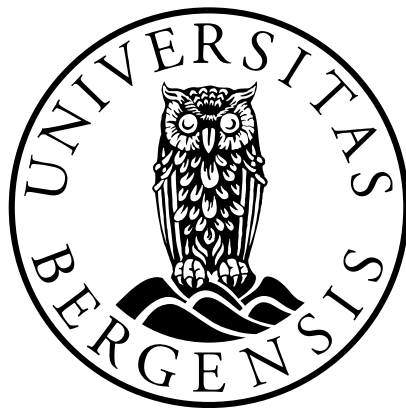


*Hvilke begrensninger setter EØS-retten i
anvendelsen av norske omgåelsesregler?*

Kandidatnummer: 183

Antall ord: 14 979



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

01.06.2015

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	1
1 Innledning.....	3
1.1 Introduksjon av oppgavens tema og problemstilling.....	3
1.2 Temaet i et større perspektiv	4
1.3 Oppgavens ramme	6
2 Nasjonale omgåelsesregler – påvirkes de av EØS-retten?	8
2.1 Innledning.....	8
2.2 Tilordning	8
2.2.1 Forholdet til EØS-retten	11
2.3 Proforma	12
2.3.1 Forholdet til EØS-retten	13
2.4 Den ulovfestede gjennomskjæringsregel.....	13
2.4.1 Forholdet til EØS-retten	15
3 Nærmere om gjennomskjæringsregelen.....	16
3.1 Utgangspunkt.....	16
3.2 Regelen anvendes på en «disposisjon».....	16
3.3 Grunnvilkåret om skattemotiv	17
3.4 Totalvurdering	18
3.4.1 Strider disposisjonen mot skattelovens formål?.....	18
3.4.2 Disposisjonens egenverdi	19
4 EØS-retten.....	22
4.1 EØS-avtalen.....	22
4.2 EØS-avtalens betydning innenfor skatteretten	23
4.3 EØS-rettens grunnvilkår om et grenseoverskridende element	23
4.4 EØS-rettens restriksjonsforbud.....	25
5 EØS-rettens restriksjonsforbud innenfor skatteretten	28
5.1 Innledning.....	28
5.2 Kravet om en sammenliknbar situasjon.....	28
5.2.1 Når det ikke finnes en sammenliknbar situasjon.....	28
5.2.2 Fastleggelsen av den sammenlignbare situasjon	29
5.3 Kravet om en skatteulempe	31

5.4	Forholdet mellom EØS og skatteavtalene	32
5.5	Forholdet mellom gjennomskjæringsregelen og diskrimineringsforbudet.....	34
5.6	Transocean.....	36
5.6.1	Saksforholdet.....	37
5.6.2	Tingrettens begrunnelse	37
5.6.3	Vurdering	38
5.7	Avsluttende betraktninger om diskrimineringsforbudet.....	41
6	Tvingende allmenne hensyn.....	43
6.1	Innledning.....	43
6.2	Økonomiske forhold	43
6.3	Balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene	44
6.4	Forhindre omgåelse av nasjonale skatteregler.....	45
6.4.1	Innledning.....	45
6.4.2	Cadbury Schweppes-doktrinen	47
6.5	Cadbury Schweppes-doktrinens forhold til gjennomskjæringsregelen.....	51
7	Oppsummering og avsluttende bemerkninger.....	53
	Litteraturliste	56

1 Innledning

1.1 Introduksjon av oppgavens tema og problemstilling

Etter norsk rett skal aksjeselskaper og andre selvstendige upersonlige rettssubjekter¹ skattlegges for sine inntekter, med hjemmel i lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 § 5-1 første ledd, jfr. § 5-30. Som hovedregel skattlegges personlige aksjonærer deretter for verdier som tas ut fra selskapet, med hjemmel i skattelovens § 5-1 første ledd. Unntak gjelder imidlertid når verdier tas ut som utbytte fra et aksjeselskap av ett annet selvstendig upersonlig skattesubjekt: Da omfattes utbyttet av den såkalte «fritaksmetoden».² Fritaksmetoden innebærer at utbyttet er skattefritt, og er begrunnet i hensynet om å motvirke kjedebeskatning.³

Ved kapitaloverføringer fra aksjeselskap til personlig aksjonær vil verdien gjerne skattlegges i form av lønn⁴ eller utbytte.⁵ Skatterettslig kalles fastleggelsen av denne skatteplikten for *tilordning*. Tilordningsbegrepet omfatter *hvem* som er den skattepliktige, og *hva slags skatt* den skattepliktige er skyldig.⁶

Som hovedregel vil det være uproblematisk å identifisere den skattepliktige. Det er *lønnsinntakeren* som skattlegges for lønnen han mottar, mens det er *aksjonæren* som betaler skatt på inntekter opptjent i egenskap av å være aksjonær. I noen tilfeller kan det imidlertid være skattemessig gunstig å karakterisere en inntekt på en bestemt måte. Et eksempel på dette er at skattesatsen er lavere når en inntekt klassifiseres som utbytte enn som lønnsinntekt. Skattyter har derfor incentiv til å klassifisere verdioverføringen som utbytte, selv om overføringen i realiteten er lønn.

For å forhindre at skattytere på kreative måter utnytter skattelovens formaliteter, eksisterer det ulike regler og prinsipper innenfor skatteretten som har til hensikt å motvirke dette.

¹ Se skatteloven § 2-2

² Se skatteloven § 2-38

³ Ot.prp.nr. 1(2004-2005) pkt. 6.1

⁴ Se sktl. § 5-10

⁵ Se sktl. § 5-20

⁶ Frederik Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 6. utgave, Oslo 2009 s. 111

Eksempler på slike regler er skatteloven § 13-1 om internprising, og skatteloven § 14-90 om utnyttelse av skatteposisjoner. Disse reglene omtales ikke nærmere i oppgaven.

Denne oppgaven tar i stedet for seg tre andre regelsett som på hvert sitt vis omhandler omgåelse: Proforma, tilordningsprinsipper, og den ulovfestede omgåelsesnormen. Dette er de «norske omgåelsesreglene» som problemstillingen henviser til.

I nyere tid har nasjonale rettsregler i økende grad blitt påvirket av internasjonale rettsregler. Norge har folkerettslige forpliktelser gjennom menneskerettighetskonvensjonen, EØS-avtalen, og ulike skatteavtaler. Norge står derfor ikke fritt ved etableringen- og anvendelsen av norske rettsregler. Denne oppgaven tar sikte på å klarlegge hvilken betydning Norges folkerettslige forpliktelser etter EØS-avtalen⁷ har for anvendelsen av de «norske omgåelsesreglene».

Jeg har valgt å behandle proforma, tilordningsprinsippene og omgåelsesnormen, fordi jeg ønsker å undersøke om det har betydning for EØS-rettens relevans hvordan omgåelsesvurderingen klassifiseres.

1.2 Temaet i et større perspektiv

Fordi det ikke finnes noen generell europeisk gjennomskjæringsregel og de forskjellige medlemsstatene innenfor EØS har ulike skatte- og omgåelsesregler, har flernasjonale konserner muligheten til å utnytte medlemstatenes ulike skatteregler for å redusere den totale skattekostnaden. Medlemsstatenes adgang til å anvende nasjonale omgåelsesregler er derfor avgjørende for deres muligheter til å motarbeide aggressiv internasjonal skatteplanlegging.

I takt med EØS-rettens økende betydning, har også aktualiteten rundt skatteplanlegging gradvis økt. Det har de siste årene vært medieoppslag om store globale selskaper som ved bruk av forskjellige metoder unngår skattekrav i hundre milliarder kroners- klassen. David Cameron gikk offentlig ut og kritiserte en rekke store selskaper med konsernselskaper i England (Google, Amazon, Microsoft og Starbucks), som benytter ulike metoder for å redusere skattekostnaden globalt.⁸

⁷ Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-avtalen), 1992

⁸ <http://www.bbc.com/news/magazine-20560359> «mai 2013»

Da Barack Obama stilte som presidentkandidat i 2008, var en del av hans valgkamp å bekjempe postkasseselskapene som holdt til på Cayman Islands. Han omtalte spesielt et bygg på Cayman Islands som huser over 12.000 selskaper. Han omtalte dette bygget som den største skattesvindelen i verden, til tross for at bruken av slike postkasseselskaper ikke utgjorde brudd på nasjonale eller internasjonale skatteregler.⁹

Bekjempelse av aggressiv skatteplanlegging står også på agendaen innenfor EU og OECD.

OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) arbeider for øyeblikket med det såkalte BEPS-prosjektet (Base Erosion and profit shifting), en 15-punkts kampplan med formål å bekjempe aggressiv skatteplanlegging, blant annet gjennom utarbeidelse av internprising- og omgåelsesregler.¹⁰ Punkt 7 i denne planen omhandler «tax treaty measures to prevent the artificial avoidance of permanent establishment status». Beliggenheten til et selskap er avgjørende for hvor selskapet er skattepliktig, og skattytere ser da helst at selskapet etableres i ett land med lav skattesats.

EU arbeider på sin side med å lage en generell europeisk omgåelsesregel som skal gjelde på tvers av EØS.¹¹ Dette arbeidet har imidlertid pågått en lang stund. Fordi EØS-avtalen ikke begrenser medlemsstatenes skatterettslige suverenitet samt medlemsstatene vil rammes ulikt av en slik regel, er det er vanskelig å komme til enighet.

Internasjonal skatteplanlegging har også aktualitet internt. Sommeren 2014 falt dommen i Transocean-saken,¹² norgeshistoriens hittil største skattesak, som omtales nærmere i punkt 5.6. Den sivile saken gjaldt en utbytteutdeling fra et norsk selskap til to selskaper hjemmehørende på Grand Cayman, hvor skattyter sendte utbyttet gjennom en skattefri kanal i Danmark. Dommen er sentral for oppgavens tema fordi tingretten konkluderte med at Transocean Offshore International Ventures Ltd. hadde opprettet fiktive arrangementer innenfor EU for å unngå norsk kildeskatt. Den ulovfestede omgåelsesnormen, tilordningsprinsippene og EØS-retten var her avgjørende.

⁹ <http://www.politifact.com/truth-o-meter/article/2008/jan/09/obama-targets-cayman-islands-tax-scam/> «januar 2009»

¹⁰ <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>

¹¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf «desember 2012»

¹² TOSLO-2012-135791 – UTV-2014-1390 (sivil sak)

Et formål med denne oppgaven er å belyse hvilke virkemidler norske skattemyndigheter har til rådighet for å bekjempe omgåelser på tvers av medlemsstatenes grenser.

1.3 Oppgavens ramme

Oppgaven behandler innholdet av den ulovfestede omgåelsesnormen, proforma reglene, samt de norske tilordningsreglene. Her vil både den retts tekniske klassifiseringen av reglene og hvordan de berøres av EØS-retten, omtales.

For å besvare den overordnede problemstillingen er det nødvendig å vurdere flere underproblemstillinger. Det må for det første klargjøres hvilken betydning tilordningen etter norsk rett har for anvendelsen av EØS-retten. Dette er av betydning fordi det er en forutsetning for EØS-avtalens relevans at det foreligger et *grenseoverskridende element*. Dette omtales i oppgavens punkt 4.2.

Hoveddelen av oppgaven vil omfatte den ulovfestede omgåelsesnormen og EØS-rettens materielle side, og hvordan omgåelsesnormens rekkevidde eventuelt begrenses av EØS-avtalen. Dette omtales i hovedsak i kapittel 5 og 6.

Jeg behandler den sivile utbyttesaken i Transocean-dommen, fordi denne omhandler forholdet mellom EØS-retten og omgåelsesnormen. Saksøkerne anførte at kildeskatten, som var begrunnet i omgåelsesnormen, utgjorde en restriksjon på EØS-retten. Det er tingrettens premisser og slutning vedrørende omgåelsesnormens anvendelse, og spørsmålet om anvendelsen av normen utgjorde et brudd på EØS-retten som vil bli behandlet.

Tingretten konkluderte her med at gjennomskjæring og ilegging av kildeskatt i dette tilfellet ikke utgjorde noen restriksjon etter EØS-retten, slik at oppgaven vil skille lag fra Transocean-saken i den videre behandling av EØS-rettens unntakslære om tvingende allmenne hensyn, og hvordan omgåelsesnormen står seg i forhold til denne. Dette omtales i kapittel 6.

Tingrettens dom i Transocean-saken brukes som et eksempel for å konkretisere oppgavens problemstilling. Dommen er blitt påanket til lagmannsretten, slik at denne problemstillingen sannsynligvis vil behandles av lagmannsretten i neste runde.

Oppgavens avslutning vil inneholde konklusjoner på de underordnede problemstillinger som tas opp underveis, samt noen generelle overordnede betraktninger rundt EØS-retten og gjennomskjæringsregelen.

2 Nasjonale omgåelsesregler – påvirkes de av EØS-retten?

2.1 Innledning

Oppgaven omhandler som nevnt tilordningsreglene, omgåelsesnormen, og proforma. Dette er tre forskjellige grunnlag som avgjør den skattemessige behandlingen av en disposisjon.

Det er ikke nødvendigvis helt presist å karakterisere alle disse tre regelsettene som omgåelsesregler.¹³ Fra gammelt av har omgåelse og proforma blitt omtalt om hverandre, men gjennom rettspraksis de siste 15-20 årene har skillet kommet tydeligere frem gjennom utviklingen av den ulovfestede omgåelsesnormen. Tilordning omhandler ikke direkte omgåelse, men innebærer en *vurdering* av hvem som reelt sett er den skattepliktige. Når begrepet «skatterettslig omgåelse» omtales i dag, er det vanligvis den ulovfestede omgåelsesnormen det siktes til. Denne normen vil heretter betegnes som «gjennomskjæringsregelen».

EØS-retten bygger på EU- og EFTA-domstolens «fortolkning og anvendelse av EØS-avtalen». Dette fremgår av ODA¹⁴ artikkel 32. EFTA-domstolen har kompetanse til å overprøve norske domstoler i saker som gjelder «fortolkning og anvendelse» av EØS-avtalen.¹⁵ Dette innebærer at det er EFTA-domstolen som avgjør om norske domstoler anvender nasjonale rettsregler i strid med EØS-avtalens bestemmelser.

Når EFTA-domstolen tar stilling til om norsk rett ligger innenfor EØS-avtalens rammer, tar imidlertid domstolen kun stilling til om norsk rett, slik den pretenderes å være av sakens parter, er i strid med EØS-avtalen. EFTA-domstolen foretar ikke bevisvurderinger, som er fullstendig overlatt til nasjonale domstoler. Ved vurderingen av EØS-rettens betydning, er det derfor avgjørende om de ulike omgåelsesreglene karakteriseres som rettsregler eller som fastleggelse av faktum.

2.2 Tilordning

¹³ Hugo Matre, *Proforma i skatteretten*, Festskrift til Nils Nygaard, 2002, s. 582

¹⁴ Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkningsorgan og en Domstol (ODA), 1992

¹⁵ Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS), 1992

Tilordning er som nevnt et skatterettslig begrep som omhandler fastleggelsen av *hvem* som skal beskattes for en nærmere bestemt skattepliktig inntekt, og *hva slags skatt* vedkommende er forpliktet til å betale.¹⁶ Jeg går her kun inn på vurderingen av subjektet for skattekravet; altså fastsettelsen av hvem som er skattedebitor.

Tilordning av en skattepliktig inntekt bygger langt på vei på en fortolkning av den gjeldende skatteregel. Det fremgår av skattelovens § 10-11 første ledd at utbytte skal skattlegges som alminnelig inntekt, mens utbytte defineres i annet ledd som en «vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær». En alminnelig fortolkning av lovteksten tilsier at aksjonæren skal skattlegges når han mottar verdier vederlagsfritt av selskapet, og at verdien skal skattlegges som «alminnelig inntekt» med en skattesats på 27% i 2015.

Skatteloven har imidlertid ingen definisjon av begrepet «aksjonær». Skattelovens § 10-11 kan derfor ikke hjemle selve tilordningen. Dette påpekes også av Zimmer, som legger til grunn at utbytte skatterettslig tilordnes «det subjekt som etter det underliggende forhold (privatrettslig, trygderettslig osv.) er den berettigede».¹⁷ Tilordningsvurderingen er derfor langt på vei privatrettslig.

Zimmer legger til grunn at når skatteloven «bruker ord og uttrykk som referer seg til begreper som har et klart definert privatrettslig innhold, vil dette praktisk talt alltid bli lagt til grunn også i skatteretten».¹⁸ Dette skyldes at flere av skattelovens ord og uttrykk har sin opprinnelse i privatretten.¹⁹ Begrepet aksjonær er ett av disse begrepene, slik at fastleggelsen av *skattedebitor* må avgjøres på grunnlag av privatretten.

Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44 § 4-2 slår fast at det er «aksjeeiere» som sitter med rettighetene og forpliktelsene som følger av aksjelovens bestemmelser. Det er i utgangspunktet «aksjeeiere» som har krav på utbytte, jfr. aksjeloven § 8-3 første ledd. Retten til utbytte kan imidlertid i begrenset grad skilles fra aksjen,²⁰ slik at utbyttet tilfaller vedkommende som er berettiget til det etter det underliggende avtaleforhold.

Til tross for at tilordningen normalt følger privatretten, er tilordning et skatterettslig prinsipp. Det er ulike hensyn som gjør seg gjeldende i privatretten og skatteretten. Skatterett er et

¹⁶ Frederik Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 6. utgave, Oslo 2009 s. 111

¹⁷ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, Oslo 2013 s. 115

¹⁸ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 6. utgave, Oslo 2009 s. 50

¹⁹ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 6. utgave, Oslo 2009 s. 50

²⁰ Se aksjeloven § 8-3

offentligrettslig institutt som regulerer statens adgang til å kreve inn skatter, mens privatretten omhandler privatrettslige tvister hvor prinsipper som avtalefrihet står sterkt. Det kan dermed oppstå situasjoner hvor den privatrettslige konklusjon ikke kan legges til grunn skatterettslig. Zimmer mener at i saker hvor det er spenning mellom den privatrettslige formen og den økonomiske realiteten, så er det i hovedsak gjennomskjæringsregelen som avgjør hvordan forholdet skal karakteriseres skatterettslig.²¹ Den privatrettslige konklusjonen og eventuell etterfølgende anvendelse av gjennomskjæringsregelen blir da en del av tilordningsdrøftelsen.

Et eksempel på dette er Rt. 1978 side 60, den såkalte «Smestad-dommen». Saken omhandlet tilordningen av en skattepliktig gevinst ved salg av tomtearealer. Salget hadde over lengre tid blitt forhandlet mellom eier og potensiell kjøper, men ved inngåelsen av kjøpsavtalen var eierens barn oppført som «selger». Tomtearealet hadde blitt overført fra opprinnelig eier til hans barn 24 timer før kjøperen skulle overta aksjene. Ved overdragelsen fra eieren til barna ble det avtalt avdragsvis betaling over 25 år, mens barna på sin side mottok hele kjøpesummen fra tredjemann straks ved eiendomsoverdragelsen, til samme pris som de selv hadde betalt sin far. Det forelå dermed ingen skattepliktig gevinst for barna, mens faren fikk utsatt tidspunkt for beskatningen, på grunn av det dagjeldende kontantprinsipp. Spørsmålet i saken var om overdragelsen fra eieren til hans barn kunne legges til grunn skatterettslig, eller om eieren måtte skattlegges for hele gevinsten straks ved eiendomsoverdragelsen.

Høyesterett konkluderte med at barna «i virkeligheten aldri [hadde eid aksjene]. Realiteten er at det var Smestad som solgte til kommunen, men av skattemessige grunner trakk sine barn inn i avtaleforholdet som et unødvendig mellomledd, på en måte som etter omstendighetene må betegnes som en uakseptabel omgåelse av reglene om gevinstbeskatning».²² Ved avtale om avdragsvis betaling unngikk selgeren å betale hele gevinstskatten med en gang.

Høyesterett anvendte ikke gjennomskjæringsregelen eksplisitt, men i premissene for slutningen blir det foretatt en vurdering som har karakter av en omgåelsesdrøftelse. Det uttales uttrykkelig at det forelå en «uakseptabel omgåelse» av skattereglene.

Høyesterett foretok en tilnærmet lik vurdering av et nokså tilsvarende saksforhold i Rt. 1982 s. 789, den såkalte «Torkildsen-dommen». Høyesterett konkluderte også her med at det hadde funnet sted en uakseptabel omgåelse av skattereglene; at den mellomliggende transaksjonen

²¹ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 6. utgave, Oslo 2009 s. 50

²² Rt. 1978 s. 60

ikke var reell og derfor ikke kunne legges til grunn skatterettslig. Ligningsmyndighetene anførte i begge sakene at overdragelsen var proforma, uten at dette nådde frem.

Begge dommene har også i senere tid blitt karakterisert som gjennomskjæringsdommer, jfr. Rt. 2004 side 1331, den såkalte «Aker Maritime-dommen».

Disse dommene underbygger Zimmers standpunkt om at det er gjennomskjæringsregelen som anvendes i omgåelsestilfeller, og ikke tilordningsprinsippene. Tilordningen bygger i utgangspunktet på det reelle underliggende avtaleforhold, mens gjennomskjæringsregelen er anvendelig når det oppstår spenning mellom privatretten og skatteretten. Dette blir omtalt nærmere når jeg går gjennom gjennomskjæringsregelen i oppgavens punkt 3.

Årsaken til at Høyesteretts anvendelse av gjennomskjæringsregelen var såpass kortfattet i disse to tilfellene kan være at gjennomskjæringsregelen på dette tidspunktet ikke var ferdig utviklet, og derfor ikke var så innholdsmessig klar som det den er i dag.

Zimmer har delt skatteretten i tre nivåer, som han bruker til å klassifisere forhold rent teoretisk.²³ Disse nivåene er (1) rene fakta, (2) privatrettslige rettsforhold, og (3) skattelovregler. Rene fakta omhandler sakens faktiske forhold, som fastlegges gjennom en alminnelig bevisvurdering. Privatrettslige rettsforhold omhandler den korrekte rettslige klassifisering av faktum. Hvis bevisvurderingen tilsier at partene de facto har inngått en avtale om kjøp og salg av en eiendom gjennom såkalt tilbud og aksept, vil det privatrettslig foreligge en *kjøpsavtale*. Skattelovreglene omhandler på sin side hvilke skattemessige virkninger denne *kjøpsavtalen* medfører.

Tilordningen omhandler fastleggelsen av *hvem* som er den berettigede etter det privatrettslige forhold, men omfatter også anvendelsen av skatterettslige regler og prinsipper slik som gjennomskjæringsregelen. Tilordningen fastlegges derfor gjennom en anvendelse av både skattereglene og privatretten. Det er således liten tvil om at tilordningsvurderingen bygger på rettsanvendelse.

2.2.1 Forholdet til EØS-retten

²³ Frederik Zimmer, «Bevis, rettsanvendelse, omgåelse, internprising: Forholdet mellom problemstillinger i skatteretten», *Tidsskrift for skatt og avgift*, 2012, s. 187

Konklusjonen like over er relevant i forhold til EØS-retten, fordi EFTA-domstolen kun har kompetanse til å vurdere om nasjonale rettsregler utøves i strid med deres fortolkning av EØS-retten. Siden tilordning omhandler rettsanvendelse, er EØS-retten relevant. Fordi det imidlertid er gjennomskjæringsregelen som anvendes på omgåelsestilfeller, vil ikke tilordning omtales nærmere i denne oppgaven utover én problemstilling i punkt 4.2 vedrørende EØS-rettens grunnvilkår om et grenseoverskridende element.

2.3 Proforma

Pro forma er definert som disposisjoner som har et formelt, men ikke reelt innhold.²⁴

Proforma er et prinsipp med bakgrunn i avtaleretten,²⁵ og kjennetegnes ved at avtaleformen som er valgt oppfyller en privatrettslig terminologi, uten at avtalen har den realitet som vanligvis følger med terminologien.

Et eksempel på pro forma er om A overdrar en leilighet til B, for å forhindre at kreditor tar dekning i leiligheten. Leiligheten tinglyses på B. Utad fremstår B nå som eier. I realiteten har imidlertid B og A avtalt at det fortsatt er A som sitter med alle eierbeføyelser, utover det formelle eierskap. Overdragelsen er da pro forma, *ikke reell*, fordi A fortsatt er reell eier.

Når avtalen ikke er reell, vil det i realiteten ikke foreligge noen overdragelse. Overdragelsen vil derfor heller ikke legges til grunn skattemessig,²⁶ og ligningsmyndighetene kan ta leiligheten i betraktning når formuesskatten hos A skal fastsettes. Til sammenligning ble overdragelsen i Smestad-dommen ikke ansett reell, og derfor heller ikke lagt til grunn skattemessig.

På et privatrettslig plan vil imidlertid kreditor fortsatt være berettiget til å ta dekning i leiligheten, og salgsavtalen vil også være bindende overfor godtroende tredjemenn som eventuelt kjøper leiligheten av B.²⁷ De privatrettslige sidene av avtalen omtales ikke nærmere.

I forhold til de tre nevnte nivåene som Zimmer opererer med, kan realiteten i en avtale som er proforma avsløres gjennom en bevisvurdering.²⁸ Det må bevises at partene ikke har til hensikt

²⁴ Jon Gisle, *Jusleksikon*, 3. utgave, Oslo 2007 s. 254

²⁵ Matre(2002), s. 582

²⁶ Frederik Zimmer, «Bevis, rettsanvendelse, omgåelse, internprising: Forholdet mellom problemstillinger i skatteretten»(2012), s. 189

²⁷ Lov om avslutning av avtaler, om fullmakt og om ugyldige viljserklæringer (avtaleloven) av 31. mai 1918 nr. 4 § 34

å etterleve avtalen. Det er her det mest sannsynlige faktum som skal legges til grunn, i samsvar med alminnelig bevislære.²⁹

Gjems-Onstad uttaler i samsvar med dette at proforma forutsetter at skattyter har oppgitt feil fakta eller løyet til skattemyndighetene.³⁰ I praksis prosederer derfor staten heller på omgåelse i tvilstilfeller, da det er lettere å påvise at det foreligger en uakseptabel omgåelse av skattereglene, enn å finne bevis for at avtalen mellom partene ikke er reell. Det er også mindre inngripende å konkludere med at skattyter har omgått skattereglene enn at skattyter er en løgner. «Forholdet mellom [pro forma og gjennomskjæring] er imidlertid ikke skarpt, og i praksis benyttes pro forma tidvis om omgåelsestilfeller».³¹

2.3.1 Forholdet til EØS-retten

Proforma omhandler fastleggelse av faktum, og ikke rettsanvendelse. Siden EFTA-domstolen ikke foretar bevisvurderinger, vil ikke EØS-retten påvirke anvendelsen av proforma-prinsippet.

2.4 Den ulovfestede gjennomskjæringsregel

Zimmers tre nivåer er omtalt ovenfor. Anvendelsen av gjennomskjæringsregelen forutsetter at det første nivået om faktumfastleggelse er avklart, og at det allerede er konstatert om disposisjonen er proforma eller ikke.³² De faktiske forhold vil deretter danne utgangspunktet for beskatningen. Zimmer uttaler at «det er sikker rett at det rettsforholdet som gjelder mellom partene (av og til omtalt som det dissimulerte forhold) skal legges til grunn skatterettslig».³³ Nivå en og to er da klarlagt, og danner utgangspunktet for vurderingen. Dette utgangspunktet legges også først til grunn ved tilordningen.

Når skattyter søker å misbruke privatretten for å skaffe seg skattemessige fordeler, blir imidlertid gjennomskjæringsregelen relevant. I slike tilfeller vil det privatrettslige og

²⁸ Ole Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, 8. utgave, Oslo 2012 s. 1079

²⁹ Ole Gjems-Onstad(2012), s. 1070 og Frederik Zimmer, «Bevis, rettsanvendelse, omgåelse, internprising: Forholdet mellom problemstillinger i skatteretten», 2012 s. 190

³⁰ Ole Gjems-Onstad(2012), s. 1078

³¹ Matre(2002), s. 582.

³² Ole Gjems-Onstad(2012), s. 1078

³³ Frederik Zimmer, «Bevis, rettsanvendelse, omgåelse, internprising: Forholdet mellom problemstillinger i skatteretten»(2012), s. 189

skattemessige forhold være adsprikende. Dette er slått fast av Høyesterett i blant annet Rt. 2006 side 1232:

*«Bakgrunnen for gjennomskjæringsregelen er at det forekommer at den privatrettslige form blir søkt utnyttet av skattytere for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skattelovgivningens formål. Formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre dette».*³⁴

Det er imidlertid problematisk å fastslå hva «gjennomskjæring» innebærer. Dette kan innebære en endring av faktum, en omklassifisering av den privatrettslige beskrivelsen av forholdet, eller det kan være et uttrykk for et lovtolkningsprinsipp innenfor skatteretten.³⁵

Magnus Aarbakke betraktet gjennomskjæring som en omforming av det privatrettslige forhold:

*«Skatteloven stiller folk fritt til å forme sine rettsforhold og til å handle som de måtte ønske. Men i sine oppgaver til ligningsmyndighetene må de sørge for å gi en beskrivelse som er lojal mot de offentlige skattekreditorers interesser slik disse er bestemt i skatteloven. Er dette ikke blitt gjort, tilligger det ligningsmyndigheten å forme en beskrivelse som kan aksepteres som lojal»*³⁶

Den *lojale beskrivelse* fastlegges ikke gjennom en bevisvurdering, men omhandler betegnelsen av saksforholdet. Skattyter fremlegger sin pretensjon om saksforholdet i form av privatrettslige begreper, hvoretter ligningsmyndighetene vurderer om denne pretensjonen kan aksepteres skatterettslig.³⁷

Zimmer omtaler på sin side gjennomskjæring generelt som «omklassifisering» av de privatrettslige rettsforhold,³⁸ da han synes dette gir den beste beskrivelse av gjennomskjæringsregelen. Han gir imidlertid også uttrykk for at det ikke er noe i veien for å si at gjennomskjæringsregelen er en tolkningsregel som gir en lovbestemmelse virkning på et

³⁴ Rt. 2006 s. 1232 avsnitt 46

³⁵ Frederik Zimmer, «Bevis, rettsanvendelse, omgåelse, internprising: Forholdet mellom problemstillinger i skatteretten»(2012), s. 191

³⁶ Magnus Aarbakke, «Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem», *Lov og Rett*, 1970, s. 11

³⁷ Aarbakke(1970), s. 11

³⁸ Frederik Zimmer, «Bevis, rettsanvendelse, omgåelse, internprising: Forholdet mellom problemstillinger i skatteretten»(2012), s. 191

forhold som egentlig ikke omfattes av bestemmelsen. Hvilken tilnærming som brukes er kun et valg av perspektiv og uten betydning innholdsmessig, mener Zimmer.³⁹

Dette støttes også av Harboe,⁴⁰ som imidlertid legger til at det ikke er gitt hvilken av tilnærmingene som generelt sett er riktig; at dette kan variere i hver enkelt sak.

Jeg går ikke i dybden om denne problemstillingen. Det er tilstrekkelig å slå fast, slik Bettina Banoun fastslår, at «det er rettslige vurderinger og anvendelse av omgåelsesregelen – og ikke prinsipper for faktumfastleggelse – som avgjør om faktum skal ignoreres eller reklassifiseres ... Begge forhold utgjør rettsanvendelse».⁴¹

Gjennomskjæringsregelen må i alle tilfeller ikke forstås som et hjemmelsgrunnlag for å ilegge skatt. Gjennomskjæringsregelen gir grunnlag for anvendelse av en skatteregel på en disposisjon som i utgangspunktet ikke rammes av denne skattebestemmelsen.⁴²

2.4.1 Forholdet til EØS-retten

Anvendelsen av gjennomskjæringsregelen er et spørsmål om rettsanvendelse og ikke faktumfastleggelse. EØS-retten er derfor relevant. I hvilken grad gjennomskjæringsregelen faktisk begrenses av EØS-retten går jeg nærmere inn på i punkt 5 og 6.

³⁹ Frederik Zimmer, «Nasjonale omgåelsesregler i internasjonale forhold – en skisse av nasjonale omgåelsesnormer og EU/EØS-retten», *Festskrift til Nils Mattsson*, 2005, s. 569

⁴⁰ Einar Harboe, *Ulovfestet gjennomskjæring*, Oslo 2012 s. 13 flg.

⁴¹ Bettina Banoun, *Omgåelse av Skattereglene – En studie av høyesterettspraksis*, Oslo 2003, s. 268, se også Rt. 2002 s. 456 s. 465

⁴² Einar Harboe(2011), s. 13

3 Nærmere om gjennomskjæringsregelen

3.1 Utgangspunkt

«Gjennomskjæringsregelen – som er utviklet i rettspraksis og teori – består av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se Rt-2008-1537 – ConocoPhillips-dommen – avsnitt 41 med henvisninger til tidligere rettspraksis»⁴³

Før jeg går inn på grunnvilkåret og totalvurderingen, er det nødvendig å fastlegge hvilken disposisjon gjennomskjæringsregelen eventuelt skal anvendes på.

3.2 Regelen anvendes på en «disposisjon»

Som det fremgår overfor må gjennomskjæringsregelen anvendes på en konkret disposisjon. Når skattyter kun har foretatt én disposisjon, er det enkelt å fastslå hvilken disposisjon gjennomskjæringsregelen knytter seg til. Når skattyter har foretatt en rekke etterfølgende disposisjoner, skal gjennomskjæringsregelen prøves etter en samlet bedømmelse av de «disposisjoner som utgjør en naturlig helhet».⁴⁴

«I Rt-2006-1232 (Telenor) la Høgsterett til grunn at fleire disposisjonar som gjekk inn i eit større kompleks av disposisjonar som utgjorde ein naturleg heilskap, måtte vurderast samla, jf. Avsnitt 49. Føresetnaden for ei slik samla vurdering må likevel då

⁴³ Rt. 2012 s. 1888

⁴⁴ Rt. 2012 s. 1232 avsnitt 49

vere at det er ein nær indre samanheng mellom disposisjonane, og at det går inn som integrerte ledd i ein samla plan, jf. Rt. 2014 s. 1331»⁴⁵

Det fremgår ikke av praksis om det finnes noen ytre grense for antall disposisjoner som kan inkluderes. På bakgrunn av gjennomskjæringsregelens natur er det imidlertid naturlig at det ikke oppstilles noen slike begrensninger, og det er heller ikke krav om at hele transaksjonsrekken eventuelt gjennomskjæres. Det er også mulig å gjennomskjære kun én transaksjon i en større transaksjonsrekke.⁴⁶

3.3 Grunnvilkåret om skattemotiv

Grunnvilkåret for gjennomskjæring er at det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt. Begrepet «hovedsakelig formål»⁴⁷ tilsier kun at skattemotivet må være en større motivasjonsfaktor enn øvrige motivasjonsfaktorer, skattemotivasjonen må utgjøre over 50% av motivasjonsgrunnlaget. Selv om noen høyesterettsdommer gir indikasjoner på at kravet er høyere, brukes gjennomgående begrepet «hovedsakelig formål» ved beskrivelsen av gjennomskjæringsregelen. Zimmer uttaler på sin side at «noen mer kvalifisert overvekt kan neppe kreves».⁴⁸

I den allerede omtalte Dyvi-dommen blir vilkåret grundig behandlet. Det fremgår her at det er alminnelige bevisbyrderegler som må legges til grunn.⁴⁹ Dette innebærer at rettens konklusjon skal bygge på det faktum som er mest sannsynlig, og at det er den part som har behov for å bevise et forhold som har plikt til å bevise dette.⁵⁰

Skattyters hovedsakelige formål må i utgangspunktet avgjøres etter en vurdering av «skattyterens subjektive motiv – hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på».⁵¹ Når det ikke er mulig å fastslå motivet på et subjektivt grunnlag, må fastleggelsen av skattyters hovedsakelige motiv skje etter «en samlet vurdering av de opplysninger som indikerer skattemotiv og andre forhold... Er den dominerende virkning av disposisjonen at skattyteren sparer skatt av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at skattebesparelsen har vært den viktigste

⁴⁵ Rt. 2012 s. 1888 avsnitt 38

⁴⁶ Rt. 1997 s. 1580 s. 1586

⁴⁷ Rt. 2012 s. 1888

⁴⁸ Frederik Zimmer, *Lærebok i Skatterett*, 6. utgave, Oslo 2009, s. 65

⁴⁹ Rt. 2012 s. 1888 avsnitt 42

⁵⁰ John Henry Mæland, *Kort prosess, En innføring i den sivile rettergang etter tvisteloven*, 2. utgave, Oslo 2007, s. 179

⁵¹ Rt. 2012 s. 1888 avsnitt 42

motivasjonsfaktor».⁵² Dette innebærer at bevisbyrden blir snudd om mot skattyter. «I slike tilfeller må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham».⁵³

Når Høyesterett fastslår at en disposisjon som medfører en vesentlig skattelettelse medfører en endret bevisbyrde, innebærer dette at etterfølgende forhold er relevant i vurderingen. For skattyter del, vil det da være viktig å ha foretatt en veloverveid vurdering av også andre forhold enn de skattemessige, som kan dokumenteres i ettertid.

3.4 Totalvurdering

3.4.1 Strider disposisjonen mot skattelovens formål?

Forutsatt at grunnvilkåret om skatteformål er oppfylt, må det skje en totalvurdering av om det er i strid med skattelovens formål å legge disposisjonen til grunn. Denne vurderingen vil skje på bakgrunn av disposisjonens formål, virkninger, og omstendighetene for øvrig. Dette er ikke tre separate alternative eller kumulative vilkår, men elementer i en helhetsvurdering.

Det må tas utgangspunkt i lovbestemmelsen skattyter har forsøkt å omgå gjennom sine disposisjoner. Rt. 2014 s. 227, den såkalte «ConocoPhillips II»,⁵⁴ er illustrerende. Saken gjaldt et salg av et såkalt single purpose-selskap, hvilket innebærer at selskapet kun eide én eiendom. Single purpose-selskapet ble til gjennom en fisjon av et aksjeselskap, hvor det fisjonerende aksjeselskap overførte eiendommen til single purpose-selskapet. Single purpose-selskapet ble deretter solgt. Dette medførte at salgsgevinsten for eiendommen, som i utgangspunktet er skattepliktig, ble oppebåret som gevinst på aksjene i selskapet, slik at fritaksmetoden fikk anvendelse. Gjennom denne omstruktureringen ble salget skattefritt.

Høyesterett konkluderte i denne saken med at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring. Konklusjonen kom overraskende på mange fordi det var inngått avtale om salg av eiendommen *før* omstruktureringen, hvilket tilsa at omorganiseringen og valget av transaksjonsform utelukkende var skattemessig motivert.

Høyesterett begrunnet konklusjonen med at:

⁵² Rt. 2012 s. 1888 avsnitt 42

⁵³ Rt. 2006 s. 1232 avsnitt 51

⁵⁴ Rt. 2014 s. 227

«I totalvurderingen av om gjennomskjæring skal foretas mener jeg det ikke kan ses bort fra at lovgiveren med åpne øyne har innført et regelverk som innbyr til nettopp den organisasjonsformen og fremgangsmåten som vår sak er et eksempel på. Samtidig har lovgiveren – etter utførlige vurderinger ved to anledninger – avstått fra å lovfeste regler som kunne begrense rekkevidden av skattefritaket [i skattetovens § 2-38] dersom det var ønskelig. Ligningsmyndighetene, og domstolene, bør i en slik situasjon etter min oppfatning være varsomme med å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Jeg viser til det jeg tidligere har uttalt om hensynet til forutberegnelige regler på skatterettens område»⁵⁵

Denne uttalelsen gir et godt bilde av totalvurderingen i gjennomskjæringsregelen, og hvilke hensyn gjennomskjæring veies opp mot. Når lovgiver gir skattebestemmelser med klare formelle grenser, er det ikke illojalt å opptre innenfor disse grensene, og utnytte skattefordelene som oppnås ved valg av ulike transaksjonsformer. Som Zimmer uttaler; «hvor skattyteren har tilpasset seg regler som lovgiveren bevisst har gjort firkantede, [må] lovgiveren ved utforming av bestemmelsen anses å ha akseptert slike tilpasninger»⁵⁶. Dette kom også frem av Rt. 2008 side 1510, den såkalte «Reitan-dommen».

«Borgerne har i tilfeller hvor de står overfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge det alternativ som blir valgt, er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig»⁵⁷

Rettslig er det likevel en vesentlig forskjell mellom å utnytte skatteregler med formelle grenser, og å etablere strukturer eller overdragelser som ikke er reelle.

3.4.2 Disposisjonens egenverdi

Disposisjonens «forretningsmessige egenverdi» omtales i teorien som det sentrale vurderingsmomentet i gjennomskjæringsvurderingen.⁵⁸ Hensynet til disposisjonens egenverdi har flere likhetstrekk med grunnvilkåret om skattemotiv. Hvis det er konkludert med at

⁵⁵ Rt. 2014 s. 227 avsnitt 66

⁵⁶ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, Oslo 2013 s. 70

⁵⁷ Rt. 2008 s. 1510 avsnitt 62

⁵⁸ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, Oslo 2013 s. 66

grunnvilkåret er oppfylt, skyldes dette gjerne at de skattemessige fordeler objektivt sett er mer fremtredende enn de forretningsmessige. Ved vurderingen av disposisjonens egenverdi, er det imidlertid allerede fastlagt at det hovedsakelige formål har vært å spare skatt. Det skal ikke lenger foretas noen sammenligning av de ulike motivasjonsfaktorer; det avgjørende er om disposisjonen har en tilstrekkelig egenverdi for at gjennomskjæring er utelukket. Det vil ikke fremstå som stridende mot skattelovens formål å legge til grunn en disposisjon som faktisk er forretningsmessig begrunnet.

I Dyvi-dommen uttalte Høyesterett at «det er ingen eksempler fra høyesterettspraksis på at gjennomskjæring er godtatt ved overdragelser som har hatt *en viss forretningsmessig realitet* utover de skattemessige fordeler for kjøper og selger». ⁵⁹ Zimmer uttaler at egenverdien «vil ha vesentlig vekt når de overstiger *et visst minimum*». ⁶⁰ Uttalelsene tyder på at kravet om disposisjonens forretningsmessige egenverdi er forholdsvis lavt.

Det er Rt. 1997 s. 1580, den såkalte «Zenith-dommen», som setter terskelen. Saken gjaldt et salg av et aksjeselskap for i underkant av 180 millioner kroner. Selskapet bestod av næringsstomter til en verdi av 4 millioner kroner, finansaktiva verdt 210 millioner kroner, og en gjeldspost på rundt 18 millioner kroner. Selskapet var et eiendomsselskap uten ansatte, med svært begrenset aktivitet. Ligningsmyndighetene mente at det i realiteten forelå et salg av skatteposisjoner, og anvendte gjennomskjæringsregelen.

Høyesterett var ikke i tvil om at grunnvilkåret om skattemotiv var oppfylt. Høyesterett uttalte imidlertid at «jeg finner at aksjeoverdragelsen hadde en viss, om enn begrenset, forretningsmessig verdi for kjøperen utover skattekreditten, som utvilsomt var hovedmotivet for aksjekjøpet». ⁶¹ Denne egenverdien bestod av usolgte næringsseiendommene verdt 4 millioner kroner, selskapet hadde kort tid før overdragelsen solgt en annen eiendom, i tillegg til at selskapet nylig hadde lagt inn bud på en tredje eiendom. Selskapet var således ikke «tomt», det ble drevet forretningsmessig aktivitet.

Høyesterett gjorde også et poeng ut av at gjennomskjæringsregelen ikke kan marginaliseres ned til tall eller verdier. Dette vil være retts teknisk uheldig, og være lite egnet til å skape forutberegnelighet. Egenverdivurderingen måtte være mer konkret i forhold til selskapets

⁵⁹ Rt. 2012 s. 1888 avsnitt 62

⁶⁰ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, Oslo 2013 s. 68

⁶¹ Rt. 1997 s. 1580 s. 1586

faktiske substans. I Zenith forelå det tilstrekkelig egenverdi ved salget utover de skattemessige virkningene.

Høyesterett kom kort tid etter i en nokså tilsvarende sak til motsatt resultat, men saken gjaldt salget av et industriselskap uten ansatte eller aktivitet, og ikke et investeringselskap slik som tilfellet var i Zenith.⁶² Selskapets drift var avviklet nærmere to år før selskapet var solgt. Det var derfor grunnlag for gjennomskjæring. Høyesterett tok likevel stilling til terskelen oppstilt i Zenith, og fant ikke noen grunn til å fravike denne.

Høyesterett ble i etterkant av Zenith kritisert av bl.a. Banoun og Harboe.⁶³ Kritikken gikk ut på at terskelen for egenverdikravet var satt for lavt, og var i strid med tidligere etablert rettspraksis. Til tross for kritikken har Høyesterett holdt fast ved terskelen etablert i Zenith; Høyesterett uttalte senest i Dyvi-dommen i 2012 at det ikke er grunnlag for å anvende en annen terskel enn den som ble anvendt i Zenith.⁶⁴ Terskelen må imidlertid nyanseres i hver enkelt sak avhengig av hva slags disposisjoner saken omhandler.

Zenith-dommen gjaldt salg av skatteposisjoner, noe som i dag ville vært omfattet av den lovfestede gjennomskjæringsregelen i skattelovens § 14-90. For andre typer disposisjoner kan egenverdimomentet vurderes annerledes. Utgangspunktet er imidlertid, slik fremstillingen viser, at det kun kreves *en viss* egenverdi.

Det må understrekes at egenverdivurderingen kun er ett moment som inngår som et ledd i en større totalvurdering. Dette fremgår også av det siste momentet i totalvurderingen; om «omstendighetene for øvrig» taler for gjennomskjæring. Dette innebærer at også andre momenter kan ha relevans i gjennomskjæringsdrøftelsen. I totalvurderingen er det sentrale om disposisjonen som en helhet fremstår som en akseptabel tilpasning av reglene, eller som en illojal omgåelse av skattereglene hvor disposisjonen bør gjennomskjæres.⁶⁵

⁶² Rt. 1999 s. 946, den såkalte «ABB-dommen»

⁶³ Bettina Banoun, «Overføring av skatteposisjoner, Et kritisk blikk på Zenith-dommen», *Skatterett* 1998 s. 164-187 og Einar Harboe(2012), s. 252 flg.

⁶⁴ Rt. 2012 s. 1888 avsnitt 63

⁶⁵ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave, Oslo 2013 s. 69

4 EØS-retten

4.1 EØS-avtalen

EØS-retten bygger på EØS-avtalen, som er en multilateral avtale inngått av medlemsstatene i EU og EFTA (utenom Sveits) som trådte i kraft 1. januar 1994.⁶⁶

Formålet med EØS-avtalen er å integrere EFTA-statene i EUs indre marked, og påse at traktatens bestemmelser, som i hovedsak gjenspeiler Traktaten om den Europeiske Unions Virkeområde (TEUV), fortolkes og anvendes likt innenfor EU og EØS.⁶⁷ Norge er gjennom EØS-avtalen forpliktet til å opprettholde fri flyt av de fire friheter, for å sikre et felles åpent europeisk marked.

Gjennom EØS-avtalen ble EFTA-medlemsstatene også forpliktet til å opprette et eget *håndhevelsesmiddel på domstolplan*, som førte til opprettelsen av EFTA-domstolen. EFTA-domstolen avgjør saker om hvordan EØS-avtalen skal tolkes, og gir rådgivende uttalelser til medlemsstatene.⁶⁸ EFTA-domstolen er forpliktet til å fortolke EØS-avtalens bestemmelser i samsvar med «allerede etablert praksis»⁶⁹ fra EU-domstolen, samt «ta tilbørlig hensyn til»⁷⁰ rettspraksis fra EU-domstolen avsagt *etter* opprettelsen av EFTA-domstolen.

Ved å ikke forplikte seg til å følge etterfølgende praksis fra EU-domstolen, som EFTA-statene verken kan påvirke eller vite innholdet av, unngikk EFTA-statene å avgi for mye suverenitet gjennom EØS-avtalen. EFTA-domstolen fikk derfor en plikt til å ta hensyn til EU-domstolens praksis, uten å ha en uforbeholden plikt til å etterleve den. Formålet om å skape en enhetlig dynamisk europeisk rett ble på denne måten ivaretatt, samtidig som medlemsstatene beholdt sin suverenitet.

I praksis er EFTA-domstolen svært lojal til EU-domstolens fortolkning og anvendelse av EU-retten. EU-domstolens praksis er derfor relevant ved norsk fortolkning av EØS-avtalen.

⁶⁶ Lov av 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av EØS-avtalen, heretter kalt «EØS-loven»

⁶⁷ Se EØS-avtalens fortale, samt Halvard Haukeland Fredriksen og Gjermund Mathisen, *EØS-rett*, Bergen 2012 s. 37

⁶⁸ Fredrik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utgave, Oslo 2009, s. 93

⁶⁹ EØS-avtalen art. 6

⁷⁰ ODA art. 3

Fordi EØS-avtalen ikke har direkte virkning for medlemslandene, ble Norge forpliktet til å innta i EØS-lovens § 2 at «bestemmelser i lov som tjener til å oppfylle Norges forpliktelser etter avtalen, skal i tilfelle konflikt gå foran andre bestemmelser som regulerer samme forhold». EØS-retten får dermed forrang foran andre norske rettsregler.

4.2 EØS-avtalens betydning innenfor skatteretten

EØS-avtalen pålegger ikke medlemsstatene noen skatterettslige forpliktelser. På dette området står landene i utgangspunktet fritt til å følge den skattepolitikken de selv ønsker. Dette kunne tilsi at EØS-retten ikke er relevant ved opprettelsen og anvendelsen av norske skatteregler, noe som også ble anført av staten for Frostating lagmannsrett i Fokus Bank-saken fra 2005.⁷¹

Saken gjaldt norsk beskatning av utbytte fra Fokus Bank til utenlandske eiere. Staten krevde her kildeskatt etter skattelovens § 10-13. Spørsmålet var om den norske skattebestemmelsen som forhindret kjedebeskatning ved å gi skattekreditt på mottakerens hånd for utbytte som allerede var skattlagt hos det utbetalende selskapet, som ikke kom til anvendelse for utenlandske aksjonærer, var i strid med EØS-avtalen.⁷² Lagmannsretten innhentet her en rådgivende uttalelse fra EFTA-domstolen. EFTA-domstolen uttalte at «som en hovedregel er skattesystemet til en EFTA-stat som er part i EØS-avtalen, ikke omfattet av EØS-avtalen. EFTA-statene må imidlertid utøve sin beskatningskompetanse i overenstemmelse med EØS-retten»(min understrekning).⁷³ EFTA-domstolen konkluderte med at de norske godtgjørelsesreglene var i strid med EØS-retten, fordi utenlandske aksjonærer ble forskjellsbehandlet sammenlignet med norske aksjonærer.

Det er ikke lenger tvilsomt at EØS-avtalens bestemmelser gjør seg gjeldende på skatterettens område. Dette innebærer at norske skatteregler ikke kan stride mot EØS-avtalens bestemmelser.⁷⁴

4.3 EØS-rettens grunnvilkår om et grenseoverskridende element

⁷¹ RG-2005-1542

⁷² E-1/04 Fokus Bank

⁷³ E-1/04 Fokus Bank avsnitt 20

⁷⁴ Naas, Bruusgaard, Ilstad og Svensen, *Norsk internasjonal skatterett*, Oslo 2011 s. 128

EØS-retten får ikke anvendelse på interne forhold, eller forhold mellom en medlemsstat og en ikke-medlemsstat.⁷⁵ EØS-retten får anvendelse når det foreligger et grenseoverskridende element mellom to eller flere medlemsstater. *Elementet* må ha en statisk og dynamisk side: Det må foreligge en grenseoverskridende aktivitet, eksempelvis i form av kapitaloverføring eller selskapsetablering, hvor transaksjonens parter må være borgere- eller selskaper hjemmehørende i en EØS-medlemsstat.⁷⁶ Kapital må eksempelvis overføres fra ett selskap hjemmehørende i én EØS-stat, til ett selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat.

Som jeg har nevnt tidligere, kan det imidlertid tenkes at den faktiske overføringen av kapital ikke samsvarer formelt og skatterettslig. Spørsmålet som da oppstilles er om det er *tilordningen* etter norsk rett, eller den formelle kapitaloverføringen, som skal legges til grunn ved vurderingen av om det foreligger et grenseoverskridende element.

Dette spørsmålet er delvis besvart i EU-domstolens avgjørelse i *Centros*.⁷⁷ Saken gjaldt to danske ektefeller som ønsket å opprette et dansk aksjeselskap. Dagjeldende danske selskapsregler inneholdt et krav om 200.000 kroner i aksjekapital. Ekteparet opprettet derfor et selskap i Storbritannia, som deretter åpnet en filial i Danmark. Ekteparet unngikk på denne måten kravet om aksjekapital etter dansk rett, samtidig som ektefellene kun fikk begrenset ansvar for selskapets forpliktelser.

Danske myndigheter anførte at det forelå en omgåelse av de danske selskapsreglene, fordi selskapet i Storbritannia ikke var reelt og at det derfor i realiteten var tale om et rent internt dansk forhold. Danmark mente derfor at EU-retten ikke var relevant.

Danmark fikk ikke medhold av EU-domstolen, som konkluderte med at det forelå et grenseoverskridende element og at EU-retten kom til anvendelse. Domstolen viste til *Segers*,⁷⁸ hvor domstolen hadde uttalt at det er tilstrekkelig for EU-rettens relevans at rettssubjektet er «oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og at deres vedtægtsmessige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet».⁷⁹ Selv om selskapet i Storbritannia kun var formelt opprettet – og ikke bedrev

⁷⁵ C-175/78 *Saunders* avsnitt 11

⁷⁶ Fredriksen og Mathisen(2012), s. 57 og Bullen(2005), s. 95

⁷⁷ C-212/97 *Centros*

⁷⁸ C-79/85 *Segers*

⁷⁹ C-79/85 *Segers* avsnitt 16

faktisk virksomhet i Storbritannia – kunne ikke dette avskjære anvendelsen av etableringsretten og den øvrige EU-retten.⁸⁰

Selv om *Segers* og *Centros* gjaldt selskapsretten, antas det at EU-domstolens uttalelser også har relevans innenfor skatteretten. Dette tilsier at det er de formelle forhold som må vektlegges ved EØS-rettens inngangsvilkår og ikke en eventuell adsprikende partsbeskrivelse etter norske tilordningsprinsipper. Virkningen av dette er at Norge ikke kan anvende norske tilordningsprinsipper som argument for at EØS-retten ikke kommer til anvendelse.

4.4 EØS-rettens restriksjonsforbud

Det frie marked kommer til uttrykk gjennom flere av EØS-avtalens bestemmelser i avtalens del II og III. Bestemmelsene er utformet som formålsbestemmelser i den hensikt å være dynamiske og tilpasningsdyktige. Avtalens del III regulerer fri flyt av tjenester, kapital og personer, herunder selskapsetableringer. Bestemmelsene er likelydende innenfor EU- og EØS-retten, slik at praksis både fra EU- og EFTA-domstolen er relevant ved avtaletolkningen.⁸¹

Jeg nøyer meg her med å vise til formålsbestemmelsene om fri flyt av kapital og etableringsretten, da det er disse som er mest relevante for oppgavens problemstilling.

Det fremgår av EØS-avtalens artikkel 31 at det ikke skal være noen «restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en [EØS-stat] på en av disse staters territorium». Bestemmelsen gir uttrykk for at selskaper innenfor EØS, har rett til å etablere seg i hvilken som helst stat innenfor EØS, uten at selskapet kan bli pålagt restriksjoner fra medlemsstatene. Det fremgår videre av annet punktum at dette ikke bare gjelder primærselskaper, men også sekundær-selskaper som filialer, datterselskaper, etc.

Artikkel 40 regulerer fri flyt av kapital. Ifølge ordlyden «skal [det] ikke være noen restriksjoner på overføring av kapital tilhørende personer bosatt i [EØS-stater] og ingen forskjellsbehandling på grunn av partenes nasjonalitet, bosted eller stedet for kapitalanbringelsen». Kapital skal i utgangspunktet strømme fritt mellom medlemslandene.

⁸⁰ C-212/97 *Centros* avsnitt 29

⁸¹ Bullen(2005), s. 91

Artikkel 31 og 40 oppstiller begge forbud mot restriksjoner, men bestemmelsene formuleres ulikt. Til tross for at artikkel 40 oppstiller et direkte forbud mot forskjellsbehandling, er ikke forskjellsbehandling et vilkår for å stadfeste et brudd på EØS-retten.

Dette kom bl.a. frem av EU-domstolens avgjørelse i *kommisjonen mot Hellas*.⁸² Hellas anførte her at et nasjonalt forbud som forhindre autoriserte optikere fra å drive mer enn én optikerforretning ikke utgjorde noen restriksjon mot etableringsfriheten, siden forbudet rammet nasjonale og utenlandske borgere likt. Domstolen uttalte at: «ifølge fast retspraksis er artikkel 43 EF [nå TEUV art. 49, tilsv. EØS-avtalen art. 31] til hinder for enhver form for nasjonale regler, som ganske vist finner anvendelse uten forskjellsbehandling på grunnlag av nationalitet, men som kan gjøre det vanskeligere eller mindre attraktivt for fællesskapsborgerne at udøve den i traktaten sikrede etableringsfrihet».⁸³ Forbudet mot å drive mer enn én optikerforretning medførte at det ville være mindre attraktivt for optikere å drive forretninger i dette landet, sammenlignet med andre land. Regelen utgjorde derfor et brudd på etableringsfriheten.

EU-domstolen opprettholdt dette synspunktet i *kommisjonen mot Spania*,⁸⁴ hvor selskaper som var etablert i Spania i henhold til spansk rett var pålagt å søke forhåndsgodkjenning for å få tillatelse til å oppløse selskapet. Denne lovgivningen «kan afholde investorer fra andre medlemsstater fra å foreta [selskapsetableringer i Spania], og at de følgelig oppstiller betingelser for adgangen til markedet»⁸⁵. Denne avgjørelsen knyttet seg både til etableringsretten og kapitalflyten, da regelen vanskeliggjorde prosessen med å bringe kapital ut av landet.

Det er heller ikke nødvendig at lovgivningen rent faktisk utgjør en restriksjon for å være traktatstridig. I EU-domstolens avgjørelse i *Dassonville*⁸⁶ slo EU-domstolen fast at nasjonale regler som «direkte eller indirekte, aktuelt eller potensielt» kan utgjøre en restriksjon i de fire friheter vil anses som en restriksjon på EØS-retten.⁸⁷ Denne saken omhandlet fri handel, men prinsippet gjør seg gjeldende på samtlige friheter, også innenfor skatteretten.⁸⁸

⁸² C-140/03 *Kommisjonen mot Hellas*

⁸³ *Kommisjonen mot Hellas* avsnitt 27, se også C-55/94 *Gebhard* avsnitt 37

⁸⁴ C-463/00 *Kommisjonen mot Spania*

⁸⁵ *Kommisjonen mot Spania* avsnitt 61

⁸⁶ C-8/74 *Dassonville*

⁸⁷ Dette prinsippet omtales i teorien som Dassonville-formelen

⁸⁸ Bullen(2005), s. 193

For avhandlingens del antas dette å innebære at gjennomskjæringsregelen kan være i strid med EØS-retten, selv om gjennomskjæringsregelen ikke forskjellsbehandler på bakgrunn av nasjonalitet, så lenge anvendelsen av gjennomskjæringsregelen i det konkrete tilfellet har slikt potensiale.

5 EØS-rettens restriksjonsforbud innenfor skatteretten

5.1 Innledning

I prinsippet vil enhver skatteforpliktelse kunne utgjøre en restriksjon på kapitalflyten og etableringsretten, da skatteforpliktelser kan hemme etablerings- og investeringsviljen. Enhver skatteulempe kan imidlertid ikke være traktatstridig. Skatt er en nødvendighet i samfunnet.

For at en skattebestemmelse skal være i strid med EØS-avtalen må skatteregelen utgjøre en forskjellsbehandling «innen ett og samme skattesystem».⁸⁹ Restriksjonen må med andre ord utgjøre en restriksjon i forhold til det øvrige nasjonale regelverk. Dersom Norge eksempelvis velger å operere med en høyere skattesats eller generelt strengere skatteregler enn andre EØS-stater, er dette akseptabelt siden det ikke utgjør en restriksjon *innenfor det norske skattesystemet*.

EU-domstolens avgjørelse i *Wielockx*⁹⁰ illustrerer fremgangsmetoden for restriksjonsdrøftelsen innenfor skatteretten: EU-domstolen uttalte her at «etter fast retspraksis består forskjellsbehandling i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskjellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskjellige situationer».⁹¹

Det er her krav om at det (1) foreligger en sammenlignbar *intern* situasjon, som (2) skatlegges hardere enn den *grenseoverskridende* situasjon. Dette er en forutsetning for å fastslå at det foreligger en forskjellsbehandling som er i strid med EØS-retten.

For å stadfeste om det foreligger en forskjellsbehandling er det nødvendig å finne et sammenlignbart internt tilfelle; et referansepunkt for drøftelsen.

5.2 Kravet om en sammenliknbar situasjon

5.2.1 Når det ikke finnes en sammenlignbar situasjon

⁸⁹ Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utgave, Oslo 2009 s. 102, se også C-336/96 *Gilly* og C-293/06 *Shell*

⁹⁰ C-80/94 *Wielockx*

⁹¹ *Wielockx* avsnitt 17, sml. C-311/97 *Royal Bank of Scotland* avsnitt 26 og C-279/93 *Schumacker*

I noen tilfeller er det umulig å finne en sammenlignbar intern situasjon. Spørsmålet blir da om dette innebærer at den nasjonale skatteregel går klar av restriksjonsforbudet.

EU-domstolen tok stilling til dette spørsmålet i saken *Shell mot Tyskland*.⁹² I denne saken ble verdien av en kapitaloverføring fra et italiensk datterselskap nedsatt, i henhold til valutakursen, ved tilbakebetalingen av egenkapital til morselskapet i Tyskland. Dette tapet ble ikke hensyntatt ved fastleggelsen av inntektsskatten i Italia. Det tyske morselskapet krevde fradrag for valutatapet ved fastsettelsen av inntektsskatten i Tyskland. Overføringen var en tilbakebetaling av egenkapital som således ikke var skattepliktig. Shell krevde skattemessig fradrag i det øvrige skattemessige inntektsgrunnlaget, noe Tyskland nektet å gi selskapet. Tyskland anførte at det ikke forelå noen diskriminering fordi det i tilsvarende rent interne tilfeller ikke ville blitt gitt fradrag for valutatap. I rent interne transaksjoner ville det ikke oppstått en situasjon hvor valutasingninger har betydning.

EU-domstolen konkluderte med at de tyske skattereglene var i strid med EU-retten. Ved å nekte tyske Shell fradrag for det økonomiske tapet selskapet led som følge av valutanedgangen, ble utenlandske selskapers vilje til å investere i Tyskland hemmet. Til tross for at det ikke her forelå noen forskjellsbehandling mellom nasjonale og utenlandske selskaper, ble denne bestemmelsen derfor ansett å være i strid med etableringsretten. Denne konklusjonen samsvarer med EU-domstolens avgjørelse i de nevnte sakene mot Hellas og Spania.

5.2.2 Fastleggelsen av den sammenlignbare situasjon

Som regel vil det likevel være nødvendig å slå fast en skattemessig forskjellsbehandling. Skattebestemmelser som forskjellsbehandler direkte på bakgrunn av nasjonalitet vil naturligvis være diskriminerende. Nasjonale skatteregler vil imidlertid ofte kun virke indirekte diskriminere, eksempelvis gjennom skattebestemmelser som omhandler en konkret type inntekt eller gruppe mennesker/selskaper. Hvis imidlertid aktører fra andre nasjoner har dårligere forutsetninger for å bli del av slike grupperinger, vil skattereglene virke indirekte diskriminerende.⁹³ EU-domstolens avgjørelse i *Schumacker*⁹⁴ er illustrerende:

⁹² C-293/06 *Shell*

⁹³ Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utgave, Oslo 2009 s. 98

⁹⁴ C-279-93 *Schumacker*

EU-domstolen ble her bedt om å komme med en prejudisiell avgjørelse vedrørende tyske skatteregler som forskjellsbehandlet skattytere bosatt i og utenfor Tyskland. Saken gjaldt skattyters fradrag for familiens utgifter. Skattyteren var bosatt i Belgia, men arbeidet og mottok lønn i Tyskland. Mens tyske borgere mottok fradrag for familiære utgifter, ble skattyteren bosatt i Belgia nektet fradrag.

Spørsmålet var først om skattyteren bosatt i Belgia var i en sammenlignbar situasjon med en tilsvarende skattyter bosatt i Tyskland. EU-domstolen uttalte at skattyter bosatt i og utenfor Tyskland i utgangspunktet var i sammenlignbare situasjoner hva gjaldt dere skattemessige forpliktelser. EU-domstolen uttalte likevel at fradrag for familiære utgifter bør gis i den stat hvor skattyter har sin samlede inntekt, som vanligvis vil være den staten hvor skattyteren er bosatt.⁹⁵ Domstolen viste her til OECDs mønsteravtale som oppstiller tilknytningsvilkår for fastsettelsen av statenes beskatningskompetanse. Det forelå dermed ikke nødvendigvis noe brudd på EU-retten ved forskjellsbehandling gjennom fradragretten.

EU-domstolen uttalte imidlertid videre at dersom den vesentligste del av skattyters inntekt stammer fra ett annet land enn den stat hvor skattyteren har sitt faste bosted, og skattyteren derfor mangler inntektskilder i bostedsstaten for å utnytte fradraget, vil situasjonen for borgeren bosatt i og utenfor Tyskland objektivt sett være sammenliknbare. En eventuell forskjellsbehandling på bakgrunn av bosted vil i et slikt tilfelle utgjøre en restriksjon på friheten til å bosette seg i andre medlemsstater.⁹⁶

Denne avgjørelsen viser at EU-domstolen foretar en svært konkret vurdering av om den grenseoverskridende situasjonen er sammenlignbar med en tilsvarende intern situasjon. Det er typetilfellet i den konkrete sak som danner grunnlaget for sammenligningen, i dette tilfellet fradragretten for familiære kostnader, samt skattyterens subjektive forhold.⁹⁷

EU-domstolen foretok en tilsvarende drøftelse i *Royal Bank of Scotland*.⁹⁸ Spørsmålet var her om et britisk selskap med filial i Hellas ble forskjellsbehandlet fra andre greske selskaper, da selskaper hjemmehørende utenfor Hellas var forpliktet til å betale 40% inntektsskatt på inntekter generert av deres faste driftssted i Hellas, mens selskaper hjemmehørende i Hellas kun betalte 35% inntektsskatt.

⁹⁵ Schumacker avsnitt 32

⁹⁶ Schumacker avsnitt 37

⁹⁷ Catherine Barnard, *The Substantive Law of the EU – The Four Freedoms*, Fourth edition 201 p. 352

⁹⁸ C-311/97 *Royal Bank of Scotland* avsnitt 29

EU-domstolen uttalte at et selskap som skattlegges for globalinntekten i én stat ikke nødvendigvis er sammenlignbar med et annet selskap som kun har begrenset skatteplikt i denne staten.⁹⁹ Medlemsstatene har imidlertid ikke adgang til å operere med en ulik *beregningsmetode* ved fastsettelsen av skatteplikten avhengig av selskapets nasjonalitet. Dette medførte en forskjellsbehandling på sammenlignbare situasjoner, og dermed en restriksjon på EØS-retten.¹⁰⁰

5.3 Kravet om en skatteulempe

Den andre forutsetningen for at en nasjonal skatteregel utgjør en restriksjon på EØS-retten er at regelens diskriminerende virkning medfører en skatteulempe for skattyteren. Dette er en forutsetning for at forskjellsbehandlingen kan karakteriseres som en *diskriminering*. Det er uproblematisk i forhold til EØS-retten om en nasjonal aktør skattlegges hardere enn utenlandsk aktør, men hvis den grenseoverskridende situasjon derimot skattlegges hardere enn et tilsvarende internt forhold vil dette utgjøre en restriksjon på EØS-retten.

Det er den *totale skatteulempen* som er avgjørende for skatteulempevurderingen. Dette fremgår av EU-domstolens avgjørelse i *FII Group Litigation*.¹⁰¹ Saken gjaldt en utbetaling av utbytte fra datterselskap i flere EØS-medlemsstater, til deres britiske morselskap. Utbytte fra nasjonale datterselskap var omfattet av den britiske fritaksmetoden, mens utbytte fra utenlandske datterselskap ble regnet som en del av morselskapets skattepliktige inntekt, og dermed skattlagt sammen med morselskapets ordinære inntekter. Det forelå dermed en forskjellsbehandling, som også utgjorde en skatteulempe da inntekten ble beskattet to ganger.

EU-domstolen kom her med noen generelle uttalelser vedrørende skatteulempevilkåret: Utgangspunktet er at skatteregler som tar sikte på å forhindre kjedebeskatning må anvendes likt uavhengig av nasjonalitet.¹⁰² Dersom den totale skatteulempen imidlertid blir lik gjennom en godtgjørelsesordning og fritaksmetode, vil ikke anvendelsen av forskjellige regler være diskriminerende.¹⁰³ Forutsetningen for at skatteulempen skal være tilsvarende er at morselskapet minimum gis tilsvarende skattekredit som skatten betalt til den stat hvor

⁹⁹ *Royal Bank of Scotland* avsnitt 29

¹⁰⁰ *Royal Bank of Scotland* avsnitt 30

¹⁰¹ C-446/04 *FII Group Litigation*

¹⁰² *FII Group Litigation* avsnitt 72

¹⁰³ Peter Dyrberg, Per Andreas Bjørgan og Niels Fenger, «EF-domstolens og EFTA-domstolens praksis i 2005-2007», *Lov og rett 05-06/2008* s. 294 flg., og Bullen, s. 191

selskapet har fast driftssted, mens kreditten maksimum trenger å tilsvare utbytteskatten etter britiske skatteregler. På denne måten vil kjedebeskatning effektivt forhindres, og det vil ikke foreligge noen diskriminering.¹⁰⁴

Her er det imidlertid viktig å få frem at nøytraliseringen av skatteulempen må skje gjennom nasjonale rettsregler, og ikke gjennom skattegodtgjørelser i andre medlemsstater. En skatteulempen i medlemsland A kan i utgangspunktet ikke forsvares gjennom fradrag i medlemsland B. Hver medlemsstat er selv ansvarlig for at de nasjonale rettsreglene er i samsvar med EØS-retten.¹⁰⁵

Dette kom tydelig frem av EU-domstolens avgjørelse i *Aberdeen*.¹⁰⁶ Saken gjaldt utbetaling av utbytte fra et såkalt SICAV-selskap¹⁰⁷ i Luxemburg, til aksjonær hjemmehørende i Finland. SICAV-selskaper var ikke forpliktet til å betale inntektsskatt i Luxemburg; kun 0,01 % skatt av formuen. Det forelå dermed ingen fare for kjedebeskatning om finske skattemyndigheter skattla det inngående utbytte.

Dette fikk Finland ikke lov til av EU-domstolen. Siden utbyttet ville vært skattefritt etter den finske fritaksmetoden hvis selskapet i Luxemburg var hjemmehørende i Finland, kunne ikke Finland kreve skatt på utbytte til tross for at kjedebeskatningsproblemstillingen ikke gjorde seg gjeldende i det konkrete tilfellet. Det avgjørende var her om et tilsvarende skattekrav ville blitt krevet ved en tilsvarende ren intern transaksjon.¹⁰⁸

Det kan imidlertid oppstilles spørsmål om en diskriminerende skatteregel som nøytraliseres i en annen medlemsstat etter en skatteavtale mellom medlemsstatene, er akseptabelt etter EØS-retten.

5.4 Forholdet mellom EØS og skatteavtalene

En skatteavtale er en avtale inngått mellom to stater som forplikter partene til å gi avkall på skattekrav i ulike situasjoner hvor begge statene har adgang til å kreve skatt etter interne rettsregler. Formålet med skatteavtalene er å fordele beskatningskompetansen mellom statene

¹⁰⁴ *FII Group Litigation* avsnitt 57

¹⁰⁵ Bullen(2005), s. 101

¹⁰⁶ C-303/07 *Aberdeen*

¹⁰⁷ SICAV er et selskap med begrenset ansvar for deltakerne

¹⁰⁸ *Aberdeen* avsnitt 48 og 51 flg, også

og forhindre dobbeltbeskatning. Skatteavtalene reduserer de kontraherende staters rett på skatteproveny.

I utgangspunktet er hver medlemsstat selv ansvarlig for at nasjonale rettsregler er i samsvar med EØS-retten.¹⁰⁹ Når det skal vurderes om nasjonale rettsregler går overens med EØS-retten, skal bestemmelsene i medlemsstatens skatteavtaler inkluderes som medlemsstatens relevante regelsett.¹¹⁰ Skatteavtalens effekt på de nasjonale rettsregler danner rettskildebilde som EØS-retten vurderes opp mot.¹¹¹

Dette innebærer for det første at en skatteavtale også kan danne grunnlaget for en diskriminering som fremgikk av EU-domstolen i deres avgjørelse i *Companie de Saint Gobain*.¹¹² Gjennom en skatteavtale var medlemstatene forpliktet til å gi avkall på skattekrav for inngående utbytte fra den andre stat. Skattefritaket gjaldt imidlertid kun selskaper som var hjemmehørende i denne medlemsstaten. Siden utenlandske filialer ikke anses hjemmehørende i den stat hvor filialen driver virksomhet, omfattes ikke slike virksomheter av skattefritaket. Etableringsfriheten omfatter filialer, slik at det dermed forelå en forskjellsbehandling som utgjorde en restriksjon på EU-retten.¹¹³

Når konkrete skatteavtaler medregnes som medlemsstatens rettsgrunnlag i EØS-drøftelsen, innebærer dette for det andre at skatteplikten i en annen medlemsstat også kan få betydning for EØS-retten. EU-domstolens avgjørelse i *Denkavit International*¹¹⁴ omhandlet et slikt tilfelle:

Saken gjaldt utbytte som gikk fra et fransk datterselskap til nederlandsk morselskap. Franske myndigheter krevde kildeskatt på utbyttet. Det var enighet mellom partene om at kildeskatten isolert sett utgjorde en restriksjon, siden interne utbytteutdelinger ikke ble skattlagt. Gjennom deres respektive skatteavtale var imidlertid Frankrike og Nederland begge forpliktet til å gi kreditt for kildeskatt på utgående utbytte i den annen stat. Kildeskatten skulle dermed nøytraliseres gjennom en tilsvarende skattekreditt i den annen stat.

¹⁰⁹ C-170/05 *Denkavit International* avsnitt 53

¹¹⁰ Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utgave, Oslo 2009 s. 112, C265/04 *Margaretha Bouanich*

¹¹¹ Michael Lang, *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 2nd edition, 2010, p. 62

¹¹² C-307/97 *Companie de Saint Gobain*

¹¹³ *Companie de Saint Gobain* avsnitt 32

¹¹⁴ C-170/05 *Denkavit International*

EU-domstolen slo fast at medlemsstatene i utgangspunktet står fritt til å fastsette konkrete tilknytningskriterier for å fordele beskatningskompetansen seg mellom,¹¹⁵ så lenge rettsreglene ikke medfører noen diskriminering.¹¹⁶ Frankrikes bruk av kildeskatt kunne aksepteres hvis skatteulempen, altså kildeskatten, ble fullstendig nøytralisert gjennom inntektsfradrag i den annen stat.¹¹⁷

Kildeskatt på utgående utbytte i Frankrike måtte således bli tatt til fradrag på selskapets inntektsskatt i Nederland. Siden Nederland imidlertid ikke skattla inngående utbytte, kunne skatteulempen som oppstod i form av kildeskatten ikke nøytraliseres gjennom skatteavtalen, og kildeskatten var derfor i strid med EØS-retten. Dersom Nederland hadde operert med skatt på inngående utbytte ville kildeskatten i Frankrike bli tatt til fradrag, slik at hele kildeskatten hadde blitt nøytralisert *forutsatt* at skatteplikten i Nederland var høyere enn kildeskattesatsen i Frankrike.¹¹⁸ Hvis ikke skattesatsen er minst tilsvarende kildeskatten i Frankrike, kan ikke hele skatteulempen nøytraliseres, og det vil således foreligge et traktatbrudd.¹¹⁹

Avgjørelsen viser at en diskriminerende skattebestemmelse kan aksepteres, hvis skatteulempen er begrunnet i et hensyn om å fordele beskatningskompetansen mellom to medlemsstater, og hvor skatteulempen i den ene stat blir fullstendig nøytralisert gjennom fradrag i tilsvarende skattepliktig inntekt i den annen medlemsstat.

Avgjørelsen har overføringsverdi til nasjonale omgåelsesregler. Hvis en skatteplikt som oppstår ved anvendelsen av gjennomskjæringsregelen blir tatt fullstendig til fradrag i en annen medlemstat på bakgrunn av denne statens avtaleforpliktelser med Norge, vil gjennomskjæringsregelens anvendelse være akseptabel.

5.5 Forholdet mellom gjennomskjæringsregelen og diskrimineringsforbudet

¹¹⁵ *Denkavit* avsnitt 43, se også Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utgave, Oslo 2009 s. 103

¹¹⁶ *Denkavit* avsnitt 44

¹¹⁷ *Denkavit* avsnitt 46

¹¹⁸ *Denkavit* avsnitt 50

¹¹⁹ *Denkavit* avsnitt 56

I restriksjonsdrøftelsen skilles det mellom omgåelsesregler som forskjellsbehandler direkte på bakgrunn av nasjonalitet, og andre omgåelsesregler som kun forskjellsbehandler indirekte.¹²⁰

Direkte diskriminerende omgåelsesregler vil være i strid med EØS-retten hvis omgåelsesreglene «is applicable only to cross-border situations and imposes less favourable treatment than the comparable national situation».¹²¹

Dette omfatter eksempelvis den norske skattelovens § 2-38 femte ledd, som regulerer vilkårene for anvendelse av den norske fritaksmetoden for utenlandske selskapsaksjonærer. Lovgiver har her inntatt et tilleggsvilkår for at fritaksmetoden skal komme til anvendelse, som ikke gjelder for nasjonale aksjonærer. Tilleggsvilkåret er imidlertid ansett å være i samsvar med EØS-rettens unntakslære, slik at forskjellsbehandlingen likevel aksepteres. Dette er et tema som gjennomgås nærmere i avhandlingens punkt 6.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er imidlertid en omgåelsesregel som ikke forskjellsbehandler direkte. Per definisjon skal gjennomskjæringsregelen anvendes likt på interne og grenseoverskridende disposisjoner. I utgangspunktet kan gjennomskjæringsregelen derfor ikke sies å være i strid med EØS-retten.

Det er lite praksis vedrørende EØS-rettens restriksjonsforbud sitt forhold til nasjonale omgåelsesregler.¹²² EU-domstolen behandlet en sak om tyske lovfestede omgåelsesregler i *Lankhorst-Hohorst*,¹²³ som omhandlet forhindring av såkalt tynn kapitalisering. Avgjørelsen gir imidlertid ikke noe bidrag i denne sammenheng.

Maria Hilling har skrevet en artikkel om EØS-rettens betydning for nasjonale gjennomskjæringsregler i *Intertax*. Forfatteren uttaler at forutsetningen for at en generell gjennomskjæringsregel skal være traktatstridig er at regelen anvendes i en «discriminatory manner». Dette er tilfellet hvis gjennomskjæringsregelen

¹²⁰ Maria Hilling, «Justifications and Proportionality: An Analysis of the ECJ's Assessment of National Rules for the Prevention of Tax Avoidance», *Intertax*, 2013 pkt. 2.2

¹²¹ Hilling(2013), pkt. 2.1 og Bullen(2005), s. 193

¹²² Frederik Zimmer, «Nasjonale omgåelsesregler i internasjonale forhold – en skisse av nasjonale omgåelsesnormer og EU/EØS-retten»(2005), s. 574

¹²³ C324/00 *Lankhorst-Hohorst*

«... is applied in a cross-border situation but not in a comparable internal situation. A court applying such a rule must make a hypothetical assessment as to whether the rule would have been applicable in a comparable internal situation as well»¹²⁴

Det avgjørende synes å være om den nasjonale omgåelsesregel ville kommet til anvendelse i en hypotetisk tilsvarende intern situasjon.¹²⁵ Dette stemmer godt overens med det generelle utgangspunkt for diskrimineringsdrøftelsen omtalt ovenfor.

Gjennomskjæringsregelens forhold til diskrimineringsforbudet ble kort omtalt i EFTA-domstolens avgjørelse i *Arcade Drilling*.¹²⁶ Saken gjaldt et norsk selskap som flyttet hovedkontor fra Norge til Storbritannia, men hvor Arcade Drilling AS i Norge ikke ble avvirket etter flyttingen. Staten anførte at Arcade Drilling AS hadde unnlatt å avvikle selskapet utelukkende av skattemessige grunner, og at det derfor var grunnlag for likvidasjonsbeskatning gjennom anvendelse av gjennomskjæringsregelen.

EFTA-domstolen spurte de norske partene om gjennomskjæringsregelen hadde kommet til anvendelse i en ren intern situasjon, og om slik anvendelse ville medført en tilsvarende likvidasjonsbeskatning. Arcade Drilling AS og den norske stat var uenige i konklusjonen på dette spørsmål. EFTA-domstolen anså seg ikke kompetent til å konkludere på spørsmål om intern norsk skatterett, og henviste vurderingen til nasjonale domstoler. EFTA-domstolen ga likevel klart uttrykk for at konklusjonen på dette spørsmål var avgjørende for om gjennomskjæring og likvidasjonsbeskatning utgjorde en restriksjon på EØS-retten.

EFTA-domstolens uttalelser sammenfaller med Hillings uttalelser i Intertax.

I hvilken grad gjennomskjæring er i strid med EØS-retten ble satt på spissen i Transocean-saken,¹²⁷ hvor Oslo tingrett avsa dom sommeren 2014. Rettens drøftelse vedrørende EØS-retten var imidlertid svært kort og nokså lite begrunnet. Tingrettens drøftelse vil gjennomgå i det følgende.

5.6 Transocean

¹²⁴ Hilling(2013), pkt. 2.2

¹²⁵ Hilling henviser til Ståhl, EG-rett och skatteflykt, SN 2007 pp. 584-585

¹²⁶ E-15/11 *Arcade Drilling*

¹²⁷ TOSLO-2012-135791 – UTV-2014-1390

5.6.1 Saksforholdet

Saken gjaldt utbetaling av 2,6 milliarder kroner i utbytte fra Transhav AS til morselskapet Transocean Offshore Holdings APS, kalt «TOHA». Transhav var et norsk aksjeselskap, mens TOHA var et dansk holdingselskap. To uker etter at TOHA mottok utbyttet fra Transhav, ble utbyttet overført videre til TOHAs aksjonærer, som var to selskaper hjemmehørende på Grand Cayman.

Kildeskatten var hjemlet i skattelovens § 10-13 som omfatter utgående utbytte til selskaper i og utenfor EØS. Norge hadde på utbyttetidspunktet gitt avkall på kildeskatt for utgående utbytte til selskaper registrert i Danmark, gjennom den nordiske skatteavtalen.

På tidspunktet for utbytteutdelingen opererte heller ikke danske myndigheter med skatt på verken inngående eller utgående utbytteutdelinger; innenfor eller utenfor EØS. Dette medførte at utbytteutdelingen fra norske Transhav, som endte opp hos morselskapet på Grand Cayman, verken ble skattlagt i Norge eller Danmark, utover den alminnelige inntektsskatten for inntekter generert av det norske datterselskapet.

Norske skattemyndigheter mente at det var grunnlag for gjennomskjæring av tilordningen, slik at utbyttet fra Transhav skulle tilordnes selskapene på Grand Cayman og ikke TOHA. Dette medførte et krav på 25% kildeskatt ved utbytteutdelingen. Morselskapet i Transocean-konsernet, Transocean Offshore International Ventures Ltd.(TOIVL), gikk til sak mot staten med påstand om at vedtaket kildeskatten bygget på var ugyldig. Staten krevde på sin side kildeskatt samt tilleggsatt.

Tingretten ga staten medhold i kravet om kildeskatt. Retten mente at det var grunnlag for anvendelse av gjennomskjæringsregelen, og at anvendelsen av gjennomskjæringsregelen ikke var diskriminerende etter EØS-retten.

Jeg går her inn på tingrettens behandling av diskrimineringsspørsmålet.

5.6.2 Tingrettens begrunnelse

Tingretten foretok en nokså kortfattet behandling av dette spørsmålet:

«Basert på rettens tidligere konklusjoner ovenfor når det gjelder skatteavtalen og gjennomskjæring, er det ikke noe selskap i EØS-stat som lider økonomisk tap eller blir

forskjellsbehandlet, og det er heller ingen EØS-stat som mister forventede skatteinntekter. TOHA og danske skattemyndigheter er derved i samme økonomiske stilling som uten at det i Norge fastsettes kildeskatt ved gjennomskjæring og tilordning til TOL og TOIVL. TOHA er etter gjennomskjæring ikke i noen dårligere stilling enn et norsk holdingselskap som aksjeeier i Transhav ville ha vært.

EØS-avtalen har derved ingen betydning for denne skattesaken»¹²⁸

Tingrettens tidligere konklusjoner omhandlet gjennomskjæring, og betydningen av skatteavtalen med Danmark. Fordi Danmark ikke skattla inngående utbytte til danske morselskaper, og heller ikke krevde kildeskatt for utgående utbytte til utenlandske morselskaper; forelå det ikke et tilfelle av dobbeltbeskatning. Tingretten konkluderte derfor med at norske skatteregler kunne anvendes uten skatteavtalens begrensninger.

I et EØS-rettslig perspektiv må det bemerkes at skattereglene i en annen medlemsstat ikke kan gi grunnlag for å anvende en diskriminerende skatteregel. Dette ble slått fast i *Aberdeen og Denavit International*, som begge er omtalt ovenfor i henholdsvis punkt 5.3 og 5.4.

Retten videre begrunnelse for kildeskatten var at utbyttet skatterettslig ble tilordnet morselskapene på Grand Cayman og ikke selskapet i Danmark. Utgående utbytte fra Norge til selskaper på Grand Cayman utløser kildeskatt etter skattelovens § 10-13.

Tingrettens bemerkning om at TOHA ikke var i noen dårligere stilling enn hvordan et tilsvarende norsk holdingselskap som aksjeeier i Transhav ville vært, må forstås som at dersom TOHA hadde blitt etablert i Norge i stedet for i Danmark, ville den etterfølgende utbytteutdeling fra norsk TOHA til morselskapene på Grand Cayman utløst kildeskatt, og hele transaksjonsrekken fra Transhav AS til Grand Cayman ville derfor blitt skattlagt likt totalt sett. Tingretten anvender her en form for totalitetsvurdering, som omhandler den totale skatteulempen av flere transaksjoner, som også nødvendigvis omfatter TOHAs skatteforpliktelser i Danmark.

5.6.3 Vurdering

¹²⁸ TOSLO-2012-135791 – UTV-2014-1390 punkt 7

Jeg har tidligere behandlet restriksjonsvilkårene innenfor EØS-retten. Forutsetningen for å konkludere med at kildeskatt *ikke* er diskriminerende, er at et en ren intern transaksjon ville blitt skattlagt likt som den grenseoverskridende transaksjon.

Sammenligningsdrøftelsens referansepunkt er om gjennomskjæringsregelen ville fått anvendelse i en tilsvarende hypotetisk intern situasjon. Hvis konklusjonen på dette spørsmål er nei, må det vurderes om anvendelsen av gjennomskjæringsregelen medfører en skatteulempe for skattyter.

Det foreligger i denne saken to transaksjoner: Først en kapitaloverføring fra Transhav AS til dansk TOHA og deretter en kapitaloverføring fra TOHA til selskaper på Grand Cayman. Ved den første transaksjonen ville gjennomskjæring og utbytte i et internt tilfelle ikke vært aktuelt. Utbyttet ville blitt skattefritt gjennom godtgjøringsreglene,¹²⁹ og gjennomskjæring hadde vært uaktuelt fordi gjennomskjæringsregelens grunnvilkår om skattemotiv uansett ikke ville vært oppfylt.

Tingretten konkluderte med at utbytteutdelingen til TOHA utløste kildeskatt ved å gjennomskjære disposisjonen. Ved å sammenligne den første transaksjonen med en intern sammenlignbar situasjon vil kildeskatten i dette tilfellet utgjøre et brudd på EØS-retten. Uttalelsen om at TOHA «ikke [er] i noen dårligere stilling enn et norsk holdingselskap som aksjeeier i Transhav ville ha vært», fremstår feilaktig.

Ved den andre transaksjonen vil EØS-retten i utgangspunktet ikke være relevant. Det foreligger ikke noe grenseoverskridende element mot en annen EØS-stat.

Spørsmålet blir imidlertid om hele transaksjonsrekken og tilhørende skatteulemper kan tas med i diskrimineringsvurderingen.

Hvis hele transaksjonsrekken inkluderes vil skatteulempen som tidligere nevnt bli lik hvis TOHA sammenlignes med et tilsvarende norsk Holdingselskap. Skatteulempen knytter seg imidlertid da til kapitaloverføringen fra «norsk» TOHA til selskapene på Grand Cayman.

Det foreligger imidlertid ingen rettskildemessige holdepunkter for å ta med den andre disposisjonen i sammenlignbarhetsdrøftelsen. Kapitalen overføres fra Danmark til Grand Cayman, slik at norske skattemyndigheter ikke har noen jurisdiksjon ved denne disposisjonen.

¹²⁹ Jfr. de daværende regler om godtgjørelse

At et mellomliggende selskap ikke kan ekskluderes fra transaksjonsrekken fremgår av nevnte *Centros* og *Segers*. Dette innebærer også at transaksjoner mellom et slikt selskap og selskaper utenfor EØS ikke kan inkluderes i drøftelsen om norske skatteregler går overens med EØS-retten.

Det er også av betydning at sammenligningsdrøftelsen slik den foretas av tingretten i realiteten knytter seg til hvordan en transaksjon som går fra Norge ut av EØS-området ville blitt beskattet. Dette stemmer ikke overens med drøftelsens referansepunkt, som er hvordan tilsvarende *interne transaksjoner* ville blitt behandlet skattemessig.

EU-domstolen konkluderte riktignok i *FII Group Litigation*¹³⁰ med at det er den totale skatteulempe som er avgjørende for om det foreligger en diskriminering, men saken gjaldt skatleggingen av utbytte fra ett land til ett annet. Dette er ikke tilfellet her, da denne saken omhandler to transaksjoner og ikke én, hvorav den ene transaksjonen går ut av EØS-området.

Tingrettens restriksjonsdrøftelse kan på denne bakgrunn kritiseres.

Dette innebærer imidlertid ikke at tingrettens endelige konklusjon om kildeskatt nødvendigvis er feil. EU-domstolen opererer med en unntakslære som kan forsvare rettsregler som i utgangspunktet er i strid med EØS-retten, dersom restriksjonen kan begrunnes i et tvingende allment hensyn.

Disse hensynene omtales nærmere i punkt 6, men at denne unntakslæren eksisterer har likevel betydning også for restriksjonsdrøftelsen. Når EU-domstolen opererer med en unntaksregel som bl.a. har til formål å forhindre omgåelse av nasjonale skatteregler, er det nærliggende at denne unntaksregelen anvendes i denne saken. Det er unaturlig å forsvare en konklusjon om at anvendelsen av en nasjonal gjennomskjæringsregel, som i utgangspunktet utgjør en restriksjon på EØS-retten likevel ikke er i strid med EØS-retten på bakgrunn av gjennomskjæringsbetraktninger, når EØS-rettens unntakslære som skal omfatte denne type disposisjoner eksisterer i bakgrunnen. Ved å konkludere som tingretten gjør, vil dette ha som virkning at EØS-rettens unntakslære mister sin relevans på bekostning av nasjonale omgåelsesregler. Så lenge gjennomskjæringsregelen ikke tilsvarende EØS-rettens unntakslære, er det ikke grunn til å tro at EFTA-domstolen vil akseptere en slik omgåelse av EØS-retten.

¹³⁰*FII Group Litigation*

Transocean-dommen er anket, slik at denne problemstillingen antakelig vil bli drøftet av lagmannsretten.

5.7 Avsluttende betraktninger om diskrimineringsforbudet

Anvendelsen av gjennomskjæringsregelen er forholdsvis uproblematisk når saken kun omhandler nasjonale disposisjoner og aktører. Hvis grunnvilkåret om at det hovedsakelige formål er å spare skatt er oppfylt, og totalvurderingen taler for gjennomskjæring, har domstolene tilstrekkelig grunnlag for å konkludere med gjennomskjæring.

I internasjonale forhold, hvor det foreligger et grenseoverskridende element mot én eller flere EØS-medlemsstater, må imidlertid domstolene ta hensyn til EØS-retten. Problemstillingen som da oppstår er om anvendelsen av gjennomskjæringsregelen, og skatteulempen dette medfører, er diskriminerende ovenfor aktører hjemmehørende innenfor EØS.

Siden gjennomskjæringsregelen i utgangspunktet ikke er diskriminerende, vil gjennomskjæringsregelen som regel anvendes likt i nasjonale og internasjonale forhold. Dette er likevel ikke alltid tilfellet. I Telenor-dommen, som ble omtalt i punkt 3.2, krevde et norsk morselskap skattefradrag for tap ved salg av ett kanadisk datterselskap, til ett dansk datterselskap. Spørsmålet var om salget var skattemessig motivert og kunne gjennomskjæres.

Datterselskapet i Danmark fikk vesentlige skattemessige fordeler ved kjøpet i form av skattemessig konsolidering. Hvis datterselskapet hadde vært norsk, ville denne type skattefordeler blitt tatt til inntekt for at hovedmotivet bak salget var skattebesparelse, noe som ville vært et argument for gjennomskjæring. Høyesterett konkluderte imidlertid med at skattefordeler i andre land ikke blir ansett som et skattemotiv i gjennomskjæringsregelens forstand: «Ved vurderingen har jeg for det første lagt vekt på at ønsket om å oppnå dansk skattemessig konsolidering i dette tilfellet fremstår som et akseptabelt forretningsmessig hensyn».¹³¹ Skattebesparelsene i Danmark ble dermed et argument *mot* gjennomskjæring.

Konklusjonen kunne fort ha blitt å gjennomskjære disposisjonen dersom datterselskapet var norsk. Dette viser at skattyters nasjonalitet kan ha betydning for anvendelsen av gjennomskjæringsregelen. I dette tilfellet var den eventuelle forskjellsbehandling

¹³¹ Rt. 2002 s. 456 s. 467

uproblematisk i forhold til EØS-retten, siden forskjellsbehandlingen gikk på bekostning av nasjonale selskaper.

EØS-rettens begrensninger i anvendelsen av norske omgåelsesregler vil som regel være mest aktuell når gjennomskjæringsregelen anvendes sammen med en skatteregel som forskjellsbehandler norske og utenlandske aktører. Siden lovgiver har endret norsk skattelovgivning i tråd med EØS-rettens praksis, blant annet gjennom oppstillingen av «reelt etablert» vilkåret i fritaksmetoden¹³² og reglene vedrørende exit-beskatning,¹³³ vil gjennomskjæringsregelens anvendelse også med slike regler presumptivt sjelden være i strid med EØS-retten.

Det er imidlertid ikke utelukket at slike situasjoner oppstår, noe nevnte Transocean- og Arcade Drilling-saken illustrerer.

Den neste problemstilling blir da om gjennomskjæringsregelen, når den anvendes diskriminerende, kan forsvares i tvingende allmenne hensyn.

¹³² Se skatteloven § 2-38 tredje og femte ledd og C-196/04 *Cadbury Schweppes*

¹³³ Se skatteloven § 10-70 syvende ledd og C-371/10 *National Grid Indus*

6 Tvingende allmenne hensyn

6.1 Innledning

Dersom det konkluderes med at det foreligger et grenseoverskridende element og at den nasjonale lovgivning anvendes i strid med EØS-retten, blir spørsmålet om restriksjonen likevel kan forsvares på grunnlag av mer overordnede hensyn. Slike hensyn omtales innen EØS-retten som tvingende allmenne hensyn. I hvilken grad en restriksjon kan forsvares på et slikt grunnlag, vurderes etter den aktuelle rettsregelens egnethet til å verne om et slikt tvingende allment hensyn, og om regelen er mer inngripende enn hva som er nødvendig for å oppfylle sitt formål(proporsjonalitetstest).¹³⁴

Jeg går her ikke inn på vilkårene om proporsjonalitet og egnethet utover det som er nødvendig. Det er fastleggelsen av de relevante hensyn som er interessant. Det foreligger her et omfattende rettskildegrunnlag.¹³⁵

6.2 Økonomiske forhold

EU-domstolen har ikke akseptert diskriminering på bakgrunn av økonomiske hensyn.¹³⁶ Det har vært flere saker oppe for EU-domstolen vedrørende dette temaet, fordi medlemsstatene ønsker å forhindre skattytere fra å utnytte EØS-retten til å redusere skattekostnadene ved å forflytte midler til medlemsland med lavere skattesats. Det er imidlertid ingen tvil om at rene provenyehensyn ikke er ansett som et relevant tvingende allment hensyn.¹³⁷ Som eksempel på dette kan det nevnes at utflytting som utelukkende er skattemessig motivert likevel er vernet av EØS-retten.¹³⁸

Gjennomskjæringsregelen er på sin side direkte begrunnet i et provenyehensyn:

¹³⁴ Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utgave, Oslo 2009 s. 105, og C-524/04 *Thin Cap Group Litigation* avsnitt 79

¹³⁵ Se bl.a. C-196/04 *Cadbury Schweppes*, C-55/94 *Gebhard*, C-446/03 *Marks & Spencer*, C-9/02 *Lasteyrie*, C-35/98 *Verkooijen*

¹³⁶ Fredriksen, Mathisen(2012), s. 75 og Bullen(2005), s. 495 flg, jf. bl.a. C-120/95 *Decker*

¹³⁷ Bullen(2005), s. 495 flg.

¹³⁸ C-9/02 *Lasteyrie* avsnitt 51

«Da formålet med gjennomskjæringsregelen er å beskytte fundamentene for norsk skatt, må det være et vilkår for gjennomskjæring at det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt»¹³⁹

I ytterste konsekvens kunne dette tilsi at gjennomskjæringsregelen aldri kan aksepteres på bakgrunn av unntakslæren.

Det er imidlertid flere hensyn enn skatteprovenyhensynet som begrunner regelens eksistens. Regelen er også begrunnet i hensynet om å forhindre omgåelse av de nasjonale skattereglene, hvilket danner bakgrunnen for terminologien *omgåelsesnormen*. Dette hensynet er EØS-rettslig relevant, og omtales nærmere i punkt 6.4.

6.3 Balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene

Hensynet om å bevare sammenhengen i beskatningsordningen er et relevant hensyn.¹⁴⁰ Dette innebærer at «verdier som er opparbeidet på en medlemsstats territorium har så sterk tilknytning til denne stats skattefundament, at det er naturlig å gi denne stat en primær rett til å beskatte verdiene». ¹⁴¹ Dette fremgikk bl.a. av EU-domstolens avgjørelse i *Aberdeen*, hvor EU-domstolen for øvrig konkluderte med at hensynet ikke gjorde seg gjeldende:

«Hvad dernæst angår argumentet om en afbalanceret fordeling af beskatningskompetancen bemærkes, at en sådan begrundelse bl.a. kan anerkendes, når den pågældende ordning har til formål at hindre adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetance med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område»(min utheving)¹⁴²

Dette hensyn bygger på at EØS-retten ikke skal verne om transaksjoner som sikter på å forflytte en skattepliktig inntekt fra én medlemsstat til en annen. Hensynet har sammenheng

¹³⁹ Rt. 2002 s. 456 s. 466 «Telenor-dommen»

¹⁴⁰ C-319/02 *Manninen* avsnitt 29 og C-35/98 *Verkooijen* avsnitt 43

¹⁴¹ Øyvind Hovland, «NOKUS-reglene og fritaksmetodens krav til «reelt etablert» og forholdet til EØS-avtalen», *Skatterett 2012*, s. 273-326

¹⁴² C-303/07 *Aberdeen* avsnitt 66

med tilknytningsdrøftelsen etter OECDs mønsteravtale, som omhandler medlemslandenes avtaler om fordeling av skatteproveny for å forhindre dobbeltbeskatning.¹⁴³

I *Aberdeen*¹⁴⁴ omtalt ovenfor i punkt 5.3, anførte finske skattemyndigheter at deres krav på utbytteskatt på utbytte fra datterselskap i Luxemburg måtte aksepteres fordi skattekravet var begrunnet i et hensyn om å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom Finland og Luxemburg. Domstolen tok ikke anførselen til følge, da inntektene var generert i Luxemburg og ikke i Finland. Hensynet om beskatningsfordeling kunne da ikke rettferdiggjøre finsk skatt på utbytte utbetalt fra et selskap i Luxemburg, og som også var generert i Luxemburg.¹⁴⁵

Hensynet om en balansert beskatningskompetanse kan imidlertid begrunne anvendelsen av nasjonale skatteregler som forhindrer selskaper fra å gi konsernbidrag over landegrensene.¹⁴⁶ Dette ble stadfestet av EU-domstolen i *OY AA mot Finland*,¹⁴⁷ hvor et finsk datterselskap ble nektet rett til å gi konsernbidrag til sitt britiske morselskap.

Konsernbidrag er en skattefri overføring av overskudd mellom mor/søsterselskaper, som skattemessig sett innebærer at underskudd hos et konsernselskap kan gå direkte til fradrag i overskuddet hos et annet selskap. Dersom slike konsernbidrag hadde vært vernet av EØS-retten, ville dette medført at skattyter fritt kan velge hvor overskudd og eventuelt underskudd skal plasseres. Skattytere ville da valgt å plassere overskudd hos et selskap i et land med lav skattesats, mens underskudd gjerne ville blitt plassert i selskaper etablert i land med høy skattesats.

6.4 Forhindre omgåelse av nasjonale skatteregler

6.4.1 Innledning

Det er dette hensynet som har nærmest tilknytning til gjennomskjæringsregelen. Hensynet kom blant annet til uttrykk i EU-domstolens avgjørelse i *Marks & Spencer*.¹⁴⁸ Denne saken gjaldt også skattyters krav om konsernfradrag, i dette tilfellet et krav om inntektsfradrag hos

¹⁴³ Se *Schumacker* omtalt tidligere i punkt 6.2

¹⁴⁴ Se mer om dommen i punkt 5.4

¹⁴⁵ *Aberdeen* avsnitt 66 flg.

¹⁴⁶ Hilling(2013), punkt 3.3.2

¹⁴⁷ C-231/05 *OY AA* avsnitt 56 og 64

¹⁴⁸ C-446/03 *Marks & Spencer*

morselskapet i Storbritannia for underskudd fra datterselskaper hjemmehørende i Tyskland, Belgia og Frankrike. Skattemyndighetene i Storbritannia nektet å gi slik fradrag, og EU-domstolen ble her bedt om å komme med en prejudisiell avgjørelse om rettmessigheten av denne avgjørelsen. Spørsmålet var om det ville være i strid med EU-retten å nekte det britiske selskapet fradrag for tapet hos datterselskapene når slikt fradrag ville blitt gitt hvis datterselskapene var britiske.

Domstolen vurderte her om omgåelseshensyn kunne forsvare restriksjonen, og uttalte at

«... medlemsstaterne frit kan vedtage og opretholde regler, der spesielt har til formål at udelukke, at rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå den nationale skattelovgivning eller at unddrage sig denne, kan give en skattefordel»¹⁴⁹

Uttalelsen viser at nasjonale rettsregler som kun anvendes på grenseoverskridende transaksjoner kan forsvares når selve disposisjonen som rettsregelen anvendes på er foretatt av skattyter i den hensikt å omgå nasjonal skattelovgivning for å opptjene en skattefordel.

Som det fremgår av utsnittet over følger det med et tilleggsvilkår. Dette tilleggsvilkåret er en del av proporsjonalitetsdrøftelsen; skatteregelen må ikke gå lenger enn hva som er nødvendig. En nærmere beskrivelse av tilleggsvilkåret fremgår av EU-domstolens avgjørelse i *Cadbury Schweppes*,¹⁵⁰ som jeg går gjennom i punkt 6.4.2.

Før jeg går inn på denne avgjørelsen, må det imidlertid presiseres at EU-domstolen ikke anvender tilleggsvilkåret når hensynet om en avbalansert beskatningskompetanse mellom medlemsstatene gjør seg gjeldende sammen med hensynet om å forhindre skatteomgåelse. Tilleggsvilkåret er forbeholdt tilfeller hvor kun hensynet om å forhindre omgåelse av nasjonale skatteregler gjør seg gjeldende. Dette ble eksplisitt uttalt i EU-domstolens avgjørelse i den såkalte *SGI-saken*.¹⁵¹

«En national lovgivning, der ikke har som specifikt formål at udelukke rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, oprettet med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område, fra den i lovgivningen fastsatte skattefordel, kan

¹⁴⁹ *Marks & Spencer* avsnitt 57

¹⁵⁰ C-196/04

¹⁵¹ C-311/08 *SGI*

imidlertid anses for begrundet i formålet om at hindre skatteunddragelse sammen med formålet om at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne(min understrekning)»¹⁵²

Dette innebærer at terskelen for å akseptere restriksjoner er lavere når både hensynet til forhindring av omgåelse samt hensynet til en balansert beskatningsfordeling mellom medlemsstatene gjør seg gjeldende, enn hva som er tilfellet når kun omgåelseshensynet gjør seg gjeldende. Hilling støtter opp om dette i sin artikkel i Intertax.¹⁵³

Begrunnelsen for dette må være at EØS-retten ikke skal være til hinder for en rettferdig fordeling av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene, mens hensynet om å forhindre omgåelse av nasjonale skatteregler ikke står like sterkt i EØS-retten. Dette må igjen sees i sammenheng med EU-domstolens uttalelser om at økonomiske hensyn ikke er EØS-rettslig relevant. Dette innebærer at nasjonale omgåelsesregler kun aksepteres når også tilleggsvilkåret er oppfylt. På denne måten står ikke medlemsstatene fritt til å oppstille omgåelsesregler som er strengere enn hva EU-domstolen aksepterer.

6.4.2 Cadbury Schweppes-doktrinen

Tilleggsvilkåret ble grundig behandlet i EU-domstolens avgjørelse i *Cadbury Schweppes*,¹⁵⁴ og omtales generelt som «Cadbury Schweppes-doktrinen».

I *Cadbury Schweppes* skattla britiske skattemyndigheter et britisk morselskap for inntekter generert hos et datterselskap etablert i Irland. Skattekravet grunnet i Storbritannias anførsel om at datterselskapet var etablert i Irland utelukkende for å utnytte gunstige irske skatteregler. Skattekravet var hjemlet i de britiske CFC-reglene, tilsvarende norske NOKUS-regler.

EU-domstolen konkluderte i denne saken raskt med at det ikke var i strid med EØS-retten å opprette et selskap i ett medlemsland for å utnytte medlemsstatens gunstige skattebestemmelser. At skattytere innretter seg etter medlemslandenes skattebestemmelser kan ikke danne noen presumpsjon om misbruk eller omgåelse.¹⁵⁵ Dette er i utgangspunktet i samsvar med den norske gjennomskjæringsregelen. For at en restriksjon skal være begrunnet i hensynet om å bekjempe omgåelse av nasjonale skatteregler, må

¹⁵² SGI avsnitt 66

¹⁵³ Hilling(2013), pkt. 3.5

¹⁵⁴ C-196/05 *Cadbury Schweppes*

¹⁵⁵ *Cadbury Schweppes* avsnitt 36, 37 og 50

«... det spesifikke formål med en sådan restriktion være at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område»¹⁵⁶

Det er selve restriksjonen, altså den nasjonale lovgivning, som skal vurderes opp mot disse kriteriene. Skatteregelen må (1) ta sikte på å forhindre etablering av rent kunstige arrangementer uten økonomisk realitet, og (2) ha til formål å forhindre at skattyter unndrar seg en skatteplikt for en inntekt som egentlig er skattepliktig i medlemstaten. Hvis den nasjonale lovgivning er oppbygget i den hensikt å oppfylle disse vilkårene, vil regelen ikke være i strid med EØS-retten.

Til sammenligning har gjennomskjæringsregelen (1) et grunnvilkår om skattemotiv, og (2) en helhetsvurdering hvor disposisjonens egenverdi utover det skattemessige har stor betydning. Gjennomskjæringsregelen synes i utgangspunktet å treffe kjernen av den type bestemmelser som Cadbury Schweppes oppstiller krav om. Det er likevel noen forskjeller hva gjelder vurderingsmomentenes innhold.

I vurderingen av om et selskap er reelt etter EØS-retten, vil selskapets faktiske virksomhet være avgjørende. Den faktiske virksomhet må sees i sammenheng med formålet bak EØS-retten. For at etableringsretten skal komme til anvendelse, må

«... der rent faktisk udøves erhvervmæssig virksomhed ved hjælp af en fast indretning i denne medlemsstat i et ikke nærmere angivet tidsrum... Begrebet forutdsætter derfor, at det pågældende selskab faktisk befinder sig i værtsmedlemsstaten og faktisk udøver erhvervmæssig virksomhed i denne».¹⁵⁷

EØS-rettens vilkår om økonomisk realitet knytter seg til formålet bak etableringsretten i EØS-avtalen, som er å gi selskaper hjemmehørende i EØS fri adgang til å opprette selskapsetableringer innenfor andre EØS-stater.¹⁵⁸ Så lenge selskapet faktisk etablerer seg i medlemsstaten, er selskapet som hovedregel å anse som reelt.

¹⁵⁶ Cadbury Schweppes avsnitt 55

¹⁵⁷ Cadbury Schweppes avsnitt 54

¹⁵⁸ Cadbury Schweppes avsnitt 53

Når det vurderes om selskapet faktisk driver ervervsmessig virksomhet og således omfattes av etableringsfriheten, må denne vurderingen bygge på objektive omstendigheter.¹⁵⁹

Generaladvokaten uttaler i sitt forslag til avgjørelse at subjektive motiver i liten grad er relevante for etableringsretten, da de er vanskelige å bevise og ikke egnet til å skape forutberegnelighet. Et subjektivt skattemotiv er isolert sett ikke tilstrekkelig til å sette spørsmålstegn ved etableringens realitet.¹⁶⁰

Dette skiller seg direkte fra gjennomskjæringsregelens grunnvilkår om at hovedmotivet for disposisjonen må være å spare skatt.

Hvorvidt selskapet driver ervervsmessig virksomhet skal innenfor EØS-retten vurderes etter selskapets fysiske tilstedeværelse i medlemsstaten, sammen med selskapets faktiske virksomhetsutøvelse, samt hvilken økonomisk verdi virksomheten har for morselskapet og konsernet for øvrig.¹⁶¹

Selskapets fysiske tilstedeværelse belyses i form av selskapets fysiske midler, herunder lokaler, personale og utstyr. Hvis de objektive konstaterbare omstendigheter tilsier at selskapet er reelt, vil dette som regel være tilstrekkelig til å konkludere med at unntakslæren ikke gjør seg gjeldende. Et argument om at selskapet like gjerne kunne vært drevet direkte fra hjemstaten til mor/datterselskapet, vil ikke være tilstrekkelig til å konkludere med at selskapsetableringen er fiktiv.¹⁶²

For at virksomheten skal drive «ervervsmessig virksomhet» må selskapets ansatte både ha faglig og faktisk kompetanse til å drive *den virksomhet selskapet har til formål å utøve*. Det er her relevant om det er selskapets ledelse som faktisk tar avgjørelsene som faller inn under selskapets virksomhet, eller om selskapets ledelse kun er et *redskap* til å treffe avgjørelsene i denne beskatningsstat på vegne av et annet rettssubjekt.¹⁶³

Dette må imidlertid sees i sammenheng med selskapets drift. Aksjefond kjennetegnes eksempelvis ved at de ikke har egne ansatte, uten at dette nødvendigvis medfører at selskapet

¹⁵⁹ *Cadbury Schweppes* avsnitt 67

¹⁶⁰ Generaladvokatens forslag i *Cadbury Schweppes* avsnitt 115 flg. og *Cadbury Schweppes* avsnitt 63

¹⁶¹ Generaladvokatens forslag avsnitt 111 flg.

¹⁶² *Cadbury Schweppes* avsnitt 67 og 69

¹⁶³ Generaladvokatens forslag avsnitt 113

ikke er reelt. I en veiledende uttalelse fra Skattedirektoratet¹⁶⁴ konkluderte direktoratet med at et aksjefond i Danmark var reelt etablert og drev ervervsmessig virksomhet i Danmark selv om selskapet ikke hadde ansatte. Det ble lagt avgjørende vekt på at «fondet er organisert og driftet i samsvar med hva som må anses ordinært både i vedkommende stat og i Norge».¹⁶⁵

Bullen og Banoun gir uttrykk for tilsvarende synspunkter når de uttaler seg om passive holdingselskap og vilkåret om å være «reelt etablert» etter de norske NOKUS-reglene:

*«Et NOKUS-selskap kan være reelt etablert i en annen EØS-stat og kan utøve reell virksomhet der, selv om selskapets inntekter hovedsakelig er av passiv karakter... En nærliggende tilnærming her er å se hen til hvilke aktiviteter som naturlig faller inn under NOKUS-selskapets virksomhet».*¹⁶⁶

Verken Skattedirektoratets, Bullens eller Banouns uttalelser har rettskildemessig vekt ved tolkningen av EØS-avtalen. Deres uttalelser knytter seg her også til NOKUS-reglene og ikke gjennomskjæringsregelen, slik at disse uttalelsene ikke i utgangspunktet er direkte relevant for EØS-rettens betydning ved anvendelsen av gjennomskjæringsregelen. Deres synspunkter stemmer imidlertid godt overens med generaladvokatens uttalelser om at selskapets merverdi har betydning når det aktuelle selskapet opptjener passiv kapitalinntekt uten virksomhet. Morselskapets utgifter tilknyttet selskapet fremstår således vederlagsfritt, når selskapet ikke er ment å ha ansatte eller drive selvstendig virksomhet. Hvis selskapet ikke har noen fysisk tilstedeværelse i medlemsstaten, ikke driver virksomhetsutøvelse og kun fungerer som et gjennomstrømmingsselskap, taler dette for at det foreligger et fiktivt arrangement.¹⁶⁷

Det er således viktig å se vurderingsgrunnlaget i sammenheng med saksforholdet. Hvilke objektive konstaterbare forhold som kan gi grunnlag for å vurdere om en selskapsetablering er reell, må knyttes til den konkrete type virksomhet, og dette må igjen sees i sammenheng med formålet bak EØS-retten: Borgere innenfor EØS skal kunne investere på tvers av landegrensene og etablere seg i flere stater, uten restriksjoner. Så lenge selskaper faktisk etablerer seg i en medlemsstat, er dette normalt ansett tilstrekkelig.

¹⁶⁴ Veiledende uttalelse fra Skattedirektoratet om «Fritaksmetoden og dansk investeringsforening» av 8. mars 2011

¹⁶⁵ Skattedirektoratet av 8. mars 2011 pkt. 3.4

¹⁶⁶ Andreas Bullen og Bettina Banoun, «EF-domstolens dom i Cadbury Schweppes: En spiker i kisten for NOKUS-beskatning i EØS, *Revisjon og Regnskap nr. 7, 2006*, pkt. 3.2

¹⁶⁷ Generaladvokatens forslag avsnitt 114

I *Cadbury Schweppes* bestod datterselskapenes virksomhet i å skaffe midler som kunne stilles til rådighet for de øvrige datterselskapene i konsernet, altså såkalt finansieringsvirksomhet. Slike selskaper har normalt ansatte, slik at selskapets fysiske tilstedeværelse her er relevant for realitetsdrøftelsen.

6.5 Cadbury Schweppes-doktrinen forhold til gjennomskjæringsregelen

Gjennomskjæringsregelen og Cadbury Schweppes-doktrinen er i utgangspunktet nokså like. Reglene skiller seg imidlertid fra hverandre ved at Cadbury Schweppes-doktrinen er ment å verne om EØS-retten, som igjen har til formål å gi incentiver til selskapsetableringer på tvers av landegrensene, og skape et mer flytende marked på tvers av landegrensene. Det er derfor selve etableringsviljen som skal vernes gjennom EØS-retten materielle bestemmelser. Hvis selskapet er et såkalt postkasseselskap, vil etableringen ikke være reell, og EØS-rettens formål vil ikke gjøre seg gjeldende.¹⁶⁸

Gjennomskjæringsregelen har på sin side til hensikt å forhindre omgåelse av nasjonale skatteregler, og på denne måten forhindre at skattytere unndrar seg skatteforpliktelser til Norge. Det er i denne sammenheng ikke selve etableringsviljen som er avgjørende, men disposisjonens egenverdi og en vurdering av om skattyter etter en totalvurdering har opptrådt lojalt mot lovgiver. Hvis disposisjonen har *en viss egenverdi* er gjennomskjæring som regel utelukket.

Cadbury Schweppes-doktrinen vilkår om at arrangementet er *fiktivt* svarer heller ikke til gjennomskjæringsregelens egenverdivurdering. Høyesterett viser tilbakeholdenhet fra å anvende gjennomskjæringsregelen hvis disposisjonen har *en viss egenverdi* utover de skattemessige virkningene av disposisjonen. Det er imidlertid forskjell mellom vilkåret om en viss egenverdi og vurderingen om selskapsetableringen er *fiktiv*. Disse vurderingene er ikke sammenfallende, som også Zimmer er enig i.¹⁶⁹ Hvis et selskap er reelt etablert etter Cadbury Schweppes-doktrinen, mens gjennomskjæringsregelen likevel kommer til anvendelse på disposisjonen, vil det medføre et traktatbrudd å anvende gjennomskjæringsregelen.

¹⁶⁸ *Cadbury Schweppes* avsnitt 68

¹⁶⁹ Frederik Zimmer, «Nasjonale omgåelsesregler i internasjonale forhold – en skisse av Nasjonale omgåelsesregler og EU/EØS-retten»(2005), s. 576

EU-domstolen har likevel kommet noen uttalelser i *Lasteyrie mot Frankrike*¹⁷⁰ som tilsier at også Cadbury Schweppes-doktrinen har en dynamisk side. EU-domstolen uttalte her at en selskapsetablering «der ikke har anden hensigt end blot at udøve sin etableringsfrihed i en anden medlemsstat»,¹⁷¹ og hvor selskapet kun etableres for en kort periode for å unngå skatt, vil selskapsetableringen ikke nødvendigvis være vernet av EØS-retten.¹⁷² Uttalelsen tilsier at et reelt arrangement likevel kan falle utenfor EØS-rettens vern hvis formålet bak etableringsretten – å verne faktiske selskapsetableringer innenfor EØS – ikke gjør seg gjeldende. Det må bemerkes at denne saken omhandler omgåelse av Cadbury Schweppes-doktrinen, og ikke omgåelse av nasjonale skatteregler. Uttalelsen åpner derfor for en mer dynamisk tolkning av «fiktiv»-vilkåret enn hvordan regelen ble presentert i *Cadbury Schweppes*.

¹⁷⁰ C-9/02 *Lasteyrie*

¹⁷¹ *Lasteyrie* avsnitt 54

¹⁷² Ref. Transocean-saken

7 Oppsummering og avsluttende bemerkninger

Jeg konkluderte tidlig i oppgaven med at pro forma ikke berøres av EØS-retten, men at EØS-retten er relevant ved anvendelsen av både tilordningsreglene og gjennomskjæringsregelen.

Jeg har videre konkludert med at tilordningen ikke påvirker anvendelsen av EØS-retten, og at det er gjennomskjæringsregelen som er aktuell i omgåelsestiltfeller.

Gjennomskjæringsregelen er ikke generelt diskriminerende, men den kan i noen tilfeller anvendes på en diskriminerende måte.¹⁷³

Omgåelsesbetraktningene kan imidlertid forsvares i mer overordnede hensyn. I noen tilfeller er det slik at anvendelsen av gjennomskjæringsregelen bør aksepteres, og det vil da være læren om tvingende allmenne hensyn som utgjør referansepunktet i denne vurderingen.

Til tross for at gjennomskjæringsregelen og det EØS-rettslige omgåelseshensyn bygger på de samme formål, bygger de respektive drøftelsene på ulike vilkår og vurderingsmomenter. Terskelen synes å være høyere for oppfyllelse av Cadbury Schweppes-doktrinen enn gjennomskjæringsregelen. Dette medfører at gjennomskjæringsregelen kan være anvendelig i en situasjon hvor EØS-rettens unntakslære ikke anses oppfylt, hvilket igjen innebærer at norske skattemyndigheter kan begå traktatbrudd ved anvendelsen av denne regelen. Dette har imidlertid ikke forekommet enda.

Det kan argumenteres for at differansen ved anvendelsen av gjennomskjæringsregelen og EØS-rettens unntakslære er minimal og at denne problemstillingen gjerne vil oppstå i skatteplanleggingssaker, og at den rettslige usikkerheten på dette området derfor kan aksepteres.

Det bør likevel være en målsetning i seg selv å opprette klare og forutberegnelige rettsregler på skatterettens område. Norge er folkerettslig sett forpliktet til å anvende norske skatteregler i tråd med EØS-avtalen. Når EØS-rettens unntakslære og gjennomskjæringsregelen bygger på tilsvarende hensyn, men likevel vurderes separat etter ulike vurderingskriterier, er dette lite egnet til å skape forutberegnelighet for skattyterne.

¹⁷³ Ref. bl.a. *Transocean og Arcade Drilling*

Rettstilstanden blir mer uoversiktlig når det også tas hensyn til den internasjonale skatteretten. Innenfor OECDs mønsteravtale er det inntatt et vilkår om at skattyteren i den medkontraherende stat må være «beneficial owner» for at skatteavtalen skal komme til anvendelse. Vilkåret skal begrense skatteavtalens virkning på transaksjoner som i realiteten berører en part som ikke er hjemmehørende i de kontraherende stater, såkalt «treaty shopping».¹⁷⁴ «Beneficial owner»-drøftelsen har klare likheter med Cadbury Schweppes-doktrinen, men vilkåret har ingen sammenheng med EØS-retten. Den eneste virkningen av dette vilkåret i forhold til EØS-retten er en ny problematikk vedrørende forholdet mellom EØS-retten og «beneficial owner».

I dagens samfunn hvor innflytelsen fra internasjonale rettsregler har økt, er det hensiktsmessig at skattereglene er tilsvarende nasjonalt og internasjonalt når det foreligger grenseoverskridende transaksjoner. Slike ensartete rettsregler må eventuelt stamme fra en internasjonal organisasjon som EU eller OECD. Dette arbeides det som nevnt med, men det er usikkert når slike regler eventuelt blir operative.

Etter min mening kan det derfor være fordelaktig å tilpasse gjennomskjæringsregelen til EØS-retten i noe større grad, slik som allerede har blitt gjort med fritaksmetoden og utflyttingsskattereglene; i det minste inntil en internasjonal løsning blir operativ. Ved å foreta en reform av gjennomskjæringsregelen, kan det skapes større likhet mellom nasjonal og internasjonal skatterett. Dette kan forhindre motsetninger mellom gjennomskjæringsregelen og EØS-retten, og skape mer forutberegnelighet. Scheel-utvalgets utredning i NOU 2014:3 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*, gir uttrykk for tilsvarende betraktninger:

*«EØS-avtalen og Norges skatteavtaler legger begrensninger på hvilke tiltak som kan innføres for å motvirke overskuddsflytting, og hvor effektive eventuelle tiltak vil være. Selv om det kan innføres strengere regler for transaksjoner til land utenfor EØS og land vi ikke har skatteavtale med, er det en fare for at transaksjonene i stedet går via et EØS- eller skatteavtaleland. Utvalget mener likevel at dette ikke bør forhindre at en innfører regler som anses nødvendige, men at disse må tilpasses våre folkerettslige forpliktelser».*¹⁷⁵

¹⁷⁴ Treaty shopping er utnyttelse gunstige skatteavtaler gjennom ulike disposisjoner

¹⁷⁵ NOU 2014:3 punkt 7.6

Selv om Scheel-utvalget ikke omtaler gjennomskjæringsregelen konkret, er dette en regel som har en naturlig sammenheng med de situasjoner som her omtales. Når EU-domstolen operer med en unntakslære om tvingende allmenne hensyn, hvor omgåelseshensyn gjør seg gjeldende, vil unntakslæren være et naturlig referansepunkt for en eventuell tilpasning av gjennomskjæringsregelen til EØS-retten.

Litteraturliste

Lover

Lov 31. mai 1918 nr. 4 om avslutning av avtaler, om fullmakt og om ugyldige viljeserklæringer (avtaleloven)

Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven)

Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Traktater

Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-avtalen)

Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkningsorgan og en Domstol (ODA)

Forarbeider og andre stortingsdokumenter

Ot.prp.nr. 1 (2004-2005)

St.meld. nr. 11 (2010-2011)

NOU 2014:3 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi

Norsk rettspraksis

Rt. 1978 s. 60

Rt. 1982 s. 789

Rt. 1997 s. 1580

Rt. 1999 s. 946

Rt. 2002 s. 456

Rt. 2006 s. 1232

Rt. 2007 s. 209

Rt. 2008 s. 1510

Rt. 2012 s. 1888

Rt. 2013 s. 421

Rt. 2014 s. 227

Rt. 2014 s. 1331

Norsk underretts- og ligningspraksis

RG-2005-1542

TOSLO-2012-135791 – UTV-2014-1390 (sivil sak)

Skattedirektoratets veiledende uttalelse av 8. mars 2011

Bindende forhåndsuttalelse av Skattedirektoratet 5/12 avgitt 29. februar 2012

Bindende forhåndsuttalelse av Skattedirektoratet 2/14 avgitt 29. januar 2014

EF-domstolen

C-8/74	<i>Dassonville</i>
C-9/02	<i>Lasteyrie</i>
C-35/98	<i>Verkooijen</i>
C-55/94	<i>Gebhard</i>
C-79/85	<i>Segers</i>
C-80/94	<i>Wielockx</i>
C-140/03	<i>Kommisjonen mot Hellas</i>
C-170/05	<i>Denkavit International</i>
C-175/78	<i>Saunders</i>
C-196/04	<i>Cadbury Schweppes</i>
C-212/97	<i>Centros</i>
C-231/05	<i>OY AA</i>
C-265/04	<i>Margaretha Bouanich</i>
C-270/83	<i>Avoir Fiscal</i>
C-279/93	<i>Schumacker</i>
C-293/06	<i>Shell</i>
C-303/07	<i>Aberdeen</i>
C-307/97	<i>Companie de Saint Gobain</i>
C-311/08	<i>SGI</i>
C-311/97	<i>Royal Bank of Scotland</i>
C-319/02	<i>Manninen</i>
C-324/00	<i>Lankhorst-Hohorst</i>
C-336/96	<i>Gilly</i>

- C-376/03 *D*
C-446/04 *FII Group Litigation*
C-463/00 *Kommisjonen mot Spania*
C-446/03 *Marks & Spencer*
C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*
C-540/07 *Kommisjonen mot Italia*

EFTA-domstolen

- E-1/04 *Fokus Bank*
E-15/11 *Arcade Drilling*

Bøker

- Banoun, Bettina, *Omgåelse av Skattereglene – En studie av høyesterettspraksis* (Oslo 2003)
- Barnard, Catherine, *The Substantive Law of the EU, The Four Freedoms*, Fourth edition (Oxford University Press, 2013)
- Bullen, Andreas, *EU, EØS og skatt, de fire friheter og direkte beskatning* (Oslo 2005)
- Gisle, Jon, *Jusleksikon*, 3. utgave (Oslo 2007)
- Gjems-Onstad, Ole, *Norsk bedriftsskatterett*, 8. utgave (Oslo 2012)
- Harboe, Einar, *Ulovfestet gjennomskjæring* (Oslo 2012)
- Lang, Michael, *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 2nd edition (Wien 2010)
- Naas, Henning, Christian Bruusgaard, Kristine Ilstad og Christian Svensen, *Norsk internasjonal skatterett* (Oslo 2011)
- Stockholm, Jeppe R., *EU Skatterett* (København 2008)
- Zimmer, Frederik, *Bedrift, selskap og skatt*, 6. utgave (Oslo 2014)
- Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 4. utgave (Oslo 2010)
- Zimmer, Frederik, *Lærebok i Skatterett*, 6. utgave (Oslo 2009)
- Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 7. utgave (Oslo 2013)
- Fredriksen, Halvard Haukeland og Gjermund Mathisen, *EØS-rett* (Bergen 2012)

Artikler og kommentarer

Banoun, Bettina, «Overføring av skatteposisjoner, et kritisk blikk på Zenith-dommen», *Skatterett* 1998 s. 164-187 (SR-1998-164)

Bullen, Andreas, «EF-domstolens dom i Cadbury Schweppes (sak C-196/04): En spiker i kisten for NOKUS-beskatning i EØS», *Revisjon og Regnskap nr. 7* 2006 s. 43, Bettina Banoun, (RoR-2006-7-43)

Dyrberg, Peter, «EF-domstolens og EFTA-domstolens praksis i 2005-2007», *Lov og rett* 2008, Per Andreas Bjørgan og Niels Fenger (LoR-05-06/2008)

Folkvord, Benn, «Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring?» *Skatterett* 2007 s. 293-300 (SR-2007-293)

Folkvord, Benn, «Hvilke aksjefond innen EØS omfattes av fritaksmetoden? Vilkår nr. 4: Krav om reell etablering og reell aktivitet», *Skatterett* 2010 s. 2-15 (SR-2012-2)

Furuseth, Eivind, «Tolkning av begrepet «beneficial owner» i skatteavtalene», *Skatterett* 2009 s. 179 (SR-2009-179)

Hilling, Maria, “Justifications and Proportionality: An Analysis of the ECJ’s Assessment of National Rules for the Prevention of Tax Avoidance”, *Intertax*, Volume 41 Issue 5, 2013

Hovland, Øyvind, «NOKUS-reglene og fritaksmetodens krav til «reelt etablert» og forholdet til EØS-avtalen», *Skatterett* 2012 s. 273-326 (SR-2012-273)

Høyland, Njaal Arne, «EØS-avtalen: Veiledende forhåndsuttalelse (2008-21 852 SFS). Kravet til reell etablering og virksomhet innenfor EØS-området», *Revisjon og Regnskap nr. 7* 2008 s. 70-71 (RoR-2008-7-70)

Gyldendal Rettsdata, kommentarer til EØS-loven av Henrik Bull

Matre, Hugo, «Gjennomskjæring», *Skatterett* 2012 s. 1-2 (SR-2012-1)

Matre, Hugo, «Proforma i skatteretten», *Festskrift til Nils Nygaard* 2002 s. 579-588

Grydeland, Aleksander, «Utenlandske selskaper og fritaksmetoden», *Revisjon og Regnskap nr. 1* 2009, Eyvind Sandvik (RoR-2009-1-50)

Zimmer, Fredrik, «Bevis, rettsanvendelse, omgåelse, internprising: Forholdet mellom problemstillinger i skatteretten» *Tidsskrift for skatt og avgift* 2012 s. 186-199 (SR-2012-186)

Zimmer, Frederik, «Nasjonale omgåelsesregler i internasjonale forhold – en skisse av nasjonale omgåelsesnormer og EU/EØS-retten», *Festskrift til Nils Mattsson* 2005 s. 563-577 (Fest-2005-nm-563)

Zimmer, Frederik, «Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?» *Skatterett* 2007 (SR-2007-2)

Zimmer, Frederik, «Economic Substans and Tax Avoidance», *Law and Economics: Essays in Honour of Erling Eide* p. 277-293 (FEST-2010-ee-277)

Nettsider

- <http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>
- <http://www.politifact.com/truth-o-meter/article/2008/jan/09/obama-targets-cayman-islands-tax-scam/>
- <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>
- <https://www.regjeringen.no/contentassets/a86c4951e71c412aaa8b2b90e1d9b795/okonominytt-nr-1-for-2015.pdf>