
Ot.prp. nr. 31 (2007-2008)	Om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.
Ot.prp. nr. 1 (2008-2009)	Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer.
Prop. 78 L (2010-2011)	Endringer i skatteloven (skattefri omorganisering mv.)
NOU 2016:5	Omgåelsesregel i skatteretten Lovfesting av en generell omgåelsesregel i skatteretten.

Prop. 98 L (2018-2019)	Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting av en generell omgåelsesregel).
Prop. 1 LS (2020-2021)	Skatter, avgifter og toll 2021.
Meld. St. 11 (2010-2011)	Evalueringsrapport av skattereformen 2006.

Traktater

TFEU	Treaty on the Functioning of the European Union, undertegnet 25.03.1957, Roma, ikrafttredelse 01.01.1958 (lest på eur-lex.europa.eu).
EØS-avtalen	Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde, undertegnet 02.05.1992, Porto, ikrafttredelse 01.01.1994 (lest på lovdata.no).
ODA	Agreement between the EFTA States on the establishment of a surveillance authority and a court of justice, with protocols 1-7, undertegnet: 02.05.1992, Oporto, ikrafttredelse: 01.01.1994 (lest på lovdata.no)
Skatteavtale mellom de nordiske land	Skatteavtale mellom Norge, Danmark, Sverige, Finland, Island og Færøyene, undertegnet 23.09.1996, ikrafttredelse 11.05.1997 (lest på regjeringen.no).

Direktiver

Mor og Datterselskaps-direktivet

Rådskonklusjon (EU) 2015/121 av 27. januar 2015 som endrer Direktiv 2011/96/EU om et felles system for skattelegging i tilfelle av Mor og Datterselskaper i ulike medlemsstater.

ATAD

Rådskonklusjon (EU) 2016/1164 av 12. juli om regler til bekjempelse av metoder til skatteomgåelse, som direkte påvirker det indre markeds funksjon.

Norske rettsavgjørelser

Kollbjørg

Rt-1961-1195

Vestre Strandgate

Rt-1978-639 (A)

Bjerke Pedersen

Rt-1981-256 (A)

Zenith

Rt-1997-1580 (A)

Finanger I

Rt-2000-1811 (P)

Hydro Canada

Rt-2002-456 (A)

Aker Maritime

Rt-2004-1331 (A)

Finanger II

Rt-2005-1365 (P)

Nagell-Erichsen

Rt-2006-1199 (A)

Telenor	Rt-2006-1232 (A)
Samdal	Rt-2009-1473 (A)
Dyvi	Rt-2012-1888 (A)
Transocean	LB-2014-176629-3
ConocoPhillips	Rt-2014-227 (A)
IKEA	HR-2016-2165-A

EU-domstolens avgjørelser

Kommisjonen mot Storbritannia	Dom av 4. oktober 1991, C-246/89, Commission of the European Communities v United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland. Fisheries, ECLI:EU:C:1991:375.
Baars	Dom av 13. april 2000, C-251/89, C. Baars v Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem, ECLI:EU:C:2000:205.
Lankhorst-Hohorst	Dom av 12. desember 2002, Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt, ECLI:EU:C:2002:749.
Emsland Stärke	Dom av 14. desember 2000, C-110/99, Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas, ECLI:EU:C:2000:695.
Pupino (GC)	Dom av 16. Juni 2005, C-105/03 (GC), Criminal proceedings against Maria Pupino, ECLI:EU:C:2005:386.
Marks & Spencer (GC)	Dom av 13. desember 2005, C-446/03 (GC), Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), ECLI:EU:C:2005:763.

Halifax (GC)	Dom av 21. februar 2006, C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:121.
Cadbury Schweppes (GC)	Dom av 12. september 2006, C-196/04 (GC), Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Ltd v Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:544.
Denkavit	Dom av 14. desember 2006, C-170/05, Denkavit Internationaal BV and Denkavit France SARL v Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, ECLI:EU:C:2006:783.
Thin Cap (GC)	Dom av 13. mars 2007, C-524/04 (GC), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2007:161.
Amurta	Dom av 8 november 2007, C-379/05, Amurta SGPS v Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam, ECLI:EU:C:2007:655.
Aberdeen	Dom av 18. juni 2009, C-303/07, Proceedings brought by Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy, ECLI:EU:C:2009:377.
SGI	Dom av 21. januar 2010, C-311/08, Société de Gestion Industrielle (SGI) v Belgian State, ECLI:EU:C:2010:26.
Accor	Dom av 15. september 2011, C-310/09, Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique v Accor SA, ECLI:EU:C:2011:581.
Timac Agro Deutschland	Dom av 17. desember 2015, C-388/14, Timac Agro Deutschland GmbH v Finanzamt Sankt Augustin, ECLI:EU:C:2015:829.
Ajos (GC)	Dom av 19. april 2016, C-441/14 (GC), Dansk Industri (DI), acting on behalf of Ajos A/S v Estate of Karsten Eigil Rasmussen, ECLI:EU:C:2016:278.

Euro Park Service	Dom av 8. mars 2017, C-14/16, Euro Park Service v Ministre des finances et des comptes publics, ECLI:EU:C:2017:177.
Eqiom and Enka	Dom av 7. september 2017, C-6/16, Eqiom SAS, formerly Holcim France SAS and Enka SA v Ministre des Finances et des Comptes publics, ECLI:EU:C:2017:641.
P Panayi	Dom av 14. september 2017, C-646/15, Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, ECLI:EU:C:2017:682.
Deister and Jühler	Dom av 20. desember 2017, Joined cases C-504/16 and C-613/16, Deister Holding AG and Juhler Holding A/S v Bundeszentralamt für Steuern, ECLI:EU:C:2017:1009.
N Luxembourg 1 and Others (GC)	Dom av 26. februar 2019, Joined cases C-115/16, C-118/16 and C-299/16 (GC), N Luxembourg 1 and Others v Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2019:134.
T Denmark (GC)	Dom av 26. februar 2019, Joined cases 116/16 and C-117/16 (GC), Skatteministeriet v T Danmark and Y Denmark Aps, ECLI:EU:C:2019:135.
Lexel	Dom av 20. januar 2021, C-484/19, Lexel AB v Skatteverket, ECLI:EU:C:2021:34.
Cilevičs and Others (GC)	Dom av 7. september 2022, C-391/20 (GC), Boris Cilevičs and Others, ECLI:EU:C:2022:638.

Generaladvokatenes

innstillinger

Eqiom and Enka	Opinion of Advocate general Kokott delivered on 19th January 2017, Case C-6/16 Eqiom SAS, previously Holcim France SAS Enka SA v Ministre des
-----------------------	---

finances et des comptes publics,
ECLI:EU:C:2017:34.

X BV

Opinion of Advocate general Emiliou
delivered on 14th March 2024, Case
C-585/22 X BV v Staatssecretaris van
Financiën, ECLI:EU:C:2024:238.

EFTA-domstolens avgjørelser

Fokus Bank

Dom av 23. November 2004, E-1/04, Fokus
Bank ASA og Den norske stat
v/Skattedirektoratet.

Straffesak mot A

Dom av 3. oktober 2007, E-1/07, A mot
Lichtenstein v/ Fürstliches Landgericht.

Fred Olsen

Dom av 9. juli 2014, Forente saker E-3/13
og E-20/13, Fred. Olsen m.fl. og Petter
Olsen m.fl. og Staten, representert ved
Sentralskattekontoret for storbedrifter og
Skattedirektoratet.

PRA Group

Dom av 1. juni 2022, E-3/21, PRA Group
Europe AS og den norske stat
v/Skatteetaten.

Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser

BFU 4/2015

Spørsmål om et holdingselskap anses for å
være reelt etablert i Luxembourg, avgitt
16.04.2015.

BFU 15/2015

Bindende forhåndsuttalelse – spørsmål om irsk aksjefond er objekt under fritaksmetoden, avgitt 26.05.2015.

BFU 3/2016

Spørsmål om et holdingselskap anses for å være reelt etablert i Nederland, avgitt 23.02.2016.

BFU 8/2016

Spørsmål om tre holdingselskap var reelt etablert i Nederland, avgitt 01.07.2016.

BFU 2/2017

Om et holdingselskap anses for å være reelt etablert i Irland, avgitt 29.03.2017.

BFU 3/2021

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

Finansdepartementets tolkningsuttalelser

UTV-2009-1280

Finansdepartementets brev av 29. september 2009, sktl. § 2-38: Utlandske 59 selskaper i EØS som subjekt og objekt under fritaksmetoden.

UTV-2010-1240

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

Bøker

- Arnesen (2022)** Arnesen, Finn, Ole-Andreas Rognstad, Olav Kolstad, Simen Hammersvik og Erling Hjelmeng, *Oversikt over EØS-retten*, Universitetsforlaget, 2022.
- Folkvord (2020)** Folkvord, Benn, *Skatterett i et nøtteskall*, Gyldendal, 2020.
- Folkvord (2021)** Folkvord, Benn, Eivind Furuseth og Ole Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, 11. utgave, Gyldendal, 2021.
- Fredriksen (2022)** Fredriksen, Halvard Haukeland og Gjermund Mathisen, *EØS-rett*, 4. utgave, 1. opplag, Fagbokforlaget, 2022.
- Kokott (2022)** Kokott, Juliane, *EU Tax Law, A Handbook*, 2022, Beck, 2022.
- Naas (2017)** Naas, Henning, Finn Backer-Grøndahl, Hanne Skaarberg Holen, Marius Holm Rynning, Ståle R. Kristiansen, *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utgave, Universitetsforlaget, 2017.
- Skar (2017)** Skar, Henrik, «Den ulovfestede omgåelsesnormen i skatteretten: en analyse av rettsanvendelsesprosessen i omgåelsessaker», Det juridiske fakultet, Universitetet i Bergen, 2017.

- Zimmer (2017)** Zimmer, Fredrik, *Internasjonal Inntektsskatterett*, 5. utgave, Universitetsforlaget, 2017.
- Zimmer (2020)** Zimmer, Fredrik, *Skatteparadis*, Universitetsforlaget, 2020.
- Zimmer (2021)** Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, Universitetsforlaget, 2021.
- Zimmer (2023)** Zimmer, Fredrik og Advokatfirmaet BAHR, *Bedrift, selskap og skatt*, 8. utgave, Universitetsforlaget 2023.

Artikler

- Aarbakke (1970)** Aarbakke, Magnus, «*Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem*», Lov og Rett, 9.utg (volum 1), 1970 s. 1-24, (Lest på Idunn.no).
- Bullen (2022)** Bullen, Andreas og Erling Prestholdt Selen, «*Hvilken bestemmelses formål skal vektlegges i omgåelsesvurderingen etter skatteloven § 13-2? Den bebyrdende regel, den begunstigende regel og/eller posisjoneringsregelen?*», Skatterett nr. 3-4/2022 (volum 40) s. 241-255, (Lest på Idunn.no).
- Farstad (2010)** Farstad, Snorre, «*Er tilknytningskravet etter sktl. § 2-38 tredje eller femte ledd strengere enn tilknytningskravet i EØS-avtalens regler*

om etableringsrett? – Forholdet mellom EF-domstolens avgjørelser i Aberdeen og Cadbury Schweppes», Skatterett nr. 02/2010, (volum 29) s. 155-177 (Lest på Idunn.no).

Furuseth (2016)

Furuseth, Eivind, «*En sammenligning av gjennomskjæringsregelen og «principal purposes test»*», Skatterett nr. 04/2016 (volum 35) s. 291-319, (Lest på Idunn.no).

Hovland (2017)

Hovland, Øyvind, «*Omgåelsesregler på skatteområdet og forholdet til EØS-avtalen»*», Skatterett nr. 02/2017 (volum 36) s. 107-135, (Lest på Idunn.no).

Sveberg (2022)

Sveberg, Magnus Qvam, «*Vilkåret «reelt etablert» i skatteloven § 2-38, legalitetsprinsippet og prinsippet om en EØS-konform fortolkning»*», Skatterett nr. 01/2022 (volum 41) s. 93-121, (Lest på Idunn.no).

Internettbaserte kilder

Arrebola (2016)

Arrebola, Carlos og Julia Mauricio, “*Measuring the Influence of the Advocate General on the Court of Justice of the European Union: Correlation or Causation?*”, <https://eulawanalysis.blogspot.com/2016/01/measuring-influence-of-advocate-general.html> (sjekket 30.04.2024).

OECD (2013)

OECD (2013) “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing.

<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (sjekket 30.04.2024)

OECD (2015)

OECD (2015) “Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”,

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241695-en.pdf?expires=1714482995&id=id&acname=ocid194730&checksum=BA015265FB88983C589843D81BF4FA0D>,

(sjekket 30.04.2024)

Masteroppgaver

Korup (2022)

Korup, Ulrikke Hybel,

«Realitetsvilkåret og

dokumentasjonskravet, en EØS-rettslig analyse med utgangspunkt i sktl. § 10-

64 (b), Masteroppgave, Universitetet i

Bergen (lest på uib.bora.no).