



NORGES HØYESTERETT

Den 8. mai 2015 avsa Høyesterett dom i

HR-2015-01008-A, (sak nr. 2014/1968), sivil sak, anke over dom,

GE Healthcare AS

(advokat Ståle R. Kristiansen)

mot

Staten v/Sentralskattekontoret for
storbedrifter

(advokat Morten Søvik)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Kst. dommer **Sæbø**: Saken gjelder gyldigheten av skatteklagenemnda for storbedrifters vedtak 29. september 2011 vedrørende ligningen av det norske selskapet GE Healthcare AS for inntektsårene 2003–2006. Spørsmålet er om det er i strid med skatteavtalen mellom Norge og Irland at GE Healthcare AS pålegges å svare skatt av inntekter som det irske selskapet GE Healthcare Ireland har opptjent og svart skatt for i Irland.
- (2) GE Healthcare AS – som jeg heretter kaller "GE Norge" – eier GE Healthcare Ireland – som jeg heretter kaller "GE Irland". GE Norge inngår i en av fire divisjoner i konsernet General Electric Company.
- (3) GE Irland ble stiftet i 1990 som et "limited company", som er selskap med begrenset deltakeransvar som tilsvarende et norsk aksjeselskap. GE Irland produserer kontrastmidler til bruk i medisinsk øyemed og driver virksomhet i Irland.
- (4) I 1995 ble GE Irland omdannet til et "unlimited company having a share capital". I slike selskap har eierne ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser, men ansvaret inntreffer først ved eventuell likvidasjon av selskapet. Bakgrunnen for omdanningen var at gjeld skulle konverteres til egenkapital, og at man med en slik omdanning blant annet ville spare skatt i den forbindelse. Omdanningen ble registrert i det irske selskapsregisteret i 1999.

- (5) Eierne av GE Irland er GE Norge og Per-Olav Utby, som er ansatt i GE Norge. Utby er eier av én aksje, som han eier på vegne av GE Norge. I realiteten er altså GE Irland heleid av GE Norge.
- (6) GE Irland betalte i årene 2003–2006 skatt til Irland av sine inntekter.
- (7) GE Norge hadde i sine selvangivelser for årene 2003–2006 behandlet eierandelen i GE Irland som en investering i et aksjeselskap. I 2006 ga GE Norge av eget tiltak Sentralskattekontoret for storbedrifter en redegjørelse for irske selskapsregler og herunder arten av GE Norges eierandel i GE Irland. Det ble reist spørsmål om håndteringen av eierandelen i GE Irland som til da hadde vært foretatt i selvangivelsene, var korrekt.
- (8) Sentralskattekontoret for storbedrifter fattet 9. oktober 2009 vedtak hvor GE Norge ble beskattet for GE Irlands inntekter i de aktuelle inntektsårene. Det ble gitt fradrag i skatten for den skatten GE Irland hadde betalt i Irland – kreditfradrag. GE Norge fikk også medhold i krav om forhøyet konsernbidrag for inntektsårene 2004–2006. Etter kreditfradraget og økningen i konsernbidraget gjelder tvisten i realiteten ca. 20 millioner kroner i økt skatt for inntektsåret 2003. Skattesatsene for Norge og Irland de aktuelle år er opplyst å være henholdsvis 28 prosent og 12,5 prosent. GE Norge mente at skatteavtalen mellom Norge og Irland var til hinder for norsk beskatning av GE Irlands inntekter og påklaget vedtaket til skatteklagenemnda. Klagen førte ikke frem.
- (9) Ved stevning 29. mars 2012 for Oslo tingrett reiste GE Norge søksmål mot staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter med påstand om at skatteklagenemndas vedtak oppheves.
- (10) Oslo tingrett avsa 18. mars 2013 dom med slik domsslutning:
- "1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.**
- 2. I saksomkostninger for tingretten betaler GE Healthcare AS til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 226 500 – tohundreogtjuusekstusenfemhundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom."**
- (11) Tingretten kom til at det ikke er i strid med skatteavtalen at Norge "merbeskatter" inntekt som allerede er beskattet i Irland, når den samlede skatten ikke overstiger den skatten som følger av norske regler.
- (12) GE Norge anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 1. september 2014 avsa dom med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. GE Healthcare AS betaler i saksomkostnader til staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter 187 500 – etthundreogåttisjotusenfemhundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom."**
- (13) Også lagmannsretten kom til at det ikke er i strid med skatteavtalen at GE Norge ble beskattet for inntekter som var beskattet i Irland, idet lagmannsretten viste til at GE Norge

hadde fått kreditfradrag for skatten GE Irland har betalt og medhold i krav om forhøyet konsernbidrag.

- (14) GE Norge har anket til Høyesterett over rettsanvendelsen.
- (15) Den ankende part – *GE Healthcare AS* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (16) GE Irland er et selvstendig skattesubjekt i Irland, driver aktiv virksomhet i Irland og er underlagt full beskatning av hele sin inntekt i Irland. Det er i strid med skatteavtalen mellom Norge og Irland artikkel 7 nr. 1 at GE Norge skattlegges for disse inntektene. Etter skatteavtalen artikkel 7, jf. artikkel 5 har Norge kun beskatningsrett dersom GE Irland har fast driftssted i Norge. GE Irland har fast driftssted i Irland, og følgelig har ikke Norge beskatningsrett til disse inntektene.
- (17) Det er uten betydning at GE Irland ikke anses som selvstendig skattesubjekt etter norske internrettslige regler. Etter skatteavtalen er det avgjørende at GE Irland er eget skattesubjekt i Irland etter irske internrettslige regler. Skatteavtalen artikkel 1 angir skatteavtalens subjektive anvendelsesområde. Etter artikkel 1 får skatteavtalen anvendelse på "personer som er bosatt i en av eller i begge de kontraherende stater". Uttrykket "person" er definert i artikkel 3 nr. 1 bokstav d, og omfatter også selskaper som GE Irland. Uttrykket "bosatt" er definert i artikkel 4 nr. 1, og omfatter klart GE Irland.
- (18) Skatteavtalen artikkel 7 gir Irland beskatningsrett over inntekter fra GE Irlands virksomhet. Bestemmelsen må forstås slik at den fortjeneste som oppebæres gjennom et foretak som drives av en person bosatt i en kontraherende stat, bare skal kunne skattlegges i denne staten. Norge har med dette fraskrevet seg beskatningsretten for den samme inntekten.
- (19) Det foreligger ikke rettslig grunnlag for å fravike skatteavtalen ved å skattlegge GE Norge for den samme inntekten som GE Irland er beskattet for i Irland. Dette gjelder selv om GE Norge er innrømmet kreditfradrag.
- (20) Skatteklagenemndas forståelse av skatteavtalen vil også kunne medføre dobbeltbeskatning ved fremtidige transaksjoner og bidra til å uthule Irlands skatteregler.
- (21) GE Healthcare AS har lagt ned slik påstand:
- "1. Skatteklagenemndas vedtak av 29. september 2011 vedrørende ligningen av GE Healthcare AS for inntektsårene 2003, 2004, 2005 og 2006 oppheves.**
 - 2. GE Healthcare AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett."**
- (22) Ankemotparten – *staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (23) Etter norsk intern skatterett er GE Irland ikke et eget skattesubjekt. Dette innebærer at GE Irlands inntekter kommer til beskatning i Norge som en del av GE Norges inntekter. GE Norge er hjemmehørende i Norge. Etter skatteloven § 2-2 sjette ledd og skatteavtalen artikkel 7 nr. 1 første punktum er selskapet skattepliktig til Norge for all formue og inntekt i Norge og i utlandet. Irland har også rett til å beskatte GE Irlands inntekter i

Irland da selskapet har fast driftssted i Irland, jf. skatteavtalen artikkel 7 nr. 1 andre punktum. Dobbelbeskatning oppstår ikke da Norge har innvilget GE Norge kredit for den betalte irske skatten, jf. skatteloven §§ 16-20 og 16-27 samt skatteavtalen artikkel 24 nr. 2.

- (24) Den norske klassifiseringen av GE Irland er avgjørende for norsk beskatningsrett. Verken skatteavtalen artikkel 3 nr. 1 eller andre artikler i skatteavtalen definerer hvilke selskaper som skal anses som egne skattesubjekter. Klassifiseringen må da skje etter skattelovgivningen i den stat som anvender skatteavtalen. Dette følger av skatteavtalen artikkel 3 nr. 2 og i alle fall av det alminnelige prinsippet i norsk skatterett om at klassifisering av utenlandske selskap skal skje etter norske internrettslige regler.
- (25) Skatteavtaler innebærer at en stat delvis gir avkall på sin beskatningsrett. Skatteavtaler må derfor tolkes restriktivt. Spørsmålet om mulig dobbeltbeskatning ved fremtidige transaksjoner må løses hvis situasjonen oppstår, og er uten betydning for løsningen av foreliggende sak.
- (26) Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har lagt ned slik påstand:
- "1. Anken forkastes.**
- 2. Staten v/ Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett."**
- (27) *Jeg er kommet til at anken ikke kan føre frem.*
- (28) Etter skatteloven § 2-2 første ledd plikter aksjeselskap som er hjemmehørende i Norge, å svare skatt. Etter paragrafens sjette ledd gjelder skatteplikten all formue og inntekt her i riket og i utlandet.
- (29) Aksjeselskapets skatteplikt omfatter etter norsk rett ikke inntekt som erverves av et annet skattesubjekt som aksjeselskapet måtte eie helt eller delvis. Det blir derfor avgjørende for aksjeselskapets skatteplikt etter skatteloven § 2-2 om den virksomhet aksjeselskapet eier, er et selvstendig skattesubjekt.
- (30) Skatteklagenemnda la til grunn i det omtvistede vedtaket i foreliggende sak, at GE Irland etter norsk rett ikke kan anses som aksjeselskap eller tilsvarende utenlandsk selskap, og at dette medførte at virksomheten i Irland må anses som en del av GE Norges virksomhet og skatlegges tilsvarende en "filial" av det norske selskapet, fordi aktiviteten utøves for GE Norges regning og risiko.
- (31) Jeg er enig i skatteklagenemndas vurdering av skatteplikten etter skattelovens regler. Denne er heller ikke omtvistet i saken.
- (32) Spørsmålet er om skatteavtalen mellom Norge og Irland medfører at GE Norges inntekter fra virksomheten i GE Irland likevel ikke kan beskattes i Norge. Ifølge GE Norge følger det av skatteavtalen artikkel 7 at GE Irlands inntekter må anses som inntekt som bare kan beskattes i Irland ettersom GE Irland er skattesubjekt etter irske skatterettslige regler.
- (33) Det foreligger her en situasjon hvor GE Irlands inntekter etter norsk intern skatterett beskattes som en del av GE Norges inntekter, og GE Irlands inntekter etter irsk intern

skatterett beskattes som GE Irlands inntekter. Dette medfører dobbeltbeskatning av disse inntektene dersom både norsk intern skatterett og irsk intern skatterett skal få anvendelse uten begrensninger.

(34) Skatteavtalen mellom Norge og Irland fra 2000 er gjort i to likeverdige versjoner, på norsk og engelsk, og bygger på OECD's mønsteravtale. Som det også fremgår av dens tittel, har den blant annet til formål å motvirke dobbeltbeskatning. Lov 28. juli 1949 nr. 15 bestemmer i § 1 at under forbehold om gjensidighet kan Kongen med Stortingets samtykke inngå skatteavtale med andre stater som blant annet medfører slik lempning i beskatningen at dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås. Skatteavtalen med Irland har dermed virkning som norsk rett og begrenser, så langt den rekkes, den skatteplikt som ellers ville følge av norske interne skatteregler.

(35) Skatteavtalene er traktater og skal tolkes i henhold til folkerettens regler om tolkning av traktater. Om tolkning av skatteavtaler uttaler Høyesterett i Rt. 2008 side 577 blant annet:

"(46) Skatteavtalar skal tolkast i samsvar med folkerettslege reglar om tolking av traktatar. Sjølv om Noreg ikkje har ratifisert Wien-konvensjonen om traktatretten, må det leggjast til grunn at Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 1 gir uttrykk for folkerettsleg sedvane, jf. Rt. 2004 side 957. Artikkelen lyder:

'A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose'."

(36) Den sentrale bestemmelsen i skatteavtalen mellom Norge og Irland for avgjørelsen av denne sak er artikkel 7 nr. 1:

"Fortjeneste som oppbæres av et foretak i en kontraherende stat skal bare kunne skattlegges i denne stat, med mindre foretaket utøver forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted der. Hvis foretaket utøver slik forretningsvirksomhet, kan dets fortjeneste skattlegges i den annen stat, men bare så meget av den som kan tilskrives dette faste driftssted."

(37) GE Norge har anført at uttrykket "foretak", eller "enterprise" som det heter i den engelske versjonen, må forstås som den utøvde virksomhet. Etter definisjonene i artikkel 3 nr. 1 bokstav f er "foretak i en kontraherende stat" og "foretak i den annen kontraherende stat" definert som henholdsvis

"... et foretak som drives av en person bosatt i en kontraherende stat og et foretak som drives av en person bosatt i den annen kontraherende stat".

(38) Etter artikkel 3 bokstav d defineres "person" som

"... en fysisk person, et selskap og enhver annen sammenslutning av personer".

(39) Det følger videre av artikkel 1 at traktaten får anvendelse på

" ... personer som er bosatt i en av eller i begge de kontraherende statene".

(40) Uttrykket "bosatt i en kontraherende stat" er definert i artikkel 4 nr. 1 og omfatter

"... enhver person som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grundlag av domisil, bopel, sete for ledelsen eller ethvert annet lignende kriterium og omfatter også denne stat, dens regionale eller lokale forvaltningsmyndigheter. Men uttrykket omfatter imidlertid ikke personer som er skattepliktig i denne stat bare på grundlag av inntekt fra kilder i eller formue som befinner seg i denne stat."

- (41) GE Irland gjør gjeldende at GE Irland er en "person" som er skattepliktig i Irland etter irsk intern skatterett fordi selskapet har "sete for ledelsen" i Irland. Inntekten som oppbæres av foretaket GE Irland driver, kan da ifølge GE Irland bare skattlegges i Irland, ettersom unntaket i artikkel 7 nr. 1 for forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom fast driftssted der, ikke får anvendelse.
- (42) Jeg er enig med GE Norge i at GE Irland som skattepliktig i Irland etter irsk intern skatterett omfattes av skatteavtalen, herunder artikkel 7. Dette medfører blant annet at GE Irland har vern mot å bli underlagt beskatning i Norge med mindre vilkåret i artikkel 7 om at GE Irland "utøver forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted" i Norge er oppfylt, jf. Rt. 2011 side 1581, hvor et annet irsk selskap fikk medhold i krav om opphevelse av norsk skatteligging med denne begrunnelsen.
- (43) Men selv om GE Irland er skattesubjekt etter irsk intern skatterett kan GE Norge beskattes i Norge for GE Irlands inntekter når GE Irland ikke er skattesubjekt etter norsk intern skatterett. Det er bare i den grad slik beskatning av GE Norge medfører dobbeltbeskatning av inntektene i Irland i strid med skatteavtalen, at beskatningsretten begrenses.
- (44) Etter norsk intern rett beskattes som nevnt GE Norge for inntekter og formue både i Norge og i utlandet, jf. skatteloven § 2-2 sjette ledd, herunder GE Irlands inntekter, fordi GE Irland ikke er eget skattesubjekt etter norsk intern rett. Begrensninger i retten til å beskatte GE Norge må da søkes i skatteavtalen artikkel 7 nr. 1.
- (45) Hovedregelen der er som nevnt at "fortjeneste som oppbæres av et foretak i en kontraherende stat skal bare kunne skattlegges i denne stat". Anvendt på GE Norge innebærer dette at GE Norge bare kan skattlegges i Norge for sine inntekter, uten hensyn til om inntektene skriver seg fra Norge eller annen stat. Så langt er det ingen begrensning i retten til skattlegging etter norsk intern rett.
- (46) Begrensningen følger av artikkelens unntak for tilfeller hvor "foretaket utøver forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted der". Dette er situasjonen i foreliggende sak; GE Irland er et "fast driftssted" – eller "filial" – av GE Norge. Ettersom norsk beskatning av GE Norges inntekter i Irland og irsk beskatning av GE Irlands inntekter – som både er hjemlet i intern irsk rett og i unntaket for "fast driftssted" i artikkel 7 nr. 1 – medfører en situasjon med dobbeltbeskatning, må beskatningen av GE Norge begrenses for å unngå dette. Dette er regulert i skatteavtalen artikkel 24, hvor det i nr. 2 bokstav a, heter om tilfeller hvor:

"... en person bosatt i Norge oppbærer inntekt ... som i henhold til bestemmelsene i denne overenskomst kan skattlegges i Irland"

- (47) at Norge skal innrømme

"som fradrag i den skatt som ilegges vedkommende persons inntekt et beløp som tilsvarer den inntektsskatt som er betalt av denne inntekten i Irland".

- (48) Etter denne bestemmelsen skal altså dobbeltbeskatning som følger av at samme inntekt beskattes både etter norsk intern skatterett ved ligningen av GE Norge, og etter irsk intern skatterett ved ligningen av GE Irland, unngås ved at det gjøres et fradrag i skatten i Norge som tilsvarer den skatt som er betalt av inntekten i Irland. Slikt fradrag er da også gjort ved ligningsvedtakene i saken.
- (49) Denne løsningen, som etter mitt syn følger klart av skatteavtalens ordlyd, medfører en fordeling av skatten på skattesubjektets – GE Norges – hjemstat og den stat hvor filialvirksomheten er drevet, og verner GE Norge mot at den samlede skattebelastning blir større enn om inntekten bare ble beskattet i Norge. Jeg kan ikke finne holdepunkter for at skatteavtalen kan forstås slik at beskatningen av GE Norge må begrenses utover dette.
- (50) Løsningen synes også å være forutsatt i OECDs kommentar til mønsteravtalen, 2008 side 86 og i skatterettslig teori, jf. blant annet Aage Michelsen, International skatterett, 2003 side 180–181.
- (51) GE Norge har innvendt at løsningen vil kunne medføre dobbeltbeskatning ved fremtidige transaksjoner som involverer GE Irland. Dette er i så fall et spørsmål som vil måtte løses på grunnlag av norsk intern skatterett og skatteavtalen når problemstillingen måtte bli aktualisert.
- (52) Jeg kan heller ikke se at synspunktet "uthuling av Irlands skatteregler", ved at beskatning av GE Norges inntekter med kreditfradrag kan begrense den effekt gunstige irske skatteregler måtte ha for å tiltrekke seg investeringer til Irland, har betydning for tolkningen av skatteavtalen. Skatteavtalen gir i det foreliggende tilfellet vern mot at beskatningen blir mer tyngende enn om GE Norges inntekter bare ble beskattet i Norge. Det er dette jeg oppfatter å være formålet med og avgjørende for tolkningen av de bestemmelsene i skatteavtalen som er relevante i foreliggende sak.
- (53) Skatteklagenemndas vedtak er altså i samsvar med det jeg mener er en riktig forståelse av skatteavtalen.
- (54) Staten har fått fullt medhold. Staten ble ved lagmannsrettens dom tilkjent sakskostnader for tingretten og lagmannsretten. Denne avgjørelsen er jeg enig i. I samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 må staten også tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.
- (55) Staten har innlevert en sakskostnadsoppgave på 239 125 kroner. Jeg finner kostnadene nødvendige.
- (56) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler GE Healthcare AS til staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 239 125 – tohundreogtrettinitusenetthundreogtjuefem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (57) Dommer **Bull:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (58) Dommer **Øie:** Likeså.
- (59) Dommer **Indreberg:** Likeså.
- (60) Dommer **Tjomsland:** Likeså.
- (61) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler GE Healthcare AS til staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter 239 125 – tohundreogtrettinitusenetthundreogtjuefem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: