

Skatteloven § 10-71
Skatteplikt for gevinst på eiendeler ved utflytting av
selskap



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 712
Leveringsfrist: 26.04. 2011

Til sammen 17628 ord

26.04.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Bakgrunn.....	1
1.2	Problemstilling.....	2
1.3	Avgrensning	2
1.4	Oversikt over den videre fremstilling.....	2
<u>2</u>	<u>UTFLYTTINGSSKATT FOR SELSKAPER.....</u>	<u>3</u>
2.1	Innledning	3
2.2	Når er et selskap hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2?	6
2.2.1	Innledning	6
2.2.2	Når anses et utenlandsk registrert selskap hjemmehørende etter norsk rett?	8
2.2.3	Hva ligger i kravet til ledelse på styrenivå?	9
2.2.4	Når er et selskap stiftet i Norge hjemmehørende i Norge?	10
2.3	Hvilken rettskildemessig verdi har administrative uttalelser fra skattemyndighetene? .	12
2.4	Hvilke selskapsrettslige krav stilles for at selskapet kan være underlagt norsk aksjelovgivning?	13
2.4.1	Innledning	13
2.4.2	Aksjeloven § 2-2.....	14
2.4.3	Sammenhengen med foretaksregisterloven.....	14
2.4.4	Hvilken vekt kan vi legge på selskapsregler på skatteområdet?	17
2.5	Oppsummering av begrepet ”hjemmehørende”.....	18
2.6	Uttak av eiendeler.....	20
2.7	Hva skjer på aksjonærnivå når selskapet er flyttet ut av Norge?.....	21
2.8	Hva skjer med opparbeidede skatteposisjoner ved utflytting fra Norge?	22
2.9	Praktiske problemer rundt verdifastsettingen	23

2.10	Eiendeler som blir igjen i Norge	23
2.11	SE-selskaper i en særstilling?	25
2.12	En utilsiktet virkning av skatteloven § 10-71.....	25
3	<u>UTFLYTTING ETTER SKATTEAVTALEN.....</u>	26
3.1	Innledning	26
3.2	Tolkning av skatteavtaler	28
3.3	OECDs mønsteravtale artikkel 4	28
4	<u>STRIDER SKATTELOVEN § 10-71 MOT NORGES FORPLIKTELSER ETTER EØS-AVTALEN?</u>	30
4.1	Innledning	30
4.2	Særlige rettskildespørsmål rundt tolkningen av EØS-avtalen.....	33
4.3	Er utflyttingsskatt i strid med EØS artikkel 31 og 34 om retten til fri etablering?	33
4.4	En svensk dom om utflyttingsskatt.....	36
4.4.1	Innledning	36
4.4.2	Svensk dom.....	36
4.5	EF-dommer om retten til fri etablering som berører skatteområdet	38
4.6	EF-dommer om utflyttingsskatt på fysiske personer	44
4.7	Kan utflyttingsskatt likevel opprettholdes selv om det er konstatert at de strider mot etableringsretten?	45
4.8	Er utflyttingsskatt forskjellsbehandling?.....	46
4.9	Kan restriksjonen begrunnes i allmenne hensyn?.....	46
4.10	Hindre uthuling av det norske skattefundament.....	47
4.11	Er det mulig å oppnå samme resultat med mindre inngripende regler?	49

4.12	Skatteloven § 10-71 fører til en potensielt høyere skatt på eiendeler	50
4.13	Er direkte skattlegging av aksjeeiere i strid med EØS-avtalen?.....	51
4.14	Konklusjon.....	51
5	<u>AVSLUTTENDE KOMMENTARER OM FORSLAG TIL ENDRINGER I SKATTELOVEN § 10-71.</u>	52
5.1	Innledning	52
5.2	Redegjørelse for endringer av skatteloven § 10-71	52
6	<u>REGISTER.....</u>	55
6.1	Litteraturliste.....	55
6.2	Lover og forskifter.....	55
6.3	Forarbeider	56
6.4	Norsk rettspraksis	56
6.5	Nordisk rettspraksis	56
6.6	EFTA-domstolen	56
6.7	EF-domstolen.....	56
6.8	Utvalget	57
6.9	Andre dokumenter	57

1 Innledning

1.1 Bakgrunn

Det foregår i stor grad en internasjonalisering av norsk næringsliv. Virksomhet og eiendeler flyttes i økende grad over landegrensene.¹ Det skjer gjennom grenseoverskridende fusjoner, utflytting av selskaper eller etablering av datterselskaper og faste driftsteder i Norge eller utlandet. Som en konsekvens av dette får selskaper ulike former for tilhørighet til forskjellige land, og det kan bli vanskeligere å fastslå hvor et selskap skal anses skattemessig hjemmehørende. For eksempel kan styremøter foregå på tvers av landegrenser via telefonkonferanser, virksomheten kan ha produksjon i forskjellige land og ulike deler av ledelsen kan sitte på forskjellige steder. Sett fra norske skattemyndigheters side; jo fler skattesubjekter og gjenstander som flytter ut av landet, desto viktigere blir det å beskytte det norske skattefundamentet. Streng nasjonale regler for beskatning ved utflytting vil på den annen side virke uheldig på internasjonal handel.²

Det er derfor innført beskatningsregler som skal sikre at latente gevinster opparbeidet i Norge ikke kan føres skattefritt ut av norsk beskatningsområde. At disse reglene også har en preventiv virkning er klart, selv om norske skattemyndigheter ikke sier dette direkte. En skattlegging av eiendeler eller forpliktelser som ennå ikke er realisert, forutsetter at selskapet har likvide midler til å betale for skatteforpliktelsen. En slik umiddelbar beskatning ved utflytting vil få selskaper med store latente gevinster til å vurdere om det er hensiktsmessig å flytte ut skattemessig. Slik kan utflyttingsskatt i realiteten være et hinder for at norske selskaper velger å flytte ut. De aller fleste europeiske land har innført regler om skattlegging av latente gevinster ved skattemessig utflytting.³ Slik sett er ikke Norge i en særstilling. Når en skal vurdere om skatt som

¹ Ot. prp nr. 1 2008–2009 pkt. 8.5.1.2

² Zimmer 2009 Internasjonal inntektsskatterett s. 306, heretter forkortet til INT

³ Ot. prp nr. 1 2008–2009 pkt. 8.4

utløses på grunn av utflytting er hensiktsmessig, er det en avveining av to hensyn. På den ene siden hensynet til selskapers reelle behov for å flytte virksomheter og eiendeler over landegrenser. På den andre siden hensynet til statens behov for å sikre at verdier opptjent i landet blir beskattet i Norge. Det er denne avveiningen som ligger i bakgrunnen når en skal vurdere om utflyttingsskatt er et inngrep som kan forsvares overfor selskaper som velger å flytte ut av landet.

1.2 Problemstilling

Hva er gjeldende rett for selskaper som flytter ut etter innføringen av skatteloven § 10-71? Hvordan reguleres dette i skatteavtalene? Er regelen i strid med Norges forpliktelser gjennom EØS-avtalen og da hovedsakelig retten til fri etablering?

1.3 Avgrensning

Skatteloven § 10-71 gjelder for en rekke ulike selskapsformer.⁴ Denne oppgaven vil ikke ta for seg særlige problemstillinger rundt de ulike selskapsformene, men ta utgangspunktet i aksjeselskaper. Reglene vil heller ikke bli vurdert opp mot grenseoverskridende fusjoner eller fisjoner.

1.4 Oversikt over den videre fremstilling

I kapittel 2 vil det gis en fremstilling av skattelovens regler om utflyttingsskatt på selskaper. I kapittel 3 vil utflytting etter skatteavtaler bli behandlet. I kapittel 4 vil det redegjøres for om utflyttingsskatt på selskaper er i strid med Norges forpliktelser i EØS-avtalen, og retten til fri etablering. I kapittel 5 vil de nye lovforslagsendringene av skatteloven § 10-71 bli behandlet.⁵

⁴ Skatteloven § 2-2 (1) bokstav a-h

⁵ Prop.78 L 2010–2011

2 Utflyttingsskatt for selskaper

2.1 Innledning

I 2007 ble det vedtatt en ny regel om skattlegging av gevinster ved utflytting av selskaper fra Norge i skatteloven § 10-71. Først gjaldt § 10-71 kun for den spesielle selskapsformen SE-selskap. Bakgrunnen var at SE-selskaper etter selskapsrettlige regler kunne flytte sitt forretningskontor og hovedkontor til en annen EØS-stat, uten å gå veien om oppløsning og etablering av et nytt selskap. Det utelukket en selskapsrettslig likvidasjonsbeskatning ved utflytting, og da kunne SE-selskaper flytte skattefritt ut av landet. Finansdepartementet har før innføringen av skatteloven § 10-71 anført at selskaper som flytter hovedkontoret ut av Norge, har en selskapsrettslig plikt til å oppløse selskapet. De hevder også at det er sammenfall mellom de selskapsrettlige og skattemessige reglene om utflytting, slik at en utflytting ville føre til en selskapsrettslig likvidasjon. Hvis eierne av selskapet unnlater å oppløse selskapet, ville det likevel kunne skattlegges ut fra gjennomskjæringsbetraktninger. Det synet har vært sterkt omdiskutert i juridisk teori, men har ikke blitt utfordret i praksis.⁶ Skatteloven § 10-71 fikk generell virkning for alle selskaper fra og med inntekståret 2008. Formålet med regelen er å hindre omgåelse av norsk gevinstbeskatning ved at eiendeler tas ut av norsk beskatningsområde til et beskatningsområde med lavere gevinstbeskatning, forut for et planlagt salg. Finansdepartementet mener regelen også vil bidra til å sikre at gevinster som er opparbeidet i Norge skattlegges her.⁷

Slik er ordlyden i skatteloven § 10-71:

”Gevinst og tap på eiendel som selskap mv. som nevnt i § 2-2 første ledd eier på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører etter § 2-2 første ledd eller da selskapet skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, er skattepliktig eller fradragberettiget som om eiendelen var realisert siste dag før dette tidspunktet. Tilsvarende skal gevinst og tap på forpliktelse som selskapet har, være skattepliktig

⁶ Zimmer 2009 INT s. 320-321

⁷ Ot. prp nr 1 (2008–2009) pkt.8.5.1

eller fradragsberettiget som om gevinsten eller tapet var realisert siste dag før skatteplikten til riket opphører som nevnt. Ved gevinst- og tapsberegningen fastsettes utgangsverdien til markedsverdien på det tidspunkt realisasjon anses å ha funnet sted.”

Hovedvilkåret for å ilegge utflytningsskatt er at selskapet ikke lenger er skattepliktig etter skatteloven § 2-2 eller hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale. Tidspunktet for realisasjon er dagen før skatteplikten opphører. Det blir presisert i skatteloven § 14-26. For verdivurderingen blir det viktig å finne det nøyaktige tidspunktet for når selskapet ikke lenger anses for å være hjemmehørende i Norge. Å finne det tidspunktet kan i praksis vise seg vanskelig. I norsk skatterett er det et gjennomgående trekk at gevinst og tap ikke anses som innvunnet eller pådratt før den aktuelle eiendelen er realisert.⁸ Hovedregelen i norsk rett etter skatteloven § 9-2, er at realisasjon først anses skjedd ved overføring av eiendomsrett mot vederlag. Skatteloven § 10-71 er dermed et unntak fra denne regelen, siden det ikke er overført noen verdier mot vederlag. Tvert imot er eiendelene fortsatt i behold hos selskapet. Det har med andre ord ikke foregått noen realisasjon etter skatteloven § 9-2.

Det er latente gevinster på eiendeler som beskattes, og tilsvarende har man krav på fradrag for eventuelle latente tap på eiendeler. Med latente gevinster/tap menes differansen mellom markedsverdi og den skattemessige verdi på eiendeler dagen før utflyttingen. Utgangsverdien skal fastsettes til markedsverdien dagen før selskapet ikke lenger regnes som hjemmehørende i Norge. Markedsverdien er den verdi objektet har ved omsetning i det aktuelle markedet.⁹ Det er ikke vanskelig å tenke seg tilfeller hvor det vil være problematisk å fastslå hva markedsverdien virkelig er. En spesialutviklet maskin tilpasset en type produksjon vil kunne tenkes å være vanskelig å omsette, og dermed vanskelig å sette en markedsverdi på. Inngangsverdien settes etter vanlige regler.¹⁰ Det vil si historisk kostpris. I stor grad vil selskapet skattlegges som om selskapet er likvidert. En viktig forskjell er imidlertid at eventuelt fremførbart underskudd ikke bortfaller. Hvis selskapet beholder en filial eller senere blir

⁸ Skatteloven §§ 5-1, 5-30 og 6-1

⁹ Ot. prp nr. 1 2008–2009 pkt.8.5.5.1

¹⁰ Ot. prp. nr. 1 2007–2008 pkt. 20.3

skattepliktig til Norge igjen, kan det fremdeles benytte seg av skatteposisjonen.¹¹ Opphør av selskapets skatteplikt får også betydning for selskapets aksjonærer.¹² Realisasjonsbeskatningen skal omfatte alle typer eiendeler og forpliktelser som omfattes av norsk beskatningsrett, uavhengig av om eiendeler eller virksomhet blir igjen i Norge. Det er uten betydning om eiendelene befinner seg i Norge eller i utlandet når selskaper opphører å være hjemmehørende i Norge. Både eiendelene i Norge og i utlandet kommer til beskatning. Også gevinster/tap på valuta eller fordringer er skattepliktige eller fradragsberettigede jf. skatteloven § 10-71 tredje ledd. Gevinst og tap på aksjer samt utbytte holdes utenfor utflyttingsskatten, og faller inn under fritaksmetoden i skatteloven § 2-38.

Det eksisterer parallelle regler for personer som flytter ut.¹³ Personer som flytter ut, får umiddelbar skatteplikt på latente aksjegevinster. I motsetning til når selskaper flytter ut, får fysiske personer en rett til utsettelse av skatteplikten. Flytter de til en annen EØS-stat, trenger de heller ikke stille sikkerhet.¹⁴ Hvis skattyter ikke har realisert aksjen etter fem år, faller skatteplikten bort. Zimmer uttaler at det er vanskelig å se at utflytting av selskaper er i en annerledes stilling enn utflytting av personer.¹⁵ Det må etter min mening bety at selskaper også bør ha den samme muligheten til å utsette beskatningen som fysiske personer. I praksis er det for selskaper vel så viktig å kunne utsette beskatning som å slippe å bli beskattet der og da. I nytt lovforslag er det nå foreslått at selskaper kan flytte eiendeler og latente gevinster til et annet EØS-land uten at det utløser umiddelbar beskatning.¹⁶ De eiendelene som flyttes ut når selskapet flytter ut skal bedømmes etter reglene i skatteloven § 9-14. Det betyr at det skal gis en rett til utsettelse av utflyttingsskatten på visse vilkår. Hvis eiendelen ikke realiseres innen fem år faller skatteplikten helt bort.

¹¹ Zimmer 2010 s. 376-377

¹² Skatteloven § 10-37

¹³ Skatteloven § 10-70 (1)

¹⁴ Skatteloven § 10-70 (7)

¹⁵ Zimmer 2010 s. 377

¹⁶ Prop. 78 L 2010–2011

I de fleste tilfeller er det ikke vanskelig å fastslå at et norskstiftet selskap er hjemmehørende i Norge idet selskapet blir stiftet. Det er den etterfølgende utvikling som kan gjøre at det blir vanskeligere å fastslå hvor selskapet er skattemessig hjemmehørende. Her kommer et eksempel på et selskap det kan være vanskelig å avgjøre hvor er hjemmehørende etter skatteloven.

Eksempel:

Et norskregistrert aksjeselskap omfattet av norsk aksjelov driver skip som utfører seismiske undersøkelser i Nordsjøen. Etter en tid blir selskapet kjøpt opp av utenlandske investorer. Flere av de norske styremedlemmene blir byttet ut med utenlandske styremedlemmer. Styremøtene blir etter dette holdt både i Norge og i utlandet. Noen av styremøtene blir også holdt via telefonkonferanser. Etter hvert flytter også hovedkontoret til utlandet, men selskapet beholder et forretningskontor med deler av den administrative ledelsen i Norge. Hvor vil dette selskapet være hjemmehørende etter skatteloven? Videre i oppgaven skal vi nå se på hvilke kriterier som er avgjørende for å fastslå hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende.

2.2 Når er et selskap hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2?

2.2.1 Innledning

Hovedvilkåret for at selskap skal ha skatteplikt etter skatteloven § 2-2 (1) er at selskapet er ”*hjemmehørende i riket.*” Det klare utgangspunktet er at et norskregistrert selskap er hjemmehørende i Norge på stiftelsestidspunktet.¹⁷ Senere begivenheter kan imidlertid føre til at selskapet ikke lenger anses hjemmehørende i Norge. Et norskstiftet selskap kan flytte produksjonen til et lavkostland, og registrere selskapet i et tredje land med gunstigere beskatning. Litt etter litt kan flere av ledelsesfunksjonene flytte ut. Til slutt er tilhørigheten til Norge så liten, at det ikke lenger kan anses som hjemmehørende i Norge. Motsatt er det ikke riktig å konkludere med at alle selskaper registrert i utlandet automatisk ikke er hjemmehørende i Norge. Det er dermed ikke avgjørende hvor

¹⁷Lignings-ABC 2010/11 s. 1236

selskapet er stiftet og registrert for å bestemme hvor selskapet er skattemessig hjemmehørende.

Begrepet ”hjemmehørende” er ikke definert i skatteloven. Begrepet blir brukt i flere sammenhenger i skatteloven og det naturlige utgangspunktet burde vært å legge til grunn det samme innholdet. Dette uavhengig av hvor en er i skatteloven, med mindre lovgiver har uttalt noe annet.¹⁸ I praksis kan begrepet ”hjemmehørende” ha ulik betydning avhengig av hvilken bestemmelse i skatteloven man befatter seg med. Etter min mening hadde det vært hensiktsmessig med en samkjøring av begrepet i hele skatteloven. Det vil gjøre rettstilstanden mer forutsigbar.

En språklig tolkning av ordlyden gir oss liten hjelp med hensyn til hva vi skal legge i begrepet ”hjemmehørende”. Forarbeidene gir heller ikke noen presis definisjon av hvordan begrepet ”hjemmehørende” skal forstås. Dermed får andre relevante rettskilder tilsvarende større vekt i hvordan begrepet skal tolkes. Det finnes lite rettspraksis på begrepet hjemmehørende, men det er forsøkt klarlagt gjennom ligningspraksis, administrative uttalelser og juridisk teori.¹⁹ Den mest vanlige oppfatningen er at et selskap er hjemmehørende i Norge dersom det reelt sett ledes fra Norge.²⁰ Det neste spørsmål er i hvilken grad slik ledelse må skje fra Norge, og hvorvidt det er tilstrekkelig å vurdere hvor styret utøver sine funksjoner? Det er også uklart om det er ulike vurderinger av et norskstiftet selskap og et utenlandskstiftet selskap.²¹ Jeg vil derfor vurdere de to tilfellene hver for seg videre i oppgaven.

¹⁸ Utv. 2011 s. 123

¹⁹ Ot. prp. nr 86 1997–1998 pkt.7.2

²⁰ Naas m fl 2011 s. 170

²¹ Naas m fl 2011 s. 170

2.2.2 Når anses et utenlandsk registrert selskap hjemmehørende etter norsk rett?

Når det gjelder selskaper stiftet i utlandet, er det gitt enkelte uttalelser i forarbeidene til skatteloven, uten at de gir noen fullstendig avklaring.²² Forarbeidene uttaler at et selskap med reell virksomhet i Norge, kan måtte regnes som hjemmehørende i Norge, selv om selskapet er registrert i et annet land og etter selskapets vedtekter har sitt kontor der.²³ I en senere uttalelse i forarbeidene er det nevnt at det skal tas utgangspunkt i selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge.²⁴ I grensetilfellene skal det legges avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si ledelse på styrenivå finner sted i Norge.²⁵

Finansdepartementet har i Utv. 1995 s. 481 også uttalt at et aksjeselskap må anses hjemmehørende skattemessig i Norge, dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. Det gjelder uavhengig av om selskapet er registrert i utlandet og formelt opprettet i tråd med utenlandsk aksjelovgivning. Finansdepartementet hevder det ikke er en nyskapning at et utenlandskregistrert selskap opptas til vanlig selskapsligning i Norge. I Utv. 2006 s. 485 uttaler Finansdepartementet at for å avgjøre hva som skal til for å anse et selskap som hjemmehørende i Norge, må det foretas en konkret vurdering hvor man blant annet tar i betraktning hvor selskapets ledelse og drift utøves, både formelt og reelt. Det er en noe bredere vurdering av hvor selskapets ledelse befinner seg.²⁶

I Rt. 2002 s. 1144 blir det reist spørsmål om straffeansvar for manglende innlevering av selvangivelse for to utenlandske selskaper. Saken gjaldt spørsmål om straffeansvar for manglende innlevering av selvangivelse for to selskaper. Det ene selskapet var stiftet på Kypros og det andre i Panama. Høyesterett måtte i den forbindelse også ta stilling til om selskapene var hjemmehørende i Norge. Førstvoterende uttaler at et utenlandsk selskap

²² Naas m fl 2011 s. 170

²³ Ot. Prp. nr 16 1991–1992 s. 81

²⁴ Ot. Prp. nr 86 1997–1998 s. 33

²⁵ Ot. Prp. nr 86 1997–1998 s. 33

²⁶ Naas m fl 2011 s. 173

må anses skatterettslig hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt må anses ledet fra Norge.

2.2.3 Hva ligger i kravet til ledelse på styrenivå?

Ved vurderingen av hvor selskapets ledelse på styrenivå befinner seg er det avgjørende hvor de reelle styrefunksjonene utøves. Ved vurderingen av hvilke aktiviteter som inngår i betegnelsen styrefunksjoner bør det tas utgangspunkt i ansvarsfordelingen som følger norsk selskapslovgivning.²⁷ Hovedregelen i norsk rett er at avgjørelser om den ordinære driften av selskapet hører inn under den daglige ledelse.²⁸ Alle beslutninger av viktig karakter for virksomheten, både økonomisk og prinsipielt hører inn under styrets beslutningsområde. Styret har et overordnet ansvar for organiseringen av virksomheten.²⁹ Så det avgjørende må være hvor de sistnevnte beslutningene fattes. Dersom beslutninger på styrenivå i realiteten fattes av daglig leder, generalforsamlingen eller andre, må det ses hen til hvor disse treffer sine beslutninger.³⁰ Et selskap kan ikke regulere seg bort fra norsk skattejurisdiksjon ved å legge styrebeslutninger til andre organer enn styret selv, og la styret utøve sine begrensede funksjoner i utlandet. Da snakker vi om en omgåelsessituasjon. Tidspunktet for når tilstrekkelige styrebeslutninger skal anses tatt i Norge, kan være vanskelig å fastsette. For det første kan utenlandske styremedlemmer gradvis skiftes ut med norske styremedlemmer. For det andre kan flere og flere styremøter på grunn av dette avholdes i Norge.³¹ Etter min mening er det avgjørende når det faktisk blir holdt styremøter, men at dette kan være vanskelig å fange opp av skattemyndighetene. Spørsmålet er om det også bør være et krav til å kunne dokumentere dette? Norske skattemyndigheter mener det eksisterer et slikt krav til at selskapet kan dokumentere, gjennom formelle vedtak av det kompetente selskapsorgan at styrefunksjoner er lagt til Norge.³² Motsatt vil det etter min mening også være et krav om å dokumentere når styrefunksjoner er besluttet flyttet ut av Norge. Hvis selskapet likevel ikke fatter slikt vedtak, selv om styremedlemmer og styremøter

²⁷ Naas m fl 2011 s. 174

²⁸ Aksjeloven § 6-14

²⁹ Aksjeloven § 6-12

³⁰ Utv. 2011 s. 123

³¹ Naas m fl 2011 s. 176

³² Utv. 1998 s. 220

er endret, vil dette kunne rammes av den ulovfestede omgåelsesnorm. I tillegg hevder skattemyndighetene det er et krav at selskapet kan dokumentere at styremøter faktisk er flyttet. Hva som er gjeldende rett er etter min mening ikke avklart. Uttalelsen fra skattemyndighetene har uansett begrenset rettskildemessig verdi.

2.2.4 Når er et selskap stiftet i Norge hjemmehørende i Norge?

Det er uttalt i forarbeidene at aksjeselskapers skatteplikt til Norge kan opphøre dersom den faktiske ledelse av selskapet flyttes utenfor norsk beskatningsområde.³³ Begrepet ”faktisk ledelse” omfatter både avgjørelser om den daglige driften av selskapet og styrebeslutninger. Dersom ledelsesfunksjonene er delt, slik at utøvelsen skjer dels i Norge og dels i utlandet, kan det være vanskelig å avgjøre hvor den faktiske ledelse finner sted. Aksjonærenes bosted er normalt uten betydning for vurderingen, men er aksjonærene styremedlemmer, er det krav om at minst halvparten av styret er bosatt i Norge.³⁴ Bosatte innenfor EØS-området er likestilt med bosatte i Norge.

Finansdepartementet har i et brev 7. mai 1998 til et advokatfirma uttalt seg om alminnelig skatteplikt til Norge når et aksjeselskap flytter styrefunksjonen og den administrative ledelse til utlandet.

”Når et aksjeselskap er stiftet og registrert i henhold til norsk lovgivning, men styreledelse og drift i stor grad er flyttet til utlandet, må tolkningen av begrepet ”i riket hjemmehørende aksjeselskaper” i skatteloven § 15 (1) bokstav b bero på en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge. Den norske registrering er isolert sett ikke avgjørende for å anse selskapet som ikke hjemmehørende her. Avholdelse av styremøter i utlandet er imidlertid heller ikke avgjørende for å anse selskapet som ikke hjemmehørende her.”³⁵

³³ Ot. prp nr. 16 1991–1992

³⁴ Aksjeloven § 6-11

³⁵ Utv. 1998 s. 848

Det er i forbindelse med innføring av ny skattelov den 26. mars 1999 nr. 14 uttalt at det ikke skal være noen materielle endringer fra gammel til ny skattelov.³⁶

Finansdepartementet uttaler videre at i den konkrete helhetsvurderingen kan mange andre momenter inngå, herunder lokalisering av selskapets hovedadministrasjon og daglige ledelse under styret. Det kan også legges vekt på den faktiske funksjonsdeling mellom organer i Norge og utlandet.³⁷ Norsk lokalisering av de årlige generalforsamlingene i selskapet er også et moment. Finansdepartementet uttaler at særlig vekt bør legges på om selskapet etter styreutflyttingen fortsatt må anses underlagt norsk aksjelovgivning. Det er dermed interessant å se hvilke krav aksjelovgivningen setter for at et selskap skal kunne være underlagt norsk aksjelovgivning. Det vil jeg behandle i punkt 2.4. Finansdepartementet uttaler at det i praksis vil være en temmelig sammenfallende vurdering. De antar således at den praktiske konklusjonen i saker på dette området vil være at enten er selskapet fortsatt norsk i relasjon til både aksjelovgivningen og skattelovgivningen, eller så er det utenlandsk i begge relasjoner.³⁸ Det er kritisert i teorien.³⁹ Resonnementet bygger på en forutsetning om at selskaper som flytter hovedsetet ut av landet, ikke oppfyller kravene i selskapslovgivningen til å kunne være et norsk selskap. Etter min mening er det mulig å være underlagt norsk aksjelovgivning, men anses skattemessig som utflyttet. Det skal mer til å anses utflyttet etter selskapsretten, enn skatteretten. På den andre siden er det ikke nødvendig å flytte hovedkontoret ut av landet for at selskapet skal bli ansett skattemessig utflyttet.⁴⁰

Til slutt nevner Finansdepartementet at i et norskregistrert aksjeselskap som ikke lenger anses som norsk i relasjon til norsk aksjelovgivning, har eierne en plikt til å avvikle selskapet gjennom selskapsrettslig oppløsning og likvidasjon. Hvis eierne forsømmer

³⁶ Ot. prp. nr. 86 1997–98 s. 31

³⁷ Utv. 1998 s. 848

³⁸ Utv. 1998 s. 848

³⁹ Geir Peter Hole i Skatterett 2000 (18) s. 18-36

⁴⁰ Leegaard Utv. 3 2001 s. 16

denne plikten, vil det kunne være grunnlag for likvidasjonsbeskatning ut fra gjennomskjæringsbetraktninger.⁴¹

2.3 Hvilken rettskildemessig verdi har administrative uttalelser fra skattemyndighetene?

Administrative uttalelser vil gjerne bli tillagt stor vekt av skattemyndighetene selv, og kan derfor gi uttrykk for ligningspraksis etter hvert, men enkeltstående uttalelser har i seg selv liten vekt.⁴² I flere dommer har Høyesterett ikke fulgt opp den oppfatning Finansdepartementet har gitt uttrykk for i slike uttalelser.⁴³ Dermed har administrative uttalelser en begrenset rettskildemessig vekt. Fravær av andre rettskilder vil etter min mening i dette tilfellet tilsi at uttalelsen kan få betydelig mer vekt, når man skal avgjøre innholdet i begrepet hjemmehørende. Finansdepartementets tolkning av hjemmehørende må anses styrket ved å ha blitt vist til i forarbeidene.⁴⁴

Vurderingen som Finansdepartementet oppstiller om når et selskap er hjemmehørende i Norge, er kritisert av Geir Peter Hole.⁴⁵ Hole mener det ikke er rettslig grunnlag for å anvende en helhetsvurdering ved avgjørelse av om et selskap er hjemmehørende i Norge. Vilkåret om selskapets reelle ledelse står på egne ben, og vurderingen kan ikke suppleres med andre momenter som skulle indikere annen type tilknytning til Norge. Momenter som registreringssted og forholdet til norsk selskapsrett kan være relevante hjelpemomenter for å sannsynliggjøre eller presumere stedet for ledelsen av selskapet, men kan ikke anses som selvstendige, sideordnede momenter ved vurderingen.

⁴¹ Utv. 1998 s. 848

⁴² Zimmer 2009 Lærebok i skatterett s. 56

⁴³ Rt. 1990 s. 958

⁴⁴ Ot. prp. Nr 1 2007–2008 pkt.20.2

⁴⁵ Geir Peter Hole i Skatterett 2000 (18) s. 24

2.4 Hvilke selskapsrettslige krav stilles for at selskapet kan være underlagt norsk aksjelovgivning?

2.4.1 Innledning

Det er ikke bare skatteloven § 10-71 som kan komme til anvendelse når et selskap flytter ut av landet. Selskapet kan også risikere at det må oppløses og dermed likvidasjonsbeskattes fordi selskapet ikke lenger oppfyller kravene til å kunne være et norsk selskap i aksjeloven. Finansdepartementet hevder det er sammenfall mellom skattelovens hjemmehørendebegrep og selskapsrettens krav til å ha forretningskontor i Norge. Hvis det er slik at det stilles strengere krav etter selskapslovgivningen for når et selskap kan være underlagt norsk aksjelovgivning, ville konsekvensen etter min mening bli at utflyttingsskatt ville få en mindre betydning. Et selskap vil da bli likvidasjonsbeskattet før det blir ansett som utflyttet skattemessig. Vi vil nå se at det ikke er tilfellet, gjeldende rett er snarere motsatt. Selskaper kan risikere å bli ansett skattemessig utflyttet uten å komme i strid med selskapslovgivningen.

Det er opplagt at fysiske personer kan flytte fra en stat til en annen, men at juridiske personer kan gjøre det samme, er ikke avklart. Aksjeselskaper er juridiske konstruksjoner, og virksomheten kan foregå uavhengig av de selskapsrettslige regler. Det er i juridisk teori diskutert om et selskap skal være underlagt aksjelovgivningen i det landet selskapet er stiftet, eller der hvor selskapet har sitt hovedsete. Stiftelsesteorien innebærer at selskapet reguleres av lovgivningen i staten selskapet er stiftet.⁴⁶ Det er da uten betydning om selskapet driver virksomhet eller har sitt hovedsete i stiftelsesstaten, eller i en annen stat. Legges dette til grunn, kan selskapet flytte sitt hovedsete uten å måtte oppløse og avvikle selskapet. Hovedseteteorien legger vekt på hvor selskapets hovedsete er lokalisert. I motsetning til stiftelsesteorien begrenser hovedseteteorien selskapets valgfrihet til å flytte hovedsete fra ett land til et annet uten å oppløse selskapet først.

⁴⁶ Bråthen i Festskrift til Helge Johan Thue 2007 s. 198

2.4.2 Aksjeloven § 2-2

Jeg vil nå se på hvilke materielle vilkår aksjeloven setter for at selskapet kan være underlagt norsk aksjelovgivning. Aksjeloven § 2-2 første ledd nr. 2 forutsetter at et norsk aksjeselskap i sine vedtekter skal angi sitt forretningskontor i en kommune her i landet. Spørsmålet er om det ved siden av et formelt krav om å oppgi et forretningskontor i Norge, også kan stilles innholdsmessige krav til forretningskontoret. Det finnes ikke noen dommer som direkte berører forholdet til utflytting til utlandet, men i Rt. 1991 s. 943 drøftes forståelsen av begrepet "forretningskontor". I saken var hovedadministrasjonen flyttet til en annen kommune. Det kommer frem i dommen, at hensynet til rasjonell drift tilsier at styret og aksjonærflertallet har betydelig handlefrihet i spørsmålet som gjelder lokalisering av virksomheten, herunder hvor hovedkvarteret skal ligge. Dessuten legger Høyesterett vekt på at formålet med bestemmelsen først og fremst har sin begrunnelse i behovet for å gjøre selskapet tilgjengelig for aksjonærene, for andre private interesser og offentlige myndigheter. Det betyr at selskapet må ha et kontor som er betjent til å kunne ta imot henvendelser, men heller ikke mer enn det. Det er på den andre siden heller ikke tilstrekkelig å opprette et rent postkassekontor, det vil likestilles med å ha et fiktivt hjemsted her. Det betyr at det ikke er noe krav om at hovedsetet skal ligge på det vedtektsmessige hjemsted. Dommen er internrettslig og nevner uttrykkelig at det ikke er tatt stilling til innholdet av begrepet "forretningskontor" i relasjon til det interlegale spørsmål om når et selskap skal anses norsk og norsk lov anvendes. Det man imidlertid kan slutte av dommen er at et aksjeselskap i alle fall må ha et kontor i Norge, hvor aksjeeierne, andre private interesser og offentlige myndigheter kan komme i kontakt med selskapet.⁴⁷ Etter min mening peker domspremissene på momenter som også bør ha betydning for spørsmålet om norsk aksjerett åpner for at man kan flytte hovedadministrasjonen ut av landet.

2.4.3 Sammenhengen med foretaksregisterloven

Etter foretaksregisterloven § 1-2 er det et krav om at hovedkontoret ligger i Norge. På selve stiftelsestidspunktet vil dette normalt være identisk med der hvor den daglige

⁴⁷ Lovavdelingens prinsipputtalelse 6. jan. 1998

leder har kontor og det administrative senteret for selskapet er.⁴⁸ Ofte vil det også være her styret har sine møter.⁴⁹ Hvis et selskap ikke oppfyller disse kravene på stiftelsestidspunktet, er det klart at det kan nektes å kunne bli registrert som norsk selskap i foretaksregistret. Etter stiftelsen kan det inntre forhold som gjør det aktuelt for selskapet å flytte noen av disse funksjonene ut av landet. Det kan ofte ha gode foretningmessige grunner, men også skattemotiverte grunner. Spørsmålet er om loven krever at selskapet ikke bare har det vedtektsbestemte og registrerte forretningskontoret her i riket, men også den faktiske hovedadministrasjonen?

Eckhoff og Knudsen har i en artikkel vurdert om det er mulig å flytte hovedadministrasjonen til et aksjeselskap til utlandet uten å ha plikt til å oppløse det.⁵⁰ De henviser først til Rt. 1991 s. 943 og momentene i denne dommen. Deretter vurderer de sammenhengen med foretaksregisterloven. Etter Knudsen og Eckhoff sitt syn må foretaksregisterloven og aksjeloven samordnes, slik at det er sammenheng mellom lovene på stiftelsestidspunktet. Om senere flytting av selskapets hovedadministrasjon til utlandet er forenlig med foretaksregisterloven, må avgjøres etter en tolkning av loven. Så lenge selskapet etter reglene i aksjelovgivningen består som et norsk aksjeselskap, må dette også være avgjørende for å anse selskapet som "norsk foretak" i forhold til registreringsreglene.⁵¹ De konkluderer med at det ikke er grunnlag for å stille opp noen klar regel for i hvilken grad selskapets ledelse og administrasjon kan flyttes ut av landet, men at hverken rettspraksis, juridisk teori eller administrativ rettspraksis fastsetter noe forbud mot dette. På den annen side hevder de at må stilles krav til tilgjengelighet på linje med det som blir sagt i Rt. 1991 s. 943. De mener det i tillegg bør stilles et krav til at kontaktpersonene ikke bare skal formidle kontakt videre til ledelsen, men at de har en viss selvstendig myndighet i forvaltningen av de disposisjoner selskapet foretar i landet.

Justisdepartementets lovavdeling har i et upublisert brev 6. januar 1998 til Finansdepartementet vurdert de selskapsrettslige konsekvenser av å flytte et

⁴⁸ Ot. Prp. nr 50 1984–1985

⁴⁹ Eckhoff og Knudsen s. 143

⁵⁰ Eckhoff og Knudsen s. 143

⁵¹ Eckhoff og Knudsen s. 148

aksjeselskaps ledelse på styrenivå til utlandet. De starter med å konstatere at aksjeloven ikke har noen bestemmelser som uttrykkelig tar stilling til når et aksjeselskap er å anse som norsk. De uttaler videre at et aksjeselskap må ha en viss tilknytning til Norge for å anses som norsk. Deretter går også de inn i en drøftelse av aksjeloven § 2-2 første ledd nr 2. Avgjørende blir hvordan man skal tolke begrepet "forretningskontor". De går igjennom Rt. 1991 s. 943 og konkluderer med at man må forsøke å finne andre tolkningsmomenter for vurderingen av om selskapet skal anses som norsk.

Deretter henviser de til aksjeloven av 1910 § 87 og gjør en antitetisk tolkning. Justisdepartementet uttaler at selskaper med hovedkontor i Norge er å anse som norske selskaper. De mener det stemmer godt overens med foretaksregisterloven § 1-2 og selskapsloven § 1-3 bokstav a. De uttaler at det er vanskelig å se grunner til at ulike selskapsformer skal ha ulike regler om hva som skal til for å bli regulert av norsk lovgivning. De konkluderer dermed med at det avgjørende er å finne ut av hvor hovedkontoret er plassert, men de er ikke i mål med drøftelsen der. De innrømmer at kriteriet "hovedkontor" ikke direkte gir noe svar på når et selskap skal anses som norsk, men de hevder det er noe mer enn det Rt. 1991 s. 943 legger til grunn. Til slutt oppsummerer de med at rettskildene gir få retningslinjer når det gjelder det nærmere innhold av begrepet "hovedkontor", og at det er få holdepunkter til å utlede noen rettsregel som gir en klar og markert grense for når et selskap skal anses som norsk eller utenlandsk. Som utgangspunkt må man se på hva som er en vanlig språklig forståelse av begrepet "hovedkontor". I de fleste tilfeller vil det gi svar nok, men i de tilfeller det ikke gjør det, bør det avgjøres etter en konkret helhetsvurdering. I den helhetsvurderingen vil det være sentralt hvor styret holder sine møter og hvor administrasjonen holder til. Utover dette uttaler de at selv om selskapets ledelse er svakere tilknyttet Norge, kan det til en viss grad oppveies av at selskapet er knyttet til Norge på andre måter. Et eksempel er at man fortsatt har mange ansatte igjen i Norge med et slags administrativt senter. Det vil si at et rent oppkjøp med nye, utenlandske eiere ikke automatisk vil føre til at selskapet mister sin status som norsk aksjeselskap. De viser også til at vurderingen kan være forskjellig ved stiftelsestidspunktet og hvis selskapet i ettertid flytter ledelsen eller administrasjonen helt eller delvis ut av landet.

Hva er så konsekvensene av en ulovlig utflytting av selskapet selskapsrettslig? Finansdepartementet har uttalt at det er et forhold som selskapet plikter å rette opp i. Det må enten skje ved tilbakeflytting eller ved at selskapet oppløses og avvikles.⁵² Generalforsamlingen har en egen plikt til å oppløse et selskap som ikke lenger oppfyller kravene til vedtektene.⁵³ Etter selskapslovgivningen skal selskapet gis en frist til å gjenopprette det ulovlige forhold før det eventuelt skal kunne tvangsoppløses.⁵⁴ Hvis selskapet ikke leverer inn årsregnskap eller har et skattekrav mot seg, kan myndighetene få selskapet oppløst.⁵⁵ Zimmer er kritisk til at skattemyndighetene uavhengig av dette, automatisk kan si at hvis man ikke likviderer selskapet når det ikke er selskapsrettslig hjemmehørende i Norge, så er det kun skattemessig motivert. Det kan være mange ikke skattemessige grunner til å flytte et selskap ut av landet. Typisk vil være at selskaper ønsker å unngå kostnader ved avvikling og nyetablering.⁵⁶

2.4.4 Hvilken vekt kan vi legge på selskapsregler på skatteområdet?

Selv om skatteregler er tett knyttet til, og til dels er avhengig av annen lovgivning, kan det neppe utledes noen alminnelig regel om ”begrepssmitte” fra andre rettsområder til skattelovgivningen. Krav om konsistens eller presumsjon om enhetlig begrepsinnhold i forhold til annen lovgivning bør spesielt ikke gjelde i forhold til regler som er begrunnet i offentlige interesser, tredjemanns interesser osv. For eksempel kan ulovlige inntekter som hovedregel beskattes. Selv om aksjelovgivningen ligger nærmere skattelovgivningen enn mange andre rettsområder, kan det heller ikke her gjelde noen alminnelig regel om at skatteretten skal utlede spesifikke vilkår fra aksjelovgivningen.⁵⁷ Dermed er det fullt mulig å utlede at det ikke er samsvar mellom aksjeloven og skatteloven. Etter min vurdering er det etter redegjørelsen tidligere i oppgaven mulig å anse et selskap som skattemessig utflyttet, selv om det selskapsrettslig ikke har noen

⁵² Utv. 1998 s. 848

⁵³ Aksjeloven § 16-1

⁵⁴ Aksjeloven § 16-16

⁵⁵ Aksjeloven § 16-15

⁵⁶ Zimmer Internasjonal skatterett 2009 s. 321

⁵⁷ Geir Peter Hole i Skatterett 2000 (18) s. 25

plikt til å likvidere selskapet. Dette fordi begrepene ikke er sammenfallende. Det skal mindre til for at et selskap faller inn under aksjelovgivningen enn for at selskapet skal anses hjemmehørende etter skatteloven. Det er heller ingen klare fordeler ved å samkjøre de to ulike begrepene, selv om det i dag er mange av de samme momentene som skal inngå i vurderingen. De to lovene har ulike formål og hensyn å ta, men en lik tolkning vil føre til at et selskap vil bli ansett skattemessig utflyttet samtidig som det inntreffer en plikt til å oppløse selskapet. Det er heller ikke helt klart hva som er gjeldende rett selskapsrettslig for selskaper som velger å flytte ut. Det bekrefter også at det ikke kan tillegges vekt ved den skatterettslige vurdering. Det må derfor konkluderes med at en skattemessig utflytting ikke innebærer et automatisk krav om at selskapet aksjerettslig må likvideres. Spørsmålet om skattemessig utflytting og spørsmålet om selskapsrettslig likvidasjonsplikt må vurderes hver for seg. Det er likevel ikke til hinder for at man kan komme til det resultat at skattemessig utflytting i en konkret sak også er selskapsrettslig likvidasjon.

2.5 Oppsummering av begrepet "hjemmehørende"

Som vi har sett, er det ennå ikke avklart hva man skal legge i begrepet "hjemmehørende". Det fremstår etter min mening som en skjønnsmessig vurdering hvor flere momenter inngår i vurderingen. Det medfører en uklar rettsstilstand hvor det er en risiko for at selskaper vil bli behandlet vilkårlig ut i fra hva skattemyndighetene finner hensiktsmessig i den konkrete situasjonen. Hvorfor det er ulike kriterier for når et selskap skal anses hjemmehørende i Norge ved en innflyttingssituasjon og en utflyttingssituasjon, gir etter min mening dårlig sammenheng i loven. Et selskap som er registrert i utlandet, vil kunne anses skattemessig hjemmehørende i Norge fra stiftelsestidspunktet, hvis styret på ledelsesnivå befinner seg i Norge. Skal det kun legges vekt på hvor selskapet er stiftet og registrert som vilkår for hvor selskapet er hjemmehørende, åpner det for unndragelse fra norsk beskatning. Da vil et selskap kunne stiftes i for eksempel Panama, og drive virksomhet i Norge med alle selskapsfunksjonene i Norge. Samtidig vil selskapet unnsnippe norsk beskatning. Det er ikke tilstrekkelig å ha det som eneste vilkår, fordi det vil føre til en uthuling av det norske skattefundament.

Etter min mening er bedømmelsen for når et selskap stiftet i utlandet skal anses som hjemmehørende i Norge mer avklart, enn når et norskregistrert selskap skal anses skattemessig utflyttet. For et utenlandskstiftet selskap er det avgjørende hvor ledelse på styrenivå finner sted. Det er uttrykt i forarbeidene og er vist til i Høyesterettspraksis.⁵⁸ Disse kriteriene er på den andre siden gunstige for skattyter, på den måte at det er lett å tilpasse seg dem. Det er ikke spesielt vanskelig å ta opp nye styremedlemmer i form av en advokat eller to i et skatteparadis, eller å fjerne dem. Styremøter kan i dag avholdes hvor som helst i verden via telefon og videokonferanser. Slike forhold er ikke lett kontrollerbare, og fører dessuten til at selskaper i mange tilfeller helt lovlig selv kan velge hvor de vil bli ansett som hjemmehørende. Med det nye lovforslaget om skattefri flytting av selskaper mellom EØS-land, åpner dette for betydelig skatteplanlegging.⁵⁹ Spesielt hvis selskapet velger å flytte til et lavskatteland innenfor EØS. For å oppnå skattefri flytting må selskapet reelt etableres med reell økonomisk aktivitet i lavskattelandet innenfor EØS-området. Ved vurderingen av når et norskstiftet selskap skal anses hjemmehørende i Norge er det mer usikkert hva som er gjeldende rett. Hvis man skal legge Utv. 1998 s. 848 til grunn, skal bedømmelsen foregå etter en helhetsvurdering av alle de tilknytningsforhold selskapet har til Norge. Det kan også etter min vurdering føre til en uforutsigbar rettstilstand, hvor det ligger mulighet for forskjellsbehandling av ulike selskaper. Danmark har for eksempel registrering som et tilstrekkelig vilkår for at selskapet skal anses hjemmehørende i landet.⁶⁰ I tillegg vil selskaper med hovedsete i Danmark anses hjemmehørende etter dansk internrett.⁶¹ Som nevnt tidligere, er det en reell fare for unndragelse av norsk beskatning hvis man kun bygger på hvor selskapet er stiftet og registrert. Settes det som vilkår også for et norskstiftet selskap hvor ledelse på styrenivå utøves, vil en oppnå at det er samsvar med når utenlandske selskaper skal anses hjemmehørende i Norge. På den andre siden er det vist til at det er enkelt å tilpasse seg et slikt vilkår. Det kan heller ikke være slik at selskapsreglene har noen avgjørende betydning for hvor et selskap er skattemessig

⁵⁸ Naas m fl 2011 s. 75

⁵⁹ Prop. 78 L 2010–2011

⁶⁰ SKM 2007.151 Playboy Entertainment

⁶¹ Selskabsskatteloven § 1 stk 6

hjemmehørende. For det første stilles det mindre krav til innholdet for å kunne opprettholde et selskap som norsk, aksjerettslig. Dessuten er det ingen alminnelig regel at skatteretten skal utlede spesifikke vilkår fra aksjelovgivningen.

Med den økende globaliseringen har vi sett at det blir vanskeligere å fastslå hvor et selskap skal anses hjemmehørende. Ulike deler av selskapet kan ha tilknytning til mange forskjellige land. Produksjonen kan foregå i ett land, mens utviklingsdelen av produksjonen kan foregå i et annet land. Ledelsen og styret kan sitte i ulike land. Vurderingen av hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende er også langt mer skjønnsmessig enn reglene ved inn- og utflytting av fysiske personer.⁶² Det beste hadde vært om en hadde funnet objektive vilkår for hvor et selskap skal anses hjemmehørende, på linje med reglene for fysiske personer. Det er i praksis kanskje ikke mulig å finne vilkår som vil passe for alle tilfeller. Selskaper utøver forskjellig type virksomhet. Noen selskaper trenger liten grad av styring på ledelsesnivå, mens andre selskaper ikke har noe fast produksjonssted. Andre selskaper driver med tjenester som kun er nettbaserte. Etter min mening vil det være mer hensiktsmessig å ha regler om hvor selskapet er hjemmehørende etter hvor selskapet er reelt etablert og primært utøver sin økonomiske aktivitet. Et annet forslag kan være utslagskriterier på linje med det OECD har foreslått inntatt i mønsteravtalen. Det avgjørende etter forslaget er hvor effektiv ledelse på styrenivå finner sted. Er det ikke mulig å avgjøre hvor dette er, blir neste vurdering en samlet vurdering av hvor selskapet har sterkest økonomisk tilknytning, hvor hoveddelen av selskapets virksomhet utføres og der den øverste daglige ledelse i det vesentlige utføres. Er det ikke mulig å avgjøre hvor selskapet er hjemmehørende etter den vurderingen, vil det være den stat selskapet utleder sin juridiske status som selskapet vil anses hjemmehørende i. Kan det ikke fastsettes hvor selskapet er hjemmehørende etter disse reglene, må statene avgjøre hvor selskapet er hjemmehørende etter gjensidig avtale.

2.6 Uttak av eiendeler

Hvis det ikke fantes regler for skattlegging av eiendeler som forsvinner ut av norsk beskatningsområde, det vil si når skatteplikten opphører etter skatteloven § 2-2, ville det

⁶² Skatteloven § 2-1 (2)

åpne for en omgåelse av skatteloven § 10-71. Da ville man kunne flytte ut eiendelene først, før man flyttet ut selskapet. Da vil en kunne unngå å bli beskattet for latente gevinster. Det ville gi dårlig sammenheng i skatteloven, og samtidig med innføring av utflyttingskatt på selskaper ble det innført regler om utflyttingskatt på eiendeler som forsvinner ut av norsk beskatningsområde. Skatteloven § 9-14 gir hjemmel til å beskatte eiendeler som forsvinner ut av norsk beskatningsområde, uten å ha blitt realisert etter skatteloven § 9-2. Et tilfelle hvor en eiendel mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde uten at den overføres til et annet skattesubjekt, er fysisk flytting av eiendeler fra et morselskap i Norge til et fast driftsted i utlandet. Hvis Norge etter skatteavtalen med det andre land benytter seg av unntaksmetoden, vil eiendelen, etter at det har blitt overført til utlandet, ikke lenger bli beskattet i Norge. Hvis det ikke hadde vært hjemmel for å beskatte en slik situasjon ville dette gi rom for utstrakt bruk av skatteplanlegging ved å flytte eiendelene ut av norsk beskatningsområde før man flytter ut selve selskapet. Det kan i en utflyttingssituasjon oppstå at det er hjemmel både i skatteloven § 9-14 og § 10-71. Når samtlige eiendeler flytter ut, skal § 10-71 gå foran § 9-14 når selskapet ikke lenger er hjemmehørende i Norge.⁶³ Etter min mening kommer ikke dette klart frem av ordlyden, men er en nødvendighet for å gi sammenheng med reglene i § 10-71. Nytt lovforslag vil endre noe på dette.⁶⁴ Da henviser loven direkte til en vurdering etter § 9-14 for eiendelene, når selskapet flytter til en annen EØS-stat. Da er det uttrykkelig nevnt at § 9-14 skal anvendes. Selskaper som flytter eiendeler til land utenfor EØS-området, vil fortsatt beskattes etter hovedregelen i § 10-71. Uansett er det viktig å være klar over at det ikke må ha foregått noen skattemessig realisasjon. Eiendelene og forpliktelsene må fortsatt være i behold hos samme eier også etter utflyttingen.⁶⁵

2.7 Hva skjer på aksjonærnivå når selskapet er flyttet ut av Norge?

Selv om aksjonæren beholder aksjene sine i selskapet når selskapet flytter ut, blir aksjonæren behandlet som om aksjene var realisert.⁶⁶ Det kan fra aksjonærens

⁶³ Ot. Prp. nr 1 2008–2009 pkt 8.5.11

⁶⁴ Prop.78 L 2010–2011

⁶⁵ Naas m fl 2011 s. 215

⁶⁶ Skatteloven § 10-37 (3)

synspunkt virke rart. En aksjonær med en liten aksjepost vil ha liten innflytelse på hvor et selskap velger å være skattemessig hjemmehørende. I den grad selskapet lever videre etter de selskapsrettslige reglene, vil aksjonærer som er hjemmehørende i Norge fremdeles være skattepliktig til Norge.⁶⁷ Ved et senere salg vil derfor aksjegevinsten fortsatt bli beskattet i Norge. Hvis aksjonæren selv velger å flytte, finnes det egne regler for beskatning av dette i skatteloven § 10-70. Umiddelbar beskatning for aksjonærer er blitt kritisert av ESA i flere brev til norske skattemyndigheter.⁶⁸ ESA mener dette er i strid med etableringsretten i artikkel 31 sammenholdt med artikkel 40. Grunnen til at regelen ble lagt til er trolig tankegangen om at utflytting er skattemessig likvidasjon.⁶⁹

2.8 Hva skjer med opparbeidede skatteposisjoner ved utflytting fra Norge?

Skatteposisjoner omfattes ikke av skatteloven § 10-71, men faller inn under skatteloven § 14-48 (3). Den bestemmer at realiserte gevinster og tap som ennå ikke er tidfestet på saldogruppe a, c og d i skatteloven § 14-41, samt gevinst- og tapskontoer skal tas til inntekt eller fradrag når selskapet ikke lenger er hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2. Dermed vil også disse kontoene komme til opphør når selskapet ikke lenger er hjemmehørende i Norge. Hvis selskapet oppløses selskapsrettslig, kommer også disse skatteposisjonene til opphør etter § 14-48 (2). Formålet med bestemmelsen slår ikke til for de eiendeler som forblir skattepliktige til Norge. Men i forarbeidene er det nevnt at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse hvis selskapet fortsetter med begrenset skatteplikt etter skatteloven § 2-3 (1) bokstav b.⁷⁰ Da skal det ikke foretas noe oppgjør av disse skatteposisjonene. Dette gjelder selv om skatteposisjonene er etablert ved realisasjon av driftsmidler som er knyttet til den del av virksomheten som er flyttet ut.⁷¹

⁶⁷ Zimmer 2010 s.380

⁶⁸ "Reasoned opinion" fra ESA til Fin. dep. 2. mars 2011

⁶⁹ Zimmer 2010 s. 380

⁷⁰ Ot. Prp. nr 1 2008–2009 pkt. 8.2.5.1

⁷¹ Lignings-ABC 2010/11 s. 1349

2.9 Praktiske problemer rundt verdifastsettingen

Selskapet risikerer å bli skattlagt for realisasjoner som aldri finner sted, eller for en høyere verdi enn det som faktisk realiseres. Skatteloven § 10-71 sier at utgangsverdien skal settes til markedsverdien på utflyttingstidspunktet. Hvis markedsverdien faller mellom utflyttingstidspunktet og tidspunktet da faktisk realisasjon skjer, vil man kunne betale høyere skatt enn det som det egentlig er grunnlag for. Det kan også oppstå dobbeltbeskatning hvis inngangsverdien i den nye staten er basert på historisk kost, slik Norge legger til grunn ved innflytting. Ved en eventuell realisasjon vil man ha betalt skatt på samme gevinst flere ganger. Motsatt hvis verdien faller til under historisk kost før selve utflyttingen, vil man kunne få fradrag for samme tap flere ganger. Dessuten kan det være praktisk vanskelig å sette riktig markedsverdi på en rekke ulike eiendeler, og dette kan potensielt føre til at det vil oppstå tvist mellom skattemyndighetene og skattyter.

2.10 Eiendeler som blir igjen i Norge

Skatteloven § 10-71 gjør ingen unntak for eiendeler og virksomhet som blir igjen i Norge. Disse blir beskattet fullt ut ved utflyttingen. Dette gir etter min mening dårlig samsvar med resten av skatteloven, fordi Norge fortsatt har full beskatningsrett for disse eiendelene etter skatteloven § 2-3. Det eneste som kan ha skjedd er at selskapet har flyttet sin ledelse ut, mens virksomheten er igjen i Norge i et fast driftssted. Skatteloven § 10-71 gjør ingen unntak i et slikt tilfelle, og forarbeidene fremhever at dette er et bevisst valg. Det ville vært enkelt å føye til i skatteloven § 10-71 at eiendeler og virksomhet som blir igjen i Norge ikke skal beskattes. En slik positiv rettslig regel har man blant annet i dansk rett.⁷²

I forarbeidene er det åpnet for å søke om individuelle skattefritak i skatteloven § 11-22.⁷³ Dette skal i utgangspunktet være lett å få, men dette er ikke nødvendigvis lett å lese ut av lovteksten.⁷⁴ Skatteloven § 11-22 setter flere vilkår for å innvilge en slik søknad. For det første må utflyttingen være ledd i rasjonalisering av virksomheten, eller

⁷² Selskabsskateloven § 5 stk.7

⁷³ Ot. Prp nr 1 2008–2009 pkt 8.5.11

⁷⁴ Zimmer 2009 INT s. 323

ta sikte på å gjøre virksomheten mer rasjonell og effektiv. Da kan man spørre seg om ren utflytting av eiendeler eller virksomhet vil oppfylle vilkårene etter skatteloven § 11-22. Løsningen er ikke helt åpenbar. Dessuten er det et vilkår at fritak bare kan gis når ”omstendighetene i særlig grad taler for det”. Det skal forstås slik at det er et vilkår at det norske skattefundament ikke svekkes ved transaksjonen. Dessuten kan det stilles individuelle vilkår for en slik innvilgelse. Når regelen er utformet slik som den er, må vurderingen nødvendigvis basere seg på en nokså skjønnsmessig vurdering, hvor hensynet til forutberegnelighet for skattyter kan bli vanskelig å oppnå. Ut fra en ren språklig forståelse er det vanskelig å se at utflytting av deler av selskapet i seg selv, er grunn nok til å innvilge en slik søknad. Selskapet må også oppfylle de materielle kravene i skatteloven § 11-22.

Det finnes lite praksis på området, slik at det er vanskelig å fastslå om det faktisk er tilfellet at dette kun er en formell prosess, når man først har fastslått at virksomheten er igjen i Norge i et fast driftssted, eller om skattemyndighetene gjør en reell vurdering av om vilkårene i § 11-22 er oppfylt. Praksis viser at søknader basert på kun administrative eller finansielle fordeler, er avslått. Det samme gjelder rene endringer i eierstrukturen.⁷⁵ Etter min mening vil det være bedre med en lovfesting av retten til å kunne beholde eiendeler med skattemessig kontinuitet. Da slipper man å gå veien gjennom en søknadsprosess, kontinuitet vil følge automatisk for den delen som blir igjen i Norge. Hvis det likevel er slik at det alltid skal gis fritak for eiendeler og virksomhet som blir igjen i Norge, er det ingen grunn til å opprettholde en slik praksis. ESA hevder at en praksis hvor man må søke om fritak for virksomhet som blir igjen i et fast driftssted, i seg selv kan ha en avskrekkende effekt på selskaper som ønsker å flytte til en annen EØS-stat.⁷⁶ De påpeker at selv det å måtte søke om fritak, kan være en restriksjon. I det nye lovforslaget vil det ikke lenger være nødvendig å søke om fritak, dette vil skje automatisk.⁷⁷ Selskaper som flytter til land utenfor EØS-området må fortsatt søke om fritak etter § 11-22. Et alternativ hvis man skal beholde virksomhet igjen i et fast driftssted er å fisjonere ut denne delen i et eget selskap før selve utflyttingen. Da slipper

⁷⁵ Høringsnotat, Fin. Dep. 18. jan. 2010 s. 106

⁷⁶ Reasoned opinion” fra ESA til Fin. dep. 2. mars 2011 s. 20

⁷⁷ Prop.78 L 2010–2011

man prosessen med å søke om fritak og dermed risikere ikke å få den innvilget, men man må passe på å oppfylle de kravene som skattemessig kreves for at det utfisjonerte selskapet skal anses hjemmehørende i Norge. Det betyr at det nye selskapet må ha et eget styre hjemmehørende i Norge, som tar beslutninger vedrørende selskapet. Hvis det er det samme styret som i den delen av selskapet som flytter ut, vil selskapet ikke kunne anses hjemmehørende i Norge. Etter det nye lovforslaget vil det som hovedregel ikke være behov for å søke om fritak for utflytting til en annen EØS-stat, men skatteloven § 11-22 beholdes til spesielle tilfeller. Dessuten vil det fortsatt måtte søkes om fritak når selskaper flytter til et land utenfor EØS-området.

2.11 SE-selskaper i en særstilling?

Det er verd å merke seg at denne vurderingen blir spesiell i forhold til SE-selskaper. SE-selskaper ble innført som egen selskapsform i norsk rett i 2005. Artikkel 8 i SE-forordningen bestemmer at SE-selskapers forretningskontor kan flyttes til en annen EØS-stat, uten at flyttingen medfører at selskapet må oppløses og nystiftes etter selskapsrettslige regler. Det betyr at et slikt selskap ikke trenger å oppløses hvis det vil skifte jurisdiksjon. Hvis forretningskontoret til et SE-selskap flyttes ut av Norge, innebærer ikke dette nødvendigvis at selskapet opphører å være skattemessig hjemmehørende i Norge. Det må bero på de alminnelige regler for når et selskap er hjemmehørende i Norge. I dag er det ikke skattemessig mulig å flytte ut hovedkontoret til et SE-selskap uten å bli beskattet for latente gevinster. Det vil bli rammet av reglene i skatteloven § 10-71 som alle andre selskaper.⁷⁸

2.12 En utilsiktet virkning av skatteloven § 10-71

Skatteloven § 2-2 (6) statuerer globalinntektsprinsippet som vi har i norsk rett. ”*Skatteplikten gjelder all formue og inntekt her i riket og i utlandet*”. Tradisjonelt har norske skattemyndigheters fokus i forhold til hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende, vært om selskaper stiftet i land med gunstigere skatteregime enn i Norge, skal anses hjemmehørende her. Før skatteloven § 10-71 var det etter min mening

⁷⁸ Prop.78 L 2010–2011 s. 37

naturlig å forvente at norske skattemyndigheter ville anse så mange selskaper som mulig for å være hjemmehørende i Norge. Det ville gi størst mulig skatteproveny. Det virker dermed noe rart at norske skattemyndigheter ville ønske å anføre at selskaper ikke lenger er hjemmehørende i landet, men dette har vært tilfellet i flere enkeltsaker.⁷⁹ Hvis selskapet ikke lenger er hjemmehørende i Norge, faller skatteplikten bort så lenge selskapet ikke har virksomhet som får begrenset skatteplikt etter skatteloven § 2-3. Det vil normalt føre til færre skatteinntekter. Med skatteloven § 10-71 kan det være fristende for norske skattemyndigheter å anføre at selskaper ikke lenger skal anses hjemmehørende i Norge, og dermed få anledning til umiddelbar beskatning av selskapet. Hvorfor vil skattemyndighetene dette? Her er et eksempel: Et norsk selskap blir kjøpt opp av utenlandske investorer. Litt etter litt forsvinner ledelse ut av Norge og det kan argumenteres med at selskapet ikke lenger er norsk. Selskapet har typisk betydelige driftsmidler som stiger og synker i verdi i takt med konjunktorene, som for eksempel innen shipping og offshore. Myndighetene vil dermed kunne "tvangsflytte" et selskap når de latente gevinstene er høye. Rettstilstanden for selskapet blir da fort ganske uforutsigbar. På den andre siden åpner dette opp for at selskapene i en viss grad kan planlegge hvor de mener det er mest hensiktsmessig å være skattemessig hjemmehørende. Hvis myndighetene har rom for å gjøre en konkret vurdering, må det også være mulig til en viss grad å tilpasse seg de nye reglene ved skatteplanlegging.

3 Utflytting etter skatteavtalen

3.1 Innledning

Skatteavtalene har ingen bestemmelse som direkte regulerer spørsmålet om utflyttingsskatt. Skatteavtalene gir ikke hjemmel for beskatning, de kan bare innskrenke skatteplikten etter norsk internrett. Hvis selskapet aldri har vært hjemmehørende i Norge etter norsk internrett, vil det ikke være mulig å ilegge selskapet som helhet

⁷⁹ Artikkel i Finansavisen lørdag 12. feb. 2011

utflyttingsskatt. Skatteavtalene har karakter av å være *lex specialis*.⁸⁰ Et selskap som ikke lenger anses som hjemmehørende i Norge, vil som regel anses hjemmehørende i et annet land. Et selskap kan også risikere å bli ansett som hjemmehørende i to stater samtidig etter hvert lands internrett. Det kan skje ved at den ene stat legger avgjørende vekt på selskapets registrering, mens den andre staten legger avgjørende vekt på hvor selskapets ledelse befinner seg. Da regulerer skatteavtalene hvor dette selskapet skal anses hjemmehørende, slik at det unngår skatteplikt til begge land. Hvis skattemyndighetene er ivrige med å anse et selskap som ikke lenger hjemmehørende i Norge, kan man risikere at et selskap ikke er hjemmehørende noe sted. Etter skatteloven § 10-71 blir utflyttingsskatt ilagt hvis selskapet ikke er hjemmehørende etter § 2-2 eller etter skatteavtale. Dermed er det ikke nok å vurdere bare om selskapet er hjemmehørende etter § 2-2. En må også undersøke om selskapet kan bli ansett som hjemmehørende i den andre staten etter skatteavtalen. Blir selskapet det, er vilkåret for å ilegge utflyttingsskatt oppfylt. Hvis skatteavtalene vektlegger andre momenter enn den interne retten, vil det kunne skje at et selskap anses hjemmehørende et annet sted etter skatteavtalen enn etter internretten.

For å vurdere hvor et selskap er hjemmehørende kan det være praktisk å ta utgangspunkt i OECDs mønsteravtale.⁸¹ Det er en modell som er anerkjent som utgangspunkt i mange av de skatteavtalene Norge har inngått. OECDs mønsteravtale er i utgangspunktet ikke bindende for Norge. Det må gjøres gjennom hovedsakelig å inngå bilaterale skatteavtaler. Skatteavtalens hovedformål er å unngå dobbeltbeskatning. De bilaterale skatteavtalene kan avvike noe fra OECDs mønsteravtale.

Skatteavtaler er fra et folkerettslig og statsrettslig synspunkt ordinære traktater. Skatteavtaler som er inngått under 1949-loven er en del av intern norsk rett med trinnhøyde som formell lov.⁸² Med 1949-loven er det ikke nødvendig med et eget etterfølgende lovvedtak for å inkorporere eller transformere skatteavtalen inn i norsk

⁸⁰ Zimmer 2009 INT s. 68

⁸¹ OECD Mønsteravtale på inntekter og kapital 2010

⁸² Zimmer 2009 INT s. 60

rett. Når skatteavtalen blir underskrevet, er den automatisk en del av norsk rett. Skatteavtalene har to metoder for å unngå dobbeltbeskatning. Enten gir man kreditt for betalt skatt i den andre staten, eller så sier man fra seg retten til å skattlegge.

3.2 Tolkning av skatteavtaler

Skatteavtaler må ofte tolkes. Hvis ord og uttrykk i skatteavtalene tolkes ulikt i de aktuelle statene, vil det kunne innebære at dobbeltbeskatning likevel ikke avverges. Siden avtalene har status som traktater, er det folkerettens regler om tolkning av traktater som skal legges til grunn. Myndigheter og domstoler må derfor anlegge en folkerettslig fortolkningsstil ved anvendelse av skatteavtalene. Regler om tolkning av traktater er nedfelt i Wien-konvensjonen om traktatretten av 1969 artikkel 31. Norge har ikke ratifisert konvensjonen, men det er alminnelig antatt at konvensjonens regler om traktattolkning er en kodifisering av folkerettslig sedvanerett, som Norge er bundet av.⁸³ Det grunnleggende prinsipp etter Wien-konvensjonen er at traktater må følges lojalt av partene som har inngått dem, og at alminnelig forståelse av ordlyden er utgangspunkt for tolkningen.⁸⁴ Ordlyden skal også tolkes i lys av traktatens formål og kontekst.

3.3 OECDs mønsteravtale artikkel 4

OECDs mønsteravtale art 4 (1) fastslår at et selskap er hjemmehørende i den av statene hvor selskapet etter intern rett ”*is liable to tax therein by reason of domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature*”. Det avgjørende for om et selskap er å anse som hjemmehørende i et land etter skatteavtalen er om selskapet har alminnelig skatteplikt dit etter landets internrett.⁸⁵ Vurderingen av hvor selskapet er hjemmehørende etter norsk intern rett og skatteavtalene, er ganske sammenfallende.⁸⁶ Norsk rett legger avgjørende vekt på hvor setet for selskapets ledelse befinner seg. Hvis selskapet anses hjemmehørende i to stater etter internrett, er det artikkel 4 (1) i mønsteravtalen som regulerer forholdet. Avgjørende etter artikkel 4 (1) er hvor selskapets ledelse holder til (place of management). Et eksempel hvor et selskap kan bli

⁸³ Rt. 2004 s. 957 PGS avsnitt 41

⁸⁴ Wienkonvensjonen art. 31

⁸⁵ Naas m fl 2011 s. 181

⁸⁶ Skaar 2006 s. 121

ansett som dobbelt hjemmehørende kan være et selskap som er registrert i én stat og har hovedkontor i en annen stat. Staten selskapet er registrert i legger avgjørende vekt på registreringen og anser selskapet som hjemmehørende hos seg. Den andre staten legger vekt på hvor ledelse på styrenivå befinner seg, og anser selskapet hjemmehørende hos seg. Dette kan føre til at begge anser selskapet hjemmehørende hos seg både etter skatteavtalen artikkel 4 (1) og internretten. Hvis en slik situasjon oppstår, skal det avgjøres etter artikkel 4 (3) hvor selskapet er hjemmehørende. Etter artikkel 4 (3) er det avgjørende hvor selskapets virkelige ledelse holder til (place of effective management). Hvis begge land benytter virkelig ledelse som vilkår etter internrett, og begge stater anser den virkelige ledelse å skje hos seg, må det tas stilling til hvilken stat som faktisk har de mest betydningsfulle ledelsesfunksjoner. Mønsteravtalen åpner for at det i tvilstilfeller skal gjøres en helhetsvurdering av alle relevante momenter, for å avgjøre hvor selskapet er hjemmehørende.⁸⁷ Selskapet kan ha ledelse på flere steder, men selskapets virkelige ledelse kan kun være hjemmehørende ett sted ifølge OECD-kommentarene. Når det gjelder de nærmere momenter i vurderingen av hvor selskaper er hjemmehørende, kan kommentarene forstås slik at de åpner for en bredere vurdering enn det som er vanlig etter norsk internrett.⁸⁸ Det synes å være internasjonal enighet om at "virkelig ledelse" er et bedre egnet kriterium enn registrering, når det gjelder å fastsette hvor et selskap skal anses å ha sitt hjemsted. Vilkår som tar utgangspunkt i virksomhetens reelle ledelse i stedet for formelle tilknytningskriterier, er mer effektive i bekjempelsen av illojal bruk av basisselskaper og traktatshopping.⁸⁹ Basisselskaper er typisk selskaper som blir etablert i lavskattland av skattytere som er hjemmehørende i et relativt høyskattland.⁹⁰ Høyskattlandet lar deretter selskapet i lavskattlandet eie de inntektsskapende aktiviteter. Traktatshopping er utnyttelse av skatteavtaler. Det gjøres ved å etablere et selskap i en stat med gunstig skatteavtale. Inntekten kanaliseres så gjennom dette selskapet og eventuelt videre til eiere i en tredje stat.⁹¹

⁸⁷ OECDs Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 s. 88-89

⁸⁸ Skaar 2006 s. 122

⁸⁹ Skaar 2006 s. 122

⁹⁰ Zimmer 2009 INT s. 43

⁹¹ Zimmer 2009 INT s. 44

Når det gjelder spørsmålet om man kan vektlegge OECDs kommentarer, har Høyesterett i Rt. 2008 s. 577 avsnitt 47 uttalt seg om dette. ”*Etter praksis blir kommentarene til mønsteravtalen tillagt vekt ved tolkningen*”. De viser til flere andre Høyesterettsdommer som underbygger dette.

I den grad internrett og skatteavtalene bygger på ulike kriterier for hvor et selskap skal anses hjemmehørende, kan skatteavtalen føre til at selskapet ikke lenger anses hjemmehørende i Norge. Det på tross av at det anses som hjemmehørende i Norge etter norsk internrett. Det står uttrykkelig i skatteloven § 10-71 at vilkåret for å ilegge utflytningsskatt, enten er at selskapet ikke lenger er hjemmehørende etter skatteloven § 2-2, eller anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale. Hvis begge land påstår at selskapet er hjemmehørende etter skatteavtalen, har man i utgangspunktet en dobbeltbeskatningssituasjon som ikke kan løses uten forhandlinger. Artikkel 25 i mønsteravtalen har regler om dette. For skatteavtaler som mangler regler om selskapers hjemmehørighet, vil normalt statenes kompetente myndigheter ved avtale bli enige om hvem som skal være hjemstat. At selskapet blir ansett hjemmehørende to steder samtidig, er ikke alltid en ulempe. Har selskapet underskudd, kan det gi mulighet for fradrag i begge statene.⁹²

4 Strider skatteloven § 10-71 mot Norges forpliktelser etter EØS-avtalen?

4.1 Innledning

EØS-avtalen trådte i kraft 1. januar 1994 og er en folkerettslig avtale som Norge er bundet av. Det vil nå bli redegjort for om skatteloven § 10-71 er i samsvar med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Avtalens hoveddel har status som formell norsk lov.⁹³ Det betyr at EØS-reglene går foran andre norske bestemmelser, som regulerer samme

⁹² Zimmer 2009 INT s. 133

⁹³ Lov 27.11.1994 nr 109 § 1

forhold i tilfelle av motstrid.⁹⁴ EØS-reglene har direkte virkning på norsk rett. Det betyr at reglene kan anvendes direkte for norske domstoler. EØS-avtalens formål er et ønske om å skape et felles marked innenfor EU-landene.⁹⁵ Materielt er det snakk om de fire friheter som skal sikre dette.⁹⁶ De fire friheter innebærer fri utveksling av varer, tjenester, arbeidskraft og kapital.

EUs regler om skatte- og avgiftsharmonisering er som det klare utgangspunkt ikke omfattet av EØS-avtalen.⁹⁷ Selv om skattepolitikken ikke er omfattet av EØS-avtalen, må statene i sin skattepolitikk holde seg innenfor de rammer som EØS-avtalen setter. EF-retten har få bestemmelser som tar opp spørsmålet om direkte beskatning, og EØS-avtalen har ingen bestemmelser som berører direkte beskatning. Hindringer i direkte beskatninger må derfor vurderes opp mot de fire friheter. I utgangspunktet er skattenivå og skattesystemer en del av hvert enkelt lands kompetanseområde, hvor statene selv velger hvordan reglene og nivået skal utformes.

Første gang det ble fastslått av EFTA-domstolen at direkte skatter var beskyttet av EØS-avtalen var i Fokus bank-dommen.⁹⁸ Domstolen uttaler at som hovedregel er skattesystemet til en EFTA-stat som er part i EØS-avtalen ikke omfattet av EØS-avtalen. EØS/EFTA-statene må imidlertid utøve sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med EØS-retten. Dette innebærer at EU og EØS-statene er forpliktet til å utøve sin beskatningskompetanse i samsvar med de grunnleggende friheter.⁹⁹ Selv om EFTA-domstolen kun utgir rådgivende uttalelser, er det etter Fokus bank-dommen klart at EFTA-domstolens uttalelser har direkte virkning som norsk internrett, og har forrang fremfor alminnelig norsk lovgivning.¹⁰⁰

⁹⁴ EØS-avtalen artikkel 2

⁹⁵ EØS-avtalen artikkel 1

⁹⁶ Sejersted 2005 s. 93

⁹⁷ Sejersted 2005 s. 255

⁹⁸ Sak E-1/04 Fokus

⁹⁹ Ot. Prp nr. 1 2008–2009 pkt. 8.3.1

¹⁰⁰ Naas m fl 2011 s. 114

Spørsmålet om utflyttingsskatt for selskaper og forholdet til etableringsretten har ennå ikke vært direkte oppe for hverken EF-domstolen eller EFTA-domstolen. Land som Danmark, Nederland, Spania, Belgia og Portugal er allerede stevnet til EF-domstolen på grunn av sine regler om utflyttingsskatt.¹⁰¹ En avgjørelse her vil kunne få avgjørende vekt for om den norske utflyttingsskatten er i strid med EØS-retten. Norske regler skal fortolkes i samsvar med relevante avgjørelser fra EF-domstolen.¹⁰² EFTAs overvåkningsorgan ESA har påpekt at norske skatteregler på utflytting av selskaper er i strid med Norges forpliktelser gjennom EØS-avtalen. De har uttalt at Norge har feilet i å overholde forpliktelsene i EØS-avtalen artikkel 31, 34 og 40. ESA har i den forbindelse vist til at reglene innebærer tidligere og potensielt høyere skatteplikt i grenseoverskridende situasjoner, sammenlignet med tilsvarende innenlandske transaksjoner som vil kunne gjennomføres med skattemessig kontinuitet.¹⁰³ ESA hevder Norge først kan beskatte gevinster opparbeidet i Norge etter at eiendelene er realisert. Det er heller ikke tilstrekkelig å kunne søke om skattefritak for virksomhet som blir igjen i Norge. Det er reell risiko for ikke å få en slik søknad innvilget. Det bør skje automatisk for å være i tråd med etableringsretten. ESA hevder også at kravet om at eiendelene må bli igjen i et fast driftssted er i strid med etableringsretten.¹⁰⁴

EFTA-domstolen har avgitt få saker om inntektsskatt, men derimot har EF-domstolen behandlet en lang rekke saker om tolkning av EF-traktaten og inntektsskatt. Spørsmålet er hvilken vekt EF-dommer kan tillegges ved tolkning av EØS-avtalen. Svaret må være at det som alminnelig regel ikke er noen forskjell på tolkning av de to traktatens bestemmelser om de fire friheter, og dette innebærer at EF-domstolens tolkninger av EF-traktaten har direkte betydning for tolkningen av EØS-avtalen.¹⁰⁵ Det følger også av EFTA-domstolens praksis at det blir lagt vekt på EF-dommer i EØS-retten. Det klare utgangspunktet er at EØS-avtalens bestemmelser skal tolkes i samsvar med EU-reglene. Homogenitetsmålsetningen kommer til uttrykk i EØS-avtalens artikkel 6. EØS-avtalens

¹⁰¹ Pressemelding fra EU-kommisjonen 27. jan. 2011 IP/11/78

¹⁰² EØS-avtalen artikkel 6

¹⁰³ Naas m fl 2010 s. 118

¹⁰⁴ ESA brev til Norge, "Reasoned Opinion" Brussels 2. Mars 2011

¹⁰⁵ Zimmer 2009 INT s. 94

artikkel 6 sier at bestemmelsene, såfremt de er materielt like, skal fortolkes i samsvar med de relevante rettsavgjørelser fra EF-domstolen.

4.2 Særlige rettskildespørsmål rundt tolkningen av EØS-avtalen

I norsk rett er ordlyden et tungt rettskildemessig moment ved tolkningen. Ordlyden er riktig nok utgangspunktet ved tolkningen av EØS-avtalen, men oppbygningen av avtalen gjør at det ofte er mer vanskelig å avgjøre gjeldende rett bare ved en ren ordlydstolkning. Gjennom en rekke EF-dommer vil rettspraksis ofte kunne gi svar på hvordan ordlyden skal tolkes. EF-domstolen har i liten grad selv følt seg bundet av ordlyden, og har i stedet lagt større vekt på formålsbetraktninger.¹⁰⁶ Forarbeider i EF-retten har liten eller ingen betydning, siden de ikke er alminnelig tilgjengelig og ofte bare er uttrykk for en stats syn blant forhandlingspartene.

4.3 Er utflyttingsskatt i strid med EØS artikkel 31 og 34 om retten til fri etablering?

Etableringsretten beskytter fysiske personer og selskapers rett til å drive næringsvirksomhet i medlemslandene og deres rett til å bevege seg fritt mellom disse. Å gjennomføre en slik etableringsfrihet innebærer betydelige utfordringer. Årsaken er at næringsvirksomhet er regulert i mange detaljerte og inngripende regler i nasjonalstaten.¹⁰⁷

Artikkel 31 lyder som følgende:

”I samsvar med bestemmelsene i denne avtale skal det ikke være noen restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat

¹⁰⁶ Bullen s. 80–81

¹⁰⁷ Bullen 2005 s. 377

på en annen av disse staters territorium. Dette skal gjelde også adgangen til å opprette agenturer, filialer eller datterselskaper for så vidt angår borgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat som har etablert seg på en av disse staters territorium. Etableringsadgangen skal omfatte adgang til å starte og utøve selvstendig næringsvirksomhet og til å opprette og lede foretak, særlig selskaper som definert i artikkel 34 annet ledd, på de vilkår som lovgivningen i etableringsstaten fastsetter for egne borgere, med forbehold for bestemmelsene i kapitlet om kapital.”

Hovedregelen sier det ikke skal være noen restriksjoner for fysiske personers rett til å etablere seg i en annen stat. Dette blir omtalt som primær etablering.¹⁰⁸ Dette skjer ved at en fysisk person etablerer sin selvstendige næringsvirksomhet i en fremmed EØS-stat, men det gir også rett til såkalt sekundær etablering.¹⁰⁹ Dette skjer ved opprettelse av filialer eller datterselskaper i en annen EØS-stat. EØS-avtalens artikkel 34 bekrefter at de samme reglene om fri etableringsrett også gjelder for juridiske personer.

Artikkel 34 lyder som følgende:

”Når det gjelder anvendelsen av bestemmelsene i dette kapittel, skal selskaper som er opprettet i samsvar med lovgivningen i en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen avtalepartenes territorium, likestilles med fysiske personer som er statsborgere i EFs medlemsstater eller EFTA-statene.”

Det må innebære at forskjellsbehandling og restriksjoner over landegrensene i utgangspunktet er forbudt, men at det kan være situasjoner hvor det likevel kan tillates å innføre regler som strider mot etableringsretten. En skatt som utløses fordi selskapet krysser en landegrense er ikke et insentiv til å krysse den.

¹⁰⁸ Sejersted 2005 s. 391

¹⁰⁹ Sejersted 2005 s. 391

Som nevnt tidligere, gir ikke ordlyden i EØS-avtalens artikler alltid så stor hjelp for å fastslå om noe er i strid med avtalen. Likevel er det mulig å utlede litt av ordlyden i EØS-avtalens artikkel 31. For å vurdere om utflyttingsskatt er i strid med artikkel 31 er det nyttig å se på hvordan ordet restriksjon skal forstås. Språklig sett betyr restriksjon en innskrenkning. Kjentegnet ved restriksjoner er at de kan "hindre", "avholde" eller "avskrekke" rettighetssubjektene fra å benytte seg av sin rett til fri bevegelse.¹¹⁰ Fokus i restriksjonsvurderingen er hvilken virkning den nasjonale foranstaltning har på et rettighetssubjekts mulighet for å benytte seg av sin rett til fri bevegelse. Diskriminering som språklig sett er et synonym til restriksjon har i EU-retten et litt annet innhold enn innholdet i begrepet "restriksjon". EU-domstolen definerer diskriminering som forskjellsbehandling av sammenlignbare situasjoner, men det er ofte en sammenheng mellom disse begrepene. Formålet med reglene om de fire friheter er å avskaffe hindringer og restriksjoner for økonomisk aktivitet over landegrensene, mens middelet er å oppstille et diskrimineringsforbud.¹¹¹ Sammenhengen mellom diskriminering og restriksjon kommer til uttrykk blant annet i Saint-Gobain-dommen.¹¹²

"Den forskjellsbehandling, ikke hjemmehørende selskapers filialer utsettes for i forhold til hjemmehørende selskaper, og den restriksjon, dette innebærer for friheten til å velge formen for en sekundær etablering, må betraktes som en og samme tilsidesettelse av traktatens artikkel 52 og 58."

Av uttalelsen følger at restriksjonen ble forårsaket av forskjellsbehandlingen og at den nasjonale foranstaltningens diskriminerende og restriktive karakter innebar en og samme tilsidesettelse av reglene om etableringsretten. Derfor setter etableringsretten både et diskrimineringsforbud og et restriksjonsforbud. I diskusjonen om en regel strider mot etableringsretten er det ikke alltid så enkelt å skille disse to begrepene.

¹¹⁰ Bullen 2005 s. 169

¹¹¹ Bullen 2005 s. 169

¹¹² C-307/97

4.4 En svensk dom om utflyttingsskatt

4.4.1 Innledning

Siden det ikke finnes noen norsk Høyesterettspraksis om utflyttingsskatt er i strid med etableringsretten, kan det være interessant å se hvordan nordiske land har behandlet dette spørsmålet. I Sverige er det avsagt en Høyesterettsdom på området. Dommen har ikke noen direkte rettskildemessig vekt i norsk rett, men argumentene kan gi veiledning i vurderingen av de norske reglene. I norske skattesaker er utenlandsk rett sjelden tillagt vekt som et komparativt argument.¹¹³ Nordisk rettspraksis kan likevel tillegges vekt basert på harmoniseringshensyn, det vil si ønske om å ha tilnærmet like regler med andre nordiske land. Uansett vil utenlandsk rettspraksis på tilnærmet like regler bidra til å kaste lys over de norske reglene.¹¹⁴ Mangelen på norsk rettspraksis vil også kunne gi økt rettskildemessig vekt av utenlandske dommer. EU-kommisjonen har påpekt i en ”grunnlagt uttalelse” at den svenske utflyttingsskatten på selskaper som flytter ut av Sverige er i strid med etableringsretten.¹¹⁵

4.4.2 Svensk dom

I den svenske regjeringens svar tilbake til EU-kommisjonen anerkjenner svenske myndigheter at den svenske utflyttingsskatten er i strid med etableringsretten.¹¹⁶ I svaret tilbake henviser de til en intern svensk dom.¹¹⁷ I dommen som er avsagt av Regeringsrätten 24. april 2008 tar domstolen opp spørsmålet om utflyttingsskatt er i strid med retten til fri etablering i EF-traktaten. Domstolen slår fast at de svenske skattereglene for utflytting av selskaper er i strid med etableringsretten. Saken gjaldt et svensk AB som var eid av et maltesisk selskap. Selskapet drev med eiendomsforvaltning, og samtlige eiendommer lå i Storbritannia. Det skulle gjøres en omorganisering, og etter dette ville tre av styremedlemmene holde til på Malta. Disse

¹¹³ Ole Gjems-Onstad s. 71

¹¹⁴ Leegaard Utv. 3 2001 s. 20

¹¹⁵ ”Grunnlagt uttalelse” fra EU-kommisjonen 17. april 2008

¹¹⁶ Brev fra regeringskansellet til kommisjonen 18. november 2008

¹¹⁷ Den svenske Regeringsrätten 24. april 2008 sak 6639-06/Malta fallet

tre styremedlemmene skulle også være selskapets nye administrative ledelse og erstatte selskapets administrerende direktør.

Det første spørsmålet som måtte besvares av domstolen var hvor selskapet skulle anses hjemmehørende. Selskapet måtte anses som ikke lenger hjemmehørende i Sverige for å kunne ilegge utflyttingsskatt. Alle selskapets ledelsesfunksjoner var flyttet til Malta, og maltetiske myndigheter anså selskapet som hjemmehørende på Malta. Svensk rett bygger på et formalistisk syn hvor registrering er et tilstrekkelig vilkår for å anse selskapet hjemmehørende i Sverige. Derfor ble selskapet ansett som fortsatt hjemmehørende i Sverige etter svensk internrett. Etter skatteavtalen som legger vekt på hvor selskapets ledelse på styrenivå er, ble selskapet ansett som hjemmehørende på Malta. Domstolen slår først fast at det finnes intern hjemmel for å beskatte selskapet når det opphører å være hjemmehørende i Sverige.¹¹⁸ Siden eiendommene ikke lå i Sverige ville selskapet ikke ha noe fast driftssted igjen i Sverige, og det innebar at selskapet kunne beskattes for utflyttingen. Det var forskjellen mellom den skattemessige verdien og markedsverdien på ulike eiendeler som ble beskattet ved utflyttingen. Svenske skatteregler gir også en rett til utsettelse av skatt i seks år av selskapets årlige overskudd. Overskuddet skulle også komme til direkte beskatning når selskapet flyttet ut. Spørsmålet ble om en slik beskatning var i strid med EU-retten. Domstolen slår fast at retten til fri etablering kommer til anvendelse. Domstolen slår deretter fast at reglene er i strid med etableringsretten i EU-traktaten. Domstolens begrunnelse er at selskaper som har virksomhet i utlandet, blir behandlet ufordelaktig i forhold til selskaper som kun har virksomhet knyttet innad i Sverige. Domstolen mener likevel at en slik regel i utgangspunktet kan forsvares ute i fra allmenne hensyn. Skattegevinster opptjent i et land bør også kunne beskattes i det landet, men vurderingen kan ikke stoppe der. Det må også avgjøres om reglene er proporsjonale i forhold til hva reglene skal verne, eller om resultatet kan oppnås på en mindre inngripende måte. Dette er en vurdering som alltid skal gjøres og springer ut fra ulovfestet rettspraksis fra EF-domstolen.¹¹⁹ Domstolen kom til at reglene ikke er proporsjonale, og målet kan oppnås på en mindre inngripende måte. Domstolen uttaler at eiendommene i dette tilfellet ikke skal kunne

¹¹⁸ Inkomstkattelag (1999:1229) kap. 6 §§ 3 og 4

¹¹⁹ C-55/94 premiss 37 og C- 9/02 premiss 49

beskattes før de virkelig blir solgt. Selskapet hadde også krav på utsettelse av skatt på overskudd på lik linje med selskaper hjemmehørende i Sverige. 1. januar 2010 innførte Sverige en regel om at utflyttingsskatten ikke forfaller til betaling før de aktuelle eiendelene faktisk realiseres dersom selskapet flytter til en annen EØS-stat.¹²⁰ Etter min mening er dommen et tydelig tegn på at også de norske reglene om utflyttingsskatt kan være i strid med EØS-avtalen.

4.5 EF-dommer om retten til fri etablering som berører skatteområdet

Som nevnt tidligere kan EF-dommer ha betydning når man skal vurdere om de norske reglene for utflyttingsskatt er i strid Norges forpliktelser gjennom EØS-avtalen. Daily Mail-saken er starten på spørsmålet om selskaper kan flytte ut hovedkontoret og beholde sin status som selskap etter stiftelsesstatens lovgivning eller gå veien om oppløsning.¹²¹ Hvorfor er dette relevant i vurderingen av utflyttingsskatt? Hvis det ikke er mulig å flytte ut selskapet uten å oppløse selskapet, vil det også påvirke skattemessig ved at det ville gjennomføres et skattemessig likvidasjonsoppgjør av selskapet. Utflyttingsskatt er et ganske nytt fenomen, og det er interessant å se hvordan man forholdt seg til utflytting av selskaper og skattlegging av gevinster før reglene ble innført. I utgangspunktet var Daily Mail en selskapsrettslig problemstilling, men det var klart det også ville få skattemessige konsekvenser. Daily Mail viser igjen at det er et tett forhold mellom selskapsreglene og skattereglene. Saken dreide seg i første øyekast om det er mulighet for å flytte hovedsetet fra ett land til et annet uten å gå veien om oppløsning. En konsekvens av dette ville være at det er mulig å flytte latente gevinster ut av hjemstaten uten å bli beskattet for det.

I Daily Mail-saken tok EF-domstolen stilling til spørsmålet om et selskap kan flytte hovedkontoret, og samtidig beholde sin status som selskap etter stiftelsesstatens lovgivning. Det vil si om etableringsretten også beskytter en rett til etterfølgende primær etablering i en annen stat.¹²² Dette ble drøftet i forhold til tilsvarende regler som

¹²⁰ Naas m fl s. 121

¹²¹ Sak 81/87 Daily Mail

¹²² Kølle 2009 s. 28

vi finner i EØS-avtalen, og har dermed en direkte overføringsverdi til forståelsen av om de norske reglene er i strid med etableringsretten.

Flyttingen krevde imidlertid samtykke fra britiske myndigheter. Det mente selskapet var i strid med etableringsretten. EF-domstolen viser til at selskaper i motsetning til fysiske personer kun eksisterer i kraft av nasjonal lovgivning, som regulerer deres opprettelse og funksjon. Derfor vil vurderingen bli annerledes ved vurderingen av om et selskap kan flytte ut og når en fysisk person kan flytte ut.

I britisk rett er det på selskapsrettens område i utgangspunktet mulig å etablere hovedsete og hovedkontor utenfor Storbritannia ved å søke om tillatelse fra britiske skattemyndigheter. Dette uten å miste sin status som juridisk person eller sin egenskap som britisk selskap. Etter britisk skattelov er det kun selskaper som er hjemmehørende i Storbritannia som er pålagt britisk selskapsskatt. Det skattemessige hjemsted er hvor hovedsetet befinner seg. Saken ble ikke vurdert opp mot en mulig omgåelse av skattereglene fordi det var klart at selskapet faktisk ville flytte sin sentrale ledelse ut. Selskapet ville med utflyttingen opprette kontorer og avholde styremøter i Nederland. Det var klart at muligheten for å unngå beskatning også var ett av hovedmotivene. Daily Mail hadde etter den skattemessige utflyttingen var gjennomført, et klart mål om å selge sine direkte investeringer og porteføljeinvesteringer de eide i andre selskaper. I disse investeringene lå det betydelige latente skattemessige verdier. Gevinsten av salget skulle de bruke til å kjøpe opp aksjer i eget selskap. Hvis de ville få gjennomslag for å kunne flytte skattemessig hjemsted til Nederland, ville de kunne benytte seg av en såkalt "step up". Det vil si at de ved å flytte inn til Nederland fikk skrevet opp de latente gevinstene til markedsverdi, uten å bli beskattet. Deretter kunne de selge aksjene med den nye oppjusterte verdien. Riktig nok ville de bli beskattet av de gevinstene som blir opptjent etter at de blir ansett som skattemessig hjemmehørende i Nederland.

Det første spørsmålet som ble reist i saken var om det er i strid med etableringsretten at et selskap stiftet i henhold til en medlemsstat, ikke hadde rett til å flytte sitt hovedsete uten å måtte oppløse selskapet. Hvis det var mulig å flytte hovedsetet, måtte domstolen

ta stilling til om det kunne gjøres betinget av samtykke fra nasjonale myndigheter, hvor samtykke ville bero på selskapets skatteforhold.¹²³ EF-kommisjonen svarte at det på nåværende stadium i EF-retten var opp til hver enkelt medlemsstat å fastsette hvilke betingelser som skal gjelde for å kunne overføre sitt hovedsete fra en stat til en annen. Kommisjonen uttaler at på det nåværende tidspunkt eksisterer selskaper kun i kraft av lovgivningen i det landet selskapet er stiftet. De sier også at etableringsfriheten er et av fellesskapsrettens grunnleggende prinsipper, og at det inkluderer retten til å etablere seg i en annen stat, også for selskaper. Selv om disse bestemmelsene ifølge ordlyden hovedsakelig skal sikre nasjonal behandling i mottakerstaten, innebærer det samtidig et forbud mot at opprinnelsesstaten forhindrer at deres selskaper etablerer seg i den andre staten i overensstemmelse med dens lovgivning.¹²⁴

Domstolen presiserer også at de forskjeller som er mellom ulik nasjonal lovgivning om vilkår for et selskaps tilknytning og overførsel av hovedsete ikke er løst ved reglene om retten til fri etablering, men må løses gjennom lovgivningsarbeid eller inngåelse av avtaler. De viser til daværende EF artikkel 220 som sier at det er opp til medlemsstatene selv å inngå forhandlinger for å sikre opprettholdelse av et selskaps status som juridisk person, i de tilfeller der hjemstedet flyttes fra en stat til en annen.

Konklusjonen var derfor at etableringsretten i EF-retten ikke kunne tolkes slik at det gir en rett for et selskap til å kunne flytte sitt hovedsete fra en stat til en annen uten å måtte oppløse selskapet. Når det ikke var mulig å flytte hovedsete, var det heller ikke nødvendig å ta stilling til om det er i strid med etableringsretten å stille vilkår for utflyttingen. Dommen er av mange oppfattet som en støtte for hovedseteteorien. At resultatet av å tillate en slik utflytting også ville medføre at selskaper kunne flytte ut uten å bli beskattet for store latente gevinster, må også antas å ha betydning. Samtidig er det ikke tvilsomt at domstolens tolkning i Daily Mail-saken innebærer en klar innskrenking i selskapets grenseoverskridende næringsfrihet. Det hindrer selskaper i å endre organiseringen av virksomheten innenfor det indre marked som de selv finner

¹²³ C-81/87 Daily Mail premiss 11

¹²⁴ C-81/87 Daily Mail premiss 16

hensiktsmessig. Det kan være mange ikke-skattemessige hensyn som gjør at et selskap ønsker å flytte deler eller hele selskapet til en annen stat innenfor EØS-området.

EF-domstolens begrunnelse i Daily Mail er blitt kritisert i juridisk teori. Britisk selskapslovgivning åpner for å flytte hovedsete uten å oppløse selskapet. Nederlandsk lovgivning åpnet også får at selskaper stiftet i en annen stat kan flytte sitt selskap til Nederland uten å miste sin status som juridisk person i fraflyttingsstaten.¹²⁵ Det gjorde det strengt tatt ikke nødvendig å måtte inngå forhandlinger etter artikkel 220. Reelt sett kunne utflyttingen gjennomføres til tross for fraværet av relevant sekundærlovgivning og relevante traktater mellom medlemsstatene. Det eneste hinder for utflyttingen var kravet om emigrasjonstillatelse fra britiske skattemyndigheter. Reelt sett ble selskapet nektet utflyttet på skattemessig grunnlag, til tross for at selskapslovgivningen ikke satte en stopper for dette.

Denne forståelsen av EU-traktaten ble bekreftet i EF-domstolens avgjørelse i Überseering.¹²⁶ Saken gjaldt et hollandsk selskap som saksøkte et tysk selskap for dårlig utført malerarbeid på sin eiendom i Tyskland. På den ene siden var et nederlandsk selskap, Überseering BV som var registrert i Amsterdam. På den annen side var et selskap som var hjemmehørende i Tyskland, Nordic Construction Company Baumanagement GmbH. Spørsmålet i saken var om Überseering BV etter flytting av hovedsetet til Tyskland, og som etter tysk rett mente skulle være underlagt tysk lovgivning, hadde rett til å nekte partsevne og rettsevne for selskapet. Domstolen fant at et slikt krav om nystiftelse for å få partsevne utgjorde en restriksjon på selskapets etableringsrett. Slik sett legger EF-domstolens praksis begrensninger på anvendelse av seteteorien.¹²⁷

Deretter diskuterer domstolen om dette kan forsvares ut i fra læren om allmenne hensyn. Domstolen konstaterer først at tilfellet ikke faller utenfor fellesskapsrettslige bestemmelser om etableringsretten. De påpeker etterpå at det er en forskjell i denne

¹²⁵ Bullen 2005 s. 260

¹²⁶ Sak C-208/00 Überseering

¹²⁷ Sejersted m fl 2004 s. 389

saken og Daily Mail-saken. De viser til at Daily Mail-saken bare angikk forholdet til den staten der selskapet var opprettet. I denne saken gjaldt imidlertid forholdet mellom et selskap som var opprettet og fremdeles eksisterte i en EU-stat, og myndighetene i en annen EU-stat der selskapet ønsket å utøve næringsvirksomhet. For et selskap som er stiftet i én stat og som flytter sin hovedadministrasjon eller hovedforetak, synes rettsstillingen derfor å være at det i EU-traktaten avgjøres etter den opprinnelige hjemstatens rett om selskapet er opprettet og fortsatt eksisterer som rettssubjekt der. I *Überseering* tok domstolen heller ikke avstand fra konklusjonen i Daily Mail, men presiserte premissene i dommen og viste til at faktum var annerledes. Domstolen konkluderer dermed med at staten selskapet var stiftet i hadde adgang til å sette restriksjoner for flytting av selskapets hovedsete til en annen stat og samtidig opprettholde sin juridiske person.¹²⁸

Den foreløpig siste EU-dommen om et selskap kan flytte selskapsrettslig har EF-domstolen vurdert i *Cartesio*-dommen.¹²⁹ *Cartesio* var et ungarsk kommandittselskap som var stiftet etter ungarsk rett. Selskapet ønsket å flytte selskapets registrerte hjemsted til Italia, men ble nektet dette av ungarske myndigheter. Ungarske myndigheter mente det ikke var mulig å flytte sitt operative virksomhetssete til en annen EF-stat og samtidig forbli under ungarsk aksjelovgivning. Intern selskapsrett i Ungarn sa at et ungarsk selskap er hjemmehørende der selskapet har sitt hovedsete. Hvis selskapet ønsket å flytte sitt virksomhetssete til Italia, måtte selskapet først oppløses i Ungarn og deretter nystiftes i Italia. Saken ble brakt inn for EF-domstolen. Selskapet ønsket å flytte sitt hjemsted til en annen stat i EU-området samtidig som det ønsket å opprettholde sin status som ungarsk selskap. Selskapet mente denne adgangen var beskyttet av fellesskapsretten og retten til fri etablering. Selskapet ønsket også å få svar på om det ene og alene var opp til hver enkelt stat å avgjøre om et selskap kunne flytte selskapsrettslig uten å måtte oppløses. I dommen blir det først referert til Daily Mail-sakens premiss om at selskaper som er opprettet etter nasjonal rett kun eksisterer i kraft av den nasjonale lovgivning. Deretter pekes det på at det i samme dom konstateres at ulike medlemsstater har ulike vilkår for hvordan et selskap som ønsker å flytte ut skal

¹²⁸ Sak C-208/00 *Überseering* premiss 70

¹²⁹ C-210/06 *Cartesio*

behandles. Dette er også tatt hensyn til i EF-traktatens artikkel 58 hvor etableringsretten sidestiller vedtektsmessig hjemsted, hovedkontor og hovedvirksomhet som tilknytningsmoment.¹³⁰ Deretter peker de på at i Überseering-dommen blir presisert at muligheten for å flytte et selskap fra en stat selskapet er stiftet i eller har hovedsete i, er regulert i den nasjonale lovgivning. De viser til at det i Überseering-dommen er gitt adgang til å ilegge restriksjoner på flyttingen av det faktiske hovedsete og samtidig å beholde sin juridiske status der selskapet opprinnelig var hjemmehørende. Det fastslås også at spørsmålet ennå ikke er løst ved reglene om etableringsretten, men skal løses ved lovgivningsarbeid eller inngåelse av avtaler. Kun i de tilfeller hvor et selskap etter nasjonal rett kan påberope seg den europeiske etableringsretten, kan man vurdere om en begrensning i å flytte et selskap ut uten å måtte oppløse selskapet, er i strid med etableringsretten i EF-traktaten.¹³¹ Dermed blir konklusjonen at staten kan nekte et selskap under beskyttelse av den nasjonale lovgivning å flytte det vedtektsmessige hjemsted til en annen stat uten å gå veien om oppløsning.

Domstolen uttaler likevel i et obiter dictum at dette er noe annet enn situasjonen hvor et selskap ønsker å flytte til en annen EU-stat ved å omdanne selskapet til et selskap som reguleres av den andre medlemsstatens lovgivning. I de tilfeller er det kun tungtveiende allmenne hensyn som kan rettferdiggjøre nasjonale regler som forhindrer at et selskap flytter til en annen medlemsstat. Hvis et selskap flytter ut og samtidig oppløses og opprettes igjen etter den andre stats lovgivning, kan ikke stiftelsesstaten kunne hindre en slik utflytting med et krav om oppløsning og likvidasjon. Dette er beskyttet av etableringsretten, og kan kun opprettholdes begrunnet i tvingende allmenne hensyn.¹³²

Avgjørelsen innebærer at hovedseteteorien kan anvendes ved utflytting av norske selskaper fra Norge til andre EU-stater. For selskaper som flytter inn til Norge kan ikke hovedseteteorien anvendes. Det er beskyttet av etableringsfriheten. For selskaper som er lovlig stiftet i en annen EØS-stat må stiftelsesteorien anvendes, slik at selskapet kan være stiftet og ha hovedsete i en annen EØS-stat og samtidig drive virksomhet i Norge.

¹³⁰ C-210/06 Cartesio premiss 104-106

¹³¹ Roland Mörsdorf 2009 s. 29-30.

¹³² C-210/06 premiss 112

Dommen gjelder kun selskapsrett, og har derfor begrenset betydning for spørsmålet om medlemsstaters adgang til å ilegge skatteforpliktelser ved utflytting av selskaper.

4.6 EF-dommer om utflyttingsskatt på fysiske personer

EU-kommisjonen har uttalt seg om uttaksbeskatning i en meddelelse til Europarådet og Europaparlamentet den 19. desember 2006.¹³³ Der henvises det til to dommer avsagt om utflyttingsskatt på fysiske personer er i strid med etableringsretten. Disse dommene er interessante fordi kommisjonen uttrykkelig sier at prinsippene lagt til grunn i disse sakene kan få tilsvarende anvendelse på vurderingen av om utflyttingsskatt på selskaper er i strid med EU-traktaten.

Den første saken omhandler en fysisk person som flytter sitt skattemessige hjemsted fra Frankrike til Belgia.¹³⁴ Etter fransk internrett var det hjemmel for umiddelbar skattlegging på urealiserte gevinster på aksjer ved utflytting. Det på tross av at gevinsten ennå ikke var realisert. Formålet med regelen var å hindre skatteunndragelse. EF-domstolen vurderte om dette var i strid med etableringsretten i EF-traktaten. I dommen blir det slått fast at når en person behandles ufordelaktig i forhold til en person som beholder sitt bosted i Frankrike, er det i strid med etableringsretten. Den eneste grunnen til at skattyter blir skattelagt er at han flytter fra en stat til en annen. Dette kan påvirke om en person ønsker å slå seg ned i en annen medlemsstat eller ikke. Selv om det er mulig ved søknad å slippe beskatning, er dette ikke tilstrekkelig, da fritak ikke blir gitt automatisk og er underlagt strenge betingelser. For eksempel er det et krav om å stille sikkerhet for skattekravet. Dette fratrar skattyter råderetten over formuesgodet og bare det fastslår EF-domstolen har en restriktiv virkning. Det neste spørsmålet blir om det er hensyn som rettferdiggjør en slik regel. De momentene som kan rettferdiggjøre dette blir omtalt i punkt 4.9 og utover i oppgaven. I denne omgangen er det nok å konstatere at slik umiddelbar beskatning ble bedømt i strid med etableringsretten i EF-traktaten.

¹³³ COM (2006) 825

¹³⁴ C-9/02 Lasteyrie du Saillant

Konklusjonen ble igjen bekreftet i en senere EF-dom.¹³⁵ Saken sto mellom en nederlandsk statsborger og skattemyndighetene i landet. En person flyttet sitt bosted fra Nederland til Storbritannia. Etter internrett i Nederland var det anledning til å beskatte skattyter for sine gevinster som ennå ikke var realisert når han flyttet hjemsted til en annen EØS-stat. Formålet var å sikre at gevinster opptjent mens N var bosatt i Nederland ble beskattet i Nederland. Etter anmodning av N ble det gitt ti år utsettelse av skattebetalingen. Domstolen konstaterer først at etableringsretten i EU-traktaten kommer til anvendelse. Domstolen slår deretter fast at utflyttingsskatt er i strid med etableringsretten, selv om det ikke stilles krav til sikkerhet. Den påpeker også at ikke ble tatt hensyn til det kurstapet som inntraff etter at flyttingen av bosted var gjennomført. Selv om N fikk utsatt skatten, ble det ikke tatt hensyn til at aksjene falt i verdi etter at N skiftet bosted.¹³⁶

4.7 Kan utflyttingsskatt likevel opprettholdes selv om det er konstatert at de strider mot etableringsretten?

Selv om det er konstatert at de interne reglene strider mot etableringsretten, er det to viktige unntak som kan rettferdiggjøre et slikt inngrep. Det er et lovbestemt unntak i EØS-avtalen artikkel 33. Den gir adgang til å særbehandle fremmede statsborgere når det er fastsatt i lov eller forskrift og begrunnet med hensynet til offentlig orden, sikkerhet og folkehelsen. Det er antatt at denne bestemmelsen ikke får anvendelse på området for direkte skatter. Det andre unntaket følger av EF-domstolens rettspraksis og er ulovfestet. Hvis en nasjonal regel er i strid med fellesskapsretten i EU kan den likevel kunne opprettholdes hvis fire kumulative vilkår er oppfylt:

- 1. Den nasjonale regel anvendes både på egne statsborgere og andre EU- borgere uten noen form for forskjellsbehandling.*
- 2. Det er begrunnet i læren om tvungne allmenne hensyn.*

¹³⁵ C-470/04 N-saken

¹³⁶ C-470/04 N-saken premiss 37

3. Den er egnet til å oppnå det formålet det forfølger.

4. Den må ikke gå lenger enn det som er nødvendig for å oppnå resultatet (proporsjonalitet).¹³⁷

4.8 Er utflyttingsskatt forskjellsbehandling?

Skatteloven § 10-71 behandler alle selskaper hjemmehørende i Norge som velger å flytte ut likt. Der det blir et skille, er mellom selskaper som flytter sitt hovedsete rundt i Norge og de som flytter hovedsete til et annet land. De som flytter hovedsete til en annen norsk kommune slipper å betale skatt på latente gevinster, mens de som flytter til en annen stat må betale. Denne forskjellsbehandlingen kan påvirke om et selskap ønsker å flytte til en annen EØS-stat, og utgjør dermed en restriksjon som kan hindre etableringsretten.¹³⁸ Dette er også kommet til uttrykk som et relevant moment i Marks & Spencer-dommen premiss 31.¹³⁹ ”Selv om bestemmelsene om etableringsfriheten ifølge dens ordlyd skal sikre nasjonal behandling i vertsstaten, innebærer det samtidig et forbud mot at opprinnelsesstaten legger hindringer i veien for at en av dens statsborgere etablerer seg i en annen medlemsstat, eller at et selskap som er stiftet i overensstemmelse, med dens lovgivning gjør det.”

4.9 Kan restriksjonen begrunnes i allmenne hensyn?

Selv om skatteloven § 10-71 er i strid med etableringsfriheten, kan likevel regelen opprettholdes på bakgrunn av allmenne hensyn. I Lasteyrie-dommen anfører de franske myndighetene at regelen kan begrunnes i hensynet til å forebygge skatteunndragelse. Det har også norske myndigheter anført er en grunn til innføring av utflyttingsskatt.¹⁴⁰ Hvis det ikke er en internrettslig hjemmel for beskatning av latente gevinster ved utflytting av selskaper, kan det gi incentiver til å flytte selskaper til en stat hvor det er

¹³⁷ C-55/94 premiss 37 og C-9/02 premiss 49

¹³⁸ C-9/02 Lasteyrie du Saillant premiss 48

¹³⁹ C-446/03 premiss 31

¹⁴⁰ Ot. Prp nr 1 2008–2009 pkt.8.5.1.3

lavere skatt. Hvis for eksempel den staten selskapet flytter til tillater en oppskrivning av verdiene inn i landet til markedsverdi, vil selskapet risikere at man slipper helt å skatte av den latente gevinsten. EF-praksis har akseptert regler som skal beskytte mot rene skatteunndragelsestilfeller.¹⁴¹ I Lasteyrie-dommen tar dommerne avstand fra at dette alltid er tilfellet når en fysisk person velger å flytte fra en stat til en annen. Dommen uttaler at det kan være mange andre årsaker enn rent skattemessige for at man ønsker å flytte bosted fra en stat til en annen. Det kan ikke oppstilles en generell formodning om at det ved ethvert skifte av bosted er et ønske om å unndra beskatning. For selskaper kan det være foretningmessige hensyn som gjør at et selskap ønsker å flytte hjemsted. Så skatteloven § 10-71 rammer ikke bare de rene skatteunndragelsestilfellene. Selskaper ønsker for eksempel å komme nærmere markedene sine, eller komme seg innfor handels- og tollbarrierer. Formålet med skatteloven § 10-71 om å hindre skatteunndragelse kan etter min mening oppnås med mindre inngripende eller mindre restriktive tiltak. Dette blir behandlet i punkt 4.11

4.10 Hindre uthuling av det norske skattefundament

Norske myndigheter begrunner skatteloven § 10-71 med behovet for å beskytte det norske skattefundament mot uthuling. Behovet er begrunnet i at det før skatteloven § 10-71 var begrenset adgang til å skattelegge urealiserte kapitalgevinster ved uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde. Manglende hjemmel for skattelegging i disse tilfellene vil medføre at gevinster opparbeidet mens eiendelene har tilknytning til Norge, ikke blir skattelagt her. Uten skatteloven § 10-71 kan selskaper før et planlagt salg flytte selskapet ut av Norge for og omgå norske skatteregler. I Lasteyrie-dommen blir det påpekt at tap av skatteinntekter i seg selv ikke er et tvingende hensyn som kan begrunne en regel som strider med etableringsretten.¹⁴² Den omstendighet at en medlemsstat går glipp av en skatteinntekt på grunn av at skattyter skifter hjemsted, som i seg selv også er mer gunstig skattemessig kan ikke i seg selv begrunne restriksjon på etableringsretten.

¹⁴¹ C-9/02 Lasteyrie du Saillant premiss 50

¹⁴² C-9/02 premiss 60

Myndighetene har også vist til at EF-domstolen likevel har akseptert at det såkalte skattemessige territorialprinsippet kan begrunne forskjellsbehandling eller restriksjoner. Prinsippet innebærer at den enkelte medlemsstat i utgangspunktet har beskatningsretten til inntekter som er opparbeidet i vedkommende stat.¹⁴³ Dette er blant annet kommet til uttrykk i Marks & Spencer-dommen.¹⁴⁴ Den konkrete saken sto mellom et britisk selskap og skattemyndighetene i landet. Spørsmålet var om det var mulig å motregne et underskudd oppstått i et utenlandsk datterselskap med et overskudd i morselskapet hjemmehørende i Storbritannia. Det ble fastslått at en nektelse av en slik overføring utgjorde en restriksjon i forhold til retten til fri etablering, men at reglene forfulgte et lovlig formål. Dette ut i fra en helhetsvurdering av tre forhold.

For det første var overskudd og underskudd i skattemessig henseende to sider av samme sak, som skulle behandles symmetrisk innenfor rammen av samme skattesystem, for å sikre en avbalansert fordeling av beskatningskompetansen mellom de berørte medlemsstatene. For det andre hvis det ble tatt hensyn til underskuddet i morselskapet ville det være en risiko for at underskuddet ble fradragsført to ganger. For det tredje vil dette medføre en risiko for skatteunndragelse, hvis det ikke ble tatt hensyn til underskuddet i datterselskapets etableringsstat.¹⁴⁵ Domstolen påpeker at et lavere skatteproveny alene ikke kan anses som et tvingende allment hensyn, men etter en helhetsvurdering kommer de frem til at regler som hindrer slik overføring kan være nødvendig ut i fra allmenne hensyn. Det norske skattesystemet bygger ikke på et skattemessig territorialprinsipp, men på globalinntektsprinsippet.¹⁴⁶ Eiendeler som kommer inn til Norge blir satt til historisk kostpris og ikke markedsverdi på innflyttingstidspunktet. Selges eiendelen vil Norge også kunne få skatteinntekter får gevinst opptjent i utlandet.

EF-domstolen har derfor akseptert at retten til å kunne skatlegge gevinster som har oppstått i medlemsstaten når de faktisk blir realisert kan forsvare regler som i

¹⁴³ Ot. Prp. nr 1 2008–2009 pkt.8.3.1

¹⁴⁴ C-446/03

¹⁴⁵ C-446/03 premiss 43

¹⁴⁶ Skatteloven § 2-2 (6)

utgangspunktet er i strid med etableringsretten. Det er med på å opprettholde sammenhengen i det nasjonale skattesystemet. Norske myndigheter hevder utflyttingsskatt sikrer gevinster opptjent i Norge blir beskattet i Norge.¹⁴⁷ ESA hevder dette synet ikke kan opprettholdes. Norge har i dag inngått informasjonsutvekslingsavtaler med de fleste EØS-landene herunder bestemmelser om bistand til skatteinnkreving. Slik at Norge har reell mulighet til å inndrive kravet også etter at selskaper flytter ut av Norge. ESA konkluderer med at utflyttingsskatt ikke er nødvendig for å sikre tilstrekkelig forebygging av skatteunndragelse.¹⁴⁸

4.11 Er det mulig å oppnå samme resultat med mindre inngripende regler?

Kravet om proporsjonalitet blir først relevant når det er konstatert at beskatningsordningen forfølger et lovlig formål. Norge har inngått skatteavtaler med alle EU-landene og har inngått gjensidige avtaler om samarbeid om inndrivelse av skatter med de aller fleste av disse. Det er dermed praktisk mulig å inndrive et skattekrav når eiendelen faktisk blir solgt i den andre staten.

Det kan også argumenteres for at formålet kan oppnås med mindre restriktive midler, enn skattlegging på grunnlag av at selskapet ikke lenger er hjemmehørende i Norge. Problemet er at det kreves betaling for gevinster som ennå ikke er realisert, og dermed må selskapet ut med kontanter det i utgangspunktet ikke har tilgjengelig, fordi formuesgodet ennå ikke er solgt.

Parallelt med utflyttingsskatt av selskaper er det for fysiske personer som flytter ut, mulig å utsette beskatningen mot å stille sikkerhet.¹⁴⁹ Ved flytting til en annen EØS-stat gis utsettelse uten sikkerhetsstillelse på visse vilkår. Plikten til å betale for den latente gevinsten bortfaller helt hvis eiendelene ikke er realisert innen fem år fra utflyttingstidspunktet. En slik rett til utsettelse vil være mindre inngripende. Etter min mening kan en femårsregel også ha en viss avskrekkende effekt for selskaper som

¹⁴⁷ Ot. prp. nr. 1 2008–2009 pkt. 8.5.1

¹⁴⁸ Naas m fl 2011 s. 119

¹⁴⁹ Skattloven § 10-70 (7)

ønsker å flytte ut. Selskapet har "låst" eiendelen i fem år hvor de ikke kan realisere eiendelen uten at det utløser utflytningsskatt. Selv en slik utsettelse kan være i strid med etableringsretten. Det er tidligere nevnt at krav om sikkerhetsstillelse er et brudd på etableringsretten. Det er mindre inngripende å få en utsettelse uten krav om å stille sikkerhet. Spørsmålet er om selve utsettelsen også er i strid med etableringsretten? ESA uttaler at et krav om utsettelse kan være et proporsjonalt tiltak for å sikre at gevinst opptjent i Norge blir beskattet i Norge.¹⁵⁰ Norge kan også pålegge selskapet å opplyse norske skattemyndigheter om eiendelen er solgt eller ikke i den andre staten. Slik som å fylle ut en årlig erklæring om eiendelen er solgt eller ikke. Det kan begrunnes i hensynet til effektiv skattekontroll. Det er et relevant hensyn som i visse tilfeller kan rettferdiggjøre restriksjoner i etableringsfriheten. Hensynet til å hindre skatteunndragelse er et relevant hensyn, men skatteloven § 10-71 rammer ikke kun de tilfellene. Den rammer også selskaper som har foretningmessige grunner til å flytte ut. Etter de nye lovreglene vil eiendeler som flyttes til en annen EØS-stat når selskapet flytter ut kunne få utsettelse etter reglene i skatteloven § 9-14.¹⁵¹

4.12 Skatteloven § 10-71 fører til en potensielt høyere skatt på eiendeler

Et annet problem ved utflytningsskatten er at det er markedsverdien på utflytningstidspunktet som blir lagt til grunn. Hvis eiendelen i etterkant synker i verdi, har man betalt skatt av verdier som aldri er opptjent, men kun ligget latent i en periode uten at eiendelen er blitt realisert. Om en skal ta hensyn til et potensielt verdifall ved utflytting er i strid med EØS-avtalen, er etter min mening usikkert. Det kan anføres på den andre siden at å ta hensyn til verdifall kan skape vesentlige administrative byrder. Et selskap kan overføre verdier mellom et fast driftsted og et hovedkontor i mange transaksjoner. Det kan det være vanskelig for norske skattemyndigheter å holde rede på.

¹⁵⁰ ESA. "Reasoned Opinion". Brussels 2. Mars 2011

¹⁵¹ Prop. 78 L 2010–2011 s. 38

4.13 Er direkte skattlegging av aksjeeiere i strid med EØS-avtalen?

Argumentet om å beskytte det norske skattefundament er ikke overbevisende i forhold til aksjonærer i selskaper som flytter fra en medlemsstat til en annen. Når aksjonæren fortsatt er bosatt i Norge vil jo beskatningsretten fortsatt være i behold. En aksjonær som sitter på aksjer i et selskap som flytter hjemsted ut fra Norge vil måtte beskattes som om aksjene var realisert, mens en aksjonær som beholder aksjer i et selskap som ikke flytter ut slipper. ESA har uttalt at dette ikke kan begrunnes i hensynet til territorialprinsippet i skatteretten.¹⁵² Formålet kan oppnås med mindre restriktive regler. Argumentasjonen om at det skal hindre skatteunndragelse er neppe holdbart da norske skattmyndigheter fortsatt har beskatningsretten. Skattyter har for eksempel fortsatt plikt til å levere selvangivelse.

4.14 Konklusjon

Etter gjennomgangen av flere EF-dommer på området er det etter min mening klart at skatteloven § 10-71 i sin nåværende form strider med etableringsretten i EØS-avtalen. Det er heller ikke allmenne hensyn som kan rettferdiggjøre regler i strid med etableringsfriheten. Etter min mening er endringene som er foreslått i ny proposisjon et forsøk på å få reglene i samsvar med EØS-avtalen, selv om skattemyndighetene ikke vil innrømme at skatteloven § 10-71 direkte er i strid med EØS-avtalen. Hvis de gjør det vil de risikere erstatningssøksmål. De sidene som er i strid med etableringsretten er at det ikke gis automatisk fritak for eiendeler som blir igjen i et fast driftsted i Norge. Etter min mening er det også klart at reglene om umiddelbar beskatning av aksjonæren er i strid med etableringsretten. Aksjonæren er fortsatt bosatt i Norge med plikt til å levere årlig selvangivelse. Om utflyttingsskatt i seg selv er i strid, eller om det kan stilles vilkår for utflytting er litt mer tvilsomt. På den ene side er det et legitimt hensyn at gevinster opptjent i Norge bør beskattes i Norge. På den andre siden har det ikke foregått noen realisasjon og det beste hadde vært en løsning hvor eiendelen først ble beskattet ved faktisk realisasjon. Om det er i tråd med etableringsretten å stille et krav om sikkerhetsstillelse må vurderes opp mot muligheten for å kunne unndra beskatning. Det er ikke avklart om krav om sikkerhetsstillelse er i strid med etableringsfriheten. Det

¹⁵² ESA. "Reasoned Opinion". Brussels 2. Mars 2011 pkt. 5.3.2.2

er også problematisk at begrepet ”hjemmehørende” ikke har noen klar definisjon. Noe som gjør rettstilstanden uklar. Det åpner for at både selskaper og skattemyndigheter om hverandre kan spekulere hvor det er mest gunstig at et selskap skal være skattemessig hjemmehørende.

5 Avsluttende kommentarer om forslag til endringer i skatteloven § 10-71.

5.1 Innledning

Den 25. mars 2011 sendte Finansdepartementet en proposisjon til Stortinget som vil innebære en endring av utflyttingsbeskatningsreglene i skatteloven § 10-71 og § 10-37 om forslagene vedtas.¹⁵³ Etter min oppfatning er denne endringen et forsøk på å tilpasse seg EØS-lovgivningen slik at beskatningsreglene ikke lenger er i strid med Norges forpliktelser i EØS-avtalen. Skattemyndighetene anfører at endringene av skatteloven § 10-71 er et ønske om å tilpasse seg de nye reglene for grenseoverskridende omorganiseringer. Etter disse endringene vil uttak av eiendeler og forpliktelser i det vesentlige behandles likt, uavhengig av om det skjer ved en selskapsutflytting, ved uttak av eiendeler og forpliktelser, eller ved en grenseoverskridende fisjon/fusjon innenfor EØS.¹⁵⁴

5.2 Redegjørelse for endringer av skatteloven § 10-71

Det blir nå mulig å slippe umiddelbar beskatning på latente gevinster ved utflytting. Utflyttingen kan skje til normalskatteland innenfor EØS, eller ved flytting til et lavskatteland innenfor EØS må selskapet være reelt etablert og drive reell økonomisk aktivitet i den andre staten for å bli omfattet av fritaket.¹⁵⁵ Det vil for det første si at de eiendelene og forpliktelsene som blir igjen i Norge slipper å bli beskattet som om de var

¹⁵³ Prop. 78 L 2010–2011

¹⁵⁴ Prop. 78 L 2010–2011 s. 36

¹⁵⁵ Prop. 78 L 2010–2011 s. 36

flyttet ut. For de eiendelene og forpliktelsene som blir igjen i Norge, og som får begrenset skatteplikt etter skatteloven § 2-3 ikke lenger være nødvendig å søke om fritak etter skatteloven § 11-22. Dette skjer nå automatisk ved at skatteloven § 10-71 henviser direkte til reglene i skatteloven § 9-14. Skatteloven § 11-22 vil fortsatt måtte benyttes for selskaper som flytter til andre land utenfor EØS-området som vil ha eiendeler igjen i et fast driftsted i Norge.

De eiendelene som mister tilknytning til norsk beskatningsområde skal behandles etter reglene i skatteloven § 9-14. Dermed kan det for de eiendelene som mister tilknytning til norsk beskatningsområde gis utsettelse med skatteplikten. Hvis selskapet flyttes til en EØS-stat hvor man etter overenskomst kan kreve utlevert opplysninger er det ingen krav til sikkerhetsstillelse. Hvis eiendelen ikke er realisert innen fem år faller skatteplikten helt bort. Departementet presiser at det ikke skal være valgdgang til om utflyttingen skal gjennomføres med skattemessig kontinuitet. Hvis det ligger tapsposisjoner ved utflyttingen kunne det tenkes at selskapet ønsket en umiddelbar beskatning og fradrag på de urealiserte tapene. Selskapet ville etter min mening da også få en ny inngangsverdi i det landet selskapet flytter inn til som ville være lavere enn den skattemessige kontinuitetsverdien. Hvis eiendelen igjen stiger i verdi etter utflyttingen ville gevinsten beskattes i den nye staten. Hvis selskapet selger eiendelen innen fem år blir spørsmålet om hele gevinsten/tapet skal føres i Norge, eller om deler av gevinst/tapet som er oppstått etter at selskapet er flyttet ut skal tilordnes den nye staten? For å hindre dobbeltbeskatning vil selskapet kunne få kredittfradrag for skatt betalt i utlandet for den del av gevinsten som også blir beskattet i den nye staten.¹⁵⁶

Departementet foreslår å presisere at det skal gjelde et unntak fra realisasjonsbeskatning ved likvidasjon etter norsk selskapsrett som gjennomføres etter at selskapet er flyttet ut. Skattemessig vil således et selskap som flytter hjemsted ikke bli betraktet som likvidert selv om det er dette som skjer rent pratisk. Vilkåret er at selskapet opprettes i en annen EØS-stat med skattemessig kontinuitet og at den andre staten tillater en slik innflytting uten krav om oppløsning og likvidasjon av selskapet.

¹⁵⁶ Skatteloven § 9-14 (11) bokstav c

Disse endringene for også konsekvenser på aksjonærnivå. Aksjonærer i selskaper som flytter ut skattemessig skal slippe å bli beskattet som om selskapet var likvidert. Dette skjer ved at man endrer ordlyden i skatteloven § 10-37.

Det er verdt å nevne at de nye reglene fortsatt ikke er vedtatt og dermed ikke er gjeldende rett før de blir vedtatt av Stortinget. Det er også slik utflytting til andre land enn de som er omfattet av EØS-avtalen, fortsatt vil bli omfattet av hovedregelen om umiddelbar beskatning av latente gevinster. Med det nye lovforslaget blir det stor forskjell på om selskapet flytter til et annet EØS-land, eller til et land utenfor EØS-området. En mulig tilpasning for selskaper vil etter dette være å gjennomføre utflyttingen i to etapper. Først til et EØS-land før man flytter videre ut av EØS-området. I proposisjonen er det forutsatt at eiendelene fortsetter med samme inngangsverdi ved utflyttingen. Det gjenstår å se om de nye reglene vil være tilstrekkelig til å hindre strid med EØS-retten og etableringsfrihten.

6 Register

6.1 Litteraturliste

Bullen, Andreas: EU, EØS og Skatt 1. utg. Oslo 2005.

Bråthen, Tore: Hovedseteteorien eller stiftelsesteorien i Festskrift til Helge Johan Thue 2007

Dajani, Omar G. m fl: EØS- avtalen og norsk skatterett 1. utg. Oslo 2003.

Eckhoff, Andres og Knudsen, Gudmund i Festskrift til Finn Berg Jacobsen 2000

Gjems-Onstad Ole: Norsk bedriftsskatterett 7. utg. Oslo 2008.

Leegaard, Thor: Skattemessig hjemsted for aksjeselskap – Utilstrekkelig lovgivning I: Utv. Nr. 3- 2001.

Kølle, Trojahn Marianne: Exitbeskatning af danske selskaper København 2009

Naas, Henning m fl: Norsk Internasjonal skatterett 1.utg. Oslo 2011.

Sejersted, Fredrik m fl: EØS-rett 2. utg. Oslo 2004.

Skaar, Arvid Aage m fl: Norsk skatteavtalerett 1.utg. Oslo 2006.

Sundby, Anne Cathrine: Det nye selskapsrettlige landskap I: Lov og rett nr 7-8 2005.

Terra, Ben J.M and Wattel, Peter J: European Tax Law. Fifth edition. The Netherlands 2008.

Zimmer, Fredrik: Internasjonal inntektsskatterett 4. utg. Oslo 2009.

Zimmer, Fredrik: Lærebok i skatterett 6. utg. Oslo 2009.

Zimmer, Fredrik m fl: Bedrift, Selskap og Skatt 5.utg. Oslo 2010.

6.2 Lover og forskifter

Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt

Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning

Lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak

Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde

Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper

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

6.3 Forarbeider

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

Ot. prp. nr 86 81997–1998) Ny skattelov

Ot. prp nr. 1 (2007–2008) Skatte. Og avgiftsopplegget 2008 – Lovendringer

Ot. prp nr. 1 (2008–2009) Skatte. Og avgiftsopplegget 2009 – Lovendringer

Prop.78 L (2010–2011) Endringer i skatteloven (skattefrie omorganisering mv.)

6.4 Norsk rettspraksis

Rt. 1991 s. 943

Rt. 2002 s. 1144

Rt. 2008 s. 577

6.5 Nordisk rettspraksis

SKM 2007.151 Playboy Entertainment

Den svenske Regeringsrätten sak 6639-06/Malta fallet

6.6 EFTA-domstolen

E-1/04 Fokus Bank ASA og Den norske stat v/Skattedirektoratet

6.7 EF-domstolen

C -81/87 Daily Mail

C-307/97 Campagnie de Saint-Gobain

C-208/00 Überseering BV

C-9/02 Lasteyrie du Saillant

C-470/04 N-saken

C-446/03 Marks&Spencer plc

C-210/06 Cartesio

6.8 Utvalget

Utv. 1995 s. 481 FIN

Utv. 1998 s. 220 Sentralskattekontoret for storbedrifter

Utv. 1998 s. 848 FIN

Utv. 2011 s. 123 FIN

6.9 Andre dokumenter

ESA. "Grunngitt uttalelse". Brussels 2. Mars 2011 saksnr: 63460

EU-kommisjonen. "Grunngitt uttalelse" Brussels 28. april 2008 saksnr:200/2372

Brev fra regeringskanseliet til kommisjonen 18. november 2008 saksnr:200/2372

Høringsnotat – om skattemessig behandling av omorganisering og omdanning av virksomhet. Finansdepartementet 18. januar 2010

Ravnaas, Ernst: Artikkel i Finansavisen lørdag 12. februar 2011, Tvangsforvisning av selskaper

Pressemelding fra EU-kommisjonen 27. januar 2011 IP/11/78 Direct taxation: Commission requests Ireland to amend restrictive exit tax provisions for companies

Svensk Inkomstskattelag 1999:1229

Roland Mörsdorf: Utflytting av norske selskaper til Europa, Nordisk Tidsskrift for selskapsret, 2009 nr 1/2

Lignings- ABC 2010/11

