

# **UTFLYTTINGSSKATT**

Skatteloven §§ 10-70 og 14-25, og forholdet til  
skatteavtaler og EØS-avtalen

Kandidatnummer: 441  
Veileder: Arvid Aage Skaar  
Leveringsfrist: 25.april 2007

Til sammen 17.982 ord

24.04.2007

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
<b>1.1</b>	<b>Oppgavens tema</b>	<b>1</b>
<b>1.2</b>	<b>Historikk</b>	<b>2</b>
1.2.1	Selgende gruppe	2
1.2.2	Betydelig aksjesalg	3
1.2.3	Femårsregelen	4
1.2.4	Femårsregelen i skatteloven § 2-3 tredje ledd	5
<b>1.3</b>	<b>Problemstillinger</b>	<b>5</b>
1.3.1	Fremstilling og vurdering av den gjeldende regel om beskatning ved utflytting	5
1.3.2	Vurdering av utflyttingsskatten mot Norges forpliktelser etter skatteavtalene	5
1.3.3	Vurdering av utflyttingsskatten mot Norges forpliktelser etter EØS-avtalen	5
<b>1.4</b>	<b>Metode og rettskilder</b>	<b>6</b>
<b>1.5</b>	<b>Avgrensninger</b>	<b>6</b>
<b><u>2</u></b>	<b><u>GJELDENE RETT FOR SKATTEGGING AV GEVINST PÅ AKSJER MV. VED UTFLYTTING</u></b>	<b><u>7</u></b>
<b>2.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>7</b>
<b>2.2</b>	<b>Ikrafttredelse</b>	<b>8</b>
<b>2.3</b>	<b>Gjeninnføring av femårsregelen</b>	<b>9</b>
<b>2.4</b>	<b>Formålet med regelen</b>	<b>10</b>
<b>2.5</b>	<b>Vilkårene for utflyttingsskatt</b>	<b>11</b>
2.5.1	Hvilke subjekter omfattes av utflyttingsregelen?	11
2.5.2	Hvilke objekter omfattes av utflyttingsregelen?	13
2.5.3	Innvinning og tidfesting	16
2.5.4	Gevinst over kroner 500.000,-	19
<b>2.6</b>	<b>Fradrag for tap</b>	<b>20</b>

<b>2.7</b>	<b>Utsettelse med innbetalingen</b>	<b>23</b>
<b>2.8</b>	<b>Reduksjon, bortfall mv.</b>	<b>26</b>
2.8.1	Realisasjon etter 5 år	26
2.8.2	Tilbakeflytting til Norge	28
2.8.3	Realisasjon til lavere verdi enn beregnet	28
2.8.4	Utbyttetillegg	29
2.8.5	Kreditfradrag	30
<b>3</b>	<b><u>ER UTFLYTTINGSREGELEN I STRID MED MØNSTERAVTALEN?</u></b>	<b><u>32</u></b>
<b>3.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>32</b>
<b>3.2</b>	<b>Kommer Mønsteravtalen til anvendelse før skattyter anses utflyttet?</b>	<b>33</b>
<b>3.3</b>	<b>Har Norge forpliktet seg til ikke å anvende andre skattepliktutløsende kriterier enn realisasjon?</b>	<b>35</b>
<b>3.4</b>	<b>Medfører bostedsstatens eksklusive beskatningsrett at utflyttingsregelen er i strid med Mønsteravtalen?</b>	<b>36</b>
<b>3.5</b>	<b>Er skattekravet utløst før utflyttingen?</b>	<b>38</b>
<b>3.6</b>	<b>Oppsummerende konklusjon</b>	<b>40</b>
<b>4</b>	<b><u>ER UTFLYTTINGSREGELEN I STRID MED NORGES FORPLIKTELSER ETTER EØS-AVTALEN?</u></b>	<b><u>42</u></b>
<b>4.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>42</b>
<b>4.2</b>	<b>Relevante bestemmelser i EØS-avtalen</b>	<b>43</b>
<b>4.3</b>	<b>Innebærer den norske utflyttingsskatten en restriksjon for utøvelse av etableringsfriheten?</b>	<b>44</b>
4.3.1	Innledning	44
4.3.2	Restriksjonsvurderingen der Norge krever sikkerhetsstillelse	45
4.3.3	Restriksjonsvurderingen der Norge gir automatisk utsettelse med innbetalingen	46

<b>4.4</b>	<b>Unntak fra forbudet mot restriksjoner</b>	<b>49</b>
4.4.1	Innledning	49
4.4.2	Forhindre skatteflukt	49
4.4.3	Beskyttelse av skattefundamentet	50
4.4.4	Sammenhengen i skattesystemet	50
4.4.5	Fordeling av beskatningskompetansen etter territorialprinsippet	54
4.4.6	Effektiv skattekontroll	57
<b>4.5</b>	<b>Oppsummerende konklusjon</b>	<b>60</b>
<b><u>5</u></b>	<b><u>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER</u></b>	<b><u>62</u></b>
<b><u>6</u></b>	<b><u>LITTERATURLISTE</u></b>	<b><u>63</u></b>

# 1 Innledning

## 1.1 Oppgavens tema

Gevinst ved realisasjon av aksjer i norsk eller utenlandsk selskap er i norsk intern rett skattepliktig som alminnelig inntekt<sup>1</sup> for fysiske personer som er bosatt i riket.<sup>2</sup> Det er også tilsvarende fradragsrett for tap.<sup>3</sup> Dersom skattyter flytter slik at han ikke lenger har alminnelig skatteplikt hit, og deretter realiserer aksjer i norske eller utenlandske selskaper, er imidlertid ikke en eventuell gevinst skattepliktig til Norge etter de alminnelige regler. Det vil si at Norge ikke har hjemmel til å skattlegge slik gevinst uten en særlig regel om utflyttingsskatt. Og dette medfører også at skattytere kan unngå å betale skatt til Norge av aksjegevinst ved å flytte ut av landet slik at alminnelig skatteplikt til Norge opphører, før realisasjon skjer.

Gevinst ved realisasjon av andel i norsk eller utenlandske selskap er skattepliktig til Norge som alminnelig inntekt<sup>4</sup> dersom personen er bosatt her,<sup>5</sup> og tilsvarende tap er fradragsberettiget i alminnelig inntekt.<sup>6</sup> Dersom skattyter flytter ut før realisasjon av andelen er reglene mer uklare. Spørsmålet er om personer bosatt i andre land kan være skattepliktige hit etter regelen i skatteloven § 2-3 første ledd litra b. Finansdepartementet har i flere uttalelser ansett utenlandsk deltakers realisasjon av andel i norsk selskap som

---

<sup>1</sup> Lov av 26.mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt § 5-1 annet ledd, jf § 10-31 første ledd. Heretter "skatteloven".

<sup>2</sup> Skatteloven § 2-1 første ledd, jf niende ledd.

<sup>3</sup> Skatteloven § 6-2 første ledd, jf § 10-31 annet ledd.

<sup>4</sup> Skatteloven § 5-1 annet ledd, jf § 10-44 første ledd første punktum.

<sup>5</sup> Skatteloven § 2-1 første ledd, jf niende ledd.

<sup>6</sup> Skatteloven § 6-2 første ledd, jf § 10-44 første ledd annet punktum.

skattepliktig hit som ledd i utøvelse eller deltakelse i ”*virksomhet... som drives eller bestyres herfra*”.<sup>7</sup> Men standpunktet har vært kritisert.<sup>8</sup>

Dette tilsier at det er noe varierende behov for utflyttingsskatt for aksjer og andeler. For aksjer er det overhodet ikke noen hjemmel for beskatning etter utflytting uten en særlig utflyttingsregel. Gevinsten på aksjene kan knytte seg til verdier som er skapt mens vedkommende var bosatt i Norge, og av den grunn kan det være naturlig med skattepliktig hit. Også for andeler er det behov for hjemmel for skattlegging dersom det deltakerlignede selskapet slutter å drive virksomhet i Norge; da har Norge ikke lenger hjemmel for å beskatte gevinst ved realisasjon av andelen ettersom skattyter da ikke lenger kan sies å utøve eller drive slik virksomhet her. Og verdistigning på andelen har gjerne i slike tilfeller tilknytning til virksomheten som ble drevet i riket. Dessuten er det ingen alminnelig regel om skattepliktig for andeler i utenlandske selskaper etter utflytting.

For å sikre at Norge kan beskatte gevinst ved realisasjon av aksjer mv. i norske og utenlandske selskaper når skattyter flytter ut av Norge, er det innført en regel om utflyttingsskatt i skatteloven § 10-70, og en egen regel om tidfesting i skatteloven § 14-25.<sup>9</sup> Det er disse reglene som er tema for oppgaven.

## 1.2 Historikk

### 1.2.1 Selgende gruppe

Før 1921 var gevinst ved salg av aksjer skattepliktig dersom det var tale om salg av ”*forretning eller virksomhet*”, eller dersom aksjene var ervervet i spekulasjonshensikt.<sup>10</sup> Ligningsmyndighetene praktiserte regelen om salg av forretning eller virksomhet slik at ved avhendelse av alle eller en vesentlig del av aksjene i et næringsdrivende selskap, kunne avhender beskattes ut i fra det syn at det i realiteten var avhendelse av forretning eller

---

<sup>7</sup> Utvalget 1998 s.432 og Utvalget 2000 s.240.

<sup>8</sup> Zimmer med flere, *Bedrift, selskap og skatt* s. 514 (2006).

<sup>9</sup> Ved endringslov av 15.desember 2006 nr.81.

<sup>10</sup> Syversen med flere, *Aksjesalg og inntektsskatt* s.123 (1988).

virksomhet.<sup>11</sup> Høyesterett var imidlertid av en litt annen oppfatning, og kom i flere avgjørelser til at skattlegging etter denne regelen kun i spesielle tilfeller kunne anvendes på slike aksjesalg, og da særlig der den underliggende realitet var spesielt fremtredende.<sup>12</sup>

For å ramme disse tilfellene ble bestemmelsen om selgende gruppe innført i skatteloven § 54 annet ledd, ved tilleggslov av 22. februar 1921. Bestemmelsen innførte skatteplikt ved salg av en vesentlig del av aksjene i et selskap. Aksjonærene ble da skattlagt som om det var selskapet som hadde solgt aksjene, og ble ansett som en "selgende gruppe".<sup>13</sup> Dersom det var en utlending som deltok i et salg av "forretning eller virksomhet", ble hjemmel for beskatning antatt å følge av den fiksjon bestemmelsen bygget på.<sup>14</sup> På denne måten ville også utflyttede personer med aksjer i norske selskaper kunne bli skattepliktig til Norge i tiden etter utflyttingen.<sup>15</sup>

### 1.2.2 Betydelig aksjesalg

Ved lovendring av 11. november 1983 ble skatteloven § 54 annet ledd endret slik at det var skatteplikt for gevinst ved aksjesalg som ble ansett som betydelig.<sup>16</sup> Grensen for et betydelig aksjesalg gikk ifølge ordlyden ved et salg på 45 % av aksjene i selskapet, med unntak for tilfeller der kjøper sikret seg kontrollen med selskapet; da ble salg av 30 % av aksjene ansett tilstrekkelig.<sup>17</sup> Samtidig med dette ble det i skatteloven § 15 litra e innført en bestemmelse om at utlendingers deltakelse i betydelig aksjesalg medførte begrenset skatteplikt til Norge.<sup>18</sup>

---

<sup>11</sup> Syversen med flere, *Aksjesalg og inntektsskatt* s.96 (1980).

<sup>12</sup> For eksempel Rt.1923 s 600 og Rt.1923 s.666.

<sup>13</sup> Syversen med flere, *Aksjesalg og inntektsskatt* s.124 (1988).

<sup>14</sup> Ibid. s.135.

<sup>15</sup> Forutsatt at Norge ikke hadde fraskrevet seg beskatningsretten i skatteavtale.

<sup>16</sup> Greni med flere, *Skatteloven av 18.aug.1911 med senere endringslover* s.16 (1988).

<sup>17</sup> Syversen med flere, *Aksjesalg og inntektsskatt* s.153 (1988).

<sup>18</sup> Ibid s.135.

### 1.2.3 Femårsregelen

Ved reformen i 1992 ble skatteloven § 15 litra e og § 54 annet ledd opphevet. Ikke lenge etter ble femårsregelen innført i skatteloven § 15 litra e.<sup>19</sup> Bestemmelsen medførte at fysiske personer som tidligere hadde hatt alminnelig skatteplikt til Norge, men som hadde flyttet ut av landet, kunne bli skattepliktig for gevinst ved realisasjon av aksjer, selskapsandeler, opsjoner mv. Realisasjonen måtte imidlertid skje innen fem år etter utflyttingstidspunktet, og skatteplikten gjaldt kun aksjer, andeler mv i norske selskaper. Formålet var å forhindre at skattytere av skattemessige årsaker flyttet ut av landet for å realisere slike formuesobjekter.<sup>20</sup>

Ved utarbeidelsen av denne regelen vurderte Finansdepartementet om de skulle innføre beskatning på utflyttingstidspunktet,<sup>21</sup> eller beskatning på det senere realisasjonstidspunktet,<sup>22</sup> men de kom etter en nærmere vurdering til at sistnevnte løsning var den beste.<sup>23</sup>

Den største ulempen ved denne bestemmelsen var at Norge på realisasjonstidspunktet ofte hadde gitt avkall på sin rett til å skattlegge slik gevinst, idet denne retten var gitt til den stat der skattyter var bosatt på tidspunktet for realisasjon. Norge inngikk av derfor flere skatteavtaler der de sikret sin rett til å anvende regelen, med en tilsvarende femårsregel inntatt i skatteavtale.<sup>24</sup> Regelen fanget også opp til beskatning aksjer som var ervervet etter utflyttingen, og bestemmelsen gikk av denne grunn lenger enn formålet om å forhindre skatteflukt tilsa.

---

<sup>19</sup> Ved lov av 26.juni 1992 nr. 75.

<sup>20</sup> Ot.prp.nr.64 (1991-1992) avsnitt 7.

<sup>21</sup> ”Utflyttingsskatt”.

<sup>22</sup> ”Utsatt skatt”.

<sup>23</sup> Ot.prp.nr.64 (1991-1992) avsnitt 7.

<sup>24</sup> For eksempel i NSA (1996) artikkel 13 syvende ledd.



#### 1.2.4 Femårsregelen i skatteloven § 2-3 tredje ledd

Ved revisjon av skatteloven i 1997, ble femårsregelen foreslått flyttet til skatteloven § 2-3 tredje ledd.<sup>25</sup> Bestemmelsen trådte i kraft 1.januar 2000, og var materielt sett kun en videreføring av den tidligere femårsregelen.<sup>26</sup>

### 1.3 Problemstillinger

I oppgaven vil jeg behandle tre ulike problemstillinger, som utgjør fremstillingens tre hoveddeler.

#### 1.3.1 Fremstilling og vurdering av den gjeldende regel om beskatning ved utflytting

Jeg vil som første hoveddel i oppgaven fremstille de gjeldende regler i skatteloven om skattlegging av gevinst på aksjer, andeler mv. ved fysiske personers utflytting fra Norge.<sup>27</sup> Dessuten vil jeg vurdere hvorvidt ulike deler av den nye utflyttingsregelen har en hensiktsmessig utforming i tråd med de hensyn som gjør seg gjeldende.

#### 1.3.2 Vurdering av utflyttingsskatten mot Norges forpliktelser etter skatteavtalene

I denne delen av oppgaven vil jeg vurdere utflyttingsregelens forhold til skatteavtalene. Av hensyn til oppgavens omfang begrenser jeg meg til å vurdere regelen opp mot OECDs Mønsteravtale.<sup>28</sup> Hovedspørsmålet er om Norge har fraskrevet seg retten til å innføre utflyttingsregelen i Mønsteravtalen, og dette spørsmålet reiser flere underproblemstillinger av betydning for den norske regelen.

#### 1.3.3 Vurdering av utflyttingsskatten mot Norges forpliktelser etter EØS-avtalen

Den siste hovedproblemstillingen i oppgaven er å avgjøre hvorvidt den norske utflyttingsskatten er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. EF-domstolen har utviklet et relativt fastlagt mønster for denne vurderingen, som jeg også vil benytte meg av

---

<sup>25</sup> Ot.prp.nr.86 (1997-1998) avsnitt 7.2.

<sup>26</sup> Endringslov av 26.mars 1999 nr.14.

<sup>27</sup> Skatteloven §§ 10-70, 14-25 og 2-3 tredje ledd.

<sup>28</sup> OECD Model tax convention on income and capital. Heretter "Mønsteravtalen".

i min vurdering av reglene på dette området. Det første spørsmålet er om utflyttingsregelen innebærer en restriksjon for retten til fri bevegelse av personer, og deretter om en eventuell restriksjon kan rettferdiggjøres ut fra ulike formål.

#### 1.4 Metode og rettskilder

Jeg vil anvende rettsvitenskapelig metode for å løse de ulike problemstillingene som oppgaven reiser. Utgangspunktet i vurderingen av den norske regelen er bestemmelsens ordlyd, supplert med relevante rettskildefaktorer. Fordi regelen er ny vil de rettskildefaktorene som finnes få noe større betydning, og særlig vil forarbeidene være nyttige ved gjennomgangen og vurderingen av regelen, for å tolke ordlyden og belyse formålet med de ulike bestemmelser. Skatteloven §§ 10-70 og 14-25 er i noen grad en videreføring av den regel som ble innført i 2006, slik at også forarbeidene til denne bestemmelsen vil være relevante. Rettskildene i EØS- og skatteavtaledelen vil avvike noe fra de som finnes nasjonalt, uten at jeg i denne oppgaven vil gå inn på en nærmere redegjørelse for dette.

#### 1.5 Avgrensninger

Utflyttingsregelen reiser mange tolkningsspørsmål, og av hensyn til oppgavens omfang er det ikke rom for å gå inn på alle de spørsmål som kan stilles. Av samme grunn vil jeg avgrense mot verdsettelsesspørsmålene i bestemmelsen.<sup>29</sup> Særlig vil verdsettelse av aksjer, andeler mv. som i liten grad er gjenstand for omsetning reise kompliserte og interessante spørsmål, som det vil føre for langt å gå inn på her. I tillegg vil jeg ikke behandle de interne regler om inn- og utflytting, selv om de har direkte betydning for utflyttingsregelen, også dette av hensyn til oppgavens omfang.

---

<sup>29</sup> Skatteloven § 10-70 femte og sjette ledd.

## 2 Gjeldende rett for skattlegging av gevinst på aksjer mv. ved utflytting

### 2.1 Innledning

Utflyttingsregelen i skatteloven §§ 10-70 og 14-25 går i korte trekk ut på at skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge som flytter til utlandet med urealisert gevinst på aksjer, andeler mv. i norske og utenlandske selskaper, blir betinget skattepliktige for verdistigningen på disse ved utflyttingen. Det er altså i utgangspunktet selve utflyttingen som utløser skatteplikt, og ikke realisasjonen. Det er imidlertid en forutsetning at aksjene mv. virkelig realiseres innen fem år etter utflyttingstidspunktet, og gevinsten må være over kroner 500.000,-. Gevinsten vil i så fall være skattepliktig til Norge som alminnelig inntekt.

Ved skattereformen 2004-2006 ble det pekt på at det kunne være behov for å innføre en generell utflyttingsskatt på urealiserte gevinster.<sup>30</sup> I 2005 foreslo Finansdepartementet en regel om utflyttingsskatt i skatteloven § 2-3 tredje og fjerde ledd, hovedsakelig for å demme opp for de tilpasningsmuligheter fritaksmetoden og skjermingsmetoden skapte.<sup>31</sup> Regelen ble vedtatt av Stortinget, og trådte i kraft 1. januar 2006.<sup>32</sup>

Forslagets kjennetegn var en meget enkel og kortfattet regel sett i forhold til de mange spørsmål en slik utflyttingsskatt reiser, samtidig som en rekke forhold skulle reguleres nærmere i forskrift. Hovedproblemet med bestemmelsen var at den knyttet innvinning og tidfesting utelukkende til opphør av alminnelig skatteplikt etter intern rett. Norges skatteavtaler medfører ofte at det er gitt avkall på å skattlegge etter intern rett før alminnelig skatteplikt opphører etter interne regler. Regelen kunne derfor ofte ikke utnyttes i samsvar med sitt formål.

---

<sup>30</sup> Ot.prp.nr.1 (2004-2005) avsnitt 5.6.9.

<sup>31</sup> Ot.prp.nr.1 (2005-2006) avsnitt 11.

<sup>32</sup> Endringslov av 9.desember 2005 nr.113. Heretter "regelen fra 2006".

Da Finansdepartementet skulle utarbeide forskriftene som regelen forutsatte, kom de til at det ville være mer hensiktsmessig å fastsette flere av reguleringene direkte i lovbestemmelsen, i tillegg til at de ønsket å foreta enkelte endringer. Det ble utarbeidet forslag til mer utfyllende lovtekst med en del materielle endringer, plassering av regelen i skatteloven § 10-70, og en egen tidfestingsregel i skatteloven § 14-25.<sup>33</sup> Forslaget gikk også ut på at den regelen som ble innført fra og med 2006 skulle oppheves for hele 2006, at den tidligere femårsregelen skulle gjeninnføres i skatteloven § 2-3 tredje ledd,<sup>34</sup> samt utarbeidelse av tilhørende forskrift.<sup>35</sup> Lovforslaget ble sendt på høring 13. juni 2006, og ble siden vedtatt av Stortinget uten endringer.<sup>36</sup>

Av realitetsendringer i forhold til regelen fra 2006, innebærer det nye forslaget først og fremst en utvidelse av hvilke objekter som skal være skattepliktige, en innstramming av tidspunktet for når betinget skatteplikt inntreder idet det er tatt hensyn til skatteavtaler, og økt terskelbeløp fra kroner 200.000,- til kroner 500.000,-.

## 2.2 Ikrafttredelse

Finansdepartementet mente at deler av den nye regelen i skatteloven § 10-70 innebar lemping i beskatningen, og således kunne vært innført med tilbakevirkende kraft for hele inntektsåret 2006. De fant det likevel hensiktsmessig at hele bestemmelsen skulle tre i kraft samtidig, og at regelen derfor ikke skulle få anvendelse før fra og med inntektsåret 2007, ettersom noen endringer også innebar innstramming i beskatningen. Det samme skulle gjelde for tidfestingsregelen i skatteloven § 14-25.<sup>37</sup>

---

<sup>33</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.

<sup>34</sup> Heretter "femårsregelen".

<sup>35</sup> Forskrift av 19.desember 2006 nr.1500, *Forskrift om endring av forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr.14.*

<sup>36</sup> Endringslov av 15.desember 2006 nr.81.

<sup>37</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.12.

Den tidligere femårsregelen ble vedtatt å skulle gjelde fra utsendelsen av høringsnotatet,<sup>38</sup> og ut inntekståret 2008.<sup>39</sup>

Skatteloven § 2-3 tredje og fjerde ledd ble vedtatt opphevet for hele inntektsåret 2006.<sup>40</sup> Lovbestemmelsen fikk dermed overhodet ikke anvendelse, ettersom regelen i utgangspunktet trådte i kraft 1. januar 2006. Årsaken til opphevelsen var at regelen ikke ville omfatte mange skattytere,<sup>41</sup> og at regelen var uhensiktsmessig i forhold til skatteavtalene.

### 2.3 Gjeninnføring av femårsregelen

Som nevnt fant departementet i lovgivningsprosessen også behov for å gjeninnføre den tidligere femårsregelen.<sup>42</sup> Denne regelen var annerledes utformet enn skatteloven § 10-70 ettersom det ikke var tale om utflyttingskatt, men en utsatt skatt. Forskjellen består i at etter femårsregelen ble skatten innvunnet og tidfestet på realisasjonstidspunktet; ikke dagen før man anses utflyttet som i skatteloven § 10-70. Sistnevnte bestemmelse vil derfor tidligst kunne anvendes på personer som etter interne regler eller skatteavtale anses utflyttet i 2007. For de personer som anses utflyttet før dette tidspunkt, er det behov for en regel som fanger opp realisasjon innen fem år etter at man ble ansett utflyttet. Ifølge forarbeidene er det behov for gjeninnføring for inntektsårene 2006, 2007 og 2008; fem år etter at man senest kunne emigrere etter den tidligere bestemmelse i skatteloven § 2-1.<sup>43</sup> Det nevnes også uttrykkelig at skatteloven § 10-70 skal gå foran ved dobbel beskatningshjemmel.<sup>44</sup>

---

<sup>38</sup> 13.juni 2006.

<sup>39</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.12.

<sup>40</sup> Lc.

<sup>41</sup> Lc.

<sup>42</sup> Lc.

<sup>43</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.12. Reglene om inn- og utflytting ble endret ved lov av 6.juni 2003.

<sup>44</sup> Skatteloven § 2-3 tredje ledd tredje punktum.

## 2.4 Formålet med regelen

Hovedformålet med regelen om utflyttingsskatt er å forhindre skattemotivert utflytting. Det var dette som var årsaken til at ideen om å lovfeste en slik regel ble lansert i første omgang, og dette formålet går igjen flere steder i forarbeidene. Nærmere bestemt dreier det seg om å hindre at skattyter flytter ut av Norge for å realisere oppsparte gevinster. Fritaksmetoden og skjermingsmetoden gjør at det vil kunne samles opp kapital i selskapene, og det er også ved reformen innført en strengere beskatning av kapitalgevinster. Til sammen antar Finansdepartementet at dette kan gi skattytere insitament til å flytte ut av landet, for deretter å realisere aksjene mv.<sup>45</sup> Økt internasjonalisering gjør dessuten at det vil være mer aktuelt for norske skattytere å investere i utenlandske selskaper. Etersom fritaksmetoden også gjelder for disse, mente departementet at også aksjer, andeler mv i utenlandske selskaper burde omfattes av utflyttingsskatten.<sup>46</sup>

Formålet er i tillegg å sikre en nøytral beskatning av verdistigning på aksjer mv. mens skattyter er bosatt i Norge.<sup>47</sup> Dette er i tråd med nøytralitetsprinsippet i skatteretten, om at skattereglene i minst mulig grad skal påvirke hvordan skattytere velger å innrette seg. Dette antas å forhindre skatteflukt, og blir på denne måten et ledd i gjennomføringen av hovedformålet om å forhindre skattemotivert utflytting.

Dessuten er hensynet bak den siste lovendringen å sikre en effektiv beskatningsrett i samsvar med formålet om å forhindre skattemotivert utflytting.<sup>48</sup> Årsaken til dette er at regelen fra 2006 ikke var egnet til å nå dette formålet, slik at visse endringer var påkrevd.

---

<sup>45</sup> Ot.prp.nr.1 (2004-2005) avsnitt 5.6.9.

<sup>46</sup> Dette omhandles i Ot.prp.nr.1 (2005-2006), og det er en videreføring av dette som er vedtatt nå.

<sup>47</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.9.1.3.

<sup>48</sup> Lc. avsnitt 6.3.

## 2.5 Vilkårene for utflytningsskatt

### 2.5.1 Hvilke subjekter omfattes av utflyttingsregelen?

Hvilke subjekter som omfattes av utflyttingsregelen i skatteloven § 10-70, er regulert i første ledd: Den omfatter ”skattyter [som eier aksjer mv.] på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører etter bestemmelsene i § 2-1 tredje ledd eller da skattyter skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale”. Skatteloven § 2-1 tredje ledd omhandler når skatteplikt som bosatt i riket opphører for fysiske personer, og det er da tale om alminnelig skatteplikt hit: At man er skattepliktig for hele sin formue og inntekt i Norge.<sup>49</sup> Det vil si at subjektet for utflyttingsskatt må være fysiske personer med alminnelig skatteplikt til Norge.

Av forarbeidene fremgår at det er personlige skattytere som skal omfattes av utflyttingsskatten, og at meningen har vært å videreføre den subjektsavgrensningen som gjaldt i regelen fra 2006.<sup>50</sup> Denne bestemmelsen hadde et mye tydeligere subjektsbegrep, idet den sa at ”person som har hatt skatteplikt etter § 2-1, er skattepliktig...”. Forarbeidene til regelen fra 2006 presiserte også at det ikke var meningen at bestemmelsen skulle omfatte skattytere som i stedet for alminnelig skatteplikt hit, fikk begrenset skatteplikt etter skatteloven § 2-3 første ledd litra b.<sup>51</sup> Det må antas at også nåværende regel skal fortolkes innskrenkende her, fordi begrunnelsen for å beskatte latente gevinster i slike tilfeller ikke er til stede. Det vil da være mer hensiktsmessig å anvende alminnelige regler, som også er mindre byrdefulle for skattyter. Ordlyden i den nye bestemmelsen kunne med fordel hatt en mer treffende formulering i forhold til subjektene som omfattes.

Utflyttingsskatten vil også kunne ramme personer som bare har oppholdt seg kort tid i Norge, men som likevel har rukket å få alminnelig skatteplikt hit. Det er ikke særlig mye som skal til for at man får alminnelig skatteplikt til Norge etter de interne regler, for eksempel vil vilkårene oppfylles ved opphold her over 183 dager i løpet av en

---

<sup>49</sup> Skatteloven § 2-1 niende ledd.

<sup>50</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.6.

<sup>51</sup> Ot.prp.nr.1 (2005-2006) avsnitt 11.4.3.1.

tolvmåneders periode.<sup>52</sup> I noen av de andre landene i Europa som har lignende regler, er det innført krav om at man må ha bodd i landet et visst antall år for å omfattes av de ulike utflyttingsregler.<sup>53</sup> Finansdepartementet fant imidlertid ikke grunn til å innføre et slikt krav,<sup>54</sup> og valgte i stedet å innføre en rett til å få ny inngangsverdi på innflyttingstidspunktet.<sup>55</sup> Ved første øyekast synes dette å medføre at man klarer å ramme verdistigning med tilknytning til Norge på en god måte. Det kan likevel påpekes at dersom en person bosatt i et annet land arbeider i Norge i et slikt omfang at han får alminnelig skatteplikt hit etter interne regler, så vil for eksempel aksjer han eier i selskap i sin opprinnelige bostedsstat, ikke nødvendigvis få en nærmere tilknytning til Norge kun fordi vedkommende i en periode arbeider her. Ved arbeidets opphør vil det utløses utflyttingsskatt til Norge selv om gevinsten kan ha nærmere tilknytning til den opprinnelige bostedsstaten. Dette problemet kan i praksis avhjelpes av kreditreglene,<sup>56</sup> men det blir i slike tilfeller vesentlig arbeid både for myndigheter og skattyter, men likevel intet proveny for Norges del.

Bestemmelsen er etter ordlyden ikke ment å ramme juridiske personers utflytting. Dette er en konsekvens av fritaksmetoden, som medfører at aksjegevinster på selskapets hånd i mange tilfeller er fritatt for beskatning.<sup>57</sup> Ved juridiske personers utflytting og opphør av alminnelig skatteplikt hit vil imidlertid reglene i skatteloven § 14-48 tredje ledd om oppgjør av skatteposisjoner kunne komme til anvendelse, og selskapet kan også komme inn under skattelovens likvidasjonsregler.<sup>58</sup>

---

<sup>52</sup> Skatteloven § 2-1 annet ledd litra a.

<sup>53</sup> For eksempel i Danmark.

<sup>54</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.6.

<sup>55</sup> Skatteloven § 10-70 sjette ledd.

<sup>56</sup> Se punkt 2.8.5.

<sup>57</sup> Skatteloven § 2-38.

<sup>58</sup> Zimmer med flere, *Bedrift, selskap og skatt* s.403 (2006).



Det vil være relativt enkelt å unngå utflyttingsskatt ved å eie aksjer indirekte gjennom et holdingselskap. Utflyttingsskatten vil da relatere seg til aksjene i holdingselskapet, og ikke til de underliggende aksjer, som kan selges fritt. Når skattyter har vært utflyttet i fem år, kan også aksjene i holdingselskapet selges uten skatteplikt til Norge.<sup>59</sup>

### 2.5.2 Hvilke objekter omfattes av utflyttingsregelen?

Hvilke objekter som omfattes er regulert i skatteloven § 10-70 annet ledd. Skatteplikten omfatter for det første gevinst på ”aksje, andel og grunnfondsbevis i norsk selskap som nevnt i § 2-2 første ledd a-e”.<sup>60</sup> Det mest typiske er at skattyter eier aksje i norsk aksje- eller allmennaksjeselskap som nevnt i skatteloven § 2-2 første ledd litra a. Ifølge ordlyden får bestemmelsen også anvendelse på aksje, andel og grunnfondsbevis i sparebank, annet selveiende finansieringsforetak, gjensidig forsikringsselskap, samvirkeforetak og verdipapirfond.<sup>61</sup>

Formålet med endringen i forhold til regelen fra 2006, var å gjøre objektsavgrensningen mer presis. Den tidligere henvisning til skatteloven § 2-38 medførte vanskeligheter i forhold til at henvisningen var meget vid, og i utgangspunktet omfattet aksjer og likestilte andeler i alle de selskaper som er omfattet av fritaksmetoden. Ifølge forarbeidene taler også hensynet til nøytralitet i skattesystemet for at utflyttingsskatten ikke bare omfatter aksjer og andeler i selskaper med begrenset og blandet ansvar, men også aksjer, andeler og grunnfondsbevis i andre selskapstyper.<sup>62</sup> Et hensyn mot å la slike spesielle selskapstyper omfattes av regelen, er at disse som regel ikke anvendes til å samle opp ubeskattet kapital i. I praksis vil man ved slike eierandeler typisk ikke komme over det terskelbeløp som er fastsatt i skatteloven § 10-70 fjerde ledd, samtidig som ligningskontorene vil måtte foreta verdsettelse og andre vurderinger, for deretter å finne ut at gevinsten ligger under beløpet.<sup>63</sup>

---

<sup>59</sup> Internasjonal Skatt-gruppen (2006).

<sup>60</sup> Skatteloven § 10-70 annet ledd litra a.

<sup>61</sup> Skatteloven § 2-2 første ledd litra a til e.

<sup>62</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.5.

<sup>63</sup> Ryssdal, Høringsuttalelse fra Advokatforeningen (2006) avsnitt 3.5.

Ut fra formålet om å hindre skattemotivert utflytting, kan det synes som om bestemmelsen har et unødvendig vidt objektsbegrep.

I de land i Europa som har regler om utflyttingsskatt, har noen innført krav om en viss eierandel i selskapet før skatteplikt utløses.<sup>64</sup> Dette ble også vurdert ved utarbeidelsen av utflyttingsregelen fra 2006, men departementet kom til at dette ikke ville være noen god løsning. Begrunnelsen var da at også mindre eierandeler kan innebære store latente gevinster, og at det ikke bør være avgjørende om midlene stammer fra en prosentvis liten eierandel.<sup>65</sup> Vilkåret om at gevinsten må overstige kroner 500.000,- gjør at små gevinster uansett ikke vil omfattes av utflyttingsskatten.<sup>66</sup> Mot departementets synspunkt kan det innvendes at formålet med reglene er å forhindre at skattytere skal samle opp kapital i selskapet, for deretter å flytte ut for å selge aksjene eller andelene. Typisk vil aksjonærer med meget små eierandeler i selskapet ikke ha tilstrekkelig innflytelse til å samle opp kapital på denne måte, slik at regelen favner videre enn det formålet tilsier.

For det annet omfatter utflyttingsregelen gevinst på ”*andel i norsk selskap som nevnt i § 2-2 annet ledd*”.<sup>67</sup> Det vil typisk si ansvarlig selskap, kommandittselskap, partrederier og lignende som ifølge skatteloven ikke er egne skattesubjekter, men derimot deltakerlignede.<sup>68</sup> Behovet for en utflyttingsskatt for slike selskapstyper er ikke det samme som for eksempel for aksjeselskaper, ettersom man ved slike andeler i norsk selskap fortsatt vil kunne være begrenset skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd litra b, for virksomhet som ”*drives eller bestyres herfra*”. Denne skatteplikten vil også kunne omfatte gevinst ved salg av andelen.<sup>69</sup> Andeler var også omfattet av regelen fra 2006, og i forarbeidene til denne bestemmelsen gikk departementet noe nærmere inn på

---

<sup>64</sup> For eksempel Nederland.

<sup>65</sup> Ot.prp.nr.1 (2005-2006) avsnitt 11.4.3.1.

<sup>66</sup> Skatteloven § 10-70 fjerde ledd.

<sup>67</sup> Skatteloven § 10-70 annet ledd litra b.

<sup>68</sup> Skatteloven § 2-2 annet ledd, jf tredje ledd.

<sup>69</sup> Se punkt 1.1.

begrunnelsen for at disse skulle omfattes av regelen. Det departementet ønsket å forhindre var at skattyter skulle flytte ut, for så å la virksomheten i Norge opphøre før eiendelen ble realisert. Den begrensede beskatningsretten i skatteloven § 2-3 første ledd litra b vil bare kunne anvendes på utenlandske deltakeres gevinst ved salg dersom selskapet faktisk driver virksomhet i Norge. Utflyttingsskatten ble derfor utvidet til også å omfatte slike andeler.<sup>70</sup>

For det tredje omfattes ”aksje og andel i tilsvarende utenlandsk selskap som nevnt i bokstav a eller b”.<sup>71</sup> Det vil si at utflyttingsregelen kan anvendes på aksje og andel i alle utenlandske selskaper av de typer som er nevnt ovenfor. ”Tilsvarende utenlandsk selskap” må forstås som at selskaper som ligner på norske omfattede selskapstyper er omfattet av bestemmelsen. En lignende formulering finnes i skatteloven § 2-38 første ledd litra i, og forarbeidene til denne bestemmelsen uttaler at man må foreta en konkret vurdering, der det sentrale er om lovgivningen i vedkommende land ikke på sentrale punkter gir anvisning på andre løsninger enn for tilsvarende norske selskapsformer som er omfattet.<sup>72</sup> Det må antas at samme vurdering kan legges til grunn i forhold til skatteloven § 10-70 annet ledd litra c.

Tilslutt omfattes ”tegningsrett til aksje, opsjon og annet finansielt instrument hvor det underliggende objekt er eiendel som nevnt i bokstav a, b eller c”.<sup>73</sup> Eksempler på slike finansielle instrumenter er omsettelige verdipapirer, verdipapirfondsandeler og fremtidige renteaftaler. Disse objekter var ikke omfattet av regelen fra 2006. Femårsregelen fikk imidlertid anvendelse også på slike formuesobjekter, og det er en tilsvarende avgrensning som etter denne regelen som er innført nå. Begrunnelsen er at det kan knytte seg latente gevinster også til slike objekter, og at utflyttingen dermed kan tenkes å ha et skattemessig motiv.<sup>74</sup> Dette utgjør en vesentlig utvidelse, som innebærer at utflyttingsskatt vil kunne bli aktuelt for mange flere skattytere. Ved slike finansielle instrumenter forutsetter

---

<sup>70</sup> Ot.prp.nr.1 (2005-2006) avsnitt 11.4.3.1.

<sup>71</sup> Skatteloven § 10-70 annet ledd litra c.

<sup>72</sup> Ot.prp.nr.1 (2004-2005) avsnitt 6.5.2.1.

<sup>73</sup> Skatteloven § 10-70 annet ledd litra d.

<sup>74</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.5.

departementet at også innløsningen vil være å anse som realisasjon.<sup>75</sup> Forarbeidene til femårsregelen fremhever at det er nødvendig at slike formuesobjekter omfattes, for å hindre omgåelse.<sup>76</sup> Det kan tenkes at man for eksempel i arbeidsforhold ville velge opsjoner i stedet for aksjer, dersom opsjonene ikke var omfattet av utflyttingskatten. Det kan likevel bemerkes at slike opsjoner som regel anvendes av helt andre grunner enn muligheten for å samle opp kapital i selskapet for deretter å flytte ut.

Et problem med reglene her, er at de vil kunne påvirke personer fra andre land som vurderer å flytte for å arbeide i Norge i en periode. Dersom de for eksempel har aksjer eller opsjoner, vil verdistigningen på disse kunne bli fanget opp av utflyttingsregelen, forutsatt at de får alminnelig skatteplikt hit. Og det skal som nevnt ikke mye til for å få alminnelig skatteplikt hit etter de interne regler.<sup>77</sup> Det er kritikkverdig at utflyttingskatten kan være med på å gjøre Norge til et lite attraktivt land å flytte til for de som eier de formuesobjekter som omfattes av regelen. Dette kunne lett vært unngått dersom departementet hadde valgt å innføre et krav om lenger botid i Norge, før man ble omfattet av utflyttingsregelen.

### 2.5.3 Innvinning og tidfesting

Ifølge skatteloven § 14-25 innvinnes og tidfestes gevinsten ”*siste dag før skatteplikten til riket opphører etter bestemmelsene i § 2-1 tredje ledd eller da skattyter skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale*”. Og det fremgår av skatteloven § 10-70 første ledd første punktum at eventuell gevinst ”*er skattepliktig som om aksjen eller andelen var realisert siste dag før dette [utflyttings] tidspunkt[et], jf. § 14-25*”.

Det vil si at dagen før man anses utflyttet, gjøres til den skatteutløsende hendelse, idet både innvinning og tidfesting skjer på dette tidspunktet. Det er dette som skiller utflyttingskatten fra en utsatt skatt. En utsatt skatt er også skattepliktig for utflyttere som tidligere har hatt alminnelig skatteplikt til Norge, men skatten innvinnes og tidfestes først

---

<sup>75</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.5.

<sup>76</sup> Ot.prp.nr.64 (1991-1992) avsnitt 7.5.1.

<sup>77</sup> Skatteloven § 2-1 annet ledd.

ved selve realiseringen i utlandet. Utflyttingsskatten gjør derimot selve utflyttingen skatteutløsende, og så innføres det i stedet særskilte ordninger for mulig utsettelse med innbetalingen, nedsettelse av beløpet mv.

Regelen er et vesentlig brudd med realisasjonsprinsippet, som tilsier at kapitalgevinst ikke skal komme til beskatning før realisasjon har skjedd, av hensyn til fysiske personer skatteevne. Unntak fra et slikt prinsipp krever en særskilt begrunnelse, ettersom det innføres skatteplikt på latent gevinst ved en slik regel. Og regelen bør da heller ikke gå lenger enn formålet tilsier.

Formålet med en slik særskilt tidfestingsregel er som nevnt å unngå problemet med at Norge på realisasjonstidspunktet i flere skatteavtaler har gitt avkall på å skattlegge gevinst på slike aksjer mv., nettopp fordi skattyter da er ansett bosatt i et annet land. Ved å la dagen før det tidspunkt man anses utflyttet etter intern rett eller skatteavtale være utløsende, unngår man at den interne hjemmelen ikke kan utnyttes fullt ut: Skattyter er fortsatt ansett som bosatt i Norge både etter intern rett og skatteavtaler, slik at Norge har full rett til å beskatte gevinsten.

Innføring av utflyttingsskatt ble vurdert allerede ved skattereformen i 1992.

Finansdepartementet vurderte fordeler og ulemper med utflyttingsskatteregler i forhold til regler om utsatt skatt. De kom til at utflyttingsskatt for det første medførte så store arbeidsmessige byrder for ligningsmyndighetene, at innføring av slike var uhenksom. Dessuten mente de at slike regler ikke ville få provenyvirksomheter av betydning, ettersom to regelsett gjorde at skattyterne kunne oppjustere inngangsverdien per 1. januar 1992. Det ble også pekt på likviditetsproblemer en slik regel ville medføre for skattyter.<sup>78</sup> På bakgrunn av dette valgte departementet i stedet å innføre regler om utsatt skatt ved utflytting.<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> Ot.prp.nr.64 (1991-1992) avsnitt 7.4.

<sup>79</sup> Ved endringslov av 26.juni 1992 nr.75.

At lovgiver nå likevel har valgt å innføre slike regler, kan skyldes flere forhold: Først og fremst er det nok faren for tilpasninger som gjør seg gjeldende, og at man er redde for at det på grunn av fritaksmetoden og skjermingsmetoden vil kunne dreie seg om større beløp enn tidligere. Allerede i 1992 mente departementet at utflyttingsskatt var den løsning som best ivaretar hensynene bak nøytralitetsprinsippet.<sup>80</sup> Dessuten antas det at den nye utflyttingsregelen ikke vil begrenses av Norges skatteavtaleforpliktelser, og man har da sikret en effektiv beskatningsrett som er mer i samsvar med formålet med bestemmelsen, i motsetning til regelen fra 2006.<sup>81</sup>

Samtidig gjør det seg også i dag gjeldende flere mothensyn mot å innføre en regel om utflyttingsskatt. Det viktigste kan vel sies å være hensynet til skattyters likviditet: Ved å innføre skatteplikt på latent gevinst har ikke skattyter nødvendigvis de midler som trengs for å betale denne skatten. Dette problemet er søkt løst ved regler om sikkerhetsstillelse, men det er ikke sikkert at skattyter vil ha mulighet til å etablere slik sikkerhet. Også hensynet til forutberegnelighet taler mot en slik løsning, idet skattyter som regel ikke vil vite på hvilket tidspunkt han blir ansett bosatt i den annen stat etter intern rett eller skatteavtale. Dessuten vil regelen medføre vesentlig merarbeid for ligningsmyndighetene, kan hende så mye at kostnader ved å håndheve regelen kan komme opp mot dens provenymessige betydning. Dette forsterkes av at det gis kredit for skatt betalt i tilflytningslandet, ettersom mange land beskatter hjemmehørende skattytere for gevinst ved salg av aksjer mv. Det innføres også oppgaveplikter ved utflyttingen og årene deretter,<sup>82</sup> hvilket kan medføre betydelig arbeidsbyrde for dem som velger å flytte ut mens de eier omfattede formuesobjekter. Det er kritikkverdig at personer som i realiteten flytter ut av ikke-skattemessige årsaker, blir utsatt for en rekke formaliteter og andre ulemper, som i verste fall kan forhindre skattytere fra å velge å flytte til andre land. Regelen er dessuten relativt komplisert, slik at det kan antas at mange skattytere i tillegg vil pådra seg kostnader til skattemessig rådgivning ved utflytting fra Norge.

---

<sup>80</sup> Ot.prp.nr.64 (1991-1992) avsnitt 7.4.

<sup>81</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.3.

<sup>82</sup> Fsfin § 10-70-1 første og annet ledd.

Hovedformålet med den norske regelen er som nevnt å forhindre skattemotivert utflytting. Likevel vil innføring av en slik regel medføre at de som ønsker å flytte ut av skattemessige årsaker enten velger ikke å flytte, venter med å realisere til femårsfristen utløper, eventuelt tilpasser seg på andre måter. De skattytere som da i realiteten rammes av regelen er dem som flytter ut av ikke-skattemessige årsaker. Det er en uheldig konsekvens at det vil være disse skattyterne som rammes av regelen, enten kun av dens formaliteter, eller også økonomisk.

#### 2.5.4 Gevinst over kroner 500.000,-

Skatteloven § 10-70 fjerde ledd innfører et terskelbeløp: Samlet gevinst for alle skattepliktige objekter som ikke overstiger kroner 500.000,-, omfattes likevel ikke av utflyttingsskatten. Terskelbeløpet relaterer seg altså til samlet netto gevinst for den enkelte skattyter, og det må kunne antas at det relaterer seg til verdien på utflyttingstidspunktet.

Departementet foreslo i utgangspunktet et terskelbeløp på kroner 200.000,-,<sup>83</sup> som også samsvarer med det terskelbeløp som fantes i regelen fra 2006. I høringsrunden ble det imidlertid påpekt at en gevinst av denne størrelse multiplisert med skattesatsen for alminnelig inntekt, er for lavt til å kunne motivere skattytere til å flytte ut før realisasjon, og at et høyere beløp vil hindre at mange skattytere blir omfattet av regelen.<sup>84</sup>

Dette ble tatt til følge, og departementet satte opp terskelbeløpet til kroner 500.000,-, med det formål å skjerme skattytere med små gevinster. Lovgiver erkjenner at det ikke er grunn til å tro at skattyterne vil pådra seg kostnader og andre byrder ved flytting for å unngå norsk skatt på gevinst under dette beløpet. Det ble også påpekt at det ikke er ønskelig å gi skattyterne et fradrag i bunn, det er kun tale om et terskelbeløp for å sette en nedre grense for når reglene kommer til anvendelse.<sup>85</sup>

---

<sup>83</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.9.1.1.

<sup>84</sup> Ibid. avsnitt 6.9.1.2.

<sup>85</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.9.

I høringsrunden ble det også argumentert for å sette terskelbeløpet enda høyere. Til støtte for dette kan det sies at en skatt på for eksempel 140.280,-,<sup>86</sup> nok ikke vil kunne motivere noen til å flytte ut av landet.<sup>87</sup> Beløpet kunne derfor med fordel vært satt enda høyere, når formålet er å hindre skattemotivert utflytting. Kostnadene for myndighetene ved å administrere en slik skatt ville da også bli redusert.

Det kan også påpekes at et slikt terskelbeløp gjør at skattyter enkelt kan tilpasse seg reglene på forskjellige måter. For eksempel kan skattyter velge å flytte ut når han ser at gevinsten begynner å nærme seg kroner 500.000,-. Eller så kan aksjer spres på flere familiemedlemmer før utflytting, slik at hver av dem kommer under terskelbeløpet, typisk ved overføring til ektefelle eller gave til barn.<sup>88</sup>

## 2.6 Fradrag for tap

Ifølge skatteloven § 10-70 tredje ledd første punktum er tap fradragsberettiget ved flytting til en annen EØS-stat, dersom gevinst ville vært skattepliktig. Det vil si at innenfor EØS har lovgiver valgt å gi skattyter fradragsrett, samtidig som det motsetningsvis ikke er gitt fradragsrett ved flytting til land som ligger utenfor EØS-området.

Forarbeidene sier ikke så mye om fradragsretten, bortsett fra at det er en videreføring av regelen fra 2006.<sup>89</sup> Og det sies at tapet beregnes, tidfestes og pådras siste dag før skatteplikt til Norge som bosatt her opphører. Om det å avskjære fradragsrett utenfor EØS er forarbeidene meget kortfattede. Det gis ingen begrunnelse for hvorfor det ikke skal være fradragsrett utenfor dette området, til tross for at det i høringsrunden ble påpekt at det burde være fradragsrett også her ut fra symmetrihensyn.

---

<sup>86</sup> 28 % av kroner 501.000.

<sup>87</sup> På grunn av kostnader og andre byrder ved flytting.

<sup>88</sup> Som ikke anses som realisasjon etter de alminnelige regler i skatteloven § 9-2.

<sup>89</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.7.1.3.



Høyesterett har slått fast at det gjelder et alminnelig symmetriprinsipp i forholdet mellom gevinstbeskatning og tapsfradrag i Norge.<sup>90</sup> Dette ble også uttrykkelig erkjent av Finansdepartementet i 1997.<sup>91</sup> Selv om man her er på et internasjonalt plan, bør unntak fra symmetriprinsippet begrunnes.

Forarbeidene til regelen fra 2006 behandler spørsmålet om tapsfradrag noe grundigere. Her sies at det prinsipielt sett bør være symmetri mellom skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap ved utflytting, ettersom det i Norge er fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer i samme utstrekning som gevinst er skattepliktig. De uttaler at unntak fra dette ”sammenstillingsprinsippet” krever en særskilt begrunnelse. Det som ble angitt som særskilt begrunnelse for unntak, var at ved flytting utenfor EØS-området kunne ligningsmyndighetenes mulighet til å få opplysninger om aksjer som ble realisert i utlandet være begrenset. I tillegg ville fradragsrett kunne føre til vanskelig ligningsbehandling og fare for tilpasninger.<sup>92</sup>

De grunner som ifølge departementet taler for unntak fra fradragsrett, kan også gjøre seg gjeldende ved flytting innenfor EØS. Men Norges forpliktelser etter EØS-avtalen gjør at innenlandske og utenlandske borgere ikke må forskjellsbehandles. Ettersom det innen Norge er symmetri mellom skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap, må dette også gjelde for skattytere som flytter til land innenfor EØS. Dette er årsaken til at det innrømmes fradrag i disse tilfellene.<sup>93</sup> At fradrag kun gis ”i samme utstrekning og på samme vilkår som gevinst er skattepliktig” tilsier at det ikke gis fradrag for tap under terskelbeløpet på kroner 500.000,-.

Den tidligere femårsregelen skapte usikkerhet om hvorvidt det var fradragsrett for tap. Bestemmelsen sa at fysiske personer var ”*skattepliktig for inntekt ved realisasjon...*”.

---

<sup>90</sup> Rt.1996 s.516.

<sup>91</sup> Ot.prp.nr.35 (1997-1998) avsnitt 1.7.

<sup>92</sup> Ot.prp.nr.1 (2005-2006) avsnitt 11.4.3.4.

<sup>93</sup> Lc.

Ordlyden syntes derfor å gi uttrykk for at det ikke var slik fradragsrett. Men ifølge forarbeidene burde det være symmetri mellom skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap, og unntak krevde særskilt begrunnelse. Departementet vurderte da om ligningsmyndighetenes kontrollproblemer i forhold til om et krav om fradrag for tap oppstått i utlandet var reelt, kunne tilsi unntak. De la likevel mer vekt på at symmetrihensynet talte for fradrag der tapet virkelig var reelt.<sup>94</sup>

Det er betenkelig at et viktig prinsipp, som også har ført til at det har blitt innrømmet fradrag i tidligere lovbestemmelse på området, har blitt fraveket uten særlig begrunnelse i forarbeidene. For eksempel dersom en skattyter med forskjellige typer aksjer flytter til en stat utenfor EØS, vil han kunne være skattepliktig for alle de aksjer som realiseres med gevinst, samtidig som fradragsrett for aksjer som realiseres med tap avskjæres. Rettferdighetshensyn tilsier at det burde gis fradrag for tap i disse tilfeller, i hvert fall der skattyter kan bevise at tapet er reelt, og der Norge også har skatteavtale med vedkommende land om informasjonsutveksling og bistand til innfordring.

Skatteloven § 10-70 tredje ledd annet punktum sier at det ikke gis fradrag dersom tapet har kommet til fradrag i tilflyttingsstaten. Forarbeidene fastsetter at ligningskontoret kan kreve å få dokumentasjon på de skattemessige konsekvenser av realisasjonen i tilflyttingslandet, slik at skattyter ikke får fradrag både i Norge og i utlandet. Tapsfradraget reduseres da helt eller delvis i samsvar med det skattyter allerede har fått fradrag for.<sup>95</sup> Hvilken dokumentasjon som i praksis vil anses som tilstrekkelig her er ikke avklart, og det kan tenkes å by på praktiske problemer for skattyter å fremskaffe slik dokumentasjon i tilflyttingsstaten. Skatteloven § 10-70 tredje ledd tredje punktum, sier at *”tapet fastsettes i ligningen for utflyttingsåret, jf. § 14-25, men avregningen utsettes til aksjen eller andelen er realisert”*. Dette vil si at det skjer en beregning ved utflyttingen, men at fradraget utsettes til realisasjon i utlandet faktisk skjer.

---

<sup>94</sup> Ot.prp.nr.64 (1991-1992) avsnitt 7.5.3.

<sup>95</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.10.5.

Det forutsettes i forarbeidene at fradragsrett innenfor EØS er betinget av at det finnes skattepliktig inntekt til Norge som tapet kan fradras i.<sup>96</sup> Et problem i forhold til dette, kan være at skattyter har skattepliktig inntekt som tapet kan fradras i på utflyttingstidspunktet, men ikke når aksjene faktisk realiseres. Et argument fra skattyters side kunne da være at han ikke ville stilt sikkerhet for skattepliktig gevinst ved utflytting, og at han derfor burde ha krav på fradrag straks. Dette ble påpekt i høringsrunden, men departementet avviste et slikt argument.<sup>97</sup> Skattyter bør derfor i slike tilfeller realisere aksjene eller andelene mens han enda har skattepliktig inntekt til Norge, dersom han har mulighet til det.

Det må kunne antas at overføring til ektefelle og gaveoverføring til subjekt i utlandet, samt opphør av virksomhet også anses som realisasjon her, dersom aksjene eller andelene virkelig har sunket i verdi.<sup>98</sup>

Skatteloven § 10-70 tredje ledd fjerde punktum, sier at departementet også kan gi forskrift om vilkår for rett til tapsfradrag. Det er foreløpig ikke fastsatt særskilte forskriftsbestemmelser om dette.

Regelen gir ingen bestemmelser om fradragsrett for kostnader til skattemessig bistand for personer som ønsker å flytte ut av Norge. Med en såpass komplisert regel som det departementet her har innført, kan det lett tenkes at skattyterne vil pådra seg en del ekstra kostnader for å få hjelp til å håndtere sine plikter i forhold til myndighetene ved utflyttingen. Derfor kunne det med fordel vært vedtatt en egen bestemmelse om at skattyter skal få fradrag for slike kostnader ved gevinstberegningen.

## 2.7 Utsettelse med innbetalingen

Skatteloven § 10-70 syvende ledd første punktum sier at skattyter kan få utsettelse med betaling av den utlignede skatten dersom det stilles betryggende sikkerhet for skattekravet.

---

<sup>96</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.10.2.3.

<sup>97</sup> Ibid. avsnitt 6.10.2.

<sup>98</sup> Skatteloven § 10-70 første ledd annet punktum og åttende ledd.

Dette tilsier at gevinsten i utgangspunktet innvinnes og tidfestes dagen før alminnelig skatteplikt til Norge opphører etter intern rett eller skatteavtale, men at innbetalingsplikten likevel ofte vil utsettes til realisasjon faktisk skjer.

Ifølge forarbeidene er det hensynet til skattyters likviditet som tilsier at det må finnes regler som gir skattyter mulighet til å utsette innbetalingen av skatteforpliktelsen til realisasjon i utlandet faktisk skjer.<sup>99</sup> Årsaken til dette er at aksjene ikke er realisert på utflytningstidspunktet, og at det derfor ikke er sikkert at skattyter har midler til å dekke skatteforpliktelsen. Da kan han i stedet for eksempel gi skattemyndighetene pant i de aktuelle aksjene. Formålet med et slikt krav er også å sikre at skattyter gir informasjon til norske myndigheter når aksjene mv. faktisk realiseres i utlandet.<sup>100</sup> Tanken er antakelig at det vil være lettere å få slik informasjon når skattyter også er interessert i at panteheftelsen skal bortfalle. I forskriften nevnes bankgaranti og pant i verdipapirer som eksempler på hvilke sikkerhetsstillelser som kan være betryggende.<sup>101</sup>

”Betryggende” sikkerhet vil si at sikkerheten må svare til skatteforpliktelsen.<sup>102</sup> Det nærmere kravet til sikkerhet og varigheten av denne skal fastsettes av det enkelte ligningskontor.<sup>103</sup> Dette kan medføre ulik praksis fra de enkelte ligningskontor, og dermed forskjellsbehandling av skattyterne. Sikkerheten vil bli frigjort dersom realisasjon ikke har skjedd innen fem år, eventuelt vil deler bli frigjort ved realisasjon til lavere verdi enn antatt.<sup>104</sup> Det sies også i forarbeidene at skattyter ikke skal måtte betale renter ved utsettelse av innbetalingen.<sup>105</sup>

---

<sup>99</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.10.2.

<sup>100</sup> Lc.

<sup>101</sup> Fsfm § 10-70-1 fjerde ledd første punktum.

<sup>102</sup> Lc. og Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.10.2.

<sup>103</sup> Fsfm § 10-70-1 fjerde ledd annet punktum.

<sup>104</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.10.2.

<sup>105</sup> Lc.

Det fastsettes videre at ved flytting innenfor EØS og hvor Norge i tillegg har skatteavtale med den aktuelle EØS-staten om utveksling av informasjon og bistand til innfordring, gis utsettelse med betalingen uten at det må stilles sikkerhet for forpliktelsen.<sup>106</sup> Ved flytting innenfor EØS er Norge i medhold av EØS-avtalen forpliktet til ikke å innføre tyngende vilkår for utflyttingen. Dette er begrunnelsen for at det i utgangspunktet gis automatisk og rentefri utsettelse uten sikkerhetsstillelse ved flytting innen EØS.<sup>107</sup> Departementet har imidlertid sett det som nødvendig at dette bare kan gjelde for de EØS-land der Norge har skatteavtaler om informasjonsutveksling og bistand til innfordring. Begrunnelsen for dette er at Norge ellers ville risikere at skattekravet ikke blir gjort opp eller at det ikke kan innkreves, ettersom Norge som EØS-stat ikke er omfattet av EUs direktiver på området.<sup>108</sup> På den annen side vil skattyter allerede være bosatt i utlandet når tidspunktet for eventuell sikkerhetsstillelse inntreffer. Det kan da argumenteres med at sikkerhetsstillelse kan være like vanskelig å få etablert som selve innkrevingen av skattekravet. Dette ble påpekt i høringsrunden, uten at det medførte noen endring i kravet om sikkerhetsstillelse.<sup>109</sup>

Det vil også måtte stilles sikkerhet når skattyter som har fått utsettelse, flytter videre til land utenfor EØS, eller til EØS-stat der Norge ikke har avtale om utveksling av informasjon og bistand til innfordring.<sup>110</sup> Formålet er å forhindre at skattyter omgår reglene ved først å flytte til en EØS-stat der det gis automatisk utsettelse, for så å flytte videre.<sup>111</sup> Også her kan kravet om sikkerhetsstillelse tenkes å by på like store problemer som selve innfordringen.

Regelen fra 2006 hadde en helt generell rett til utsettelse med beskatningen innenfor EØS. Det var imidlertid meningen at dette skulle reguleres nærmere i forskrift. De hensyn man

---

<sup>106</sup> Skatteloven § 10-70 syvende ledd annet punktum.

<sup>107</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.10.2.3.

<sup>108</sup> Lc.

<sup>109</sup> Lc.

<sup>110</sup> Fsfin § 10-70-1 tredje ledd.

<sup>111</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.10.2.

på dette tidspunkt la vekt på, var skattyters likviditetsproblemer, og at forslaget ikke skulle stride mot Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.<sup>112</sup>

Det er klart at uansett hvor skattyter flytter, enten det er innenfor eller utenfor EØS, så kan reglene medføre praktiske problemer for skattyter. Og det er ikke sikkert at skattyter har mulighet til å stille slik sikkerhet som bestemmelsen krever. Da kan utflyttingsskatten hindre det som i realiteten er ikke-skattemotiverte utflyttinger. Det kan også spørres hvorfor det ikke gis automatisk utsettelse utenfor EØS dersom Norge har skatteavtale med tilflyttingslandet om informasjonsutveksling og bistand til innfordring, når dette anses som tilstrekkelig innenfor EØS. Lovgiver kunne dessuten gitt ligningsmyndighetene en generell adgang til å lempe på kravet om sikkerhetsstillelse, dersom skattyter kunne bevise at dette ville medføre praktiske vanskeligheter for ham.

I forskrift er det også fastsatt mer tekniske regler om oppgaveplikt ved utflyttingen, dokumentasjon hvert år om at eiendelen er i behold og informasjon til ligningsmyndighetene når rett til utsettelse ikke lenger foreligger.<sup>113</sup> Oppgaveplikt og dokumentasjonsplikt kan medføre praktiske byrder for skattyter, både ved selve utflyttingen, og i de fem påfølgende år.

## 2.8 Reduksjon, bortfall mv.

### 2.8.1 Realisasjon etter 5 år

Skatteloven § 10-70 niende ledd litra c sier at skatteplikten bortfaller hvis skattyter ikke har realisert aksjen eller andelen innen fem år etter at alminnelig skatteplikt til Norge opphørte etter intern rett eller skatteavtale med tilflyttingsstaten. Av forarbeidene følger at dette ikke skal anses som et vilkår for skatteplikt, men som en frist som medfører bortfall av skatteplikt.<sup>114</sup> Dersom skattyter for eksempel anses utflyttet 1.juni 2007, rammes han

---

<sup>112</sup> Ot.prp.nr.1 (2005-2006) avsnitt 11.4.3.3.

<sup>113</sup> Fsfm § 10-70-1 første ledd, annet ledd og femte ledd.

<sup>114</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.7.1.

akkurat ikke av reglene hvis aksjene eller andelene selges 1.juni 2012, fordi de må selges ”innen” fem år.

Dette er en videreføring av den tidsgrense som også skulle gjelde i regelen fra 2006. Forarbeidene til denne bestemmelsen sa at ettersom formålet med utflytningsskatt er å hindre skattemotivert utflytting, må det være en tidsgrense for skatteplikten. Etter en viss tid er det ikke lenger holdepunkter for å si at utflyttingen har skjedd for å unngå norsk skatt av gevinsten. Departementet kom til at fem år var en naturlig tidsgrense.<sup>115</sup> Etter intern rett vil Norge da kunne ha beskatningsrett opp til åtte år etter at den fysiske utflyttingen skjedde.<sup>116</sup>

Forarbeidene forutsetter at det er det alminnelige realisasjonsbegrepet i skatteloven kapittel ni som skal anvendes. For eksempel vil frivillig salg, tvangssalg og bytte av aksjer og andeler være å anse som realisasjon.<sup>117</sup> Det er imidlertid også foretatt visse utvidelser av realisasjonsbegrepet, for å hindre at skattyter relativt enkelt kan unngå skatteplikt til Norge på gevinsten. Dette gjelder for det første overføring mellom ektefeller der mottaker ikke er bosatt i Norge.<sup>118</sup> Ifølge skattelovens alminnelige realisasjonsbegrep er overføring mellom ektefeller ikke å anse som realisasjon.<sup>119</sup> Utvidelsen er videreføring av et forslag som først ble fremsatt i forarbeidene til regelen fra 2006, og begrunnelsen for utvidelsen er at en slik overføring ofte kan være skattemessig motivert.<sup>120</sup> Man kunne på denne måten unngått at aksjene mv. ble gjenstand for utflytningsskatt, ettersom ektefellen i utlandet ikke er et omfattet skattesubjekt.

---

<sup>115</sup> Ot.prp.nr.1 (2005-2006) avsnitt 11.4.3.3.

<sup>116</sup> Dersom personen har vært bosatt i Norge i minst ti år, jf skatteloven § 2-1 tredje ledd litra b.

<sup>117</sup> Skatteloven § 9-2 første ledd litra a, b og c.

<sup>118</sup> Skatteloven § 10-70 første ledd annet punktum.

<sup>119</sup> Skatteloven § 9-2 tredje ledd litra d.

<sup>120</sup> Ot.prp.nr.1 (2005-2006) avsnitt 11.4.3.1.

For det annet er gaveoverføring til person som ikke er skattemessig bosatt i Norge å anse som realisasjon.<sup>121</sup> Utgangspunktet i norsk rett er at gaveoverføring ikke er å anse som realisasjon.<sup>122</sup> Ved å overføre aksjene eller andelene til en annen uten vederlag, kunne skattyter dermed oppnå at endelig skatteplikt ikke utløses. Som eksempel nevner forarbeidene at man overfører aksjer til sitt heleide aksjeselskap, for deretter å realisere.<sup>123</sup> Et annet eksempel vil være gaveoverføring til sine egne barn i utlandet.

For det tredje er også opphør av virksomhet i selskap som skattyter eier andeler i å anse som realisasjon.<sup>124</sup> Formålet er å sikre at kapital opparbeidet i Norge blir gjenstand for skatteplikt hit.<sup>125</sup>

### 2.8.2 Tilbakeflytting til Norge

Skatteloven § 10-70 niende ledd litra d sier at skatteplikten bortfaller dersom skattyter igjen får alminnelig skatteplikt til Norge etter intern rett, eller skal anses bosatt her etter skatteavtale. I slike tilfeller vil det ikke lenger være noe behov for utflyttingsskatt, idet gevinst på aksjer og andeler vil være skattepliktig hit etter de alminnelige regler.<sup>126</sup>

### 2.8.3 Realisasjon til lavere verdi enn beregnet

Skattyter kan ifølge skatteloven § 10-70 niende ledd litra a første punktum kreve reduksjon av utlignet skatt dersom faktisk realisasjon skjer til lavere verdi enn det som ble beregnet ved utflyttingen. Men realisasjonsverdien kan ifølge annet punktum ikke settes lavere enn inngangsverdien.

Forarbeidene gir uttrykk for at skattyter skal kunne velge å bruke den faktiske realisasjonsverdien fremfor den verdien som ble beregnet ved utflyttingen. Dette er ment å

---

<sup>121</sup> Skatteloven § 10-70 åttende ledd første punktum første alternativ.

<sup>122</sup> Skatteloven § 9-2 tredje ledd litra c.

<sup>123</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.10.3.

<sup>124</sup> Skatteloven § 10-70 åttende ledd første punktum andre alternativ.

<sup>125</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.10.3.

<sup>126</sup> Skatteloven §§ 10-30 følgende og § 10-44, jf § 2-1 første ledd, jf niende ledd.



være en valgmulighet for skattyter. Slik vil skattyter kunne velge en lavere verdi enn beregnet hvis verdien har sunket etter dette eller beregningen var for høy. Men man skal ikke kunne velge faktisk realisasjonsverdi ved gaveoverføring som er likestilt med realisasjon.<sup>127</sup>

Der det kreves sikkerhet uten at sikkerhet er blitt stilt, og aksjene eller andelene er solgt til lavere verdi enn beregnet ved utflyttingen, kan skattyter fremsette refusjonskrav overfor ligningsmyndighetene, og det skal ifølge forarbeidene da gis en forholdsmessig refusjon. Men heller ikke her skal dette kunne skje til lavere verdi enn inngangsverdien.<sup>128</sup>

På den annen side har man ved tap eller gaveoverføringer ikke samme rett til å velge mellom faktisk realisasjonsverdi og verdien som ble fastsatt ved utflyttingen.<sup>129</sup> Tapet fastsatt ved utflyttingen kan ikke overstige det faktiske tapet ved realisasjonen, samtidig som det kun gis fradrag for tapet som ble beregnet ved utflyttingen hvis aksjene eller andelene har sunket ytterligere i verdi etter dette. Formålet er at skattyter ikke skal få fradrag for verdireduksjon som har oppstått etter utflyttingstidspunktet.<sup>130</sup>

Den etterfølgende beregning regelen legger opp til, vil kreve tid og ressurser hos ligningsmyndighetene, og er en vesentlig ulempe med utflyttingsregelen.

#### 2.8.4 Utbyttetillegg

De siste fem års utbytter skal legges til realisasjonsverdien hvor utbyttet ikke har blitt beskattet, eller bare har blitt lavt beskattet i utlandet, og Norge har begrenset eller ingen beskatningsrett til utbyttet.<sup>131</sup> Formålet med bestemmelsen er å forhindre at skattyter taper et selskap for verdier ved å ta ut mye utbytte, for så å velge den faktiske og lavere

---

<sup>127</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.10.6.

<sup>128</sup> Lc.

<sup>129</sup> Skatteloven § 10-70 niende ledd litra a fjerde punktum.

<sup>130</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.10.6.

<sup>131</sup> Skatteloven § 10-70 niende ledd litra a tredje punktum.

realisasjonsverdien. Aksjene eller andelene kan ved en slik fremgangsmåte ha fått en meget begrenset verdi.<sup>132</sup>

Ifølge forarbeidene skal ”*begrenset eller ingen beskatningsrett til utbytte*” forstås som tilfeller hvor Norge ikke har intern hjemmel for å beskatte utbyttet, eller Norge har fraskrevet seg hele eller deler av beskatningsretten i skatteavtale med tilflytningslandet.<sup>133</sup> ”*Lavt beskattet utbytte*” skal ifølge forskrift til skatteloven § 10-70 forstås som beskatning som utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten som ville blitt utlignet i Norge dersom aksjonæren var bosatt her.<sup>134</sup>

Tillegget er kun ment å gjelde utbytte utdelt etter tidspunktet for utflyttingen.<sup>135</sup> Utbytte utdelt før dette vil jo beskattes etter samme sats som aksjegevinst i norsk intern rett, slik at det ikke er behov for en slik regel for utbytte utdelt før utflyttingen.

### 2.8.5 Kreditfradrag

Skatteloven § 10-70 niende ledd litra b har regler om kreditfradrag. Dersom gevinsten er skattepliktig i tilflytningsstaten, ”*gis fradrag i skatt ... etter reglene i skatteloven §§ 16-20 til 16-28 så langt de passer*”. Formålet med kreditfradrag er å unngå dobbeltbeskatning, og ifølge norsk intern rett gis rett til fradrag gjennom kreditmetoden. Metoden medfører at Norge først skattlegger den aktuelle utenlandsinntekten, for deretter å gi fradrag i skatt (kredit) for skatt på den samme inntekten betalt i utlandet. Fradraget kan imidlertid ikke overstige den skatt som ville blitt ilagt utenlandsinntekten om den kun var skattepliktig til Norge (ordinær kredit).<sup>136</sup>

---

<sup>132</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.10.6.

<sup>133</sup> Ibid. avsnitt 6.10.6.1.

<sup>134</sup> Fsfm § 10-70-2 annet ledd annet punktum.

<sup>135</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.10.6.

<sup>136</sup> Zimmer, *Lærebok i skatterett* s.163 (2005). Når det er kildestaten som gir kredit, kalles det for omvendt kredit.

At kreditreglene skal gjelde ”så langt de passer” er ment å innebære at kravet om at inntekten skal ha kilde i en annen stat ikke gjelder, og at skatteloven § 16-21 fjerde ledd må anvendes slik at det er utenlandsk skatt i det faktiske realisasjonsåret som kan fradras i norsk skatt som endelig avregnes da. Dette på grunn av at kreditreglene ellers er utformet slik at kreditfradrag ved utflyttingsskatt ikke ville være mulig.<sup>137</sup>

Anvendelse av skatteloven § 16-21 tilsvarende vil si at fradragsbeløpet ikke kan overstige den skatt som er ilagt gevinsten i Norge. Dersom tilflyttingslandet bruker historisk kostpris, vil deler av gevinsten kunne være skattepliktig i begge stater, og kreditfradrag vil da være aktuelt. Får derimot skattyter ny inngangsverdi, vil kreditfradrag ikke være aktuelt, idet skatten relaterer seg til en annen del av gevinsten enn den som er skattepliktig i Norge. Departementet forutsetter at skattyter skal kunne dokumentere at det er den samme gevinsten som er blitt skattlagt i Norge og i utlandet, for å få rett til kreditfradrag.<sup>138</sup>

Kreditfradrag forutsetter også at bostedsstaten ikke gir kredit for skatt betalt i Norge. Derfor oppstilles det krav i forarbeidene om at skattyter også må dokumentere at det ikke er gitt kredit i tilflyttingslandet for den del av gevinsten som er skattepliktig i Norge. Det skal dessuten ikke gis kreditfradrag i annen inntekt.<sup>139</sup>

Finansdepartementet har nå foreslått en rekke endringer i kreditreglene, og en del av disse vil kunne få virkning allerede for inntektsåret 2007.<sup>140</sup>

---

<sup>137</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.10.7.

<sup>138</sup> Lc.

<sup>139</sup> Lc.

<sup>140</sup> Ot.prp.nr.20 (2006-2007) avsnitt 1.

### 3 Er utflyttingsregelen i strid med Mønsteravtalen?

#### 3.1 Innledning

Mønsteravtalen gir den stat der skattyter er hjemmehørende en eksklusiv beskatningsrett til kapitalgevinster.<sup>141</sup> Denne eksklusive retten kan misbrukes av skattyterne. Skattytere hjemmehørende i land der gevinst på aksjer og andeler skattlegges, kan utsette å realisere disse til vedkommende anses hjemmehørende i et skatteavtaleland med lav eller ingen beskatning av kapitalgevinster. Dagens samfunn med økt internasjonalisering og fysiske personers økte mobilitet forsterker faren for slike tilpasninger. Innføring av fritaksmetoden og skjermingsmetoden i Norge medfører i tillegg at skattytere, mens de er hjemmehørende i riket, kan la være å ta ut utbytte som overstiger skjermingsfradraget, og på denne måten øke den latente gevinsten betraktelig før utflytting. Slik kan skattyter unngå norsk beskatning av potensielt store gevinster. Fra myndighetenes side kan det virke urimelig at de ikke skal kunne skattlegge gevinster som har en åpenbar tilknytning til verdiskapning skjedd mens skattyter var hjemmehørende i landet. Dette er også hovedårsaken til at noen stater har valgt å innføre ulike former for utflyttingsskatt.<sup>142</sup>

Norge endret utflyttingsregelen fra 2006 for å sikre at den kunne anvendes også i tilfeller der det er inngått skatteavtale mellom Norge og tilflyttingsstaten. Regelen fra 2006 knyttet innvinning og tidfesting utelukkende til tidspunktet for opphør av alminnelig skatteplikt etter intern rett. Problemet med en slik løsning er at den stat skattyter flytter til som regel vil anse personen for bosatt hos seg før alminnelig skatteplikt til Norge opphører. Når en person anses bosatt i to stater samtidig, gir Mønsteravtalen regler for å sikre at skattyter bare skal anses som bosatt i en av statene.<sup>143</sup> Norge har på denne måten i mange tilfeller

---

<sup>141</sup> Mønsteravtalen artikkel 13 femte ledd.

<sup>142</sup> For eksempel Danmark og Nederland.

<sup>143</sup> Mønsteravtalen artikkel 4.

gitt avkall på å skattlegge personen som hjemmehørende her på tidspunktet for opphør av skatteplikt etter intern rett. For å sikre at utflyttingsregelen kan anvendes i samsvar med sitt formål, knytter bestemmelsen nå an til dagen før opphør av alminnelig skatteplikt etter intern rett, ”*eller da skattyter skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale*”.<sup>144</sup> Etter denne endringen antas det at Norge ikke har gitt avkall på retten til å beskatte slik gevinst, ettersom skattyter på dette tidspunktet fortsatt anses bosatt i Norge også etter skatteavtalene.

Internasjonalt er det reist spørsmål ved hvorvidt forskjellige utflyttingsregler er forenlig med Mønsteravtalen, og det samme spørsmålet kan stilles i forhold til den norske regelen. Det er disse spørsmålene som er tema for dette kapittel, og alle problemstillingene dreier seg om hvorledes bestemmelsene i Mønsteravtalen skal fortolkes.

### 3.2 Kommer Mønsteravtalen til anvendelse før skattyter anses utflyttet?

Det kan stilles spørsmål ved om Mønsteravtalen kommer til anvendelse på det tidspunkt den betingede skatteplikten inntreffer etter den norske regelen. Det kan argumenteres med at Norge kun har innført en utvidet skatteplikt for hjemmehørende skattytere, og på dette tidspunktet er det ingen andre stater som er involvert. Det foreligger dermed ingen dobbeltbeskatningssituasjon, slik at Mønsteravtalen ikke vil komme til anvendelse. Dobbeltbeskatning forutsetter at to stater er involvert på samme tidspunkt, og at bostedsstaten hevder at de har en rett til å beskatte den samme gevinst som rammes av utflyttingsskatten.<sup>145</sup>

Mønsteravtalens grunnleggende formål er å motvirke juridisk dobbeltbeskatning, og det er alminnelig antatt at juridisk dobbeltbeskatning må foreligge for at avtalen skal komme til anvendelse.<sup>146</sup> Ifølge OECDs kommentarer tilsier dette at det må være tale om ”*imposition*

---

<sup>144</sup> Skatteloven § 10-70 første ledd første punktum og § 14-25.

<sup>145</sup> Danmark innførte utflyttingsskatt i 1987, som det har versert debatt om i danske tidsskrifter. Synspunktet ble hevdet av Sneum og Rasmussen i *Skat Udland* 123 (1991).

<sup>146</sup> Ketelsen, *Skat Udland* 177 (1991).

*of comparable taxes in two (or more) states on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods”.*<sup>147</sup> Dersom Norge skattlegger gevinst ved utflytting og tilflyttingslandet skattlegger ved realisasjon, er det tale om sammenlignbare skatter, det er samme skattyter som blir skattepliktig begge steder og skatteobjektet er det samme.

Dersom tilflyttingsstaten anvender historisk kostpris ved verdsettelse av gevinsten, så vil skatten, for den del som er opptjent inntil skattyter emigrerte fra Norge, angå det samme tidsrom. Det avgjørende kan ikke være om skatteplikten *utløses* på samme tidspunkt, men om det *angår* det samme tidsrom. En dobbeltbeskatningskonflikt vil på denne måten alltid kunne oppstå på et senere tidspunkt. Det synes derfor å være et særdeles formelt synspunkt å hevde at en slik konflikt ikke foreligger ved utflyttingen, hvis landet som skattlegger ved utflytting på dette senere tidspunkt må erkjenne at den annen stat har beskatningsretten.<sup>148</sup> Utflyttingsskatten vil alltid kunne skape en potensiell dobbeltbeskatningskonflikt, selv om en eventuell konflikt ikke viser seg før ved den senere realisasjon i utlandet. På denne bakgrunn kan det tenkes at skattyterne ikke kan *påberope* seg skatteavtalebeskyttelse før ved den senere realisasjon, men dette er et annet spørsmål, uten betydning for spørsmålet om Mønsteravtalen da vil komme til anvendelse på den norske utflyttingsskatten.<sup>149</sup>

At to stater må være involvert på *samme tidspunkt*, kan ikke utledes av kravet om juridisk dobbeltbeskatning. Avgjørende er at to stater er involvert, og at *skatten* angår det samme tidsrom. Det at Norge benytter utflyttingen, og tilflyttingsstaten realisasjonen som skatteutløsende, kan ikke utelukke Mønsteravtalens anvendelse.

Det ville etter min mening være betenkelig at skatteavtaleland kan innrette seg på den måten utflyttingsregelen innebærer, og deretter hevde at skatteavtalene ikke kommer til anvendelse. Bestemmelsene i Mønsteravtalen gir ikke grunnlag for et slikt synspunkt, og

---

<sup>147</sup> OECDs kommentarer Introduction punkt 1.

<sup>148</sup> Ketelsen, *Skat Udland* 177 (1991).

<sup>149</sup> Lc.

jeg mener derfor at overenskomsten kommer til anvendelse på tidspunktet for den betingede utløsning av den norske utflyttingskatten.

### 3.3 Har Norge forpliktet seg til ikke å anvende andre skattepliktutløsende kriterier enn realisasjon?

Utflyttingsregler pålegger skatt på urealisert, latent gevinst. Mønsteravtalen artikkel 13 femte ledd fastsetter at *”Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident”*. Begrepet *”alienation”* er ikke definert i Mønsteravtalen. Dette medfører at nasjonale realisasjonskriterier blir avgjørende.<sup>150</sup> På denne bakgrunn kan det anføres at å innføre en nasjonal regel om at utflytting er skatteutløsende, ikke er i strid med Mønsteravtalen. Tvert imot kan det se ut som om Mønsteravtalen medfører at statene står helt fritt i forhold til dette.

Mot dette kan anføres det synspunkt at bestemmelsen om beskatning av kapitalgevinster i Mønsteravtalen bygger på en forutsetning om at realisasjon er vilkåret som skal utløse skatteplikt. Skatteavtalestatene står derfor ikke helt fritt til å anvende det de ønsker som skatteutløsende kriterier, det er kun fastsettelsen av de nærmere *”detaljer”* som er overlatt til statene.

Det fremgår imidlertid av OECDs kommentarer på et annet område at det kan skje beskatning av verdistigning på eiendeler omfattet av Mønsteravtalen selv om disse ikke er avhendet. Kommentarene sier at:

*“Most States taxing capital gains do so when an alienation of capital gain assets takes place. Some of them, however, tax only so-called realised capital gains. Under certain circumstances, though there is an alienation no realised capital gain is recognised for tax purposes (e.g. when the alienation proceeds are used for acquiring new assets). Whether or not there is a realisation has to be determined according to the applicable domestic tax law. No particular problems arise when*

---

<sup>150</sup> Mønsteravtalen artikkel 3 annet ledd.

*the State which has the right to tax does not exercise it at the time the alienation takes place.”*<sup>151</sup>

Kommentarene kan på dette punkt synes å gi uttrykk for at statene faktisk står helt fritt til å fastsette hva som skal anses som realisasjon i intern rett, og at det også er adgang til å beskatte latente gevinster.

I den danske debatten har det mot dette synspunktet vært anført at disse bemerkningene er utformet som en klar unntakelse fra hovedregelen om realisasjonsprinsippet, og vedrører kun særskilt bestemte virksomhetsaktiver, og at det av denne grunn er vanskelig å se at disse forbehold skal gi belegg for å beskatte urealiserte aksjegevinster. En slik adgang til beskatning måtte etter alminnelige fortolkningsprinsipper forutsette klar støtte i bemerkningene til bestemmelsen, og en slik klar støtte finnes ikke.<sup>152</sup>

Jeg mener likevel at når Mønsteravtalen uttrykkelig fastsetter at det er nasjonale realisasjonskriterier som er avgjørende, så må det også klarere holdepunkter til for å si at Norge ikke kan fastsette at realisasjon også skal omfatte utflytting. Av denne grunn mener jeg at den norske regelen ikke er i strid med Mønsteravtalen på dette punkt.

#### 3.4 Medfører bostedsstatens eksklusive beskatningsrett at utflyttingsregelen er i strid med Mønsteravtalen?

Mønsteravtalen gir bostedsstaten en eksklusiv rett til å skattlegge gevinst på formue, og sier at *”Gains from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident”*.<sup>153</sup> Denne hovedregelen fastsetter at det kun er bostedsstaten som kan skattlegge gevinst ved avhendelse av formuesobjekter. Uttrykket *”shall be taxable only”* tilsier at den avtalepart som er tillagt denne retten har fått full rett til å skattlegge, mens den annen stat ikke har noen rett til å beskatte slik gevinst, etter at skattyter er ansett bosatt i

---

<sup>151</sup> Kommentarene til Mønsteravtalen artikkel 13 sjettedde.

<sup>152</sup> Ketelsen, *Skat Udland* 177 (1991).

<sup>153</sup> Mønsteravtalen artikkel 13 femtedde.



tilflyttingsstaten. Med utflyttingsskatt ønsker man å unngå dette problemet ved å utløse skatteplikt før skifte av bosted skjer.

Kommentarer til Mønsteravtalen artikkel 23 forklarer hva det innebærer at en stat er tildelt eksklusiv beskatningsrett:

*“For some items of income or capital, an exclusive right to tax is given to one of the Contracting States, and the relevant Article states that the income or capital in question “shall be taxable only” in a contracting state... The words “shall be taxable only” in a Contracting state preclude the other Contracting state from taxing, thus double taxation is avoided”.*<sup>154</sup>

Det kan utledes fra ordlyden i Mønsteravtalen artikkel 13 femte ledd og kommentarene, at denne bestemmelsen må tolkes slik at kildestaten ved en bestemmelse om eksklusiv rett har gitt avkall på retten til å skattlegge aksjegevinster, selv om disse skulle ha sterk tilknytning til vedkommende land. Norge er ved en slik bestemmelse avskåret fra å skattlegge denne gevinsten. Det kan anføres at når retten til å skattlegge er oppgitt på denne måten, så kan Norge ikke endre dette ensidig gjennom vedtakelsen av nasjonale regler om utflyttingsskatt.

Avtalepartenes hensikt med å bestemme at en inntekt kun skal kunne skattlegges i en av statene, må være at en slik bestemmelse forbyr den annen stat å blande seg inn i denne retten.<sup>155</sup> Avtaleparten som er gitt en slik eksklusiv beskatningsrett har da fått en valgfrihet i forhold til om den vil skattlegge slik gevinst, og Norge kan ikke da på egen hånd innføre en subsidiær skattlegging for det tilfellet at den annen stat ikke beskatter gevinsten, eller beskatter den med lavere sats enn i Norge. En slik rett måtte i så fall vært avtalt mellom partene i skatteavtalen.

---

<sup>154</sup> Kommentarene til Mønsteravtalen artikkel 23 A og B 1A sjette ledd.

<sup>155</sup> Weizman, *European Taxation* s.80 (1994).

Eksklusiv beskatningsrett gir avtalepartene enten full eller ingen rett til å beskatte. En mellomløsning der det gis kredit for skatt betalt i tilflyttingslandet er ikke i tråd med bestemmelser om eksklusiv beskatningsrett.<sup>156</sup> Dersom Finansdepartementet virkelig mente at en slik bestemmelse ikke var i strid med den eksklusive beskatningsretten til tilflyttingslandet, ville det ikke vært nødvendig å gi kredit for skatt betalt i den annen stat. Plassering av retten til å beskatte kapitalgevinster gir en stat enten hele eller ingen rett til å beskatte, og når en av statene har oppgitt sin beskatningsrett er dette gjort fullt ut. Det vil si at denne stat ikke har lov til å skattlegge slik gevinst, og dette gjelder uavhengig av om det gis kredit.<sup>157</sup> Og selv om det gis kredit for skatt betalt i utlandet, kan utflyttingsskatt også tenkes å hindre personer i å flytte utenlands, og på denne måten kan reglene ha en indirekte virkning for den annen part i skatteavtalen.<sup>158</sup>

Av dette fremgår det at den norske utflyttingsregelen etter min mening er i strid med bostedsstatens eksklusive rett til å skattlegge formuesgevinster, og at utflyttingsregelen på dette punkt er i strid med Mønsteravtalen.

### 3.5 Er skattekravet utløst før utflyttingen?

Utgangspunktet for den norske utflyttingsregelen er at skatten innvinnes og tidfestes dagen før utflytting. Likevel er det innført særlige regler om automatisk utsettelse eller utsettelse ved sikkerhetsstillelse, som medfører at skattekravet i de fleste tilfeller ikke vil måtte innbetales før ved en senere eventuell realisasjon i tilflyttingslandet.<sup>159</sup> I tillegg er det innført bestemmelser om bortfall av skatteplikt ved tilbakeflytting til Norge, bortfall av skatteplikt dersom realisasjon ikke skjer innen fem år, reduksjon av skattekravet dersom den senere realisasjon skjer til lavere verdi enn beregnet ved utflyttingen, og kreditfradrag dersom den samme gevinsten er gjenstand for skattlegging i tilflyttingsstaten.<sup>160</sup> Dette vil i

---

<sup>156</sup> Ketelsen, *Skat Udland 1* (1991).

<sup>157</sup> Lc.

<sup>158</sup> Weizman, *European Taxation* s.80 (1994).

<sup>159</sup> Skatteloven § 10-70 syvende ledd.

<sup>160</sup> Skatteloven § 10-70 niende ledd litra a, b, c og d.

ytterste konsekvens medføre at det ikke blir noe skattekrav til Norge ved den senere realisasjon.

Regelen innfører en særordning, som gjør at det kan stilles spørsmål ved om skatten er endelig nok på det tidspunktet den ifølge bestemmelsen innvinnnes og tidfestes. Dette særlig på grunn av at skattyter ut fra etterfølgende omstendigheter kan oppnå full skattefrihet til Norge. Kan beskatning sies å være inntrådt når skatteplikten er så lite definitiv som etter den norske utflyttingsregelen? Dersom dette ikke er tilfellet, vil skatten måtte anses som utløst mens skattyteren er bosatt i tilflyttingsstaten. I så tilfelle behøver ikke denne stat å respektere utflyttingsskatten, ettersom Norge ut fra regelen om eksklusiv beskatningsrett på det senere realisasjonstidspunktet i hvert fall ikke kan ha rett til å pålegge en slik skatt, uten å endre skatteavtalene.<sup>161</sup>

Det kan spørres hva som skal til for at en skatt kan anses innvunnet og tidfestet. I alminnelighet må det antas at det må være tale om en viss grad av endelighet, i hvert fall må det etter min mening ha skjedd en endelig utregning av skattekravet. Ved den norske regelen er skattekravet suspensivt betinget av hendelser som skjer etter utflyttingen. Utflyttingstidspunktet er kun valgt for at Norge fortsatt skal ha beskatningsretten, alt annet foretas på tidspunktet for den senere realisasjon. Det kan anføres at det skjer så lite ved selve utflyttingen at skattekravet ikke kan sies å være utløst på dette tidspunkt i henhold til Mønsteravtalen.

Den norske utflyttingsregelen er utformet på en snedig måte, idet det skjer en foreløpig beregning og ”utligning” ved utflyttingen, som i alle tilfeller ikke er endelig. Etterfølgende omstendigheter kan medføre så drastiske endringer i det som ble fastsatt ved utflyttingen at skatten vanskelig vil kunne ses på som utløst på dette tidspunkt. I realiteten skjer beskatningen på det senere tidspunktet, når skattyter er bosatt i den annen stat. Norge

---

<sup>161</sup> Som Norge har gjort i flere skatteavtaler på grunn av femårsregelen der skatten ble innvunnet og tidfestet ved senere realisasjon i utlandet.

skaper en fiksjon om at skatten er innvunnet og tidfestet, som overhodet ikke stemmer med det som i realiteten skjer.

Samlet sett er det en rekke etterfølgende omstendigheter som må oppfylles i tiden etter utflyttingen for at skatteplikten skal bli endelig. Den eneste grunnen til at skatten prinsipielt innvinnnes og tidfestes før utflyttingstidspunktet synes å være å ”omgå” den annen stats rett til å skattlegge etter skatteavtalene. Jeg mener at regelen medfører en såpass spesiell løsning at skatteplikten må anses for usikker til at den kan anses utløst før utflyttingen.

Konsekvensen av et slikt synspunkt er at det annet land ikke behøver å respektere denne særordningen fra Norges side. En slik konklusjon gjør at spørsmålene om Mønsteravtalen kommer til anvendelse, om Norge er forpliktet til å anvende realisasjon som skatteutløsende og om bostedsstatens eksklusive beskatningsrett, blir uten betydning. Mønsteravtalen vil på dette senere tidspunktet utvilsomt komme til anvendelse, og gir bostedsstaten eksklusiv beskatningsrett. Norge har da også i realiteten anvendt realisasjon som skatteutløsende kriterium, og ikke utflyttingen.

### 3.6 Oppsummerende konklusjon

Alle de konklusjoner som fremkommer ovenfor går på hvordan Mønsteravtalen skal fortolkes, og det finnes forskjellige syn på hvorvidt utflyttingsregler strider mot avtalen. Ved konklusjon om strid er Norge avhengig av å sikre sin beskatningsrett i skatteavtalene, dersom anvendelse av utflyttingsregelen ikke skal innebære overtredelse av Norges skatteavtaleforpliktelser. Dette ble gjort i en del avtaler i forbindelse med femårsregelen. Slike bestemmelser vil også kunne anvendes i forhold til den nye regelen, men disse gir som hovedregel kun rett til å skattlegge ved aksjer og andeler i *norske* selskaper, samtidig som noen avtaler ikke i det hele tatt gir rett til å skattlegge andeler.<sup>162</sup> Dersom Norge ønsker å ha en utflyttingsskatt, bør de etter min mening få inntatt bestemmelser som sikrer retten til å anvende regelen i skatteavtalene. Selv om skatteavtalene i prinsippet ikke forbyr

---

<sup>162</sup> Skaar med flere, *Norsk skatteavtalerett* s.664-665 (2006). For eksempel skatteavtale med Italia (1985) artikkel 13 femte ledd, som bare nevner aksjer.

Norge å innføre visse typer lovregler, anses det som politisk uheldig at en stat ikke overholder sine skatteavtaleforpliktelser, og OECD har anbefalt statene å unngå såkalt ”treaty override”.<sup>163</sup>

Problemet forsterkes av at den norske regelen også retter seg mot eierandeler i utenlandske selskaper, ettersom aksjer med utenlandsk tilknytning i noen tilfeller vil kunne ha nærmere forbindelse til tilflyttingslandet enn til Norge. At kreditreglene avbøter de negative virkningene, er vel årsaken til at ingen stater har reagert på innføringen av utflyttingsskatter, og at spørsmålet ikke har kommet opp for nasjonale domstoler.

---

<sup>163</sup> I vedtak av 1989.

## 4 Er utflyttingsregelen i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen?

### 4.1 Innledning

EØS-avtalen, som er inkorporert i norsk rett ved EØS-loven,<sup>164</sup> omfatter ikke direkte reglene på skatterettens område. Likevel har avgjørelser fra EF- og EFTA-domstolen vist at avtalen har betydning også for skatterettslige reguleringer.<sup>165</sup> Avtalens formål er å fremme handel og økonomiske forbindelser over landegrensene i EØS-området.<sup>166</sup> Formålet tilsier at internasjonale aktører ikke bør beskattes hardere enn aktører involvert i tilsvarende nasjonal aktivitet.<sup>167</sup> Utviklingen i domstolenes praksis har vist at medlemslandenes nasjonale skatteregler kan tenkes å være i strid med de fire friheter, og dette har betydning for hvordan statene kan utforme sine regler på området for direkte beskatning.

Det finnes to avgjørelser der EF-domstolen særskilt vurderer utflyttingsskatter, som vil være sentrale i vurdering av den norske regelen.<sup>168</sup> I etterkant av dette har også Kommisjonen kommet med to uttalelser omkring slike nasjonale regler, der den kommenterer de to avgjørelsene, og kommer med forskjellige uttalelser omkring utflyttingsskatt.<sup>169</sup> Dette er interessante synspunkter, som i praksis vil kunne vektlegges av medlemsstatene. Rettskildemessig er det likevel kun tale om synspunkter, og jeg vil av denne grunn foreta min vurdering uavhengig av disse uttalelsene.<sup>170</sup>

---

<sup>164</sup> Lov av 27.november 1992 nr.109.

<sup>165</sup> For første gang i sak C-270/83, *Avoir Fiscal*.

<sup>166</sup> EØS-avtalen artikkel 1.

<sup>167</sup> Bullen, *EU, EØS og skatt* s.33 (2005).

<sup>168</sup> Sak C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, og sak C-470/04, ”N”. Heretter ”*Lasteyrie*” og ”N”.

<sup>169</sup> Meddelelser fra Kommisjonen til Rådet mv, begge fra 19.12.2006.

<sup>170</sup> Kommisjonen kommer med generelle uttalelser som ikke er veldig anvendelige i en konkret vurdering av utflyttingsregler.

## 4.2 Relevante bestemmelser i EØS-avtalen

EØS-avtalen inneholder bestemmelser om fri bevegelighet av arbeidstakere i artikkel 28 til 30, og om fri etableringsrett i artikkel 31 til 35. Disse reglene betegnes samlet som retten til fri bevegelighet av personer.<sup>171</sup> Ettersom det er nettopp selve utflyttingen av fysiske personer den norske utflyttingsskatten retter seg mot, er det disse bestemmelsene som særlig er aktuelle i forhold til skatteloven §§ 10-70 og 14-25.

Hovedbestemmelsen om fri etableringsrett finnes i EØS-avtalen artikkel 31 første ledd, og gir statsborgere innen EØS fri adgang til å etablere og drive næringsvirksomhet i andre medlemsstater. Dette vil si at fysiske personer har rett til å flytte og oppholde seg i en annen medlemsstat for å etablere virksomhet der, og til å bli boende der når virksomheten er etablert. At ordninger med utflyttingsskatt kan tenkes å være i strid med etableringsretten er allerede konstatert i de to avgjørelser av EF-domstolen om utflyttingsskatteregler.<sup>172</sup> Det er imidlertid en forutsetning at aktiviteten har økonomisk karakter.<sup>173</sup> For eksempel kom etableringsretten, uten særlig vurdering fra domstolens side, til anvendelse i et tilfelle der en person flyttet fra Frankrike til Belgia, når han eide verdipapirer i et selskap hjemmehørende i Frankrike som gav ham rett til 25 prosent av overskuddet i selskapet, og dessuten hadde til hensikt å utøve sitt erverv i Belgia.<sup>174</sup>

Reglene om fri bevegelighet av arbeidstakere tilsier at det må foreligge et arbeidsforhold for at reglene skal komme til anvendelse. Artikkel 28 tredje ledd fastsetter at bestemmelsen gir rett til å flytte fritt innen EØS for å ta arbeid der. Domstolens praksis tilsier imidlertid at inntekten fra arbeidet må overstige et rent marginalt supplement for å omfattes.<sup>175</sup> Dersom en person for eksempel flytter til Danmark for å arbeide der, og han eier aksjer i et

---

<sup>171</sup> Materielt sett samsvarer reglene med tilsvarende bestemmelser i EF-traktaten, slik at avgjørelser av EF-domstolen er sentrale ved tolking av EØS-avtalen.

<sup>172</sup> *Lasteyrie og N.*

<sup>173</sup> EØS-avtalen artikkel 31 annet ledd; ”næringsvirksomhet” forutsetter økonomisk karakter.

<sup>174</sup> *Lasteyrie.*

<sup>175</sup> Blant annet sak C-107/94, *Aascher*, premiss 25.

norsk selskap når alminnelig skatteplikt til Norge opphører, vil han være beskyttet av EØS-avtalens regler om fri bevegelighet av arbeidstakere når inntekten fra arbeidet er over denne terskel.

Bestemmelsene om fri etableringsrett og fri bevegelighet av arbeidstakere anvendes på ulike tilfeller av økonomisk aktivitet. Likevel viser avgjørelser fra EF- og EFTA-domstolen at vurderingen av om nasjonale regler er i strid med frihetene, i liten grad påvirkes av hvilken frihet som vurderes. Realiteten er at den samme vurdering foretas uavhengig av den frihet som anvendes.<sup>176</sup> Etersom de avgjørelser som finnes angående regler om utflyttingsskatt til nå konsentrerer seg om etableringsretten, er det hensiktsmessig å bygge vurderingen av den norske utflyttingsskatten opp mot denne frihet. Det kan imidlertid antas at konklusjonene som fremkommer av vurderingen ville blitt de samme dersom skattyter i en konkret sak påberopte retten til fri bevegelighet av arbeidstakere.

#### 4.3 Innebærer den norske utflyttingsskatten en restriksjon for utøvelse av etableringsfriheten?

##### 4.3.1 Innledning

EF-domstolens avgjørelser i forhold til de fire friheter følger et relativt fast mønster. I den materielle vurdering av den omstridte nasjonale foranstaltning vurderer domstolen først hvorvidt foranstaltningen er diskriminerende eller innebærer en restriksjon for utøvelsen av en grunnleggende frihet.<sup>177</sup> I tråd med dette må det først vurderes hvorvidt den norske regelen er diskriminerende eller innebærer en restriksjon for utøvelsen av etableringsfriheten.

EØS-avtalen forbyr ikke bare forskjellsbehandling, men innebærer også forbud mot restriksjoner for anvendelse av de forskjellige frihetene. Dersom det pålegges skattemessige byrder på grenseoverskridende aktivitet, kan dette i mange tilfeller medføre

---

<sup>176</sup> Bullen, *EU, EØS og Skatt* s. 62 (2005).

<sup>177</sup> For eksempel i *N og Lasteyrie*.



en restriksjon for å utøve etableringsretten. For å avgjøre hvorvidt nasjonale skatteregler innebærer en slik restriksjon, har EF-domstolen først vurdert de skattemessige byrder for personen som påberoper seg EØS-avtalen opp mot den skattemessige behandlingen av aktører involvert i tilsvarende innenlandsk aktivitet.<sup>178</sup> Deretter har domstolen vurdert om regelen er egnet til å hindre etableringsfriheten, eller å gjøre den mindre attraktiv.<sup>179</sup> I *Lasteyrie* og *N* vurderte domstolen således hvorvidt forskjellsbehandlingen var egnet til å avholde personer fra å benytte seg av sin etableringsfrihet.<sup>180</sup> Forskjellsbehandling er med andre ord en nødvendig, men ikke tilstrekkelig betingelse for at det foreligger en restriksjon ved vurdering av utflyttingsskatteregler. Regelen må i tillegg være egnet til å kunne avholde skattytere fra å flytte.

#### 4.3.2 Restriksjonsvurderingen der Norge krever sikkerhetsstillelse

Den norske utflyttingsregelen medfører at fysiske personer som flytter ut av landet i utgangspunktet blir betinget skattepliktige for latente gevinster på aksjer mv. dagen før man anses utflyttet.<sup>181</sup> Skattytere som forblir boende i Norge blir ikke skattepliktige for slik gevinst før realisasjon.<sup>182</sup> På denne måten medfører den norske utflyttingsskatten en forskjellsbehandling av innenlandske og utflyttede borgere. Det er i tillegg tale om større forskjeller for dem som flytter til EØS-stater der Norge ikke har avtale med vedkommende land om informasjonsutveksling og bistand til innfordring, enn til land der Norge har slik avtale. Ved flytting til land innen EØS der Norge ikke har slik avtale, gis utsettelse med innbetalingen kun dersom skattyter stiller sikkerhet for skatteforpliktelsen.<sup>183</sup>

---

<sup>178</sup> For eksempel i *N* og *Lasteyrie*.

<sup>179</sup> For eksempel i sak C-140/03, *Kommisjonen mot Hellas*, premiss 27.

<sup>180</sup> For eksempel *N* premiss 34 til 35 og *Lasteyrie* premiss 45.

<sup>181</sup> Skatteloven § 10-70 første ledd, jf § 14-25.

<sup>182</sup> Skatteloven § 10-31 første ledd og § 10-44 første ledd.

<sup>183</sup> Skatteloven § 10-70 syvende ledd annet punktum, jf første punktum. For eksempel ved flytting til Storbritannia, fordi skatteavtalen med Storbritannia (2000) kun har bestemmelse om utveksling av informasjon, men mangler bestemmelse om bistand til innfordring.

Det neste spørsmålet er hvorvidt denne forskjellsbehandlingen kan være egnet til å avholde skattytere fra å flytte. I *Lasteyrie* var kravet om sikkerhetsstillelse en hovedårsak til at regelen var å anse som en restriksjon, og domstolen uttalte at kravet om sikkerhetsstillelse i seg selv hadde en restriktiv virkning, idet den fratrukk skattyter adgang til å råde over det formuesgodet som stilles som sikkerhet.<sup>184</sup> Denne uttalelsen ble gjentatt i *N*, og var også en viktig årsak til at de nederlandske reglene ble ansett å innebære en restriksjon når de inneholdt et krav om sikkerhetsstillelse som vilkår for utsettelse med innbetalingen.<sup>185</sup>

Et krav om sikkerhetsstillelse medfører som nevnt mangel på adgang til å råde over det formuesgodet som stilles som sikkerhet. Og skulle skattyter ikke ha mulighet til å stille sikkerhet, vil skattekravet på den urealiserte gevinsten i verste fall medføre at han ikke kan flytte eller at han blir tvunget til å realisere aksjene. Fordi et krav om sikkerhetsstillelse vil kunne ha såpass inngripende økonomiske konsekvenser for dem som velger å benytte seg av sin etableringsrett, er det ikke særlig tvil om at en slik ordning må anses som egnet til å kunne avholde skattytere fra å flytte. Domstolens uttalelser i *Lasteyrie* og *N* taler også for at et slikt krav om sikkerhetsstillelse må anses å innebære en restriksjon for utøvelsen av etableringsretten, idet den både innebærer en forskjellsbehandling og kan være egnet til å avholde personer fra å flytte.

Av dette følger at den norske regelen, i de tilfeller der den krever sikkerhet for utsettelse med betalingen av den foreløpige skatteforpliktelsen, innebærer en restriksjon for utøvelsen av etableringsretten.

#### 4.3.3 Restriksjonsvurderingen der Norge gir automatisk utsettelse med innbetalingen

Som nevnt ovenfor medfører utflyttingsregelen forskjellsbehandling av dem som ønsker å benytte seg av sin etableringsfrihet, og dem som velger å forbli bosatt i Norge. Dette stiller seg ikke annerledes selv om det gis automatisk utsettelse med innbetalingen av den

---

<sup>184</sup> *Lasteyrie* premiss 47.

<sup>185</sup> *N* premiss 36.

utlignede skatteforpliktelsen. Forskjellsbehandlingen består i selve utligningen på utflyttingstidspunktet, i motsetning til utligning ved realisasjon i innenlandske forhold. Spørsmålet er derfor hvorvidt denne forskjellsbehandlingen er egnet til å kunne avholde skattytere fra å benytte seg av sin etableringsfrihet.<sup>186</sup>

I *Lasteyrie* presiserte domstolen at selv en hindring av begrenset rekkevidde eller liten betydning kan være å anse som en restriksjon, dersom regelen er av en slik karakter at den kan avholde skattytere fra å velge å etablere seg i en annen medlemsstat.<sup>187</sup> Og rent generelt kan det ut fra både *Lasteyrie* og *N* sies at terskelen i denne vurderingen er meget lav; det skal ikke så mye til før en regel om utflyttingsskatt ut fra domstolens syn er å anse en restriksjon.

Den norske regelen medfører at skatteforpliktelsen prinsipielt innvinnes og tidfestes på selve utflyttingstidspunktet. Det gis imidlertid automatisk og rentefri utsettelse med plikten til å innbetale skatten, og det tas hensyn til et eventuelt tap oppstått etter utflyttingen. Det stilles også visse betingelser for rett til utsettelse: Skattyter har for det første plikt til å innlevere oppgave til ligningsmyndighetene det året skattyter påstår at skatteplikt til Norge er opphørt. Oppgaven skal inneholde en oversikt over objekter som er omfattet av skatteloven § 10-70, og beregning av gevinst på disse eiendelene. Deretter må skattyter innen 30.april i de fem påfølgende år dokumentere at aksjene, andelene mv er i behold, og hvor vedkommende person er skattemessig bosatt.<sup>188</sup>

Kan disse forskjellene være egnet til å avholde skattytere i Norge fra å benytte seg av sin etableringsrett? Innledningsvis skal det sies at byrdene som pålegges hovedsakelig er av formell art. Men regelen medfører likevel praktiske byrder for personer som ønsker å flytte ut. Særlig synes det som om verdsettelsen av aksjene eller andelene i mange tilfeller vil by på problemer, og dette forsterkes av at departementet ikke har fastsatt retningslinjer for

---

<sup>186</sup> *Lasteyrie* premiss 39.

<sup>187</sup> *Lasteyrie* premiss 43 til 45.

<sup>188</sup> Fsfm § 10-70-1 annet ledd.

verdsettelsesspørsmålet, men først ønsker å vinne erfaring.<sup>189</sup> For ikke-børsnoterte aksjer og for andeler vil mange skattytere måtte søke bistand for å foreta en slik verdsettelse. Og verken i bestemmelsens ordlyd eller i forarbeidene er det nevnt noe om at skattyterne kan få fradrag for slike kostnader. Få skattytere vil ha kunnskaper om når de anses utflyttet, og når de skal inngi den første selvangivelsen. Det som særlig synes påfallende er den manglende forutberegnelighet en slik regel medfører for skattyter.

På den annen side er ulempene for skattyterne vesentlig mindre når det gis slik automatisk og rentefri utsettelse med innbetalingen, og det at skattekravet i utgangspunktet innvinnes og tidfestes på utflyttingstidspunktet blir med en slik regel uten særlig *økonomisk* realitet for skattyter.

Etter domstolens syn i *N* kan også formelle vilkår ha stor betydning for skattyterne. Det ble her uttalt at kravet om å inngi selvangivelse på utflyttingstidspunktet i de nederlandske reglene utgjorde en ytterligere administrativ formalitet, som kunne gjøre det vanskeligere eller mindre attraktivt for den skattepliktige å utøve de grunnleggende friheter.<sup>190</sup> At slike formelle vilkår kan innebære en restriksjon ble også antatt i en uttalelse fra EF-domstolen i *Safir*.<sup>191</sup>

Ulempene som den norske regelen medfører, er nok helt på grensen for det som vil kunne være egnet til å avholde skattytere for å velge å benytte seg av sin etableringsfrihet. Men fordi terskelen i restriksjonsvurderingen er meget lav, og ut fra vurderingen av slike formelle hindringer i de to ovennevnte avgjørelser fra EF-domstolen, mener jeg at rettspraksis tilsier at den norske regelen vil måtte vurderes slik at den er egnet til dette.

Konklusjonen er derfor at den norske utflyttingsskatten er å anse som en restriksjon også der det gis automatisk og rentefri utsettelse med innbetalingen av skatteforpliktelsen.

---

<sup>189</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2006) avsnitt 6.9.3.1.

<sup>190</sup> *N* premiss 49.

<sup>191</sup> Sak C-118/96, *Safir*, premiss 26-28.

## 4.4 Unntak fra forbudet mot restriksjoner

### 4.4.1 Innledning

EØS-avtalen bestemmer at noen få ikke-økonomiske hensyn kan begrunne unntak fra forbudet mot restriksjoner i de fire friheter. For etableringsfriheten fastsettes det at unntak må være begrunnet med ”*hensynet til offentlig orden, sikkerhet og folkehelsen*”.<sup>192</sup>

Skatteregler generelt kan sjelden tenkes begrunnet i slike hensyn, og unntaksbestemmelsen i EØS-avtalen kan vanskelig tenkes å komme til anvendelse på den norske utflyttingsregelen.

EF-domstolen har også utviklet en lære om at uskrevne allmenne hensyn i noen tilfeller kan begrunne unntak fra forbudet mot inngrep i de fire friheter. I praksis er det utviklet et mønster for å vurdere dette, som går ut på at den nasjonale regelen må forfølge et formål av allmenn interesse, regelen må være egnet til å ivareta dette formål, og ikke gå ut over det som er nødvendig for å oppnå formålet.<sup>193</sup> Jeg vil i det følgende vurdere den norske utflyttingsskatten i tråd med EF-domstolens vurderingsmåte.

### 4.4.2 Forhindre skatteflukt

Forarbeidene til den norske utflyttingsregelen nevner særlig et hensyn som begrunnelse for å innføre en slik regel: Å forhindre at norske skattytere flytter ut for å unngå norsk skatt av gevinsten. Dette formålet må kunne sies å være det samme som formålet om å forhindre skatteflukt. Med skatteflukt menes at skattyter flytter fra en stat med høyt skattenivå til en stat med lavere skattenivå i den hensikt å redusere sine skattekostnader.<sup>194</sup>

EF-domstolen har stilt seg avvisende til at dette formålet kan begrunne inngrep i de grunnleggende frihetene.<sup>195</sup> I *Lasteyrie* ble en slik anførsel avvist, og det ble uttalt at det at

---

<sup>192</sup> EØS-avtalen artikkel 33.

<sup>193</sup> For eksempel *N* premiss 40. Det siste kalt kravet til proporsjonalitet.

<sup>194</sup> Bullen, *EU, EØS og skatt* s.565 (2005).

<sup>195</sup> For eksempel i sak C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, premiss 37.

en medlemsstat går glipp av en inntekt på grunn av at en skattepliktig person flytter til en annen medlemsstat med gunstigere beskatning, ikke i seg selv kan begrunne en restriksjon for etableringsretten.<sup>196</sup> På bakgrunn av avgjørelsen i denne og andre saker, må det legges til grunn at dette formålet ikke er et allment formål som kan begrunne inngrep i etableringsfriheten. Av denne grunn kan heller ikke den norske utflyttingsregelen forsvares ut fra dette formålet.

#### 4.4.3 Beskyttelse av skattefundamentet

Medlemsstatene har en rekke ganger argumentert med at reglens formål er å beskytte skattefundamentet, unngå uthuling av skattegrunnlaget, unngå ikke-beskatning og lignende. Domstolen har ikke akseptert at slike formål kan begrunne inngrep i de fire friheter.<sup>197</sup> Denne holdningen er i tråd med domstolens praksis om at økonomiske hensyn ikke kan begrunne unntak fra forbudet mot restriksjoner.<sup>198</sup>

Den danske regjering hevdet også i *Lasteyrie* at de franske reglene hadde til formål å verne mot uthuling av beskatningsgrunnlaget. Domstolen avviste at dette kunne påberopes som et tvingende allment hensyn som kunne begrunne forskjellsbehandling i strid med etableringsfriheten.<sup>199</sup>

Av domstolens praksis følger at heller ikke den norske utflyttingsregelen kan forsvares ut fra formålet om å beskytte skattefundamentet.

#### 4.4.4 Sammenhengen i skattesystemet

EF-domstolen har anerkjent hensynet til sammenhengen i skattesystemet som et formål som kan begrunne restriksjoner i de fire friheter.<sup>200</sup> Det fremgår imidlertid av

---

<sup>196</sup> *Lasteyrie* premiss 60.

<sup>197</sup> For eksempel i sak C-136/00, *Danner*, premiss 56.

<sup>198</sup> For eksempel i sak C-120/95, *Decker*, premiss 39.

<sup>199</sup> *Lasteyrie* premiss 59 og 60.

<sup>200</sup> For eksempel i sak C-204/90, *Bachmann*, premiss 21 til 28.

EF-domstolens praksis at det må foreligge en ”direkte forbindelse” mellom to komponenter i et skattesystem for at et slikt argument skal kunne godtas.<sup>201</sup>

I *Lasteyrie* anførte den nederlandske regjering at det forelå en direkte forbindelse mellom det forhold at beskatning av årlig verdistigning utsettes, og at skatten ble utlignet ved skattyters utflytting.<sup>202</sup> Domstolen synes her å godta dette som en direkte forbindelse, selv om formålet ikke førte frem av andre grunner. Den norske utflyttingsregelen kan på samme måte sies å ha en sammenheng med at beskatning av gevinst på aksjer mv. utsettes til realisasjon faktisk skjer. Skjermingsmetoden medfører at beskatning av aksjonærer og andelshavere utsettes til det skjer utdeling av utbytte til fysisk person,<sup>203</sup> eller til en eventuell realisasjon.<sup>204</sup> Skattlegging av slike gevinster for personer hjemmehørende i Norge utsettes således til realisasjon faktisk skjer, selv om Norge prinsipielt sett kunne beskattet den latente gevinsten løpende. I tilfeller der skattyter flytter ut før realisasjon, vil Norge kunne miste muligheten til å beskatte gevinst med tilknytning til Norge uten en regel om utflyttingsskatt. På denne måten er det en direkte forbindelse mellom utflyttingsregelen og de alminnelige regler om skattlegging av gevinst på aksjer, andeler mv.

I *Lasteyrie* mente domstolen at den franske regelen, til tross for den direkte forbindelsen, ikke hadde til formål å sikre sammenhengen i det franske skattesystemet.<sup>205</sup> Domstolen foretok altså en vurdering av om dette i realiteten var formålet med den aktuelle regelen. Etter denne avgjørelsen har EF-domstolen i flere dommer uttalt at en anførsel om sammenheng i det nasjonale skattesystem skal etterprøves i forhold til det formål som forfølges med den omstridte regelen.<sup>206</sup> Man må av denne grunn gå inn og vurdere konkret hvorvidt det anførte formålet er den reelle begrunnelse for regelen.

---

<sup>201</sup> For eksempel sak C-107/94, *Asscher*, premiss 59.

<sup>202</sup> *Lasteyrie* premiss 61.

<sup>203</sup> Skatteloven §§ 10-11 og 10-42.

<sup>204</sup> Skatteloven §§ 10-31 første ledd og 10-44.

<sup>205</sup> *Lasteyrie* premiss 63 og 64.

<sup>206</sup> For eksempel i sak C-204/90, *Bachmann*, premiss 21 til 23.

Dette formålet ble også anført for å forsvare den nederlandske ordningen i *N*, uten at domstolen gikk nærmere inn på dette, ettersom domstolen før dette kom til at formålet om å fordele beskatningen etter territorialprinsippet kunne begrunne regelen.<sup>207</sup> Anførselen ble behandlet av generaladvokaten i forslaget til avgjørelse, og her fremgår det at også dette ble ansett som et formål som kunne begrunne den nederlandske regelen.<sup>208</sup> Selv om forslaget fra generaladvokaten har betydelig mindre vekt enn avgjørelser av EF-domstolen, kan argumenter fra generaladvokaten i det minste belyse hvilke momenter som vil kunne ha betydning i en slik vurdering.

I *N* påpekte generaladvokaten at de nederlandske reglene anvendte kapitalens verdi på innflyttingstidspunktet ved beskatning av fortjenesten på disse ved senere realisasjon. På denne måten tok de nederlandske reglene alltid kun hensyn til den fortjenesten skattyterne hadde oppnådd mens de var bosatt i Nederland.<sup>209</sup> Dette argumentet har betydning fordi det sier noe om hvilken sammenheng i reglene som finnes på det nasjonale plan. Når det gjelder vurderingen av formålet med den norske regelen, skal det for det første sies at Norge ikke har noen generell regel om at innflyttede skattytere får ny inngangsverdi på aksjer og andeler vedkommende eide ved innflyttingen. Tvert i mot er hovedregelen i norsk rett at historisk kostpris benyttes til verdsettelse for beskatning av kapitalgevinst ved realisasjon.<sup>210</sup>

Av *Lasteyrie* fremgår det at et slikt formål ifølge domstolen ikke kunne være begrunnelsen for den franske regelen, blant annet fordi den franske exit-skatten ble redusert med enhver gevinstskatt skattyter betalte i sin nye hjemstat. Dette kunne i ytterste konsekvens medføre at gevinsten kun ville bli beskattet i tilflyttingsstaten.<sup>211</sup> Den norske utflyttingsregelen blir

---

<sup>207</sup> *N* premiss 40 til 47.

<sup>208</sup> Forslag til avgjørelse i *N* premiss 102 til 108.

<sup>209</sup> Forslag til avgjørelse i *N* premiss 107.

<sup>210</sup> Skatteloven § 10-32 annet ledd og § 10-44 tredje ledd.

<sup>211</sup> *Lasteyrie* premiss 66.



også redusert med den skatt som blir pålagt i tilflyttingsstaten, slik at regelen bærer preg av å være et supplement i tilfelle tilflyttingsstaten ikke beskatter slik gevinst.

Det ble også påpekt i *N* at i Nederlands tilfelle så ville heller ikke tilflyttingsstaten kunne beskatte den aktuelle fortjenesten.<sup>212</sup> Dette er imidlertid kun tilfelle dersom skattyter får ny inngangsverdi ved innflytting i den annen stat, og det er det overhodet ikke sikkert at skattyter gjør i de tilfeller der den norske utflyttingsskatten kommer til anvendelse. Dette problemet er nevnt av departementet i forbindelse med kreditfradrag, og i forarbeidene uttales at det kun vil være aktuelt med kredit dersom tilflyttingsstaten beskatter den samme gevinsten som Norge. Det vil si at kredit er aktuelt der den annen stat anvender historisk kostpris ved verdsettelsen.<sup>213</sup> Også dette gir den norske regelen preg av å være subsidiær i forhold til tilflyttingsstatens adgang til å skattlegge slik gevinst.

Som ledd i begrunnelsen for at den franske regelen ikke kunne forsvares ut fra sammenhengen i skattsystemet nasjonalt, fremhevet generaladvokaten i *Lasteyrie* at det i Frankrike fantes spesielle regler om formuesskatt.<sup>214</sup> Nederlandsk lovgivning hadde ikke en slik løpende skattlegging, og kunne derfor argumentere med at de i stedet hadde valgt å utsette beskatningen av aksjer og andeler til realisasjon.<sup>215</sup> Statenes generelle beskatning av verdistigning er relevant fordi det sier noe om hvordan skattesystemet er utformet. I Norge finnes en egen skattlegging av den løpende formuen til skattyter, som innbefatter aksjer og andeler. Skatteloven kapittel fire fastsetter at skattytere med alminnelig skatteplikt til riket skal betale en periodisk skatt av verdien på blant annet aksjer og andeler, ved utgangen av hvert inntektsår. Dette svekker troverdigheten av at utflyttingsregelen er begrunnet i en nasjonal sammenheng.

---

<sup>212</sup> *N* premiss 103.

<sup>213</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.10.7.1.

<sup>214</sup> Forslag til avgjørelse i *Lasteyrie* premiss 79.

<sup>215</sup> Forslag til avgjørelse i *N* premiss 104.

På den annen side er det slik at Norge uten en utflyttingsskatteregel ikke vil kunne beskatte gevinst på aksjer mv. etter utflytting. Og ofte vil gevinsten i slike tilfeller ha en konkret tilknytning til verdistigning oppstått mens skattyter hadde alminnelig skatteplikt til Norge, slik at det vil være rimelig at gevinsten skal kunne skattlegges her.

Likevel mener jeg at det samlet sett synes som om Norges regler om beskatning av aksjegevinster er for lite konsekvente til at en anførsel om at dens formål er å sikre sammenhengen i det nasjonale skattesystem kan godtas. Regelen tillater også at det gis fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet.<sup>216</sup> Det ser derfor ikke ut til at dette hensynet er det motiverende for Norges del, slik som påpekt av EF-domstolen i forhold til de franske reglene i *Lasteyrie*.<sup>217</sup> Den norske utflyttingsregelen må etter mitt syn ses på som et supplement for det tilfellet at tilflyttingsstaten ikke beskatter gevinsten, og at utflyttingen da kan være motivert av hensynet til å spare skatt. Norge kan da vanskelig begrunne regelen med et formål om å sikre sammenhengen i det nasjonale skattesystemet. Dette støttes også av uttalelser i forarbeidene om at regelen ikke antas å ha provenyvirksomheter av betydning.<sup>218</sup>

Konklusjonen blir derfor at den norske utflyttingsregelen ikke kan forsvares ut fra dette hensynet.

#### 4.4.5 Fordeling av beskatningskompetansen etter territorialprinsippet

EF-domstolens praksis tilsier at formålet om å fordele beskatningskompetansen etter territorialprinsippet er et lovlig formål som kan begrunne en hindring for etableringsfriheten.<sup>219</sup> Spørsmålet er derfor om den norske regelen er egnet til å ivareta dette hensynet, og i så tilfellet at den går lenger enn det formålet tilsier.

---

<sup>216</sup> Skatteloven § 10-70 niende ledd litra b.

<sup>217</sup> *Lasteyrie* premiss 66.

<sup>218</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.11.3.

<sup>219</sup> For eksempel i *N* og sak C-446/03, *Marks & Spencer*.

I *N* vurderte domstolen hvorvidt de nederlandske var egnet til å ivareta et slikt formål.<sup>220</sup> Av domstolens begrunnelse og henvisningen til generaladvokatens forslag til avgjørelse, fremgår det at den nederlandske ordningen med at skattytere i utgangspunktet ble skattepliktige på utflyttingstidspunktet, ble ansett å være i tråd med territorialprinsippet, ettersom formuesgevinsten Nederland beskattet var opptjent mens skattyter var hjemmehørende i riket.<sup>221</sup> Den nederlandske regelen ble ansett som egnet til å sikre virkeliggjørelsen av dette formålet.<sup>222</sup>

En anførsel om at formålet med regelen var å fordele beskatningsretten internasjonalt ble også fremført i *Lasteyrie*, men dette ble avvist av domstolen fordi tvisten i saken ikke angikk fordelingen av beskatningsretten mellom stater, men derimot kun hvorvidt de franske reglene var i tråd med de krav etableringsretten stiller.<sup>223</sup>

Det synes etter dette å være strid mellom vurderingen av formålet i *Lasteyrie* og *N*. Årsaken til at formålet ikke ble godtatt i *Lasteyrie* var at de franske reglene rent faktisk ikke hadde til hensikt å fordele beskatningskompetansen etter territorialprinsippet, men kun hadde som formål å forhindre skatteunndragelse.<sup>224</sup> På denne måten overprøvde domstolen hvorvidt den nasjonale regelen i realiteten kunne sies å være begrunnet i det anførte hensynet. Også i *N* var det forarbeidene til utflyttingsregelen som tilsa at et grunnleggende formål var å sikre en fordeling av beskatningen i henhold til territorialprinsippet, som fremhevet av domstolen i dens vurdering av formålet.<sup>225</sup> Av denne grunn vil jeg også vurdere om den norske regelen i realiteten kan være begrunnet i et slikt formål.

---

<sup>220</sup> *N* premiss 41 til 47.

<sup>221</sup> *N* premiss 46, med videre henvisning til forslag til avgjørelse premiss 96 og 97.

<sup>222</sup> *N* premiss 47.

<sup>223</sup> *Lasteyrie* premiss 68.

<sup>224</sup> Som påpekt i forslaget til avgjørelse i *N* premiss 100.

<sup>225</sup> *N* premiss 41.

Territorialprinsippet i sin reneste form tilsier at en stat kun beskatter inntekt som har sin kilde i vedkommende stat. Men også nasjonale regler som medfører at kun visse inntektskilder er unntatt fra beskatning når de er opptjent i utlandet kan sies å bygge på dette prinsipp, selv om staten ellers anvender globalinntektsprinsippet.<sup>226</sup>

Som anført i *N* kan det også i forhold til den norske regelen hevdes at skattefastsettelsen ved utflyttingen oppveier en potensiell urettferdig fordel for skattyter, ved at Norge ved en senere realisasjon i utlandet ikke lenger kan beskatte de fortjenester som er opptjent i Norge før skattyter flytter ut.<sup>227</sup> De nederlandske reglene ble godtatt blant annet begrunnet i dette hensynet.<sup>228</sup> Dette hensynet går etter min vurdering også på den internasjonale fordelingen av beskatning i henhold til territorialprinsippet, og er relevant i forhold til den norske regelen.<sup>229</sup>

Det er likevel problematisk at skattytere som flytter til Norge ikke får ny inngangsverdi ved innflyttingen, men at Norge benytter historisk kostpris ved verdsettelsen. Dette medfører at de norske reglene ikke er konsekvente i forhold til å fordele beskatningskompetansen internasjonalt, og metoden Norge bruker her er ikke forenlig med territorialprinsippet. De nederlandske reglene på det nasjonale plan var konsekvente i forhold til internasjonalt å fordele beskatningskompetansen i henhold til territorialprinsippet, idet reglene alltid kun beskattet fortjeneste oppnådd mens skattyter var bosatt i Nederland. Dette var en viktig årsak til at den nederlandske regelen ble godtatt.<sup>230</sup> Norge kan vanskelig hevde at formålet med utflyttingsregelen er en fordeling i tråd med territorialprinsippet, når reglene på ”motsatt side”, ved innflyttingen, ikke er utformet i tråd med formålet likevel. Regelen i

---

<sup>226</sup> Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett* s.26 (2003).

<sup>227</sup> Referert i forslag til avgjørelse i *N* premiss 103.

<sup>228</sup> *N* premiss 46, med henvisning til forslag til avgjørelse premiss 96 og 97. Den nederlandske regelen ble godtatt etter at kravet om sikkerhetsstillelse var fjernet.

<sup>229</sup> Fordi utformingen av reglene nasjonalt vil ha betydning for om reglene er i tråd med territorialprinsippet internasjonalt.

<sup>230</sup> *N* premiss 46, med henvisning til forslag til avgjørelse premiss 96 og 97.

skatteloven § 10-70 sjette ledd om ny inngangsverdi for skattytere som har bodd mindre enn ti år i Norge, avhjelper ikke på det prinsipielle ved dette. Dersom Norge skulle kunne begrunne regelen med et slikt prinsipp, måtte det vært fastsatt et helt generelt unntak for gevinst på de eiendeler som omfattes av utflyttingsskatten, slik at verdsettelsen alltid skulle ta utgangspunkt i inngangsverdien på det tidspunkt skattyter fikk alminnelig skatteplikt til Norge.

For det annet er ikke formålet om å fordele beskatningsretten etter territorialprinsippet nevnt som en begrunnelse for den norske regelen i forarbeidene. På denne bakgrunn er det lite trolig at en anførsel fra Norges side om at regelen er begrunnet ut fra et slikt hensyn vil kunne føre frem.

Samlet sett mener jeg at Norge ikke med rimelighet kan hevde at utflyttingsregelen er begrunnet i formålet om å sikre en fordeling av beskatningskompetansen i tråd med territorialprinsippet. For å hevde dette måtte de norske reglene om beskatning av gevinst på aksjer mv. vært mer konsekvente, og inneholdt unntak fra globalinntektsprinsippet på området for beskatning av gevinst på de objekter som omfattes av utflyttingsregelen.

#### 4.4.6 Effektiv skattekontroll

Subsidiært, forutsatt at hovedelementene i den norske regelen ikke er i strid med EØS-avtalen: Er kravet om sikkerhetsstillelse i strid med EØS-avtalen? Som nevnt stilles et slikt krav for tilfeller der skattyter flytter til en stat innen EØS der Norge ikke i medhold av folkerettslig avtale kan kreve utlevert opplysninger fra tilflyttingsstaten om skattyter, samt få bistand til innfordring av skattekravet.<sup>231</sup>

Kravet om sikkerhetsstillelse der Norge ikke kan få informasjon og bistand til innfordring, er ifølge forarbeidene begrunnet i ”*hensynet til effektiv kontroll og inndrivning av utflyttingsskatten*”.<sup>232</sup> Formålet om å sikre en effektiv skattekontroll er av domstolenes

---

<sup>231</sup> Skatteloven § 10-70 syvende ledd første punktum, jf annet punktum.

<sup>232</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.10.2.3.

praksis anerkjent som et hensyn som kan begrunne inngrep i de grunnleggende friheter.<sup>233</sup> Den norske regelen vil også kunne begrunnes i dette hensyn dersom den er egnet til å ivareta formålet, og ikke går lenger enn formålet tilsier.

I *N* konstaterte domstolen at et krav om sikkerhet utvilsomt letter oppkrevingen av skatt hos en person bosatt i utlandet.<sup>234</sup> Utover dette vurderes ikke spørsmålet om egnethet særskilt, det er kun i forhold til om kravet går lenger enn formålet tilsier at domstolen foretar en reell vurdering. Et krav om sikkerhet vil kunne være egnet til å sikre at skattemyndighetene får informasjon fra skattyter, og til å sikre at skattyter innbetaler kravet. Skattyter vil være interessert i at sikkerheten frigis, slik at han gir informasjon til myndighetene ved realisasjon, og dersom skattyter ikke vil betale kan myndighetene i stedet realisere sikkerheten. Domstolens uttalelser i *N* må kunne tolkes som at de mener at et slikt krav vil kunne være egnet i forhold til dette formålet.

Ved vurderingen i *N* av om den nederlandske regelen gikk lenger enn det formålet tilsa, så domstolen på adgangen staten hadde til å få bistand til innfordring, og til å få de nødvendige opplysninger om skattyter, i medhold av skatteavtaler og EF-direktiver. Vurderingen på dette punkt blir annerledes for EØS-stater enn for stater som er medlem i EU, på grunn av at sistnevnte stater har innført direktiver om informasjon og bistand.<sup>235</sup> Disse direktiver omfattes ikke av EØS-avtalen, men Norge har inngått en rekke skatteavtaler med lignende bestemmelser, og Norge er dessuten part i den såkalte bistandskonvensjonen.<sup>236</sup> Når det gjelder den norske regelen er det hensiktsmessig å se på utveksling av opplysninger og bistand til innfordring hver for seg, på grunn av at for Norges del er reguleringen i skatteavtalene forskjellig i forhold til disse to elementene.

---

<sup>233</sup> For eksempel sak C-250/95, *Futura Participations*.

<sup>234</sup> *N* premiss 51.

<sup>235</sup> Rådets direktiv 77/799/EØF av 19. desember 1977, og Rådets direktiv 76/308/EØF av 15. mars 1976.

<sup>236</sup> Konvensjon av 25. januar 1988 om gjensidig administrativ bistand i skattesaker.

Alle skatteavtalene Norge har inngått med land innen EØS-området, har en egen bestemmelse om at statene har plikt til å utveksle opplysninger om skattyter.<sup>237</sup> Liechtenstein og Gibraltar er de eneste land innen EØS Norge ikke har skatteavtale med, slik at det kun er ved utflytting til disse land at myndighetene ikke kan kreve å få slike opplysninger.<sup>238</sup> Det ser ikke ut til at det er dette som er hovedmotivet for kravet om sikkerhetsstillelse, men at det i realiteten er bistand til innfordring som er det springende punkt for Finansdepartementets del. Dette støttes også av at kravet om sikkerhetsstillelse gjelder uavhengig av om skattyter eier aksjer i norske eller utenlandske selskaper. Dersom selskapet er norsk vil ikke norske myndigheter ha de samme problemer med å få opplysninger om når aksjene blir realisert, på grunn av selskapets plikt til å registrere opplysninger i aksjonærregisteret.<sup>239</sup> Dersom kravet om sikkerhetsstillelse alene var begrunnet i dette formålet, ville altså regelen gå lenger enn det formålet tilsier.

Avgjørende blir da hvorvidt regelen ikke går lenger enn formålet om å inndrive skattekravet tilsier. EF-domstolens praksis er noe varierende i forhold til dette formålet. I *Bachmann* vektla domstolen blant annet vanskeligheter for Belgia ved å tvangsinn drive et misligholdt skattekrav.<sup>240</sup> Mot å ta hensyn til dette kan anføres at det i internasjonale forhold nesten alltid vil kunne være vanskelig å inndrive skatten dersom skattyter ikke betaler frivillig, selv om inngåtte skatteavtaler og konvensjoner kan lette arbeidet.

I *Lasterie* stilte EF-domstolen seg relativt avvisende til at utsatt beskatning ved utflytting bare kunne oppnås ved sikkerhetsstillelse. Domstolen bemerket imidlertid at betingelsene for å få utsettelse ved sikkerhetsstillelse var strenge, og de franske vilkårene var på flere punkter strengere enn etter de norske reglene.<sup>241</sup>

---

<sup>237</sup> For eksempel i skatteavtale med Spania (1999) artikkel 27.

<sup>238</sup> Liechtenstein er medlem i EØS, og Gibraltar hører under Storbritannia, men innbefattes ikke av Norges skatteavtale med Storbritannia.

<sup>239</sup> Ligningsloven av 13. juni 1980 nr.24 § 6-11.

<sup>240</sup> Sak C-204/90, *Bachmann*.

<sup>241</sup> *Lasteyrie* premiss 56 til 57.

Når den norske regelen skal vurderes kan det argumenteres med at Norge ikke i alle tilfeller vil ha et konkret behov for et slikt generelt krav om sikkerhetsstillelse. Dersom tilflyttingsstaten også beskatter den samme gevinsten, så vil skattekravet tilslutt kunne bli null. En mindre inngripende løsning ville være at myndighetene i stedet foretok en konkret vurdering av om det var nødvendig med sikkerhetsstillelse i det enkelte tilfellet. Slik kan det unngås at skattyter må stille sikkerhet hvis tilflyttingslandet også beskatter gevinsten på samme måte som Norge. Og flere av landene innen EØS beskatter aksjegevinster, slik at kravet i mange tilfeller ikke vil være nødvendig, i hvert fall ikke i fullt omfang. Av denne grunn kan det sies at kravet om sikkerhetsstillelse går lenger enn det formålet om effektiv skattekontroll tilsier.

Av vurderingen ovenfor fremgår det at kravet om sikkerhetsstillelse etter min mening er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Jeg mener derfor at Norge, forutsatt at utflyttingsregelen i seg selv godtas, ikke kan oppstille dette vilkåret for å få utsatt innbetalingsplikten ved flytting innenfor EØS-området.

#### 4.5 Oppsummerende konklusjon

Av gjennomgangen av de forskjellige hensyn som kan tenkes anført for å forsvare den norske utflyttingsskatten, fremgår det at regelen etter min mening er i strid med EØS-avtalen, selv om lovgiver har forsøkt å utforme den i tråd med Norges forpliktelser.<sup>242</sup> Dette gjelder etter min vurdering så vel når skattyter får automatisk utsettelse med innbetalingen av den betingede skatteforpliktelsen, som når det kreves sikkerhetsstillelse for utsettelsen. Særlig sammenligning med EF-domstolens avgjørelse i forhold til de nederlandske reglene, tilsier at den norske regelen ikke er så konsekvent i nasjonal og internasjonal sammenheng, at den restriksjon utflyttingsskatten innebærer kan forsvares.

Konsekvensen av en slik konklusjon er at Norge ikke kan anvende utflyttingsregelen når skattyter flytter til land innen EØS, ettersom EØS-avtalen har forrang foran interne norske

---

<sup>242</sup> Ot.prp.nr.1 (2006-2007) avsnitt 6.10.2.3.



regler ved motstrid.<sup>243</sup> EØS-avtalens bindende karakter og den generelle lojalitetsplikten i EØS-avtalens artikkel 3 tilsier også at Norge ved en slik konklusjon må endre regelen slik at den er i tråd med Norges forpliktelser etter avtalen.<sup>244</sup>

---

<sup>243</sup> EØS-loven § 2.

<sup>244</sup> Bullen, *EU, EØS og skatt* s.125 (2005).

## **5 Avsluttende bemerkninger**

Lovgiver har valgt å innføre en vidtgående regel om utflytningsskatt, som vil kunne ramme dem som flytter ut av andre årsaker enn skattemessige særlig hardt, og ha betydning for skattyternes likviditet. Regelen omfatter subjekter som kun har bodd kort tid i Norge, den omfatter et meget bredt spekter av objekter og den bryter med alminnelige prinsipper om at gevinst må være realisert. I tillegg medfører den manglende forutberegnelighet og rettssikkerhet for skattyterne, samtidig som det er kritikkverdig at det ikke gis fradrag for tap der dette kan dokumenteres.

I forhold til EØS kan det påpekes at slike regler under visse omstendigheter vil kunne forsvares ut fra territorialprinsippet, men da bør Norge først sørge for at regelen virkelig er i tråd med dette prinsippet. Og kravet om sikkerhetsstillelse ved flytting innen EØS til land der Norge ikke har bistand til innfordring bør modifieres.

Samtidig bør Norge sikre sin rett til å anvende utflyttingsregelen i skatteavtaler. Det kan vurderes som uheldig at slike regler innføres på unilateral basis, når det kan stilles spørsmål ved slike reglers forenlighet med skatteavtalene.

Det gjenstår å se om regelen har fått sin endelige utforming, og hvorvidt Norge vil velge å sikre sin rett til å anvende regelen i fremtidige skatteavtaler. Regelen vil i alle tilfeller kunne anvendes fullt ut ved flytting til land utenfor EØS-området, der Norge heller ikke har inngått skatteavtale.

## 6 Litteraturliste

Andersson m.fl. *Det nordiska Skatteavtalet med kommentarer*. Edward Andersson, Nils Mattson, Aage Michelsen og Frederik Zimmer. 2.upplagan, Stockholm: Jüristförbundets förlag m.fl. (1991).

Betten, Rijkele. *Income tax Aspects Of Emmigration and Immigration of Individuals*. Amsterdam: IBFD Publications BV (1998).

Bullen, Andreas. *EU, EØS og skatt: De fire Friheter og direkte beskatning*. Oslo: Gyldendal Akademisk (2005).

Dajani m.fl. *EØS-avtalen og norsk skatterett*. Omar G. Dajani, Thor Leegaard, Thomas Nordby, Kjerstin Ongre. Oslo: Universitetsforlaget (2003).

De Broe, Luc. "General Report". I: *Cahiers de droit fiscal international Vol. LXXXVIIb*. Oslo: International Fiscal Association (2002) s.23-79.

Greni m.fl. *Skatteloven av 18.aug.1911 med senere endringslover. Kommentarutgave*. Sven Rune Greni, Jan Syversen og Kristian Trosvik. Oslo: Sem og Stenersen (1984).

Greni m.fl. *Skatteloven av 18.aug.1911 med senere endringslover. Kommentarutgave*. Sven Rune Greni, Jan Syversen og Kristian Trosvik. 2.utgave, Oslo: Sem og Stenersen (1988).

Haavardsholm, Mads Helge. *Utflyttingsskatt*. Spesialoppgave. Oslo (2006). Tilgang: <http://wo.uio.no/as/WebObjects/theses.woa/wa/these?WORKID=39227> [Lest 27.mars 2007].

Internasjonal skatt-gruppen. E-post. Referat fra medlemsmøte 9. november 2006.  
Upublisert.

Ketelsen, Henrik. "Forslag om beskatning af urealiseret aktiekursavance i forbindelse med fraflytning" I: *Tidsskrift for Skatteret* 128 (1987), s.251-256.

Ketelsen, Henrik. "Lov om beskatning af urealiseret aktiekursavance ved fraflytning – en kommentar". I: *Tidsskrift for Skatteret* 400 (1987), s.697-699.

Ketelsen, Henrik. "Endnu en bemærkning om den fremrykkede aktieavancebeskatning i forbindelse med fraflytning". I: *Tidsskrift for Skatteret* 409 (1990), s.765-769.

Ketelsen, Henrik. "Fremrykket aktieavancebeskatning ved fraflytning". I: *Skat Udland* 1 (1991), s.2-10.

Ketelsen, Henrik. "Fremrykket aktieavancebeskatning ved fraflytning". I: *Skat Udland* 177 (1991), s.158-160.

Liland m.fl. *Internasjonal skattekåndbok*. Anders H. Liland og Espen Nordbø. Oslo: Universitetsforlaget (2002).

Michelsen, Aage. *International skatteret*. 3.udgave, København: Thomson (2003).

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version*. Paris: OECD (2005).

Ryssdal, Anders. *Endring i reglene om beskatning av aksjegevinster mv. etter utflytting*. Høringsuttalelse fra Advokatforeningen til Finansdepartementet av 25. august 2006.  
Tilgang: <http://www.jus.no/?id=61463> [Lest 23.mars 2007].

Sejersted m.fl. *EØS-rett*. Fredrik Sejersted, Finn Arnesen, Ole-Andreas Rognstad, Sten Foyen og Olav Kolstad. 2.utgave, Oslo: Universitetsforlaget (2004).

Skaar m.fl. *Norsk skatteavtalerett*. Oslo: Gyldendal akademisk (2006).

Sneum og Rasmussen. "Fremrykket aktieavancebeskatning ved fraflytning". I: *Skat Udland* 123 (1991), s.114-115.

Syversen m.fl. *Aksjesalg og Inntektsskatt*. Jan Syversen, Erik Wahlstrøm, Even Wahr-Hansen. 1.utgave, Oslo: Tano (1980).

Syversen m.fl. *Aksjesalg og Inntektsskatt*. Jan Syversen, Erik Wahlstrøm, Even Wahr-Hansen. 2.utgave, Oslo: Tano (1988).

Weizman, Leif. "Departure Taxation – Treaty override? – Extraterritorial Tax Law?" I: *European Taxation* 3 (1994), s.73-80.

Willumsen, Anders. "Lov om aktieavancebeskatning ved fraflytning mv". I: *Tidsskrift for skatteret* 380 (1987), s.665-670.

Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 3.utgave, Oslo: Universitetsforlaget (2003).

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 5.utgave, Oslo: Universitetsforlaget (2005).

Zimmer, Frederik. "Norway Implements New Exit tax". I: *Tax Notes International*, January 16. (2006), s. 459-482.

Zimmer, Frederik. *Bedrift, selskap og skatt*. 4.utgave Oslo: Universitetsforlaget (2006).

