

Kravet til "reelt etablert" og "reell økonomisk virksomhet" som vilkår for unngåelse av NOKUS-beskatning og anvendelse av fritaksmodellen.

Kandidatnummer: 714

Leveringsfrist: 25.04.2008

Til sammen 17773 ord

15.09.2008

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Bakgrunnen for oppgavens tema	1
1.2	Oppgavens tema	2
1.3	Avgrensning mot andre rettsregler	2
1.4	Rettskildesituasjonen	4
<u>2</u>	<u>NOKUS</u>	<u>5</u>
2.1	Innledende om NOKUS-reglene	5
2.2	Endringene i §10-64	6
2.3	Vilkårene ”reelt etablert” og drive ”reell økonomisk virksomhet”	7
2.3.1	Lovteksten og forarbeidene	7
2.3.2	EØS-avtalens bestemmelser	12
2.3.3	EF-domstolens praksis	17
2.3.4	Andre kilder i EØS-retten	31
2.3.5	Annen nasjonal lovgivning og skatteavtalene	32
2.3.6	Andre hensyn	34
2.3.7	Konklusjon	34
2.4	Alt eller intet?	37
2.5	Endringenes betydning i forhold til tidligere §10-64	38
2.5.1	Utvidelsen av virkeområdet for unntaket i §10-64.	38
2.5.2	”Reelt etablert” og ”reell økonomisk virksomhet” sammenlignet med ”hovedsakelig passiv karakter”	39
2.6	Forholdet til andre omgåelsesregler i norsk rett.	40

<u>3</u>	<u>FRITAKSMODELLEN</u>	<u>41</u>
3.1	Innledende om fritaksmodellen	41
3.2	Endringene i §2-38	42
3.2.1	Endringene for norske aksjonærer i selskaper innen EØS-området	42
3.2.2	Endringene for aksjonærer hjemmehørende i en EØS-stat	43
3.2.3	Endringene for Norske aksjonærer i selskaper utenfor EØS	44
3.2.4	Vilkåret om ”reelt etablert” og ”reell økonomisk virksomhet”	46
3.3	Forholdet til EØS-retten	46
3.3.1	Forholdet til restriksjonslæren i EU-/EØS-retten	46
<u>4</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>51</u>

1 Innledning

1.1 Bakgrunnen for oppgavens tema

Norge har siden 1993 hatt lovfestede regler om beskatning av norsk kontrollerte selskaper etablert i lavskatteland, såkalte NOKUS. Disse reglene har som formål å forhindre kapitalflukt fra Norge til land med mer fordelaktige skatteregimer samt å forhindre omgåelse av de norske skattereglene gjennom utflytting av selskaper og etableringer i lavskatteland. Reglene går i korte trekk ut på at norske skattemyndigheter kan se bort fra selskapsdannelser i lavskatteland og direkte lignende de norske aksjonærene for det utenlandske selskapets inntekter (Reglene blir grundigere gjennomgått under NOKUS kapitlet). Inntektene blir da brakt til beskatning i Norge og således kanselleres mye av fordelene ved å være etablert i et lavskatteland. Mange andre land har lignende regler og i 2006 ble de tilsvarende engelske reglene (CFC-reglene) brakt inn for EF-domstolen. Det ble hevdet at de engelske reglene var i strid med EU-traktatens bestemmelser om fri flyt av kapital og retten til fri etablering innen EU. Det konkrete spørsmål var hvorvidt det engelske selskapet Cadbury-Schweppes Ltd., som hadde etablert et datterselskap i det skattemessig gunstigere Irland, kunne direkte lignes etter CFC-reglene. EF-domstolen kom til at en slik anvendelse av CFC-reglene, med unntak av i de klare omgåelsestilfellene, ville stride mot EU-traktaten. Slike regler kunne derved ikke anvendes overfor selskaper etablert i andre medlemsland, så fremt det ikke dreiet seg om klare omgåelsestilfeller. Etter denne avgjørelsen ble det klart for norske myndigheter at også de norske reglene trolig var i strid med EØS-avtalen. Løsningen på dette problemet var det forslag til endringer i skatteloven som kom i forslaget til statsbudsjett i 2007. For å bringe de norske NOKUS-reglene i overensstemmelse med det som antas å følge av Cadbury-Schweppes dommen er adgangen til å foreta NOKUS-beskatning innsnevret. For å forhindre tilpassninger og omgåelser, er det gjort motsvarende innsnevring i fritaksmodellens anvendelsesområde.

1.2 Oppgavens tema

Oppgavens tema er de nye vilkår om ”reelt etablert” og ”reell økonomisk virksomhet” som ble innført i forhold til NOKUS-reglene og fritaksmodellen som et resultat av Cadbury-Schweppes dommen. Oppgaven vil ta for seg innholdet i de nye norske reglene og holde de opp mot de grenser EU-/EØS-retten trekker opp for slik lovgivning. Vilkårene er inntatt i skattelovens §10-64b (NOKUS) og §2-38 tredje ledd bokstav a og femte ledd (fritaksmodellen). Det er vilkårene slik de fremstår i disse bestemmelsene som skal behandles. Oppgaven vil i tillegg se på virkningene av de endrede reglene. I tillegg til å innføre et krav til realitet i selskaper etablert i EØS-området, stilles det etter de nye bestemmelsene et krav om at skatteyder i enkelte tilfeller selv må dokumentere at en slik realitet foreligger. Dette vilkåret og eventuelle konflikter med Norges EØS-forpliktelser i så henseende vil ikke bli drøftet i oppgaven. I Ot. Prp 1 (2007-2008) ble uttrykket ”virksomhet” benyttet i formuleringen av §10-64b og §2-38 femte ledd. I §2-38 tredje ledd ble derimot uttrykket ”aktivitet” benyttet. Det var ikke tilsiktet noen forskjell ved valg av formulering¹ og i Ot. Prp. 31 (2007-2008) er forholdet foreslått rettet opp ved at alle bestemmelsene skal benytte ”aktivitet”. I denne oppgaven vil jeg benytte de uttrykk som blir benyttet i den opprinnelige teksten, Ot. Prp 1 (2007-2008).

1.3 Avgrensning mot andre rettsregler

Denne oppgaven tar i første rekke for seg de nye vilkårene for NOKUS-beskatning i skatteloven §10-64 og de nye vilkår for anvendelse av fritaksmodellen i skatteloven §2-38. Begge regelsett kan betraktes som en type omgåelsesregler ved at begge tar sikte på å forhindre omgåelse og illojal utnyttelse av skattereglene. De nye vilkårene for NOKUS-beskatning er ment å lempe noe på kravene som stilles for at selskaper etablert i lavskatteland innen EØS skal unnsnippe NOKUS-beskatning. Samtidig skal reglene forhindre at det norske skattefundamentet reduseres gjennom kunstige arrangementer i disse statene. De nye vilkårene for anvendelse av fritaksmodellen er ment å stramme inn anvendelsen av fritaksmodellen gjennom å forhindre de samme kunstige arrangementer innen EØS i å misbruke fritaksmodellen. Begge regelsett er ment å forhindre

¹ Ot. Prp 31 (2007-2008) avsnitt 9

skatteomgåelse og kapitalflukt gjennom kunstige arrangementer, hvilket gjør at drøftelsen av disse må avgrenses mot de øvrige regler om omgåelse og gjennomskjæring i norsk rett. Først og fremst avgrenses drøftelsen mot spørsmålet om selskaper i utlandet er formelt registrert og vilkårene for at selskaper regnes som hjemmehørende i etableringsstaten. Det forutsettes i den videre drøftelsen at det aktuelle selskap er formelt registrert i etableringsstaten og etablert i overensstemmelse med etableringsstatens rett. Oppgavens fremstilling avgrenser seg også mot de øvrige omgåelsesregler som gjør seg gjeldende på skatterettens område. Det vil bli sagt noe om den senere rettsutviklings betydning for disse reglene, utover det som blir sagt her, behandles ikke disse reglene nærmere. Utover det som følger av NOKUS-bestemmelsene og de nye unntakene i fritaksmodellen har norsk rett også ulovfestede omgåelsesregler. I rettspraksis har også disse blitt brukt til å skjære gjennom selskapsetableringer i utlandet som, tiltross for at de har vært formelt etablert og skattemessig hjemmehørende i etableringsstaten, har blitt ansett som illojale og uten realitet. Et eksempel på dette er Rt. 1937 s 443 (”Panamadommen”) der Høyesterett kom til at et norsk eiet rederi opprettet i Panama var ”uten reelt innhold” og opprettet kun for å spare norsk skatt. Etableringen i Panama hadde ingen driftsmessig begrunnelse og hadde heller ingen reelle funksjoner. Høyesterett så bort fra etableringen av selskapet som den anså for å være et proforma verk og de norske eiere ble beskattet som eiere av skipene. I forarbeidene til NOKUS-reglene er det slått fast at innføringen av NOKUS-reglene ikke medfører noen innskrenkning i anvendelsesområdet for de ulovfestede omgåelsesreglene.² Altså vil i prinsippet disse reglene også kunne komme til anvendelse på NOKUS-bestemmelsenes område. Det samme må antas å gjelde for unntakene i fritaksmodellen. En annen sak er at domstolene, dersom spørsmålet kommer opp, som regel vil velge å lene seg på de mer konkrete lovfestede regler fremfor de mindre konkrete ulovfestede regler.

² Ot. Prp. Nr. 16 (1991-1992) avsnitt 6.2 og 6.16

1.4 Rettskildesituasjonen

Norsk skatterett reguleres primært av norske lover og forskrifter. Som utgangspunkt er det Skatteloven som inneholder de viktigste bestemmelser av betydning for norsk skatterett. Skatteretten blir imidlertid også påvirket utenfra, og gjennom inngåelse av internasjonale traktater har Norge lagt enkelte bånd på egen skatterettslig handlefrihet. I tråd med det dualistiske prinsipp i Norsk rettskildelære må disse internasjonale traktater gjøres til norsk lov gjennom inkorporasjon eller lignende metode. Spørsmålet om utenlandsk påvirkning av skatteretten kan deles i to: For det første har Norge inngått skatteavtaler med en rekke land som begrenser norske myndigheters adgang til å beskatte enkelte skattesubjekter og inntekter. For det annet har Norge gjennom tiltredelse av EØS-avtalen, til dels utilsiktet, pålagt seg selv enkelte begrensninger i beskatningsadgangen. For EØS-avtalens del er spørsmålet spesielt interessant ettersom denne etter hvert har blitt underlagt en mer dynamisk tolkning enn man i alminnelighet forutså da den ble inngått, hvilket også danner grunnlaget for oppgavens problemstilling. Det er i hovedsak EØS-rettens påvirkning av norsk rett som er relevant for oppgavens tema.

Da EØS-avtalen ble inngått var den opprinnelig ment å være en frihandelsavtale mellom EF og de land som ikke ønsket å delta i selve unionen, med det formål å fremme handel og samarbeid mellom EF og de land som inngikk i EFTA. EØS-avtalen omfatter ikke skatteretten og dette feltet er derved overlatt til de enkelte lands rådighet. Likevel har EU-domstolen over de senere år valgt en langt mer dynamisk tolkning av avtalen enn det man tidligere forutså. Det har gjennom de senere år blitt klart at selv om ikke skattespørsmål direkte reguleres av EØS-avtalen kan det oppstå konflikt mellom nasjonale skatteregler og EØS-avtalens regler om de fire friheter og forbudet mot diskriminering av andre medlemslands borgere eller selskaper. Dette fordi EF-domstolen i stadig større grad anser nasjonale skatteregler som restriksjoner på de fire friheter, og derved i strid med EU-traktaten og for Norges del EØS-avtalen.

2 NOKUS

2.1 Innledende om NOKUS-reglene

Utgangspunktet i norsk skatterett er at aksjeselskaper og deres aksjonærer er selvstendige skattesubjekter som skattlegges hver for seg. Selskaper beskattes etter §2-2 for sine egne inntekter mens aksjonæren på sin side ikke svarer skatt av disse inntektene før de eventuelt deles eller på annen måte tilføres ham i form av utbytte, realisasjon av aksjene eller lignende. NOKUS-reglene utgjør et unntak fra denne hovedregelen. Reglene ble innført i forbindelse med skattereformen i 1992 for å forhindre at norske skatteyttere benyttet selskaper i lavskatteland til å redusere eller unngå skatt i Norge gjennom å føre kapital og inntekter til disse landene med lav skatt og bort fra norsk beskatningsmyndighet.³ Det uttalte hovedformål med NOKUS-reglene er å likebehandle norske skatteyttere som investerer i lavskatteland med de norske skatteyttere som investerer i Norge. Dette er hensynet til såkalt kapitaleksportnøytralitet⁴. NOKUS-reglene finnes i skattelovens §§10-60 - 10-70. Reglene tar i korte trekk for seg selskaper som kontrolleres av norske eiere og som er etablert i land der skattesatsen er under 2/3 av det norske nivået – såkalte lavskatteland. Kravene til ”norsk kontroll” og skattesats behandles ikke nærmere i denne oppgaven. Aksjonærer i selskaper som omfattes av NOKUS-beskatning blir underlagt en direkte beskatning av selskapets løpende inntekter. I motsetning til hovedregelen om selvstendige skattesubjekter ser man her gjennom selskapsformen slik at aksjonæren blir beskattet for selskapets overskudd. §10-61 fastslår at aksjonæren blir skattepliktig for ”sin forholdsmessige andel av selskapets eller innretningens overskudd”. Det utenlandske selskap blir derved i skattemessig forstand betraktet som transparent ved at inntektene (ved beregning av inntekt og skatt), i forhold til ligningen ledes videre til aksjonæren som nærmest blir skattemessig mottaker av disse. Modellen kan sammenlignes med direkteligning av deltagere i deltagerlignede selskaper som også er underlagt en lignende beskatning. I likhet med deltagermodellen blir aksjonæren i NOKUS-selskapet underlagt nettoligning for selskapets inntekter. Selskapets eventuelle fradrag trekkes fra og

³ Ot. Prp. 16 (1991-1992) avsnitt 6.4.1

⁴ Ot. Prp 1 (2007-2008) avsnitt 14.2.1

overskuddet blir så å regne som deltagerens inntekt. Dette følger av §10-65 som fastslår at ”eiers inntekt settes til vedkommendes andel av selskapets eller innretningens overskudd eller underskudd fastsatt etter reglene i norsk skattelovgivning som om selskapet eller innretningen var skattyter”. §10-65 viser også til §10-41 som er den tilsvarende bestemmelsen for deltagermodellen. Altså fungerer reglene om NOKUS-beskatning som et unntak fra hovedregelen om at aksjeselskaper og deres aksjonærer er skattemessig selvstendige subjekter.

Ved innføringen av NOKUS-reglene var det klart at et slikt beskatningssystem kunne komme i konflikt med Norges forpliktelser etter skatteavtalene⁵. Det ble derfor inntatt en begrensning i reglenes virkeområde i §10-64. §10-64 er et unntak fra unntaket ved at de selskaper og inntekter som etter §10-64 ikke skal NOKUS-beskattes likevel skal følge hovedregelen om at selskap og aksjonær er selvstendige skattesubjekter. Inntil årets endringer i NOKUS-reglene, unntok §10-64 fra NOKUS-beskatning selskaper hjemmehørende i land som Norge hadde skatteavtale med dersom selskapets inntekter ikke var av ”hovedsakelig passiv karakter”. Det var i tillegg forutsatt at selskapets inntekter faktisk var omfattet av skatteavtalen.

2.2 Endringene i §10-64

NOKUS-reglenes system er slik at det i §10-60, jfr. §10-61, er bestemt at som utgangspunkt skal aksjonærer i selskaper hjemmehørende i lavskatteland NOKUS-beskattes dersom de øvrige vilkår er oppfylt. Denne bestemmelsen gjelder generelt i forhold til selskaper i alle lavskatteland. I §10-64 er det likevel gjort unntak for enkelte grupper av land, til tross for at noen av dem regnes som lavskatteland. Med virkning fra og med 2008 er unntaket i NOKUS-reglene utvidet for å tilpasse reglene til den senere tids rettsutvikling i EU og EØS retten. §10-64 er utvidet med en ny bokstav b i tillegg til den opprinnelige teksten som er beholdt uforandret i §10-64a. Den nye bokstav b lyder som følger: ”[Skattelegging etter reglene i §§10-61 til 10-68 foretas ikke når] deltakeren dokumenterer at selskapet eller innretningen er reelt etablert i en EØS-stat og driver reell

⁵ Ot. Prp. 16 (1991-1992) avsnitt 6.12

økonomisk virksomhet der, og Norge i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra etableringsstaten. Dersom det ikke foreligger slik overenskomst, gjelder tilsvarende når deltakeren legger fram erklæring fra skattemyndighetene i etableringsstaten som bekrefter at dokumentasjonen er riktig” I denne nye bokstav b er det vilkåret i første komma om at selskapet må være reelt etablert og drive reell økonomisk virksomhet, oppgaven har for øye. Der §10-64 tidligere, på nærmere vilkår, kun unntok selskaper hjemmehørende i land med skatteavtale med Norge og forutsatt at selskapets inntekter var omfattet av skatteavtalen, utvider den nye bokstav b altså unntaket til generelt å gjelde overfor selskaper etablert i ethvert EØS land. Dette uavhengig av om det foreligger skatteavtale med den aktuelle staten eller om en inntekt er omfattet av skatteavtalen. De nærmere vilkår for unntakene etter bokstav a og b er likevel ulike. Spørsmålene blir etter dette som følger: 1:Hva ligger i det nye vilkåret om at selskaper må være ”reelt etablert” og drive ”reell økonomisk virksomhet ” i §10-64 b? 2:Hvilke land og inntekter omfattes av utvidelsen og hva innebærer utvidelsen av unntaket i §10-64 for NOKUS-reglens virkeområde? 3:Hvordan skiller den nye §10-64b seg fra den tidligere §10-64 (nå §10-64a) og dens vilkår om at inntektene ikke måtte være av ”hovedsakelig passiv karakter”?

2.3 Vilkårene ”reelt etablert” og drive ”reell økonomisk virksomhet”

Under vil de forskjellige rettskildene gjennomgås for å belyse innholdet i de norske vilkårene og drøfte den rammen EF-domstolen trekker opp for NOKUS-beskatning.

2.3.1 Lovteksten og forarbeidene

Vilkårene er i den nye §10-64b uttrykt som følger: ”[Skattelegging etter reglene i §§10-64-68 foretas ikke når] deltakeren dokumenterer at selskapet eller innretningen reelt er etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk virksomhet der (...)”. At et selskap er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet i et EØS-land er vilkåret for at aksjonær og selskap som ellers ville vært underlagt NOKUS-beskatning likevel skal være unntatt etter §10-64b.

I denne sammenheng må det avgrenses mot de tilfeller der et selskap ikke er formelt registrert eller selskapet ikke anses som hjemmehørende i utlandet. Det forutsettes at disse vilkårene er oppfylt før man går inn på en vurdering av om selskapet i tillegg driver reell økonomisk virksomhet og er reelt etablert i staten. Dette kan betraktes som NOKUS-reglens nedre grense hva krav til substans og realitet i selskaper etablert i utlandet angår. Under denne grensen er det ikke NOKUS-reglene men de ulovfestede omgåelsesreglene som gjør seg gjeldende.⁶ Vilkåret om ”reelt etablert” og ”reell økonomisk virksomhet” kan betraktes som NOKUS-reglens øvre grense i forhold til selskaper etablert i EØS-stater. Er substansen i selskapene over grensen for ”reelt etablert” og ”reell økonomisk virksomhet” er selskapene fritatt for NOKUS-beskatning. Mellom den øvre og nedre grensen er anvendelsesområdet for NOKUS-beskatning av selskaper etablert innen EØS-området. Uttrykkene ”reelt etablert” og ”reell økonomisk virksomhet” er nye i norsk skatterett. Det foreligger altså ikke tidligere praksis til veiledning ved tolkingen av dette nye vilkåret. Uttrykkene er introdusert i Ot. Prp. 1 (2007-2008) og er ment å tilsvare den grensen EF-domstolen trekker opp for hva som kan anses som akseptable krav å stille til en selskapsdannelse i en annen medlemsstat for at etableringen skal kunne nyte godt av den beskyttelse etableringsretten gir, og ikke betraktes som misbruk av denne retten. Departementet gir i forarbeidene klart uttrykk for at de nye vilkår i §10-64b er ment å være i tråd med de retningslinjer som følger av EF-domstolens avgjørelse sammenholdt med generaladvokatens innstilling.⁷ Dette for at de norske reglene ikke skal være i strid med EØS-avtalen. Det kan derved hentes veiledning fra domstolens avgjørelse i Cadbury-Scweppes dommen der forarbeidene levner tvil om uttrykkenes tolkning. Likevel er forarbeidene og de nye reglene et uttrykk for norske myndigheters forståelse av EF-domstolens avgjørelse og derfor må uttrykkene stå på egne ben der de fraviker domsstolens grensedragninger. Forarbeidene sier følgende om forståelsen av ”reelt etablert” og ”reell økonomisk virksomhet”: ”For at etableringen og virksomheten skal anses som reell må det kreves at selskapet gjennom sin ordinære virksomhet deltar på en fast og varig måte i

⁶ Ot. Prp. 16 (1991-1992)avsnitt 6.16

⁷ Ot. Prp. 1 (2007-2008) avsnitt 14.4.1

etableringsstatens næringsliv. Det må foretas en konkret vurdering, hvor relevante momenter er om selskapet disponerer over lokaler, inventar og utstyr i etableringsstaten, om selskapet har fast ansatt ledelse og øvrige ansatte i etableringsstaten som driver selve virksomheten der og om de nevnte ansatte har tilstrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet, samt faktisk treffer relevante beslutninger. Videre må det vurderes om selskapets aktivitet har økonomisk substans, blant annet ved påviselige inntekter fra egen virksomhet. Dersom selskapet hovedsakelig deltar i konserninterne transaksjoner må det påvises at selskapets tjenester er nødvendige og skaper faktiske merverdier for andre selskaper i konsernet”.⁸ Målet for vurderingen er å komme frem til om selskapet ”på en fast og varig måte deltar i etableringsstatens næringsliv”.⁹ Vurderingen av hvorvidt vilkårene er oppfylt skal altså vurderes konkret for hvert enkelt tilfelle. Det skal med andre ord ikke foretas en sjablongmessig vurdering hvor alle selskaper som tilfredsstillende gitte faste vilkår blir ansett som ikke-relle. Forarbeidene gir ikke en inngående vurdering av hvilken vekt de forskjellige momentene skal tillegges eller om noen av momentene må forstås som absolutte krav. Det må likevel antas at momentene ikke er kumulative slik at ikke alle må være oppfylt for at en selskapsetablering skal anses som reell. Dette stemmer også best med det at vurderingen skal være konkret og ikke sjablongmessig. Alle momenter i oppstillingen skal vurderes opp mot formålet om aktiv deltagelse i etableringsstatens næringsliv for å avgjøre om det konkrete selskapet møter dette formålet.

2.3.1.1 Kravet til reelt etablert

Forarbeidene sier likevel, med henvisning til EF-domstolens avgjørelse, at det særlig skal legges vekt på ”i hvilken grad det utenlandske selskapet rent fysisk er etablert i den aktuelle stat”.¹⁰ I denne forbindelse påpekes det, med henvisning til vilkåret om at etableringen skal være etterprøvable basert på objektive faktorer, at momenter som egne lokaler, eget personale og egne driftsmidler vil være av særlig stor vekt.¹¹ Forarbeidene angir som sagt

⁸ Ot. Prp. 1 (2007-2008) avsnitt 14.4.1

⁹ Ot. Prp. 1 (2007-2008) avsnitt 14.4.1

¹⁰ Ot. Prp. 1 (2007-2008) avsnitt 14.3

¹¹ Ot. Prp. 1 (2007-2008) avsnitt 14.3

ikke den eksakte grensen for når etableringen er å anse som reell, men gir i likhet med EF-domstolen et eksempel på et tilfelle som klart faller utenfor: Såkalte ”postkasseselskaper” som kun er formelt registrert er helt klart utenfor.¹² Med disse to utgangspunktene for hva som er å regne som en reell etablering og hva som klart ikke er det er man fortsatt ganske langt fra å kunne angi en konkret grense for når en etablering er å anse som reell.

2.3.1.2 Kravet til reell økonomisk virksomhet

Målet med vurderingen av momentene er å komme frem til om selskapet virkelig deltar i det lokale næringsliv. Selv om lokaler, ansatte, utstyr eller andre lignende momenter er til stede og tilsier at selskapet virkelig er fysisk til stede i etableringsstaten betyr ikke dette nødvendigvis at selskapet reelt drives der fra. Departementet påpeker at det vil være viktig å avgjøre om selskapets virksomhet faktisk drives fra medlemsstaten. De nevnte momenter er med å tilsi at et selskap driver økonomisk virksomhet men det må i tillegg avgjøres om selskapets ansatte i medlemsstaten har ”tiltrekkelige kvalifikasjoner, kompetanse og fullmakt til å drive selskapets virksomhet”.¹³ Det kreves i tillegg at de beslutninger som treffes av de ansatte er relevante for driften og at ikke alle beslutninger av betydning foregår et annet sted. Forarbeidene stiller i tillegg som vilkår at virksomheten har økonomisk substans blant annet i form av inntekter fra egen virksomhet

2.3.1.3 Holdingselskaper og andre grensetilfeller

Forarbeidene åpner også for at selskaper med inntekter som tidligere falt inn under ”hovedsakelig passiv karakter” slik som holdingselskaper, forvaltningsselskaper som forvalter immaterielle eiendeler og utleieselskaper som leier ut driftsmidler og lignende vil kunne anses som reelle selv om det kun utøves begrenset virksomhet i selskapet.¹⁴ Utleie av skip og rigger nevnes som eksempler på slik utleievirksomhet. For de nevnte selskaper vil dette være praktisk viktig fordi det som regel er lite jevn virksomhet i slike selskaper. For flere slike selskaper vil den eneste virksomheten finne sted når utleieavtaler og kontrakter inngås, hvilket igjen kan forekomme ganske få ganger i løpet av et år. Et

¹² Ot. Prp 1 (2007-2008) avsnitt 14.3

¹³ Ot. Prp 1 (2007-2008) avsnitt 14.4.1

¹⁴ Ot. Prp 1 (2007-2008) avsnitt 14.4.1

spørsmål som melder seg i den forbindelse er hvor grensen her er ment å gå for når disse er å anse som reelle. Det sies i forarbeidene at det i denne sammenheng, som for andre virksomhetstyper, skal legges vekt på hvorvidt selskapet ”utøver relevante funksjoner via egne lokaler, har egne ansatte mv”.¹⁵ For de nevnte holdingselskaper og utleieselskaper vil innfrielse av slike krav kun være aktuelt for de aller største selskapene ettersom kun omsetning over en viss størrelse vil kunne forsvare de kostnader dette vil innebære. Særlig kravet til egne ansatte vil ofte ikke la seg oppfylle dersom vilkåret skal forstås slik at det til enhver tid må være ansatte tilstede, i motsetning til representanter som til daglig har sitt hovedvirke i andre virksomheter. Ettersom det eksplisitt sies at slike selskaper også vil kunne være omfattet på tross av deres beskjedne aktivitet, blir spørsmålet hvor grensen skal gå og hvor liten fysisk tilstedeværelse i form av ansatte og lokaler som kan aksepteres. Forarbeidene gir ikke nærmere forklaring på disse spørsmålene. Det sies heller ikke noe om kravene skal vurderes likt for alle typer virksomheter slik at samme krav skal stilles til holding og utleieselskaper som andre eller om graden av fysisk tilstedeværelse skal vurderes etter virksomhetens art og hva som er normalt for den aktuelle type virksomhet. Det er ut fra sammenhengen mest nærliggende å tolke det dit hen at kravene til etablering og virksomhet må tilpasses den aktuelle virksomhetstype slik at det stilles ulike krav til ulike typer virksomhet. Målet for vurderingen må være å komme frem til hva som tilsier at *denne konkrete* virksomheten drives fra en medlemsstat. Det er i tillegg verdt å notere at forarbeidene kun omtaler holdingselskaper som driver finansaktiviteter i et konsern i sin eksemplifisering av selskaper med passiv virksomhet som kan unntas fra NOKUS-beskatning.¹⁶ Det må likevel kunne antas at også andre typer holdingselskaper er ment å omfattes såfremt de tilfredsstillende angitte krav. Dette kan antagelig også utledes fra det forarbeidene uttaler om at enkelte virksomheter med inntekter av hovedsakelig passiv karakter, kan tenkes å anses som reelle etter de nye bestemmelser. Begrepene ”reelt etablert” og ”reell økonomisk virksomhet” slik de er presisert i departementets uttalelser reiser flere spørsmål om nærmere tolking og grensedragning, likevel er rammen forholdsvis klar. Et annet spørsmål er hvilke krav som stilles til stedet

¹⁵ Ot. Prp 1 (2007-2008) avsnitt 14.4.1

¹⁶ Ot. Prp 1 (2007-2008) avsnitt 14.4.1

for selskapets virksomhet og i hvilken grad et selskap etablert i en annen medlemsstat kan kvalifisere som reell gjennom sin virksomhet i et tredjeland som eventuelt ikke er en medlemsstat. Forarbeidene gir klart uttrykk for at den kvalifiserende etablering og virksomhet etter §10-64b må finne sted i den medlemsstat som selskapet hevder å være etablert i.

Departementet trekker altså opp et klart omriss uten faktisk å definere den konkrete grensen mellom reell og ikke reell etablering og virksomhet. Som EF-domstolen i sin avgjørelse trakk opp rammen for en avgjørelse og så lot de nasjonale domstoler finne den konkrete grensen, overlater departementet den nærmere vurdering av hvor grensen skal gå, til domstolene. Det er likevel på det rene at departementet har lagt seg på en ganske restriktiv linje i forhold til å akseptere et i utlandet etablert selskap under norsk kontroll som reelt. For en mer grundig forståelse av premissene for det nye kravet til reell etablert og reell virksomhet og hvor den grensen må gå for å være i overensstemmelse med EU/EØS-retten må man se hen til EF-domstolens avgjørelse i Cadbury Schweppes dommen for nærmere veiledning ettersom det er denne dommens premisser de norske reglene bygger på og er ment å imøtekomme. Samtidig må de norske reglene vurderes opp mot de grensene EF-domstolen trekker opp for hva som regnes som akseptable CFC-/NOKUS-regler

2.3.2 EØS-avtalens bestemmelser

2.3.2.1 EØS-avtalens friheter

For å fremme EØS-avtalens formål om styrket handel og økonomiske forbindelser mellom medlemslandene¹⁷ er det i avtalen nedfelt et grunnleggende prinsipp om de fire friheter. Kort fortalt skal det innenfor EØS-området være fritt varebytte, fri bevegelighet for personer, fri bevegelighet for tjenester og fri bevegelighet for kapital.¹⁸ Disse frihetene må ikke medlemslandene begrense gjennom restriksjoner eller diskriminering av andre medlemsstaters borgere unntatt i de tilfeller hvor avtalen gir adgang til det. I forhold til NOKUS-reglene er det EØS-avtalens bestemmelser om fri flyt av kapital og retten til fri etablering som er aktuelle.

¹⁷ EØS artikkel 1(1)

¹⁸ EØS artikkel 1(2)

Retten til fri etablering er fastsatt i artikkel 31-35 og gjelder både fysiske og juridiske personer. Artikkel 31 slår fast at det "(...) skal ikke være noen restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat på en annen av disse staters territorium. Dette skal gjelde også adgangen til å opprette agenturer, filialer eller datterselskaper (...)" . Artikkel 34 angir vilkårene for at en juridisk person skal kunne påberope seg retten til fri etablering. Etter artikkel 34 kreves først og fremst at den juridiske personen er et selskap som driver ervervsmessig virksomhet etter definisjonen i artikkel 34 annet ledd. For det annet kreves det etter første ledd at selskapet må være "(...) opprettet i samsvar med lovgivningen i en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat, og [...] har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen avtalepartenes territorium, (...)" . Altså kreves det både at selskapet er formelt opprettet i en medlemsstat og at det enten har vedtektsbestemt sete, hovedadministrasjon eller hovedforetak i en medlemsstat. Selv om dette kravet primært refererer seg til den som ønsker å påberope seg etableringsretten, i NOKUS-tilfellene - aksjonæren der denne er en juridisk person, kan det også antas å gi anvisning på hva som etter EU-/EØS-retten er å anse som et minstemål for at en selskapsetablering er omfattet av etableringsfriheten. I forhold til NOKUS-reglene kan man altså utlede fra artikkel 31, et uttrykk for et minimumskrav som NOKUSet må tilfredstille for at etableringen skal kunne vurderes som reell. Dette er imidlertid ikke særlig strenge minstekrav. Som Bullen påpeker er det likevel ikke et krav at aksjonærene, styret eller ledelsen i det selskapet som påberoper seg etableringsretten, i NOKUS-tilfellene - det norske selskapet der aksjonæren i NOKUSet er en juridisk person, er statsborger i en EØS-stat.¹⁹ Dette vil bety at det heller ikke i forhold til NOKUSet kan kreves at ledelsen eller styret skal være statsborgere i en EØS-stat, de aktuelle aksjonærene må likevel selvfølgelig være norske for å omfattes av de norske skatteregler.

Retten til fri flyt av kapital er fastsatt i artikkel 40. På samme måte som artikkel 31 gir fri rett til etablering i en annen medlemsstat for fysisk eller juridisk person hjemmehørende innen EØS, gir artikkel 40 rett til fri flyt av kapital mellom de samme aktører. I forhold til

¹⁹ Bullen (2005) s. 51

hvem som omfattes av retten til fri flyt av kapital er vurderingen den samme som for etableringsretten etter artikkel 34.²⁰

Grensen mellom kapital og etableringsbestemmelsene er særlig aktuell i de tilfeller der skatteyters virksomhet består i å investere i selskaper innenfor EØS.²¹ EF-domstolen har i praksis slått fast at det avgjørende for hvorvidt den ene eller andre bestemmelse kommer til anvendelse er i hvilken grad skatteyters eierandel i selskapet gir ham avgjørende innflytelse i selskapet. Som domstolen uttrykker det i Cadbury-Schweppes dommen er det avgjørende hvorvidt aksjonæren har ”definite influence on the company’s decisions and allowing them to determine its activities (...).²² Der hvor slik kontroll foreligger, vil altså artikkel 31 om etableringsretten komme til anvendelse. Hvor slik kontroll ikke foreligger er det artikkel 40 om fri flyt av kapital som gjelder. For de norske NOKUS reglene kan løsningen her være litt uklar. De norske NOKUS-reglene kommer ikke bare til anvendelse der en aksjonær eller samarbeidende gruppe har kontroll i et selskap. For å tilfredsstillere NOKUS-reglenes krav til kontroll er det tilstrekkelig at minst 50% av aksjene eller stemmerettene ligger hos norske aksjonærer eller at norske aksjonærer på annen måte har kontroll i selskapet,²³ uavhengig av om disse opptrer samlet eller hver for seg. I Cadbury-Schweppes dommen ble engelske CFC-regler behandlet av EF-domstolen og vurdert opp mot retten til fri etablering. De engelske CFC-reglene var i motsetning til de norske regler kun rettet mot de tilfeller der en aksjonær hadde kontrollerende innflytelse i et selskap. De norske NOKUS-reglene vil trolig, i den grad de omfatter tilfeller der aksjonæren ikke selv har slik kontrollerende innflytelse i selskapet som definert av domstolen i blant annet Cadbury-Schweppes, også måtte vurderes mot artikkel 40. En annen sak er at restriksjonsvurderingen i all hovedsak vil være den samme etter begge artikler.²⁴

2.3.2.2 Forbud mot restriksjoner og diskriminering

Etter både artikkel 31 og 40 skal ikke medlemsstatene innføre restriksjoner i disse frihetene. Ei heller skal det finne sted noen forskjellsbehandling på bakgrunn av skatteyters

²⁰ Bullen (2005) s. 60

²¹ Bullen (2005) s. 53

²² Cadbury-Schweppes (C-196/04) premiss 31

²³ *Bedrift, Selskap og Skatt.* (2006) s. 431-432

²⁴ Bullen/Banoun (2006) avsnitt 3.1

bosted eller nasjonalitet, stedet for etableringen eller kapitalinnbringelsen. I begrepet restriksjon ligger i denne sammenheng at skattyter blir påført en ulempe som hindrer ham i å utøve en av de fire friheter eller gjør det mindre attraktivt å utøve en av frihetene. Diskriminering er av EF-domstolen definert som forskjellsbehandling av sammenlignbare situasjoner eller likebehandling av ulike situasjoner.²⁵ I tillegg til de forbud mot restriksjoner og forskjellsbehandling som følger av de nevnte artikler, er det også et generelt forbud mot diskriminering i artikkel 4. Diskrimineringsforbudene i artikkel 31 og 40 er likevel *lex specialis* i forhold til artikkel 4, derved vil det riktige være å påberope seg disse der en diskriminerende regel skal vurderes opp mot retten til fri etablering eller retten til fri flyt av kapital.²⁶

2.3.2.3 Unntakene

EØS-avtalens friheter og forbudet mot at medlemsstatene innfører begrensninger kunne i enkelte tilfeller få konsekvenser som ikke er ønskelige og heller ikke innen EØS-avtalens formål. EU-/EØS-retten anerkjenner at enkelte hensyn kan tilsi at bestemmelsene om de fire friheter av og til må settes til side. Derfor er det i EØS-avtalen innført særskilte unntak fra forbudet mot diskriminering og restriksjoner. Selv om disse bestemmelsene i utgangspunktet gir statene rett til å innføre slike restriksjoner, er det klart at bestemmelsene må benyttes med varsomhet. Unntaksbestemmelsene har et snevert anvendelsesområde og det stilles strenge krav for at et slikt unntak skal aksepteres.²⁷ Dette er nettopp fordi de friheter det er aktuelt å innføre restriksjoner i er selve fundamentet i EØS-avtalen, og fravikelse fra disse skal det ikke være alminnelig adgang til.

2.3.2.3.1 Lovfestede unntak

For retten til fri etablering er unntaksbestemmelsene nedfelt i EØS-avtalens artikkel 33. For retten til fri flyt av kapital er unntakene nedfelt i rådsskriv 88/361/EØF artikkel 4.

²⁵ Bullen (2005) s. 168

²⁶ Bullen (2005) s. 44-45

²⁷ Bullen (2005) s. 441

Adgangen for medlemsstatene til å benytte disse unntaksbestemmelsene til å vedta restriksjoner er som sagt snever. To vilkår må være tilfredsstillt for at en restriksjon kan innføres i medhold av unntaksbestemmelsene: For det første kreves det, etter det såkalte proporsjonalitetsprinsippet, at ikke det hensynet som søkes ivaretatt gjennom restriksjonen kan ivaretas på en annen måte som enten ikke hindrer utøvelse av de fire friheter eller som i mindre grad utgjør et hinder. For det andre kreves det at tiltaket må være egnet til å ivareta det hensynet som det begrunnes med.²⁸

2.3.2.3.2 Ulovfestede unntak

Utover de skrevne unntaksbestemmelsene finnes også et sett med uskrevne unntaksbestemmelser. Disse har vært utviklet gjennom EF-domstolens praksis siden de først ble introdusert i Cassis de Dijon saken (C-120/78). Dette var første gang domstolen ga uttrykk for at også hensyn som lå utenfor de som var angitt i EF-traktaten, kunne være relevante hensyn som kunne begrunne en restriksjon.²⁹ Gjennom praksis har det utviklet seg et sett kriterier som må tilfredsstilles for at en restriksjon skal kunne begrunnes i slike hensyn som ikke er nedfelt i EØS-avtalen. I Gebhard dommen (C-55/94) ble vilkårene uttrykt på følgende måte:³⁰ Restriksjonen må gis en ikke diskriminerende utforming, den må være begrunnet i tvingende allmenne hensyn, den må være egnet til å oppnå sitt formål og den må ikke gå lenger enn det som er nødvendig for å oppnå dette formålet (Dette tilsvarer proporsjonalitetsvurderingen for de lovfestede unntakene).³¹ Vurderingen av disse kriteriene omtales som "the rule of reason-test".³² Vurderingen av om disse kriteriene er oppfylt er som nevnt streng, ettersom det er det grunnleggende prinsipp om de fire friheter det eventuelt skal gjøres unntak fra. Flere hensyn har gjennom EF-domstolens praksis blitt ansett som tvingende allmenne hensyn og derved relevante som begrunnelse for en restriksjon. Av relevans for denne oppgaven har blant andre hensynet til å forhindre omgåelse av nasjonale skatteregler og hensynet til å hindre misbruk av de fire friheter blitt ansett som relevante hensyn. Andre hensyn som ofte påberopes av statene er hensynet til å

²⁸ Bullen (2005) s. 475-476

²⁹ Bullen (2005) s. 485

³⁰ Bullen (2005) s. 486

³¹ Gebhard (C-55/94) premiss 37

³² Bullen (2005) s. 486

hindre skatteflukt og tap av skattegrunnlag til utlandet. Dette er hensyn som domstolen jevnt over ikke aksepterer som relevante.³³ Det sentrale argumentet bak innføringen av endringene i NOKUS-reglene er hensynet til å forhindre skatteomgåelse gjennom misbruk av de fire friheter. Dette hensynet ble også akseptert som begrunnelse for de engelske CFC-reglene i Cadbury-Schweppes dommen. Dette hensynet skiller seg noe fra de andre ulovfestede hensyn ved at de vilkår som oppstilles for at restriksjoner skal kunne begrunnes, i slike hensyn ikke gjør seg gjeldende som vanlig. Der man kan konstatere at det foreligger misbruk av en av de fire friheter vil ikke skattyteren være vernet av disse frihetene. Derfor blir det egentlig ikke snakk om å innføre restriksjoner i en rettighet men snarere å konstatere at en skattyter ikke nyter godt av rettigheten. I disse tilfellene vil man, som i cadbury-Schweppes dommen, kreve at restriksjonen er egnet til å nå sitt mål og at den ikke går lenger enn nødvendig. I dette la domstolen i Cadbury.Schweppes at restriksjonen måtte være egnet til å hindre misbruk og at den kun måtte ramme misbrukssituasjonene.

2.3.3 EF-domstolens praksis

2.3.3.1 Restriksjonsvurderingen i Cadbury-Schweppes dommen

Cadbury-Schweppes dommen er ikke en fullstendig nyskapning på EU/EØS-rettens område. Den baserer seg på en utvikling av EU-retten gjennom flere års praksis ved EF-domstolen. Som Bullen og Banoun uttrykker det: ”I et EU-/EØS-rettslig perspektiv fremstår nok dommen derfor for mange som lite revolusjonerende og lite overraskende. I et skattemessig perspektiv fremstår derimot dommen som et jordskjelv(...)”³⁴

EF-domstolen tar i Cadbury-Schweppes dommen for seg de engelske CFC-reglene og EU-rettens restriksjonslære og drøfter hvorvidt disse er i overensstemmelse med EU-retten. Domstolen drøfter i hovedsak følgende problemstillinger.³⁵ 1: Kan den frie etableringsretten påberopes for selskaper som utelukkende er etablert i en annen stat av

³³ Bullen s. 497 og 566

³⁴ Bullen/Banoun (2006) avsnitt 2.5

³⁵ Bullen/Banoun (2006) avsnitt 2.1

skattemessige hensyn, eller er dette å anse som misbruk av etableringsretten?³⁶ 2: Dersom en slik etablering ikke var å anse som misbruk av etableringsretten, var de engelske reglene da å regne som en restriksjon og eventuelt diskriminerende?³⁷ 3: Dersom reglene var å regne som en restriksjon og eventuelt diskriminerende, kunne de likevel godtas av hensynet til å forhindre skatteomgåelse?³⁸ 4: Dersom en diskriminerende regel eller en regel som utgjør en restriksjon kan godtas med en slik begrunnelse, hvor vidtgående kan den være?³⁹

I det første spørsmålet vurderte domstolen om Cadbury-Schweppes etablering av et datterselskap i Irland, utelukkende av skattemessige årsaker, var å anse som et misbruk av den over omtalte retten til fri etablering som følger av EU traktaten. Med henvisning til tidligere rettspraksis fra EF-domstolen fastslo domstolen at en etablering i en annen medlemsstat måtte være beskyttet av EU-traktaten selv om den utelukkende var motivert ut fra ønsket om å spare skatt. Domstolen sa seg enig med engelske myndigheter i at EU-traktaten ikke må misbrukes ”improperly or fraudulently”.⁴⁰ men påpekte at selv om etableringen kun var skattemotivert kunne ikke dette alene sette til side det vern av etableringsretten som traktaten gav.⁴¹ Domstolens anerkjente her skattyteres rett til å foreta skattemessige tilpasninger gjennom å utnytte retten til fri etablering, så lenge dette ikke innebar misbruk av etableringsretten.

I det andre spørsmålet tok domstollen stilling til om CFC beskatning av selskaper som etter drøftelsen i spørsmål 1 var beskyttet av retten til fri etablering, utgjorde en diskriminerende restriksjon av etableringsretten. Det var enighet mellom partene om at CFC reglene utgjorde en forskjellsbehandling av investeringer på bakgrunn av hvor CFC selskapet var etablert.⁴² Som for de norske NOKUS-reglene, kom ikke de engelske CFC-reglene til anvendelse på etableringer i England eller i høyskatteland⁴³. Det ble likevel anført av engelske myndigheter at en etablering i lavskatteland, med påfølgende CFC-beskatning,

³⁶ Cadbury-Schweppes (C-196/04) premiss 34-38

³⁷ Ibid. premiss 41-46

³⁸ Ibid. premiss 47-59

³⁹ Ibid. premiss 60-69

⁴⁰ Ibid. premiss 35

⁴¹ Ibid. premiss 35-37

⁴² Cadbury-Schweppes (C-196/04) premiss 43

⁴³ Ibid. premiss 44

ikke ble ilagt noen høyere beskatning enn det en tilsvarende etablering i England ville blitt ilagt og at det således ikke kunne betraktes som en diskriminerende restriksjon⁴⁴. Domstolen var enig i faktum, men ikke konklusjonen. Den påpekte at under CFC-reglene ble en aksjonær i et selskap hjemmehørende i et lavskatteland beskattet for en annen juridisk persons inntekter, hvilket ikke var tilfellet for en Engelsk etablering eller etablering i et høyskatteland. Selv om skattebelastningen i seg selv skulle bli lik, utgjorde direkteligningen en ulempe for aksjonærene og medførte at en etablering i et medlemsland som var betraktet som lavskatteland ville være mindre attraktiv. CFC-reglene var med dette å betrakte som en diskriminerende restriksjon.⁴⁵ I forhold til det tredje spørsmålet drøftet domstolen om noen tvingende samfunnshensyn kan anses som relevante og egnet til å bli i varetatt gjennom CFC-regler og som derved kunne begrunne opprettholdelsen av CFC-reglene etter ”the rule of reason” vurderingen. Domstolen slo fast at slike tvingende samfunnshensyn kunne begrunne en slik diskriminerende restriksjon som den CFC-reglene utgjorde.⁴⁶ Engelske myndigheter hevdet at CFC-reglene var ment å motvirke skatteomgåelser i form av at engelske selskaper overførte inntekter til EU-land med gunstigere skatteregler og derved ut av engelsk beskatningsområde, uten at overføringene hadde noen egenverdi utover skattebesparelser.⁴⁷ Domstolen avviste dette hensynet og påpekte at det ikke var adgang til å foreta slik kompenserende beskatning av morselskapet for å utligne den skattefordelen det oppnådde ved sin etablering av datterselskap i en annen medlemsstat med gunstigere skatteregler.⁴⁸ Domstolen uttrykte videre at hensynet til vedlikehold av en medlemsstats skatteproveny ikke er et slikt relevant hensyn som kan begrunne restriksjoner i etableringsretten.⁴⁹ Det ble også påpekt i denne sammenheng at en etablering av et datterselskap i en annen medlemsstat ikke i seg selv kunne danne en presumsjon for at det forelå skatteomgåelse og derved begrunne tiltak fra nasjonale myndigheter⁵⁰. Likevel aksepterte domstolen at en nasjonal restriksjon av etableringsretten

⁴⁴ Ibid. premiss 45

⁴⁵ Ibid. premiss 45-46

⁴⁶ Ibid. premiss 47

⁴⁷ Ibid. premiss 48

⁴⁸ Ibid. premiss 49

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

⁵⁰ Ibid. premiss 50

kunne aksepteres der den var begrunnet i hensynet til å hindre omgåelse av nasjonale skatteregler gjennom misbruk av traktatfrihetene og restriksjonene spesifikt rettet seg mot fullstendig kunstige arrangementer ("wholly artificial") som har som siktemål å omgå nasjonale skatteregler⁵¹. Det ble også påpekt at slike omgåelser gjennom misbruk av traktatfrihetene ville kunne undergrave ballanseringen av inntekts allokering mellom statene, et hensyn domstolen anså som relevant.⁵² For å avgjøre hva som var å forstå som en slik kunstig omgåelse viste domstolen til hensikten med reglene om fri etablering som er å gi medlemsstatenes borgere og selskaper mulighet til å delta i en medlemsstats næringsliv på fast og stabil basis⁵³. Fra dette utledet domstolen at et datterselskap måtte drive en reell økonomisk virksomhet gjennom et reelt foretningssted for å være beskyttet av etableringsretten⁵⁴. Motsetningsvis kunne restriksjoner i etableringsretten som var begrunnet ut fra hensynet til å forhindre omgåelser bare ramme slike fullstendig kunstige etableringer ("wholly artificial") som domstolen fant at ikke var beskyttet av etableringsretten⁵⁵.

I forhold til det fjerde spørsmålet vurderte domstolen hvorvidt de Engelske CFC-reglene var egnet til å løse de problemer som domstolen etter drøftelsen av spørsmål 3 fant at var relevante hensyn. Den konkluderte enkelt med at CFC-reglene satte engelske myndigheter i stand til enkelt å forhindre skatteomgåelse gjennom kunstige utenlandske arrangementer og at reglene således var tilfredsstilte dette vilkåret⁵⁶. Dernest gikk domstolen inn i spørsmålet om CFC-reglene var proporsjonale i forhold til den oppgave de var ment å løse, som her var omgåelse av nasjonale skatteregler gjennom misbruk av reglene om fri etablering ved etablering av fullstendig kunstige arrangementer, eller om de gikk for langt.⁵⁷ Her var spørsmålet om CFC reglene bare rammet de etableringer som etter spørsmål 1 utgjorde en omgåelse og som ikke var beskyttet av retten til fri etablering og som etter spørsmål 2 var etableringer av en slik art at de var omfattet av problemstillingen som rettfærdiggjorde

⁵¹ Ibid. premiss 51

⁵² Ibid. premiss 56

⁵³ Ibid. premiss 52-53

⁵⁴ Ibid. premiss 54

⁵⁵ Ibid. premiss 55

⁵⁶ Ibid. premiss 59

⁵⁷ Cadbury-Schweppes (C-196/04) premiss 47

restriksjoner slik som drøftet i spørsmål 3. For å være i tråd med EU-retten måtte CFC-reglene unnta fra CFC-beskatning de etableringer som, til tross for at det forelå et skattemessig motiv bak etableringen, innebar en økonomisk realitet⁵⁸. Med andre ord kunne bare de fullstendig kunstige ("wholly artificial") selskapsetableringer CFC-beskattes, og som domstolen gjorde klart under drøftelsen av spørsmål 1, var ikke det at etableringen utelukkende var skattemotivert tilstrekkelig til å anse etableringen som "wholly artificial". Domstolen avgjorde ikke hvorvidt de engelske reglene var i strid med EU-retten, men overlot til engelske myndigheter å vurdere de engelske reglenes rekkevidde opp mot de grenser domstolen hadde trukket opp.

Som det fremgår av Cadbury-Schweppes dommen vil det gjennomgående spørsmål, der en restriksjon søkes begrunnet i hensynet til å unngå omgåelse av nasjonale skatteregler og misbruk av traktatfriheten, være hvorvidt en etablering kan betraktes som fullstendig kunstig ("wholly artificial"). Dersom selskapets etablering i en medlemsstat er å anse som fullstendig kunstig, kan det aksepteres at selskapet underlegges beskatning som ellers ville stride mot retten til fri etablering etter EU-/EØS-retten. Det er dette vilkåret om "wholly artificial" som norske myndigheter har siktet mot med begrepene "reelt etablert" og "reell økonomisk virksomhet" i den nye §10-64. I forhold til den nye §10-64b i de norske NOKUS-reglene må etter min mening Cadbury-Schweppes dommen kunne tas til inntekt for at et slikt vilkår i prinsippet kan aksepteres med en lignende begrunnelse som i Cadbury-Schweppes. Dette er også departementets syn og begrunnelsen for den endringen som har funnet sted i §10-64b. De engelske CFC-reglene og NOKUS reglene og deres begrunnelse utad er prinsipielt så vidt like at selve restriksjonsvurderingen vil måtte bli tilsvarende. Derfor vil de norske reglene trolig være i tråd med EU-/EØS-retten så langt de begrenser seg til kun å ramme de tilfeller som EF-domstolen anerkjenner som "wholly artificial".

⁵⁸Ibid. premiss 65

2.3.3.2 Vilkårene ”reelt etablert” og reell økonomisk virksomhet” sett i forhold til EF-domstolens praksis

Det nye vilkåret for at selskaper og aksjonærer som ellers kvalifiserer til NOKUS-beskatning skal unntas fra slik beskatning at selskapet er etter den nye §10-64b at ”(...)selskapet eller innretningen er reelt etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk virksomhet der,(...)” . Det er ikke gitt noen nærmere presisering av innholdet i begrepene i bestemmelsen. Forarbeidene gir likevel en mer detaljert gjennomgang av hvordan vilkårene er ment å forstås. De nye vilkår er fra departementets side ment å ligge innenfor det departementet forstår som de grenser Cadbury-Schweppes dommen trekker opp for slike bestemmelser. Det gjennomgående tema i Cadbury-Schweppes dommen er hvorvidt etableringen av et utenlandsk datterselskap er å anse som misbruk ”abuse” av de friheter EU-/EØS-retten gir, herunder spørsmålet om etableringen er ”wholly artificial” og således kan pålegges restriksjoner i den frie etableringsrett som andre selskaper ikke kan i medhold av EU-/EØS-retten..

Som domstolen gjorde klart i sin avgjørelse, er det kun misbruk av etableringsretten i form av fullstendig kunstige arrangementer (”wholly artificial”) som er uten økonomisk realitet og som er etablert med det formål for øye å omgå nasjonale skatteregler som skal rammes av slike regler. Spørsmålet blir da hva EU-/EØS-retten anser som misbruk av etableringsretten og ”wholly artificial”. Deretter blir spørsmålet hvordan de nye norske reglene harmoniserer med dette.

2.3.3.2.1 Misbruk av etableringsretten

Utgangspunktet slik det er angitt i Cadbury-Schweppes dommen, er at retten til fri etablering er ment å gi medlemslandenes borgere adgang til å delta i hverandres næringsliv på en stabil og vedvarende måte⁵⁹. Denne retten til fri etablering må ikke misbrukes ved å på upassende eller svikaktig vis utnytte de rettigheter den gir⁶⁰. Forholdet til misbruk av den beskyttelse traktaten gir medlemsstatenes borgere, blir satt på spissen i ”Kefalas” avgjørelsen der domstolen sa at ”Community law cannot be relied upon for abusive or

⁵⁹ Cadbury-Schweppes (196/04) premiss 54

⁶⁰ Cadbury-Schweppes (C-196/04) premiss 35

fradulent ends”⁶¹ samtidig som domstolen påpekte at utøvelsen og utnyttelsen av de rettigheter som følger av traktaten ikke i seg selv kan være å betrakte som misbruk av den⁶². Det må derved ligge innenfor de fire friheter å utnytte de fire friheter til å oppnå skattefordeler så lenge det ikke tar form av misbruk av disse frihetene.

EF-domstolen har gjennom praksis definert når det skal anses å foreligge misbruk av EU-traktatens bestemmelser. For å konstatere misbruk av etableringsretten må to vilkår være oppfylt. Det er et subjektivt vilkår og et objektivt vilkår som begge må være tilfredsstillt.⁶³ Denne vurderingen må i tillegg foretas konkret i det enkelte tilfelle, en etablering må ikke vurderes som misbruk på bakgrunn av sjablongmessige regler.

2.3.3.2.2 Det subjektive vilkår

I det subjektive vilkår ligger det et krav om at skatteyters intensjon er å oppnå en fordel fra de fire friheter gjennom å kunstig skape forutsetninger for å oppnå disse fordelene.⁶⁴ Sagt på en annen måte så kreves det en intensjon om svikaktig utnyttelse av reglene.

Domstolen slår tidlig fast i Cadbury-Schweppes at det å etablere et datterselskap i en annen medlemsstat for å benytte seg av gunstige skatteregler, i seg selv ikke er å regne som misbruk av reglene og fratrar derfor ikke et selskap den beskyttelse som følger av retten til fri etablering⁶⁵. Domstolen viser i den forbindelse til ”Barbier” avgjørelsen (C-364/01) der retten uttalte at en medlemsstats borger ikke kan fratras sin beskyttelse etter EU-traktaten av den grunn alene at han utnytter en skattefordel som er tilgjengelig i en annen medlemsstat.⁶⁶ Domstolen anerkjenner altså at borgerne i en utstrakt grad kan utnytte og tilpasse seg de skattereglene som finnes innen medlemsstatene så lenge de holder seg innenfor rent svik og fullstendig kunstige arrangementer⁶⁷.

2.3.3.2.3 Det objektive vilkår

⁶¹ Kefalas (C-367/96) premiss 20

⁶² O’Shea (2007) avsnitt 4.2

⁶³ Emsland –Starke GmbH (C-110/99) premiss 52 og 53

⁶⁴ Emsland –Starke GmbH (C-110/99) premiss 53

⁶⁵ Cadbury-Schweppes (C-196/04) premiss 36

⁶⁶ Barbier(C-364/01) premiss 71

⁶⁷ O’Shea (2007)4.1 og 4.5

Etter blant annet Cadbury-Schweppes dommen kreves det, i tillegg til det subjektive element, også et objektivt element som gjør det klart at til tross for at de formelle krav er oppfylt, er ikke formålet med etableringsretten oppfylt. I dommens premiss 54 gir domstolen sitt syn på hva som skal kreves av et en etablering for at den skal nyte godt av etableringsrettens beskyttelse. Med henvisning til formålet med etableringsretten uttrykker domstolen at det må finne sted en ”actual pursuit of an economic activity through a fixed establishment in that state for an indefinite period”⁶⁸. Som objektive krav til etableringen utleder domstolen fra dette at det må kreves ”actual establishment of the company concerned in the host member state and the pursuit of genuine economic activity there”⁶⁹. Dersom et selskap er etablert i en annen medlemsstat av skattemessige årsaker og det er klart at selskapets etablering ikke har en slik aktivitet at det oppfyller formålet med etableringsretten vil det kunne anses som misbruk av etableringsretten. Domstolen sier i premiss 67 at hvorvidt formålet med etableringsretten er oppfylt må kunne avgjøres på bakgrunn av objektive forhold som kan vurderes av en tredjepart. Som eksempler på slike objektive forhold foreslår domstolen tilstedeværelse av egne lokaler, utstyr og ansatte. Dersom ikke disse objektive vilkårene er oppfylt, kan etableringen i følge domstolen regnes som ”wholly artificial” og derved ikke være beskyttet av etableringsretten⁷⁰. Spørsmålet blir derved hva EU-/EØS-retten forstår som ”actual establishment” og ”genuine economic activity”.

2.3.3.2.4 Hvor må virksomheten finne sted?

Før man vurderer hvorvidt et selskaps virksomhet tilfredsstiller kravene til fysisk tilstedeværelse og økonomisk virksomhet og spørsmålet om selskapsetableringen er ”wholly artificial”, oppstår spørsmålet om hvilke virksomheter som skal regnes med i denne vurderingen. Sagt på en annen måte: Hvor kan etableringen ha sin virksomhet? Etter de nye norske reglene skal den reelle økonomiske virksomheten finne sted ”der”⁷¹, altså i etableringsstaten. I forarbeidene sies det klart at ”selskapet må delta på en fast og varig

⁶⁸ Cadbury-Schweppes (C-196/04) premiss 54

⁶⁹ Ibid. premiss 54

⁷⁰ Ibid. premiss 68

⁷¹ Skatteloven §10-64b

måte i *etableringsstatens næringsliv*”.⁷²(min kursivering). Det er et gjennomgående krav i forarbeidene at de vilkår som må tilfredsstilles, må tilfredsstilles i etableringsstaten. Ansatte hos finansdepartementet har også bekreftet telefonisk at dette er departementets syn. Det kan likevel stilles spørsmålstegn ved om dette vilkåret kan forstås så absolutt etter EF-domstolens praksis å dømme. I Cadbury-Schweppes dommen uttaler domstolen at kravene til etableringen og virksomheten må være tilfredsstilt ”in the host Member State”⁷³ som må forstås som etableringsstaten⁷⁴. Domstolen begrunner dette vilkåret med en henvisning til tidligere praksis. Dette samsvarer med det vilkåret som er innført i de norske bestemmelsene. Nå kan man imidlertid spørre om dette vilkåret skal forstås slik alle kravene må være tilfredsstilt i etableringsstaten, eller om det er tilstrekkelig at bare noen er oppfylt der⁷⁵. EF-domstolens praksis i tidligere saker, også de som domstolen viser til i Cadbury-Schweppes dommen, synes å være mer liberal i forhold til å akseptere etableringen som en reell utøvelse av etableringsretten dersom selskapet faktisk driver reell virksomhet, selv om ikke virksomheten drives i etableringsstaten⁷⁶. Ved vurderingen av hvor mye av sin tilstedeværelse virksomhet et selskap kan ha utenfor etableringsstaten og hvor lite det trenger å ha i etableringsstaten må man se spørsmålet opp mot adgangen til å innføre restriksjoner i EØS-avtalens friheter der disse begrunnes i hensynet til å forhindre omgåelser. Med den begrunnelse domstolen aksepterte for CFC-/NOKUS-beskatning i Cadbury-Schweppes dommen er det bare en slik adgang der etableringsrettens (i dette tilfellet) formål ikke oppnås gjennom selskapets etablering i medlemsstaten. Det vil da kunne foreligge misbruk av etableringsretten som igjen gjør at selskapets etablering ikke er omfattet av vernet av de fire friheter. Der EF-domstolen gjennom praksis har godtatt at et arrangement er beskyttet av etableringsretten vil det også kunne trekke i retning av at arrangementet i forhold til vårt spørsmål må aksepteres som reelt. Som det blir sagt i Cadbury-Schweppes dommen kan ikke en legitim utnyttelse av etableringsretten betraktes som en omgåelse som kan hindres gjennom en restriksjon med henvisning til hensynet om

⁷² Ot. Prp 1 (2007-2008) avsnitt 14.4.1

⁷³ Cadbury-Schweppes (C-196/04) premiss 66

⁷⁴ O’Shea (2007) avsnitt 4.6

⁷⁵ O’Shea (2007) avsnitt 4.6

⁷⁶ O’Shea (2007) avsnitt 4.6

å forhindre omgåelser. Domstolen viser i sin avgjørelse i Cadbury-Schweppes saken, blant annet til ”Centros-dommen” i sin drøftelse av kravet til ”actual establishment” og ”genuine economic activities in the host member state”⁷⁷

I ”Centros” saken var forholdet det at et dansk ektepar hadde etablert et selskap i England og deretter etablert en filial av dette i Danmark som skulle drive hele selskapets virksomhet. Grunnen til at ekteparet ønsket å etablere selskapet på denne måten var ene og alene at de ønsket å slippe unna danske regler for selskapsetablering deriblandt kravet om at man måtte stille med 200.000 kroner i startkapital. England hadde langt mindre krav til selskapsetablering, deriblandt ikke krav til selskapskapital. Danske myndigheter nektet å registrere det engelske selskapets filial i Danmark med den begrunnelse at det selskap som skulle registreres ikke var en filial, men selve primærselskapet og at etableringen via England måtte betraktes som et forsøk på omgåelse av de nasjonale regler.⁷⁸ Spørsmålet for domstolene var hvorvidt det var i strid med retten til fri etablering å nekte å registrere et selskap som er lovlig etablert i en medlemsstat med en filial i en annen medlemsstat og hvor all virksomhet i selskapet foregår i filialen i den annen medlemsstat, med det formål for øye å unngå filialstatens strengere lovgivning.⁷⁹ Domstolen kom til at en slik restriksjon måtte begrunnes i hensynet til å forhindre omgåelser gjennom misbruk av traktatfriheten og for å fastslå slikt misbruk av etableringsretten måtte man vurdere saken individuelt opp mot etableringsrettens formål⁸⁰. En tilsvarende fremgangsmåte som den som ble benyttet i den senere Cadbury-Schweppes dommen. Domstolen fant at det nettopp var et av etableringsrettens formål å la selskaper registrert i en medlemsstat få delta i en annen medlemsstats næringsliv så lenge virksomheten har sitt kontor, administrasjon og primære foretningssted innenfor det europeiske fellesskapet.⁸¹ I likhet med i den senere Cadbury-Schweppes dommen, slo domstolen også fast at det at et en borger innen fellesskapet etablerer seg i en stat kun for å nyte godt av gunstigere lovgivning (og i dette tilfellet etablerer en filial i en annen stat) ikke i seg selv kan regnes som misbruk av

⁷⁷ Cadbury-Schweppes (C-196/04) premiss 66 jfr 52

⁷⁸ Centros (C-212/97) premiss 7

⁷⁹ Centros (C-212/97) premiss 13

⁸⁰ Centros (C-212/97) premiss 25

⁸¹ Centros (C-212/97) premiss 26

etableringsfriheten.⁸² Domstolen gikk enda lenger og slo fast at selv om selskapet ikke driver virksomhet i etableringsstaten i det hele tatt og kun driver virksomhet gjennom filialen i den annen stat kan heller ikke dette anses å være svikaktig eller misbruk av etableringsretten. Altså ville også et slikt selskapsarrangement være beskyttet av etableringsretten.⁸³

Spørsmålet om retten til fri etablering og virksomhet drevet utelukkende gjennom filialer kom også opp i den tidligere “Seegers” dommen (C-79/85). Her slo domstolen fast at retten til fri etablering innebar at et selskap som var etablert i en stat i etter denne statens lovgivning, stod fritt til å etablere seg i en annen medlemsstat. Det var tilstrekkelig at det primære selskapet var etablert i samsvar med en medlemsstats rett og at selskapet hadde sin virksomhet, ledelse eller registrerte foretningssted i et land innenfor fellesskapet for at det skulle være omfattet av retten til fri etablering.⁸⁴ At selskapet drev all sin virksomhet gjennom filial utenfor primæretableringens hjemstat fratok ikke primærselskapet sitt vern under etableringsretten.⁸⁵

Selv om de over nevnte dommer behandler andre spørsmål enn skatt vil de etter min mening være relevante i forhold til NOKUS-reglene fordi de underliggende spørsmål i alle sakene er hvor langt etableringsfriheten går, hva som er etableringsrettens formål og hvilke arrangementer som må anses som misbruk av disse rettighetene og derved ikke er beskyttet. For Centros dommens del viser også Cadbury-Schweppes dommen til denne. Som det fremgår i Cadbury-Schweppes er det underliggende spørsmål hva som er beskyttet av retten til fri etablering og derved ikke kan rammes av restriksjoner som er begrunnet i hensynet til å hindre omgåelser, eksempelvis CFC-beskatning. Den tillatte målsetning med disse restriksjonene er å forhindre slike arrangementer som ikke oppfyller målsetningen med etableringsfriheten (jfr. det objektive kriterium ved misbruksvurderingen). Den konklusjon man kanskje kan trekke fra de over nevnte dommer er at ved vurderingen av om man står overfor en misbrukssituasjon kan ikke det at selskapet er organisert slik som i disse dommene medføre at de betraktes som misbruk av etableringsfriheten. Centros og

⁸² Ibid. premiss 27

⁸³ Ibid. premiss 29

⁸⁵ Seegers(C-79/85) premiss 16

Segers forutsetter begge at det utøves virkelig virksomhet og at det foreligger en fysisk etablering, men dommene åpner for at denne virksomheten kan finne sted i en annen medlemsstat i sin helhet uten at primærselskapets etablering blir å anse som kunstig. For å harmonisere disse dommene med Cadbury-Schweppes kan det påpekes at sistnevnte tilsynelatende modererer sitt utgangspunkt om at virksomhet og etablering må skje i etableringsstaten. I premiss 68 sier domstolen at dersom man etter en vurdering av momentene kommer til at selskapet er fiktivt og at det ikke utøver *noen* ("any") virksomhet i medlemsstaten, må det regnes som "wholly artificial"⁸⁶ (min kursivering). Dette kan kanskje tas til inntekt for at dommen ikke stenger helt for at vilkårene til dels kan tilfredsstilles andre steder enn i etableringsstaten (så fremt dette andre stedet er innen EØS). Som den nyeste av dommene og den som mest direkte tar stilling til problemstillingen vil den løsning Cadbury-Schweppes dommen peker ut trolig stå sterkest. Likevel er det prinsippet de andre dommene legger til grunn gjentatt flere ganger. I tillegg tar også disse dommene klart stilling til spørsmålet om hva som er omfattet av retten til fri etablering. Forskjellen er at de løser spørsmålet ut fra en annen sammenheng. Likefullt er det den samme grunnleggende rettigheten som ligger under i alle sakene. I tillegg problematiserer Cadbury-Schweppes dommen dette spørsmålet i liten grad. Sånn sett kan man trolig si at Cadbury-Schweppes dommens uttalelser i forhold til dette spørsmålet er mer konkret begrunnet og at det ikke var domstolens intensjon å ta prinsipiell stilling til spørsmålet. For å forsøke å harmonisere dommene noe mer kan man se at det også i Centros og Segers forutsettes en viss tilknytning til etableringsstaten i form av formell registrering og i det minste at registrert forretningssted ligger i staten. Spørsmålet blir om Cadbury-Schweppes dommens krav om at virksomheten må finne sted i medlemsstaten må modereres i lys av Centros og Segers eller omvendt. O'Shea konkluderer med at slike arrangementer som de i Centros og Segers er omfattet av etableringsretten og derved heller ikke kan betraktes som slikt misbruk Cadbury-Schweppes henvender seg mot.⁸⁷ Fellesnevneren for Centros, Segers og Cadbury-Schweppes er i alle tilfeller at det kreves en viss grad av tilknytning til etableringsstaten. Som minimum må det kreves formell

⁸⁶ Cadbury-Schweppes (C-196/04) premiss 68

⁸⁷ O'Shea (2007) avsnitt 4.6

registrering og registrert foretningsadresse. I Centros og Segers er det i tillegg forutsett at selskapene driver en reell virksomhet innen EØS. Etter min mening kan det likevel ikke kreves at vilkårene til realitet i sin helhet er tilfredsstillt i etableringsstaten, Centros og Segers dommene tatt i betraktning. Hvor mye av vilkårene som eventuelt kan kreves oppfylt i etableringsstaten utover det som følger av Centros og Segers lar etter mitt syn seg ikke avgjøre uten videre anvisning fra EF-domstolen.

2.3.3.2.5 Hva ligger i "actual establishment" og "genuine economic activity"

EF-domstolens praksis gir ingen klar angivelse av innholdet i vilkårene "actual establishment" og "genuine economic activity". Likevel gir den en viss veiledning. I Cadbury-Schweppes dommen forutsetter domstolen tydelig med bruken av uttrykket "actual establishment" og den følgende eksemplifiseringen, at det må være en viss fysisk tilstedeværelse i etableringsstaten⁸⁸. Dette underbygges også med at såkalte "postboks selskaper", selskaper helt uten fysisk tilstedeværelse, nevnes som eksempel på selskaper som må anses som "wholly artificial".⁸⁹ I generaladvokatens innstilling til avgjørelse i Cadbury-Schweppes saken påpeker generaladvokat Leger at i forhold til kravet om fysisk tilstedeværelse vil momenter som taler for en reell etablering være i hvilken grad selskapet har lokaler, ansatte og utstyr til å levere de tjenester selskapet leverer til morselskapet som i sin tur leder til skattereduksjonen for morselskapet⁹⁰. I denne konkrete saken vurderte man forholdet der det utenlandsk registrerte selskapet var et selskap i et konsern som forvaltet midler for konsernet, men denne vurderingen må være gyldig også utenfor slike konsernforhold. En nyanse som er verd å merke seg her og som ikke kommer like klart frem i de norske forarbeidene er at den fysiske tilstedeværelsen tilsynelatende skal vurderes i forhold til de tjenester eller varer selskapet leverer. En tilsvarende nyanse tas også inn i generaladvokatens vurdering av kravet til økonomisk realitet. I denne vurderingen inngår momenter som hvorvidt selskapet har tilstrekkelig kvalifiserte ansatte og tar avgjørelser i samsvar med de tjenester de leverer⁹¹. Det legges altså tilsynelatende opp til en individuell

⁸⁸ O'Shea (2007) avsnitt 4.6

⁸⁹ Cadbury-Schweppes (C-196/04). premiss 68

⁹⁰ Generaladvokatens innstilling i Cadbury-Schweppes saken (C-196/04) premiss 112

⁹¹ Generaladvokatens innstilling i Cadbury-Schweppes saken (C-196/04) premiss 113

vurdering av hva som kreves av etableringen og virksomheten i forhold til virksomhetens type og omfang. Dette skulle igjen tilsi at selskaper med lite krevende arbeidsoppgaver hva krav til arbeidskraft, utstyr og plass angår skal stilles overfor tilsvarende mindre krav til tilstedeværelse og aktivitet. Følger man denne tanken videre vil det også tilsi at typiske holdingselskaper som i liten grad har jevn aktivitet og som kun stiller små krav til lokaler og lignende skal stilles overfor relativt små krav, i alle fall i forhold til ansatte og utstyr. EF-domstolen avviser i Cadbury Schweppes dommen at postboks selskaper kan regnes som reelle, men sier samtidig at det bare er de fullstendig kunstige arrangementer ("wholly artificial") som faller utenfor etableringsrettens beskyttelse. Motsetningsvis skal altså et selskap omfattes av etableringsretten selv om det ikke utmerker seg som særlig aktivt i medlemsstaten. Det er ikke de "nesten-kunstige" selskaper som er ment å falle utenfor etableringsrettens beskyttelse, det er de fullstendig kunstige. Altså må også et holdingselskap, dersom det utfører de typiske holdingselskapsfunksjoner i en medlemsstat i utgangspunktet også omfattes av etableringsretten. En annen sak er at selskaper med så liten tilstedeværelse vil mangle de objektivt etterprøvbare ytre tegn som gjør at de kan aksepteres som reelle etter resonneret i Cadbury-Schweppes dommen. Det er klart ut fra domstolens drøftelse og blant annet henvisningen til postboks selskaper at det i alle tilfeller må kunne stilles *noen* krav til tilstedeværelse, om enn små. Målet er som sagt å komme frem til hvorvidt selskapet deltar på en aktiv måte i etableringsstatens næringsliv, og derved oppfyller formålet med etableringsretten. Ut fra formålet med etableringsretten, avgrensningen mot postboksselskaper kravet til ansatte og formuleringen "genuine economic activity" må det trolig kunne utledes et vilkår om at virksomheten ledes fra etableringsstaten. Det kan trolig kreves at de avgjørelser som er nødvendige for virksomhetens drift må tas av mennesker tilknyttet selskapet i etableringsstaten. Det kan ikke være tilstrekkelig med innleide fullmektiger eller lignende arrangementer. Det må finne sted en reell drift med en reell ledelse til å lede denne driften i etableringsstaten. Det vil heller ikke være tilstrekkelig at ledelsen holder til i en annen stat men møtes for å fatte beslutninger i etableringsstaten.

2.3.4 Andre kilder i EØS-retten

EU-kommisjonen kom 10.12.2007 med en uttalelse om anvendelsen av omgåelses- og misbruksregler ("anti-abuse") på skatterettens område innen fellesskapet⁹². Uttalelsens intensjon var å redegjøre for mulig koordinering av arbeidet med å forhindre misbruk av de friheter traktaten gir medlemslandenes borgere. uttalelsen gjennomgår de sentrale sidene av omgåelses- og misbruksproblematikken i EU-retten, herunder noen av spørsmålene knyttet til CFC regler og etableringsretten. Selv om en slik uttalelse ikke er bindende for forståelsen av reglene⁹³, gir den ytterligere veiledning til forståelsen av hva som menes med et "wholly artificial arrangement" som vilkår for å innføre restriksjoner i etableringsretten. Kommisjonen uttrykker at den forstår EF-domstolens praksis dit hen at et slikt misbruk av etableringsretten som setter til side skatteyderens beskyttelse etter EU-traktaten er en eksepsjonell ("exceptional") situasjon.⁹⁴ Dette må forstås dit hen at det er ment å fungere som et sjeldent unntak fra hovedregelen om etableringsfrihet og et unntak som ikke lett skal kunne komme til anvendelse. Kommisjonen sier videre at et slikt misbruk kun vil foreligge der formålet med etableringsretten ikke er oppnådd til tross for at de formelle vilkår for etableringen er oppfylt og det i tillegg foreligger en intensjon om å oppnå en fordel gjennom et kunstig arrangement.⁹⁵ Om den konkrete forståelsen av hva som skal forstås som "wholly artificial" sier kommisjonen at det må finne sted en konkret substans over form vurdering hvor selskapsetableringen vurderes opp mot etableringsrettens formål.⁹⁶ Relevante momenter i vurderingen av selskapsetableringens substans vil, i følge kommisjonen, *blant annet* (min kursivering) være objektivt observerbare forhold som hvor selskapet ledes fra, fysisk tilstedeværelse og en foretningsmessig risiko knyttet til virksomheten.⁹⁷ Kommisjonen understreker likevel at det er uklart hvordan disse vilkårene skal anvendes på eksempelvis holdingselskaper hvis virksomhet sjelden krever fysisk tilstedeværelse av betydning.⁹⁸ Kommisjonens tolkning av

⁹² COM(2007) 785 final

⁹³ *EØS-avtalen i praksis* s. 61

⁹⁴ COM(2007) 785 final kapittel 1

⁹⁵ COM(2007) 785 final kapittel 1

⁹⁶ COM(2007) 785 final kapittel 2

⁹⁷ COM(2007) 785 final kapittel 2

⁹⁸ COM(2007) 785 final kapittel 2

EF-domstolens praksis og etableringsrettens innhold underbygger derved ordlyden i domstolens avgjørelser og legger ikke mye nytt i vilkårene for at en etablering skal regnes som "wholly artificial". Likevel er det for det første verdt å merke seg at det vektlegges at disse reglene i kommisjonens øyne er ment å være et sjeldent unntak. For det andre er det verdt å legge merke til at kommisjonen langt på vei anerkjenner at også holdingselskaper er omfattet av etableringsretten selv om deres fysiske tilstedeværelse er minimal. De utfordringer kommisjonen ser i denne sammenheng synes å være hvordan disse skal fanges opp som reelle snarere enn *om* de skal anses som reelle. For det tredje bør det bemerkes at kommisjonen her konkret identifiserer et objektivt moment til vurdering ved avgjørelsen av substans som ikke har kommet klart frem i domstolens praksis; den foretningmessige risiko.

2.3.5 Annen nasjonal lovgivning og skatteavtalene

En annen kilde til forståelse av innholdet i vilkårene "reelt etablert" og "reell økonomisk virksomhet" er de nasjonale regler og skatteavtalens bestemmelser om når et selskap skal regnes som hjemmehørende i en stat. Hverken forarbeidene eller EF-domstolen refererer direkte til disse, men de er en del av helheten omkring spørsmålet om et selskap er å regne som reelt. Hensynet til sammenheng og harmoni mellom regelsettene tilsier at det er et visst samsvar mellom hva som etter skatteavtalene kvalifiserer til at et selskap anses hjemmehørende i en stat og hva som etter NOKUS-reglene er tilstrekkelig tilstedeværelse og aktivitet i staten til at selskapet regnes som reelt. Dersom NOKUS-vilkåret er strengere enn skatteavtalens vilkår, kan den uheldige situasjon oppstå der selskapet etter skatteavtalen anses som hjemmehørende i stat x samtidig som selskapet ikke anses som reelt etter norske NOKUS-regler og derved NOKUS-beskattes. Nå er det i skatteloven tatt grep for å kompensere for slik dobbeltbeskatning men dette spørsmålet kommer litt på siden av problemstillingen. Enhet og konsekventhet i skatteretten tilsier at det er en grad av samsvar mellom vilkårene i skatteavtalene og NOKUS-reglene. For skatteavtalenes del er de fleste bygget over samme list; OECD's mønsteravtale. Således er vilkårene i stor grad sammenfallende i de fleste skatteavtaler.

Mønsteravtalens artikkel 4(3) fastslår at selskaper skal anses hjemmehørende der hvor den virkelige ledelse finner sted ("place of actual management"). Uttrykket er videre utdypet i OECD kommentarene Artikkel 4-24 som presiserer at stedet for virkelig ledelse normalt vil være der sentrale beslutninger som er nødvendige for virksomhetens drift, utføres. Dette vil vanligvis sammenfalle med det stedet der ledelsen eller styret holder til.

Også etter norsk intern rett har man lagt seg på et lignende vilkår for å anse en virksomhet som hjemmehørende i Norge, etter de internrettslige regler er det likevel færre momenter å se hen til.⁹⁹ Etter skatteloven §2-2 skal et selskap svare skatt i Norge om det er hjemmehørende her. Vilkåret er altså "hjemmehørende". I følge Zimmer synes det å være allmenn enighet om at for selskaper stiftet i utlandet er vilkåret for å regnes som "hjemmehørende" at selskapet har sin fungerende ledelse her. Styrets lokalisering vil særlig være relevant¹⁰⁰ Dette synspunktet er også lagt til grunn av Høyesterett i Rt. 2002 s 1144 der retten fant at "et utenlandsk selskap må anses skattemessig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge".

Igjen tilsier hensynet til enhet og harmoni mellom regelsettene at vilkårene for å regne et selskap som skattemessig hjemmehørende i en stat, og vilkåret for å anse det samme selskapets virksomhet i den samme staten for å være reell, er sammenfallende. Det ville heller ikke være heldig om norske myndigheter opererte med en dobbel standard i forhold til å stille små krav til å kunne beskatte et utenlandsk selskap gjennom å regne det som hjemmehørende i Norge, og stille strengere krav for å godta at et selskaps etablering i utlandet er reell (og derved gå klar av norsk NOKUS-beskatning). De nevnte hensyn tilsier at vilkårene "reelt etablert" og "reell økonomisk virksomhet" tolkes dit hen at de samsvarer best mulig med OECD's standardavtale og de norske vilkår for å regne utenlandske selskaper som hjemmehørende her. Dette taler for at vilkårene bør være oppfylt dersom selskapets virksomhet ledes fra etableringsstaten.

⁹⁹ Zimmer (2007) s 131

¹⁰⁰ Zimmer (2007) s 131

2.3.6 Andre hensyn

Det er klart at NOKUS-beskatning vil oppleves som byrdefullt av aksjonæren som blir direkteignet for sin andel av NOKUS'et sitt overskudd. NOKUS-beskatning utgjør en belastning i form av dobbeltbeskatning (selv om denne til dels kompenseres) og i form av at en ilegges skatt for at annet subjekts inntekter uten nødvendigvis å ha rådighet over de inntekter man beskattes for. Selv om den endelige skatt som aksjonæren ender opp med å betale ikke blir høyere enn det han ville betalt under andre omstendigheter kan det at man direkteignes for et annet subjekts inntekter oppleves som meget tyngende for aksjonæren. Dette synspunktet ble også anerkjent av EF-domstolen i Cadbury-Schweppes dommen der domstolen konstaterte at en slik direkteigning i seg selv var så byrdefull at den måtte sees som en restriksjon selv om skatteregningen måtte bli den samme. Særlig byrdefulle vil de norske NOKUS-reglene kunne bli siden de ikke forutsetter at den kontrollerende innflytelse i NOKUS'et ligger hos en aksjonær eller samarbeidende gruppe. Snarere vil alle aksjonærer, uansett hvor små, bli NOKUS-beskattet dersom norske aksjonærer til sammen kontrollerer minst 50% av aksjene. For den minoritetsaksjonær som ikke kontrollerer pengestrømmen og utbetalinger fra selskapet vil det kunne skape vanskelige situasjoner å bli beskattet for inntekter man i realiteten ikke har tilgang til. I tillegg pålegger de nye reglene aksjonærene å føre bevis for at selskapet eventuelt er reelt i forhold til lovens krav. Å innhente slik informasjon kan være vanskelig for den aksjonær som bare eier en liten andel av et selskap og derfor vanskelig får tilgang til den nødvendige dokumentasjon fra selskapet. NOKUS-reglenes tyngende karakter tilsier at de ikke gis en strengere utforming enn strengt nødvendig, særlig av hensynet til minoritetsaksjonærer.

2.3.7 Konklusjon

EØS-avtalen er gjort til norsk lov gjennom lov av 27.11.1992 nr 109, EØS-loven. §1 slår fast at EØS-avtalens bestemmelser skal gjelde som norsk lov. Derved gjelder også EØS-avtalens bestemmelser om de fire friheter direkte overfor norske skattytere. Etter §2 gis i tillegg EØS-loven forrang foran annen norsk lovgivning ved motstrid. EØS-avtalens bestemmelser er altså gitt trinnhøyde over vanlig norsk lov. Som nevnt tidligere i oppgaven

omfatter ikke EØS-avtalen skattepolitikken. Likevel har EF-domstolen over senere år stadig oftere konstatert at en skatteregel er i strid med en eller flere av de fire friheter, som er omfattet av avtalen. EØS-avtalen (og lovens) artikkel 6 sier at EØS-avtalen, i den grad den er identisk med EU-traktaten, skal fortolkes i samsvar med de relevante avgjørelser fra EF-domstolen truffet før inngåelsen av EØS-avtalen. Til tross for denne begrensningen i artikkel 6 til dommer som er avsagt før inngåelsen av EØS-avtalen i 1992 er det i Overvåkning og Domstolsavtalen (ODA) mellom EFTA-statene vedtatt i artikkel 3 (2) at EFTA-domstolen skal ta tilbørlig hensyn til de prinsipper som blir lagt til grunn av EF-domstolen i ved tolkning av de bestemmelser som er identiske i EU-traktaten og EØS-avtalen etter tidspunktet for inngåelsen av EØS-avtalen.¹⁰¹ Et eksempel på dette er EFTA-domstolens avgjørelse i Fokus saken (E-1/04) der domstolen bygget sitt resonnement på flere tidligere dommer fra EF-domstolen. Det er med dette klart at EF-domstolens avgjørelse i Cadbury-Schweppes saken vil få vil ha betydning for tolkningen av hvorvidt de nye vilkårene ”reelt etablert” og ”reell økonomisk virksomhet” er i overensstemmelse med EØS-avtalen og EØS-loven. Formelt sett er denne påvirkningen indirekte men i realiteten vil trolig EFTA-domstolen velge den samme linje som EF-domstolen i en eventuell sak.

Utgangspunktet er at innholdet i de nye vilkår skal vurderes etter den norske lovteksten og forarbeidene, for dette henviser jeg til behandlingen over. Ettersom Norge er indirekte bundet av den tolkning EU-domstolens tolkninger i Cadbury-Schweppes dommen må innholdet i de norske vilkårene i midlertid vurderes opp de grenser denne trekker opp for NOKUS-beskatning. Fra EU-/EØS-rettens side dreier vilkårene til realitet seg om å forhindre misbruk av de friheter EØS-avtalen gir. I dette ligger det at utgangspunktet skal være at selskaper som er hjemmehørende innen fellesskapet skal anses som reelle. Misbruk er ment som et sjeldent unntak fra denne hovedregelen. Sett i forhold til det vide spekter av selskaper som normalt deltar i en stats næringsliv, fra holdingselskaper til industriselskaper, er det altså meningen at de aller fleste av disse selskapene skal anses som reelle. Dette taler for at listen for hva som er reelt ikke legges for høyt. Hensikten bak vilkårene er ikke å heve den generelle standarden men snarere å luke ut unntakene. Det er i dette perspektivet

¹⁰¹ ODA artikkel 3 (2)

man må se de vilkår EØS-retten stiller for at et selskap skal betraktes som reelt. Det er ikke oppfyllelsen av de enkelte vilkårene i seg selv som er målet. Hensikten med vilkårene er å kunne etablere et felles vurderingsgrunnlag for hvorvidt etableringsrettens formål er oppnådd. Dersom man ser de norske reglene fra den samme vinkel og antar at de vilkår departementet lister opp ikke er ment som særlig mer enn forslag til momenter som kan indikere om et selskap er reelt eller ikke, kan de norske reglene tenkes å være i overensstemmelse med EU-/EØS-retten. Ordlyden i de norske vilkårene ligger så vidt tett opp til de uttrykk EF-domstolen benytter at det i alle tilfeller lar seg gjøre å lese EF-domstolens vilkår inn i de norske bestemmelsene om forarbeidene tillater det. Er derimot forarbeidene ment å være det de ved første øyekast ser ut til; en liste med fastsatte kriterier som til dels skal tilfredsstilles, stiller saken seg noe annerledes.

Den nøyaktige grense for når et selskap etter EØS-retten skal anses for å være reelt lar seg ikke trekke opp på bakgrunn av det som har kommet fra EF-domstolen til nå. Også i Cadbury-Schweppes dommen overlot domstolen til den nasjonale domstol å trekke grensen. Selv gav den bare eksempler på forhold som ville tale for og i mot at en selskapsetablering var reell. Likevel lar det seg gjøre å trekke noen konklusjoner. EU-/EØS-retten ut til å forutsette at grensen for når et selskap er reelt ikke skal legges særlig høyt. Det er antagelig slik at det kan kreves at selskapet har en fysisk tilstedeværelse i en medlemsstat som står i forhold til den type virksomhet selskapet utøver. Ettersom EU-kommisjonen slo fast at også holdingselskaper og lignende foretak bør antas å være reelle deltagere i et næringsliv og derved må aksepteres som reelle kan det trolig oppstilles særlig med minstekrav til fysisk tilstedeværelse. Likevel er det nødvendig med etterprøvbare faktorer som gjør det mulig å konstatere at selskapet faktisk er etablert i medlemsstaten. Her kommer også domstolens avvisning av postbokselskaper inn. Spørsmålet er her også om liten fysisk tilstedeværelse kan kompenseres med reell aktivitet. At det er mennesker i medlemsstaten som har ansvar for driften av virksomheten vil antagelig måtte kunne oppfattes som et minstekrav. For at disse personenes rolle i selskapet skal ha noen realitet må de i tillegg vær autorisert til å treffe de beslutninger som er nødvendige for den virksomhet selskapet driver. Selv om selskapet bare bestyres av en person og det bare på deltid taler mye for at dette skal anses som reelt. Selv for så vidt små selskaper kan

virksomheten være høyst reell og den økonomiske risiko tilsvarende stor selv om det ikke er nevneverdig med lokaler eller utstyr.

Sett i lys av Cadbury-Schweppes dommen vil de norske NOKUS-reglene trolig være i overensstemmelse med EØS-avtalen dersom de kun retter seg mot det som domstolen i Cadbury-Schweppes dommen anså at var kunstige omgåelsesarrangementer. Som nevnt over er det litt uklart om man skal forstå departementets opplisting av momenter som et forslag til vurderingstemaer eller som krav som må være innfridd i større eller mindre grad for at selskapet skal anses som reelt. I det førstnevnte tilfellet vil man kunne argumentere for at de norske reglene er i overensstemmelse med EØS-avtalen og Cadbury-Schweppes. Likevel føler jeg at det vil være forsvarlig å anta at departementet lener seg mot det siste alternativet. NOKUS-reglene vil da trolig ikke være i overensstemmelse med EØS.

2.4 Alt eller intet?

Når man har klarlagt innholdet av vilkårene og eventuelt konstatert at en virksomhet tilfredsstillende disse kravene oppstår spørsmålet om hvordan de tilfeller skal håndteres der selskapet har flere typer inntekter og ikke alle er direkte relatert til den reelle siden av virksomheten. Som et eksempel satt på spissen kan dette være tilfellet om norske skatteyttere kontrollerer et selskap som driver en restaurant i Lichtenstein. Restaurantdriften vil måtte betraktes som reell, selv etter den listen departementet har lagt seg på. Hvis det samme selskapet i tillegg investerer i eiendommer rundt om i verden, på en måte som gjør at denne delen av virksomheten ikke ville blitt akseptert som reell dersom den stod alene, oppstår spørsmålet om hvordan selskapet skal betraktes. Skal selskapet fortsatt regnes som reelt, skal det i sin helhet anses som en kunstig innretning, eller skal man fordele inntektene og betrakte selskapet som to deler? Forarbeidene gir ikke klart svar på dette og det gjør heller ikke praksis fra EF-domstolen. I utgangspunktet legger Cadbury-Schweppes opp til en alt eller intet vurdering basert på en helhetsvurdering av selskapets virksomhet. Likevel med det utgangspunkt at dersom selskapet er reelt etablert og driver reell virksomhet så skal det aksepteres som det, selv om deler av inntektene stammer fra ikke reelle virksomheter.¹⁰² Likevel ville dette stride mot formålet med etableringsretten ved at man i realiteten bare

¹⁰² Taylor og Sykes (2007) s. 620

skjuler en ikke-reell virksomhet i en reell virksomhet. Det må kunne innfortolkes i Cadbury-Schweppes dommen at slike arrangementer kan betraktes som kunstige. I disse tilfellene vil det trolig ikke være i konflikt med EU-/EØS-retten at myndighetene NOKUS-beskatter den ikke-reelle delen av virksomheten. Å NOKUS-beskatte hele virksomheten vil ramme den reelle delen på en måte som trolig ikke er i overensstemmelse med EU-/EØS-retten. I forhold til norsk rett kan en parallell trekkes til vurderingen av hvorvidt en inntekt etter §10-64 er av ”hovedsakelig passiv karakter”, der det skal foretas en helhetsvurdering av selskapets totale inntekter, og ikke de enkelte inntektsposter.¹⁰³ Som det forklares i Ot. prp. 16. (1991-1992): ”Det må foretas en konkret vurdering av om andelen av passive inntekter er uforholdsmessig stor i forhold til det som er vanlig for den type virksomhet”¹⁰⁴ Altså ser man på størrelsesforholdet mellom den passive og den aktive inntekt – i forhold til NOKUS; forholdet mellom den reelle og den ikke-reelle del av virksomheten. Mye kan tale for at de norske reglene skal tolkes dit hen at man også i forhold til §10-64b skal velge en alt eller intet løsning hvor det avgjørende er hvilken virksomhet eller inntekt som fremstår som den største i selskapet. I forhold til EØS-avtalen kan dette utgangspunktet måtte modereres til at bare den ikke-reelle delen skal NOKUS-beskattes der det er mulig å skille mellom virksomhetene eller inntektene.

2.5 Endringenes betydning i forhold til tidligere §10-64

2.5.1 Utvidelsen av virkeområdet for unntaket i §10-64.

Som nevnt unntar §10-64a fra NOKUS-beskatning, selskaper hjemmehørende i land som Norge har skatteavtale med. I tillegg til at det må foreligge en skatteavtale med den aktuelle hjemstat må også selskapets inntekter være av en slik art som denne skatteavtalen omfatter. Dersom den aktuelle inntekten ikke omfattes av skatteavtalen gjør ikke hensynet bak unntaket om etterlevelse av Norges avtaleforpliktelser seg gjeldende. Inntekten vil da kunne NOKUS-beskattes uten å komme i konflikt med skatteavtalene. I den nye §10-64b er det gitt et tilsvarende unntak for selskaper som er hjemmehørende i en EØS-stat. Dette unntaket er likevel mer generelt utformet og har ikke de samme tilleggsbegrensninger som

¹⁰³ *Bedrift, Selskap og Skatt* (2006) s. 456

¹⁰⁴ Ot. prp. 16 (1991-1992) s. 155

beskrevet for §10-64a sin del. Altså er det ikke et vilkår at det foreligger en skatteavtale, ei heller stilles det krav til inntektens art. Den nye §10-64b får naturligvis bare anvendelse på selskaper hjemmehørende innen EØS, bokstav a på sin side, kommer til anvendelse i overfor enhver stat som tilfredsstillt kravene. Norge har i dag skatteavtaler med de fleste EØS land men den nye bokstav b medfører likevel en viss utvidelse av kretsen av land som omfattes av unntaket i §10-64. Det eneste EØS land Norge ikke har skatteavtale med pr. i dag er Lichtenstein. Lichtenstein har i tillegg et skattenivå som gjør at det kan kvalifisere som lavskatteland etter §10-63. Norske aksjonærer i selskaper etablert i Lichtenstein har altså tidligere vært omfattet av NOKUS-reglene dersom de øvrige vilkår for NOKUS-beskatning har vært til stede og de har ikke kunnet påberope seg §10-64. Etersom Lichtenstein er medlem av EØS vil nå den nye bokstav b innebære at norske aksjonærer i selskaper hjemmehørende i Lichtenstein vil være unntatt fra NOKUS-beskatning forutsatt at de øvrige vilkår i bokstav b er oppfylt. Dette må kunne antas å være av noe betydning ettersom Lichtenstein er velkjent blant annet for sine gunstige skatte- og innsynsregler.

2.5.2 "Reelt etablert" og "reell økonomisk virksomhet" sammenlignet med "hovedsakelig passiv karakter"

Utover at den nye bokstav b innebærer en utvidelse i forhold til hvilke land som omfattes som kvalifiserte hjemstater innebærer den også en utvidelse i form av at det ikke lenger er noe vilkår om at inntekten må omfattes av skatteavtalene. En hver inntekt et selskap etablert i en EØS-stat måtte ha, vil være omfattet av unntaket i §10-64b. I korte trekk kan man si at det for bokstav b sin del ikke stilles krav til hjemstaten utover at den er en EØS-stat og det stilles heller i utgangspunktet ikke krav til selskapets inntekt. De krav som stilles etter §10-64b, stilles til selskapets virksomhet og etablering. Kravene som stilles etter §10-64a retter seg derimot mot selskapets inntekter og krever at disse ikke er av hovedsakelig "passiv karakter". Dette vil typisk være virksomhet som går ut på finansiell virksomhet, utleie og annen passiv forvaltning av kapital.¹⁰⁵ Altså er det ikke et direkte forhold mellom de to vilkårene. Det er likevel klart nok at en del selskaper med slike inntekter også kan falle i faresonen for å betraktes som ikke-reelle. Samtidig har departementet gjort det klart

¹⁰⁵ *Bedrift, Selskap og Skatt* (2006) s. 455

at en del selskaper som anses å ha inntekter av hovedsakelig passiv karakter likevel kan aksepteres som reelle etter de nye reglene. Konklusjonen må være at endringen fra ”ikke hovedsakelig passiv karakter” til ”reelt etablert” og ”reell økonomisk virksomhet” ikke innebærer en direkte utvidelse ettersom de to vilkårene ikke retter seg mot samme forhold. Likevel fremgår det både av forarbeidene og av EF-domstolens praksis at det ikke lenger er noe hinder for at selskaper med passive kapitalinntekter aksepteres som reelle, og derved unngår NOKUS-beskatning

2.6 Forholdet til andre omgåelsesregler i norsk rett.

Norsk skatterett har også en ulovfestet omgåelsesnorm som hjemler gjennomskjæring av enkelte skattemotiverte disposisjoner. I korte trekk stiller normen som vilkår for gjennomskjæring at en disposisjon er skattemessig motivert. Dersom dette er tilfellet skal spørsmålet om gjennomskjæring av disposisjonen avgjøres på bakgrunn av en helhetsvurdering av disposisjonen. I denne vurderingen legges det særlig vekt på om disposisjonen har en egenverdi utover det å spare skatt. Som uttrykt av høyesterett i Rt 1999 s946 (ABB) er det sentrale spørsmål ”(...)hvilken egenverdi disposisjonen har ut over skattebesparelsen og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål”. Forholdet mellom de nye NOKUS-bestemmelsene og den ulovfestede omgåelsesnormen omtales ikke i forarbeidene til de nye bestemmelsene. Derimot blir forholdet omtalt i forarbeidene til NOKUS-reglene i den tidligere selskapsskatteloven. I Ot. Prp 16 (1991-1992) blir det slått fast innføringen av NOKUS-reglene ikke var ment å innebære noen innskrenkning av anvendelsesområdet for den ulovfestede omgåelsesnormen¹⁰⁶. Det fremheves at ligningsmyndighetene fortsatt skal kunne gjennomskjære selskapsetableringen der det foreligger en omgåelses situasjon hvor ”inntekter er forsøkt unndratt norsk beskatning”¹⁰⁷ Omgåelsesnormen skulle med andre ord fortsatt kunne komme til anvendelse der NOKUS-reglene ikke skar igjennom dersom det forelå en kvalifiserende skatteomgåelse. Det må antas at dette utgangspunktet er uforandret ved innføringen av de nye NOKUS-bestemmelsene. Spørsmålet er om man i lys av

¹⁰⁶ Ot. Prp 16 (1991-1992) avsnitt 6.16

¹⁰⁷ Ot. Prp 16 (1991-1992) avsnitt 6.16

Cadbury-Schweppes dommen må innfortolke begrensninger i dennes anvendelsesområde. Bullen på sin side mener at så lenge en slik omgåelsesnorm ikke forskjellsbehandler innenlandske og grenseoverskridende situasjoner vil den måtte aksepteres selv om den går lengre enn omgåelsesreglene i EU-/EØS-retten.¹⁰⁸ Altså vil det ikke stride mot Norges forpliktelser etter EØS-avtalen at den ulovfestede omgåelsesnorm kommer til anvendelse i forhold til selskaper som etter EU-/EØS-retten er å anse som reelle, så lenge omgåelsesnormen ikke gis en forskjellsbehandler anvendelse. I dette ligger det at listen for at en etablering skal kunne gjennomkjæres etter andre nasjonale omgåelsesregler må ligge likt i de nasjonale og grenseoverskridende situasjonene.

3 Fritaksmodellen

3.1 Innledende om fritaksmodellen

Fritaksmodellen går i korte trekk ut på å forhindre såkalt kjedebeskatning innen selskapssektoren ved at utbytter og gevinster er unntatt den alminnelige skatt på 28% dersom aksjonæren er en slik juridisk person som angitt i skatteloven §2-38 første ledd. Det mest praktiske eksempelet på slik juridisk person er et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. For disse aksjonærene er det altså ikke skatt på gevinst ved salg av aksjer men heller ikke fradrag for tap. Det er heller ikke skatt på inntekt i form av utbytte jfr. §2-38 første ledd, jfr. annet ledd.

Uten en løsning som fritaksmodellen ville eksempelvis utbytter i et konsern i utgangspunktet beskattes for hvert trinn det tok oppover i konsern hierarkiet. For hver gang utbyttet gikk fra datter til morselskap ville det bli ilagt 28% skatt. Det ville med andre ord bli svært lite gunstig å organisere eierstrukturer i flere ledd. Denne effekten søkte man å unngå da man utformet reglene i §2-38.

Fritaksmodellen baserer seg på at selskapenes inntekter beskattes ved inntjening på selskapets hånd, slik at det som skattefritt kan deles ut videre eller realiseres som gevinst

¹⁰⁸ Bullen (2005) s. 585

ved salg ikke egentlig er skattefritt. Derfor anså man det som nødvendig å begrense fritaksmodellens anvendelsesområde til ikke å omfatte de tilfeller der selskapene på sin hånd ikke betalte noe skatt fordi de var etablert i lavskatteland. Utbytter og gevinster fra lavskatteland til norske aksjonærer ble derved unntatt fra fritaksmodellen etter §2-38 tredje ledd bokstav a.

Gvinster som utenlandske selskaper tjener på aksjesalg er det ikke hjemmel for å beskatte, men på utbytter til slike selskaper fra norske selskaper ble det ilagt kildeskatt etter §2-38 femte ledd. Dette gjaldt først for alle utenlandske aksjonærer men etter at denne praksisen ble underkjent av EFTA-domstolen i Fokus saken (E-1/04) åpnet norske myndigheter for et generelt fritak for kildeskatt på utbytte til alle aksjonærer hjemmehørende i EØS som tilsvarte de norske subjekter som etter §2-38 første ledd var fritatt for utbytteskatt. Det var ikke et vilkår for slikt fritak at aksjonæren holdt til i et høyskatteland.

3.2 Endringene i §2-38

Cadbury-Schweppes dommen åpnet etter departementets syn for tilsvarende begrensninger i fritaksmodellens virkeområde som på NOKUS-området. Der NOKUS-reglens omfang måtte begrenses til kun å gjelde kunstige omgåelsesarrangementer anså departementet at en tilsvarende begrensning kunne føyes til fritaksmodellen. Resonnementet var at et av formålene med de fordeler fritaksmodellen innebar, var å bringe norske skatteregler i takt med EØS-avtalens fire friheter. Etersom Cadbury-Schweppes dommen åpnet for at kunstige omgåelsesarrangementer ikke var omfattet av disse frihetene, så departementet en anledning til formelt å begrense fritaksmodellens anvendelsesområde innen EØS til ikke å omfatte slike selskaper. Departementet begrunner endringene i hensynene til å forhindre tilpasninger, skatteomgåelse, skatteunngåelse og en ballansert allokering av beskatningskompetansen.¹⁰⁹

3.2.1 Endringene for norske aksjonærer i selskaper innen EØS-området

For norske aksjonærer i selskaper innen EØS-området er det særlig endringene i §2-38 a som er av betydning. Tidligere var fritaksmodellen gitt generell anvendelse innen EØS,

¹⁰⁹ Ot. Prp 1 (2007-2008) avsnitt 14.4.2

hvilket innebar at alle kvalifiserende inntekter etter §2-38 annet ledd, fra selskaper innen EØS til aksjonærer som kvalifiserte til fritak etter §2-38 første ledd ville omfattes av fritaksmodellen og således ikke beskattes før de eventuelt ble delt ut til en personlig aksjonær i det mottagende selskap. Etter den nye ordlyden i §2-38 tredje ledd bokstav a skal det selskap som inntektene stammer fra, dersom det er hjemmehørende i et lavskatteland, underlegges en slik konkret vurdering som forklart under NOKUS-kapittelet for å finne ut om det er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet innen EØS. Dersom dette selskapet ikke tilfredsstiller kravene gis det ikke fritak for skatt på gevinst eller fradrag ved tap på salg av andeler i selskapet eller finansielle instrumenter med slike andeler som underliggende objekt. Tilsvarende vil heller ikke utbytter fra slike selskaper være unntatt fra beskatning. Altså innebærer endringene i §2-38 tredje ledd i korte trekk at det for inntekter fra selskaper i lavskatteland innen EØS, til selskapsaksjonærer hjemmehørende i Norge, stilles som vilkår for anvendelse av fritaksmodellen at det utenlandske selskapet er ”reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet”. Det ble foreslått i forarbeidene til de nye bestemmelsene at det i tillegg skulle nektes fradrag for tap på de investeringer som er nevnt over dersom selskapet hører hjemme i et lavskatteland innen EØS og ikke er ”reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet”.¹¹⁰ Dette forslaget ble ikke med videre i lovteksten men har senere blitt foreslått inntatt i bestemmelsene i Ot. Prp 31 (2007-2008) avsnitt 9.1.

3.2.2 Endringene for aksjonærer hjemmehørende i en EØS-stat

For aksjonærer som hører hjemme innenfor EØS-området (men utenfor Norge) med aksjer i norske selskaper, stilles det i §2-38 femte ledd som vilkår for unntak for kildeskatt på utbytte at det mottagende selskap er ”reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet” i en EØS-stat. Vurderingen her er igjen den samme som i de andre bestemmelsene og §2-38 femte ledd viser i tillegg til §10-64b (NOKUS-bestemmelsen). Likevel er lovens ordlyd her litt uklar i forhold til om det også her stilles som vilkår at selskapet må høre hjemme i et lavskatteland for at realitetsvurderingen skal bli aktuell eller om bestemmelsen skal gjelde i

¹¹⁰ Ot. Prp 1 (2007-2008) avsnitt 14.4.2

forhold til alle EØS-stater¹¹¹. I Ot. Prp. 31 (2007-2008) har regjeringen foreslått en endring i lovteksten for å gjøre bestemmelsen klarere. Det er etter denne klart at vilkåret om lavskatteland kun skal gjelde for inntekter fra andre EØS-stater til Norge jfr. §2-38 tredje ledd og at norsk kildeskatt skal ilegges i forhold til alle EØS-land, uavhengig av om de er lavskatteland, dersom det mottagende selskap ikke tilfredsstillter kravene til realitet¹¹². Vilkaåret om lavskatteland gjelder altså ikke i forhold til femte ledd, her er det tilstrekkelig for å ilegge kildeskatt at selskapet ikke er ”reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet”. Tidligere var lovlig utdelte utbytter fra Norge til en aksjonær innen EØS unntatt kildeskatt. Dette ble rettstilstanden etter dommen i Fokus Bank saken der EFTA-domstolen konkluderte med at norske regler som ila kildeskatt på generell basis på utbytter til selskaper i utlandet, også innen EØS, var i strid med EØS-avtalen i den grad de rammet selskaper hjemmehørende i EØS. Norske myndigheter tok konsekvensen av EFTA-domstolens avgjørelse og unntok utbytter til selskaper hjemmehørende innen EØS for kildeskatt på utbytte. Nå har regjeringen igjen en gang innført kildeskatt på slike utbytter, om enn i et mer begrenset omfang. For gevinster ved salg av aksjer i norske selskaper fra utenlandsk aksjonær har ikke norske myndigheter hjemmel til å beskatte disse. For slike gevinster er altså situasjonen uforandret, de nye reglene i femte ledd rammer kun utbytter, og endringene i tredje ledd rammer kun skatteyttere med hel eller begrenset skatteplikt til Norge etter henholdsvis §2-2 og §2-3.

3.2.3 Endringene for Norske aksjonærer i selskaper utenfor EØS

For norske aksjonærer i utenlandske selskaper hjemmehørende utenfor EØS medfører ikke de nye bestemmelsene noen direkte endringer. Likevel kommenterer departementet forholdet til disse investeringene på en måte som gjør det interessant å bemerke. Departementet uttaler: ”For direkteinvesteringer i land som i utgangspunktet anses som høyskatteland *utenfor* EØS, inngår spørsmålet om reell etablering og reell økonomisk aktivitet allerede i vurderingen av hvorvidt inntekten likevel må anses å komme fra et

¹¹¹ Gran, Jørgen og Myklebust, Anders (2008)

¹¹² Ot. Prp. 31 (2007-2008) avsnitt 9

lavskatteland”.¹¹³ Med direkteinvesteringer siktes her til skillet i §2-38 tredje ledd mellom de eiere som kontrollerer minst 10% av aksjekapitalen eller stemmene i et selskap og de som kontrollerer under 10%. Førstnevnte er direkteinvesteringer og er i utgangspunktet omfattet av fritaksmodellen, sistnevnte er porteføljeinvesteringer som i alle tilfeller faller utenfor fritaksmodellen (så fremt ikke selskapet hører hjemme i EØS). For direkteinvesteringer er det i tillegg et vilkår at selskapet hører hjemme i et høyskatteland. Inntekter og gevinster fra lavskatteland utenfor EØS er utenfor fritaksmodellen jfr. §2-38 tredje ledd bokstav a, uavhengig av den norske aksjonærens eierandel. Vilkåret om reelt etablert og reell økonomisk virksomhet anses altså fra departementets side for å være en del av gjeldende rett for direkteinvesteringer i høyskatteland.

Lavskatteland begrepet er gitt samme innhold i §2-38 som i NOKUS-reglens §10-60¹¹⁴, herunder også vurderingen av hvorvidt selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland. I forhold til hjemmehørende vurderingen i §10-60 uttalte departementet i Utv. 1996 s 1159 at hjemmehørende etter §10-60 ikke kunne gis samme innhold som hjemmehørende vilkåret for alminnelig norsk skatteplikt etter §2-2¹¹⁵ Det ble videre sagt at ”(...) stedet for selskapets bestyrelse ikke nødvendigvis er avgjørende for om NOKUS-reglene kommer til anvendelse (...) departementet antar således at et norskkontrollert selskap registrert i et lavskatteland, men bestyrt fra et tredjeland vil være omfattet av NOKUS-reglene med mindre selskapet anses skattemessig hjemmehørende i det annet land hvor bestyrelsen finner sted etter dette lands regler (...)”¹¹⁶ Altså er det etter §10-60 avgjørende for vurderingen av hvor et selskap er hjemmehørende om det anses som skattemessig hjemmehørende i etableringsstaten etter denne statens interne rett. Dersom selskapet er ansett som skattemessig hjemmehørende i et høyskatteland etter dets interne rett vil selskapet naturlig nok svare skatt til denne staten og poenget med NOKUS-beskatningen vil falle bort. Når departementet gir uttrykk for at kravet til realitet, slik det fremstilles i forarbeidene, allerede er en del av hjemmehørende vurderingen etter §2-38 tredje ledd jfr. §10-60 går de trolig noe lengre enn §10-60 gir grunnlag for. De vilkår departementet legger

¹¹³ Ot. Prp 1 (2007-2008) avsnitt 14.4.2

¹¹⁴ *Bedrift, Selskap og Skatt.* (2006) s. 352

¹¹⁵ *Bedrift, Selskap og Skatt* (2006) s.444

¹¹⁶ Utv. 1996 s. 1159

opp til vil i de fleste tilfeller være strengere enn det en stat vil kreve for å anse et selskap som skattemessig hjemmehørende. Nå har ikke departementets uttalelser i forarbeidene til de nye NOKUS og fritaksmodell endringene noen særlig rettskildemessig betydning i seg selv i forhold til regler som ikke berøres av endringene, men den konklusjon som trekkes legger likevel opp til en strengere linje enn det er grunn til å anta at følger av gjeldende rett. Dersom man legger til grunn de mindre omfattende realitetskravene som EU-/EØS-retten legger til grunn vil man trolig være nærmere de vilkår som andre land normalt stiller til skattemessig hjemmehørende, likevel vil det trolig ha de beste grunner for seg å holde fast ved departementets utgangspunkt i Utv. 1996 s. 1159 om at det avgjørende er om selskapet kan anses som hjemmehørende i et høyskatteland etter dettes interne rett.

3.2.4 Vilåret om "reelt etablert" og "reell økonomisk virksomhet"

Som det fremgår av forarbeidene, er innholdet i vilåret om "reelt etablert" og "reell økonomisk virksomhet" i §2-38 ment å tilsvare det vilåret som gjelder etter NOKUS-reglene.¹¹⁷ Begrunnelsen og bakgrunnen for innføringen av vilåret i §2-38 er i hovedsak den samme som for NOKUS-reglene. For tolkningen av vilkårets innhold vises det derfor til drøftelsen av dette under kapitlet om NOKUS-reglene.

3.3 Forholdet til EØS-retten

3.3.1 Forholdet til restriksjonslæren i EU-/EØS-retten

I forhold til norske aksjonærer i selskaper hjemmehørende i EØS og aksjonærer hjemmehørende i en EØS-stat som eier aksjer i norske selskaper oppstår spørsmålet om de nye reglene er i tråd med EØS-avtalen. Spørsmålet er om de nye reglene utgjør en restriksjon, eventuelt en diskriminerende sådan, av de fire friheter og i så fall om restriksjonen kan forsvares. For at et nasjonalt tiltak skal anses for å utgjøre en restriksjon i EU-/EØS-rettslig forstand må det utgjøre en ulempe for skatteyteren som enten hindrer han fra å benytte seg av EØS-avtalens friheter eller på annen måte gjør slik utnyttelse mindre attraktiv. De nye endringene i §2-38 vil sannsynligvis måtte betraktes som en restriksjon. Restriksjoner kan både være diskriminerende og ikke-diskriminerende. Hvorvidt et tiltak er

¹¹⁷ Ot. Prp.1 (2007-2008) avsnitt 14.4.2

å anse som diskriminerende avhenger av om det finner sted en forskjellsbehandling av like situasjoner eller likebehandling av ulike situasjoner. De nye bestemmelser i §2-38 vil med dette da sannsynligvis også utgjøre en diskriminerende restriksjon ettersom §2-38 legger opp til en forskjellsbehandling av investeringer i lavskatteland innenfor EØS og høyskatteland innenfor EØS.

Spørsmålet videre blir altså: 1-Hvilke av de fire friheter støter de nye bestemmelsene i fritaksmodellen mot? 2-Hvilke skrevne eller uskrevne hensyn og unntaksbestemmelser lener lovgiver seg på? 3-I hvilken grad tilfredsstillende de nye bestemmelsene i fritaksmodellen kravene som EU-/EØS-retten stiller for at en restriksjon skal være i samsvar med EØS-avtalen.

1. Ettersom endringene i §2-38 i første rekke strammer inn adgangen til å skattefritt motta utbytter og gevinst ved aksjesalg og salg av enkelte finansielle instrumenter, vil reglene først og fremst vurderes opp mot retten til fri flyt av kapital. Spørsmålet om kildeskatt var oppe på en lignende måte i Fokus-bank saken (E-1/04). Der la retten til grunn at restriksjoner i form av kildeskatt på utbytte måtte vurderes i forhold til EØS-avtalens artikkel 40 om fri flyt av kapital.¹¹⁸ Spørsmålet om forskjellsbehandling av utbytte mottatt fra utenlandske selskaper var oppe Manninen dommen (C-319/02), også der kom domstolen til at det var retten til fri flyt av kapital etter EU-traktatens artikkel 56 flg. (som tilsvarer EØS-avtalens artikkel 40) som var berørt. Likevel kan de nye endringene i §2-38 også tenkes å berøre retten til fri etablering etter EØS-avtalens artikkel 34 flg. Den forskjellsbehandling det legges opp til vil i like stor grad kunne oppfattes som et hinder i adgangen til å opprette datterselskaper eller filialer av norske selskaper i utlandet eller utenlandske selskaper i Norge ettersom både senere salg av etableringen og løpende uttak av overskudd i form av utbytte vil bli særbehandlet i skatteytters disfavør. Hvilke av de fire friheter de nye reglene støter mot vil likevel være av mindre betydning ved restriksjonsvurderingen ettersom denne i hovedsak er tilsvarende i de to tilfellene.

2. Departementet oppgir i Ot. Prp 1 (2007-2008) at innskrenkningen av fritaksmodellens anvendelsesområde er begrunnet ut fra hensynet til å hindre ”tilpasninger og omgåelse”. Dette er tilsynelatende ment å omfatte misbruk av EØS-avtalen som behandlet i Cadbury-

¹¹⁸ Fokus (E-1/04) premiss 25-26

Schweppes og ”utilsiktet tap av skattegrunnlag til utlandet”¹¹⁹ Dette ståstedet underbygges i Finansdepartementets brev til ESA av 26.02.2008. Der erkjenner departementet at de nye reglene legger opp til forskjellig behandling av norske og utenlandske skatteyttere. Likevel hevder departementet at de utenlandske skatteyttere som rammes utelukkende er slike som, etter Cadbury-Schweppes dommen, uansett ikke er beskyttet av de fire friheter.¹²⁰ Spørsmålet blir videre om det er adgang til å ivareta disse hensynene gjennom restriksjoner i EØS-avtalens friheter. For å ta det enkleste først: hensynet til å forhindre tap av skattegrunnlag er et ofte påberopt hensyn og et hensyn som ofte er avvist som irrelevant av EU-domstolen. Dette er av EF-domstolen betraktet som et rent økonomisk hensyn som i seg selv ikke har dekning hverken i de skrevne eller uskrevne unntaksreglene i EU-/EØS-retten. Hensynet til å bevare skattegrunnlaget kan altså normalt ikke brukes som grunnlag for å innføre restriksjoner i de fire friheter.¹²¹ Hensynet ble for øvrig uttrykkelig avvist av EFTA-domstolen i Fokus saken (E 1/04) der domstolen uttalte: ”The national legislation in question is at least in part ment to prevent reduction in tax revenue. This constitutes a requirement of purely economic nature, and can not be regarded as a reason of overriding public interest”.¹²² Selv om ikke bevaring av skattefundamentet i seg selv ikke er et relevant hensyn, kan det å forhindre tap av skattefundament gjennom omgåelsesarrangementer stille seg annerledes. Da er det likevel ikke hensynet til skattefundamentet som er avgjørende men hensynet til å forhindre omgåelsesarrangementer.¹²³ Ut fra lovendringenes bakgrunn, henvisningene til Cadbury-Schweppes, endringene i NOKUS-reglene og brevet til ESA synes det klart at departementet mener å begrunne endringene i §2-38 med hensynet til å forhindre omgåelse av skattereglene gjennom misbruk av EØS-avtalens friheter. Både hensynet til å hindre omgåelse av nasjonale skatteregler og hensynet til å hindre misbruk av de fire friheter er gjennom EF-domstolens praksis akseptert som relevante hensyn.¹²⁴ Hensynet til å unngå

¹¹⁹ Ot. Prp. 1 (2007-2008) avsnitt 14.4.2

¹²⁰ Brev fra Finansdepartementet. til ESA 26.02.08

¹²¹ Bullen (2005) s. 497-498

¹²² Fokus (E-1/04) premiss 33

¹²³ Bullen (2005) s. 501

¹²⁴ Bullen (2005) s. 569 og 580

misbruk av de fire friheter ble i tillegg akseptert i Cadbury-Schweppes dommen som et hensyn som rettfærdiggjorde de aktuelle restriksjonene i form av CFC-beskatning.

3. Gir de angitte hensyn grunnlag for slike restriksjoner som er innført i §2-38?

I forhold til spørsmålet om misbruk av de fire friheter som begrunnelse for restriksjoner kan spørsmålet gripes an fra to vinkler: Den ene er den domstolen valgte i Cadbury-Schweppes, der man ser på om misbruket kan begrunne en restriksjon. Den andre løsningen er å se det slik at en skatteyder som misbruker de fire friheter ikke er beskyttet av disse og at en restriksjonsvurdering derved ikke er nødvendig. Den siste løsningen er trolig den riktige. Bullen sier i denne sammenheng: ”Konsekvensen av at misbruk er konstatert er imidlertid i prinsippet ikke at inngrepet i den aktuelle traktatfrihet er begrunnet, men derimot at skatteyder ikke kan påberope seg den grunnleggende frihet i det aktuelle øyemed. Hvorvidt det foreligger misbruk er således reelt sett et spørsmål om traktatfrihetene overhodet kommer til anvendelse,(...)”¹²⁵ Domstolen velger ofte, som i Cadbury-Schweppes, å behandle dette som et hensyn som kan begrunne en restriksjon. Likevel blir da vurderingen av hvorvidt reglene er egnet og proporsjonale gjerne avhengig av om restriksjonen er egnet til å ramme, og kun rammer slike misbruk. Derved blir resultatet det samme. Ut fra dette kan man trolig slutte at i den grad de Norske reglene utelukkende forskjellsbehandler de selskapsarrangementer som etter EU-/EØS-retten regnes som misbruk av de fire friheter vil reglene kunne måtte anses for å være i samsvar med EØS-avtalen. Disse selskapene som misbruker de fire friheter er ikke beskyttet av frihetene og kan derved ikke påberope seg det vernet som følger av disse.

Etter femte ledd kreves det ikke at de utenlandske selskaper er etablert i lavskatteland for at de skal være unntatt fra fritaksmodellen. I motsetning til endringene i tredje ledd gjelder denne begrensningen derved generelt i forhold til alle EØS-stater, uavhengig av skattenivå. I dette ligger et spørsmål om forholdet til den subjektive side av misbruksspørsmålet. For å oppfylle de subjektive krav til misbruk må det foreligge en intensjon om å oppnå fordeler man ikke er berettiget til. Spørsmålet blir da om en slik intensjon nødvendigvis vil være til stede der et selskap etablerer seg i et høyskatteland. Spørsmålet er om man kan si at en

¹²⁵ Bullen (2005) s. 581

etablering i et høyskatteland kan antas å ha som intensjon å oppnå en skattefordel ettersom det er lite sannsynlig at det er noen fordel å etablere seg i et høyskatteland. Et spørsmål i denne sammenheng kan være om den fordel selskapet oppnår ved å falle inn under den norske fritaksmodellen skal tas i betraktning i en slik vurdering eller om dette er separate spørsmål. Er ikke det subjektive vilkår oppfylt, foreligger ikke misbruk og da kan heller ikke restriksjoner selskapet pålegges, begrunnes ut fra hensynet til å hindre misbruk. Jeg vil avgrense mot en videre drøftelse av dette spørsmålet.

De nye reglene i §2-38 kan trolig, i lys av den senere utvikling i EU-/EØS-retten, antas å være i samsvar med EØS-avtalen. Det avgjørende ved denne vurderingen vil være hvilken betydning man ender med å legge i vilkårene ”reelt etablert” og ”reell økonomisk virksomhet”. Dersom vilkårene gis et innhold som tilsvarer det EF-domstolen har lagt til grunn i ”actual establishment” og ”genuine economic activity” slik at §2-38 begrenser seg til å unnta fra fritaksmodellen de rene misbrukssituasjonene, vil dette trolig være i overensstemmelse med EU-/EØS-retten.

4 Litteraturliste

Bøker:

Bullen, Andreas *EU, EØS og Skatt De Fire Friheter*. Oslo, 2005

Craig, Paul og De Burca, Grainne *EU Law*. 4. utg. Oxford, 2007

Zimmer, Frederik *Internasjonal Innkomstskatterett*. 3. Utg. Oslo, 2007

Bedrift, Selskap og Skatt. Redigert av Frederik Zimmer. 4. Utg. Oslo, 2006

EØS-avtalen i praksis. Redigert av Advokatfirmaet Wiersholm, Mellbye & Bech. Oslo 1993

Artikler:

Bullen, Andreas og Banoun, Bettina. *En spiker i kisten for NOKUS-beskatning i EØS*. I: Revisjon og regnskap. Utgave 7/2006.

Gran, Jørgen og Myklebust, Anders: *Finansministeren tar strupetak*. I: Finansavisen. 8. Mars 2008

O'Shea, Tom. *The UK's CFC rules and the freedom of establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC subsidiaries – tax avoidance or tax mitigation?* I: EC Tax review 2007-1

Taylor, David og Sykes, Laurent. *Controlled foreign companies and foreign profits*. I: British Tax Review 5/2007

Lovgivning:

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

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

EU-traktaten

Rådsdirektiv 88/361/EØF

 Dommer:

Rt 1937 443

Rt 1999 946

Sak C-196/04 Cadbury-Schweppes Overseas Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue

Sak C-367/96 Alexandros Kefalas and others v. Elliniko Dimosio (Greek State),

Organismos Ikonomikis Anasinkrotisis Epikhiriseon AE (OAE),

Sak C-364/01 The heirs of H. Barbier v. Inspecteur van de Belastingdienst

Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen

Sak C-212/97 Centros Ltd. v. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

Sak E-1/04 Fokus Bank ASA v. The Norwegian State, represented by Skattedirektoratet
(the Directorate of Taxes)

Sak C-79/85 Seegers D.H.M. Segers v. Bestuur van de bedrijfsvereniging voor bank- en
verzekeringswezen, groothandel en vrije beroepen

Sak (C-55/94) Reinhard Gebhard v Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di
Milano.

 Forarbeider:

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

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

Ot. prp. nr. 31 (2007-2008) Om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.

Annet:

Utvalget 1996 s 1159

Generaladvokatens innstilling i C-196/04. Opinion of Advocate general Leger, 2 May 2006 in case C-196/04 Cadbury-Schweppes plc, cadbury-Schweppes Overseas ltd. v.

Commissioners of Inland Revenue.

COM(2007) 785 final. Communication from the commission to the council, the European parliament and the European economic and social committee. The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in relation to third countries. 10 desember 2007

Brev fra Finansdepartementet til ESA datert 26.02.2008