

Utflyttingskatt for eiendeler og forpliktelser

Sktl. § 9-14, forholdet til EØS-retten og skatteavtalene



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 212
Leveringsfrist: 1. juni 2012

Til sammen 39845 ord

01.06.2012

Innholdsfortegnelse

DEL I: INNLEDNING	1
1 TEMA OG HOVEDPROBLEMSTILLING	1
2 TIDLIGERE RETTSTILSTAND	2
3 HOVEDTREKKENE I § 9-14	3
4 GRUNNLEGGENDE HENSYN	5
4.1 Anførte hensyn	5
4.1.1 Beskyttelse av det norske skattefundamentet	5
4.1.2 Omgåelse av skattelovgivningen	6
4.1.3 Forholdet mellom beskyttelse av skattefundamentet og omgåelse	7
4.2 Hvilke andre hensyn gjør seg gjeldende?	7
5 FORHOLDET TIL TILSTØTENDE BESTEMMELSER	8
5.1 Sktl. § 10-70	8
5.2 Sktl. § 10-71	9
5.3 Sktl. § 11-11	10
5.4 Sktl. §§ 14-60 flg.	11
6 FORHOLDET TIL EØS-AVTALEN OG SKATTEAVTALENE	12
6.1 EØS-avtalen	12
6.1.1 C-9/02 - Hughues de Lasteyrie du Saillant	13
6.1.2 C-470/04 - N	15
6.1.3 C-371/10 - National Grid Indus	16
6.2 Skatteavtalene	18

<u>7</u>	<u>AVGRENSNINGER</u>	18
	<u>DEL II: ANALYSE AV SKATTELOVEN § 9-14</u>	<u>19</u>
<u>8</u>	<u>SUBJEKTER SOM OMFATTES AV § 9-14</u>	19
<u>9</u>	<u>OBJEKTER SOM OMFATTES AV § 9-14</u>	19
9.1	Innledning	19
9.2	Krav om virksomhetstilknytning	20
9.3	Terskelbeløp	21
9.4	Fysiske driftsmidler	24
9.5	Finansielle eiendeler	28
9.5.1	Generelt om finansielle eiendeler	28
9.5.2	Forholdet til fritaksmetoden	29
9.5.3	Forholdet til § 10-70	30
9.6	Forpliktelser	32
9.7	Omsetningsgjenstander	33
9.8	Immaterielle eiendeler	34
9.9	Er kontrakter omfattet av § 9-14, og i tilfelle hvilket alternativ?	37
<u>10</u>	<u>UTFLYTTING AV EIENDEL ELLER FORPLIKTELSE FRA NORSK BESKATNINGSOMRÅDE</u>	<u>41</u>
10.1	Generelt om innvinningsvilkåret	41
10.2	Overføringer som ikke er omfattet	43
10.3	Skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge	44
10.3.1	Subjektet flytter ut	44
10.3.1.1	Utgangspunktet	44
10.3.1.2	Objekter som blir igjen når subjektet flytter ut	45

10.3.1.3	Deltakerlignede selskaper	46
10.3.2	Objektet flytter ut	47
10.3.3	Kan et foretaksnavn ”tas ut” av norsk beskatningsområde?	49
10.4	Skattytere med begrenset skatteplikt til Norge	49
10.5	Skattytere som er skattepliktige til Norge etter NOKUS-reglene	51
<u>11</u>	<u>BEREGNING AV SKATTEPLIKTIG GEVINST OG FRADRAGSBERETTIGET TAP</u>	<u>53</u>
11.1	Beregning av utgangsverdi	53
11.1.1	Verdiendring etter utflyttingstidspunktet	55
11.1.2	Følger det av EØS-retten at en etterfølgende lavere realisasjonsverdi skal legges til grunn?	58
11.1.3	Forholdet til sktl. § 14-64	59
11.2	Beregning av inngangsverdi	60
<u>12</u>	<u>UTSETTELSE MED SKATTEBETALINGEN OG KRAV OM SIKKERHETSSTILLELSE</u>	<u>61</u>
12.1	Generelt om utsettelse	61
12.2	Kravet til sikkerhetsstillelse	63
12.3	Er krav om sikkerhetsstillelse i strid med EØS-avtalen?	65
12.3.1	Er krav om sikkerhetsstillelse en restriksjon?	65
12.3.2	Kan restriksjonen rettferdiggjøres?	66
12.3.2.1	Hvilket rettferdiggjørelsesgrunnlag kan anvendes?	66
12.3.2.2	Er restriksjonen forholdsmessig?	69
12.3.2.3	Kan flere rettferdiggjørelsesgrunnlag sees under ett?	71
12.4	Lovforslag om renteplikt	73
<u>13</u>	<u>OPPGAVEPLIKT</u>	<u>74</u>
13.1	Intern rett	74
13.2	Er kravet om oppgaveplikt i strid med EØS-avtalen?	75

<u>14</u>	<u>BORTFALL AV BETALINGSUTSETTELSE</u>	<u>77</u>
<u>15</u>	<u>BORTFALL AV PLIKT TIL Å BETALE UTFLYTTINGSSKATT</u>	<u>80</u>
<u>16</u>	<u>UMIDDELBAR OG IRREVERSIBEL SKATTEPLIKT</u>	<u>84</u>
16.1	Intern rett	84
16.2	Er krav om umiddelbar betaling for immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander i strid med EØS-avtalen?	87
16.2.1	Er krav om umiddelbar betaling en restriksjon?	87
16.2.2	Kan restriksjonen rettferdiggjøres i lys av territorialitetsprinsippet?	88
16.2.2.1	National Grid-saken	88
16.2.2.2	Immaterielle eiendeler	89
16.2.2.3	Omsetningsgjenstander	92
16.2.3	Kan restriksjonen rettferdiggjøres i lys av omgåelseshensynet?	93
<u>17</u>	<u>FRADRAGSRETT FOR TAP</u>	<u>94</u>
17.1	Vilkår for fradragsrett og forholdet til EØS-avtalen	94
17.2	Utsettelse og bortfall av fradragsretten	98
<u>18</u>	<u>DOBBELTBESKATNING</u>	<u>99</u>
18.1	Spørsmålet om dobbeltbeskatning der eiendeler og forpliktelser tas ut av norsk beskatningsområde	99
18.2	Spørsmålet om dobbeltbeskatning der eiendeler og forpliktelser tas inn i norsk beskatningsområde	102
<u>DEL III: HAR NORGE I SKATTEAVTALENE GITT AVKALL PÅ Å SKATTELEGGE VED UTFLYTTING?</u>		<u>105</u>
<u>19</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>105</u>
<u>20</u>	<u>KOMMER SKATTEAVTALEN TIL ANVENDELSE PÅ UTFLYTTINGSSKATT?</u>	<u>105</u>

20.1	Er utflyttingsskatt omfattet av art. 2?	105
20.2	Foreligger det en grenseoverskridende situasjon?	106
20.3	Foreligger det en internasjonal juridisk dobbeltbeskatningssituasjon, og hva er eventuelt relevansen av dette?	107
21	<u>INNEBÆRER SKATTEAVTALENE AT NORGE HAR GITT AVKALL PÅ BESKATNINGSRETTE</u>	108
21.1	Innledning	108
21.2	Overføring fra et hovedkontor i Norge til en utenlandsk filial	108
21.3	Overføring fra et fast driftssted i Norge til utenlandsk filial eller hovedkontor	110
21.4	Øvrige overføringer	111
21.4.1	Innledning	111
21.4.2	Hva ligger i begrepet ”alienation” i art. 13?	112
21.4.3	Kommer art. 13 til anvendelse?	114
22	<u>ER SKATTEKRAVET UTLØST PÅ UTFLYTTINGSTIDSPUNKTET ELLER REALISASJONSTIDSPUNKTET?</u>	118
22.1	Er skattekravet tilstrekkelig definitivt på utflyttingstidspunktet, slik at det kan sies å være utløst da?	118
22.2	Tilfeller hvor konsekvensen allikevel ikke blir tap av beskatningsretten?	122
22.2.1	Overføring av eiendeler og forpliktelser <i>til</i> et fast driftssted	122
22.2.2	Overføringer <i>fra</i> norsk filial til utenlandsk hovedkontor	122
23	<u>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER</u>	123
24	<u>LITTERATURLISTE</u>	126
25	<u>FORARBEIDER</u>	131
26	<u>LOV- OG FORSKRIFTSREGISTER</u>	132

<u>27</u>	<u>DOMSREGISTER</u>	<u>133</u>
<u>28</u>	<u>UTVALGET, ØVRIGE UTTALELSER, RESOLUSJONER MV.</u>	<u>134</u>
<u>29</u>	<u>SKATTEAVTALER</u>	<u>136</u>

DEL I: INNLEDNING

1 Tema og hovedproblemstilling

Begrepet *utflyttingsskatt* brukes om skatteregler som knytter skatteplikt til urealisert gevinst når skattesubjekter flytter ut av Norge, eller når skatteobjekter tas ut av norsk beskatningsområde.¹

Reglene om utflyttingsskatt er relativt nye i norsk skattelovgivning. Sktl. § 10-70 ble vedtatt i 2006, og denne hjemler skatteplikt for urealisert gevinst på aksjer og andeler mv. når personlige aksjonærer flytter ut av Norge.² I 2007 ble § 10-71 om skatteplikt for urealisert gevinst ved utflytting av SE- og SCE-selskaper vedtatt.³ Bestemmelsen ble i 2008 utvidet til å gjelde alle selskaper som er omfattet av § 2-2 første ledd.⁴ Sktl. § 9-14 ble også vedtatt i 2008, og denne hjemler skatteplikt på urealisert gevinst når eiendeler og forpliktelser tas ut av norsk beskatningsområde.⁵

Internasjonaliseringen medfører at antallet grenseoverskridende disposisjoner stadig øker. Forholdene ligger nå godt til rette for at fysiske og juridiske personer, eiendeler og kapital flyttes over landegrensene. Stadig flere benytter seg av disse mulighetene, og dette skaper et behov for utflyttingsskatt.

Utflytting innebærer en risiko for at Norge taper muligheten til å skattlegge urealisert gevinst opparbeidet i perioden før utflytting. Hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet gjør seg derfor gjeldende. I tillegg skaper utflytting også mulighet for omgåelse av de norske gevinstbeskatningsreglene. På denne bakgrunn har lovgiver

¹ Zimmer (2009c) s. 115.

² Lov av 15. desember 2006 nr. 81. Riksting vedtok lovgiver i 2005 en regel om utflyttingsskatt i den tidligere § 2-3 tredje ledd, jfr. Ot.prp nr.1(2005-2006) kap. 11, men denne ble ansett uvirksom i forhold til skatteavtalene, jfr. pkt. 5.1.

³ Lov av 14. desember 2007 nr. 107.

⁴ Lov av 12. desember 2008 nr. 99.

⁵ Lov av 12. desember 2008 nr. 99, gitt virkning f.o.m. inntektsåret 2008 for eiendeler og forpliktelser som tas ut fra norsk beskatningsområde etter 6. oktober 2008.

innført regler om utflyttingsskatt. Det er på den annen side klart at slik beskatning vil kunne virke særlig uheldig på internasjonal samhandel og mobilitet.

I denne fremstillingen foretas en analyse av § 9-14. Hovedproblemstillingen er bestemmelsens innhold og rekkevidde. Som en følge av at beskatningshjemmelen spenner over ulike rettsområder, oppstår det også enkelte problemstillinger når det gjelder skatteavtalene og EØS-retten. Dette behandles også.

2 Tidligere rettstilstand

Utflytting av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde var ingen innvinningsbegivenhet før vedtagelsen av § 9-14. Skatteplikt kunne heller ikke hjemles i de alminnelige gevinstbeskatningsreglene, og krevde derfor et uttrykkelig rettsgrunnlag.⁶

I forarbeidene til § 9-14 er det imidlertid anført at beskatningshjemmel allikevel kunne følge av andre grunnlag.⁷

For det første ble det anført at det i praksis var antatt at virksomhetsregelen i § 5-1 første ledd, jfr. § 5-30, ga hjemmel for å skattlegge urealiserte gevinster i form av et fortjenesteelement ved flytting av omsetningsgjenstander innenfor samme skattesubjekt. Sett f. eks at en norsk filial produserte varer og overførte disse til sitt utenlandske hovedkontor. Det ble antatt at filialen kunne beskattes for et fortjenesteelement ved overføringen, fordi dette var virksomhetsinntekt. Synspunktet har imidlertid vært kritisert i teorien.⁸ Som det vil fremgå, gir nå § 9-14 annet ledd b hjemmel for skatteplikt i slike tilfeller.

For det andre ble det anført at virksomhetsregelen også ville gi beskatningshjemmel ved omdisponering av gjenstander innenfor skattyters virksomhet, jfr. dommen inntatt i

⁶ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 39, pkt. 8.2.1, jfr. Ot.prp nr.16(1991-1992) s. 48, pkt. 5.1.

⁷ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 41, pkt. 8.2.4.

⁸ Aarbakke (1987) s. 159 stilte seg noe tvilende til om det fantes hjemmelsgrunnlag under 1911-loven i slike tilfeller.

Rt. 1992 s. 1379, ”Dynapac”.⁹ I denne saken hadde Dynapac AS omdisponert anleggsmaskiner fra omsetningsaktiva til driftsmidler. Forutsatt at omdisponeringen kunne karakteriseres som en fordel vunnet ved virksomhet, fantes det beskatningsgrunnlag etter dagjeldende § 42 første ledd. Eksempelvis omfatter dette tilfeller der maskiner som benyttes som omsetningsgjenstander overføres fra et fast driftssted til selskapets hovedkontor i et annet land, hvor det tas i bruk som driftsmiddel.¹⁰ Slike tilfeller vil imidlertid være sjeldne i praksis.

3 Hovedtrekkene i § 9-14

Hovedregelen i skatteloven er at gevinst og tap ikke skal skattlegges eller komme til fradrag før eiendelen eller forpliktelsen er realisert, jfr. § 5-1, jfr. § 5-30 og § 6-2. Sktl. § 9-14 innebærer et unntak fra dette ved at utflytting likestilles med realisasjon, slik at utflytting av eiendeler og forpliktelser anses som et innvinningskriterium, jfr. første ledd første punktum. Samtidig avgrenser bestemmelsen bl. a mot realisasjon, slik at det bare er overføringer med samme eier før og etter utflyttingen som omfattes, jfr. første ledd annet punktum.

Bestemmelsen gjelder fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler, forpliktelser, omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler, jfr. tredje ledd a-e. Med unntak av finansielle eiendeler gjelder krav om virksomhetstilknytning, jfr. sjette ledd.

Skatteplikt utløses når slike eiendeler eller forpliktelser ”tas ut av norsk beskatningsområde”, jfr. annet ledd a-c. Avgjørende er om eiendelen eller forpliktelsen etter flyttingen befinner seg i en slik situasjon at gevinst på disse ikke lenger kan beskattes i Norge. Dette avhenger både av intern rett og av skatteavtalene.

Det følger av annet ledd a, som gjelder skattytere som er bosatt eller hjemmehørende i Norge, at eiendel eller forpliktelse tas ut dersom den f. eks overføres fra hovedkontoret i Norge til en filialstat der skatteavtalen er basert på unntaksmetoden. Er skatteavtalen basert på kreditmetoden, eller det ikke foreligger noen skatteavtale, er eiendelen ikke

⁹ Dette eksempelet skiller seg fra forrige eksempel ved at eiendelene der var varer hele tiden.

¹⁰ Ot. prp nr.1(2008-2009) s. 41, pkt. 8.2.4.

tatt ut. Etter bokstav b, som gjelder begrenset skattepliktige, tas eiendeler og forpliktelser ut f. eks dersom eiendeler flyttes fra filialen i Norge til hovedkontoret i et annet land, eller dersom virksomheten i Norge ikke lenger anses som et fast driftssted iht. skatteavtalen. Opphør av norsk kontroll av et NOKUS-selskap omfattes også, jfr. bokstav c.

Er eiendelen tatt ut av norsk beskatningsområde etter annet ledd, anses gevinsten innvunnet siste dag før dette tidspunktet, jfr. første ledd første punktum. Dette tidspunktet skal også være tidfestingstidspunktet, jfr. § 14-27.

Ved beregning av skattepliktig gevinst skal utgangsverdien settes til markedsverdi ved utflytting, evt. fastsatt ved skjønn dersom markedsverdi ikke er kjent, jfr. åttende ledd. Inngangsverdi fastsettes etter alminnelige regler.

Skattyter kan kreve utsettelse med *skattebetalingen* for fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser, eventuelt mot å stille sikkerhet, jfr. niende ledd. Skatten utlignes ved utflyttingen, men betalingen utsettes. Retten til betalingsutsettelse kan senere bortfalle slik at betalingsplikten aktualiseres, jfr. tiende ledd. Selve skatteplikten bortfaller dersom det ikke skjer en realisasjon innen fem år, eller eiendelen tas inn i norsk beskatningsområde igjen i løpet av samme periode, jfr. ellefte ledd d og e. Er realisasjonsverdien lavere enn utflyttingsverdien, kan realisasjonsverdien legges til grunn som utgangsverdi.

Dersom immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander tas ut, kan skattyter derimot ikke kreve utsettelse. Skatteplikten kan heller ikke bortfalle senere, og en lavere realisasjonsverdi er ikke relevant.

Sktl. § 9-14 åpner i begrenset utstrekning for tapsfradrag, jfr. syvende ledd.

Skattepliktig gevinst etter § 9-14 vil ofte også være skattepliktig i tilflyttingsstaten. Skattyter gis da kredit i den norske utflyttingskatten for skatt betalt på samme gevinst i tilflyttingsstaten, jfr. ellefte ledd c. Dette benevnes omvendt kredit, fordi Norge som kildestat gir kredit.

4 Grunnleggende hensyn

4.1 Anførte hensyn

4.1.1 Beskyttelse av det norske skattefundamentet

Departementet fremhever hensynet til å sikre det norske skattefundamentet som den viktigste og overordnede begrunnelse for å innføre §9-14. Hovedformålet med innføringen av bestemmelsen var å få en klar og generell hjemmel for beskatning når eiendeler og forpliktelser tas ut av norsk beskatningsområde.¹¹

Utflytting medfører en risiko for uthuling av det norske skattefundamentet ved at Norge ikke får beskattet kapitalgevinst som ellers ville vært skattepliktig dersom utflytting ikke hadde skjedd. Slik gevinst kan stamme både fra verdistigning og fra avskrivninger som er større enn den faktiske verdireduksjonen. Norge vil også normalt ha innrømmet fradrag for kostnader skattyter har hatt i tilknytning til disse eiendelene, noe som kan ha vært gunstig for skattyter, og som kan ha bidratt til verdistigningen. I tillegg har eiendelene ofte nytt godt av øvrige ressurser i Norge, som f. eks infrastruktur, lovgivning osv.

Henvisningen til beskyttelse av det norske skattefundamentet er i realiteten en henvisning til territorialitetsprinsippet.¹² Skatteavtalene anerkjenner dette prinsippet i stor utstrekning,¹³ og det er også et relevant hensyn som kan rettferdiggjøre restriksjoner i EU-retten.¹⁴ Samtidig finnes det ikke en helt klar definisjon av prinsippets innhold.¹⁵

Eiendeler og forpliktelser som tas ut av norsk beskatningsområde og realiseres i tilflyttingslandet, vil ha tilknytning både til Norge og tilflyttingslandet. Dette reiser spørsmål om fordeling av beskatningsretten. Territorialitetsprinsippet brukes for å

¹¹ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 49, pkt. 8.5.1.

¹² Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 49, pkt. 8.5.1.1.

¹³ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 49, pkt. 8.5.1.1, jfr. Ståhl (2006) s. 165.

¹⁴ Jfr. C-470/04 N og C-371/10 National Grid.

¹⁵ Generaladvokat Kokotts forslag til avgjørelse i C-470/04 N, fremsatt 30. mars 2006, premiss 93.

begrunne norsk beskatningsrett til *den verdistigning som har oppstått mens eiendelen befant seg innenfor norsk beskatningsområde*.¹⁶ Dette er den samme forståelsen av territorialitetsprinsippet som EU-domstolen har lagt til grunn i både *N-saken* og *National Grid Indus-saken*.¹⁷ Et spørsmål som forfølges i denne fremstillingen er om beskatning etter § 9-14 faktisk er begrenset til denne verdistigningen, eller om beskatningen omfatter mer eller mindre enn denne.¹⁸ Konklusjonen på dette spørsmålet vil kunne ha betydning for forholdet til EØS-avtalen.

4.1.2 Omgåelse av skattelovgivningen

Hensynet til å hindre omgåelse av skattelovgivningen har også vært et formål med innføringen av § 9-14. Bestemmelsen skal forhindre at skattytere tar eiendeler ut av norsk beskatningsområde til et land med lavere skattesatser før et allerede planlagt salg, for å på denne måten oppnå et mindre skattetrykk.¹⁹

Forarbeidene bruker dels ”omgåelse”, og dels ”unndragelse”.²⁰ Dette er noe unøyaktig, idet det må skilles mellom disse begrepene. Eksemplet som er beskrevet i avsnittet ovenfor viser at forarbeidene sikter til ”omgåelse”.

Omgåelseshensynet vil kanskje gjøre seg gjeldende i større grad for utflytting etter § 9-14, enn etter §§ 10-70 og 10-71, fordi det kan være enklere å flytte eiendeler og forpliktelser ut av norsk beskatningsområde enn å gjennomføre en skattemessig emigrasjon.

¹⁶ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 49, pkt. 8.5.1.1. Oppfatningen synes ellers å være at det er rimelig ut fra territorialitetsprinsippet å beskatte ved utflytting, jfr. Wattel (2012) s. 956.

¹⁷ Dette fremgår ved at domstolen viser til at territorialitetsprinsippet må sammenkobles med en tidsrelatert komponent, jfr. C-470/04 N, premiss 46, jfr. C-371/10 National Grid, premiss 46.

¹⁸ Zuijendorp (2007) s. 11, reiser dette spørsmålet for de nederlandske reglene som ble behandlet i *N-saken*.

¹⁹ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 50, pkt. 8.5.1.3.

²⁰ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 50, pkt. 8.5.1.3.

4.1.3 Forholdet mellom beskyttelse av skattefundamentet og omgåelse

Forarbeidene fremstiller hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet som det vesentligste hensyn bak bestemmelsen. Hensynet til å forhindre omgåelse er også fremhevet, men fremstår samtidig noe nedtonet.²¹

En overordnet problemstilling i denne fremstillingen er om regelens utforming og faktiske virkning innebærer at omgåelseshensynet i realiteten har større betydning enn det forarbeidene gir inntrykk av. Denne problemstillingen henger sammen med det spørsmålet som ble skissert i kap. 4.1.1, ved at eventuelle elementer som er utslag av omgåelseshensynet kan være uforenlig med territorialitetsprinsippet. Det at bestemmelsen ivaretar det ene eller andre hensynet, vil kunne ha betydning for forholdet til EØS-retten. I tillegg har det en videre rettspolitisk interesse. Spørsmålet vil bli analysert ved å se hvordan de to hensynene er reflektert i de konkrete reglene.

4.2 Hvilke andre hensyn gjør seg gjeldende?

Hensynet til å ivareta Norges rolle i det internasjonale markedet taler mot at utflyttingsskatt innføres, og i hvert fall at slike regler ikke utformes så strengt.²² Utflyttingsskatt kan virke uheldig på skattytere som vurderer utflytting, og kan også medføre at utenlandske aktører som vurderer å drive virksomhet i Norge avstår fra dette. Hensynet til at skattytere bør kunne operere i ulike jurisdiksjoner uten uforholdsmessige hindringer gjør seg derfor også gjeldende.

Dette hensynet har særlig betydning når det gjelder forholdet til EØS-avtalen, fordi det kan reise spørsmålet om det foreligger en ulovlig restriksjon. I en rettspolitisk sammenheng gjør imidlertid hensynet seg gjeldende utover det som kreves av EØS-avtalen.²³ Hensynet er viet liten plass i forarbeidene når det gjelder spørsmålet om § 9-14 som sådan bør innføres. Når det gjelder spørsmålet om den nærmere

²¹ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 50, pkt. 8.5.1.3.

²² Wattel (2012) s. 956.

²³ Zimmer (2009c) s. 115.

utformingen av § 9-14, anføres imidlertid hensynet til støtte for at skatteplikten bør bortfalle etter fem år dersom realisasjon ikke finner sted.²⁴

Bestemmelsen kan også sees som et utslag av nøytralitetsprinsippet, dvs. at skattereglene i minst mulig grad skal påvirke skattyternes handlemåte. Selv om reglene ikke bare rammer omgåelsestilfellene, men også andre tilfeller, er tanken at regelen vil forhindre at skattytere flytter ut for å unngå beskatning etter de norske gevinstbeskatningsreglene.²⁵ Til dette kan det innvendes at utflyttingsskatt allikevel ikke vil være nøytral fordi den kan påvirke skattyterne til å avstå fra utflytting.

Utflyttingsskatt innebærer generelt også et potensial for dobbeltbeskatning. Sett at Norge som fraflyttingsstat beregner kapitalgevinsten på tidspunktet for utflytting, og tilflyttingsstaten legger historisk kostpris til grunn som inngangsverdi. Tilflyttingsstaten beskatter da hele kapitalgevinsten fra ervervelse frem til den faktiske avhendelsen, og verdistigningen fra ervervstidspunktet frem til utflyttingen dobbeltbeskattes. Å forhindre dette er derfor også et hensyn bak § 9-14.

5 Forholdet til tilstøtende bestemmelser

5.1 Sktl. § 10-70

Sktl. § 10-70 gir hjemmel til å beskatte urealisert gevinst på aksjer og andeler mv. når fysiske personer flytter ut av riket.

Bestemmelsen erstatter den tidligere § 2-3 tredje ledd,²⁶ som i stedet for utflyttingsskatt hjemlet en utvidet subjektiv skatteplikt. Innvinningskriteriet var da ikke utflyttingen, men en senere realisasjon dersom denne fant sted innen fem år etter utflytting. Dette var

²⁴ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 60, pkt. 8.5.7.2.

²⁵ Jfr. Arendonk m.fl. (2005) s. 197, som viser til Rijker. Rijker hevder at et skattesystem uten beskatning ved utflytting vil skape ubalanse og ulikhet, fordi skattytere som ikke flytter ut blir skattepliktige på et senere tidspunkt.

²⁶ Vedtatt ved lov av 26. juni 1992 nr 75, jfr. skatteloven av 1911, § 15 første ledd e, videreført i skatteloven av 1999, § 2-3 tredje ledd.

problematisk fordi skatteavtalen som regel tildelte eksklusiv beskatningsrett til tilflyttingsstaten fordi denne var hjemstat på realisasjonstidspunktet.²⁷

Senere valgte lovgiver å innføre en regel om utflyttingsskatt i § 2-3 tredje ledd.²⁸ Også denne bestemmelsen var problematisk i forhold til skatteavtalene, fordi den bare knyttet opphør av skatteplikt i Norge til intern rett. På dette tidspunktet kunne skatteplikten til Norge iht. skatteavtalen allerede være opphørt, og Norge kunne da ikke gjennomføre utflyttingsskatt. Bestemmelsen ble senere endret slik at opphør av skatteplikt etter skatteavtalene også ble inntatt, og ble samtidig endret til § 10-70. Denne utviklingen har også fått betydning for utformingen av § 9-14, der opphør etter både intern rett og skatteavtalene er gjort til skattutløsende begivenheter, jfr. § 9-14 annet ledd a og b. Dette er for øvrig ett av flere punkter der § 9-14 er utformet med § 10-70 som lovteknisk modell.

Sktl. § 9-14 fjerde ledd unntar finansielle eiendeler som eies av fysiske personer bosatt i riket etter § 2-1 ved utflytting. Dette kan imidlertid være gjenstand for beskatning etter § 10-70, og bestemmelsene har derfor ikke et overlappende anvendelsesområde.

5.2 Sktl. § 10-71

Sktl. § 10-71 hjemler skattlegging av urealisert gevinst på eiendeler mv. dersom et selskap flytter ut av riket.

Bestemmelsen ble endret ved lov av 10. juni 2011 nr. 16, og gjelder nå bare dersom utflyttingen skjer til stat utenfor EØS, eller til et lavskattelend innenfor EØS hvor selskapet ikke blir reelt etablert, jfr. § 10-71 annet ledd. Endringen ble begrunnet i sammenhengen med de foreslåtte endringene for grenseoverskridende fusjoner og fisjoner.²⁹ I tillegg antok departementet at forslaget ville innebære at det norske regelverket etter endringen var i samsvar med de synspunkter ESA fremmet i sin

²⁷ Dette gjelder i hvert fall skatteavtaler basert på OECDs Mønsteravtale. I det følgende tas det sikte på skatteavtaler basert på dette mønsteret.

²⁸ Lov av 9. desember 2005 nr. 113.

²⁹ Prop. 78 L(2010-2011) s. 36, pkt. 10.1. Se også Prop. 116 LS (2010-2011) s. 24, pkt 3.2.

grunngitte uttalelse 2. mars 2011, der konklusjonen var at dagjeldende § 10-71 var i strid med EØS-avtalen.³⁰

Dersom selskapet flytter til et land utenfor EØS, eller til et lavskatteland innenfor EØS uten å være reelt etablert der, omfattes dette både av § 10-71 første ledd og av § 9-14 annet ledd a. Det må imidlertid følge av systemet i § 10-71 at det bare er denne bestemmelsen skal benyttes, jfr. første til tredje ledd. Skattemyndighetene har her et dobbelt hjemmelsgrunnlag, og kan bruke den bestemmelsen som fører lengst, i dette tilfellet § 10-71 som bl. a ikke gir mulighet til utsettelse med betalingsplikten.

Dersom et selskap flytter til et normalskatteland innenfor EØS, eller et lavskatteland innenfor EØS der selskapet er reelt etablert, omfattes ikke dette av første ledd, jfr. annet ledd. Det er imidlertid et krav om videreføring av eiendeler og forpliktelser i filial mv. i Norge som vilkår for skattefritak for gevinster knyttet til disse objektene, jfr. § 10-71 tredje ledd, jfr. § 9-14. Sktl. § 9-14 står i denne sammenheng på egne bein, og ville i prinsippet ha kommet til anvendelse selv uten denne henvisningen. Før endringen kom i 2011, la imidlertid forarbeidene til grunn at § 10-71 kunne brukes i stedet for § 9-14,³¹ slik at henvisningen således er en påminnelse om at dette ikke lenger gjelder i slike tilfeller.

5.3 Sktl. § 11-11

Grenseoverskridende fusjon og fisjon ble ved lovendring av 10. juni 2011 nr. 16 tillatt gjennomført uten skattlegging av hverken selskap eller aksjonærer, jfr. § 11-11.³² Frem til dette tidspunktet, og fortsatt utenfor EØS, har grenseoverskridende fusjon/fisjon ikke latt seg gjennomføre med skattemessig kontinuitet. Dette er fordi slik omorganisering innebærer realisasjon, og fordi unntakene i § 11-2 til § 11-10 bare gjelder innenlandske fusjoner/fisjoner, jfr. § 11-1 annet ledd.

³⁰ Grunngitt uttalelse fra ESA, 2. mars 2011, særlig s. 23 flg. Se også Prop. 78 L(2010-2011) s. 6, pkt. 1.

³¹ Ot.prp nr. 1(2008-2009) s. 68, pkt. 8.5.11.

³² Endringsloven omfattet også grenseoverskridende aksjebytte, men det avgrenses mot dette i fremstilling fordi aksjebytte ikke innebærer utflytting av eiendeler, jfr. § 11-11 tredje ledd.

Skattefritak forutsetter imidlertid at eiendeler og forpliktelser ikke tas ut av norsk beskatningsområde, jfr. § 11-11 tredje ledd, som henviser til § 9-14. I den grad disse faktisk tas ut, vil de være gjenstand for beskatning etter § 9-14. Dette beror imidlertid på en tolkning av § 9-14 annet ledd a-c.

Det kan reises spørsmål om henvisningen til § 9-14 er nødvendig. Sktl. § 9-14 første ledd annet punktum avgrenser mot realisasjon, og fordi grenseoverskridende fusjon/fisjon i utgangspunktet er realisasjon, kan det hevdes at en henvisning kreves av den grunn. På den annen side følger det av § 11-11 at grenseoverskridende fusjon/fisjon kan gjennomføres med kontinuitet, og således kan sies å være et unntak fra realisasjon. I så fall kan det hevdes at dette ikke er unntatt fra § 9-14, og at henvisningen ikke er nødvendig. Det at det foreligger en viss tvil viser imidlertid at henvisningen i seg selv har en avklarende betydning.

Når det gjelder forskjellen på fusjon/fisjon og utflytting etter § 10-71, var det nødvendig å innføre et unntak i § 11-11 for å kunne gjennomføre skattefritak, fordi grenseoverskridende fusjon/fisjon utløser skatteplikt som følge av at det er realisasjon. Utflytting anses i utgangspunktet ikke som realisasjon,³³ og derfor var det i denne sammenheng nødvendig med hjemmel for skatteplikt, jfr. innføringen av § 10-71.

5.4 Sktl. §§ 14-60 flg.

I sktl. §§ 14-60 flg. er det gitt særlige avskrivningsregler for driftsmidler som tas inn og ut av norsk beskatningsområde.³⁴ Bestemmelsene gjaldt også før § 9-14 ble vedtatt, men er ikke regler om utflyttingsskatt som sådan.

Reglene i § 14-61 til § 14-63 gjelder driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde. Sktl. § 14-61, jfr. § 14-60 femte ledd, fastsetter at inngangsverdien skal settes til historisk kostpris redusert med tenkte saldoavskrivninger eller lineære

³³ Utv. 1998 s. 848 la imidlertid til grunn at utflytting av selskapet innebar en plikt til å avvikle selskapet gjennom oppløsning og likvidasjon, og at dette utløste likvidasjonsbeskatning. I denne uttalelsen knyttes imidlertid ikke skatteplikten direkte til utflyttingen, men til at utflyttingen innebærer plikt til å likvidere, og at slik likvidasjon er realisasjon.

³⁴ Naas m.fl (2011) s. 241 flg., Zimmer (2009a) s. 325 flg.

avskrivninger i perioden mellom anskaffelse og inntak. Sktl. § 9-14 gir lite veiledning om fastlegging av inngangsverdien i slike tilfeller, og må derfor sees i sammenheng med § 14-61. Sktl. §§ 14-62 og 14-63 regulerer videre hvordan og hva slags avskrivninger som skal foretas når driftsmidler er tatt inn i norsk beskatningsområde.

Når driftsmiddelet tas ut av norsk beskatningsområde, skal det foretas et inntektsoppgjør etter § 14-64, som innebærer tilbakeføring av foretatte meravskrivninger. Det fremgår av § 9-14 åttende ledd at utgangsverdien ved gevinstberegning etter denne bestemmelsen skal reduseres med et eventuelt inntektsoppgjør etter § 14-64.

6 Forholdet til EØS-avtalen og skatteavtalene

6.1 EØS-avtalen

EØS-avtalens hoveddel er inkorporert i intern norsk rett gjennom lov av 27. november 1992, nr. 109 § 1, og den er gitt forrang fremfor norsk motstridende lovgivning i § 2. Hverken direkte eller indirekte beskatning er i utgangspunktet omfattet av EØS-avtalens anvendelsesområde, jfr. EØS-avtalens art. 1, men det er allikevel klart at Norges beskatningskompetanse må utøves i samsvar med de fire friheter.³⁵

De fire friheter skal i utgangspunktet sikre at utlendinger behandles i *vertsstaten* på samme måte som de som er hjemmehørende der. EU-domstolen har imidlertid fastslått at frihetene også sikrer at en medlemsstat ikke hindrer at en fysisk eller juridisk person etablerer seg i en *annen* medlemsstat.³⁶ Det er i denne sammenhengen at spørsmålet om utflyttingsskatt og forholdet til de fire friheter oppstår.

Når det gjelder § 9-14 er det særlig spørsmål om en umiddelbar skattlegging av immaterielle eiendeler og forpliktelser er i strid med etableringsfriheten slik denne er kommet til uttrykk i EØS-avtalen art. 31, jfr. art. 34. Det oppstår bl. a også spørsmål om Norge kan kreve sikkerhet ved utsettelse, samt hvilke plikter som kan pålegges skattyter dersom utsettelse gis. Dette behandles i den videre fremstillingen.

³⁵ Jfr. E-1/04 Fokus Bank, premiss 20.

³⁶ Jfr. C-81/87 Daily Mail, C-9/02 Lasteyrie, premissene 40 og 42. Se også Wattel (2012) s. 955.

Per mars 2012 foreligger det kun dommer fra EU-domstolen som berører utflyttingsskatt, og ingen fra EFTA-domstolen.³⁷ Spørsmålet er i hovedsak om utviklingen i EU har direkte betydning for Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, og hva dette innebærer for § 9-14. Dette forutsetter en viss generell innføring i hvordan stillingen er for utflyttingsskatt i EU-retten, og det gis derfor i det følgende en presentasjon av de sentrale dommene i denne sammenheng.

EU-domstolens oppfatning er at statene prinsipielt sett er berettiget til å skattlegge verdistigning som har oppstått innenfor statens territorium.³⁸ Samtidig er domstolen klar på at utflyttingsskatt utgjør en restriksjon fordi skattyter utsettes for en tidligere skattlegging enn en som ikke flytter ut. Spørsmålet er i stedet hvordan disse reglene skal utformes for å være forenlig med fellesskapsretten. EU-domstolen har avsagt totalt tre dommer om utflyttingsskatt, og disse behandles i det følgende. Avgjørelsene viser at det er forholdsmessighetsvurderingen som er det vesentligste hinderet for utflyttingsskatten.

6.1.1 C-9/02 - *Hughues de Lasteyrie du Saillant*

I *Lasteyrie-saken* kom spørsmålet om utflyttingsskatt opp fordi en fransk statsborger, Hughues Lasteyrie du Saillant, 12. september 1998 flyttet fra Frankrike for å bosette seg i Belgia. Flyttingen medførte at Lasteyrie opphørte å være skattepliktig til Frankrike, og dermed oppstod en umiddelbar skatteplikt etter franske regler for urealisert gevinst på andeler han eide i selskaper hjemmehørende i Frankrike. Til sammenligning ble franske skattytere som valgte å beholde sitt bosted i Frankrike skattlagt først ved en endelig realisasjon.³⁹

³⁷ Sak E-15/11 *Arcade Drilling AS v. Staten v/ Skatt Vest*, skal imidlertid snart behandles av EFTA-domstolen. Oslo tingrett anmodet i november 2011 EFTA-domstolen om en uttalelse i *Arcade-saken*. Saken gjelder spørsmålet om selskapet kunne likvidasjonsbeskattes ved flytting av selskapets hovedsete i 2002. Et av spørsmålene som ble forelagt EFTA-domstolen var hvorvidt det hadde betydning at utsettelse med innbetalingen av skatten ikke ble gitt. EFTA-domstolen har per 1.juni 2012 ikke avgitt sin ”opinion”, men flere land, i tillegg til kommisjonen og ESA, har avgitt sine partsinnlegg.

³⁸ Senest bekreftet i C-371/10 *National Grid*, premiss 46, og C-470/04 *N*, premiss 46.

³⁹ C-9/02 *Lasteyrie*, premissene 12 flg.

Lasteyrie du Saillant gikk til sak mot den franske stat med påstand om at beskatningen var i strid med fellesskapsretten.

Etter de franske reglene kunne skattyter få utsettelse med innbetaling av skatten, men dette forutsatte en søknad samt oppfyllelse av en rekke vilkår. Skattyter måtte stille sikkerhet, gevinsten måtte beregnes, og det måtte gis melding til myndighetene om gevinsten ved utflytting. I tillegg måtte det utpekes en representant i Frankrike som kunne fungere som en mellommann for all kommunikasjon i forbindelse med skattekravet. Dersom vilkårene var oppfylt, var det mulig å få utsettelse i fem år. Utsettelsen ble bare opprettholdt dersom skattyter oppfylte sin årlige meldeplikt til franske skattemyndigheter. Dersom realisasjon ikke fant sted i løpet av disse fem årene bortfalt skattekravet.⁴⁰

EU-domstolen underkjente de franske reglene fordi de ble ansett å være i strid med EU-traktatens bestemmelse om etableringsfrihet, jfr. nå art. 49 TFEU. En skattyter som flytter ut av medlemsstaten og beskattes ved utflytting behandles mindre fordelaktig i forhold til en skattyter som *ikke* flytter ut, fordi denne beskattes først ved realisasjon. Denne forskjellsbehandlingen er i det minste egnet til å avskrekke skattyter fra å flytte ut, og utgjør således en restriksjon.⁴¹ I tillegg var kravet om sikkerhetsstillelse for å oppnå utsettelse i seg selv tilstrekkelig til å utgjøre en restriksjon. Via henvisning til generaladvokatens forslag til avgjørelse fremgår det at oppgaveplikten ved utflytting og i hvert av de etterfølgende årene kunne bidra til at det forelå en restriksjon.⁴²

Den franske utflyttingsskatten var begrunnet i hensynet til å forhindre skattemotivert utflytting,⁴³ og domstolen fant at dette hensynet i utgangspunktet var relevant. Den franske regelen var allikevel ikke forholdsmessig. Begrunnelsen var at bestemmelsen med sin vide utforming ikke bare omfattet tilfeller hvor utflytting var motivert av

⁴⁰ C-9/02 Lasteyrie, premiss 3.

⁴¹ C-9/02 Lasteyrie, premiss 46.

⁴² C-9/02 Lasteyrie, premiss 47.

⁴³ C-9/02 Lasteyrie, premissene 64-65.

skatteunngåelse, men også tilfeller hvor utflytting hadde andre formål.⁴⁴ Restriksjonen kunne derfor ikke rettfærdiggjøres.

6.1.2 C-470/04 - N

I *N-saken* behandlet domstolen de nederlandske reglene om utflyttingsskatt på latent gevinst på aksjebeholdning der fysiske personer flytter ut, altså den nederlandske varianten av reglene i *Lasteyrie*.

Den nederlandske statsborgeren N flyttet i januar 1997 til Storbritannia. Opphør av status som hjemmehørende i Nederland medførte at skattyter ble beskattet for en latent gevinst på aksjer han eide ved utflytting. For å få utsettelse med betalingen måtte det stilles sikkerhet, og N pantsatte aksjer for å oppfylle dette kravet. Til gjengjeld fikk han utsettelse med innbetaling av skatten i ti år, eller frem til tidspunktet for realisasjon. Dersom aksjene ikke var solgt innen ti år bortfalt skatteplikten.⁴⁵

Som følge av *Lasteyrie-saken* valgte nederlandske myndigheter å frafalle kravet om sikkerhet i 2004, og skattyter fikk de pantsatte aksjene tilbake. Skattekravet som sådan ble imidlertid opprettholdt. Den nederlandske skattyteren gikk til sak, og mente at både skatleggingen i seg selv, samt kravet om sikkerhetsstillelse, var i strid med fellesskapsretten.

EU-domstolen kom også i denne saken til at det forelå en restriksjon, og la igjen vekt på at en skattyter som flytter ut beskattes tidligere enn en som ikke flytter ut. Det ble også særlig fremhevet at fordi senere verdifall i perioden mellom utflytting og realisasjon ikke ble tatt i betraktning ved utflytting, utsettes denne skattyteren for en *tidligere* og potensielt *høyere* beskatning.⁴⁶ Domstolen gjentok også sin uttalelse fra *Lasteyrie* om at kravet til sikkerhetsstillelse i seg selv er en restriksjon.⁴⁷ I tillegg bidro kravet til oppgaveplikt ved utflytting til at det forelå restriksjon.⁴⁸

⁴⁴ C-9/02 *Lasteyrie*, premissene 50-54. Dette er i tråd med tidligere rettspraksis, jfr. C-28/95 *Leur Bloem*, jfr. C-110/99 *Emsland-Stärke*.

⁴⁵ C-470/04 N, premissene 1-13.

⁴⁶ C-470/04 N, premissene 35 og 37.

⁴⁷ C-470/04 N, premiss 36.

Domstolen vurderte ikke rettferdiggjørelsesspørsmålet på bakgrunn av omgåelseshensynet, men i stedet om hensynet til fordeling av beskatningskompetansen mellom statene basert på territorialitetsprinsippet tilknyttet en tidsmessig komponent kunne rettferdiggjøre restriksjonen. Dette ble besvart bekreftende.⁴⁹ I *Lasteyrie-saken* bygget domstolen bare på omgåelseshensynet. *N-saken* kan således sies å være uttrykk for at det skjer en dreining fra omgåelseshensynet over til territorialitetsprinsippet som rettferdiggjørelsesmåte.⁵⁰ Dette kan forklares med at de nederlandske reglene gav ny inngangsverdi ved innflytting til Nederland, og at domstolen derfor fant at reglene var egnet til å ivareta dette prinsippet.⁵¹

På bakgrunn av dette hensynet var det bare kravet til oppgaveplikt ved utflytting som ble ansett forholdsmessig, og som derfor kunne rettferdiggjøres. Når det gjaldt sikkerhetsstillelse fant domstolen at bistandsdirektivene utgjorde et mindre inngripende alternativ. Videre ble det understreket at den nederlandske regelen måtte ha tatt etterfølgende verdifall i betraktning dersom den skulle ha vært ansett forholdsmessig. Den nederlandske regelen som sådan kunne derfor ikke rettferdiggjøres.

6.1.3 C-371/10 - National Grid Indus

29. november 2011 avsa EU-domstolen i storkammer dom i en sak som gjaldt flytting av et nederlandsk aksjeselskap, National Grid Indus BV. Dommen er ansett for å være en av de viktigste avgjørelsene fra EU-domstolen i 2011,⁵² og det er første gang domstolen har tatt stilling til utflyttingsskatt for *juridiske* personer. Domstolen bekreftet i stor utstrekning at prinsippene lagt til grunn for fysiske personer også i det vesentlige må legges til grunn for juridiske personer.

Etter flytting av selskapets ledelse fra Nederland 15. desember 2000, ble selskapet hjemmehørende i Storbritannia iht. skatteavtalen mellom Nederland og Storbritannia.

⁴⁸ C-470/04 N, premiss 38.

⁴⁹ C-470/04 N, premiss 46.

⁵⁰ Dette kommer enda tydeligere frem i C-371/10 National Grid, jfr. kap 6.1.3.

⁵¹ Generaladvokat Kokotts forslag til avgjørelse, fremsatt 30. mars 2006, premissene 97, 100-101, og 107.

⁵² Totalt var ti stater involvert i prosessen for EU-domstolen.

Samtidig var selskapet fortsatt registrert i Nederland, og eksisterte således også som en juridisk person der.⁵³ Det var på det rene at flyttingen ikke var skattemotivert.

Selskapets eneste eiendel var en fordring på et britisk selskap som på utflyttingstidspunktet innebar en urealisert valutagevinst. Flyttingen utløste utflyttingsskatt på denne urealiserte valutagevinsten, og det ble ikke gitt utsettelse med beskatningen til realisasjon faktisk fant sted. Spørsmålet for EU-domstolen var om slik umiddelbar skattlegging var i strid med etableringsretten, jfr. art. 49 (TFEU).

EU-domstolen kom til at den umiddelbare betalingsplikten ved utflytting utgjorde en restriksjon. Avgjørende var at innenlandske transaksjoner beskattes først ved realisasjon, og selskaper som flytter ut settes dermed i en likviditetsmessig dårligere stilling. Denne forskjellsbehandlingen er egnet til å medføre at skattytere avstår fra å benytte seg av etableringsfriheten.⁵⁴

Som i *N-saken* fant domstolen at hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom statene i henhold til territorialitetsprinsippet, basert på en tidsmessig komponent, i prinsippet kunne rettfærdiggjøre restriksjonen.⁵⁵ Avgjørelsen er et uttrykk for at domstolen legger enda større vekt på territorialitetsprinsippet. Dette fremgår ved at domstolen, til forskjell fra *N-saken*, presiserer at det ikke er krav om at fraflyttingslandet tar etterfølgende verdifall i betraktning.⁵⁶

I forholdsmessighetsvurderingen foretar domstolen et skille mellom *fastsettelse* og *innkrevingen* av skattekravet.⁵⁷ Det er bare forholdsmessig at skattekravet fastsettes på utflyttingstidspunktet. Når det gjelder innkreving, kan ikke staten ha en regel om umiddelbar beskatning, men må gi skattyter *valget* mellom følgende to alternativer.

⁵³ Dette forholdet berører spørsmålet om et selskap i det hele tatt kan påberope seg etableringsfriheten for utflyttingsskatt, men dette behandles ikke i denne fremstillingen.

⁵⁴ C-371/10 National Grid, premiss 41.

⁵⁵ C-371/10 National Grid, premiss 46.

⁵⁶ C-371/10 National Grid, premiss 56.

⁵⁷ C-371/10 National Grid, premiss 51.

Enten kan skattyter velge å betale skatten umiddelbart ved utflytting, noe som innebærer at skattyter må godta de likviditetsmessige ulemper som medfølger. Alternativt kan skattyter kreve utsettelse, men må da også godta de administrative byrder dette innebærer. Ved at domstolen foreslår en slik løsning, og samtidig bygger på territorialitetsprinsippet, forutsettes det at dette prinsippet kan ivaretas selv om skattyter gis utsettelse med betalingen. I tillegg gir domstolen uttrykk for at staten kan kreve sikkerhet og muligens også renter.⁵⁸

6.2 Skatteavtalene

Regler om utflyttingsskatt reiser generelt spørsmål om forholdet til skatteavtalen. Hovedproblemstillingen er om Norge i skatteavtalen har gitt avkall på retten til å skatlegge ved utflytting. I en utflyttingssituasjon der skattyter realiserer eiendelen eller forpliktelsen i tilflyttingsstaten, vil Norge være kildestat, og tilflyttingsstaten er hjemstat. Dersom skatteavtalen fordeler beskatningsretten til hjemstaten, skal Norge avstå fra beskatning, og det er hevdet at utflyttingsskatt i så måte er i strid med skatteavtalenes fordelingsregler.⁵⁹ Til tross for at dette spørsmålet har vært, og fremdeles er, internasjonalt debattert, er spørsmålet lite berørt i forarbeidene til § 9-14.

Norges skatteavtaler regulerer ikke spesifikt utflyttingsskattespørsmål som oppstår ved at eiendeler og forpliktelser mister tilknytning til norsk beskatningsområde. Forholdet mellom § 9-14 og skatteavtalene må etter dette vurderes med grunnlag i de alminnelige fordelingsbestemmelsene i skatteavtalene.

Problematikken rundt skatteavtalene vil i fremstillingen behandles ut fra en forutsetning om at de omtalte skatteavtalene er basert på OECDs mønsteravtale, jf. Art. 7, 13 og 21.⁶⁰

7 Avgrensninger

I denne fremstillingen avgrenses det mot en redegjørelse av reglene om subjektiv skatteplikt i § 2-1 til § 2-3. Heller ikke spørsmålet om hvilken stat som er

⁵⁸ C-371/10 National Grid, premissene 73-74.

⁵⁹ Se om dette bl. a Ravnkilde (2010) s. 71 flg., Michelsen (2003) s. 344-345.

⁶⁰ Heretter ”skatteavtalen”.

skatteavtalemessig hjemstat, jfr. Art. 4 i skatteavtalen, samt opphør av fast driftssted, jfr. Art. 5, blir behandlet. Opphør av skatteplikt etter disse bestemmelsene eller etter skatteavtalen er gjort til skattutløsende begivenheter i § 9-14 annet ledd a og b, og er derfor av betydning. Å behandle disse spørsmålene vil imidlertid være for omfattende innenfor rammen av fremstillingen, og vil også omfatte problemstillinger som har betydning utover utflyttingsskattespørsmålet.

Utflytting av eiendeler og forpliktelser reiser også spørsmål om frem- og tilbakeføring av underskudd, jfr. §§ 14-6 og 14-7, samt oppgjør av gevinst- og tapskonto, jfr. § 14-48 tredje og fjerde ledd. Dette er spørsmål som ikke er regulert av § 9-14. Av plasshensyn må det imidlertid avgrenses også mot disse spørsmålene.

DEL II: ANALYSE AV SKATTELOVEN § 9-14

8 Subjekter som omfattes av § 9-14

Sktl. § 9-14 gjelder i utgangspunktet for alle skattesubjekter som er skattepliktige til Norge, både fysiske og juridiske personer. Dette gjelder uavhengig av om skattyter er alminnelig skattepliktig etter § 2-1 og § 2-2, og eller begrenset skattepliktig etter § 2-3, jfr. § 9-14 annet ledd.

9 Objekter som omfattes av § 9-14

9.1 Innledning

Sktl. § 9-14 gjelder ”eiendel eller forpliktelse som nevnt i tredje ledd”, jfr. første ledd første punktum. Tredje ledd presiserer uttømmende hvilke objektgrupper dette omfatter.⁶¹

Tredje ledd må leses i sammenheng med sjette ledd, der det fremgår at bestemmelsen som hovedregel bare gjelder dersom eiendelene og forpliktelsene er knyttet til virksomhet. Det er dessuten krav til at gevinst og tap på disse eiendelene overstiger terskelbeløpet som er fastsatt i FSFIN § 9-14-2. Det redegjøres først for kravet om

⁶¹ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 53, pkt. 8.5.4.1.

virksomhetstilknytning og terskelbeløpet, før de ulike objektgruppene behandles nærmere.

9.2 Krav om virksomhetstilknytning

Hovedregelen er at eiendeler og forpliktelser må ha virksomhetstilknytning for å være omfattet av § 9-14, jfr. sjette ledd. Dette kravet er oppfylt dersom den latente gevinsten ved en tenkt realisasjon dagen før eiendelen eller forpliktelsen tas ut av norsk beskatningsområde ville vært skattepliktig etter reglene om virksomhetsbeskatning i § 5-30, jfr. § 5-1 første ledd. Både fysiske og juridiske personer som driver virksomhet er omfattet. Skattytere som er skattepliktige til Norge for virksomhet i utlandet er også omfattet.⁶²

Departementet antar at behovet for utflyttingsskatt først og fremst gjør seg gjeldende for objekter med virksomhetstilknytning.⁶³ Utenfor virksomhet vil skattytere typisk ha skattepliktige gevinster på fast eiendom og aksjer. Aksjer er særregulert i § 10-70 for fysiske personer, og når det gjelder fast eiendom er det mindre praktisk at dette tas ut av norsk beskatningsområde.

Kravet innebærer at gjenstander som eies som ren kapitalplassering faller utenfor. Sktl. § 9-14 omfatter derfor ikke tilfeller der en skattyter eier f. eks kunst eller gullbarrer som et investeringsobjekt.

Kravet om virksomhetstilknytning gjelder imidlertid ikke for finansielle eiendeler, jfr. sjette ledd. Dette innebærer f. eks at aksjer som et selskap eier som en ren kapitalplassering også omfattes av bestemmelsen. Lovgiver har sett et behov for skattlegging fordi det kan være betydelige latente gevinster knyttet til slike eiendeler også utenfor virksomhet.⁶⁴ Kombinasjonen av dette og at slike eiendeler i tillegg er særlig lette å flytte, har gjort det nødvendig med et unntak. Sktl. § 10-70 er ikke tilstrekkelig som beskatningshjemmel i slike tilfeller, for selv om denne gjelder

⁶² Ot.prp nr.1(2008-2009)s. 55, pkt. 8.5.4.7.

⁶³ Ot.prp nr.1(2008-2009)s. 55, pkt. 8.5.4.7.

⁶⁴ Ot.prp nr.1(2008-2009)s. 55, pkt. 8.5.4.7.

uavhengig av virksomhetstilknytning, gjelder den bare ved emigrasjon av fysiske personer.⁶⁵ I tillegg er nok unntaket også et utslag av at lovgiver vil unngå regler som nødvendiggjør en grensedragning mellom aksjer i og utenfor virksomhet.⁶⁶

9.3 Terskelbeløp

Terskelbeløpet er regulert i FSFIN § 9-14-2. For fysiske driftsmidler er terskelbeløpet fem millioner kroner, jfr. FSFIN § 9-14-2 første ledd. For øvrige eiendeler er terskelbeløpet en million kroner samlet for de eiendeler som omfattes av samme objektgruppe, jfr. annet ledd.

Terskelbeløpet er ikke et bunnfradrag, slik at hele gevinsten/tapet blir skattepliktig eller fradragsberettiget dersom beløpet overstiges.⁶⁷

Departementet anfører at terskelbeløpet i hovedsak er begrunnet i administrative hensyn.⁶⁸ Ofte vil det være mange eiendeler som flyttes ut samtidig etter § 9-14, og sett i sammenheng med at gevinstberegningen kan være skjønnsmessig og vanskelig, tilsier dette at det gis regler om terskelbeløp. Samtidig anføres det at også omgåelsesbetraktninger taler for dette. Resonnementet er da at skattyter presumptivt ikke vil ta eiendeler ut av norsk beskatningsområde for å spare skatt dersom gevinsten er liten. Dette er imidlertid bare et relevant hensyn i den utstrekning formålet med § 9-14 faktisk er å demme opp for omgåelser. Det kan innvendes at skattyter ikke vet om gevinsten overstiger terskelbeløpet før utgangsverdien er fastsatt, og dette skjer først når eiendelen eller forpliktelsen er tatt ut av norsk beskatningsområde. I så fall er det ikke gitt at terskelbeløpet ivaretar omgåelseshensynet.

Det kan også innvendes at terskelbeløpet er satt noe høyt, i hvert fall sammenlignet med § 10-70 fjerde ledd, der terskelbeløpet er 500.000. Dette beløpet har vært kritisert for å være for lavt, ettersom det er lite sannsynlig at noen flytter fra Norge for å spare

⁶⁵ Ot.prp nr.1(2008-2009)s. 55, pkt. 8.5.4.7.

⁶⁶ Dette var nødvendig for aksjer helt frem til 1991, og det finnes et betydelig antall dommer fra Høyesterett om dette.

⁶⁷ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 57, pkt. 8.5.5.2.

⁶⁸ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 57, pkt. 8.5.5.2.

140.000 i skatt.⁶⁹ Fordi det kan være enklere å flytte ut eiendeler og forpliktelser enn det vil være å flytte ut etter § 10-70, tilsier omgåelseshensynet at beløpet burde vært satt lavere enn det som gjelder for fysiske personer. Terskelbeløpet er imidlertid i hovedsak begrunnet i administrative hensyn, og beløpet er derfor satt såpass høyt.⁷⁰ Tanken er da at skatteplikt etter § 9-14 vil generere flere aktuelle beskatningstilfeller enn det § 10-70 gjør.

Terskelbeløp kan åpne for skatteplanlegging gjennom gradvis utflytting av eiendeler. Dette gjelder ikke for fysiske driftsmidler, fordi det fremgår av FSFIN § 9-14-2 første ledd at det enkelte objektet er beregningsenheten. For omsetningsgjenstander kan skatteplanlegging imidlertid være mer aktuelt. Sett at et selskap planlegger å flytte ut omsetningsgjenstander som totalt har en skattepliktig gevinst på 1,8 millioner kroner. Dersom eiendelene tas ut i to omganger, fordelt slik at hver utflytting ikke overstiger terskelbeløpet på en million kroner, oppstår spørsmål om eiendelene kan regnes sammen. Spørsmålet kommer på spissen dersom første utflytting skjer i desember 2011, og andre utflytting i januar 2012, fordi det følger av § 9-14-2 annet ledd at terskelbeløpet omfatter alle eiendeler som tas ut i ”inntektsåret”. Dersom omgåelsesformålet er fremtredende, kan det bli spørsmål om en presiserende fortolkning av forskriften, eller anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen.

Dersom skattyter flytter ut flere eiendeler på en gang, og det knytter seg både gevinst og tap til disse, er spørsmålet om tap skal fradras mot gevinst, eller om disse skal regnes hver for seg. For fysiske driftsmidler skal gevinst og tap regnes hver for seg, jfr. FSFIN § 9-14-2 første ledd første og annet punktum. For de øvrige objektgruppene kan gevinst og tap avregnes mot hverandre, jfr. FSFIN § 9-14-2 annet ledd hvor det heter at vurderingen gjøres på bakgrunn av ”samlet gevinst” som er ”fratrasket fradragberettiget tap”.

Ved utflytting av avskrivbare eiendeler, oppstår spørsmålet om terskelbeløpet knytter seg til hvert enkelt objekt, eller til saldoen som sådan. For de objekter som etter § 14-41

⁶⁹ Gjems-Onstad (2008) s. 993.

⁷⁰ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 57, pkt. 8.5.5.2.

fjerde ledd skal føres på egen saldo, typisk rigger og skip, er ikke dette problematisk, fordi det da er ett objekt for hver saldo. Spørsmålet oppstår imidlertid for de objektene som skal føres på *samlesaldo*, typisk kontormaskiner, vogntog osv., jfr. § 14-41 fjerde ledd.

De fleste saldospørsmål knytter seg til fysiske driftsmidler, og FSFIN § 9-14-2 første ledd regulerer terskelbeløpet for slike eiendeler. Ordlyden viser her til ”gevinst”, og tyder dermed på at saldo ikke er relevant, fordi man i saldossammenheng ikke opererer med uttrykket gevinst. Ordlyden taler derfor for at terskelbeløpet knytter seg til det enkelte objektet.

Denne løsningen innebærer imidlertid at det kan bli vanskelig å beregne gevinst/tap som skal vurderes opp mot terskelbeløpet. En mulighet er å dele opp saldoverdiene, men i lys av at man generelt forsøker å unngå slik oppdeling synes dette å ha formodningen mot seg. Dersom det legges størst vekt på de retts tekniske hensynene taler mye for at terskelbeløpet knytter seg til samlesaldoen som sådan, og ikke hvert enkelt objekt.

Ved beregning av gevinst eller tap opp mot terskelbeløpet følger det av FSFIN § 9-14-2 tredje ledd at det skal tas hensyn til reduksjon av utgangsverdi, jfr. § 9-14 åttende ledd fjerde punktum, jfr. § 14-64. Dette innebærer at eventuelle meravskrivninger som er foretatt mens eiendelen eller forpliktelsen har vært innenfor norsk beskatningsområde skal redusere utgangsverdien. Gevinsten blir da tilsvarende mindre.

Av FSFIN § 9-14-2 fjerde ledd følger det at etterfølgende begivenheter som nevnt i § 9-14 ellefte ledd ikke skal ha innvirkning på beregning av terskelbeløpet størrelse. Dette betyr at etterfølgende verdifall ikke påvirker den gevinst som skal beregnes opp mot terskelbeløpet. Dette er i tråd med territorialitetsprinsippet, fordi det etterfølgende verdifallet knytter seg til en periode hvor eiendelen ikke har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde. Det er imidlertid ikke i tråd med selve beregningen av den skattepliktige gevinsten for fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser, der et slikt etterfølgende verdifall tas i betraktning, jfr. § 9-14 ellefte ledd a. Sett f. eks at gevinsten er 5,5 millioner ved utflytting, mens ytterligere verdifall innebærer at

gevinsten kun er 3,5 millioner kroner på realisasjonstidspunktet. I vurderingen av om gevinsten eller tapet overstiger terskelbeløpet skal 5,5 millioner legges til grunn, mens det ved beregning av hva som er den endelige skattepliktige gevinst vil 3,5 millioner legges til grunn. Den endelige skattepliktige gevinsten på realisasjonstidspunktet kan derfor være mindre enn selve terskelbeløpet. Henvisningen til § 9-14 ellefte ledd innebærer videre at omvendt kreditfradrag heller ikke skal påvirke terskelbeløpet.

9.4 Fysiske driftsmidler

For det første er ”fysiske driftsmidler” omfattet av bestemmelsen, forutsatt at driftsmidlene kan være gjenstand for saldoavskrivning etter § 14-41 a samt c til j, jfr. § 9-14 tredje ledd a. Henvisningen til § 14-41 innebærer i prinsippet at nesten alle fysiske driftsmidler omfattes, men også at ”ervertet forretningsverdi”, jfr. § 14-41 første ledd b, faller utenfor. Slik forretningsverdi ville uansett falt utenfor denne objektgruppen fordi det ikke er et fysisk objekt, og omfattes i stedet av bokstav e. Utover dette omfatter bokstav a alt fra kontormaskiner til fly og bygg og anlegg m.m. Ikke-avskrivbare fysiske driftsmidler faller utenfor, f. eks tomter. Kunst er som hovedregel ikke avskrivbart, og vil derfor som hovedregel også falle utenfor bokstav a.⁷¹

Sktl. § 9-14 vil nok få størst praktisk betydning for driftsmidler til bruk i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen, typisk oljerigger og skip. For mange av de øvrige fysiske driftsmidlene, f. eks kontormaskiner, vogntog og lignende, vil bestemmelsen være mindre praktisk fordi terskelbeløpet er satt relativt høyt, jfr. FSFIN 9-14-2.⁷²

Forarbeidene anfører at bestemmelsen heller ikke vil ha særlig praktisk betydning for fysiske driftsmidler som nevnt i § 14-41 h og i, dvs. bygg, anlegg og forretningsbygg, fordi disse ikke er egnet til å tas ut av norsk beskatningsområde.⁷³ Det kan imidlertid tenkes et selskap som er hjemmehørende i Norge eier en eiendom tilknyttet et fast

⁷¹ Kunst vil imidlertid kunne være omfattet av bokstav d om omsetningsgjenstander.

⁷² Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 54, pkt. 8.5.4.2.

⁷³ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 54, pkt. 8.5.4.2.

driftssted i et land hvor skatteavtalen med Norge er basert på kreditmetoden. Endres denne skatteavtalen til unntaksmetoden, er den faste eiendommen tatt ut av norsk beskatningsområde, jfr. annet ledd a.

I forskrift er det gjort unntak for fysiske driftsmidler som har en kort tidsmessig tilknytning til norsk beskatningsområde, jfr. FSFIN § 9-14-1 første ledd første punktum. Er eiendelens tilknytning til norsk beskatningsområde totalt mindre enn tolv måneder i løpet av de siste seks årene før driftsmidlet tas ut, unntas eiendelen fra § 9-14. Utgangspunktet for beregningen av denne tidsperioden er siste dag før eiendelen tas ut, jfr. FSFIN § 9-14-1 første og annet ledd.

Begrunnelsen for dette unntaket er tredelt.⁷⁴ For det første anføres administrative og praktiske hensyn. For det andre anføres det at utflyttingsskatteregelen kan ha negativ virkning for eiendeler som tas inn og ut av norsk beskatningsområde innenfor korte tidsintervaller, typisk når det gjelder virksomhet som drives på kontinentalsokkelen. Departementet argumenterer i en oljepolitisk sammenheng for at skatteregler ikke bør utformes slik at de kan virke hemmende for denne virksomheten. For det tredje vises det også til territorialitetsprinsippet. Departementet anfører at den norske beskatningsretten ikke står så sterkt i de tilfeller der eiendelene har vært innenfor norsk beskatningsområde i et kortere tidsrom, fordi bare en mindre del av totalgevinsten normalt kan henføres til denne perioden. Unntaket er derfor tatt inn for å sikre at den gevinsten som skattlegges etter § 9-14 er opptjent mens eiendelen har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde. Resonnementet forutsetter at verdistigning før innflytting også fanges opp. Dette skjer ved at inngangsverdien for driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde, skal settes til historisk kost minus tenkte saldoavskrivninger eller lineære avskrivninger, jfr. § 14-61.⁷⁵

FSFIN § 9-14-1 tredje ledd gjør videre unntak fra dette unntaket, slik at hovedregelen om skatteplikt allikevel kommer til anvendelse. Dette gjelder dersom eiendelen er anskaffet senere enn to år forut for tidspunktet da eiendelen tas ut, *selv om* eiendelens

⁷⁴ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 55, pkt. 8.5.4.8.

⁷⁵ Jfr. pkt. 11.2.

tilknytning er mindre enn tolv måneder totalt i løpet av de siste seks årene. Også her er utgangspunktet for beregning av fristen dagen før utflytting, jfr tredje ledd. Regelen er begrunnet i at den forholdsvis korte eierperioden innebærer at en større del av den latente gevinsten normalt vil ha en tilknytning til Norge.⁷⁶ Dette kan bli effekten fordi inngangsverdi beregnes ved skattyters erverv, og dette ervervet har skjedd nokså nylig i disse tilfellene.

Forholdet mellom unntaket og unntaket fra unntaket kan illustreres med følgende eksempel.⁷⁷ Sett at skattyter A anskaffer en borerigg 1. januar 2010, og plasserer denne på norsk sokkel slik at den får tilknytning til norsk beskatningsområde 1. februar 2010. Den tas så ut 1. desember 2010 ved at riggen flyttes over sektorgrensen. Rikken har da hatt tilknytning til Norge i mindre enn et år, men den ble samtidig også anskaffet mindre enn to år før den tas ut, slik at skatteplikt etter § 9-14 foreligger. Perioden fra anskaffelse til eiendelen tas ut er relativt kort, og det er en presumsjon for at en større del av gevinsten har tilknytning til den tidsperioden eiendelen befant seg innenfor norsk beskatningsområde. Dette synes å harmonere med territorialitetsprinsippet.

Sett så at borerikken i stedet er anskaffet 1. desember 2006, og at den ble tatt inn i norsk beskatningsområde 1. februar 2010, og tatt ut 1. desember 2010. Selv om tilknytningen til norsk beskatningsområde er mindre enn tolv måneder, er eiendelen tatt ut av norsk beskatningsområde fire år etter anskaffelsen, og skatteplikt foreligger derfor ikke. Dette synes også forenlig med territorialitetsprinsippet fordi en større del av verdistigningen med stor sannsynlighet stammer fra tidspunktet den har vært utenfor norsk beskatningsområde.

Denne relativt kompliserte forskriftsbestemmelsen er en sjablongregel, og vil nødvendigvis omfatte tilfeller som ikke alltid stemmer med lovgrunnen. F. eks kan det tenkes at eiendelen anskaffes 1. juli 2008, gis tilknytning til norsk beskatningsområde 1. februar 2010 og tas ut 1. juni 2010. Eiendelen har da vært innenfor norsk beskatningsområde i fire måneder. Skatteplikt foreligger allikevel fordi eiendelen tas ut

⁷⁶ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 56, pkt. 8.5.4.8.

⁷⁷ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 56, pkt. 8.5.4.8.

et år og elleve måneder, dvs. mindre enn to år, etter anskaffelsen. Totalt har eiendelen hatt en svært kort tilknytning til Norge. Selv om eiendelen er tatt ut mindre enn to år etter anskaffelsen, kan verdistigningen allikevel stamme fra den lengre perioden før eiendelen ble tatt inn i norsk beskatningsområde. Dette fordi det ikke gis ny inngangsverdi ved inntak. Det er derfor ikke gitt at hensynet til territorialitetsprinsippet treffer like godt i alle tilfeller.

Dersom eiendelen i løpet av de siste seks årene, men før nåværende eier anskaffet den, har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde, oppstår spørsmålet om denne tidligere tidsperioden også skal regnes med i seksårsperioden. Sett f. eks at eiendelen hadde tilknytning til norsk beskatningsområde i fem måneder i 2008. Nåværende eier anskaffer eiendelen 1. januar 2009, gir den tilknytning til norsk beskatningsområde 1. april 2010, og tar den ut 1. februar 2011. Hvis den tidligere tilknytningen medregnes, er eiendelens totale tilknytning til Norge de siste seks årene femten måneder, og unntaket i første ledd kommer ikke til anvendelse. Skatteplikt kan dermed foreligge. Dersom perioden *ikke* medregnes, foreligger det ikke skatteplikt, fordi tilknytningen til Norge bare er på ti måneder.

I bestemmelsen knyttes tilknytningsvilkåret kun til ”eiendel”, og gjør ikke noe skille for hvem som har vært eier i de siste seks årene. Sammenhengen med tredje ledd, som viser til eiendelens anskaffelse, er tatt inn for å sikre territorialitetsprinsippet, og det tyder igjen på et fokus på objektet, uavhengig av hvem som er eier. Problemstillingen er ikke berørt i forarbeidene. Formålet med bestemmelsen er imidlertid å sikre beskatning av gevinster som er opptjent i Norge. Dette taler for at den tidligere tilknytningen tas i betraktning, fordi den totale tilknytningen til Norge er femten måneder uavhengig av hvem som har vært eier. På den annen side vil nok en slik tolkning kunne virke urimelig overfor skattyter, fordi skatteplikten da delvis begrunnes i en tidsperiode der skattyter ikke var eier. Dette kan også være problematisk i et forutberegnelighetsperspektiv, fordi en kjøper ikke nødvendigvis har slik informasjon. På tross av dette er det allikevel vanskelig å komme unna bestemmelsens fokus på *objektet*. Det synes derfor som om slik tidligere tilknytning er relevant.

Forskriftsbestemmelsen kan kanskje også åpne for spekulasjon ved at eiendeler flyttes inn og ut fra norsk beskatningsområde slik at fristen på tolv måneder ikke overstiges. Dette kan tenkes ved at et fysisk driftsmiddel flyttes inn i norsk beskatningsområde i ti måneder, og så ut igjen. Deretter flyttes et annet identisk driftsmiddel inn, men også det kun i ti måneder. Dersom slik utnyttelse er skattemotivert, oppstår spørsmålet om det er anledning til å regne disse tidsperiodene sammen, til tross for at det gjelder ulike eiendeler. I en slik omgåelsessituasjon må dette besvares bekreftende.

9.5 Finansielle eiendeler

9.5.1 Generelt om finansielle eiendeler

Den andre objektgruppen som er omfattet er ”finansielle eiendeler”, jfr. § 9-14 tredje ledd b. Lovgiver har valgt å skille dette ut som en egen objektgruppe, fordi slike eiendeler etter omstendighetene kan klassifiseres som både driftsmidler og omsetningsgjenstander, samtidig som de også kan eies uten en slik tilknytning og bare som en ren finansiell plassering.⁷⁸

Begrepet ”finansielle eiendeler” er ikke nærmere presisert i bestemmelsen. Det følger imidlertid av forarbeidene at alle typer finansaktiva, herunder alle typer finansielle instrumenter, er omfattet.⁷⁹ Det er følgelig den tradisjonelle forståelse av begrepet som legges til grunn.⁸⁰ Dette innebærer for det første at selskapsandeler er omfattet. Med dette menes aksjer samt andeler i deltakerlignede selskaper, f. eks andeler i kommandittselskaper eller ansvarlige selskaper. For det andre vil gjeldsinstrumenter være omfattet, f. eks gjeldsbrev, obligasjoner, banksertifikater og lignende. Dessuten omfattes øvrige finansielle instrumenter, f. eks tegningsretter, terminkontrakter, pengebeløp i utenlandsk valuta og fondsandeler.⁸¹ Et poeng synes for øvrig å være at det ikke oppstilles noe krav om en bestemt type underliggende objekt. Et varederivat vil dermed også være omfattet.

⁷⁸ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 60, pkt. 8.5.7.3.

⁷⁹ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 54, pkt. 8.5.4.3.

⁸⁰ Zimmer (2009b) s. 248.

⁸¹ Se Lignings-ABC 2011/2012 s. 1419, pkt. 3.2.1

Til sammenligning er § 10-70 annet ledd begrenset til å omfatte aksjer og andeler i deltakerlignede selskaper, samt derivater hvor disse er underliggende objekter.

Sktl. § 9-14 er ikke begrenset på samme måte, og omfatter mer enn dette, f. eks gjeldsinstrumenter. Departementet synes å begrunne utvidelsen i § 9-14 til å gjelde alle typer finansielle eiendeler hovedsakelig med omgåelseshensyn.⁸² På grunn av at det er lettere å ta ut eiendeler enn å flytte ut som sådan, er mulighetene for omgåelse større. Gevinster på slike finansielle eiendeler kan potensielt også bli store. Det er således mye å tjene for en skattyter på å omgå norske skatteregler, og derfor også et behov for en regel som fanger opp slike eiendeler. I tillegg til omgåelse er også territorialitetsprinsippet fremhevet.⁸³

Gevinst på enkle fordringer mv. er unntatt i § 9-14 femte ledd. Dette er begrunnet i sammenhengen med § 9-3 første ledd c, der realisasjon av slike eiendeler utenfor virksomhet er unntatt fra beskatning. Sktl. § 9-14 sjette ledd innebærer som vist at finansielle eiendeler utenfor virksomhet også er omfattet, og vil dermed i utgangspunktet også omfatte de eiendeler som er unntatt i § 9-3. Sktl. § 9-14 femte ledd er derfor nødvendig som følge av sjette ledd, og dette unntaket innebærer at det er sammenheng mellom utflyttingssituasjoner og alminnelig realisasjonsbeskatning for slike finansielle eiendeler. Sktl. § 9-3 gjelder imidlertid kun utenfor virksomhet, noe som innebærer at § 9-14 fortsatt gjelder dersom slik eiendel har virksomhetstilknytning.

9.5.2 Forholdet til fritaksmetoden

Fritaksmetoden innebærer at aksjeselskap mv. fritas for beskatning av inntekter som stammer fra aksjer og andre eierandeler, jfr. § 2-38 første ledd, jfr. annet ledd. Forholdet mellom § 2-38 og § 9-14 kan f. eks komme på spissen der hvor et aksjeselskap flytter en aksjepost fra et hovedkontor i Norge til en filial i et land hvor skatteavtalen er basert på unntaksmetoden. Dersom aksjeposten ville ha vært omfattet av fritaksmetoden ved realisasjon i Norge, men ved utflytting i stedet omfattes av § 9-14, oppstår spørsmålet om hvordan disse to bestemmelsene forholder seg til hverandre.

⁸² Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 54, pkt. 8.5.4.3.

⁸³ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 54, pkt. 8.5.4.3.

Sktl. § 2-38 gjelder bl. a ved ”realisasjon” av aksjer mv, jfr. annet ledd. Av § 9-14 følger det at utflytting i seg selv skal likestilles med realisasjon. På denne bakgrunn kunne man tenke seg at ”realisasjon” i § 2-38 annet ledd også skulle omfatte utflytting, og at dette i så fall ville medføre at § 2-38 stengte for utflyttingsbeskatning etter § 9-14. Sktl. § 9-14 niende og ellefte ledd regulerer imidlertid spørsmålet om utsettelse og bortfall der vilkårene for fritaksmetoden ville vært oppfylt om man hadde solgt eiendelen i stedet, og forutsetter dermed at slik gevinst er skattepliktig. Uttrykket ”realisasjon” i § 2-38 skal derfor ikke leses som utflytting. Utgangspunktet er dermed at § 9-14 også gjelder der hvor skattyter kunne ha påberopt seg fritaksmetoden dersom aksjene i stedet var blitt solgt. Noe annet er at sluttresultatet kan bli at beskatning etter § 9-14 ikke skal gjennomføres der fritaksmetoden gjelder. Fritaksmetoden er nemlig gjort til et vilkår for om det kan gis utsettelse uten krav om sikkerhet, jfr. niende ledd, men også for om skatteplikten senere kan bortfalle, jfr. ellefte ledd. Dette behandles i fremstillingens kap. 12.2 og kap. 15.

9.5.3 Forholdet til § 10-70

Som vist gjelder ikke krav om virksomhetstilknytning for finansielle eiendeler. Dette skulle tilsi at også fysiske personer som eier finansielle eiendeler uten virksomhetstilknytning omfattes av § 9-14. Bestemmelsens fjerde ledd avgrenser imidlertid mot tilfeller der finansielle eiendeler eies av personer som på utflyttingstidspunktet er bosatt i Norge etter § 2-1. Dette gjelder finansielle eiendeler eid av fysiske personer i og utenfor virksomhet.

For de typer finansielle eiendeler som er omfattet av § 10-70 annet ledd, vil denne bestemmelsen i stedet utgjøre beskatningshjemmel. En fysisk person som flytter ut av norsk beskatningsområde med alle sine eiendeler, og bl. a eier aksjer, vil dermed bli skattlagt etter § 10-70 for aksjene, og etter § 9-14 for øvrige eiendeler forutsatt at disse har virksomhetstilknytning.

Unntaket i fjerde ledd gjelder imidlertid bare for fysiske personer som er skattepliktige etter § 2-1. For fysiske personer som kun har hatt begrenset skatteplikt til Norge § 2-3, gjelder fortsatt § 9-14 dersom finansielle eiendeler tas ut av norsk beskatningsområde.

Bakgrunnen for unntaket ligger nok i at § 10-70 allerede fantes da § 9-14 ble innført, og lovgiver ville antagelig unngå at både § 9-14 og § 10-70 kunne brukes som hjemmel. Sktl. § 9-14 er imidlertid på flere punkter utformet med § 10-70 som lovteknisk mønster, slik at forskjellene ikke blir store. En forskjell vil allikevel være de skattefrie terskelbeløpene. Etter § 10-70 fjerde ledd er terskelbeløpet satt til 500 000 kroner, mens den etter FSFIN § 9-14-2 annet ledd er satt til en million for alle finansielle eiendeler til sammen. En viktigere forskjell ligger imidlertid i at bestemmelsene har ulike innvinningskriterier, jfr. kap. 10.1.

Utformingen av fjerde ledd innebærer også at fysiske personer som er hjemmehørende i Norge etter § 2-1, og som eier finansielle eiendeler som *ikke* er omfattet av § 10-70 annet ledd, kan flytte ut av norsk beskatningsområde uten skattlegging etter § 9-14 eller § 10-70. Departementet anfører i forarbeidene at § 9-14 i prinsippet bør få anvendelse for alle typer finansaktiva, særlig sett i lys av at det ikke bare er omgåelse som er et sentralt hensyn bak reglene, men også beskyttelse av skattefundamentet i seg selv.⁸⁴ Det er derfor uklart hvorfor lovgiver ikke ønsker skatteplikt for de eiendeler som faller utenfor § 10-70. Dersom skatteplikt etter § 10-70 var et vilkår for å falle utenfor § 9-14, ville man hatt hjemmel i enten den ene eller andre bestemmelsen. Slik lovteksten nå er utformet vil en fysisk person som flytter ut og tar med seg f. eks en obligasjon eller et annet gjeldsinstrument, ikke kunne skattlegges etter hverken § 9-14 eller § 10-70. Dersom gjeldsinstrumentet er i utenlandsk valuta, vil det også kunne være snakk om en stor gevinst. I så måte er det absolutt behov for beskatningshjemmel.

Et spørsmål er om unntaket i fjerde ledd også gjelder der hvor skattyter flytter ut aksjer, men forblir subjektivt skattepliktig til Norge. Sett f. eks at en personlig næringsdrivende bosatt i Norge har en verdipapirfilial i stat med skatteavtale basert på unntaksmetoden. Skattyteren overfører aksjer til denne filialen, men blir selv boende.⁸⁵ Ordlyden i § 9-14 fjerde ledd gjør ikke unntak for dette. Vilkårene i fjerde ledd er oppfylt, og § 9-14 vil

⁸⁴ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 55, pkt. 8.5.4.3.

⁸⁵ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 53, pkt. 8.5.3.

derfor ikke være hjemmel i slike tilfeller. Sktl. § 10-70 er heller ikke hjemmel, fordi opphør av subjektiv skatteplikt er et vilkår for beskatning etter denne bestemmelsen.⁸⁶

Det kan allikevel foreligge beskatningshjemmel, men da først ved realisasjon, og ikke i form av en utflyttingsskatt.⁸⁷ Sett at de overførte finansielle eiendeler realiseres fra det faste driftsstedet. En gevinst eller et tap vil da være skattepliktig eller fradragsberettiget etter intern rett, jf. § 2-1 niende ledd. Det kan argumenteres for at det som skal unntas fra beskatning etter skatteavtalen bare omfatter verdistigning *etter overføringen* til det faste driftsstedet og frem til realisasjon. Dette innebærer at Norge ikke har gitt beskatningsavkall på rett til å skattlegge gevinst basert på verdien ved utflyttingen, og at dette derfor kan beskattes ved realisasjon.⁸⁸ Resonnementet bygger på tingrettsdommen inntatt i Utv. 2005 s. 327.⁸⁹

I denne saken hadde et norsk selskap overført aksjer fra hovedkontoret i Norge til sitt faste driftssted i Sveits. Skatteavtalen med Sveits var basert på unntaksmetoden, slik at inntekt som skulle tilordnes filialen måtte unntas fra norsk beskatning. Aksjene ble deretter solgt med stor gevinst. Norge kunne i kraft av globalskatteplikten, jfr. § 2-2 niende ledd, beskatte gevinsten. Skatteavtalen med Sveits reiste imidlertid spørsmålet om Norge måtte unnta hele realisasjonsgevinsten, eller bare deler av denne. Retten fant, i liket med overligningsnemnda, at det bare var verdiøkningen fra overføringstidspunktet og frem til salgstidspunktet som måtte unntas fra norsk beskatning. Differansen mellom kostpris og aksjenes verdi ved utflytting av aksjene kunne Norge skattlegge ved realisasjon.⁹⁰

9.6 Forpliktelser

For det tredje omfattes ”forpliktelser”, jfr. § 9-14 tredje ledd c. Med ”forpliktelser” menes f. eks forpliktelser i form av gjeld. Dette vil typisk være gjeldsposter i fremmed

⁸⁶ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 53, pkt. 8.5.3.

⁸⁷ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 53, pkt. 8.5.3.

⁸⁸ Zimmer (2009a) s. 328.

⁸⁹ Dommen drøftes ytterligere i fremstillingens del II.

⁹⁰ Se mer om saksforholdet i Almvik/Kristiansen (2006) s. 1006 flg.

valuta, både kortsiktige og langsiktige.⁹¹ Kravet om virksomhetstilknytning i sjette ledd innebærer her at privat gjeld ikke omfattes.

Et annet eksempel på gjeldsforpliktelse er der skattyteren har utstedt obligasjonslån, og kursen på obligasjonslånet synker til under pålydende. Da er obligasjonene verdt mindre enn pålydende, og dette kan gi gevinst for utsteder av obligasjonslånet dersom obligasjonene kjøpes tilbake. Dersom kursen stiger til over pålydende vil det foreligge et urealisert tap på gjelden.

Denne objektgruppen må forstås slik at den bare omfatter *finansielle* forpliktelser, og ikke naturalforpliktelser.

9.7 Omsetningsgjenstander

”Omsetningsgjenstander” er den fjerde gruppen eiendeler som er omfattet, jfr. § 9-14 tredje ledd d. Dette er gjenstander som skattyter eier eller produserer med sikte på å videresalg, f. eks varer.⁹² Et fysisk driftsmiddel kan også være omsetningsgjenstand, f. eks for en som selger anleggsmidler. For kjøperen vil anleggsmiddelet imidlertid være et fysisk driftsmiddel. Avgjørende er hvilken funksjon gjenstanden har for skattyter.⁹³

Forarbeidene avgrenser begrepet ”omsetningsgjenstander” mot tjenester.⁹⁴ Dersom et hovedkontor i Norge yter juridiske eller andre tjenester til en filial i utlandet med skatteavtalebasert unntaksmetode, omfattes ikke dette av § 9-14. Avgrensningen er begrunnet med at en tjeneste vanligvis oppstår idet den realiseres, tas ut til egen bruk eller gis som gave, og at tjenester således ikke vil være egnet til å tas ut av norsk beskatningsområde uten å samtidig utløse realisasjon, uttak til egen bruk og gaveoverføring.⁹⁵ Resonnementet bygger nok på at det ikke er lett å isolere

⁹¹ Ot.prp nr. 1(2008-2009) s. 54, pkt. 8.5.4.4. *National Grid-saken* gjaldt en forpliktelse i fremmed valuta som var gjenstand for utflyttingsskatt.

⁹² Ot. prp nr. 1(2008-2009) s. 54, pkt. 8.5.4.5.

⁹³ Aarbakke (1987) s. 154, Zimmer (2009b) s. 141.

⁹⁴ Ot.prp nr. 1(2008-2009) s. 54, pkt. 8.5.4.5.

⁹⁵ Ot.prp nr. 1(2008-2009) s. 54, pkt. 8.5.4.5.

tjenesteytingen fra realisasjonsbegivenheten slik det lar seg gjøre med fysiske eiendeler. Grunnresonnementet må være at tjenester i det hele tatt faller utenfor etter sin art. F. eks kan det tenkes et tilfelle hvor en advokat som driver et enkeltpersonforetak flytter dette ut av norsk beskatningsområde, og samtidig tar (nødvendigvis) med seg sitt tjenestepotensiale. Det ville være vanskelig å tenke seg at advokaten skal skattlegges ved utflytting for alt han kommer til å tjene i fremtiden. I eksempelet ovenfor om tjenester som ytes selskapsinternt, kan det kanskje argumenteres for at det ville vært mer nærliggende å beskatte etter § 9-14. Ingen av tilfellene er imidlertid omfattet.

Avhengig av den økonomiske situasjonen i foretaket kan finansielle eiendeler og immaterielle eiendeler også karakteriseres som omsetningsgjenstander. Spørsmålet er da hva som skal gjelde for § 9-14. For forholdet mellom immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander, f. eks software som omsettes, vil ikke klassifiseringen ha praktisk betydning. Dette fordi disse eiendelene undergis lik skattemessig behandling når de tas ut av norsk beskatningsområde. Gjelder spørsmålet derimot finansielle eiendeler, vil karakteriseringen ha stor betydning fordi finansielle eiendeler behandles skattemessig mer fordelaktig enn omsetningsgjenstander sett med skattyters øyne. Spørsmålet løses ikke i lovteksten, men forarbeidene legger til grunn at finansielle eiendeler ikke skal anses som omsetningsgjenstander.⁹⁶ Dette er ikke særskilt begrunnet, men er kanskje en konsekvens av at det ikke har vært ønskelig å utvide den gruppen eiendeler som undergis en strengere skatteplikt. I tillegg har dette sammenheng med den generelle tilnærmingen om at det ikke sondres mellom aksjers ulike økonomiske funksjon hos skattyter.

9.8 Immaterielle eiendeler

Den femte og siste objektgruppen er ”immaterielle eiendeler”, jfr. § 9-14 tredje ledd e. Begrepet ”immaterielle eiendeler” defineres ikke i lovteksten, men forarbeidene presiserer dette til driftsmidler mv. som ikke er fysiske eller finansielle driftsmidler. Mer konkret nevnes patenter, varemerker, opphavsretter, samt ervervet og egenutviklet forretningsverdi som typiske eksempler.⁹⁷

⁹⁶ Ot.prp nr. 1(2008-2009) s. 54, pkt. 8.5.4.5.

⁹⁷ Ot.prp nr. 1(2008-2009) s. 54, pkt. 8.5.4.6.

Forarbeidene legger også til grunn at fagkunnskap i form av know-how er omfattet.⁹⁸ Et spørsmål er om ”fagkunnskap” skal forstås slik at dette også omfatter *de ansattes* fagkunnskap. I så fall kunne man tenke seg at § 9-14 kom til anvendelse dersom hovedkontoret i Norge flyttet ansatte med særlig fagkunnskap over til filial i land med unntaksbasert skatteavtale.

Av bestemmelsens første ledd første punktum fremgår det at den gjelder for ”eiendel (...) som nevnt i tredje ledd”, og i tredje ledd er vises det til ”immaterielle *eiendeler*” (min kursivering). Lovteksten knytter dermed tydelig an til at bestemmelsen gjelder for eiendeler. Antagelig ligger det en begrensning i dette, slik at objektet først og fremst må kunne sies å være en ”eiendel” for å være omfattet av § 9-14.

En naturlig språklig forståelse taler mot at de ansattes fagkunnskap er virksomhetens ”eiendel”. Det er ikke noe krav om at en eiendel må være fysisk, dette følger allerede av at immaterielle eiendeler og finansielle eiendeler er omfattet av bestemmelsen.

Problemet er heller at fagkunnskapen i denne form er en personlig egenskap ved den enkelte ansatte, også dersom den benyttes i virksomheten. Det er den ansatte som yter sin fagkunnskap til arbeidsgiveren i form av en arbeidstjeneste, og tjenester er som vist unntatt etter sin art.⁹⁹ Begrunnelsen for dette er at tjenesteytingen ikke lar seg isolere fra realisasjonsbegivenheten. Det samme kan anføres for slik fagkunnskap, som i det hele tatt synes å ha mer til felles med tjenester enn de øvrige fysiske eiendeler som omfattes av bestemmelsen.

Sktl. § 4-2 første ledd g, som regulerer hvilke eiendeler som faller utenfor formuesskatteplikten, forutsetter at ”teknisk, merkantil og *annen kunnskap*” (min kursivering) er en eiendel. Ordlyden taler for så vidt for at fagkunnskap i sin alminnelighet er omfattet, og indikerer således at dette sees på som en eiendel i skatteloven. Av forarbeidene fremgår det imidlertid at dette tar sikte på know-how.¹⁰⁰

⁹⁸ Ot.prp nr. 1(2008-2009) s. 54, pkt. 8.5.4.6.

⁹⁹ Jfr. kap. 9.7.

¹⁰⁰ Ot.prp nr. 86(1997-1998) s. 44, pkt. 7.4.

Know-how er imidlertid en uklar størrelse, men begrepet må nok forstås som fagkunnskap som har fått en eller annen objektiv form, f. eks hvis firmaet har en særlig måte å utføre ting på, eller det er utarbeidet et prosjekt eller skisser til et produkt og lignende. I så fall synes det å gi mer mening å snakke om en ”eiendel”.

Slik Høyesterett fastslo i dommen inntatt i Rt. 2007 s. 1543, kan regnskapsrettens definisjoner være et relevant tolkningsmoment i skatterettslig sammenheng. Dommen gjaldt spørsmålet om et vederlag til en eneaksjonær som ble utbetalt etter overtakelse av et agentur, var betaling for forretningsverdi etter sktl. § 6-10 andre ledd eller for annet immaterielt driftsmiddel etter § 6-10 tredje ledd. Høyesterett kom til at vederlaget var betaling for forretningsverdi, men det sentrale i denne sammenheng var at Høyesterett klart bygget på regnskapsrettens definisjon i sin argumentasjon.¹⁰¹

Førstvoterende viste til ”Foreløpig Norsk Regnskaps Standard” fra november 2003, der begrepet ”immaterielle eiendeler” var definert slik i punkt 2.1.1:

«Immaterielle eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål, og som:

- a) er identifiserbare og
- b) kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket.»

Selv om definisjonen knytter seg til hva som er en *immateriell* eiendel, sier det samtidig noe om hva som ligger i *eiendel*. Av definisjonens punkt b fremgår det at det legges vekt på hvorvidt foretaket kontrollerer eiendelen. Når det gjelder de ansattes fagkunnskap, har neppe foretaket kontroll over denne. Det er de ansatte selv som forvalter, utvikler og opprettholder fagkunnskapen. Dette må gjelde selv om de ansatte har arbeidskontrakt, og således er forpliktet til å benytte fagkunnskapen i arbeidet. Regnskapsmessig synes det derfor ikke å være grunnlag for å karakterisere dette som en *immateriell* eiendel, og det taler også mot at dette er en *eiendel*.

¹⁰¹ Rt. 2007 s. 1543, avsnitt 35 flg.

Rettstekniske hensyn gjør seg også sterkt gjeldende i denne sammenheng. Dersom slik fagkunnskap anses som en eiendel, vil det innebære store verdsettelsesproblemer å beregne en skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap, og dette taler klart mot å anse dette som en eiendel. Argumentet gjør seg også særlig gjeldende fordi skattyter selv skal skaffe opplysninger om verdien av fagkunnskapen slik at ligningsmyndighetene kan fastsette beløpet, jfr. lignl. § 4-3 nr. 1 annet punktum.

Konklusjonen synes etter dette å være at fagkunnskap i form av personlig egenskap hos de ansatte ikke er en ”eiendel”, og at det derfor ikke omfattes av § 9-14. Er fagkunnskapen av en slik art at den karakteriseres som ”know-how”, må dette imidlertid være omfattet.

Når det gjelder foretaksnavn synes en naturlig språklig forståelse å tale for at dette er en ”eiendel”. Dette støttes også av at rettighetshaver gis en enerett til bruk av foretaksnavnet, slik at rettighetshaver har en beskyttet rettsposisjon, jfr. foretaksnavneloven § 1-1. Selv om et foretaksnavn og goodwill prinsipielt sett er to forskjellige ting, vil disse ha flere likhetstrekk. Goodwill er klart omfattet av § 9-14, og dette taler derfor for at det samme gjelder for foretaksnavn. Foretaksnavn er dermed omfattet av § 9-14 tredje ledd e.

9.9 Er kontrakter omfattet av § 9-14, og i tilfelle hvilket alternativ?

Et spørsmål er om kontrakter er omfattet av § 9-14. Kontrakter kan bli svært verdifulle, og kan også være gjenstand for omsetning. Sett f. eks at det er inngått en kontrakt om levering av et skip. Levering skal skje om ett år, og hvis prisen stiger i mellomtiden, vil noen kunne være interessert i å betale for kjøperposisjonen i kontrakten fordi den gir rett til å kjøpe skipet billig. Spørsmålet er om slike kontrakter er omfattet av § 9-14 for bestilleren.

Det samme spørsmålet oppstår også for andre typer kontrakter som f. eks et certeparti og en husleiekontrakt.

Som vist i punkt 9.8 ligger det en begrensning i at § 9-14 første ledd første punktum viser til ”eiendel”. Spørsmålet er derfor først om en gjensidig bebyrdende kontrakt er en ”eiendel”.

Mye av grunnen til at dette spørsmålet oppstår er at en slik kontrakt består av både rettigheter og forpliktelser, og at det da kanskje ikke er like naturlig å si at kontrakten som sådan er en ”eiendel”. På den annen side synes ikke en naturlig språklig forståelse å stenge for dette. Det vil nok ikke vært mye tvil om at et salg av en slik kontrakt med gevinst ville vært salg av et ”formuesobjekt” etter § 5-1 annet ledd. Dette støttes også av formålet med § 9-14. Sett f. eks at et selskap flytter ut av norsk beskatningsområde, og har før utflytting inngått en kontrakt om bygging av et skip. Det er kontrakten som er grunnlaget og forutsetningen for verdiskapningen, og denne er inngått mens selskapet var hjemmehørende i Norge.

Sammenhengen med øvrige objektgrupper taler også for at kontrakter er omfattet. En type kontrakt vil allerede kunne være omfattet av bokstav b, f. eks gjennom obligasjonslån. En låneavtale ligger til grunn for dette lånet, og i den forstand er slike kontrakter omfattet av bokstav b. Det skulle også tilsi at andre typer kontrakter som kan ha både positiv og negativ verdi, kan være omfattet av § 9-14. Også for debitor vil kontrakter kunne ligge til grunn for de forpliktelser som er omfattet av bokstav c, også her f. eks ved et obligasjonslån.

Regnskapsmessige prinsipper for bokføring av slike kontrakter indikerer også at dette er en eiendel. I tillegg synes det å være et moment at sjøloven § 31 gir anvisning på at slike kontrakter kan innføres i skipsbyggingsregisteret. Etter dette er konklusjonen at kontrakter er en ”eiendel”.

Spørsmålet er så hvilken objektgruppe slike kontrakter omfattes av. Som nevnt har dette betydning fordi ulike objektgrupper undergis ulik skattemessig behandling i § 9-14.

Et spørsmål er om kontrakter omfattes av objektgruppen ”immaterielle eiendeler”. Etter en naturlig språklig forståelse synes det noe uklart om en kontrakt kan sies å være en

immateriell eiendel. Slike kontrakter har en sentral likhet med immaterielle eiendeler ved at kontrakten gir bestilleren en rettighet til å få f. eks skipet bygget, og det er rettigheten som er avgjørende frem til levering. Også for f. eks patenter, varemerker og opphavsretter, er det sentralt at disse gir en rettighet til å utnyttelse. Denne likheten skulle tale for at kontrakter var omfattet. På den annen side er ikke kontrakter nevnt uttrykkelig i forarbeidene, men disse presiserer samtidig at oppramsingen ikke er uttømmende.¹⁰²

Når det gjelder definisjonen i ”Foreløpig Norsk Regnskaps Standard” som vist til i punkt 10.8, omfatter ikke denne definisjonen de kontrakter som diskuteres her, fordi disse hverken benyttes i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, og heller ikke i de øvrige sammenhengene som nevnes.

Fra 2005 har imidlertid IFRS (International Financial Reporting Standards) vært et alternativt system å avlegge selskapsregnskap etter.¹⁰³ IAS38 er en standard innenfor dette systemet som gjelder immaterielle eiendeler. Av IAS 38,13 følger det at eiendeler som ”oppstår av kontraktmessige eller andre juridiske rettigheter” skal anses som en immateriell eiendel i regnskapet. De regnskapsmessige definisjonene taler således både for og mot at kontrakter kan være en immateriell eiendel, og gir således ikke noe helt klart svar. Det kan kanskje hevdes at den nyeste definisjonen bør tillegges størst vekt, og i så fall taler denne for at kontrakter er omfattet. Momentet synes imidlertid å være usikkert.

En annen mulig løsning er å plassere den aktuelle kontrakten i den objektgruppe som den underliggende kontraktsgjenstanden hører hjemme i. F. eks vil da en kontrakt om bygging av et skip karakteriseres som et fysisk driftsmiddel etter bokstav a, fordi skipet vil omfattes av denne objektgruppen ved levering. Det at lovgiver har tatt inn en egen kategori for finansielle eiendeler viser nettopp at det er lagt vekt på hva kontrakten gjelder, og taler derfor for denne løsningen.¹⁰⁴

¹⁰² Ot.prp. nr.1(2008-2009) s. 55, pkt. 8.5.4.6

¹⁰³ Ot.prp nr.26(2005-2006) s. 23, pkt. 6.1. Se Torpe m.fl. (2005) s. 5 flg. for utdrag fra standarden.

¹⁰⁴ Zimmer (2009c) s. 141-142 synes å være inne på en slik løsning.

Denne løsningen støttes også av retts tekniske hensyn, i det den skattemessige behandlingen kan bli enda vanskeligere dersom skipet behandles på en måte, mens kontrakten behandles på en annen måte. Det synes å være uhensiktsmessig med en slik oppdeling, fordi disse to faktisk har en tilknytning.

Det bør også utvises forsiktighet med å gi objektgruppen immaterielle eiendeler et for vidt anvendelsesområde, sett i lys av den strengere skattemessig behandling slike eiendeler er undergitt. Immaterielle eiendeler realiseres ikke så hyppig som f. eks omsetningsgjenstander, og lovgiver har derfor innført krav om umiddelbar betaling for å sikre skattekravet. Dette hensynet gjør seg ikke nødvendigvis gjeldende for de kontraktene som diskuteres her. F. eks vil et skip med certeparti ofte bli solgt.¹⁰⁵ På den annen side vil det kanskje være mindre naturlig at andre typer kontrakter, f. eks leiekontrakter, realiseres. I det hele tatt synes kontraktstypene å ha ulik karakter, og dette understreker poenget med å henføre kontraktene til den objektgruppen kontraktsgjenstanden hører hjemme i.

Dersom det i tillegg skulle vise seg at en regel om umiddelbar betalingsplikt er i strid med EØS-avtalen, taler også dette mot å anse kontrakter som en immateriell eiendel. Det bør utvises forsiktighet med å gi den EØS-stridige regelen et større anvendelsesområde enn den allerede har.

Lignings-ABC 2011/2012 s. 326 uttaler riktignok på generelt grunnlag at leiekontrakt til f. eks et bygg anses som et immaterielt driftsmiddel, og ikke et fysisk driftsmiddel. Antagelig kan ikke dette tillegges særlig vekt i denne sammenheng, da vurderingen ikke er knyttet direkte opp mot § 9-14 og de særlige hensynene som gjør seg gjeldende der.

Konklusjonen må etter dette være at kontrakter er omfattet av § 9-14, og at disse skal plasseres i den objektgruppen som kontraktsgjenstanden hører hjemme i. Det hadde vært en fordel om lovteksten presiserte tydeligere hvordan slike kontrakter skulle behandles.

¹⁰⁵ Zimmer (2009c) s. 142.

10 Utflytting av eiendel eller forpliktelse fra norsk beskatningsområde

10.1 Generelt om innvinningsvilkåret

Skatteplikt på eiendeler og forpliktelser som nevnt i denne fremstillingens kap. 9, utløses når disse ”tas ut av norsk beskatningsområde”, jfr. § 9-14 første ledd, første punktum. ”Norsk beskatningsområde” er ikke et geografisk begrep, men en *rettslig* betegnelse på en situasjon der inntekter er skattepliktige, og kostnader og tap er fradragberettiget i Norge.¹⁰⁶ Fordi skatteplikt utløses ved at eiendelen eller forpliktelsen ”tas ut” av norsk beskatningsområde, er det avgjørende om eiendelen eller forpliktelsen etter flyttingen befinner seg i en slik situasjon at inntekter knyttet til disse ikke lenger kan beskattes i Norge. Dette beror på norske interne regler om hvem som er alminnelig eller begrenset skattepliktig til Norge, jfr. sktl. §§ 2-1 til 2-3 og petsktl. § 2, og om skatteplikt for norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland, jfr. sktl. § 2-4 og § 10-60 flg. I tillegg beror dette på skatteavtaler Norge har inngått med andre land.¹⁰⁷ Når det gjelder § 9-14 omfatter forholdet til skatteavtalen ikke bare utflytting av subjekter, men også utflytting av eiendeler og forpliktelser.

Har Norge lempet sin beskatningsrett etter skatteavtalen, er eiendelen utenfor norsk beskatningsområde selv om det finnes internrettslig hjemmel. Dette gjelder imidlertid kun dersom eiendelen flyttes til en filial der skatteavtalen er basert på unntaksmetoden. Unntaksmetoden innebærer at Norge skal unnta den inntekt som stammer fra disse eiendelene.¹⁰⁸ Er skatteavtalen med filialstaten i stedet basert på kreditmetoden, er den eiendelen som er flyttet til en slik filial allikevel ikke utenfor norsk beskatningsområde. Dette fordi kreditmetoden kun pålegger Norge som hjemstat å gi kredit i norsk skatt for skatt betalt i utlandet.¹⁰⁹ Kreditmetoden knytter seg altså til skatten, og ikke inntekten som sådan. Fordi skattyter fortsatt er hjemmehørende i Norge, innebærer globalskatteplikten at gevinsten er skattepliktig til Norge i medhold av § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd.

¹⁰⁶ Ot.prp nr.1(2008–2009) s. 39, pkt 8.2.1.

¹⁰⁷ Ot.prp nr.1(2008–2009) s. 39-40, pkt. 8.2.2.

¹⁰⁸ Skaar (2009) s. 232.

¹⁰⁹ Skaar (2009) s. 233, Naas m.fl (2011) s. 1158.

Innvinningsvilkåret etter §§ 10-70 og 10-71 er opphør av alminnelig skatteplikt til Norge etter hhv. §§ 2-1 og 2-2, eller etter skatteavtalene. Dette omfattes også av § 9-14, jfr. annet ledd a. Bestemmelsen rekker imidlertid lengre ved at også andre begivenheter utløser skatteplikt. F. eks vil opphør av skatteplikt etter § 2-3, samt opphør av norsk kontroll i et NOKUS-selskap være omfattet av § 9-14. I tillegg er overføring av eiendeler uten at subjektet opphører å være hjemmehørende/bosatt i Norge også omfattet, f. eks der eiendeler overføres fra et selskaps hovedkontor i Norge til en filial med unntaksbasert skatteavtale. Samtidig rekker § 9-14 også kortere ved at opphør av alminnelig skatteplikt ikke alltid innebærer skatteplikt, f. eks der et selskap flytter ut, men beholder eiendeler i en virksomhet i Norge. Det samme gjelder der en fysisk person som driver et enkeltpersonforetak flytter ut med sin virksomhet, tar med seg aksjepostene, men beholder samtidig fysiske driftsmidler i en filial i Norge. Sktl. § 10-70 kan da hjemle skattlegging av gevinst på aksjene ved utflytting, mens § 9-14 ikke kommer til anvendelse for driftsmidlene fordi disse fortsatt befinner seg innenfor norsk beskatningsområde. Dersom også aksjene tilordnes virksomheten i Norge, vil § 10-70 etter ordlyden fortsatt være hjemmel, fordi det etter denne bestemmelsen er tilstrekkelig at skattyters skatteplikt etter § 2-1 opphører. Basert på formåls- og sammenhengsbetraktninger tolkes imidlertid § 10-70 innskrenkende på dette punktet.¹¹⁰

Det er tre hovedgrupper av tilfeller som innebærer at eiendeler og forpliktelser ”tas ut av norsk beskatningsområde”, jfr. § 9-14 annet ledd a-c. Oppregningen i a-c må forstås uttømmende. Dersom annet ledd kommer til anvendelse, anses objektet tatt ut av norsk beskatningsområde siste dag før dette tidspunktet, jfr. første ledd første punktum.¹¹¹ Det følger av § 14-27 at innvinningstidspunktet også skal være tidfestingstidspunkt. I kap. 10.3 tas det utgangspunkt i disse tre hovedgruppene, men først gjøres det rede for overføringer som faller utenfor bestemmelsen.

¹¹⁰ Zimmer (2009c) s. 118, Lignings-ABC 2011/2012 s. 1371, pkt. 2.2.

¹¹¹ Bakgrunnen for at innvinningstidspunktet er skjøvet en dag tilbake, jfr. første ledd første punktum, er i denne sammenheng kun en detalj for å unngå enhver tvil om rekkefølgen av begivenhetene. Dersom dette ikke var gjort, kunne man fått diskusjoner om utflytting etter skatteavtalen eller innvinning skjedde først. Det avgjørende når det gjelder skatteavtalen er at skatteplikten er utløst før opphør av skatteplikt etter norsk rett, jfr. denne fremstillingens del II.

10.2 Overføringer som ikke er omfattet

Sktl. § 9-14 utløser ikke skatteplikt på overføringer som samtidig innebærer ”realisasjon”, jfr. bestemmelsens første ledd annet punktum.

Dette innebærer f. eks at en overføring av eiendeler i en konsernintern grenseoverskridende transaksjon, typisk mellom et mor- og datterselskap, i utgangspunktet ikke omfattes av bestemmelsen. Et unntak fra dette følger imidlertid av FSFIN § 11-21-11, jfr. sktl. § 11-21 første ledd c, som gjelder overføring av virksomhet i filial i utlandet til datterselskap i samme stat. En slik overføring innebærer i utgangspunktet realisasjon og dermed beskatning av gevinst på eiendeler og gjeld som er skattemessig tilordnet filialen, jfr. § 5-30. Med hjemmel i § 11-21 første ledd c vedtok departementet 16. februar 2012 forskrift som innebærer at slike overføringer likevel kan gjennomføres skattefritt. For eiendeler og forpliktelser som tas ut av norsk beskatningsområde i denne sammenheng, følger det av forskriften at § 9-14 allikevel kommer til anvendelse, jfr. FSFIN § 11-21-11, jfr. FSFIN § 11-21-1. Tilsvarende som for § 11-11 kan det hevdes at en henvisning til § 9-14 er nødvendig fordi § 9-14 avgrenser mot realisasjon. Det kan også anføres at henvisningen ikke er nødvendig fordi en slik omdanning nå kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet, og dette kan sees som et unntak fra realisasjon.

For forpliktelser fremgår det av første ledd tredje punktum at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse dersom disse ved overføringen anses realisert ved oppfyllelse, ettergivelse, eller overføring mv.

I tillegg følger det av første ledd annet punktum at overføringer som innebærer uttak til eget bruk eller gaveoverføring etter § 5-2 også faller utenfor bestemmelsen. Dette forutsetter at vilkårene i § 5-2 er oppfylt, slik at uttak til egen bruk eller gaveoverføring som *ikke* oppfyller disse vilkårene, f. eks grenseoverskridende overføring av virksomhet til arveavgiftspliktig arving, likevel omfattes.¹¹²

¹¹² Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 52, pkt. 8.5.2.2.

10.3 Skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge

Den første hovedgruppen knytter seg til eiendeler som eies av og forpliktelser som påhviler skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge. Slike eiendeler og forpliktelser anses tatt ut dersom skattyter opphører å være skattepliktig til Norge ”etter § 2-1 eller § 2-2”, eller ”etter skatteavtale med fremmed stat”, jfr. § 9-14 annet ledd a. Skatteplikt etter petroleumsskatteloven § 2 likestilles med skatteplikt som nevnt i bokstav a, jfr. § 9-14 annet ledd nest siste punktum.

Ordlyden i annet ledd a omfatter tilfeller der subjektet opphører å være hjemmehørende/bosatt i Norge. Tilfeller der subjektet fortsatt er hjemmehørende i Norge, men objektet flyttes ut, omfattes også. Disse to situasjonene behandles hhv. i kap 10.3.1 og 10.3.2.

10.3.1 Subjektet flytter ut

10.3.1.1 Utgangspunktet

Subjektet kan anses utflyttet etter intern rett, jfr. § 2-1 eller § 2-2, eller etter skatteavtalen. For at spørsmålet om opphør etter skatteavtalen skal oppstå, er forutsetningen at internrettslig skatteplikt foreligger. For øvrig vil nesten alltid opphør av skatteplikt etter skatteavtalen inntre før slikt opphør følger av intern rett.

Dette avsnittet behandler tilfeller der subjektet flytter ut, og tar med seg eiendeler og forpliktelser. I kap. 10.3.1.2 behandles tilfeller subjektet flytter ut, men eiendeler og forpliktelser blir igjen.

Et eksempel på utflytting av fysisk person som omfattes av annet ledd a er der skattyter driver et enkeltpersonforetak, og flytter til Danmark for å drive virksomheten videre der. Når vilkårene i § 2-1 tredje ledd er oppfylt, eller skattyter ikke lenger er bosatt i Norge iht. skatteavtalen, anses eiendeler og forpliktelser knyttet til virksomheten tatt ut.

Dersom et selskap flytter ut, anses selskapets eiendeler og forpliktelser tatt ut dersom selskapet ikke lenger er hjemmehørende i Norge, enten dette følger av § 2-2 eller av skatteavtalen. Et typisk eksempel på at et selskap flytter ut etter intern rett er at

selskapets ledelse på styrenivå flytter ut av Norge. Selskap kan også flytte ut i forbindelse med gjennomføring av en grenseoverskridende fusjon/fisjon der det norske selskapet er overdragende selskap.¹¹³

Det samme gjelder der selskapet har en filial som ligger i et land der skatteavtalen er basert på kreditmetoden.¹¹⁴ Eiendeler og forpliktelser tilknyttet filialen anses også tatt ut av norsk beskatningsområde dersom selskapet flytter ut av Norge. Før utflytting har Norge beskatningsrett til inntekter fra filialen i medhold av globalinntektsprinsippet i § 2-2 sjette ledd. Dette opphører imidlertid når selskapet flytter ut, fordi det ikke er grunnlag for å skattlegge disse eiendelene når skattyter ikke lenger er alminnelig skattepliktig til Norge. Tilsvarende gjelder dersom det før utflytting ikke forelå noen skatteavtale med filialstaten.

Er skatteavtalen mellom Norge og filialstaten i stedet basert på unntaksmetoden, vil selskapets utflytting ikke utløse utflyttingsskatt etter § 9-14 for de eiendelene som er tilknyttet filialen. Det følger av unntaksmetoden at disse eiendelene og forpliktelsene allerede er tatt ut av norsk beskatningsområde.

10.3.1.2 Objekter som blir igjen når subjektet flytter ut

Selv om det foreligger opphør av skatteplikt etter § 2-1 eller § 2-2, er eiendeler og forpliktelser allikevel ikke tatt ut dersom de ”samtidig får slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen”, jfr. § 9-14 annet ledd siste punktum. Dette vil f. eks være tilfelle dersom et selskap flytter sitt hovedkontor ut av Norge, men samtidig viderefører selskapets eiendeler og forpliktelser i begrenset skattepliktig virksomhet her, jfr. § 2-3 første ledd b. Følgelig utløser det ikke skatteplikt etter § 9-14 at skattyter går fra å være alminnelig til begrenset skattepliktig.

Et annet eksempel er der et overdragende norsk selskap fusjonerer med et overtakende utenlandsk selskap etter § 11-11 første ledd. Dersom det overtakende selskapet

¹¹³ Prop. 78 L (2010-2011) s. 25, pkt. 8.5.1.2.

¹¹⁴ Se prop. 78 L (2010-2011) s. 25, pkt. 8.5.1.2, i forbindelse med grenseoverskridende fusjon.

viderefører det overdragende selskapets eiendeler og forpliktelser i en virksomhet i Norge, er ikke disse eiendelene tatt ut av norsk beskatningsområde, jfr. § 11-11 tredje ledd, jfr. § 9-14 annet ledd siste punktum.

Vilkåret om at ”norsk skattelovgivning får virkning” må leses slik at det bare er oppfylt dersom det foreligger internrettslig hjemmel, og denne ikke er lempet i skatteavtale. Dersom et selskap flytter ut av Norge, og lar eiendeler bli igjen i virksomhet her, må virksomheten også oppfylle kravene til fast driftssted etter skatteavtalen Art. 7. Dersom det følger av skatteavtalen at virksomheten ikke er et fast driftssted, anses eiendelene tatt ut av norsk beskatningsområde, selv om de fysisk befinner seg her.¹¹⁵ Eksempelet illustrerer således at eiendeler og forpliktelser kan tas ut etter § 9-14 selv om disse ikke flyttes fysisk ut av Norge.

Det må imidlertid gjøres en presisering der selskapet flytter ut til en stat utenfor EØS, eller lavskatteland innenfor EØS uten å være reelt etablert der. Som påpekt i punkt 5.2, er § 10-71 hjemmelsgrunnlag i slike tilfeller. Dette innebærer at alle eiendeler og forpliktelser beskattes etter denne bestemmelsen, også de som eventuelt blir igjen i virksomhet her i Norge.¹¹⁶ Disse eiendelene vil da få ny inngangsverdi, og dersom de senere flyttes ut av Norge, vil de da kunne bli gjenstand for beskatning etter § 9-14. Skatteplikten må da baseres på ny inngangsverdi ved gevinstberegningen.

10.3.1.3 Deltakerlignede selskaper

For deltakerlignede selskaper kan det reises et spørsmål om eiendeler og forpliktelser som eies gjennom et deltakerlignet selskap, der en selskapsdeltaker er hjemmehørende i Norge, kan tas ut av norsk beskatningsområde iht. § 9-14 annet ledd.

Sett f. eks at et deltakerlignet selskap C har to deltakere som hver eier 50 %, der selskapsdeltaker A er hjemmehørende i Norge, mens deltaker B er hjemmehørende i utlandet. Det deltakerlignede selskapet eier en rigg knyttet til virksomhet i land D, og

¹¹⁵ Med mindre det gjelder fast eiendom.

¹¹⁶ Ot.prp nr.1 (2008-2009) s. 68, pkt. 8.5.11, jfr. Lignings-ABC 2011/2012s. 1417.

det knytter seg en latent gevinst på denne eiendelen.¹¹⁷ Selger A sin andel til en utenlandsk deltaker, kan ikke Norge beskatte gevinst på eiendelen senere. Det kan reises spørsmål om salget av andelen skal innebære at eiendelen i deltakerlignede selskapet anses tatt ut av norsk beskatningsområde. Ordlyden taler mot at dette omfattes, fordi skattyter selger sin andel, og § 9-14 avgrenser som vist uttrykkelig mot ”realisasjon”. Dersom det er andelen som er skatteobjekt, er det noe vanskelig å se at eiendelen kan være tatt ut gjennom et salg av andelen, jfr. § 10-44 første ledd.¹¹⁸

Dersom det i stedet tenkes at selskapsdeltageren flytter ut, slik at dette selskapet ikke lenger er hjemmehørende her, kommer spørsmålet enda mer på spissen fordi andelen ikke selges. Konklusjonen synes imidlertid å måtte bli den samme, fordi det fortsatt er andelen, og ikke eiendelen som er tatt ut.

I Prop. 112 L (2011-2012) anfører departementet at det er usikkert om tilfellene ovenfor omfattes av bestemmelsen, jfr. s. 24, pkt. 2.3.2. Det foreslås derfor et tillegg slik at dette fremgår, se forslag til nytt siste punktum i annet ledd. Begrunnelsen er at skattlegging etter § 9-14 er nødvendig fordi latente gevinster på slike eiendeler ellers aldri kommer til beskatning i Norge, noe som stemmer dårlig med de forutsetninger som fritaksmetoden og systemet for deltakerligning bygger på, jfr. s. 23. Faren for tilpasninger anføres også.

Departementet foreslår for øvrig at ordlyden i annet ledd skal endres ved å ta inn ”blant annet”, for å vise at bokstav a-c ikke skal forstås uttømmende. Denne ordlyden vil imidlertid gjøre det uklart hva de rettslige kriteriene for utflytting av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde er.

10.3.2 Objektet flytter ut

Ordlyden ”eller etter skatteavtale” i annet ledd a omfatter også situasjoner der f. eks et selskap fortsatt er hjemmehørende i Norge, men overfører eiendeler til filialstat med unntaksbasert skatteavtale. Avgjørende er om skatteavtalen innebærer at Norge ikke lenger har beskatningsretten til den inntekten som stammer fra eiendelen. Selv om

¹¹⁷ Prop. 112 L (2011-2012) s. 23, pkt. 2.3.2.

¹¹⁸ Jfr. Utv. 2001 s. 263, pkt. 3.2.3, som er et vedtak fra overligningsnemnda der det var spørsmål om fradrag for tap ved salg av andel.

eiendelen flyttes fysisk ut, anses den ikke tatt ut av norsk beskatningsområde dersom skatteavtalen med filialstaten er basert på kreditmetoden, eller det ikke foreligger noen skatteavtale.

Dersom eiendeler flyttes til filial med kreditbasert skatteavtale, vil Norge fortsatt kunne skattlegge inntekten fra denne filialen. På den annen side kan kreditfradraget innebære at Norge reelt sett ikke beskatter deler av eller hele denne inntekten. Sktl. § 9-14 tar ikke sikte på å sikre norsk skattlegging i slike situasjoner. Dette viser at det avgjørende ikke er at Norge beskatter gevinsten, noe som ville vært naturlig dersom man skulle fulgt resonnementet om territorialitetsprinsippet, men *at* det blir beskattet i enten Norge eller tilflyttingslandet. Følgelig indikerer dette regelens omgåelsesperspektiv.

Eiendel og forpliktelse anses også tatt ut dersom de flyttes fra filial i land A, som Norge ikke har skatteavtale med, eller skatteavtalen er basert på kreditmetoden, og videre til en filial i land B, der skatteavtalen er basert på unntaksmetode. Eiendelene anses imidlertid ikke tatt ut dersom skatteavtalen i land B også er basert på kreditmetoden.

Eksemplene har så langt vist tilfeller der eiendeler og forpliktelser flyttes fysisk, men disse kan også tas ut av norsk beskatningsområde uten at dette skjer. Sett f. eks at et fysisk driftsmiddel er tilknyttet en filial i utlandet, og skatteavtalen med dette landet endres fra kreditmetode til unntaksmetode. Selv om dette er lite praktisk, vil endringen i seg selv innebære at driftsmiddelet tas ut av norsk beskatningsområde.

Er eiendeler overført til en filial basert på unntaksmetoden, og skatteavtalen med denne staten endres til kreditmetoden, innebærer endringen at objektene tas inn i norsk beskatningsområde igjen, jfr. § 14-60 annet ledd som gir uttrykk for dette. For objektene i tredje ledd a-c vil et slikt inntak medføre bortfall av skatteplikten dersom dette skjer i løpet av fem år etter utflytting, jfr. ellefte ledd e. Det fremgår også av dette lovstedet at et slikt inntak ikke påvirker skatteplikten etter § 9-14 for immaterielle eiendeler.

10.3.3 Kan et foretaksnavn "tas ut" av norsk beskatningsområde?

Dersom et selskap som er hjemmehørende i Norge, oppretter en filial i utlandet, vil denne filialen normalt få samme navn som det norske selskapet. Er skatteavtalen med denne filialstaten basert på unntaksmetoden, oppstår spørsmålet om filialens bruk av foretaksnavnet innebærer at dette er tatt ut av norsk beskatningsområde.

Som vist i punkt 10.3.2, vil en slik overføring i utgangspunktet omfattes av § 9-14 annet ledd a. Foretaksnavnet er imidlertid *også* i bruk i Norge av selskapet som fremdeles er hjemmehørende her. Spørsmålet er da om foretaksnavnet er tatt ut av norsk beskatningsområde når det egentlig bare er gitt et utvidet anvendelsesområde.

Formålet med § 9-14 er å fange opp til skattlegging verdier som er opptjent i Norge. Bruk av firmanavnet i filialstaten vil ikke nødvendigvis redusere verdien i Norge. Tvert imot kan utvidelse innebære at verdien av firmanavnet i Norge øker. Samtidig vil filialen kunne dra fordel av å drive under et veletablert firmanavn, og dette kan danne grunnlag for verdiskapning i filialstaten. Problemstillingen reiser i det hele tatt et spørsmål om vilkåret "tas ut" ikke bare omfatter tilfeller der verdien reduseres i Norge, men også der anvendelsen av eiendelen skaper verdier i utlandet. Formålet med § 9-14 taler for at det avgjørende er om verdien reduseres i Norge. Er verdien fortsatt i behold her, synes det ikke å være grunnlag for å anføre at det norske skattefundamentet svekkes. På denne bakgrunn taler mye for at bruk av foretaksnavn i en filialstat med unntaksmetode ikke innebærer at foretaksnavnet er tatt ut av norsk beskatningsområde.¹¹⁹

10.4 Skattytere med begrenset skatteplikt til Norge

Den andre hovedgruppen omfatter eiendeler og forpliktelser som eies av eller påhviler skattytere som har begrenset skatteplikt til Norge etter § 2-3, jfr. § 9-14 annet ledd b. Av lovteksten fremgår det at slike eiendeler og forpliktelser anses tatt ut av norsk beskatningsområde dersom den begrensede skatteplikten opphører etter § 2-3 eller etter

¹¹⁹ Gjems-Onstad (2011) s. 225 legger til grunn at det er vanskelig å se hvordan man kan unngå skattlegging i slike tilfeller.

skatteavtale, eller når eiendelens eller forpliktelsens tilknytning til riket eller til virksomhet i riket som nevnt i § 2-3 opphører. Skatteplikt etter petroleumsskatteloven § 2 likestilles med skatteplikt som nevnt i bokstav b, jfr. § 9-14 annet ledd nest siste punktum.

Først behandles tilfeller der den begrensede skatteplikten som sådan opphører, og deretter behandles tilfeller der eiendelens tilknytning til riket eller til virksomhet her opphører.

Opphør av begrenset skatteplikt foreligger typisk der virksomheten trappes ned, slik at den ikke lenger anses som et fast driftssted i skatteavtalens forstand. Dette gjelder selv om virksomheten fortsatt oppfyller vilkårene for å utgjøre virksomhet etter intern rett, og selv om eiendelene fortsatt befinner seg fysisk i Norge. Opphør av begrenset skatteplikt etter intern rett skjer typisk dersom virksomheten opphører som sådan.

Dersom virksomheten i Norge opphører etter § 2-3 første ledd b, men samtidig aldri har utgjort et fast driftssted iht. skatteavtalen, må løsningen bli at opphøret ikke innebærer at eiendeler og forpliktelser tilknyttet virksomheten tas ut av norsk beskatningsområde. Riktignok fremgår det av annet ledd b at opphør av skatteplikt etter § 2-3 er tilstrekkelig, men det er vanskelig å si at eiendelene ”tas ut” når skatteavtalen innebærer at disse aldri har vært innenfor norsk beskatningsområde.¹²⁰

Begrenset skatteplikt til Norge kan også opphøre ved at det gjennomføres en fusjon mellom selskaper som er hjemmehørende i en eller flere andre stater, og det overdragende selskapet har en filial i Norge. Dersom det overtakende selskapet ikke viderefører filialen i Norge, vil eiendeler og forpliktelser tilknyttet denne være tatt ut av norsk beskatningsområde. Dersom det overtakende selskapet viderefører eiendelene i virksomhet her, anses disse allikevel ikke tatt ut, jfr. § 11-11 femte ledd siste punktum. Tilsvarende kan også tenkes ved en fusjon mellom selskaper som er hjemmehørende i en eller flere andre stater.

¹²⁰ Zimmer (2009c) s. 140.

Dersom man tenker seg at virksomheten i Norge opphører, og at eiendelene ikke flyttes ut, vil f. eks løsøre og fast eiendom kunne være skattepliktig etter § 2-3 første ledd a. Hvis det foreligger skatteavtale vil imidlertid skatteavtalen ofte tillegge hjemstaten rett til å skattlegge gevinst av løsøre som ikke hører til fast driftssted. Dette vil i så fall innebære at ”norsk skattelovgivning” ikke får virkning for disse eiendelene, og de anses derfor tatt ut av norsk beskatningsområde, selv om de fysisk befinner seg i Norge, jfr. annet ledd siste punktum.

Eiendeler og forpliktelser kan også anses tatt ut av norsk beskatningsområde etter § 9-14 annet ledd b selv om virksomheten som gir grunnlag for skatteplikt etter § 2-3 i Norge består. Dette omfatter f. eks tilfeller der eiendeler overføres fra det faste driftsstedet i Norge, til hovedkontoret eller et annet fast driftssted i et annet land, fordi eiendelene da mister tilknytning til ”riket”, jfr. § 9-14 annet ledd b. Det har i denne sammenheng ingen betydning hvilken metode skatteavtalen er basert på, fordi metodevalget ikke har betydning i kildestaten.

I tillegg omfatter bokstav b eiendeler som tidligere har hatt tilknytning til det faste driftsstedet, men som ikke lenger brukes av dette, f. eks fordi eiendelene er for gamle eller på annen måte utdatert. I slike tilfeller anses tilknytningen til ”virksomhet i riket” å være opphørt, jfr. § 9-14 annet ledd b. Eiendelene er da tatt ut selv om de fysisk forblir i Norge.¹²¹ Resonnementet må da være at eiendelene ikke kan skattlegges i Norge som en følge av at skatteavtalen typisk gir hjemstaten beskatningsrett til slikt løsøre. Slike tilfeller vil ofte innebære tap, og skattyter kan da kreve tapsfradrag.

10.5 Skattytere som er skattepliktige til Norge etter NOKUS-reglene

Den tredje hovedgruppen knytter seg til eiendeler som eies av eller som påhviler NOKUS-selskap. NOKUS-reglene i skatteloven §§ 10-60 flg. får anvendelse på norsk-kontrollerte utenlandske selskap som er hjemmehørende i lavskatteland. Slike eiendeler og forpliktelser tas ut dersom ”norsk kontroll av selskapet eller innretningen opphører”, jfr. § 9-14 annet ledd c.

¹²¹ Zimmer (2009c) s. 140.

Norsk kontroll opphører dersom norske skattytere ikke lenger kontrollerer minst halvparten av andelene i selskapet eller dets kapital ved inntektsårets inngang og utgang, jfr. § 10-62. Dette innebærer at § 9-14 kan komme til anvendelse uten at det skjer noen fysisk flytting av hverken selskap, deltakere eller eiendeler. I tillegg er eiendelene eiet av et selskap som ikke er hjemmehørende i Norge. Bestemmelsen viser også at § 9-14 kan komme til anvendelse selv om eiendelen aldri har befunnet seg i Norge.

NOKUS-beskatning kan også opphøre av at et selskap eller en innretning blir omfattet av en skatteavtale, og selskapets eller innretningens inntekter ikke hovedsakelig er av passiv karakter, jfr. § 10-64 a. Et annet eksempel er dersom skattesatsene endres slik at den annen stat opphører å være lavskatteland. Ordlyden i § 9-14 annet ledd knytter bare an til opphør av norsk kontroll, og øvrige opphørsgrunner vil ikke innebære at eiendeler er tatt ut.¹²²

Utflyttingsvilkåret innebærer at den enkelte deltaker kan ha stor innflytelse på om skatteplikt etter § 9-14 utløses. Sett f. eks at en borerigg eies gjennom et NOKUS-selskap, og en deltaker selger sin andel til en som ikke er skattepliktig til Norge. Dersom salget medfører at norske skattytere eier mindre enn 50 % av andelene i selskap eller dets kapital, vil riggen etter hvert ikke lenger ha tilknytning til norsk beskatningsområde. Sktl. § 10-62 annet og tredje ledd vil imidlertid innebære at status som NOKUS ikke opphører med en gang norsk kontroll ikke foreligger.¹²³ På det tidspunkt vilkårene i § 10-62 er oppfylt, anses eiendelen tatt ut etter § 9-14 annet ledd c. Dette får også betydning for de andre deltakerne, som kan oppleve dette som en uforutsigbar situasjon. Av denne grunn kan det reises spørsmål om § 9-14 på dette punkt må tolkes innskrenkende, slik at bestemmelsen ikke utløser beskatning i det skisserte tilfellet.

Tilfellet omfattes klart av ordlyden i bokstav c, der det eneste vilkåret er at norsk kontroll er opphørt. Fremstillingen har så langt vist at det avgjørende for om eiendeler

¹²² Upublisert uttalelse fra Finansdepartementet 31. mai 2010.

¹²³ Zimmer (2009a) s. 334.

”tas ut av norsk beskatningsområde” er at objektets tilknytning til norsk skattelovgivning brytes, jfr. særlig annet ledd siste punktum. En innskrenkende fortolkning av hensynet til subjektet, på tross av at tilknytning til norsk skattelovgivning er brutt, vil derfor harmonere dårlig med kjernen av innvinningsvilkåret i bestemmelsen.

En innskrenkende fortolkning vil dessuten kunne medføre muligheter for at deltakerne tilpasser seg, f. eks ved at deltakerne på forhånd inngår avtaler seg imellom om eierforhold og planlagt salg av andeler. Når NOKUS-reglene generelt tar sikte på å motvirke skatteflukt,¹²⁴ harmonerer det dårlig med lovgrunnen for disse reglene å åpne for en slik innskrenkende fortolkning. Dette må veie tyngre enn hensynet til forutberegnelighet for de enkelte deltakerne. I tillegg vil en innskrenkende fortolkning reise vanskelige avgrensingsproblemer, f. eks om det bare skal tolkes innskrenkende hvor eierforholdet endres fra 51 til 49, eller om det også omfatter tilfeller der endringen skjer fra 60 til 40 osv. Slike avgrensingsproblemer taler med stor vekt for at det ikke bør tolkes innskrenkende. På denne bakgrunn er konklusjonen at det ikke foreligger grunnlag for innskrenkende fortolkning.

11 Beregning av skattepliktig gevinst og fradragsberettiget tap

11.1 Beregning av utgangsverdi

Det fremgår av § 9-14 åttende ledd at utgangsverdien settes til "markedsverdien" på utflyttingstidspunktet, dvs. den verdi objektet har ved omsetning i det aktuelle markedet.¹²⁵ Skattyter og skattemyndighetene er derfor henvist til å sammenligne med hva lignende produkter er omsatt for.

Dersom kjent markedsverdi ikke foreligger, skal utgangsverdien "fastsettes ved skjønn", jfr. åttende ledd tredje punktum. Forarbeidene gir ingen retningslinjer for gevinstberegningen utover å henvise til at prinsippene for skattemessig internprising kan gi veiledning.¹²⁶

¹²⁴ Ot.prp nr.1(1991-1992) s. 67, pkt. 6.

¹²⁵ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 56, pkt. 8.5.5.1.

¹²⁶ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 56-57, pkt. 8.5.5.1.

Dersom fysiske driftsmidler, forpliktelser og finansielle eiendeler tas ut, og skattyter krever utsettelse, skal skattyter i første omgang selv foreta gevinstberegningen, jfr. FSFIN § 9-14-3 første ledd. Av forskriftsbestemmelsen fremgår det at utsettelse er ”betinget av” at det leveres oppgave ”med beregning av gevinst”. Forskriftshjemmelen følger av § 9-14 trettende ledd, der det fremgår at departementet har fått hjemmel til ”utfylling og gjennomføring” av bestemmelsen. Spørsmålet er om denne forskriftshjemmelen er tilstrekkelig som hjemmel for å gjøre utsettelse betinget av gevinstberegning, når gevinstberegning ikke er nevnt uttrykkelig i § 9-14. Lovbestemmelsen viser bare til krav om sikkerhet som vilkår for utsettelse, jfr. niende ledd. Krav om gevinstberegning kan kanskje forankres i sikkerhetsstillingen, fordi sikkerheten skal svare til skattekravet, og dermed forutsetter dette beregning av gevinsten. På den annen side leder den alminnelige regelen i lignl. § 4-3 nr.1 annet punktum til at skattyter ikke har plikt til å fastsette skjønnsmessige beløp, noe som ofte er aktuelt ved beregning av gevinst etter § 9-14. Ved at det innføres en regel i forskrift som avviker fra § 4-3, tilsier dette at det bør kreves klar lovhjemmel, og at det derfor ikke er tilstrekkelig med forskriftshjemmel. Til sammenligning er også forskriftshjemmelen i § 10-70 syvende ledd siste punktum helt klar. Mye tyder derfor på at § 9-14 trettende ledd ikke er tilstrekkelig som hjemmelsgrunnlag til å gjøre beregning av gevinst til vilkår for utsettelse.

Dersom skattyter ikke krever utsettelse, samt der hvor immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander tas ut, må hjemmelsgrunnlag for å beregne gevinsten søkes i den alminnelige selvangivelsesplikten, jfr. ligningsloven § 4-3, og de skisserte begrensningene i denne bestemmelsen gjelder også da.

Dersom aksjer mv. er tatt ut, skal reglene i §§ 10-30 til 10-36 gjelde ”så langt de passer” jfr. § 9-14 åttende ledd annet punktum. Tilsvarende gjelder også § 10-44 dersom andeler tas ut. Henvisningen innebærer imidlertid ikke særlig mer utover at man ledes over i de alminnelige regler om gevinstberegning.

11.1.1 Verdiendring etter utflyttingstidspunktet

Dersom realisasjonsverdien er lavere enn utflyttingsverdien, oppstår spørsmålet om skattyter kan kreve den lavere realisasjonsverdien lagt til grunn som utgangsverdi.

Spørsmålet er løst i ellefte ledd a, der det fremgår at skattyter kan kreve realisasjonsverdien lagt til grunn dersom fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser tas ut. En lavere realisasjonspris legges ikke til grunn automatisk, men må kreves. I så fall gjennomføres dette ved at ligningen for utflyttingsåret endres, jfr. lignl. kap. 9, og ikke ved et fradrag i realisasjonsåret.

Det gjøres ingen begrensning til hvilket land subjektet er hjemmehørende eller hvor eiendelen befinner seg. Realisasjonsverdien kan imidlertid ikke settes lavere enn inngangsverdien, jfr. ellefte ledd a annet punktum. Skattyter kan dermed ikke skape en rett til tapsfradrag som ikke fantes på utflyttingstidspunktet, men realisasjonsverdien kan settes lik inngangsverdien, og da vil det heller ikke bli noen skattepliktig gevinst.

En lavere realisasjonsverdi kan legges til grunn uavhengig av om skattyter har benyttet seg av adgangen til å kreve utsettelse. Dersom skattyter har betalt ved utflytting, og det viser seg at det er innbetalt for mye, blir det overskytende refundert.¹²⁷

En særregel gjelder for avskrivbare fysiske driftsmidler, jfr. ellefte ledd a fjerde punktum. Dersom en lavere realisasjonsverdi legges til grunn, skal det gjøres et tillegg i realisasjonsverdi for tenkte avskrivninger i perioden mellom utflytting og realisasjon, jfr. § 14-60 femte ledd, jfr. § 14-62. Tanken er at man da unngår at skattekravet reduseres med verdifall som er en naturlig konsekvens av slit og elde etter utflyttingen, og som ikke har sammenheng med markedssvingninger.¹²⁸ Dette kan illustreres med et eksempel. Sett at kostpris for en rigg er 1000, med nedskrevet verdi til 700. På utflyttingstidspunktet er verdien 900, mens realisasjonsverdien er 600. Opprinnelig gevinst er da 200 (900-700). Rigger skal saldoavskrives med 14 prosent, jfr. § 14-43,

¹²⁷ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 63, pkt. 8.5.8.5.

¹²⁸ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 63, pkt. 8.5.8.5, jfr. Zimmer (2009c) s. 143.

og avskrivningene skal beregnes på bakgrunn av utflyttingsverdien.¹²⁹ Dersom det legges til grunn at det er to hele inntektsår mellom utflytting og realisasjon, skal faktisk realisasjonsverdi tillegges tenkte avskrivninger for disse to årene. I år 1 vil disse være 126, mens de i år 2 blir 108,36. Utgangsverdien vil derfor være 834,36 etter tillegget, og gevinsten blir da 134,36 i stedet for de opprinnelige 200.

Forarbeidene sier lite om bakgrunnen for at slike verdiendringer tas i betraktning. Av kap. 11.1.2 vil det fremgå at forholdet til fellesskapsretten kan ha vært en del av begrunnelsen. Regelen kan imidlertid vanskelig sies å være et utslag av territorialitetsprinsippet, fordi verdiendringen skjer etter at eiendelen er tatt ut, og knytter seg dermed ikke til den verdistigningen som skjedde mens eiendelen befant seg innenfor norsk beskatningsområde. I et omgåelsesperspektiv gir det mer mening å ta verdifall i betraktning, fordi staten ikke skal ha rett til å beskatte mer enn hva den ville hatt rett til å gjøre dersom den faktiske realisasjonen hadde vært skattlagt.¹³⁰ Bestemmelsens utforming på dette punkt kan derfor sees som et utslag av omgåelseshensynet.

For immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander er realisasjonsverdien irrelevant, jfr. § 9-14 ellefte ledd første punktum. Forarbeidene viser til at begrunnelsen bl. a ligger i sammenhengen med at det gjelder en umiddelbar skattebetalingsplikt for slike eiendeler.¹³¹ Det bemerkes at skattyter ved utflytting av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser, også kan kreve en lavere realisasjonsverdi lagt til grunn, selv om skattyter har valgt å betale skatten umiddelbart. Dette viser at det ikke er noen nødvendig sammenheng mellom mangel på utsettelse med betalingen og mulighet for å legge realisasjonsverdien til grunn.¹³² Forarbeidene viser også til at skatteplikten for disse eiendelene ikke kan bortfalle på et senere tidspunkt, men skal være endelig på utflyttingstidspunktet. I den sammenheng synes det konsekvent at en lavere realisasjonsverdi ikke er relevant. For omsetningsgjenstander har det nok også hatt

¹²⁹ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 63, pkt. 8.5.8.5.

¹³⁰ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 59, pkt. 8.5.7.1.

¹³¹ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 60, pkt. 8.5.7.5: "(...)umiddelbar skattlegging og skattebetaling *betyr også at(...)*"(min kursivering.)

¹³² Zimmer (2009c) s. 143.

betydning at det kan være vanskelig å følge disse omsetningsgjenstandene etter at de er tatt ut av norsk beskatningsområde. En annen ting er at goodwill, og mange andre immaterielle eiendeler, sjelden realiseres, slik at spørsmålet her kan ha mindre praktisk betydning. For varer vil imidlertid spørsmålet ha stor praktisk betydning, særlig fordi varer ofte er utsatt for slike verdiendringer.

Der eiendeler og forpliktelser på utflyttingstidspunktet innebærer et tap for skattyter, er realisasjonsverdien irrelevant, uavhengig av hva slags eiendel eller forpliktelse som er tatt ut, jfr. ellefte ledd a tredje punktum. Sett at inngangsverdien er 100, verdi ved utflytting er 50, og verdi ved realisasjon 20. Skattyter får da kun fradrag for 50. Dette harmonerer med territorialitetsprinsippet, fordi det øvrige tapet stammer fra tiden etter at eiendelen er tatt ut av norsk beskatningsområde. Skattyter skal da ikke kunne kreve fradrag for dette større tapet. Dette er også motstykket til at skattyter heller ikke får større skattepliktig gevinst enn den som forelå ved utflyttingen.

Ordlyden i ellefte ledd a tredje punktum innebærer også at det skal sees bort fra realisasjonsverdien dersom verdien stiger etter utflytting. Sett at inngangsverdi er 100, utflyttingsverdi er 50, mens realisasjonsverdien er 70. På utflyttingstidspunktet er det urealiserte tapet på 50, men det reelle tapet kun er 20. Selv om realisasjonsverdien er 110, slik at det i realiteten ikke foreligger noe tap, er ikke denne relevant. Denne løsningen er i utgangspunktet i tråd med territorialitetsprinsippet, men det synes allikevel noe ulogisk at skattyter her skal innrømmes et tapsfradrag. Ordlyden i § 9-14 er imidlertid helt klar, og neppe til å komme utenom.¹³³ Det nevnes at lignings-ABC 2011/2012 s. 1375, pkt. 2.12.3, etter en tilsvarende bestemmelse i § 10-70 niende ledd a, legger til grunn at tap som blir redusert på grunn av etterfølgende verdiøkning, skal tas i betraktning.

¹³³ Zimmer (2009a) s. 315 i tilknytning til § 10-70 som på dette punkt har en tilsvarende regel.

11.1.2 Følger det av EØS-retten at en etterfølgende lavere realisasjonsverdi skal legges til grunn?

I forarbeidene til den tilsvarende regelen i § 10-70 niende ledd, begrunnes regelen i forholdet til fellesskapsretten.¹³⁴ Dette kan derfor også være noe av begrunnelsen for regelen i § 9-14. Spørsmålet er imidlertid om Norges forpliktelser etter EØS-avtalen krever at slikt etterfølgende verdifall tas i betraktning.

I *N-saken* la domstolen til grunn at regelen måtte legge etterfølgende verdireduksjon til grunn for å være forholdsmessig, med mindre tilflyttingsstaten allerede hadde tatt dette i betraktning.¹³⁵ I *National Grid* la imidlertid domstolen til grunn at fraflyttingsstaten ikke har en slik plikt, uavhengig av hva tilflyttingsstaten gjør.¹³⁶ Avgjørelsen må nok sies å være uttrykk for en rettsutvikling på dette punktet. Begrunnelsen for at domstolen endret sitt syn kan forklares med at territorialitetsprinsippet har fått større vekt. I *N-saken* var territorialitetsprinsippet på vei frem som et relevant hensyn, men hadde ikke funnet sin endelige form. Med *National Grid-saken* har dette prinsippet imidlertid utviklet seg videre. Resonnementet kan forklares med at fraflyttingsstaten ikke skattlegger verdistigning etter utflytting, og da synes det også konsekvent at verdireduksjon etter utflytting heller ikke er relevant. I lys av *National Grid* er det altså ikke krav om at etterfølgende verdireduksjon tas i betraktning. Det innebærer at § 9-14 ellefte ledd a er mer gunstig for skattyter enn den strengt tatt må være.

Som allerede antydnet i innledningskapittelet, er det flere elementer i § 9-14 som er utslag av omgåelseshensynet, og denne regelen er et eksempel på dette. Det sterke innslaget av omgåelseshensynet i § 9-14 kan gjøre det problematisk å anføre at bestemmelsen er begrunnet i territorialitetsprinsippet i en EØS-rettslig sammenheng. Dersom regelen vurderes på bakgrunn av hensynet til å forebygge skattemotivert utflytting, taler mye for at etterfølgende verdifall må tas i betraktning, fordi den gevinst

¹³⁴ Ot.prp nr.1(2006-2007) s. 80,pkt. 6.10.6.1.

¹³⁵ C-470/04 N, premiss 54.

¹³⁶ C-371/10 National Grid, premiss 56. Dette er uttrykk for et generelt prinsipp om at den enkelte medlemsstat ikke har noen forpliktelse til å utforme sitt skattesystem slik at det er tilpasset de øvrige landene, jfr. C-67/08 Block, premiss 31.

som ville ha vært skattepliktig i utflyttingsstaten uten utflytting ville ha vært avgrenset slik.¹³⁷

I Prop. 112 L (2011-2012) s. 17-18, pkt. 2.2.9, foreslår departementet på bakgrunn av *National Grid-saken* å avvikle regelen om å ta etterfølgende verdifall i betraktning. Det vises også til at hensynet til territorialitetsprinsippet taler for dette.

11.1.3 Forholdet til sktl. § 14-64

Sktl. § 14-64 gir hjemmel for inntektsoppgjør der driftsmidler tas ut av norsk beskatningsområde. Regelen er imidlertid begrenset til driftsmidler tilhørende skattytere som er hjemmehørende utenfor EØS-området, jfr. § 14-60 sjette ledd. Sktl. § 14-64 innebærer i hovedsak tilbakeføring av eventuelle avskrivninger utover faktisk verdireduksjon som er foretatt for den perioden driftsmidlet har vært i Norge.¹³⁸

Inntektsoppgjøret er ingen realisasjonsbeskatning, men innebærer at differansen mellom foretatte saldoavskrivninger og beregnede avskrivninger etter § 14-62 annet ledd regnes som skattepliktig inntekt i utflyttingsåret, jfr. § 14-64 tredje ledd.

Bestemmelsen gjelder også etter innføringen av § 9-14, men reglene må samordnes ved gevinstberegningen, jfr. bestemmelsens åttende ledd siste punktum. Samordningen skjer ved at utgangsverdien reduseres med inntektsføringen etter § 14-64. Sett f. eks at markedsverdien ved utflytting (utgangsverdien) er 1000, og at 100 skal inntektsføres etter § 14-64. Utgangsverdien etter § 9-14 er da 900. Dette skal forhindre at tilbakeføringsbeløp etter § 14-64 også kommer til beskatning etter § 9-14.¹³⁹

Sktl. § 14-64 gjelder imidlertid bare dersom eiendelen tas ut av norsk beskatningsområde innen fire år etter utløpet av det året avskrivningene i Norge startet, jfr. § 14-64 annet ledd. For skip, rigger mv. er fristen åtte år.

Selv om § 14-64 skal samordnes med § 9-14 vil den fortsatt ha selvstendig betydning. F. eks gjelder § 14-64 selv om driftsmiddelet ikke overskrider terskelbeløpet i FSFIN

¹³⁷ Forholdet mellom omgåelse og territorialitet behandles grundigere i pkt. 12.3.2.

¹³⁸ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 57, pkt. 8.5.5.3. Se også Naas m.fl (2011) s. 231-232.

¹³⁹ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 58, pkt. 8.5.5.3.

§ 9-14-2, og selv om driftsmiddelet har hatt en kort tilknytning til norsk beskatningsområde, jfr. FSFIN § 9-14-1. I tillegg gjelder bestemmelsen fortsatt selv om skatteplikten etter § 9-14 bortfaller.¹⁴⁰ Dersom skattyter får utsettelse med skattebetalingen etter § 9-14 niende ledd, skal skatten etter § 14-64 allikevel betales straks. Sktl. § 14-64 gir imidlertid ikke selvstendig hjemmel for å skattlegge urealiserte kapitalgevinster knyttet til disse objektene, slik hjemmel må søkes i § 9-14.¹⁴¹

11.2 Beregning av inngangsverdi

Når det gjelder inngangsverdien gis det lite veiledning i § 9-14, og de alminnelige reglene om skatterettslig gevinstberegning kommer til anvendelse. Utgangspunktet er at inngangsverdien settes til historisk kostpris, med mindre det er holdepunkter for noe annet.¹⁴² Det er altså ikke omsetningsverdien ved inntaket som er avgjørende.

Sktl. §§ 14-61 kommer til anvendelse for driftsmidler som tidligere er tatt inn i norsk beskatningsområde. Bestemmelsen er et utslag av den alminnelige regel om at inngangsverdien skal settes til eierens anskaffelsespris, men presiserer samtidig at inngangsverdien skal reduseres med tenkte saldoavskrivninger eller lineære avskrivninger for perioden mellom anskaffelsen og inntaket. Bestemmelsen skal forhindre at skattyter gis fradrag for kostnader som er påløpt mens eiendelen ikke har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde. Regelen vil kunne ha den effekt at Norge beskatter verdistigning som ikke har skjedd mens eiendelen har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde, f. eks der omsetningsverdien på inntakstidspunktet overstiger kostpris eller beregnet nedskrevet verdi etter § 14-61.

Det kan reises spørsmål om rimeligheten av at det ikke gis ny inngangsverdi basert på omsetningsverdi der eiendeler tas inn i norsk beskatningsområde. Skattlegging etter § 9-14 kan innebære at verdistigning på eiendeler forut for innflytting også omfattes, og

¹⁴⁰ Naas m.fl.(2011) s. 232.

¹⁴¹ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 43, pkt. 8.2.5.2.

¹⁴² Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 56, pkt. 8.5.5.1. Henvisningen til § 10-32 er også uttrykk for at historisk kostpris er utgangspunktet. Sktl. § 14-61 gir også uttrykk for det samme. I § 10-70 sjette ledd er det gjort et unntak, slik at skattyter kan velge mellom historisk kostpris og ny inngangsverdi ved innflytting. En slik regel ville ikke vært nødvendig dersom historisk kostpris ikke var det alminnelige utgangspunktet.

harmonerer dårlig med det anførte hensynet om å skattlegge verdistigningen som har oppstått *mens eiendelen var innenfor norsk beskatningsområde*. Bestemmelsen om omvendt kredit ved inntak i § 9-14 tolvte ledd avhjelper imidlertid dette noe,¹⁴³ men norsk rett er på dette punkt ikke utformet i tråd med territorialitetsprinsippet. Hadde Norge gitt ”step-up”¹⁴⁴ ville bare verdistigning etter innflytting være omfattet ved beskatning i Norge.¹⁴⁵ Bakgrunnen for at lovgiver ikke har innført ”step-up”, er kanskje at skattyter da kan få en fordel dersom inntaksverdien er høyere enn historisk kostpris, og dermed få avskrivninger på noe som ikke innebærer en faktisk oppofrelse for skattyter. I tillegg vil dette kreve en verdsettelse ved inntak, som kan være vanskelig. På den annen side nevnes det at § 10-70 sjette ledd har en begrenset regel om ”step-up”.

12 Utsettelse med skattebetalingen og krav om sikkerhetsstillelse

12.1 Generelt om utsettelse

Dersom eiendeler og forpliktelser tas ut av norsk beskatningsområde, utløser dette i prinsippet skatteplikt for alle eiendeler og forpliktelser. Som allerede vist kan imidlertid skattebetalingsplikten utsettes dersom fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser tas ut, jfr. niende ledd. Skatteplikt kan for slike eiendeler også bortfalle senere, jfr. ellefte ledd. For immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander gjelder det imidlertid en umiddelbar betalingsplikt, og skatteplikten kan ikke bortfalle senere. Dette behandles nærmere i kap. 16.

Utsettelse gis ikke automatisk, men er en valgmulighet skattyter har, jfr. ordlyden ”kan” i niende ledd. Dersom slik utsettelse kreves, må ”kan” leses som ”skal”, forutsatt at vilkårene for dette er oppfylt. Dersom skattyter ikke krever utsettelse, omfattes gevinsten av skatteavregningen for det året eiendelene eller forpliktelsen tas ut.

Betalingsutsettelsen gjennomføres ved at skatten utlignes i tidfestingsåret, men den tas ikke med i skatteavregningen for dette året, jfr. niende ledd siste punktum. Utsettelse

¹⁴³ Jfr. kap. 18.2.

¹⁴⁴ Dvs. at markedsverdi ved innflytting legges til grunn som inngangsverdi i stedet for historisk kostpris.

¹⁴⁵ Generaladvokat Kokotts forslag til avgjørelse i C-470/04 N, premiss 107.

knytter seg kun til selve betalingen, og skatteplikten består like fullt i utsettelsesperioden.

Retten til å kreve utsettelse gjelder uavhengig av om utflyttingen skjer til et land innenfor eller utenfor EØS, men det er oppstilt en rekke vilkår for at slik utsettelse skal innrømmes. Av FSFIN § 9-14-3 første ledd fremgår det at skattyter må levere oppgave og foreta beregning av gevinsten ved utflytting.¹⁴⁶ Skal utsettelsen opprettholdes i årene etter utflyttingen må skattyter også oppfylle sin årlige oppgaveplikt, jfr. annet ledd. Det viktigste vilkåret i denne sammenheng følger imidlertid av § 9-14 niende ledd første punktum, der det fremgår at skattyter som hovedregel må stille ”betryggende sikkerhet”. Dette behandles nærmere nedenfor i kap 12.2.

Regelen om utsettelse er begrunnet i sammenhengen med at skatteplikten senere kan bortfalle.¹⁴⁷ Selv om retten til utsettelse også gjelder utenfor EØS-sammenheng, taler mye for at også EU-domstolens praksis har vært bakgrunnen. I utgangspunktet er utsettelse gunstig for skattyter, fordi den likviditetsmessige ulempen som umiddelbar betaling innebærer unngås. Samtidig er det både administrative byrder og krav om sikkerhetsstillelse knyttet til utsettelsen. Særlig der gevinsten er lav kan dette innebære at utsettelse ikke er et bedre alternativ enn umiddelbar betaling.

I Prop. 112 L (2011-2012) s. 16, pkt. 2.2.6, foreslås en innskjerpelse av reglene om utsettelse. Dersom forslaget blir vedtatt, kan utsettelse med betalingsplikten bare kreves dersom fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser tas ut, og skattyter er hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat. Endringen er anført begrunnet i hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet. Til dette kan det innvendes at skattefundamentet kan beskyttes selv om det gis utsettelse. Dersom regelen ellers utformes slik departementet foreslår; om at skatteplikten ikke lenger kan bortfalle senere, lavere realisasjonsverdi skal ikke tas i betraktning, og det skal heller ikke gis omvendt kredit, ivaretar dette hensynet til skattefundamentet. Spørsmålet om utsettelse av betalingsplikten er imidlertid noe annet, der det sentrale er muligheten for at

¹⁴⁶ Jfr. imidlertid kap. 11.1 om at det antagelig ikke er hjemmel for å gjøre gevinstberegning til vilkår for utsettelse.

¹⁴⁷ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 61, pkt. 8.5.8.1.

skattebetalingsplikten overhodet blir utløst. Dersom det ikke er grunn til å tro at dette tidspunktet aldri inntreffer, er det ikke behov for umiddelbar betalingsplikt.

12.2 Kravet til sikkerhetsstillelse

Skattyter må i utgangspunktet stille sikkerhet for å få utsettelse, jfr. § 9-14 niende ledd første punktum. Av ulike årsaker er det imidlertid gjort flere unntak.

For det første er det gjort unntak der skattyter er hjemmehørende i Norge etter §§ 2-1 eller 2-2 etter at eiendelen tas ut, jfr. § 9-14 niende ledd annet punktum. Begrunnelsen kan være at det da ikke er behov for sikkerhet når skattyter fortsatt er bosatt i Norge, og at man da har tilstrekkelige kontrollmuligheter. At skattyter i mellomtiden kan bli betalingsudyktig er en risiko skattekreditor alltid løper, og ikke bare i utflyttingstilfellene.

Av hensyn til Norges forpliktelser etter EØS-avtalen er det for det andre gjort unntak hvor skattyter er hjemmehørende i en annen EØS-stat, jfr. niende ledd annet punktum.¹⁴⁸ Dette omfatter både tilfeller der skattyter flytter fra Norge til en annen EØS-stat samtidig med at eiendeler tas ut, og der skattyter allerede er hjemmehørende i en EØS-stat, men flytter eiendeler ut av Norge. Unntaket forutsetter at Norge i kraft av en ”folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra denne staten om skattyters inntekts- og formuesforhold samt få bistand til innfordring av skattekrav”. Regelen innebærer at sikkerhet kreves der skattyter er eller blir hjemmehørende i en EØS-stat som Norge ikke har inngått slike avtaler med. Dette reiser spørsmålet om forholdet til EØS-avtalen, som behandles nedenfor i kap. 12.3. EUs direktiver om bistand og innfordring i skattesaker gjelder ikke for Norge, og det er derfor skatteavtalene, den nordiske bistandsavtalen fra 1989 og Europarådets konvensjon om gjensidig bistand i skattesaker fra 1988 som vil være aktuelle.¹⁴⁹

Det fremgår av ordlyden at unntakene lar det avgjørende være hvor skattyter er hjemmehørende. Så lenge skattyter er hjemmehørende i Norge etter § 2-1 eller § 2-2,

¹⁴⁸ Jfr. C-9/02 Lasteyrie og C-470/04 N.

¹⁴⁹ Zimmer (2009a) s. 310.

eller i en annen EØS-stat med informasjons- og bistandsavtaler, kan unntaket komme til anvendelse selv om eiendelene befinner seg i en EØS-stat der slike avtaler ikke finnes, eller i en stat utenfor EØS. Selv om Norge har avtale med EØS-stat der subjektet er hjemmehørende, kan det allikevel være behov for opplysninger om objektet når dette befinner seg i en tredje stat. Ordlyden er imidlertid klar på at det ikke kreves sikkerhet i slike tilfeller.

Dersom skattyter først flytter til et land der § 9-14 niende ledd ikke krever sikkerhet, og så videre til et land der dette allikevel kreves, må sikkerhet stilles for at utsettelsen skal opprettholdes, jfr. FSFIN § 9-14-3 tredje ledd.

I Prop. 112 L (2011-2012) foreslås det at kravet om sikkerhet skal gjelde ubetinget, dvs. at det ikke spiller noen rolle om det foreligger informasjons- og bistandsavtaler med det aktuelle tilflyttingslandet, jfr. s. 17, pkt. 2.2.8. Dette er basert på EU-domstolens uttalelser i *National Grid-saken*, premiss 74.

For det tredje kreves ikke sikkerhet dersom det ved en tenkt realisasjon på tidspunktet da en finansiell eiendel tas ut av norsk beskatningsområde hadde vært grunnlag for å anvende fritaksmetoden, jfr. niende ledd tredje punktum.¹⁵⁰ Unntaket er begrunnet i sammenhengen med muligheten for bortfall av skatteplikt dersom vilkårene for fritaksmetoden er oppfylt på det senere realisasjonstidspunktet.¹⁵¹ Tredje punktum stiller ikke de samme krav som annet punktum gjør, slik at en skattyter som er eller blir hjemmehørende i et land innenfor EØS der Norge ikke har informasjons- eller bistandsavtaler, også vil kunne få utsettelse uten sikkerhet. Det kreves allikevel sikkerhet for gevinst på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS, og ved gevinst på finansielt instrument med slik eierandel som underliggende objekt, jfr. fjerde punktum. F. eks innebærer dette at det kreves sikkerhetsstillelse for utsettelse med skattlegging av gevinst i NOKUS-selskap hjemmehørende utenfor EØS-området.

¹⁵⁰ Unntaket er foreslått opphevet i Prop 112 L (2011-2012), jfr. s. 21, pkt. 2.2.13.

¹⁵¹ Ot.prp nr.1(2008-1009) s. 63, pkt. 8.5.8.4.

Sikkerhet skal stilles i forbindelse med ligningen det året utflytting skjer.¹⁵² Av FFSFIN § 9-14-3 fjerde ledd fremgår det at bankgaranti og pant i verdipapirer er typisk eksempler på sikkerhet, og at ”sikkerhetsstillelsen skal svare til skatteforpliktelsen”.

For skattyter kan det påløpe vesentlige kostnader i forbindelse med sikkerhetsstillelse, det kan f. eks koste mye å stille en bankgaranti. Slike utgifter er fradragsberettiget dersom de knytter seg til inntekt som er skattepliktig til Norge, jfr. § 6-1 første ledd første punktum. Utlignet skattepliktig gevinst etter § 9-14 kan imidlertid senere vise seg å bli skattefri, jfr. kap. 15. Spørsmålet er om et slikt senere bortfall også medfører at fradrag ikke kan innrømmes, fordi kostnadene da ikke oppfyller tilknytningsvilkåret.

I denne sammenheng må det sees hen til oppbyggingen av § 9-14. Det er kun skattebetalingen som utsettes, og skatteplikten består under utsettelsesperioden. I det øyeblikk disse kostnadene pådras er skatteplikten fortsatt aktuell, og det er fortsatt usikkert om skatteplikten bortfaller senere. På det tidspunktet skattyter oppfyller vilkårene om skattefrihet, bortfaller kravet om sikkerhetsstillelse, og da også utgiftene tilknyttet dette. Utgiftene knytter seg således til en tidsperiode hvor skatteplikten består, noe som taler for at fradragsrett foreligger. Hensynet bak retten til utsettelse med innbetalingen taler også for at det gis kostnadsfradrag. Utsettelse skal komme skattyter til gode, og dersom loven tolkes slik at kostnadene forbundet med dette ikke er fradragsberettiget, kan dette innebære at skattyter velger å avstå fra å kreve utsettelse. Etter dette er konklusjonen at det gis fradrag for kostnader etter § 6-1 også der skatteplikten til slutt bortfaller.

12.3 Er krav om sikkerhetsstillelse i strid med EØS-avtalen?

12.3.1 Er krav om sikkerhetsstillelse en restriksjon?

Som antydnet ovenfor oppstår spørsmålet om forholdet til EØS-avtalen fordi det stilles krav om sikkerhet ved flytting til en EØS-stat som Norge ikke har informasjons- og bistandsavtaler med. Det første spørsmålet er om kravet til sikkerhetsstillelse er en restriksjon.

¹⁵² Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 62-63, pkt. 8.5.8.4.

Både i *Lasteyrie-saken* og *N-saken* var EU-domstolen tydelig på at sikkerhetsstillelse i seg selv utgjør en restriksjon.¹⁵³ Det var derfor noe overraskende at domstolen i *National Grid* uttalte at medlemsstatens risiko for at skatten ikke lar seg inndrive kunne ivaretas ved å kreve en bankgaranti.¹⁵⁴ Dette reiser spørsmålet om domstolen har fraveket tidligere rettstilstand.

Domstolens uttalelse i *National Grid* ble gitt i forbindelse med proporsjonalitetsvurderingen. Det ligger dermed implisitt i domstolens vurdering at sikkerhetsstillelse utgjør en restriksjon, men at det samtidig kan tenkes at restriksjonen kan rettferdiggjøres. I *Lasteyrie-saken* og *N-saken* ble kravet til sikkerhet uttrykkelig fremhevet i tilknytning til spørsmålet om det utgjorde en restriksjon. Det at EU-domstolen drøfter sikkerhetsstillelse på ulike stadier forklarer at det ikke er noen motstrid mellom dommene. Derfor synes ikke domstolen å ha tatt et skritt tilbake, og dette innebærer at det heller ikke er ulik rettstilstand for fysiske og juridiske personer.¹⁵⁵

Et krav om sikkerhetsstillelse slik dette følger av § 9-14 er derfor en restriksjon.

12.3.2 Kan restriksjonen rettferdiggjøres?

12.3.2.1 Hvilket rettferdiggjørelsesgrunnlag kan anvendes?

For at restriksjonen skal kunne rettferdiggjøres forutsetter dette først og fremst at restriksjonen kan begrunnes i et relevant tvingende allment hensyn.

Sktl. § 9-14 er som vist anført begrunnet i både territorialitetsprinsippet og omgåelseshensynet.¹⁵⁶ EU-domstolens praksis viser at begge hensynene er akseptert som tvingende allmenne hensyn.¹⁵⁷ Rettspraksis viser også at domstolen er noe mer liberal når restriksjoner vurderes opp mot territorialitetsprinsippet, enn når de vurderes opp mot omgåelseshensynet. I *Lasteyrie-saken* uttalte EU-domstolen at den franske

¹⁵³ C-9/02 *Lasteyrie*, premiss 47, C-470/04 *N* premiss 36.

¹⁵⁴ C-371/10 *National Grid*, premiss 74.

¹⁵⁵ Jfr. Poulsen (2011) s. 890, med en annen begrunnelse.

¹⁵⁶ Jfr. kap 4.

¹⁵⁷ Jfr. kap 6.1.

regelen gikk langt utover hva som var nødvendig for å oppnå formålet om å forhindre skattemotivert utflytting, og uttalte samtidig at tidsfristen på fem år måtte være betydelig kortere dersom krav om sikkerhet skulle gjelde. I tillegg måtte ikke regelen fange opp tilfeller der skattyter fortsatte å bo utenlands etter at salg hadde funnet sted.¹⁵⁸ Domstolen tok imidlertid ikke et lignende forbehold i *National Grid-saken*. Domstolens holdning overfor utflyttingsskatt synes altså å ha blitt mer liberal, og dette kan forklares med dreiningen fra å vurdere utflyttingsskatt i lys av omgåelseshensynet, til å vurdere dette i lys av territorialitetsprinsippet.

Skal territorialitetsprinsippet anføres som tvingende hensyn, forutsetter imidlertid dette at den nasjonale bestemmelsen faktisk er begrunnet i territorialitetsprinsippet. Med dette menes ikke at det er nødvendig at all gevinst er gjort skattepliktig, men om den nasjonale regelen tar sikte på å skattlegge verdistigning som har oppstått mens eiendelen var innenfor statens beskatningsområde. Når det gjelder § 9-14 synes det å være problematisk at flere elementer i bestemmelsen ikke kan forklares som utslag av territorialitetsprinsippet. En vesentlig innvending er at det ikke gis ny inngangsverdi ved innflytting, men at denne i stedet baseres på historisk kostpris. Dette kan innebære at verdistigning som har oppstått mens eiendelen befant seg i fraflyttingsstaten fanges opp til beskatning i Norge. I *N-saken* la domstolen vekt på at skattyter kunne kreve ny inngangsverdi ved inntak,¹⁵⁹ fordi reglene da konsekvent tok sikte på å skattlegge den verdistigning på aksjene den tiden skattyter var bosatt i Nederland. Generaladvokaten mente at saken skilte seg fra *Lasteyrie-saken* ved at de nederlandske reglene ”are aimed not just at tax evasion”. Like etterpå ble det vist til at regelen om ”step-up” ved innflytting gjorde at den nederlandske utflyttingsskatten var ”consistent with the principle of territoriality because it takes account only of the profit which has arisen during the period of residence within the territory.”¹⁶⁰

¹⁵⁸ C-9/02 Lasteyrie, premiss 52-54. Se også Zimmer (2009a) s. 316-317.

¹⁵⁹ C-470/04 N, premiss 41.

¹⁶⁰ Generaladvokat Kokotts forslag til avgjørelse i C-470/04 N, premissene 100-101, og 107. Se også Van den Hurk (2007) s. 153 som tolker dommene slik.

I tillegg er det problematisk at etterfølgende verdifall kan tas i betraktning, jfr. ellefte ledd a. Det følger av *National Grid-saken* at det ikke er i tråd med territorialitetsprinsippet å ta hensyn til etterfølgende verdifall.¹⁶¹ Som vist gir det imidlertid mer mening å se dette i lys av omgåelseshensynet.

Videre kan ikke regelen om bortfall av skatteplikt etter fem år forklares som et utslag av territorialitetsprinsippet, fordi dette prinsippet tilsier at gevinsten blir skattlagt, uavhengig av når dette skjer. Det er mer naturlig å se dette som utslag av omgåelseshensynet, fordi det er grunn til å vente at realisasjon skjer kort tid etter utflytting dersom utflyttingen er skattemotivert.¹⁶² Det er heller ikke utslag av territorialitetsprinsippet at flytting av eiendeler til en filialstat med skatteavtale basert på kreditmetoden ikke utløser skatteplikt etter § 9-14. Dette er imidlertid logisk sett i et omgåelsesperspektiv, fordi det da er tilstrekkelig at en av statene skattlegger.¹⁶³ Skattyter kan også gis et omvendt kreditfradrag for skatt betalt på gevinsten etter § 9-14 i tilflyttingslandet, noe som heller ikke er i tråd med territorialitetsprinsippet.¹⁶⁴

Disse elementene i § 9-14 viser at det er problematisk å anføre at bestemmelsen er begrunnet i territorialitetsprinsippet. I det hele tatt synes omgåelseshensynet å være et viktigere hensyn bak regelen. Spørsmålet om restriksjonen kan rettferdiggjøres drøftes derfor i lys av omgåelseshensynet.¹⁶⁵

¹⁶¹ C-371/10 *National Grid*, premiss 58.

¹⁶² Jfr. fremstillingens kap. 15.

¹⁶³ De Broe i Arendonk mfl. "A Tax Globalist", (2005) s. 213 går så langt som til å si at regelen ikke kan begrunnes i hensynet til å beskytte skattefundamentet dersom fraflyttingslandet gir skattyter et omvendt kreditfradrag.

¹⁶⁴ Jfr. fremstillingens kap. 18. *Zujiendorp* (2007) s. 11, stiller spørsmål ved om de nederlandske reglene i *N-saken* er i tråd med territorialitetsprinsippet, og peker særlig på at omvendt kreditfradrag og bortfall av skatteplikt som elementer som er vanskelig å forklare som utslag av dette prinsippet. I *Lasteyrie-saken*, premiss 66, fremheves det at kreditregelen støtter domstolens oppfatning om at de franske reglene tok sikte på å forhindre skattemotivert utflytting.

¹⁶⁵ Wattel (2012) s. 956-957 anfører at en regel med tilsvarende karakteristika som § 9-14 ikke er en utflyttingsskatt som sådan, men mer et verktøy for å sikre at utflyttingen var reell, og således for å forhindre omgåelse.

12.3.2.2 Er restriksjonen forholdsmessig?

Som en følge av at spørsmålet er om restriksjonen kan rettfærdiggjøres i lys av omgåelseshensynet, tas det utgangspunkt i domstolens resonnement i *Lasteyrie-saken*. I denne saken ble den franske regelen ansett uforholdsmessig fordi den også omfattet utflytting som ikke var skattemotivert.¹⁶⁶ Denne innvendingen kan også gjøres gjeldende mot den norske regelen. I *Lasteyrie-saken* åpnet domstolen som nevnt for at krav om sikkerhet bare kunne godtas dersom tidsfristen var kortere enn fem år, og at regelen ikke omfattet tilfeller der skattyter fortsatte å bo i utlandet etter utflytting.¹⁶⁷ Slik § 9-14 er utformet per 1. juni 2012, oppfyller ikke bestemmelsen disse kriteriene. Basert på anvisningene i *Lasteyrie-saken*, er kravet om sikkerhetsstillelse i § 9-14 uforholdsmessig.

Det kan imidlertid reises et spørsmål om krav til sikkerhetsstillelse allikevel kan sies å være forholdsmessig fordi Norge ikke er tilsluttet EUs direktiver om bistand i skattesaker. Den norske regelen stiller som vist bare krav om sikkerhet ved flytting til et EØS-land som Norge ikke har informasjons- og bistandsavtaler med. I forarbeidene anføres det at EØS-retten åpner for sikkerhetsstillelse i slike tilfeller.¹⁶⁸

Argumentasjonen bygger på en antitetisk slutning fra domstolens resonnement i *N-saken*. Domstolen kom der til at kravet til sikkerhetsstillelse var uforholdsmessig, fordi Nederland kunne benytte seg av EUs direktiver om bistand og informasjonsutveksling.¹⁶⁹ Resonnementet er da at Norge må kunne stille krav om sikkerhet, fordi vi ikke kan benytte disse direktivene.

Det minnes om at de nederlandske reglene gav ny inngangsverdi ved innflytting til Nederland, og var i den sammenheng i tråd med territorialitetsprinsippet. Det er som vist ikke tilfellet ved de norske reglene, og det kan derfor innvendes at en antitetisk slutning basert på *N-saken* ikke umiddelbart kan gjøres gjeldende.

¹⁶⁶ C-9/02 Lasteyrie, premiss 50-51.

¹⁶⁷ C-9/02 Lasteyrie, premiss 54.

¹⁶⁸ Ot. prp nr.1(2008-2009) s. 63, pkt. 8.5.8.4.

¹⁶⁹ C-470/04 N, premiss 51-53.

I *Lasteyrie-saken* kom EUs bistandsdirektiver til anvendelse. Dette var allikevel ikke en del av begrunnelsen for hvorfor domstolen fant at den franske regelen, og særlig kravet til sikkerhetsstillelse, var uforholdsmessig.¹⁷⁰ Spørsmålet er om denne forskjellen i rettspraksis gir grunnlag for å slutte at et krav om sikkerhetsstillelse ville vært forholdsmessig dersom § 9-14 i det vesentlige var begrunnet i territorialitet, mens dette ikke uten videre gjelder ved omgåelse, fordi denne rettferdiggjørelsesmåten stiller strengere vilkår til forholdsmessighetsvurderingen.¹⁷¹

Det at domstolen i *Lasteyrie-saken* unnlot å vurdere bistandsdirektivene betyr ikke nødvendigvis at disse er irrelevante i lys av omgåelseshensynet. EU-domstolens øvrige rettspraksis synes å tale for at mangel på slike avtaler er et moment som innebærer at domstolen i større grad aksepterer restriksjoner.¹⁷² Tidligere var eksistensen av slike avtaler tilstrekkelig til å ivareta hensynet til skattemyndighetene, mens domstolen de senere årene har gått over til å vurdere den konkrete effektiviteten av disse avtalene.¹⁷³

EU-kommisjonen har i sin uttalelse fra 2006 gjort det klart at EØS-statene i mangel av slikt samarbeid kan ta ”appropriate measures” for å sikre sitt skattekrav.¹⁷⁴ I tillegg har EU-domstolen i noen nyere dommer om EØS-avtalen lagt vekt på at EU-direktivene ikke gjelder, og dermed i større grad akseptert restriksjoner.¹⁷⁵

I sin grunngitte uttalelse fra 2011, uttalte dessuten ESA at sikkerhetsstillelse kunne kreves dersom Norge ikke kan støtte seg på slike avtaler.¹⁷⁶ Selv om uttalelsen ikke gjaldt § 9-14, var det bl. a den tidligere § 10-71 som ble behandlet, og den talte enda mer for omgåelseshensynet enn det § 9-14 gjør. Det var allikevel ikke til hinder for at dette momentet ble tillagt vekt. Det er også et moment at ESA i sitt innlegg til EFTA-

¹⁷⁰ Zimmer (2009a)s. 316.

¹⁷¹ I denne retning Zimmer (2009c) s. 124 flg.

¹⁷² Wattel (2012) s. 895.

¹⁷³ Se f. eks C-318/07 Persche, premiss 65, C-262/09 Meilicke, premiss 51. Se også C- 101/05 A, premiss 63. Disse dommene gjelder imidlertid ikke utflyttingsskatt generelt.

¹⁷⁴ COM(2006) 825, s. 9, pkt. 4.2.

¹⁷⁵ Se bl. a C-540/07 Italian Republic v. The Commission, premissene 70-72.

¹⁷⁶ Grunngett uttalelse 2. mars 2011, s. 26.

domstolen i Arcade-saken fremhever mangelen på slike avtaler, og tillegger dette betydning i form av at Norge bør kunne stille krav om sikkerhet.¹⁷⁷ Rettskildemessig har ikke dette innlegget stor vekt, men den gir allikevel en antydning om ESAs oppfatning.¹⁷⁸

I tillegg synes risikoen for at staten kan miste sitt skattekrav å være større der juridiske personer er involvert, fordi disse kan oppløses slik at det ikke lenger er noe subjekt å forholde seg til. I tillegg vil det ofte kunne være flere og mer kompliserte overføringer. Dette taler for at det er et reelt behov for sikkerhetsstillelse når det gjelder § 9-14.

På denne bakgrunn er det antagelig grunnlag for å konkludere med at kravet om sikkerhet i § 9-14 anses forholdsmessig der informasjons- og bistandsavtaler ikke foreligger. Restriksjonen kan i så fall rettferdiggjøres. Dette synes for øvrig å være helt klart dersom det aksepteres at reglene er basert på territorialitet.

12.3.2.3 Kan flere rettferdiggjørelsesgrunnlag sees under ett?

Det kan også reises spørsmål om det kan være aktuelt å se flere rettferdiggjørelsesgrunnlag under ett, slik EU-domstolen gjorde i *C-446/03 Marks & Spencer* og i *C-231/05 Oy AA*. Den førstnevnte dommen gjaldt engelske regler om rett til fradrag for underskudd hos et datterselskap i overskudd hos morselskap.¹⁷⁹ Spørsmålet var om disse reglene var i strid med EU-retten som følge av at det ikke ble gitt fradrag dersom datterselskapet var hjemmehørende i utlandet. Domstolen fant at regelen i utgangspunktet kunne rettferdiggjøres i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom statene, risikoen for at tap fradras to ganger, og hensynet til å forhindre risikoen for omgåelse av skattereglene.¹⁸⁰ Domstolen fant imidlertid at de engelske reglene var uforholdsmessige. Sentralt i denne sammenheng er at domstolen bedømte de tre rettferdiggjørelsesgrunnlagene samlet, og fant at restriksjonen i utgangspunktet kunne rettferdiggjøres i disse tre grunnlagene sett i sammenheng.

¹⁷⁷ ESAs innlegg til EFTA-domstolen, premissene 99-100.

¹⁷⁸ Det nevnes at § 9-14 ble klaget inn for ESA juli 2011, og klagen er til behandling.

¹⁷⁹ Zimmer (2009a) s. 279.

¹⁸⁰ C-446/03 Marks & Spencer, premiss 51.

I *Oy AA* var det spørsmål om de finske reglene for konsernbidrag. Domstolen kom til at både hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen og hensynet til å forhindre risikoen for omgåelse av skattereglene til sammen kunne rettferdiggjøre de finske reglene.¹⁸¹

På bakgrunn av disse to dommene kan det reises spørsmål om territorialitetsprinsippet og omgåelseshensynet kan vurderes samlet, og eventuelt hvilken betydning dette får for rettferdiggjørelsesspørsmålet.

De refererte dommene behandlet det såkalte fordelingsargumentet sammen med omgåelseshensynet. Det synes stort sett å være enighet om at hensynet til fordeling av statens beskatningskompetanse og territorialitetsprinsippet er to sider av samme sak, selv om domstolen også har behandlet dette som to forskjellige hensyn.¹⁸² Dette skulle tilsi at en samlet vurdering også kan foretas i tilknytning til § 9-14.

I relasjon til utflyttingsskatt kan det anføres at hensynet til å forebygge omgåelse kan sikre statens beskatningsrett iht. territorialitetsprinsippet, og at omgåelseshensynet således egentlig er et utslag av territorialitet. På den annen side taler omgåelseshensynet og territorialitetsprinsippet som begrunnelse for § 9-14 i flere tilfeller for ulike, og nærmest motsatte løsninger. F. eks taler territorialitetsprinsippet for at etterfølgende verdifall ikke er relevant, og i tillegg for at skatteplikten ikke bør bortfalle. Når det gjelder sikkerhetsstillelse kan det kanskje anføres at dette kan forsvares i et territorialitetsperspektiv, fordi staten da anses berettiget til å beskatte. I et omgåelsesperspektiv, dersom reglene er utformet slik at de også omfatter utflyttinger utover de rene omgåelsetilfellene, kan det kanskje innvendes at staten da ikke er berettiget til å beskatte, og at det vil være vanskeligere å nå frem med et krav om sikkerhet. I *Oy AA-saken* og *Marks & Spencer* synes hensynene å trekke i samme retning ut fra den regel som var under bedømmelse. Dette tyder på at omgåelse og territorialitet i denne sammenheng ikke kan vurderes under ett. I tillegg har EU-

¹⁸¹ C-231/05 *Oy AA*, premiss 60.

¹⁸² Cejje (2010) s. 410, Wattel (2008) s. 764.

domstolen gitt uttrykk for et strengere syn på utflytningsskatt vurdert i lys av omgåelseshensynet, men har blitt mer liberal etter hvert som vurderingen har dreiet over mot territorialitet. Det synes derfor vanskelig å vurdere disse hensynene under ett.

Etter dette er konklusjonen at omgåelseshensynet og territorialitetsprinsippet ikke kan vurderes samlet.

12.4 Lovforslag om renteplikt

I Prop. 112 L (2011-2012) foreslår departementet å innføre krav om rente ved utsettelse, jfr. s. 16-17, pkt. 2.2.7. Departementet anfører at dette følger av *National Grid-saken*, og begrunner dette i domstolens uttalelse om at skattyter må få:

”the choice between, first, immediate payment of the amount of tax (...) and, secondly, deferred payment of the amount of tax, *possibly together with interest*” (min kursivering)¹⁸³

Domstolens uttalelse er vag, og synes å fremstå som en sidebemerkning. Dette kan skyldes at et rentekrav forutsetter internrettslig hjemmel, men også at domstolen ønsker å holde spørsmålet om EU-holdbarheten noe mer åpent. Rentespørsmålet var for øvrig ikke anført eller behandlet i saken, heller ikke i generaladvokatens forslag til avgjørelse. Det er derfor noe usikkert hva rekkevidden av uttalelsen egentlig er.

Forslaget innebærer at rentene skal løpe fra den dagen skatten skulle ha vært betalt dersom det ikke var gitt utsettelse, og frem til utsettelsen opphører, jfr. s. 17. Departementet foreslår også å fjerne regelen om bortfall av skatteplikt etter fem år, og utsettelsen kan derfor strekke seg over mange år, noe som til slutt kan innebære et stort rentekrav. Dette må også sees i lys av at krav om sikkerhet også foreslås å gjelde ubetinget i hele utsettelsesperioden. Det kan kanskje være problematisk dersom vilkårene for utsettelse utformes for strengt.¹⁸⁴ Samtidig kan umiddelbar betaling også ha sine ulemper, f. eks ved at skattyter må låne penger til skattekravet, og at det må stilles sikkerhet for dette lånet. I så fall vil utsettelse bare være lønnsomt dersom kostnadene til rente og sikkerhet ved utsettelse er lavere enn låneomkostningene.

¹⁸³ C-371/10 *National Grid*, premiss 73.

¹⁸⁴ I denne retning Wattel (2012) s. 968 flg.

Det foreslås også at kravet om sikkerhetsstillelse skal omfatte rentekravet, jfr. pkt. 2.2.8, men det kan i hvert fall stilles spørsmål ved om EU-domstolens sidebemerkning kan strekkes så langt.¹⁸⁵

13 Oppgaveplikt

13.1 Intern rett

Dersom skattyter krever utsettelse, følger krav om oppgaveplikt av FSFIN § 9-14-3 første og annet ledd. Det må skilles mellom oppgaveplikt ved utflytting, og oppgaveplikt hvert av de påfølgende årene etter at eiendelen er tatt ut.

Kravet om oppgaveplikt i året for utflytting følger av FSFIN § 9-14-3 første ledd. Melding om at eiendelen er tatt ut skal leveres sammen med selvangivelsen for det år gevinsten er innvunnet.

FSFIN § 9-14-3 annet ledd regulerer oppgaveplikten i tiden etter at eiendelen eller forpliktelsen er tatt ut. Har skattyter krevd utsettelse, må det dokumenteres i selvangivelsen hvert år at objektet fortsatt er i behold, samt hvor skattyter har sitt skattemessige bosted. Opplysninger om bosted kreves fordi skattyter kan ha flyttet fra en stat der § 9-14 ikke krever sikkerhetsstillelse, og til en stat der det følger av denne bestemmelsen at sikkerhet allikevel må stilles. Opplysninger om eiendelen er i behold er av betydning fordi realisasjon mv. innebærer at betalingsutsettelsen opphører, jfr. § 9-14 tiende ledd og fremstillingens kap. 14. Skattyter har for øvrig også plikt til å informere ligningsmyndighetene innen to måneder dersom rett til utsettelse ikke lenger foreligger, jfr. FSFIN § 9-14-3 femte ledd.

Oppgaveplikten gjelder uavhengig av om den aktuelle gevinsten eller tapet overstiger terskelbeløpet, jfr. FSFIN § 9-14-2 femte ledd. Skattyter har også oppgaveplikt selv om eiendelen eller forpliktelsen har en kortvarig tilknytning til norsk beskatningsområde, jfr. FSFIN § 9-14-1 første ledd siste punktum.

¹⁸⁵ I denne retning Wattel (2012) s. 971.

Oppgaveplikt utover de tilfeller det gis utsettelse må i stedet være omfattet av den alminnelige selvangivelsesplikten, jfr. ligningsloven §§ 4-2 og 4-3.

13.2 Er kravet om oppgaveplikt i strid med EØS-avtalen?

Oppgaveplikt ved utsettelse gjelder uavhengig av om eiendelen eller forpliktelsen tas ut til en annen EØS-stat, og dermed kan det reises et spørsmål om forholdet til EØS-avtalen.¹⁸⁶

Det første spørsmålet er om oppgaveplikten utgjør en restriksjon.

Via en henvisning til generaladvokatens uttalelse, viste EU-domstolen i *Lasteyrie*-saken til at oppgaveplikt ved utflytting, samt plikten til å sende en årlig melding, kunne bidra til at det forelå en restriksjon.¹⁸⁷ Det er imidlertid noe uklart om dette i seg selv var tilstrekkelig til å utgjøre en restriksjon. I *N-saken* la domstolen til grunn at kravet til å beregne skatten ved utflytting, samt plikten til å sende melding om utflytting, kan være tilstrekkelig til å utgjøre en restriksjon.¹⁸⁸ I *National Grid* synes domstolen å være tydeligere i sitt syn på at administrative byrder tilknyttet en utsettelse av skattebetalingsplikten kan bli så omfattende at det utgjør en restriksjon. Det tas i denne sammenheng særlig sikte på den årlige oppgaveplikten.¹⁸⁹ Domstolen tar imidlertid forbehold for at det er tilstrekkelig mange eiendeler eller forpliktelser som tas ut. Er det få eiendeler som overføres, vil dette motsetningsvis ikke utgjøre en restriksjon.¹⁹⁰ Det er imidlertid uklart hvor den nøyaktige grensdragningen går.

På bakgrunn av disse dommene kan det legges til grunn at det norske kravet til oppgaveplikt ved utflytting er en restriksjon. I tillegg kan den årlig etterfølgende oppgaveplikten også være en restriksjon, forutsatt at karakteren og omfanget av de overførte eiendeler er slik at den administrative byrden blir tilstrekkelig stor.

¹⁸⁶ Zimmer (2009a) s. 317, reiser spørsmålet når det gjelder § 10-70.

¹⁸⁷ C-9/02 Lasteyrie, premiss 47.

¹⁸⁸ C-470/04 N, premiss 35 og 38.

¹⁸⁹ C-371/10 National Grid, premiss 71.

¹⁹⁰ C-371/10 National Grid, premiss 72.

Spørsmålet er så om restriksjonen lar seg rettferdiggjøre. Som vist i kap. 12.3.2.1, vurderes dette spørsmålet i lys av omgåelseshensynet. Det tas derfor også her utgangspunkt i domstolens avgjørelse i *Lasteyrie-saken*. Kravet om oppgaveplikt ved utflytting og den årlige oppgaveplikten drøftes for seg.

Når det gjelder oppgaveplikt ved utflytting taler *Lasteyrie-saken* for at dette vilkåret ikke kan rettferdiggjøres. Domstolen viste til at vilkårene for å innrømme utsettelse, bl. a krav om oppgaveplikt, ikke kunne rettferdiggjøres i lys av omgåelseshensynet, fordi de franske reglene også omfattet utflyttinger som ikke var skattemotiverte.¹⁹¹

Til denne konklusjonen kan det innvendes at en slik oppgaveplikt kan bidra til å skape rettssikkerhet for skattyter, fordi skattyter kan unngå en senere tvist om hva verdien av eiendelene var på utflyttingstidspunktet. I den forstand kan oppgaveplikten sies å fremme etableringsfriheten i stedet for å begrense den.¹⁹² EU-domstolen var inne på et slikt resonnement i *N-saken*, der det ble lagt til grunn at oppgaveplikt ved utflytting var forholdsmessig.¹⁹³ Selv om *N-saken* bygger på territorialitet, synes det ikke å være noen grunn til at synspunktet ikke kan anføres der regelen vurderes opp mot omgåelse i stedet for territorialitet. Basert på *Lasteyrie-saken* alene taler mye for at oppgaveplikt ved utflytting ikke er forholdsmessig. Samtidig synes det anførte motargumentet å ha noe for seg.

I *Lasteyrie-saken* forutsatte domstolen for spørsmålet om sikkerhetsstillelse at omgåelseshensynet bare kunne rettferdiggjøre krav om sikkerhet ved korte utflyttinger.¹⁹⁴ Dette kan kanskje tilsi at en årlig oppgaveplikt er forholdsmessig i en kort periode. Samtidig kan det spørres om ikke regelen er uforholdsmessig allerede av den grunn at det samme formålet kan oppnås ved at skattyter ilegges et krav om meldeplikt når eiendelen realiseres.¹⁹⁵

¹⁹¹ C-9/02 *Lasteyrie*, premiss 56 og 57.

¹⁹² Wattel (2012) s. 969.

¹⁹³ C-470/04 *N*, premiss 50.

¹⁹⁴ C-9/02 *Lasteyrie*, premiss 54.

¹⁹⁵ Jfr. Zimmer (2009a) s. 318, i relasjon til § 10-70.

På denne bakgrunn synes det norske vilkåret om årlig oppgaveplikt å være vanskelig forenlig med EØS-retten. Det kan nok argumenteres for at denne er uforholdsmessig, og dermed ikke lar seg rettfærdiggjøre. Når det gjelder vilkåret om oppgaveplikten ved utflytting synes konklusjonen enda mer usikker, men en streng fortolkning av *Lasteyrie-saken* tyder på at dette vilkåret ikke lar seg rettfærdiggjøre.

14 Bortfall av betalingsutsettelse

Retten til betalingsutsettelse kan bortfalle slik at skattebetalingsplikten aktualiseres, jfr. § 9-14 tiende ledd. I så fall skal gevinsten tas med i skatteavregningen for det aktuelle inntektsåret.

For det første vil ”realisasjon” av den utflyttede eiendel eller forpliktelse innebære at skattebetalingsplikten aktualiseres. ”Realisasjon” peker tilbake på det alminnelige realisasjonsbegrepet i norsk rett, jfr. § 5-1 annet ledd, jfr. § 5-30, jfr. § 9-2. Dersom det skjer en delvis realisasjon, bortfaller utsettelsen forholdsmessig.¹⁹⁶

Tradisjonelt har også fusjon og fisjon, enten grenseoverskridende eller innenlandsk, omdanning av virksomhet og konserninterne overføringer vært ansett som ”realisasjon”. Departementet legger til grunn at omdanning av virksomhet, jfr. § 11-20, og konserninterne overføringer, jfr. § 11-21, skal regnes som faktisk realisasjon, selv om disse kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet. Det åpnes imidlertid for at slike overføringer allikevel kan unntas fra begrepet ”realisasjon” i tiende ledd.¹⁹⁷ Det ble derfor gjort tilføyelser i § 11-21 fjerde ledd og § 11-22 femte ledd om at departementet kunne gjøre slikt unntak.

Da forarbeidene ble skrevet var ikke § 11-11 om skattefritak ved grenseoverskridende fusjon/fisjon innført. Skattyter kan etter denne bestemmelsen på nærmere vilkår gjennomføre grenseoverskridende fusjon og fisjon med skattemessig kontinuitet, og § 9-14 kommer til anvendelse i denne sammenheng. Spørsmålet er om ”realisasjon” i

¹⁹⁶ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 61, pkt. 8.5.8.2.

¹⁹⁷ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 61, pkt. 8.5.8.2.

§ 9-14 tiende ledd nå må tolkes slik at det ikke omfatter slike overføringer.¹⁹⁸ I så fall kan grenseoverskridende fusjon/fisjon gjennomføres uten at utsettelsen opphører.

Et bekreftende svar på dette vil gi best sammenheng i regelverket. Dersom skattyter tar ut eiendeler i forbindelse med den grenseoverskridende fusjonen/fisjonen, vil skattyter også kunne kreve utsettelse med skattebetalingen, jfr. § 9-14. Det vil derfor gi dårlig sammenheng i regelverket om en etterfølgende grenseoverskridende fusjon/fisjon skal føre til at utsettelsen for tidligere uttatte eiendeler opphører. Denne tolkningen innrømmer ikke skattyter noen urimelig fordel sammenlignet med tilfeller der eiendelene tas ut i direkte tilknytning til den grenseoverskridende fusjonen/fisjonen. Reglene må derfor tolkes slik at en etterfølgende fusjon/fisjon ikke innebærer at betalingsutsettelsen opphører.¹⁹⁹ En forutsetning synes imidlertid å måtte være at dette ikke går ut over kravet til sikkerhet.

Det samme spørsmålet kan også reises dersom et selskap tar eiendeler ut av norsk beskatningsområde, utsettelse gis, og så flytter selskapet til et land utenfor EØS-området, eller til et lavskatteland innenfor EØS der selskapet ikke er reelt etablert, jfr. § 10-71 første ledd. Det følger da av denne bestemmelsen at selskapets eiendeler og forpliktelser skal anses realisert, og dette må gjelde også de eiendeler som allerede er flyttet ut. En slik flytting innebærer derfor at en tidligere utsettelse opphører. Dette stemmer også med at § 9-14 ikke hadde kommet til anvendelse dersom eiendelene hadde blitt flyttet ut *samtidig med* at selskapet hadde flyttet ut til en slik stat, da dette utelukkende reguleres av § 10-71.

For det andre og tredje innebærer uttak til eget bruk og gaveoverføring at skatteplikten aktualiseres. Uttak til eget bruk vil typisk foreligge dersom en skattyter overfører et fysisk driftsmiddel som har tilknytning til en filial med unntaksbasert skatteavtale, (slik at vilkårene i § 9-14 annet ledd er oppfylt), fra bruk i denne virksomheten til privat bruk. Alternativet er tatt inn fordi § 5-2 ikke gjelder etter utflytting.

¹⁹⁸ Det tas sikte på grenseoverskridende fusjon/fisjon med norsk overdragende selskap.

¹⁹⁹ Motsatt lignings-ABC 2011/2012 s. 1425, pkt. 9.2.3.

Når det gjelder gaveoverføringer ser det ut til at dette er utslag av en omgåelsestankegang, hovedsakelig bygget på at § 10-70 inneholder en tilsvarende regulering.²⁰⁰ Resonnementet er at skattyter uten denne presiseringen kunne tatt eiendeler ut av norsk beskatningsområde, krevd utsettelse, og så overført eiendeler til en annen vederlagsfritt. Da ville skattyter fortsatt fått utsettelse, selv om eiendelene var gitt bort til f. eks ektefelle eller et heleid aksjeselskap. Etter fem år ville skatteplikten bortfalle fordi skattyter ikke ville ha gjennomført noen realisasjon, jfr. ellefte ledd c, og skattyter kunne derfor ha omgått § 9-14.²⁰¹ Ved å innta ”gaveoverføring” skal slike situasjoner unngås.

Selv om § 9-14 på dette punktet bygger på § 10-70, er ikke lovteksten i bestemmelsene helt parallelle. I § 10-70 opphører betalingsutsettelsen ved ”gaveoverføring til person som ikke er skattemessig bosatt i Norge”, mens § 9-14 kun viser til ”gaveoverføring”. Lovgrunnen for § 10-70 er at en gaveoverføring ikke er realisasjon, og at gevinst ved et senere salg fra gavemottageren ikke er skattepliktig til Norge.²⁰² Dersom gavemottageren er bosatt/hjemmehørende i Norge vil en senere realisasjon være skattepliktig til Norge, slik at det ikke oppstår et tilsvarende behov for å sikre skattefundamentet ved slike gaveoverføringer. Bakgrunnen for at § 9-14 tiende ledd allikevel bare viser til ”gaveoverføring” kan antagelig forklares med forholdet til EØS-avtalen. Det har vært reist spørsmål om forholdet til EØS-avtalen ut fra formuleringen i § 10-70,²⁰³ men formuleringen i § 9-14 innebærer at utsettelsen opphører både ved gaveoverføring til person bosatt i Norge og til person bosatt i utlandet. Spørsmålet om forholdet til EØS-avtalen oppstår derfor ikke på samme måte.

For det fjerde bortfaller betalingsutsettelsen ved opphør av virksomhet i deltakerlignet selskap som skattyter eier andeler i. Et spørsmål er i hvilke utflyttingssituasjoner etter

²⁰⁰ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 62, pkt. 8.5.8.2.

²⁰¹ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 62, pkt. 8.5.8.2.

²⁰² Zimmer (2009a)s. 311.

²⁰³ Se om dette spørsmålet Zimmer (2009a) s. 318.

§ 9-14 regelen er aktuell. Forarbeidene viser til begrunnelsen for en tilsvarende regel i § 10-70 åttende ledd.²⁰⁴ Det vises til at regelen er tatt inn i § 10-70 for å forhindre at skattytere som har stor verdistigning knyttet til andeler i deltakerlignede selskaper flytter til utlandet, for så å la virksomheten i Norge opphøre før en realisasjon av andelen, slik at norsk beskatning av gevinsten unngås.²⁰⁵ Anvendt på § 9-14 vil det imidlertid ikke utløse skatteplikt at skattyteren eller andelen flyttes ut, fordi det deltakerlignede selskapet fortsatt driver virksomhet i Norge. Virksomheten er da begrenset skattepliktig etter § 2-3 første ledd b, og det følger som vist av § 9-14 annet ledd siste punktum at dette ikke utløser skatteplikt. Dersom selskapet *ikke* driver virksomhet i Norge, vil utflytting av andelen eller deltakeren innebære at § 9-14 kommer til anvendelse. Dette passer imidlertid heller ikke helt med begrunnelsen i forarbeidene, fordi det da ikke finnes virksomhet i Norge som kan opphøre. Det synes derfor noe uklart hvilke praktiske utflyttingstilfeller dette alternativet tar sikte på.

Felles for alle bortfallssituasjonene som er beskrevet ovenfor er at mislighold av den årlige oppgaveplikten også innebærer at utsettelse opphører, jfr. FSFIN § 9-14-3 annet ledd. Utsettelse bortfaller også dersom skattyter ikke lenger stiller sikkerhet.

15 Bortfall av plikt til å betale utflyttingsskatt

Selv om departementet anfører at hovedregelen og utgangspunktet må være en irreversibel skattlegging,²⁰⁶ er regelen utformet slik at skatteplikten kan bortfalle i stor utstrekning. Bortfall av skatteplikten må sies å være den reelle hovedregelen, men gjelder kun fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser, jfr. ellefte ledd.

For det første bortfaller skatteplikten dersom realisasjon ”ikke finner sted innen fem hele inntektsår etter det inntektsår utflytting anses å ha funnet sted”, jfr. bokstav d. Tas eiendelen ut i oktober 2009, og realisasjon ikke har skjedd innen utløpet av 31.

²⁰⁴ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 62, pkt. 8.5.8.2.

²⁰⁵ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 62, pkt. 8.5.8.2. Se også Ot.prp nr. 92(2004-2005) s. 57, pkt. 1.11.3.2 E om at lovgiver ønsker å motvirke at utdelinger foretas fra selskap som er opphørt med sin virksomhet i Norge til skattyter som har flyttet ut, uten at dette innebærer skattlegging i Norge.

²⁰⁶ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 58, pkt. 8.5.7.1.

desember 2014, bortfaller skatteplikten. Skattyter kan dermed vente til det har gått fem inntektsår, og så realisere, uten at dette utløser skatteplikt etter § 9-14.

For det andre bortfaller skatteplikten dersom eiendelen innen fem år får ”slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen”, jfr. bokstav e. Dette kan f. eks skje ved at det landet eiendelen befinner seg i, endrer sin skatteavtale fra unntaksmetoden til kreditmetoden.²⁰⁷ Et annet eksempel er at eiendelen overføres fra filial i stat med unntaksmetode, til filial i stat med kreditmetode, eller til det norske hovedkontoret. Et ytterligere eksempel er der hvor selskapet flytter tilbake til Norge, og blir alminnelig skattepliktig hit etter § 2-2.

For det tredje bortfaller skatteplikten for finansielle eiendeler dersom det ved en tenkt realisasjon i Norge på tidspunktet for faktisk realisasjon ville ha vært grunnlag for å anvende fritaksmetoden, jfr. § 9-14 ellefte ledd b. Departementet anfører at forholdene på tidspunktet for faktisk realisasjon bør være avgjørende, fordi dette vil gi størst likebehandling med aksjer som har tilknytning til norsk beskatningsområde på samme tidspunkt.²⁰⁸

Selv om bortfall av *betalingsutsettelse* og bortfall av *skatteplikten* er to forskjellige ting, innvirker de allikevel på hverandre.²⁰⁹ Sett f. eks at et selskap tar finansielle eiendeler ut av norsk beskatningsområde, og får utsettelse med betalingen. I år 3 skjer det en realisasjon av eiendelene, og av tiende ledd følger det da at skattebetalingsplikten aktualiseres. Videre følger det som vist av ellefte ledd b at skatteplikten også bortfaller dersom det ville vært grunnlag for å anvende fritaksmetoden på det samme tidspunktet. I så fall skal ikke skattyter betale skatten, selv om betalingsutsettelsen har opphørt.

²⁰⁷ Se punkt 10.3.2 avslutningsvis.

²⁰⁸ Ot.prp nr.1(2008-2009)s. 62, pkt. 8.5.8.2. I Prop. 112 L (2011-2012) s. 21, pkt. 2.2.13, foreslås regelen endret, slik at det er tidspunktet for utflytting fra norsk beskatningsområde som skal være avgjørende.

²⁰⁹ Skatteplikten kan også bortfalle selv om skattyter ikke har krevd utsettelse, men har valgt å betale med en gang. Spørsmålet behandler tilfellet der utsettelse er krevd.

Dersom det sees bort fra de tilfellene der fritaksmetoden kommer til anvendelse, vil realisasjon i år 3 innebære opphør av betalingsutsettelsen, men også at skatteplikten ikke lenger kan bortfalle. Dette følger av at skatteplikten bortfaller dersom skattyter ikke realiserer eiendelen i løpet av fem år etter utflytting, jfr. ellevte ledd d. Motsetningsvis vil en realisasjon innen fem år innebære at skatteplikten er endelig.

Sktl. § 9-14 ellevte ledd d viser imidlertid bare til ”realisasjon”, mens tiende ledd også peker f. eks på uttak til egen bruk. Dersom det skjer et uttak til egen bruk i år 3, kan det reises spørsmål om dette også skal medføre at skatteplikten ikke lenger kan bortfalle, eller om det fortsatt er mulig at skatteplikten kan bortfalle i år 5 fordi det ikke har skjedd noen ”realisasjon”.

Ordlyden i ellevte ledd d viser bare til ”realisasjon”, og tiende ledd skiller også klart mellom realisasjon og øvrige begivenheter. Ordlyden taler således for uttak til egen bruk ikke stenger for at skatteplikten senere kan bortfalle. Dette skulle innebære følgende scenario: skattyter kan i år 3 etter utflytting ta eiendelen ut til egen bruk, og dette vil aktualisere skattebetalingsplikten. Så kan skattyter vente i to år til uten å realisere eiendelen, og skatteplikten etter § 9-14 vil da bortfalle i år 5, slik at det innbetalte refunderes. I år 5 vil eiendelen heller ikke kunne skattlegges i medhold av § 5-2, fordi denne gjelder ikke etter utflytting. En slik tolkning er ikke i tråd med hverken omgåelseshensynet eller hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet. Følgelig må ellevte ledd tolkes slik at de øvrige begivenhetene i tiende ledd også innebærer at skatteplikten blir endelig.²¹⁰ Dette er imidlertid problematisk å forene med ordlyden.

Departementet viser til territorialitetsprinsippet og omgåelseshensynet som overordnede begrunnelser for bortfall av skatteplikten.²¹¹ For territorialitetsprinsippet er resonnementet at den delen av den latente gevinsten som stammer fra tiden eiendelen befant seg innenfor norsk beskatningsområde vil utgjøre en stadig synkende del av totalgevinsten etter hvert som tiden går, og etter fem år er denne delen så liten at dette

²¹⁰ Slik også Lignings-ABC 2011/2012 s. 1426, pkt. 10.1.

²¹¹ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 58-59, pkt. 8.5.7.1.

begrunner bortfall av skatteplikten.²¹² Til dette kan det for det første innvendes at det ikke er gitt at verdien synker etter utflytting. For fysiske eiendeler kan det f. eks tenkes at den verdistigning som har funnet sted før utflytting også vedvarer etter utflytting. Det kan også tenkes at verdien synker, for så å stige igjen, og at slike svingninger fortsetter. For det andre taler territorialitetsprinsippet etter min oppfatning for at skatteplikten aldri bortfaller. Det må være avgjørende at det på utflyttingstidspunktet forelå en skattepliktig gevinst. Skal § 9-14 sikre at gevinster som er opparbeidet i Norge kommer til beskatning her, taler det for at det ikke gis mulighet for bortfall i det hele tatt.²¹³ Slik regelen er utformet nå vil skattyter kunne vente med realisasjon til fem år er gått, og så realisere uten at dette utløser skatteplikt etter § 9-14. Dette ivaretar ikke formålet om å beskytte det norske skattefundamentet.

Omgåelseshensynet taler derimot for at § 9-14 bare bør gjelde dersom det faktisk skjer en realisasjon i utlandet innen en viss tid etter at den tas ut av norsk beskatningsområde.²¹⁴ Dersom slik realisasjon ikke skjer i løpet av fem år etter utflytting, viser dette presumptivt at formålet ikke var å omgå de norske skattereglene.²¹⁵

Selv om departementet trekker frem begge disse hensynene, er det i realiteten bare omgåelseshensynet som taler for bortfall av skatteplikt.

Som allerede nevnt foreslår departementet i Prop. 112 L (2011-2012) s. 20, pkt. 2.2.1.1 å endre reglene, slik at skatteplikten ikke lenger skal bortfalle etter fem år. Endringen er begrunnet i hensynet til å beskytte skattefundamentet. Det foreslås også å avvikle regelen om at skatteplikten bortfaller dersom eiendelen tas inn i norsk beskatningsområde innen fem år, s. 20, pkt. 2.2.12. Dette innebærer at skatteplikten består, krav om sikkerhet opprettholdes, og renter vil også påløpe, på tross av at eiendelen befinner seg innenfor norsk beskatningsområde. Denne regelen er således svært vidtgående.

²¹² Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 62, pkt. 8.5.8.3.

²¹³ Dette er departementet for så vidt også selv inne på, jfr. Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 59, pkt.8.5.7.1.

²¹⁴ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 58, pkt. 8.5.7.1.

²¹⁵ Wattel (2012) s. 956-957.

16 Umiddelbar og irreversibel skatteplikt

16.1 Intern rett

Immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander, jfr. tredje ledd d og e, er gjenstand for umiddelbar og irreversibel skatteplikt.²¹⁶ Umiddelbar skatteplikt innebærer at skattyter ikke kan kreve utsettelse med skattebetalingen, jfr. niende ledd. Irreversibel skatteplikt innebærer at den ikke faller bort selv om det ikke skjer en realisasjon i løpet av fem år, og heller ikke selv om eiendelen tas tilbake i norsk beskatningsområde i løpet av samme tidsperiode, jfr. ellefte ledd d og e.

På tross av at hovedregelen i norsk rett er at kapitalgevinster beskattes ved faktisk realisasjon, anfører departementet at det prinsipielle utgangspunktet bør være en irreversibel skattlegging av urealisert gevinst på objekter som tas ut av norsk beskatningsområde. Dette må sees i sammenheng med at en lavere realisasjonsverdi heller ikke tas i betraktning for disse eiendelene, og at det heller ikke gis omvendt kredit ved utflytting. Dette innebærer at skatteplikten som sådan er endelig på utflyttingstidspunktet, og at størrelsen på skattekravet heller ikke kan endres senere.²¹⁷ At skattekravet som sådan gjøres endelig på utflyttingstidspunktet er i overensstemmelse med territorialitetsprinsippet.

I forarbeidene legges det til grunn at det er en nær sammenheng mellom umiddelbar betaling og irreversibel beskatning for immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander.²¹⁸ Det foreligger imidlertid ingen nødvendig sammenheng mellom disse to forholdene, da det i utgangspunktet er mulig å fastsette skatteplikten med endelig virkning på utflyttingstidspunktet (uten mulighet for senere bortfall), men samtidig gi skattyter mulighet til å betale senere. En annen ting er at det ved utsettelse i så fall må være mulig å knytte betalingsplikten til et senere tidspunkt, og det reiser særlige spørsmål når det gjelder immaterielle eiendeler.

²¹⁶ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 58, pkt. 8.5.7.1. På s. 61 pkt. 8.5.7.6 benyttes formuleringen “ *umiddelbar og irreversibel beskatning*” om immaterielle eiendeler.

²¹⁷ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 59, pkt. 8.5.7.1.

²¹⁸ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 61, pkt. 8.5.8.1.

Resonnementet er at en regel om utsettelse for immaterielle eiendeler i realiteten kan føre til at Norge ikke får beskattet den aktuelle gevinsten, fordi slike eiendeler sjelden eller aldri realiseres.²¹⁹ Immaterielle verdier er typisk av en slik karakter at de ikke selges, men heller forblir i den utenlandske virksomheten til verdien er oppbrukt. Tanken er da at tidspunktet for innkreving av skatten aldri vil inntre dersom det gis utsettelse, og argumentasjonen er således klart forankret i territorialitetsprinsippet.

Når departementet legger til grunn at bortfall og utsettelse vil kunne avskjære beskatningsretten, bygger dette på et premiss om at Norge er berettiget til å beskatte disse eiendelene selv om de har vært ute av norsk beskatningsområde i en periode. Når det gjelder begrunnelsen for bortfall av skatteplikten etter fem år er det i kap. 15 vist til at den gevinsten som stammer fra Norge avtar for hvert år etter utflytting, og at denne etter fem år er så liten at skatteplikten bør bortfalle.²²⁰ Regelens utforming for immaterielle eiendeler indikerer at det ikke gjelder en tilsvarende utvikling for slike eiendeler.²²¹ Til dette kan det innvendes at immaterielle eiendeler kan bli raskt utdatert som følge av den teknologiske utviklingen, og vil også ofte trenge oppgradering, vedlikehold osv. Det kan til og med kanskje også tenkes at det er enda større vedlikeholdsbehov for immaterielle eiendeler enn for øvrige eiendeler. Dette vil også kunne innebære kostnader som det ikke gis fradrag for i Norge.²²² Disse forholdene har imidlertid ikke fått utslag i regelen. I stedet er det risikoen for å ikke kunne inndrive skattekravet ved utsettelse som har vært avgjørende.

Regelens utforming for immaterielle eiendeler bygger også på et symmetriprinsipp. Skattyter kan ha fått store fradrag for utgifter i forbindelse med utvikling av den immaterielle eiendelen. F. eks kan det tenkes et selskap som er hjemmehørende i Norge, og som utvikler et patent her. Patentet verdsettes til en høy verdi pga. forventninger om fremtidige løpende inntekter, og selskapet har fått store fradrag for utgifter de har hatt

²¹⁹ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 60, pkt. 8.5.7.6.

²²⁰ Se pkt. 16.

²²¹ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 60, pkt. 8.5.7.6 sammenlignet med s. 62, pkt. 8.5.8.3. Jfr. Zimmer (2009c) s. 141.

²²² Zimmer (2009c) s. 141.

til utviklingen av dette patentet.²²³ Disse fradragene har bidratt til at verdien på selve gjenstanden har økt. Sett så at utnyttelsen av patentet flyttes til utlandet, typisk et land hvor slik løpende inntekt beskattes til en lavere proSENTSATS enn den som gjelder i Norge. Når Norge har gitt slike fradrag, vil det også være rimelig at Norge gis beskatningsrett til gevinsten som stammer fra den samme immaterielle verdien. Dette er egentlig også et utslag av territorialitetsprinsippet.

For omsetningsgjenstander er regelen om irreversibel og umiddelbar skatteplikt begrunnet motsatt. Det er bl. a anført at administrative hensyn og manglende kontrollmuligheter tilsier umiddelbar beskatning. Tanken er da at det ofte er mange omsetningsgjenstander som tas ut på en gang, og det kan være vanskelig å kontrollere om og når skattyter har realisert. Dette vil f. eks kunne være tilfelle der skattyter flytter omsetningsgjenstander fra et fast driftssted i en kreditstat til et fast driftssted i en stat med unntaksbasert skatteavtale. Samtidig vises det til at en utsettelse ikke vil ha konsekvenser for det norske skattefundamentet, fordi slike eiendeler vanligvis realiseres så raskt, dvs. helt motsatt av hva som er tilfelle for immaterielle eiendeler.²²⁴ På tross av at eiendelene realiseres raskt, slik at det ikke er noen risiko for at staten ikke får innkrevet sitt skattekrav, kreves det umiddelbar betaling. Det er påfallende at departementet anfører to så forskjellige begrunnelser for samme regel.²²⁵

Det er imidlertid ikke gitt at alle omsetningsgjenstander selges med en gang, f. eks kan større gjenstander ofte ligge på lager i lengre perioder. Departementets henvisning til at realisasjon skjer raskt er nok også en henvisning til at umiddelbar betaling derfor ikke vil være problematisk for skattyter.²²⁶ Dette må imidlertid sees i sammenheng med at en lavere realisasjonsverdi ikke tas i betraktning, og at det heller ikke gis omvendt kredit ved utflytting. Manglende utsettelse i denne sammenheng kan derfor vise seg å få stor betydning for skattyter, særlig for verdien av slike gjenstander ofte synker raskt.

²²³ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 60, pkt. 8.5.7.6.

²²⁴ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 60, pkt. 8.5.7.5.

²²⁵ Zimmer (2009a) s. 329, Zimmer (2009c) s. 141.

²²⁶ Zimmer (2009c) s. 141.

Selv om forarbeidene uttrykker at irreversibel og umiddelbar skattlegging er hovedregelen, synes dette i realiteten å være unntaket. Dette gjelder i hvert fall slik som EU- og EØS-retten har utviklet seg, og det samme inntrykk gir ordlyden i § 9-14. Hovedregelen synes i stedet å være at det gis utsettelse, og at skatteplikten bortfaller etter fem år.

16.2 Er krav om umiddelbar betaling for immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander i strid med EØS-avtalen?

16.2.1 Er krav om umiddelbar betaling en restriksjon?

Det springende punkt når det gjelder § 9-14 er for tiden om det er i strid med EØS-avtalen å ha en umiddelbar skattebetalingsplikt for immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander.

Allerede i *Lasteyrie-saken* og i *N-saken* kom domstolen til at umiddelbar skattlegging ved utflytting var en restriksjon, og at denne ikke kunne rettferdiggjøres i lys av de anførte hensyn om henholdsvis omgåelse og territorialitet.²²⁷ Disse dommene gjaldt imidlertid utflyttingsskatt på aksjer når privatpersoner flyttet ut, og departementet anførte at det dermed ikke var gitt at disse kunne anvendes på § 9-14, fordi denne som oftest gjaldt selskaper.²²⁸ Denne argumentasjonen kan ikke lenger gjøres gjeldende, da EU-domstolen i *National Grid-saken* i vesentlig utstrekning bekrefter at prinsippene som er anvendt av domstolen for fysiske personer, også gjelder for juridiske personer som flytter eiendeler til en annen medlemsstat.²²⁹ EU-domstolen kom også her til at umiddelbar innkreving av skatten i utgangspunktet var en restriksjon, og at dette i utgangspunktet ikke lot seg rettferdiggjøre. Samtidig åpnet domstolen for at en regel som gav skattyter valget mellom å betale skatten umiddelbart, og å utsette betalingen, ville være forholdsmessig.²³⁰

²²⁷ C-9/02 *Lasteyrie*, premissene 48, 69, og C-470/04 *N*, premissene 35, 39.

²²⁸ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 70, pkt. 8.5.13.1.

²²⁹ Slik også Poulsen (2011) s. 883. Se også COM2006(825) s. 5, pkt. 3.1 som legger det samme til grunn før *National Grid* ble avsagt.

²³⁰ C-371/10 *National Grid*, premiss 81.

Rettspraksis viser derfor klart at krav om umiddelbar betaling av utflyttingsskatt for immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander i § 9-14 er en restriksjon. Spørsmålet i det følgende er om dette kan la seg rettferdiggjøre.

16.2.2 Kan restriksjonen rettferdiggjøres i lys av territorialitetsprinsippet?

16.2.2.1 National Grid-saken

Det første spørsmålet som oppstår er om *National Grid* skal tolkes slik at den også har tatt stilling til at en regel om umiddelbar betaling heller ikke kan rettferdiggjøres for immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander.

National Grid-saken gjaldt ikke utflytting av immaterielle eiendeler eller omsetningsgjenstander. Den eneste eiendelen selskapet hadde på utflyttingstidspunktet var en valutafordring.²³¹

Generaladvokaten refererer en anførsel fra de danske, spanske og finske regjeringene om at immaterielle eiendeler ikke er ment for salg, og at det derfor ikke kunne tas utgangspunkt i salgstidspunktet for spørsmålet om når staten kunne innkreve sitt skattekrav.²³² Denne anførselen er i tråd med det resonnementet departementet også bygger på. Generaladvokaten synes hverken å drøfte eller konkludere på resonnementet.²³³ Domstolen berører ikke den nevnte anførselen, og synes ellers å knytte drøftelsen konkret til at saken kun gjaldt en valutagevinst.

²³¹ C-371/10 *National Grid*, premiss 12 flg.

²³² Generaladvokat Kokotts forslag til avgjørelse i C-371/10 *National Grid*, fremsatt 8. september 2011, premiss 61.

²³³ Motsatt Amsrud m.fl. (2012) s. 16. Her hevdes det at generaladvokaten konkluderer med at arten av eiendelen ikke får betydning i denne sammenheng, og at dette må bety at krav om umiddelbar betaling heller ikke er forholdsmessig for immaterielle eiendeler. Premiss 67 synes imidlertid å referere seg til en konklusjon på anførsler om at utsettelse vil gjøre det svært vanskelig å følge opp eiendelene i utsettelsesperioden, fordi virksomheter som regel overfører mange eiendeler på en gang. Generaladvokaten tilbakeviser dette, og viser til at den foreliggende sak nettopp er et eksempel på at det ikke er tilfelle.

I det hele tatt må det være avgjørende at saken faktisk ikke gjaldt immaterielle eiendeler eller omsetningsgjenstander. Selv om ikke domstolen åpner for at det må gjøres et skille mellom ulike eiendeler, behøve heller ikke domstolen å ta stilling til dette.²³⁴ EU-domstolen har også i de øvrige avgjørelsene om utflyttingskatt vært forsiktig med å si for mye utover den konkrete saken. Etter dette synes konklusjonen å være at *National Grid-saken* ikke direkte har tatt stilling til om fraflyttingsstaten kan ha en regel om umiddelbar betaling for immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander. Dette må derfor behandles nærmere.

I Prop. 112 L (2011-2012) s. 15, pkt. 2.2.4, fremgår det at Finansdepartementet også leser *National Grid-saken* på samme måte.

16.2.2.2 Immaterielle eiendeler

Redegjørelsen i fremstillingens kap. 16.1 har vist at departementet begrunner kravet om umiddelbar betaling for immaterielle eiendeler i territorialitetsprinsippet. Som vist i punkt 13.3.2, taler en rekke elementer i § 9-14 for at omgåelseshensynet i realiteten er det sentrale formålet med bestemmelsen. Dette taler mot at territorialitetsprinsippet ikke kan anføres som et tvingende hensyn i rettferdiggjørelsesomgangen. Flere av disse elementene gjelder imidlertid ikke for immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander. Som vist skal det ikke tas hensyn til en lavere realisasjonsverdi, skatteplikten kan ikke bortfalle, og det gis ikke omvendt kredit ved utflytting. Dette taler for at territorialitetsprinsippet som begrunnelse for § 9-14 står sterkere for immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander.

På den annen side er det fortsatt vanskelig å forene med territorialitetsprinsippet at flytting av eiendel til en filial med kreditbasert skatteavtale ikke utløser skatteplikt etter § 9-14, og i tillegg at historisk kostpris legges til grunn som inngangsverdi. I kap 12.3.2.1 er det vist til at både domstolen og generaladvokaten viser til den nederlandske regelen om "step-up" når det vurderes om regelen lar seg rettferdiggjøre i territorialitetsprinsippet. Dette synes derfor å være et tungtveiende moment. Selv om det er flere momenter som er utslag av territorialitetsprinsippet enn hva som er tilfellet for

²³⁴ Motsatt Amsrud m.fl. (2012) s. 16.

fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser, kan det derfor allikevel være vanskelig å begrunne § 9-14 i territorialitetsprinsippet.

Det samme kan anføres mot de endringene som departementet foreslår i prop. 112 L (2011-2012). Selv om flere av de omtalte endringene styrker argumentet om at § 9-14 er begrunnet i territorialitetsprinsippet, er det fortsatt en innvending mot regelen hva gjelder forholdet til dette prinsippet at historisk kostpris legges til grunn som inngangsverdi. I tillegg utløser det fortsatt ikke skatteplikt etter § 9-14 at eiendeler flyttes til en stat med kreditmetode.

For det tilfellet at § 9-14 allikevel skulle bli ansett som begrunnet i territorialitetsprinsippet, er spørsmålet om umiddelbar skattebetalingsplikt er forholdsmessig fordi dette er eneste måte å ivareta territorialitetsprinsippet på. Finnes det mindre inngripende måter å ivareta hensynet til at staten kan innkreve sitt skattekrav på, vil umiddelbar skattebetalingsplikt være uforholdsmessig.

Territorialitetsprinsippet kan i utgangspunktet ivaretas *selv om* skattyter gis rett til utsettelse. Dette følger klart av *National Grid-saken*, der domstolen bygger på territorialitetsprinsippet, men samtidig viser til at skattyter skal få kunne velge utsettelse. Utsettelse er i seg selv derfor ingen innvending mot at territorialitetsprinsippet ivaretas. For immaterielle eiendeler er § 9-14 utformet slik at skatteplikten er endelig fastsatt på utflyttingstidspunktet, idet denne ikke kan bortfalle, og heller ikke bli redusert som følge av en lavere realisasjonsverdi. Spørsmålet er imidlertid om det er mulighet for at skattebetalingsplikten overhodet utløses etter utflyttingen, fordi det er først på det tidspunktet at staten kan kreve at skatten betales. Dersom skattebetalingstidspunktet ikke inntreffer med mindre det skjer ved utflytting, kan umiddelbar betaling rettfærdiggjøres fordi det da ikke er andre og mindre inngripende måter å sikre skattekravet på.

I denne sammenheng nevnes at Sverige fra 1. januar 2010 ikke lenger krever umiddelbar betaling, men krever i stedet skatten inn i årlige avdrag. EU-domstolen har ennå ikke tatt stilling til denne løsningen, men kommisjonen henla sin sak mot Sverige etter at regelen ble innført. Dette sier kanskje noe om at løsningen vurderes som mer

forholdsmessig enn umiddelbar innkreving, men er ikke uttrykk for noen endelig avklaring.

Den svenske løsningen innebærer at skatten betales i fem årlige avbetalinger, eller ti dersom det gjelder immaterielle eiendeler. Svenske myndigheter har vurdert det dit hen at reglene lar seg rettferdiggjøre fordi tilflyttingsstaten normalt gir ”step-up”, som igjen vil gi en skattefordel ved at avskrivningsgrunnlaget blir høyere i tilflyttingsstaten. Sett at eiendelen har en historisk kostpris på 100, mens markedsverdien er 250 ved utflytting. I tilflyttingsstaten vil avskrivningsgrunnlaget være 250, og skattyter vil dermed få høyere avskrivninger enn i fraflyttingsstaten hvor det bare vil være 100. Tanken er at disse høyere avskrivningene leder til et mindre skattetrykk i tilflyttingsstaten, og at dette skal kunne rettferdiggjøre at skatt betales til fraflyttingsstaten i årlige avdrag. Dersom den latente gevinsten som skattlegges i fraflyttingsstaten korresponderer med den step-up som gis i tilflyttingsstaten, og den gjenstående avskrivningsperioden korresponderer med den perioden det skal betales årlige avbetalinger av utflyttingsskatten, vil skattebetalingen til fraflyttingsstaten og skattefordelen i tilflyttingsstaten jevne hverandre ut.²³⁵ Systemet er unektelig komplisert, og medfører en del administrativt arbeid. I tillegg forutsetter det at tilflyttingsstaten gir ”step-up”, noe som slett ikke er tilfelle for alle land.²³⁶

En slik løsning vil kunne unngå det umiddelbare likviditetsproblemet som skattyter kan stå overfor der hvor skatten må betales umiddelbart, og vil samtidig også sikre fraflyttingsstatens skattekrav slik at dette ikke bortfaller på grunn av manglende realisasjon. Selv om løsningen innebærer en del administrativt arbeid, både for skattyter og skattemyndighetene, bygger EU-domstolen i *National Grid* på en oppfatning om at den skattyter som velger utsettelse, også må godta de administrative byrder som påløper.²³⁷ Dette taler for at skattemyndighetene ikke vil bli hørt med en anførsel om at

²³⁵ Både Van den Broek (2012) s. 190 og Wattel (2011) s. 966 omtaler en slik løsning.

²³⁶ The Council of the European Union viser til en slik løsning i ”Council Resolution on coordinationg exit taxation”, 2. desember 2008, se også Zimmer (2009c) s. 146.

²³⁷ C-371/10 *National Grid*, premiss 73.

løsningen innebærer for mye administrativ jobb.²³⁸ Riktignok vil løsningen medføre et større behov for bistand til innkreving av skatten hvert år, noe som kan være særlig utfordrende der Norge ikke har inngått avtaler om bistand til innføring, men dette synes allikevel å være gjennomførbart.

På denne bakgrunn synes det å foreligge et mindre inngripende alternativ, og et krav om umiddelbar betaling for immaterielle eiendeler er derfor ikke forholdsmessig.

16.2.2.3 Omsetningsgjenstander

Også for omsetningsgjenstander er spørsmålet om umiddelbar betalingsplikt er forholdsmessig fordi det ikke finnes andre og mindre inngripende alternativer.

Departementet anfører at umiddelbar skattebetalingsplikt for omsetningsgjenstander er begrunnet både i administrative hensyn og i manglende kontrollmuligheter.²³⁹ Av *National Grid* følger det imidlertid at en regel om umiddelbar betalingsplikt ikke kan rettferdiggjøres i lys av administrative hensyn til fordel for skattemyndighetene. Selv om det i den konkrete saken bare var spørsmål om en enkelt eiendel, fremhever domstolen at det for selskaper ofte kan ligge slik an at det er mange eiendeler som overføres på en gang. Det kan da bli vanskelig å følge opp den enkelte eiendelen etter utflytting. Domstolen forutsetter videre at administrative byrder forbundet med utsettelse kan bli så omfattende at umiddelbar betaling er mindre inngripende,²⁴⁰ men viser til at skattyter selv må vurdere hvorvidt den administrative byrden er så omfattende at det oppveier de øvrige fordelene med utsettelsen. Domstolen er nærmest kategorisk avvisende når det vurderes om det kan gis en regel om umiddelbar skattebetaling av hensyn til myndighetene. I stedet legges det til grunn at dersom skattyter velger utsatt skattebetaling, vil det heller ikke være for omfattende for skattemyndighetene å kontrollere dette. Poenget er da at skattyter vil ha byrden med å dokumentere dette, og så må myndighetene følge dette opp. *National Grid-saken* taler

²³⁸ C-371/10 *National Grid*, premiss 75 og 77.

²³⁹ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 60, pkt. 8.5.7.5.

²⁴⁰ C-371/10 *National Grid*, premiss 71-73.

derfor for at en regel om umiddelbar betalingsplikt for omsetningsgjenstander ikke er forholdsmessig i lys av administrative hensyn.

Når det gjelder hensynet til manglende kontrollmuligheter, ble dette ikke direkte drøftet i *National Grid*. ESA har imidlertid uttalt seg om problemstillingen i sin ”written observation” til EFTA-domstolen i anledning Arcade-saken.

ESAs oppfatning synes å være at utsettelse bør avhenge av at fraflyttingsstaten har mulighet til å effektivt inndrive kravet etter utflytting. Samtidig vises det til at mangel på informasjons- og bistandsavtaler bare kan begrunne krav om sikkerhet, og ikke umiddelbar betaling.²⁴¹ Dette tilsier at heller ikke argumentet om manglende kontrollmuligheter kan rettferdiggjøre krav om umiddelbar betaling for omsetningsgjenstander.

Oppsummeringsvis er konklusjonen at et krav om umiddelbar betaling for immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander antagelig ikke lar seg rettferdiggjøre på bakgrunn av de begrunnelser departementet har anført, og at § 9-14 på dette punkt således utgjør en ulovlig restriksjon.

16.2.3 Kan restriksjonen rettferdiggjøres i lys av omgåelseshensynet?

I lys av hva som tidligere er beskrevet i fremstillingen om *Lasteyrie-saken*, synes det å være klart at hensynet til å unngå omgåelse av skattereglene heller ikke kan anføres for å rettferdiggjøre umiddelbar skatteinnkreving, uavhengig av hvilken eiendeler dette gjelder. Ovenfor i kap. 12.3.2.2 er det vist til at slik § 9-14 er utformet, vil den også få anvendelse på utflytting som ikke er skattemotivert, og det innebærer at regelen er uforholdsmessig.²⁴² EU-domstolen var dessuten helt klar i *National Grid-saken* når den uttalte at et selskaps utflytting ikke utgjør grunnlag for en presumsjon om at flyttingen er skattemotivert.²⁴³

²⁴¹ ESAs uttalelse, avsnitt 97,99 og 100.

²⁴² I C-9/02 *Lasteyrie* bekrefter domstolen den doktrinen som ble utviklet i C-28/95 *Leur-Bloem*, om at nasjonale myndigheter på forhånd ikke kan bestemme at et generelt kriterium presumerer omgåelse, men må vurdere dette konkret i hvert enkelt tilfelle.

²⁴³ C-371/10 *National Grid*, premiss 84.

Det kan reises et spørsmål om dette stiller seg annerledes for eiendeler og forpliktelser, fordi det kan være lettere å flytte ut slike eiendeler enn skattemessig emigrasjon. Selv om det riktignok kan være lettere å ta eiendeler og forpliktelser ut av norsk beskatningsområde, taler ikke dette i seg selv for omgåelse. EU-domstolens praksis er klar på at det ikke kan oppstilles en generell formodning for at en type grenseoverskridende aktivitet innebærer omgåelse, men at dette må vurderes helt konkret i den enkelte situasjon.²⁴⁴

Konklusjonen må etter dette bli at et krav om umiddelbar betaling heller ikke kan rettferdiggjøres på bakgrunn av omgåelseshensynet.

Drøftelsene har vist at det er grunnlag for å anføre at § 9-14 bør endres slik at den også innrømmer utsettelse for immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander.

17 Fradragsrett for tap

17.1 Vilkår for fradragsrett og forholdet til EØS-avtalen

Skatteplikt for latent gevinst når eiendeler og forpliktelser tas ut fra norsk beskatningsområde reiser et prinsipielt spørsmål om dette også bør utløse fradragsrett for latente tap, og eventuelt i hvilken utstrekning.

Det fremgår av § 9-14 syvende ledd at tap er fradragsberettiget i begrenset utstrekning. Selv om departementet anfører at det prinsipielt sett bør være symmetri mellom skatteplikt og fradragsrett ved utflytting av eiendeler og forpliktelser, fremholdes det at hovedregelen bør være at urealiserte tap ikke berettiger til tapsfradrag.²⁴⁵ Dette fremgår også av bestemmelsen slik denne er utformet.

For det første er det et vilkår for tapsfradrag at eiendelene eller forpliktelsene er tatt ut av norsk beskatningsområde, jfr. syvende ledd første punktum, jfr. annet ledd.

²⁴⁴ C-28/95 Leur Bleum, premiss 41.

²⁴⁵ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 67, pkt. 8.5.10.

I tillegg må objektet tas ut av en skattyter som enten er ”skattepliktig til riket etter §§ 2-1 eller 2-2”, eller ”anses skattemessig hjemmehørende i annen EØS-stat”, jfr. syvende ledd første og annet punktum. For fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser må dette vilkåret være oppfylt på tidspunktet som nevnt i tiende ledd, jfr. syvende ledd første punktum. For immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander må vilkåret være oppfylt på innvinningstidspunktet, jfr. syvende ledd annet punktum.

Departementet anfører at det ikke foreligger tilstrekkelige kontrollmuligheter dersom skattyter er hjemmehørende i et land utenfor EØS, og at tapsfradraget dermed må begrenses etter dette.²⁴⁶ Det stilles ikke krav til hvor eiendelen eller forpliktelsen som sådan flyttes, det avgjørende er hvor skattyter er hjemmehørende. Følgelig vil skattyter kunne flytte eiendeler og forpliktelser til filial i land utenfor EØS-området, og fortsatt få tapsfradrag, forutsatt at vedkommende er hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat.

Skattytere med begrenset skatteplikt til Norge etter § 2-3 er ikke nevnt særskilt i bestemmelsen. Tapsfradrag kan allikevel innrømmes, f. eks dersom et fast driftssted i Norge overfører eiendeler til sitt hovedkontor, og selskapet som sådan er hjemmehørende i annen EØS-stat. Det er selskapet som er skattesubjekt, og vilkåret om at ”skattyter” er ”hjemmehørende i annen EØS-stat” er derfor oppfylt.

En absolutt begrensning følger av at det ikke gis fradrag dersom dette allerede er gitt i annen stat, jfr. § 9-14 syvende ledd, tredje punktum. Begrunnelsen er at skattyter ikke skal kunne oppnå dobbelt fradrag. Det foreligger her en forskjell til gevinstsituasjonene ved at skattyter der får omvendt kredit, jfr. § 9-14 ellefte ledd c, dvs. at den skatt som er betalt i tilflyttingsstaten kommer til fradrag. Ved tap unntas imidlertid det tapet som er kommet til fradrag i tilflyttingsstaten fra fradragsføring i Norge.

Som vist er finansielle eiendeler som eies av fysiske personer unntatt fra § 9-14 fjerde ledd. Selv om unntaket bare knytter seg til gevinst, må det følge av symmetriprinsippet at en fysisk person som flytter ut med finansielle eiendeler heller ikke kan kreve

²⁴⁶ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 67, pkt. 8.5.10.

tapsfradrag i medhold av § 9-14.²⁴⁷ Dersom eiendelen omfattes av § 10-70 annet ledd beror det i stedet på denne bestemmelsens tredje ledd om det kan kreves tapsfradrag.

Tapet skal, slik som gevinst, tidfestes til dagen før utflyttingen, jfr. § 14-27.

Begrunnelsen for at lovgiver ikke ønsket å innføre en alminnelig fradragsrett er gjort svært kort. For det første er det vist til at en alminnelig fradragsrett ville kunne danne grunnlag for tilpasninger.²⁴⁸ Med dette menes tilfeller der eiendeler tas ut av norsk beskatningsområde med den hensikt å fradragsføre latent tap. I tillegg vises det til manglende kontrollmuligheter, samt administrative problemer tilknyttet ligningen.²⁴⁹ Med kontrollmuligheter menes nok vanskeligheter med informasjonsinnhenting. Ved at tapsfradrag gis ved flytting til en EØS-stat, viser det at departementet anser kontrollmulighetene som tilstrekkelige i slike tilfeller.²⁵⁰ Departementet vurderer imidlertid spørsmålet om gevinst annerledes. Det stilles da krav om sikkerhet dersom eiendelen tas ut til et EØS-land hvor det ikke foreligger avtale om informasjonsutveksling og bistand til innfordring. I den sammenheng synes altså departementet å være av den oppfatning at det ikke foreligger tilstrekkelige kontrollmuligheter ved utflytting til et slikt EØS-land. Et tilsvarende skille er imidlertid ikke anført i tapstilfellene. De anførte administrative problemene er ikke konkretisert ytterligere.

Til slutt antar departementet at fellesskapsrettslige forhold krever adgang til tapsfradrag, uten at dette konkretiseres ytterligere.²⁵¹ I forarbeidene til § 10-70 er tilsvarende spørsmål om fradragsrett for tap vurdert opp mot EØS-avtalen. Det anføres der at fradragsrett følger av at skattytere som realiserer aksjer eller andeler med tap etter utflytting vil forskjellsbehandles i forhold til skattytere som flytter innenfor Norge, fordi disse vil få tapsfradrag ved en senere realisasjon.²⁵² Dersom det legges til grunn at

²⁴⁷ Slik også Lignings-ABC 2011/2012 s. 1422.

²⁴⁸ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 67, pkt. 8.5.10.

²⁴⁹ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 67, pkt. 8.5.10.

²⁵⁰ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 67, pkt. 8.5.10.

²⁵¹ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 67, pkt. 8.5.10.

²⁵² Ot.prp nr.1(2005-2006) s. 50, pkt. 11.4.3.4.

departementet i forarbeidene til § 9-14 bygger på samme resonnement kan det være grunnlag for å diskutere begrunnelsen.²⁵³

EU-domstolen har foreløpig ikke behandlet tapsspørsmålet ved utflytting. I de sakene der det har vært spørsmål om gevinst har domstolen sammenlignet den skattyter som flytter ut med den skattyter som befinner seg i nøyaktig samme faktiske situasjon som utflytteren, sett bort fra det grenseoverskridende element som forårsaker skatteulempen.²⁵⁴ Dette skulle tilsi at den sammenlignbare situasjonen er *flyttingen* som sådan. Flytting innenlands gir imidlertid ikke fradragsrett, og da kan det anføres at det ikke foreligger noen forskjellsbehandling dersom skattyter ikke gis fradragsrett ved utflytting.

Dersom den sammenlignbare situasjonen utvides, slik at man ikke bare ser på den innenlandske flyttingen, men også på hva som er den fullstendige konsekvens dersom skattyter ikke flytter ut, synes dette å stille seg annerledes. Skattyter vil da på et senere realisasjonstidspunkt få fradrag for tap. Flytting innenlands medfører ikke at retten til tapsfradrag på et senere tidspunkt tapes, fordi skattyter beholder sin skatteposisjon. Dersom flytting ut av norsk beskatningsområde gjennomføres, innebærer dette et tap av en skatteposisjon, og tapsfradrag kan ikke kreves senere. Dette taler for at det foreligger en restriksjon.

På den annen side synes det vanskelig å hevde at en skattyter som har flyttet ut skal sammenlignes med en skattyter som ikke har flyttet ut etter utflyttingstidspunktet, fordi disse to skattyterne da er skattepliktige til to forskjellige lands skattesystemer.²⁵⁵ Særlige forhold ved § 9-14 kan allikevel tale for at man må utvide den sammenlignbare situasjonen på denne måten. Det er i fremstillingen vist til en rekke punkter som viser at flere rettsvirkninger er knyttet opp mot realisasjonstidspunktet, og særlig det at skatteplikten for visse eiendeler gjøres opp med endelig virkning på dette tidspunktet kan tale for dette. Det vil også fremgå av kap 17.2 at det gjelder en tvungen utsettelse av

²⁵³ Zimmer (2009a) s. 314.

²⁵⁴ Bullen (2005) s. 180.

²⁵⁵ I denne retning Wattel (2012) s. 961.

tapsfradrag for fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser. Det kan derfor ikke utelukkes at den sammenlignbare situasjonen bør utvides utover akkurat selve flyttingen. Anlegges dette perspektivet synes det klart at manglende tapsfradrag er egnet til å avskrekke skattyter fra å flytte ut, og at det derfor kan utgjøre en restriksjon.

Det kunne kanskje også tenkes at Norge var forpliktet til å gi tapsfradrag i den utstrekning gevinst var skattepliktig fordi symmetriprinsippet var beskyttet av EØS-avtalen, men det er neppe tilfelle.

På denne bakgrunn kan det, slik departementet anfører, argumenteres for at Norge er forpliktet til å gi tapsfradrag ved utflytting, men dette synes samtidig ikke å være helt klart.

17.2 Utsettelse og bortfall av fradragsretten

Av § 9-14 syvende ledd femte punktum fremgår det at avregningen av tapet utsettes til realisasjonstidspunktet dersom tapet er tilknyttet fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser. I motsetning til reglene for skattepliktig gevinst, der utsettelse må kreves, er dette en tvunget utsettelse av fradraget. For immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander er imidlertid fradragsretten endelig på utflyttingstidspunktet, slik at tapet blir fastsatt og avregnet ved ligningen for året for utflytting. Dette er en konsekvens av at skattebetalingsplikten ved gevinst på slike eiendeler heller ikke utsettes.

I Prop. 112 L (2011-2012) s. 21, pkt. 2.2.14 er det foreslått at tapsfradraget ikke skal utsettes, men skal komme til fradrag allerede i det året eiendelen eller forpliktelsen tas ut. Dette har sammenheng med at det for øvrig er foreslått at det ikke skal skje endring i ligningen for utflyttingsåret ved utsettelse, men at utsettelse bare skal få virkning for skattebetalingen.

Ved utsettelse av skatteplikt på gevinst skal skatten på gevinsten inngå i avregningen først i realisasjonsåret. Det er litt uklart hvordan dette er tenkt gjennomført ved tap, og forarbeidene gir ingen veiledning i spørsmålet. Antagelig skal fradragsverdien av tapet regnes som en egen størrelse, som regnes med avregningen i det året utsettelsen opphører.

For at tapsfradrag skal kunne komme effektivt til fradrag må det finnes annen norsk inntekt som tapet kan fradragsføres i. Dette kan skape særlige problemer der fradragsretten utløses av at skattyter flytter ut av Norge. Tapet vil imidlertid kunne gi grunnlag for frem- eller tilbakeføring av underskudd etter hhv. §§ 14-6 og 14-7, men dette betinger at det finnes inntekter å føre dette mot.

Spørsmålet om tapsfradraget også skal bortfalle dersom realisasjon uteblir i fem år, eller skattyter i løpet av denne perioden tar eiendelen inn i norsk beskatningsområde igjen, er ikke direkte regulert i § 9-14. Det er imidlertid klart forutsatt i forarbeidene at manglende realisasjon i løpet av fem år etter utflytting skal medføre bortfall av fradragsrett for fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser.²⁵⁶ Av syvende ledd siste punktum fremgår det at avregning av tap utsettes til eiendelen er ”realisert”, men sier ikke noe om når. Ut fra en sammenhengsbetraktning må ”realisert” forstås slik at det også tas sikte på femårsfristen i ellefte ledd d. Er eiendelen ikke realisert i løpet av disse fem årene, faller tapsfradraget bort. Lovteksten kunne med fordel vært klarere på dette punktet.

18 Dobbelbeskatning

18.1 Spørsmålet om dobbelbeskatning der eiendeler og forpliktelser tas ut av norsk beskatningsområde

For å unngå dobbelbeskatning ved skattlegging etter § 9-14, skal de ordinære reglene om kreditfradrag gjelde ”så langt de passer”, jfr. ellefte ledd c.²⁵⁷ Dette innebærer at Norge som fraflyttingsstat gir et kreditfradrag i den norske utflyttingsskatten dersom skatt er betalt på samme inntekt i utlandet. Ordinært kreditfradrag gis vanligvis der Norge er hjemstat, og inntekten har kilde i utlandet.²⁵⁸ Dersom § 9-14 utløser skatteplikt kommer imidlertid ikke §§ 16-20 flg. direkte til anvendelse, fordi Norge i disse tilfellene ikke lenger er hjemstat, men kildestat. Derfor er det nødvendig med en uttrykkelig henvisning til regelsettet, og derfor benevnes dette *omvendt* kredit.

²⁵⁶ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 67, pkt. 8.5.10.

²⁵⁷ Se fremstillingens pkt. 4.2 om hvordan dobbelbeskatning kan oppstå.

²⁵⁸ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 64, pkt. 8.5.8.6.

Skattyter kan kreve omvendt kredit for gevinst på fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser, men ikke for immaterielle eiendeler og forpliktelser, jfr. ellefte ledd. Risikoen for dobbeltbeskatning oppstår imidlertid også for disse eiendelene. Sett at et varelager beskattes ved utflytting for markedsverdi 1000, mens kostpris er 100. Dersom tilflyttingsstaten bruker historisk kostpris som inngangsverdi, vil verdistigningen mellom historisk kostpris og utflyttingstidspunktet dobbeltbeskattes. Når behovet for kredit er anerkjent for øvrige eiendeler, burde dette også gjøres for disse to objektgruppene. Her har det imidlertid vært avgjørende for regelens utforming at skatteplikten som sådan skal være endelig på utflyttingstidspunktet.

Skattyters rett til å kreve omvendt kredit er begrenset i flere retninger. Dette følger bl. a av ordlyden om at de ordinære reglene om kreditfradrag er gitt anvendelse ”så langt de passer”, jfr. § 9-14 ellefte ledd c. Sentralt er regelen om at maksimalt kreditfradrag gjelder, dvs. at kreditbeløpet ikke kan overstige utflyttingsskatten i Norge, jfr. § 16-21 første ledd. Videre gis det kun kredit i skatt på inntekt som stammer fra § 9-14.

Formuleringen reiser en særlig problemstilling i tilknytning til at det gjerne går noe tid mellom utflytting og realisasjon i tilflyttingsstaten.²⁵⁹ Problemet oppstår ved at inntekten i Norge tidfestes til utflyttingsåret, mens inntekten i tilflyttingsstaten typisk tidfestes i salgsåret. Av § 16-21 fjerde ledd følger det at utenlandsk skatt bare kommer til fradrag i norsk skatt i det året inntekten tidfestes i utlandet. Dette følger også av kravet om at skatten må være ilagt og betalt, jfr. § 16-20 første ledd første punktum. Av FSFIN § 16-28-5 fremgår det imidlertid at inntektsposten skal regnes med til utenlandsinntekten det året den ville vært skattepliktig hit etter norske tidfestingsregler, dvs. i utflyttingsåret. På dette tidspunktet er skatten i tilflyttingslandet ennå ikke ilignet, og det er derfor ingen utenlandsk skatt å gi kredit for. Den utenlandske skatten kan imidlertid danne grunnlag for kredit i det året hvor eiendelen eller forpliktelsen

²⁵⁹ Zimmer(2009c) s. 122 reiser dette spørsmålet ang. § 10-70.

realiseres i tilflyttingsstaten, men da er det vanligvis ikke noen annen inntekt i Norge som fradraget kan være relevant for.²⁶⁰

Reglene må på dette punkt sees i sammenheng med § 16-22 som gir rett til frem- og tilbakeføring av ubrukt kreditfradrag. Retten til fremføring hjelper lite fordi retten til kreditfradrag oppstår etter at skatteplikten er ilignet i Norge. Det er mer hjelp i § 16-22 annet ledd første punktum, men denne bestemmelsen hjemler kun rett til å tilbakeføre fradrag i ett år. Forarbeidene viser imidlertid til at skattyters rett til å tilbakeføre kreditfradrag skal gjelde utover dette året.²⁶¹ I lys av sammenhengen med regelverket må det gis rett til tilbakeføring av kreditfradrag i hele utsettelsesperioden, dvs. i fem år. I forarbeidene til § 10-70, er det på tross av den påpekte tidsforskjellen nærmest forutsatt at det vil være mulig å få kreditfradrag.²⁶² Hvis man leser disse forarbeidene i sammenheng med reservasjonen ”så langt de passer”, taler dette for at kreditfradrag gis.

I ellefte ledd c heter det også at kredit gis ”dersom gevinsten er skattepliktig i annen stat”, og i dette ligger en forutsetning om at den andre staten ikke har gitt kredit for det som er skattepliktig til Norge. Dette må skattyter dokumentere.²⁶³

Det følger også av den samme ordlyden at gevinsten bare gis for utenlandsk skatt på den del av gevinsten som også er skattepliktig i Norge. Sett f. eks at inngangsverdien er 50, verdi på utflyttingstidspunktet er 120, og verdi på salgstidspunktet er 220. Skattepliktig gevinst i Norge beregnes til 70, mens skattepliktig gevinst i tilflyttingsstaten er 170 dersom denne staten legger historisk kostpris til grunn som inngangsverdi. Omvendt kredit vil i slike tilfeller gis i norsk skatt for den del av skatten i tilflyttingsstaten som refererer seg til den norske gevinsten på 70, men ikke for de overskytende 100.²⁶⁴

²⁶⁰ Det er kun gevinst som stammer fra eiendeler og forpliktelser som er tatt ut fra norsk beskatningsområde som det kan gis omvendt kreditfradrag i.

²⁶¹ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 64, pkt. 8.5.8.6.

²⁶² Ot.prp nr.1(2006-2007) s. 82-83, pkt. 6.10.7.

²⁶³ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 64, pkt. 8.5.8.6. Dvs. har tilflyttingsstaten har en tilsvarende regel som § 9-14 tolvte ledd.

²⁶⁴ Jfr. Zimmer (2009c)s. 122, note 23.

Har tilflyttingsstaten gitt ”step-up” når eiendelen tas inn i landets skattejurisdiksjon vil skatten som betales i tilflytningslandet ikke falle på den delen av gevinsten som er skattepliktig til Norge i det hele tatt, og kredit gis ikke. Skattyter må antagelig også dokumentere at ”step-up” ikke er gitt.²⁶⁵

Territorialitetsprinsippet taler mot at Norge som fraflyttingsstat gir kredit, fordi dette griper inn i norsk beskatningskompetanse ved at den skatten Norge til slutt kan kreve totalt sett blir mindre eller helt borte. Det burde heller vært tilflyttingsstaten som gav ”step-up” eller kreditfradrag. EU-domstolen er inne på dette i *National Grid-saken*, der det fremheves at det er tilflyttingsstaten, og ikke fraflyttingsstaten, som må ta etterfølgende verdiendringer i betraktning, fordi verdiendringene har skjedd etter utflytting.²⁶⁶ Dette taler også for at det er tilflyttingsstaten som må gi enten et omvendt kreditfradrag eller en ”step-up”, fordi den aktuelle verdistigningen ikke har skjedd i tilflyttingsstaten.

I et omgåelsesperspektiv harmonerer det imidlertid bedre å gi slikt fradrag, fordi det viktigste da er at eiendelen blir beskattet av et av de to landene, men det er av underordnet betydning hvilket land som til slutt sitter igjen med beskatningskompetansen. Følgelig kan § 9-14 ellefte ledd c sees som et utslag av omgåelsesperspektivet.

I Prop. 112 L (2011-2012) s. 18, pkt. 2.2.10.1 foreslår departementet å oppheve reglene om omvendt kredit i § 9-14 ellefte ledd c. Endringen begrunnes i territorialitetsprinsippet.

18.2 Spørsmålet om dobbeltbeskatning der eiendeler og forpliktelser tas inn i norsk beskatningsområde

Eiendeler og forpliktelser som tas inn i norsk beskatningsområde kan ha vært gjenstand for utflyttingsskatt i fraflyttingsstaten. Dersom den norske inngangsverdien er lavere enn utgangsverdien som er lagt til grunn for utflyttingsskatten i fraflyttingsstaten, kan

²⁶⁵ Ot.prp nr.1(2008-2009) s. 64, pkt. 8.5.8.6.

²⁶⁶ C-371/10 National Grid, premissene 56 flg.

en del av gevinsten bli gjenstand for dobbeltbeskatning.²⁶⁷ Det fremgår § 9-14 tolvte ledd at Norge da kan gi et omvendt kreditfradrag. Fradraget gis imidlertid først når eiendelen senere tas ut av norsk beskatningsområde.

I tolvte ledd annet punktum heter det at det ”ikke” gis kredit for skatt betalt i utlandet på differansen mellom den utgangsverdi som er lagt til grunn ved gevinstberegning i utlandet, og den skattemessige verdi fastsatt ved inntaket til Norge. Det fremgår imidlertid klart av forarbeidene at det faktisk er denne delen det gis kredit for. Dette følger også av formålet med bestemmelsen, fordi dobbeltbeskatningsspørsmål oppstår for denne del. Hvis ordlyden leses slik at det står ”bare” i stedet for ”ikke”, kommer dette klarere frem.

Tolvte ledd annet punktum kan forklares med et eksempel. Sett at det er gjennomført utflyttingsbeskatning i fraflyttingsland A, der inngangsverdi er 1000, og utgangsverdi er 2000. Inntaksverdien i Norge fastsettes til 1500. Ved en senere utflytting fra Norge er utgangsverdi 2500, mens avskrivninger etter inntaket innebærer at skattemessig verdi på utflyttingstidspunktet er 1300. Skattepliktig gevinst i Norge er 1200 (2500-1300). Skattyter får bare fradrag for skatt betalt i utlandet på del av gevinst som svarer til differansen mellom utgangsverdien i utlandet, og norsk inntaksverdi, jfr. tolvte ledd annet punktum. I dette eksempelet blir det 500 (2000-1500).²⁶⁸ Av gevinsten på 1200 i Norge er disse 500 også gjenstand for beskatning i fraflyttingsstaten, og det gis bare kredit på denne del av gevinsten. De resterende 700 gis det ikke kredit for, og dette er norsk inntekt iht. territorialitetsprinsippet (verdiøkning i Norge 500 + avskrivninger 200).

Som en følge av at slik kredit først gis dersom eiendelen senere tas ut, innebærer ellefte ledd c at det da kan være aktuelt å gi kreditfradrag for skatt betalt i tilflyttingsstat C. I slike tilfeller må skatt i stat A og C regnes sammen når maksimalt kreditfradrag beregnes.²⁶⁹

²⁶⁷ Ot.prp nr.1 (2008-2009) s. 66, pkt. 8.5.9.

²⁶⁸ Eksempelet er hentet fra Ot.prp nr.1(2008-2009)s. 66, pkt. 8.5.9.

²⁶⁹ Ot.prp nr.1 (2008-2009) s. 66, pkt. 8.5.9, jfr. Zimmer (2009c) s. 144.

Kreditfradraget gjelder for alle eiendeler og forpliktelser i tredje ledd. Vilkåret om at skattyter må være hjemmehørende i riket eller en annen EØS-stat må være oppfylt på det tidspunkt retten til utsettelse med skattebetalingsplikten opphører dersom det gjelder fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser, jfr tolvte ledd fjerde punktum. For immaterielle eiendeler og forpliktelser må imidlertid dette vilkåret være oppfylt siste dag før eiendelen tas ut av norsk beskatningsområde, jfr. siste punktum. Felles for alle eiendeler og forpliktelser er at disse også må knyttes til reelt etablert virksomhet eller reell økonomisk aktivitet i en EØS-stat, jfr tredje punktum.

Forskjellen mellom regelen i tolvte ledd og en regel om step-up ved inntak synes å ligge i at regelen om omvendt kredit er begrenset til et maksimalt kreditfradrag, slik at dette ikke nødvendigvis fjerner hele dobbeltbeskatningen. Dersom skattesatsen i fraflyttingsstaten er høyere enn i Norge, vil maksimalt kreditfradrag kunne innebære at en del av gevinsten fortsatt dobbeltbeskattes, fordi skattyter ikke får fradrag for mer enn den skatten som er betalt i Norge. Dersom Norge i eksempelet ovenfor gav ny inngangsverdi ved inntaket, ville ikke spørsmålet om dobbeltbeskatning oppstått. På den annen side, dersom skattyter flytter fra et lavskattland, vil step-up kunne innebære at en del av gevinsten ikke kommer til beskatning noe sted.²⁷⁰

Det synes også å være en oppfatning internasjonalt om at stater som skattlegger ved utflytting også bør gi ”step-up”.²⁷¹ Regelen om omvendt kredit har i denne sammenheng vært beskrevet som et foreløpig verktøy, mens ”step-up” er vurdert som en bedre løsning.²⁷²

²⁷⁰ Jfr. kap. 11.2.

²⁷¹ De Broe (2002) s. 68.

²⁷² De Broe (2002) s. 68.

DEL III: HAR NORGE I SKATTEAVTALENE GITT AVKALL PÅ Å SKATTELEGGE VED UTFLYTTING?

19 Innledning

Innføringen av § 9-14 må sees i sammenheng med at det har vært ønskelig å sikre norsk beskatningsrett der skatteavtale med tilflyttingsstaten gir hjemstaten eksklusiv beskatningsrett til kapitalgevinster. Skatteplikten utløses derfor *før* skatteplikten til Norge opphører etter skatteavtalen. Forholdet til skatteavtalen reiser flere ulike spørsmål, og disse behandles i det følgende.

19.1 Kommer skatteavtalen til anvendelse på utflyttingsskatt?

Det kan reises spørsmål om utflyttingsskatt i det hele tatt omfattes av skatteavtalene.²⁷³ Problemstillingen har vært drøftet på ulike grunnlag, og disse behandles hver for seg i de følgende avsnitt.

19.2 Er utflyttingsskatt omfattet av Art. 2?

Hovedregelen er at skatteavtalen gjelder for ”taxes on income and on capital imposed in behalf of a Contracting State”, jfr. Art. 2 (1). Utflyttingsskatt er ikke nevnt uttrykkelig, men det utelukker ikke at avtalen kommer til anvendelse.

Det kan argumenteres for at utflyttingsskatt er omfattet av Art. 2 (2) når det heter at: “There shall be regarded as taxes on income (...) including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, (...) as well as taxes on *capital appreciation*.” (Min kursivering.) Utflyttingsskatt kan sees som en skatt på verdistigning, og er dermed omfattet av formuleringen.²⁷⁴

Uavhengig av denne formuleringen kan det nok også argumenteres for at utflyttingsskatt allikevel er omfattet av skatteavtalen. Utflyttingsskatt er en del av inntektsskatten, og når inntektsskatt er omfattet av Art. 2, taler dette for at også

²⁷³ Se Betten (1998) s. 113 flg., Nelson (2010) s. 425 flg.

²⁷⁴ Nelson (2010) s. 426.

utflyttingsskatt er omfattet.²⁷⁵ Skatteavtalens Art. 2 må etter dette leses slik at den også omfatter utflyttingsskatt.

19.3 Foreligger det en grenseoverskridende situasjon?

Som vist er § 9-14 utformet slik at skatteplikten utløses *før* eiendelen eller forpliktelsen tas ut av norsk beskatningsområde iht. skatteavtalen, dvs. før tilflyttingsstaten involveres i overføringen. Av denne grunn har det vært hevdet at utflyttingsskatt kun er et rent internrettslig anliggende, som ikke involverer noe grenseoverskridende element, og som derfor innebærer at skatteavtalen ikke kommer til anvendelse.²⁷⁶

Til denne argumentasjonen kan det innvendes at det er tilstrekkelig for å påberope skatteavtalen at skattesubjektet er “residents of one or both of the Contracting States”, jfr. Art. 1. Det er dermed tilstrekkelig at skattyter er hjemmehørende i den staten som utligner utflyttingsskatten.²⁷⁷ Der hvor § 9-14 annet ledd kommer til anvendelse, vil dette vilkåret være oppfylt. Art. 1 taler derfor for at skatteavtalen kommer til anvendelse.

Dette resonnementet kan imidlertid føre svært langt, og innebærer også at et helt internrettslig forhold, f. eks flytting fra Bergen til Oslo, er omfattet av skatteavtalen. Det er neppe riktig. For spørsmålet om forholdet mellom § 9-14 og skatteavtalene er det heller ikke spørsmål om å gå så langt. Som vist vil § 9-14 kunne utløse skatteplikt uten at eiendeler flyttes fysisk ut av Norge, f. eks der hvor en virksomhet i Norge ikke lenger oppfyller vilkårene til fast driftssted i skatteavtalen. Da er det imidlertid nettopp skatteavtalen som medfører at eiendelene anses tatt ut av norsk beskatningsområde. I andre tilfeller vil eiendelene allerede befinne seg i en annen stat når de tas ut av norsk beskatningsområde, f. eks der en eiendel flyttes fra en filialstat med kreditbasert skatteavtale til en filialstat med unntaksbasert skatteavtale. Dette gjelder riktignok ikke alle situasjoner som utløser skatteplikt etter § 9-14, men det synes uhensiktsmessig å

²⁷⁵ Nelson (2010) s. 427, Betten (1998) s. 114-115.

²⁷⁶ Dette er oppfatningen i flere EU-land, se COM(2006) 825 pkt. 2.2 s. 4. Jfr. også Wattel (2003) s. 79.

²⁷⁷ Carramaschi (2008) s. 286.

dele opp situasjonene og la skatteavtalen få anvendelse for noen tilfeller, men ikke for andre.

Dette støttes også av at § 9-14 som vist knytter flere rettsvirkninger til tidspunkter *etter* at eiendelen eller forpliktelsen er tatt ut, bl. a spørsmålet om bortfall av skatteplikten og senere verdireduksjon. Det synes derfor å være uttrykk for et formelt synspunkt å hevde at det på innvinningstidspunktet ikke foreligger en grenseoverskridende situasjon. Konklusjonen må etter dette være at innvinningstidspunktet ikke er til hinder for at skatteavtalen kommer til anvendelse.²⁷⁸

19.4 Foreligger det en internasjonal juridisk dobbeltbeskatningssituasjon, og hva er eventuelt relevansen av dette?

En internasjonal juridisk dobbeltbeskatning defineres vanligvis som:

“ the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and *for identical periods*.”(min kursivering)²⁷⁹

Det har vært hevdet at utflyttingsskatt ikke medfører dobbeltbeskatning fordi fraflyttings- og tilflyttingsstaten ikke skattlegger på samme tidspunkt. Følgelig foreligger det ikke skattlegging ”for identical periods”, og har da vært hevdet at skatteavtalen ikke gjelder.²⁸⁰

For det første kan det innvendes at definisjonen neppe har noen rettslig betydning i forhold til hvorvidt skatteavtalen er anvendelig.²⁸¹ Dette støttes av at skatteavtale også kan lede til dobbelt ikke-beskatning.

²⁷⁸ De Broe (2002) s. 65, Cejie (2010) s. 168. I denne retning også Weizman (1994) s. 79.

²⁷⁹ Mønsteravtalen, Introduction s. 7, pkt. 1.

²⁸⁰ Sneum (1991) s. 114 flg. Se om diskusjonen Cejie (2010) s. 119.

²⁸¹ Zimmer (2009a) s. 30, beskriver dette som om definisjonen kun har en viss orienterende verdi. Se også Michelsen (2003) s. 26-27, Vogel/Lehner (2008) Einleitung, margnummer 5, s. 112. Vogel (1997) Introduction, margnummer 4 s. 10 skriver det slik: "What conceptually is - and what is not - 'double taxation' is, therefore, of no importance for the treaty's application.

For det andre synes også denne argumentasjonen å være svært formell, fordi statene faktisk vil beskatte den samme verdistigningen (forutsatt at tilflyttingsstaten ikke gir step-up). Avgjørende må derfor være at begge land ønsker å beskatte den samme inntekten, og at denne er opptjent i den samme tidsperioden.²⁸² Som vist flere ganger knytter også § 9-14 i visse tilfeller rettsvirkninger til begivenheter som skjer etter utflytting. Spørsmålet om bortfall av skatteplikt og lavere realisasjonsverdi knyttes til realisasjonstidspunktet, og dette tidspunktet har således også betydning for skatteplikt etter § 9-14.

Det må derfor være grunnlag for å konkludere med at heller ikke dette grunnlaget fører frem. Etter å ha behandlet de tre ulike anførslene i kap. 21.1 til 21.3, er konklusjonen at skatteavtalen kommer til anvendelse på § 9-14.

20 Innebærer skatteavtalene at Norge har gitt avkall på beskatningsretten?

20.1 Innledning

Som en følge av konklusjonen om at skatteavtalen kommer til anvendelse, oppstår spørsmålet om Norge i skatteavtalen har gitt avkall på sin beskatningsrett i de tilfeller som omfattes av § 9-14. Forholdet til skatteavtalen vil kunne arte seg forskjellig, avhengig av hva slags overføring som utløser skatteplikt etter § 9-14. Det skiller derfor mellom tre ulike situasjoner i det følgende.

20.2 Overføring fra et hovedkontor i Norge til en utenlandsk filial

En overføring av eiendeler og forpliktelser fra et norsk hovedkontor til en utenlandsk filial i stat med unntaksbasert skatteavtale utløser skatteplikt etter § 9-14 annet ledd a. Spørsmålet er om Norge har gitt fullt avkall på å skattlegge gevinsten i slike tilfeller, eller bare deler av denne.

I tingrettsdommen inntatt i Utv. 2005 s. 327, ble aksjer overført fra hovedkontoret i Norge, til filial i Sveits. Aksjene ble så realisert der. Skatteavtalen med Sveits var basert

²⁸² De Broe (2002) s. 66, Weizman (1994) s. 79, Cejie (2010) s. 119.

på unntaksmetoden, og spørsmålet var om Norge måtte unnta hele eller deler av denne gevinsten fra beskatning i Norge.²⁸³

Overligningsnemndas vedtak, som ble stadfestet av tingretten, la til grunn at Norge som hjemstat i slike tilfeller bare skal unnta fortjeneste som kan tilskrives virksomheten ved det faste driftsstedet, jfr. Art. 7(2), jfr. Art. 23 A(1).²⁸⁴ Norge hadde derfor bare gitt beskatningsavkall på den delen av verdistigningen som kan tilskrives perioden etter utflyttingen. Verdistingning frem til overføringstidspunktet hadde imidlertid Norge ikke gitt avkall på å skattlegge. Denne løsningen kan forankres i armlengdeprinsippet og selvstendighetsfiksjonen.²⁸⁵

Saken gjaldt riktignok ikke utflyttingsskatt, fordi inntekten ble innvunnet ved realisasjon av aksjene, og ikke ved utflyttingen.²⁸⁶ Resonnementet har allikevel overføringsverdi, fordi skattleggingen etter § 9-14 også gjelder verdistingningen frem til utflytting. Avgjørelsen er bare en tingrettsdom, og ble ikke påanket av skattyter. Isolert sett har en slik tingrettsdom liten rettskildemessig vekt. Imidlertid, når den rettsoppfatning som ligger til grunn for dommen inngår i et samspill med andre rettskildefaktorer, som forarbeider og juridisk teori, kan den få større vekt. I forarbeidene til § 9-14 synes departementet å legge til grunn den samme rettsoppfatningen, og dette styrker den rettskildemessige verdien av avgjørelsen.²⁸⁷

Overligningsnemndsvedtaket la riktignok vekt på at aksjene hadde karakter av omsetningsgjenstander, og det kan derfor ikke utelukkes at noe annet gjelder f. eks for fysiske driftsmidler. Nemnda synes allikevel å legge til grunn at OECDkomm. Art. 7 – 17.3 (2005), som direkte gjelder omsetningsgjenstander, gav uttrykk for et prinsipp av

²⁸³ Dommen er referert i kap. 9.5.3.

²⁸⁴ Jfr. Art 7(2) ”in each Contracting State”, i den norske oversettelsen brukes ”i hver av de kontraherende stater”.

²⁸⁵ Ot. prp nr.1(2008-2009) s. 40, pkt. 8.2.2.

²⁸⁶ Almvik/Kristiansen (2006) s. 1009.

²⁸⁷ Ot. prp nr.1(2008-2009) s. 53, pkt. 8.5.3, s. 40, pkt. 8.2.2.

mer generell gyldighet.²⁸⁸ En slik betraktning stemmer også overens med territorialitetsprinsippet, som står særlig sterkt når det gjelder virksomhetsinntekter, og som kan sies å kommet til uttrykk gjennom Art. 7.²⁸⁹ Dette synspunktet har også en viss støtte i OECDkomm. Art 7 (2) – 21, der det heter at: (...) an asset, whether or not trading stock”.

Nemnda synes for øvrig ikke å være alene om et prinsipp om at filialstatens beskatningsrett er begrenset til verdiøkningen i denne. I en avgjørelse fra tyske Bundesfinanzhof (BFH) fra 2009, gir domstolen også uttrykk for at den stat der hovedkontoret ligger ikke har gitt avkall på verdistigning opptjent før eiendelen ble overført til filialen.²⁹⁰

Etter dette må det kunne konkluderes med at Norge ikke har gitt avkall i skatteavtalen på beskatningsretten etter § 9-14 ved slike overføringer, og slik skattlegging er derfor ikke i strid med skatteavtalen.

20.3 Overføring fra et fast driftssted i Norge til utenlandsk filial eller hovedkontor

I dette tilfellet behandles den motsatte situasjon av det som ble behandlet i pkt. 21.2, dvs. at spørsmålet her gjelder eiendeler som overføres fra et fast driftssted i Norge til selskapets hovedkontor i utlandet. Dette kan utløse skatteplikt etter § 9-14 annet ledd bokstav b. Samtidig må den beskatningen som følger av intern rett ikke være begrenset av den beskatningsrett som Norge som fast driftsstatsstat har etter Art. 7 (2) i skatteavtalen.

Art. 7 fordeler den primære beskatningsrett til den staten hvor det faste driftsstedet ligger, og gjør med dette et unntak fra hovedregelen om at virksomhetsinntekter skal skattlegges i den staten hvor foretaket er hjemmehørende. Dersom en eiendel overføres fra et fast driftssted i Norge, og det har oppstått en latent gevinst mens denne eiendelen

²⁸⁸ Almvik/Kristiansen, (2006) s. 1010, hvor det refereres fra nemndas vedtak om at ”karakteristikken av aksjene som omsetningsgjenstander ikke er essensiell for nemndas resonnement”.

²⁸⁹ Ståhl (2006) s. 159.

²⁹⁰ Linn, IFA Cahiers vol. 95 a (2010) s. 333.

har hatt tilknytning til dette faste driftsstedet, fordeler Art. 7 (2) beskatningsretten til Norge.²⁹¹ Basert på hva som ble lagt til grunn i Utv. 2005 s. 327, der Norge var hjemstat, synes løsningen her hvor Norge er filialstat å måtte bli at Norge bare kan skattlegge den delen av gevinsten som kan tilskrives verdistigning før overføringen.

Det kan reises et spørsmål om det har betydning om gjenstanden på et tidligere tidspunkt er tatt inn i norsk beskatningsområde. Norsk rett gir som vist i utgangspunktet anvisning på at historisk kostpris skal legges til grunn, og dette kan innebære at verdistigning som skriver seg til tiden før eiendelen ble tatt inn i norsk beskatningsområde også omfattes av norsk beskatning. Den skisserte løsningen ovenfor synes da å gi dårlig sammenheng mellom innflytting og utflytting. Til dette kan det kanskje anføres at også mellom fraflyttingsstaten og Norge som tilflyttingsstat, må det resonneret som drøftes her legges til grunn. I så fall vil skatteavtalen begrense beskatningsretten til verdistigning som har oppstått mens eiendelen var tilknyttet det faste driftsstedet i Norge, både ved innflytting og ved utflytting.

I lys av denne forståelsen av Art. 7 kan ikke Norge sies å ha gitt avkall på sin beskatningsrett ved utflytting i slike tilfeller.

20.4 Øvrige overføringer

20.4.1 Innledning

Sktl. § 9-14 omfatter også andre overføringer enn de som er diskutert i punkt 21.2 og 21.3, f. eks utflytting av selskaper. Spørsmålet om fraflyttingsstaten har gitt avkall på skattlegging i slike tilfeller diskuteres ofte i den internasjonale skatterettslige teorien med utgangspunkt i Art. 13.²⁹²

Art. 13(5) fordeler beskatningsretten til den stat som er hjemstat på tidspunktet for "alienation". Spørsmålet har vært om begrepet "alienation" skal forstås slik at det krever enten opphør eller overføring av eierrettigheter, eller om det også omfatter utflytting.

²⁹¹ Jfr. OECDkomm Art. 7 – 21 (2008), jfr. OECDkomm art. 13 – 10.

²⁹² Se f. eks Cejje (2010) s. 165 flg., Michelsen (2003) s. 344 flg, Weizman (1994) s. 79 flg.

Dersom opphør eller overføring av eierrettigheter kreves, vil tilflyttingsstaten være hjemstat på realisasjonstidspunktet, og det skulle tilsi at Norge har gitt avkall på beskatningsretten. Noen forfattere har imidlertid hevdet at Art. 13 i det hele tatt ikke kommer til anvendelse på slik utflyttingsskatt, og at det derfor ikke får betydning for fraflyttingsstatens beskatningsrett at ”alienation” krever opphør av eierrettigheter. Dette behandles i pkt. 21.4.3.

Dersom begrepet også omfatter utflytting, vil Norge være hjemstat på utflyttingstidspunktet, og vil dermed tildeles beskatningsretten i medhold av Art. 13(5).

20.4.2 Hva ligger i begrepet ”alienation” i Art. 13?

Det foreligger ingen uttrykkelig definisjon av ”alienation”, hverken i fordelingsbestemmelsen selv eller i kommentarene til denne. Kommentarene gir allikevel bidrag til forståelsen av begrepet.

I OECDkomm. Art. 13 – 5 fremgår det at ”alienation” benyttes for å vise at det spesielt tas sikte på de tilfeller hvor det oppstår en gevinst som følge av et salg eller bytte av eiendom. Det vises videre til at begrepet også omfatter partiell avhendelse, ekspropriasjon, salg av selskap i bytte mot aksjer, salg av rettigheter, gaver, samt overgang ved dødsfall. Alle disse eksemplene innebærer opphør av eierrettigheter, om enn på forskjellig måte.²⁹³ Oppramsingen viser at utgangspunktet må være at det kreves slikt opphør av eierrettighetene, men begrepet forstås samtidig ganske vidt.

Av avtaleteksten fremgår det at det er ”*gains from the alienation*” som er omfattet av bestemmelsen. Når disse to begrepene leses i sammenheng synes det å være krav om en viss kausalitet mellom gevinst- og avhendelsesbegrepet, slik at gevinsten skal oppstå *som en følge av* en eiendomsrettsovergang.²⁹⁴ Dette styrker tolkningen om at det som hovedregel er opphør av eierrettigheter som begrepet tar sikte på. Samtidig kan det

²⁹³ Cejic (2010) s. 144.

²⁹⁴ Cejic (2010) s. 144.

innvendes at det ikke gir helt god mening å si at gevinst oppstår ved realisasjon, fordi verdistigninger typisk bygger seg opp over lengre tid.

I OECDkomm Art. 13 – 6 fremheves det at: ”[w]hether or not there is a realisation has to be determined according to the applicable domestic tax law.” Sktl. § 9-14 likestiller utflytting med realisasjon. Som en følge av at kommentarene her viser til intern rett, kan dette derfor tale for at “alienation” også omfatter utflytting. Kommentaren viser imidlertid til ”realisation”, og ikke ”alienation”, og er dermed kun uttrykk for at hjemmel for beskatning må følge av intern rett.

I OECDkomm Art. 13 – 6 til 10 behandles to tilfeller der opphør av eierrettigheter ikke finner sted, men som allikevel forutsetningsvis omfattes av fordelingsartikkelen. For det første viser OECDkomm Art. 13 – 7 til 9 til at flere land beskatter ved regnskapsmessig oppskrivning, selv om realisasjon ikke har funnet sted. For det andre viser OECDkomm Art. 13 – 10 til at overføring av eiendeler fra et fast driftssted i en stat til et fast driftssted eller et hovedkontor i en annen stat også tillates under denne bestemmelsen. Disse kommentarene er av mange, særlig lovgivere i ulike land, tolket slik at de gir støtte for at fraflyttingslandet kan beskatte ved utflytting.²⁹⁵

Det bør nok vises varsomhet med å slutte for mye fra disse to tilfellene, som fremstår som unntak eller særreguleringer. Utgangspunktet må være at det kreves opphør av eierrettighetene for at Art. 13 skal komme til anvendelse. De skisserte eksemplene gir etter dette ikke særlige holdepunkter for å hevde at også utflytting omfattes av ”alienation”.²⁹⁶ Dessuten, dersom det hadde vært hovedregelen at ”alienation” ikke krevde opphør av eierrettighetene, ville man nok kunne forvente at dette hadde vært fremhevet tydeligere.²⁹⁷ Dette gjelder særlig fordi det nevnes en rekke eksempler som innebærer opphør av eierstilling.

²⁹⁵ De Broe (2002) s. 65 er imidlertid uenig i at kommentarene kan gi grunnlag for denne konklusjonen.

²⁹⁶ Betten (1998) s. 97, synes å hevde at det er vanskelig å slutte fra eksempelet om oppskrivning til spørsmålet om utflyttingsskatt for fysiske personer.

²⁹⁷ Ketelsen (1991) pkt. 3.2, Weizman (1994) s. 80.

Det synes også å være en allmenn oppfatning om at begrepet ”alienation” faktisk forutsetter opphør av eierrettigheter.²⁹⁸ På den annen side er det ikke fullstendig enighet om spørsmålet, f. eks er de svenske skattemyndighetene av den oppfatning at utflytting oppfyller ”alienation”, slik at Sverige vil ha beskatningsretten i medhold av Art. 13(5).²⁹⁹ Uansett må det være klart, at dersom man skulle lagt til grunn at begrepet også omfattet utflytting, vil dette være en relativt vid tolkning.³⁰⁰ Det synes vanskelig å se bort fra det faktum at utflytting er noe substansielt annet enn ”alienation”.

Etter dette synes konklusjonen å være at ”alienation” innebærer en form for opphør av eierrettigheter, og at begrepet dermed ikke omfatter utflytting. Som nevnt i pkt. 21.4.1 skulle denne konklusjonen tilsi at Art. 13(5) tildeler beskatningskompetansen til *tilflyttingsstaten*, og at fraflyttingsstaten dermed har gitt avkall på sin beskatningsrett ved utflytting. Det er imidlertid ikke gitt at dette er konsekvensen, og dette spørsmålet behandles i det følgende.

20.4.3 Kommer Art. 13 til anvendelse?

Noen forfattere har i den internasjonale diskusjonen anført at Art. 13 i det hele tatt ikke kommer til anvendelse for spørsmålet om utflyttingsskatt.³⁰¹ Resonnementet er at denne fordelingsartikkelen først gjelder *når* det har skjedd en realisasjon (”alienation”), og at det er først på det tidspunktet at Art. 13 fordeler beskatningsretten til tilflyttingsstaten. Utflyttingsskatten innvinnes imidlertid på et tidspunkt der realisasjon ikke har skjedd, og det anføres derfor at Art. 13 ikke er til hinder for fraflyttingsstatens beskatningsrett i slike tilfeller.³⁰²

²⁹⁸ Harris (2010) s. 207. Se også Lang (2010) s. 100-101, som hevder at det gjelder et eget autonomt avhendelsesbegrep.

²⁹⁹ Skatteverkets ställningstagande dnr 131 230346-07/111, pkt. 4.1.

³⁰⁰ Cejic (2010) s. 180.

³⁰¹ Carramaschi (2008) s. 285, Cejic (2010) s. 181 flg.

³⁰² Cejic (2010) s. 182, Carramaschi (2008) s. 285, De Man/Albin (2011) s. 617. Motsatt De Broe (2002) s. 65, og Ravnkilde (2010) s. 75.

Hovedargumentet er at Art. 13 ikke hindrer utflyttingsstaten i å beskatte ved utflytting fordi "alienation" ikke er et vilkår for å kunne beskatte.³⁰³ Det har vært anført at dette støttes av ordlyden i Art. 13, og at denne hadde vært utformet annerledes dersom bestemmelsen også forhindret skattlegging før tidspunktet for realisasjon.³⁰⁴ For å illustrere dette er det vist til Art. 7, som fordeler beskatningsretten til den stat der det faste driftsstedet ligger. Det må foreligge et fast driftssted for at staten skal tildeles beskatningsretten. Dersom virksomheten ikke anses som et fast driftssted i skatteavtalens forstand, fordeles beskatningsretten til den staten der virksomheten er hjemmehørende. Fast driftssted er her gjort til et vilkår for å kunne beskatte.³⁰⁵ Art. 13 er ikke bygget opp på samme måte. Oppbyggingen og ordlyden i Art. 13 taler for at bestemmelsen kun sier noe om hvem som tildeles beskatningsretten når det er skjedd en realisasjon.³⁰⁶

En slik forståelse av Art. 13 støttes også av den fordeling som følger av Art. 21. Denne gjelder beskatningsretten til "other income", dvs. til inntekt som ikke er omfattet av de øvrige fordelingsbestemmelsene i skatteavtalen. Når konklusjonen er at utflyttingsskatt ikke omfattes av Art. 13, skulle dette bety at Art. 21 er den korrekte fordelingsbestemmelsen. Bestemmelsen tildeler beskatningsretten til hjemstaten, som på det skattutløsende tidspunktet etter § 9-14 vil være Norge i egenskap av fraflyttingsstat.

Det kan på den annen side innvendes at en tolkning av skatteavtalen som fordeler beskatningsretten til fraflyttingsstaten, forrykker den balansen som er forutsatt med den fordelingen som er gjort i skatteavtalen.³⁰⁷ Argumentasjonen synes da å bygge på et premiss om at utflyttingsstaten "tar" beskatningsretten fra tilflyttingsstaten. Etter mitt syn er ikke utflyttingsskatt til hinder for at både fraflyttings- og tilflyttingsstaten kan beskatte. Det at Norge i egenskap av fraflyttingsstat tildeles beskatningsretten før

³⁰³ Carramaschi (2008) s. 288.

³⁰⁴ Carramaschi (2008) s. 288.

³⁰⁵ Carramaschi (2008) s. 288.

³⁰⁶ Carramaschi (2008) s. 288, De Man/Albin (2011) s. 617.

³⁰⁷ Se Betten s. 118 som viser til at F.P.G Pötgens argumenterer for dette. Pötgens mener også at dette må medføre at den internrettslige lovgivning som skaper slik ubalanse er i strid med skatteavtalene.

utflytting, skaper ingen motstrid med tilflyttingsstatens rett til å beskatte på tidspunktet for faktisk realisasjon. Selv om Norge beskatter etter § 9-14, er det ingenting ved bestemmelsen som direkte hindrer at tilflyttingsstaten beskatter den samme gevinsten ved realisasjon. Skattlegging i begge stater går utover skattyter, som evt. blir utsatt for dobbeltbeskatning dersom tilflyttingsstaten ikke gir step-up.³⁰⁸ Dersom historisk kostpris legges til grunn av tilflyttingsstaten, slik at dobbeltbeskatning foreligger, følger det av § 9-14 ellefte ledd bokstav c at Norge gir et omvendt kreditfradrag. I lys av disse karakteristika ved § 9-14 er det vanskelig å se at det faktisk er noen forrykkelse i balansen mellom statene.

I forlengelsen av argumentet om forrykkelse av balansen mellom skatteavtalestatene har det også vært anført at utflyttingsskatt vil kunne ha en indirekte effekt på den beskatningen som skjer i tilflyttingsstaten ved at den muligens avskrekker skattyter fra å flytte ut eiendelene.³⁰⁹ Dette er en argumentasjon som bygger på EU-domstolens synspunkter i *Lasteyrie- og N-saken*, og det er tvilsomt om dette har noe relevans i en skatteavtalerettslig sammenheng.

Det at en stat velger å skattlegge verdistigning opptjent frem til siste dagen før eiendelen tas ut, er kun et resultat av at lovgiver har bestemt at dette skal være innvinningskriteriet. Lovgiver kunne like gjerne ha bestemt at verdistigning skulle være gjenstand for en årlig skattlegging, f. eks basert på verdien per 1.1 hvert år. Dette impliserer imidlertid ikke at statene dermed er avskåret fra å skattlegge verdistigningen som sådan. Dette understrekes ved at skatteavtalen selv viser til at den ikke regulerer hvilke internrettslige kriterier den enkelte skatteavtalestat legger til grunn for sin beskatning.³¹⁰ Det vises til OECDkomm Art. 13 – 3 hvor det heter at: ”it is left to the domestic law of each contracting state to decide whether capital gains should be taxed and, if they are taxable, how they are to be taxed.” I så måte stenger ikke Mønsteravtalen for at eiendeler og forpliktelser som tas ut av norsk beskatningsområde anses innvunnet dagen før disse tas ut.

³⁰⁸ Skatteavtalen pålegger ikke ”step-up”, og sier i det hele tatt lite om gevinstberegning.

³⁰⁹ Betten (1998) s. 118 som igjen viser til Pötgens, jfr. Weizman (1994) s. 79.

³¹⁰ Carramaschi (2008) s. 288.

Det kan heller ikke være et viktig motargument at en regel om omvendt kreditfradrag i fraflyttingsstaten egentlig er et uttrykk for at denne staten anerkjenner at sitt eget beskatningskrav kommer i annen rekke.³¹¹ Resonnementet har vært at det ikke ville vært nødvendig med en regel om omvendt kredit dersom det var slik at fraflyttingsstaten egentlig hadde beskatningsretten.³¹² Argumentasjonen overser imidlertid det faktum at omvendt kredit gis fordi ikke alle stater har en regel om step-up. Som allerede presisert ville en konsistent praksis om at statene hadde en slik step-up regel innebære at det ikke var behov for omvendt kredit. Det ville også vært rart om en regel som tar sikte på å forebygge dobbeltbeskatning, i tråd med et hovedformål med skatteavtalene, skulle brukes som argument mot staten. En regel om omvendt kredit kan derfor ikke alene tas til inntekt for en slags ”innrømmelse” av at det egentlig foreligger en motstrid med skatteavtalene.

Noen forfattere har også argumentert for at statene, når de inngikk den aktuelle skatteavtalen, var klar over den fordeling som var gjort, og at beskatningsretten kunne tapes der hvor en skattyter flyttet ut.³¹³ I så fall har det vært anført at statene også har akseptert dette ved inngåelse, og dermed ikke kan innføre utflyttingskatt for å bøte på dette. Sett i et slikt perspektiv skulle utflyttingsbeskatning være uttrykk for en illojal fortolkning av skatteavtalen. Det er imidlertid ikke sikkert at partene har hatt en slik forutsetning ved avtaleinngåelsen. Det avgjørende må være hva skatteavtalene faktisk bygger på og gir uttrykk for, ikke hva man tror at statene har lagt til grunn ved inngåelsen.

I tillegg kommer at dersom det legges til grunn at Norge har gitt avkall på sin beskatningsrett i disse tilfellene, innebærer det at Norge ikke kan kreve skatt av den verdistigning som har funnet sted innenfor norsk beskatningsområde. I den grad en tilflyttingsstat gir step-up, medfører dette en risiko for dobbelt ikke-beskatning for

³¹¹ Ravnkilde (2008) pkt. 4, mener det er et motargument.

³¹² Ravnkilde (2008) pkt. 4.

³¹³ De Broe (2002) s. 65.

differansen mellom historisk kostpris og verdi på tidspunktet eiendelen tas inn i tilflyttingsstaten.

Etter dette synes det å være grunnlag for å konkludere med at Art. 13(5) ikke kommer til anvendelse. Dette innebærer at Art. 21 må være den korrekte fordelingsbestemmelsen, og dette leder til at Norge ikke har gitt avkall på sin beskatningsrett.³¹⁴

Oppsummeringsvis synes altså konklusjonen å være at Norge i skatteavtalen ikke har gitt avkall på sin beskatningsrett der hvor skattlegging skjer i tråd med § 9-14 annet ledd.

21 Er skattekravet utløst på utflyttingstidspunktet eller realisasjonstidspunktet?

21.1 Er skattekravet tilstrekkelig definitivt på utflyttingstidspunktet, slik at det kan sies å være utløst da?

Selv om konklusjonen på den forrige problemstillingen er at Norge ikke har gitt avkall på sin beskatningsrett, kan resultatet allikevel bli at skattlegging etter § 9-14 må anses å være i strid med skatteavtalen. Konklusjonen i kap. 21 forutsetter at skatteplikten er utløst *før* eiendelen eller forpliktelsen tas ut av norsk beskatningsområde. Det er ikke innlysende at dette er tilfellet, fordi § 9-14 knytter flere rettsvirkninger til det senere realisasjonstidspunktet.³¹⁵ Spørsmålet er dermed om skatteplikten er tilstrekkelig definitiv på utflyttingstidspunktet til at den kan sies å være utløst på dette tidspunktet. Dette beror på en ren internrettslig tolkning av § 9-14, vurdert opp mot skatteavtalens fordelingsregler.

Dersom skatteplikten ikke anses utløst ved utflytting, må den i stedet anses utløst på realisasjonstidspunktet. På dette tidspunktet er skattyter hjemmehørende i

³¹⁴ Maria Nelson (2010) s. 443-445 og 452, diskuterer spørsmålet for utflytting av selskaper. Hun hevder at fraflyttingslandet har gitt avkall på sin beskatningsrett ved utflytting i skatteavtalen.

³¹⁵ Zimmer (2009c) s. 146-147. Se også Michelsen (2003) s. 345 som reiser spørsmålet ift. dansk rett, jfr. Ketelsen (1991a) pkt. 3.3.

tilflyttingsstaten, og dersom skatteavtalen gir eksklusiv beskatningsrett for kapitalgevinster til denne staten, jfr. f. eks Art 13 (5), begrenses § 9-14 av skatteavtalen.³¹⁶

Spørsmålet oppstår imidlertid ikke for immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander, fordi skatteplikten der åpenbart er tilstrekkelig definitiv på tidspunktet for utflytting.³¹⁷

Lovteknisk er gevinsten innvunnet dagen før eiendelen og forpliktelsen tas ut av norsk beskatningsområde. Utflytting er således nødvendig for å utløse skatteplikt. Samtidig er ikke utflytting tilstrekkelig, fordi skatteplikten kan bortfalle på et senere tidspunkt. Dette taler for at skatteplikten ikke er tilstrekkelig definitiv på utflyttingstidspunktet. I tillegg kommer at skattyter også kan kreve utsettelse med skattebetalingsplikten. Her er det imidlertid sentralt at skatteplikten som sådan fortsatt består når utsettelsen løper, og det er bare betalingen som er utsatt.

Utflyttingstidspunktet har ikke bare en reserverende karakter. Skattyter skal foreta en beregning av gevinst eller tap, spørsmålet om krav på utsettelse oppstår og må vurderes, det må evt. stilles sikkerhet og oppgaveplikt inntre. Skattyter kan også ønske å betale skatteforpliktelsen med en gang, uten å kreve utsettelse. Det kan her gi mening å sammenligne § 9-14 med en regel om utvidet subjektiv skatteplikt, jfr. kap. 5.2, der en slik regel er omtalt. Ved slike regler anses ikke utflyttingen som en innvinningsbegivenhet, dvs. at utflyttingen i seg selv ikke leder til at noen av de ovenfor nevnte konsekvenser inntre. Alt dette oppstår først i tilknytning til den senere realisasjonen. Dette er altså annerledes for § 9-14.

EU-domstolens rettspraksis har også vist at oppgaveplikt, beregning av gevinst og sikkerhetsstillelse i realiteten kan være ganske krevende for skattyter. Dette følger av at EU-domstolen har ansett både krav om sikkerhetsstillelse og de administrative byrder

³¹⁶ Jfr. kap. 5.1, der det ble forklart hvorfor den første versjonen av § 2-3 tredje ledd ikke var virksom i forhold til skatteavtalen.

³¹⁷ Zimmer (2009c) s. 147.

som følger av en utsettelse, som restriksjoner i seg selv. Dette trekker i retning av at skatteplikten er tilstrekkelig definitiv ved utflytting.

Det er imidlertid vanskelig å se bort fra at skatteplikten kan bli redusert eller falle helt bort, og at dette er knyttet opp mot realisasjonstidspunktet. I slike tilfeller kan de opplysninger og beregninger som ble gitt på utflyttingstidspunktet sies å være foreløpige øvelser.³¹⁸ Selv om det er gitt opplysninger om hva som er tatt ut, og det er utlignet skatt på gevinst på utflyttingstidspunktet, kan senere begivenheter allikevel føre til at det ikke blir noen gevinst å beskatte. Det nevnes også at dersom lavere realisasjonsverdi skal legges til grunn, skjer dette ved at ligningen for utflyttingsåret endres, jfr. ligningsloven kap 9, og ikke ved et fradrag i realisasjonsåret.

I tillegg er § 9-14 utformet slik at Norge kan gi omvendt kredit for skatt betalt på den samme gevinsten i utlandet, jfr. ellefte ledd. Dette vil redusere, og kanskje også helt eliminere, den skatten som skal betales i Norge. Hvor mye reduksjonen blir, fastsettes først etter utflytting, for det er først ved faktisk realisasjon at det vil være aktuelt for tilflyttingsstaten å skattlegge gevinsten, og spørsmål om kreditfradrag oppstår i etterkant av dette igjen.

Videre synes også tolkningen av forholdet mellom § 9-14 og fritaksmetoden å tale for at det er et avgjørende fokus på realisasjonstidspunktet i motsetning til utflyttingstidspunktet. Selv om vilkårene for fritaksmetoden må være oppfylt på utflyttingstidspunktet for å kunne kreve utsettelse uten sikkerhetsstillelse, er det avgjørende for selve skatteplikten om vilkårene for fritaksmetoden er oppfylt på realisasjonstidspunktet.

I kap. 12.4 er lovforslaget om renteplikt drøftet. Sktl. § 9-14 stiller per 1. juni 2012 ikke krav om rente, og dette er et ytterligere moment som tilsier at skatteplikten ikke er tilstrekkelig definitiv ved utflytting.³¹⁹

³¹⁸ Zimmer (2009a) s. 319.

³¹⁹ Zimmer (2009a) s. 319.

I tillegg kommer det at skatteplikt som sådan også kan utløses uten at det i det hele tatt skjer en fysisk flytting, f. eks ved at norsk kontroll over et NOKUS-selskap opphører. Endring fra kreditmetode til unntaksmetode i skatteavtalen kan også utløse skatteplikt. I slike tilfeller skjer det ingen egentlig flytting, og de faktiske endringer som utløser skatteplikt kan være ganske små.³²⁰

Konklusjonen synes etter dette å måtte bli at skatteplikten er for lite definitiv til at den kan sies å være utløst på utflyttingstidspunktet, og at mye taler for at dette først er tilfellet ved realisasjon. På det tidspunktet har Norge som vist ikke beskatningsrett etter skatteavtalen.

Ved overføring av eiendeler mellom fast driftssted og hovedkontor, eller mellom forskjellige faste driftsteder, har det vært reist spørsmål om overføringen i seg selv har en større substansiell karakter, slik at overføringstidspunktet er tilstrekkelig.³²¹ Selvstendighetsfiksjonen, som i stadig større grad er nedfelt i OECD-modellen, tilsier at man skal behandle filialen på selvstendig grunnlag. Hvis det da legges til grunn at overføring av gjenstander mellom filial og hovedkontor skal behandles parallelt med det som gjelder mellom selskaper, så kan det tale for at utflyttingen er en skattutløsende begivenhet.

Påløpt, men ikke realisert gevinst, som er opptjent i det faste driftsstedet, kan som vist tidligere henføres under Art. 7 (2) i OECDs Mønsteravtale. OECDkomm. Art. 7 – 21 (2008) sier uttrykkelig at en beskatning som skjer ved overføring av eiendeler fra et fast driftssted ligger innenfor den beskatningsrett som følger av Art. 7 (2), samt at innvinningsbegivenheten ("the concept of realisation") avhenger av intern rett. Dermed må drøftelsen foran om utflyttingstidspunktet er tilstrekkelig også gjelde for slike overføringer.

I Prop 112 L (2011-2012) s. 15, pkt. 2.2.5 gir departementet uttrykk for at de gjeldende reglene har en annen funksjon enn de nye foreslåtte reglene. Det heter videre at "dei gjeldande reglene i

³²⁰ Zimmer (2009c) s. 147.

³²¹ Zimmer (2009c) s. 147.

stor grad sett skattyteren i same stilling *som om det aktuelle objektet ikke var tatt ut av norsk skatleggingsområde*”(min kursivering). Avslutningsvis presiserer departementet at de gjeldende reglene kan ligne på ”ordninger med ei årsaksgitt skatteplikt”, dvs. betinget skatteplikt.³²² Uttalelsene trekker i retning av min konklusjon ovenfor.

Endringene som foreslås vil bidra til å gjøre skatten mer definitiv på utflyttingstidspunktet. Bl. a innføres det rente, og det skal nå bare være betalingen som utsettes, slik at skatteplikten er endelig fastsatt på utflyttingstidspunktet uten mulighet for bortfall osv.

21.2 Tilfeller hvor konsekvensen allikevel ikke blir tap av beskatningsretten?

Spørsmålet i dette avsnittet er om det finnes tilfeller der det allikevel ikke har betydning for den norske beskatningsretten at skatteplikten anses utløst på realisasjonstidspunktet.

21.2.1 Overføring av eiendeler og forpliktelser *til* et fast driftssted

Som allerede vist i pkt. 21.2 vil overføring av eiendeler³²³ fra et hjemmehørende norsk selskap til et fast driftssted i land med skatteavtale basert på unntaksmetoden kunne utløse utflyttingsskatt etter § 9-14 annet ledd a. Det ble også konkludert med at Norge i slike tilfeller ikke har gitt avkall på beskatningsretten frem til overføringstidspunktet.

På bakgrunn av dette kan det anføres at det ikke har noen betydning om skatteplikten anses utløst på utflyttingstidspunktet eller på overføringstidspunktet. Dersom skatteplikten anses utløst på realisasjonstidspunktet, synes saksforholdet å være ganske likt det som ble behandlet i Utv. 2005 s. 327. Det ble da lagt til grunn at Norge kunne beskatte verdistigningen frem til overføringstidspunktet, selv om innvinningstidspunktet var realisasjonstidspunktet. Dette taler således for at den norske beskatningsretten etter § 9-14 ikke er begrenset av skatteavtalen i slike tilfeller, selv om den skattutløsende begivenhet anses å finne sted først ved faktisk realisasjon.

21.2.2 Overføringer *fra* norsk filial til utenlandsk hovedkontor

Dersom man tenker seg den motsatte situasjonen, at en norsk filial (dvs. fast driftssted i Norge) av et utenlandsk selskap overfører eiendeler fra den norske filialen til sitt

³²² Wattel (2012) s. 956, peker også på at regler med de karakteristika som § 9-14 bærer preg av å være regler om foreløpig og betinget skatteplikt.

³²³ I denne sammenheng får drøftelsen bare betydning for eiendeler i tredje ledd a-c.

hovedkontor i utlandet, vil dette som vist kunne være utflytting etter § 9-14 annet ledd bokstav b.

På overføringstidspunktet har Norge beskatningsrett etter skatteavtalen Art. 7 til den verdistigningen som har funnet sted innenfor norsk beskatningsområde. Dersom det legges til grunn at realisasjonen er den skattutløsende begivenhet, kan det stilles spørsmål om selskapets hjemstat da har eksklusiv beskatningsrett til hele verdistigningen etter Mønsteravtalen Art. 13(5). På dette realisasjonstidspunktet er ikke eiendelen lenger en del av den norske filialens eiendeler, jf. Art. 7(2) og Art. 13(2). Spørsmålet oppstår fordi kravet om tilknytning til det faste driftsstedet formuleres i presensform, jfr. ”forming part of the business property of a permanent establishment” i Art. 13(2). Dette er egentlig et spørsmål om hvordan man skal tolke forholdet mellom Art. 7 og Art. 13(5). Dersom eiendelene overføres i år 1, og så realiseres fra hovedkontoret i år 2, taler denne ordlyden mot at Norge tildeles beskatningsretten. Imidlertid kan det kanskje anføres at Art. 7 går foran Art. 13(5), og at presensformuleringen ikke er til hinder for filialstatens beskatningsrett.³²⁴

22 Avsluttende bemerkninger

Selv om § 9-14 er en relativt ny bestemmelse, har den allerede rukket å få en sentral rolle blant de norske reglene om utflyttingsskatt. Etter at § 11-11 og § 10-71 ble endret i 2011, gjelder bestemmelsen også når eiendeler tas ut i forbindelse med utflytting av selskap og ved grenseoverskridende fusjon og fisjon (men ikke utenfor EØS). Også i omdanningstilfeller kan bestemmelsen komme til anvendelse.

Regelen er vidtgående, både ved at den omfatter de fleste typer eiendeler, men også ved at eiendeler kan ”tas ut av norsk beskatningsområde” på mange forskjellige måter.

Allikevel synes ikke regelen å ha gitt store utslag i praksis, noe som bl. a kan forklares med det høye terskelbeløpet. Skattedirektoratet opplyser at det i 2010 ble innlevert tre skjemaer om utflytting etter § 9-14.³²⁵

³²⁴ Cejje (2010) s. 155, hevder at bestemmelsene kan leses slik, og viser dessuten til at territorialitetsprinsippet står sterkt for virksomhetsinntekter.

³²⁵ Jfr. Skattedirektoratets opplysninger per tlf. 3. mai 2012. Antallet bygger på elektronisk innleverte skjemaer, og det kan ikke utelukkes at flere er levert inn på papir.

I en utflyttingssituasjon er lovgiver stilt overfor et dilemma. På den ene siden taler hensynet om å beskytte det norske skattefundamentet, samt å forhindre skattemotivert utflytting, for å innføre en regel som § 9-14. På den annen side taler hensynet til å sikre Norges rolle i det internasjonale markedet ved at det ikke innføres uforholdsmessige hindringer for mobilitet inn i og ut av landet, mot en slik bestemmelse. I denne sammenheng representerer de foreslåtte lovendringene i Prop. 112 L (2011-2012) en klar innskjerpelse av § 9-14, og innebærer at hensynet til å beskytte skattefundamentet får enda større vekt.

For fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser har fremstillingen vist at gjeldende § 9-14 i det vesentlige er begrunnet i omgåelseshensyn. Dette må få betydning for forholdet til EØS-avtalen, og det er grunn til å tro at det må anlegges en strengere vurdering enn om regelen hadde vært basert på territorialitetsprinsippet. For immaterielle eiendeler og forpliktelser står imidlertid territorialitetsprinsippet sterkere som begrunnelse. Det er allikevel vanskelig å forene med territorialitetsprinsippet at det ikke gis ny inngangsverdi ved inntak i norsk beskatningsområde, samt at det ikke utløser skatteplikt dersom eiendeler tas ut til stat med kreditbasert skatteavtale.

Endringsforslaget innebærer i den sammenheng et klart skifte av perspektiv, i hvert fall når det gjelder fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser. For disse eiendelene er det foreslått at skatteplikten ikke lenger skal bortfalle etter fem år, heller ikke dersom eiendelen tas inn i norsk beskatningsområde igjen i løpet av den samme tidsperioden. En lavere realisasjonsverdi skal ikke lenger være relevant. Endringene innebærer at territorialitetsprinsippet som begrunnelse for § 9-14 styrkes. Det kan imidlertid innvendes at en regel om å gi ny inngangsverdi ved inntak i norsk beskatningsområde også burde vært vurdert, men på den annen side beholdes § 9-14 tolvte ledd.

Til manges overraskelse ble det ikke foreslått endringer i kravet om umiddelbar betaling av utflyttingsskatt på immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander. Det er nok riktig at det ikke kan utledes direkte av *National Grid* at det må gis utsettelse for disse

eiendelene. Allikevel har fremstillingen her vist at krav om umiddelbar betaling for slike eiendeler antagelig ikke kan rettfærdiggjøres.

Sktl. § 9-14 reiser ikke bare spørsmål om forholdet til EØS-avtalen, men også om forholdet til skatteavtalene. Dette kan skape vanskeligheter ved utformingen av bestemmelsen, fordi EØS-retten taler i utgangspunktet for at minst mulig bør skje ved utflytting, mens det i forhold til skatteavtalene bør være flest mulig virkninger knyttet til dette tidspunktet. Utviklingen i EU-domstolen synes imidlertid å ha avhjulpet dette problemet noe, både ved at det ikke lenger kreves at etterfølgende verdifall tas i betraktning, og ved at fraflyttingsstaten ikke behøver å gi omvendt kredit. EU-domstolens vektlegging av territorialitetsprinsippet innebærer følgelig at flere virkninger kan knyttes til utflyttingstidspunktet, også når det gjelder EØS-retten.

Det gjenstår å se om lovgiver har truffet den rette balansen for § 9-14 med de foreslåtte endringene. Det er flere saker på trappene for EU-domstolen, og det er knyttet særlig spenning til hvordan domstolen vil behandle immaterielle eiendeler. Også sak E-15/11 *Arcade Drilling AS* som står for EFTA-domstolen, kan komme til å gi veiledning om dette spørsmålet.

23 Litteraturliste

- Aarbakke (1987) Magnus Aarbakke, *Skatt på inntekt*, 3. utgave, Universitetsforlaget, 1987.
- Almvik/Kristiansen (2006) Fred-Ove Almvik og Vegard Kristiansen, *Bedriftsbeskatning i praksis*, 3. utgave, Fagbokforlaget, 2006.
- Amsrud m.fl. (2012) Linda Amsrud, Wensing Lie og Ingvild Stjernen, *Er norske regler om utflytningsskatt i strid med EØS-rettens etableringsfrihet etter EU-domstolens avgjørelse i sak C-371/10 National Grid Indus BV vs. Nederland?* i: *Skatterett* nr. 1 (2012), s. 3-21.
- Arendonk m.fl. (2005) Henk van Arendonk, Frank Engelen og Sjaak Jansen, *A Tax Globalist*, v/ Luc De Broe: *Hard Times for Emigration Taxes in EC*, s. 210 flg. IBFD, Amsterdam, (2005).
- Betten (1998) Rijkele Betten, *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, IBFD Publications, 1998.
- Bullen (2005) Andreas Bullen, *EU, EØS og skatt*, 1. utgave, Gyldendal Norsk Forlag, 2005.
- Carramaschi (2008) Bruno Macorin Carramaschi, *Exit Taxes and the OECD Model Convention: Compatibility and Double Taxation Issues*, i: *Tax Notes International*, 21. januar 2008, s. 283-293.

- Cejie (2010) Katia Cejie, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*, Uppsala Universitet, Katia Cejie, 2010.
- De Broe (2002) Luc De Broe, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXXVllb, *The tax treatment of transfer of residence by individuals*, International Fiscal Association, Kluwer, 2002.
- De Man/Albin (2011) Fernando de Man & Tiiu Albin, *Contradicting Views of Exit Taxation under OECD MC and TFEU: Are Exit Taxes Still Allowed in Europe?* i: *Intertax*, vol. 39, issue 12, (2011) s. 613-625.
- Gjems-Onstad(2008) Ole Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, 7. utg. 1. opplag, Gyldendal Norsk Forlag, 2008.
- Gjems-Onstad(2011) Ole Gjems-Onstad, *Nye regler om skattefri omorganisering*, i: *Skatterett* nr. 3 (2011), s. 204-228.
- Harris (2010) Peter Harris and David Oliver, *International Commercial Tax*, Cambridge Tax Law Series, Cambridge, 2010.
- Ketelsen (1991) Henrik Ketelsen, *Fremrykket aktieavancebeskatning ved fraflytting*, i: *Skat Udland*, no. 1, 1991 s. 2-11.
- Lang (2010) Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde IBFD, Wien, 2010.

- Linn (2010) Alexander Linn, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 95 a, *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, International Fiscal Association, 2010.
- Michelsen (2003) Aage Michelsen, *International Skatteret*, 3. utg, Thompson, København, 2003.
- Naas m.fl. (2011) Henning Naas, Christian Brusgaard, Kristine Ilstad og Christian Svensen, *Norsk internasjonal skatterett*, 1. utg., Oslo, Universitetsforlaget, 2011.
- Nelson, Maria (2010) Maria Nelson, *Utflytting av aktiebolag – en analyse av den internationella skatterätten og EU-rätten*, 1. utgave, forlaget Maria Nelson og MercurIUS Förlags, Stockholm, 2012.
- Poulsen (2011) Martin Poulsen, *Exit-beskatning af selskaber og det EU-retlige proportionalitetsprincip*, i: Skat Udland, Nr. 12, desember 2011, Magnus Informatik, s. 883-902.
- Ravnkilde (2008) Jens Ravnkilde, *Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og fraflytningsskat på urealiserede aktieavancer*, i: Tidsskrift for Skatter og Afgifter, 2008, 285.
- Ravnkilde (2010) Jens Ravnkilde, *Nyt om dobbeltbeskatningsoverenskomster og fraflytningsskat på urealiserede aktieavancer*, i: Skat Udland, Februar 2012, nr. 35, s. 71-80.

- Skaar (2009) Arvid Aage Skaar, Tor S. Kildal, *Bedriftsskatterett*, 11. utg, 1. opplag, Oslo, Gyldendal 2009.
- Sneum (1991) Jonna Sneum og Mogens Rasmussen, *Fremrykket aktieavancebeskatning ved fraflytning*, Skat Umland 1991, nr. 123.
- Torpe m.fl (2005) Are Torpe, Tore Soltveit og Magnus Kristoffersen, *Immaterielle eiendeler etter virksomhetsovertagelse*, diplomoppgave, Handelshøyskolen BI (2005) (utdrag fra IFRS og IAS 38).
- Ståhl (2006) Kristina Ståhl, Roger Persson Österman, Maria Hilling og Jesper Öberg, *EU Skatterett*, 3. opplag, Iustus Förlag, Uppsala 2011.
- Van den Broek (2012) Harm van den Broek og Gerard Meussen, *National Grid Indus Case: Re-Thinking Exit Taxation*, i: *European Taxation*, April 2012, No. 4, s. 190-196.
- Van den Hurk (2007) Hans Van den Hurk og Jasper Korving, *The ECJs Judgement in the N Case against the Netherlands and its Consequences for Exit Taxes in the European Union*, i: *Bulletin for International Taxation*, april 2007, s. 150 flg.
- Vogel (1997) Klaus Vogel, *On Double Taxation Conventions*, 3. utg., Kluwer Law International, London 1997.

- Vogel/Lehner (2008) Klaus Vogel og Moris Lehner, *Doppelbesteuerungsabkommen: DBA*, 5. utg. C.H Beck, 2008.
- Wattel (2003) Peter J. Wattel og Otto Marres, *Characterization of fictitious income*, i: *European Taxation*, Mars 2003, s. 66-79.
- Wattel (2008) Ben J. M. Terra og Peter J. Wattel, *European Tax Law*, 5. Utgave, AH Alphen aan den Rijn, The Netherlands, forlaget Kluwer Law International, 2008.
- Wattel (2012) Ben J. M. Terra og Peter J. Wattel, *European Tax Law*. 6. Utgave, AH Alphen aan den Rijn, The Netherlands, forlaget Kluwer Law International, 2012.
- Weizmann (1994) Leif Weizman, *Departure Taxation – Treaty Override?- Extraterritorial Tax Law?* i: *European Taxation*, mars 1994, s. 73-85.
- Zimmer (2009a) Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektskatterett*, 4. utg., Universitetsforlaget, 2009.
- Zimmer (2009b) Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 6. utg., Universitetsforlaget, 2009.
- Zimmer (2009c) Frederik Zimmer, *Exit Taxes in Norway*, i: *World Tax Journal*, IBFD, oktober 2009, s. 115-148.
- Zuijdendorp (2007) Bert Zuijdendorp, *The N case: the European Court of Justice sheds further light on the*

admissibility of exit taxes butt still leaves some questions unanswered, i: EC Tax Review, nr. 1 2007, s. 5-12.

24 Forarbeider

Ot.prp. nr. 1 (1991-1992)	Om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).
Ot.prp. nr. 16 (1991-1992)	Oppfølging av skattereformen 1992.
Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)	Ny skattelov.
Ot.prp. nr. 92 (2004-2005)	Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivingen mv.
Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)	Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer.
Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)	Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2006 mv.).
Ot.prp. nr. 1 (2006-2007)	Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer.
Ot.prp. nr. 1 (2008-2009)	Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer.
Prop. 78 L (2010-2011)	Endringer i skatteloven (skattefrie omorganisering)
Prop. 116 LS (2010-11)	Endringer i skatte- og avgiftsreglane mv.
Prop. 112 L (2011-2012)	Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivinga

25 Lov- og forskriftsregister

LOVER:

- 1975: Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. (petroleumsskatteloven), av 13. juni 1975 nr. 35.
- 1980: Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven), av 13. juni 1980 nr. 24.
- 1985: Lov om enerett til foretaksnavn og andre forretningskjennetegn mv. (foretaksnavneloven), av 21. juni 1985 nr. 79.
- 1992: Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) av 27. november 1992 nr. 109.
- 1999: Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven), av 26. mars 1999 nr. 14.

FORSKRIFT:

- 1999: Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14, 19. november 1999 nr. 1158.

26 Domsregister

AVGJØRELSER FRA EU-DOMSTOLEN

C-81/87, <i>Daily Mail</i>	The Queen v. H.M Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC.	Saml. 1998 I-5483
C-28/95, <i>Leur-Bloem</i>	Leur-Bluem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2	Saml. 1997 I-4161
C-110/99, <i>Emsland – Stärke</i>	Emsland-Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas	Saml. 2000 I-11569
C-9/02, <i>Lasteyrie</i>	Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l’Economie, des Finances et de l’Industrie	Saml. 2004 I-2409
C-446/03, <i>Marks & Spencer</i>	Marks & Spencer plc. v. David Halsey (Her Majesty’s Inspector of Taxes	Saml. 2005 I-10837
C-231/05, <i>Oy AA</i>	Oy AA	Saml. 2007 I-6373
C-101/05, <i>A</i>	Skatteverket v. A	Saml. 2007 I-11531
C-318/07, <i>Perche</i>	Hein Persche v. Finanzamt Lüdenscheid	Saml. 2009 I-359
C-470/04, <i>N</i>	N mod Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo,	Saml. 2006 I-7409

C-540/07, <i>Italian Republic</i>	Italian Republic v. The Commission	Saml. 2009 I-10983
C-67/08 Block	Margarete Block v. Finanzamt Kaufbeuren	Saml. 2009 I-883
C-262/09, <i>Meilicke</i>	Meilicke and others v. Finanzamt Bonn-Innenstadt,	Saml. 2011 I-0000
C-371/10, <i>National Grid Indus</i>	National Grid Indus BV v. Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam	Saml. 2011 I-000

AVGJØRELSER FRA EFTA-DOMSTOLEN

E-1/04	Fokus Bank ASA mot Den norske stat v/Skattedirektoratet
E-15/11	Arcade Drilling AS v. Staten v/ Skatt Vest

AVGJØRELSER AVSAGT AV NORSKE DOMSTOLER

Rt. 1992 s. 1379	”Dynapac”
Rt. 2007 s. 1543	

27 Utvalget, øvrige uttalelser, resolusjoner mv.

UTVALGET

Utv. 1998 s. 848
Utv. 2001 s. 263
Utv. 2005 s. 327

GENERALADVOKATENS UTTALELSER

Forslag til avgjørelse fra generaladvokat Kokott, i C-470/04, N mod Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo, fremsatt 30. mars 2006.

Forslag til avgjørelse fra generaladvokat Kokott i C-371/10, National Grid Indus BV v. Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam, fremsatt 8. september 2011.

ØVRIGE UTTALELSER, RESOLUSJONER MV.

- | | |
|-----------|--|
| 2006 | Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – “Exit taxation and the need for co-ordination of Member States’ tax policies”. COM(2006)825 Final, Brussels, 19. desember 2006. |
| 2007 | Skatteverkets ställningstagande dnr 131 230346-07/111, pkt. 4.1. |
| 2008 | The Council of the European Union, ” <i>Council Resolution on coordinationg exit taxation</i> ”, 2. desember 2008 – tilgjengelig på www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/en/efin/104449.pdf , sist besøkt 31. mai 2012. |
| 2010 | Uttalelse fra Finansdepartementet 31. mai 2010 (upublisert) |
| 2010 | Grunngitt uttalelse fra ESA, 2. mars 2011 |
| 2011 | ESAs innlegg til EFTA-domstolen i sak E-15/11 Arcade Drilling AS. |
| 2011/2012 | Lignings-ABC. |

28 Skatteavtaler

- Skatteavtalen Model Tax Convention on Income and Capital
(OECDsMønsteravtale) Paris, oppdatert senest 2010.
- OECDkomm. Model Tax Convention on Income and Capital, OECD
Committee of Fiscal Affairs. Introduction, Modell Convention,
Commentaries. Paris, oppdatert senest 2010.
- OECDkomm. (2008) Model Tax Convention on Income and Capital, OECD
Committee of Fiscal Affairs. Introduction, Modell Convention,
Commentaries. Paris, oppdatert 2008.

