

# Skatteloven § 9-14 (9) - kravet til sikkerhetsstillelse ved utsatt skattebetaling ved uttak av eiendeler eller forpliktelser fra norsk skattejurisdiksjon

Medfører kravet til sikkerhetsstillelse ved valg om utsatt betaling av skattekrav ved uttak av eiendeler eller forpliktelser fra norsk skattejurisdiksjon etter skatteloven § 9-14 (9) et brudd med retten til fri etablering etter EØS-avtalen artikkel 31.

Kandidatnummer: 771

Leveringsfrist: 25. april 2013

Antall ord: 17.991



## Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1	Presentasjon av oppgavens tema .....	1
1.2	Kort redegjørelse for oppgaven .....	2
1.3	Avgrensning.....	2
<b>2</b>	<b>SKATTELOVEN § 9-14, SKATTEPLIKT FOR GEVINST PÅ EIENDELER MV., SOM TAS UT AV NORSK BESKATNINGSOMRÅDE.....</b>	<b>3</b>
2.1	Skatteloven § 9-14.....	3
2.1.1	Generelt.....	3
2.1.2	Reglene om uttaksbeskatning i § 9-14 før endringene i 2012 .....	5
2.1.3	Reglene om uttaksbeskatning i § 9-14 etter endringene i 2012.....	6
2.1.4	Uttak som realisasjonskriterium .....	8
2.1.5	Uttaksbegrepet i skatteloven § 9-14.....	9
2.2	Skillet mellom utsatt og umiddelbar skattebetaling .....	10
2.2.1	Generelt.....	10
2.2.2	Vilkår for utsatt skattebetaling .....	12
2.3	Skatteloven § 9- 14 (9) 4 punktum - Det må stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen og påløpte renter .....	14
2.3.1	Generelt.....	14
2.3.2	Kravet til betryggende sikkerhet .....	15
2.3.3	Omfanget av sikkerhetsstillelsen.....	16
<b>3</b>	<b>EØS- AVTALENS OMFANG OG VIRKEMÅTE .....</b>	<b>17</b>
3.1	EØS-avtalen og forholdet til nasjonal rett .....	17
3.1.1	Generelt.....	17
3.1.2	Direkte virkning og forrang .....	18
3.1.3	Norsk skattelovgivnings forhold til EØS-avtalen .....	19

3.2	EØS-avtalens forbud mot diskriminering og restriksjoner på grenseoverskridende aktivitet.....	20
3.2.1	Generelt.....	20
3.2.2	Det alminnelige forbud mot diskriminering på grunnlag av nasjonalitet .....	21
3.2.3	De fire friheter .....	21
3.3	EU-domstolens restriksjonslære.....	23
3.3.1	Generelt.....	23
3.3.2	Kravet til restriksjon i de fire friheter .....	24
3.3.3	Kravet til et legitimt hensyn .....	25
3.3.4	Proporsjonalitetsvurderingen.....	26
3.4	Rettspraksis fra EU- domstolen og EFTA- domstolen knyttet til retten til fri etablering.....	29
3.4.1	Generelt.....	29
3.4.2	Betydningen av praksis fra EU- og EFTA-domstolen.....	29
3.4.3	Lasteyrie du Saillant.....	31
3.4.4	N.....	33
3.4.5	National Grid Indus BV.....	34
3.4.6	Europakommisjonen mot den portugisiske republikk .....	38
3.4.7	Arcade Drilling AS.....	40
<b>4</b>	<b>MEDFØRER KRAVET TIL SIKKERHETSSTILLELSE ET BRUDD MED RETTEN TIL FRI ETABLERING? .....</b>	<b>42</b>
4.1	Generelt.....	42
4.2	Restriksjonsvurderingen .....	43
4.3	Hensynsvurderingen.....	47
4.4	Proporsjonalitetstesten .....	51
4.4.1	Generelt.....	51
4.4.2	Egnethetstesten .....	51
4.4.3	Nødvendighetstesten .....	52
4.4.4	Forholdsmessig i snever forstand.....	61

4.5	Oppsummering .....	61
<b>5</b>	<b>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.....</b>	<b>62</b>
<b>6</b>	<b>KILDEHENVISNINGER .....</b>	<b>64</b>
6.1	Lover og traktater .....	64
6.2	Forarbeid, forskrifter, uttalelser m.v. ....	64
6.3	Rettsavgjørelser fra EU- og EFTA domstolen .....	65
6.4	Juridisk litteratur.....	66

# 1 Innledning

## 1.1 Presentasjon av oppgavens tema

Skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 9-14 hjemler skatteplikt for latent gevinst og fradragrett for latent tap ved uttak av eiendeler eller forpliktelser fra norsk beskatningsområde. I henhold til skatteloven § 9-14 niende ledd fjerde punktum kan skattyter på vilkår av at hun stiller betryggende sikkerhet for skattekravet, få utsettelse av innbetalingen av skattekrav som oppstår ved slikt uttak.

Kravet til sikkerhetsstillelse ble ved lov av 22. juni 2012 nr. 40<sup>1</sup> endret i samsvar med forslag i revidert nasjonalbudsjett for 2012.<sup>2</sup> Tidligere kunne man få utsettelse av betalingen uten krav om sikkerhetsstillelse når skattyter etter uttaket var hjemmehørende i Norge, eller i en EØS-stat som Norge hadde avtale med om informasjonsutveksling og avtale om bistand til inndrivelse av skattekravet. Med virkning fra 15. mai 2012 ble bestemmelsen endret, slik at det nå er et ubetinget krav til sikkerhetsstillelse hvis skattyter ønsker utsatt innbetaling av skattekravet.

Jeg vil i oppgaven vurdere om de nå gjeldende reglene i skatteloven § 9-14 niende ledd fjerde punktum medfører et brudd med nasjonale forpliktelser etter EØS-avtalen artikkel 31; retten til fri etablering.

Norge har siden 1994 vært bundet av EØS-avtalen. EØS-avtalen er implementert som norsk lov gjennom EØS-loven. EØS-avtalen pålegger medlemsstatene å utøve sin nasjonale myndighet innenfor rammene av de forpliktelser som følger av EØS-avtalen. Skattelovgivning er ikke en del av EØS-avtalen. Som jeg vil komme tilbake til senere i oppgaven, må

---

<sup>1</sup> Lov om endringer i skatteloven.

<sup>2</sup> Meld. St. 2 (2011-2012) side 49-50.

imidlertid nasjonal beskatningsmyndighet utøves i samsvar med EØS-avtalen, herunder reglene om de fire friheter og retten til fri etablering.

## **1.2 Kort redegjørelse for oppgaven**

I tillegg til innledningen og avsluttende bemerkninger består oppgaven av en hoveddel på tre kapitler. Det første kapitlet, kapittel 2, tar for seg skattelovens regler knyttet til kravet til sikkerhetsstillelse, herunder reglenes bakgrunn og formål.

I kapittel 3 gjøres det først rede for forholdet mellom norsk rett og EØS-avtalen. Herunder behandles tema som direkte virkning og forrang, og hvilken gjennomslagskraft EØS-avtalen har i norsk rett. Deretter behandles reglene om forbud mot restriksjoner og diskriminering ved grenseoverskridende transaksjoner, herunder EU-domstolens restriksjonslære samt dommer fra EU- og EFTA-domstolen som er relevante for vurderingen av om kravet til sikkerhetsstillelse kan anses å innebære en ulovlig restriksjon i retten til fri etablering.

I kapittel 4 drøftes om kravet til sikkerhetsstillelse kan innebære en ulovlig restriksjon i retten til fri etablering, med utgangspunkt i EU-domstolens restriksjonslære slik det er redegjort for den i kapittel 3.

Det gis noen korte avsluttende bemerkninger i kapittel 5.

## **1.3 Avgrensning**

Opgavens tema er om kravet til betryggende sikkerhet som absolutt vilkår for å få utsettelse av innbetalingen av skattekrav som er utløst med hjemmel i uttaksreglene i skatteloven § 9-14, er i samsvar med retten til fri etablering i EØS-avtalen artikkel 31.

Skatteloven § 9-14 ble endret på flere punkter i 2012, de ulike endringene vil bli nevnt, men de vil ikke bli videre problematisert i oppgaven.

EU- og EØS-retten er svært omfattende, og det er nødvendig å avgrense mot de deler som ikke er problematiske med tanke på kravet om sikkerhetsstillelse. Det knytter seg også andre EØS-rettslige spørsmål til uttaksreglene, herunder om kravet til å svare renter for det utskutte skattekravet og administrative byrder i tilknytning til utsettelsen, medfører et brudd med etableringsfriheten. Disse problemstillingene vil berøres, men ikke drøftes videre. Problemstillinger i tilknytning til uttak av immaterielle eiendeler og omsetningsgjester omfattes ikke av oppgaven.

## **2 Skatteloven § 9-14, skatteplikt for gevinst på eiendeler mv., som tas ut av norsk beskatningsområde**

### **2.1 Skatteloven § 9-14**

#### 2.1.1 Generelt

I 2008 ble det, med virkning fra 7. oktober 2008, vedtatt generelle bestemmelser i skatteloven om skattlegging av latent gevinst og fradragsrett for latent tap ved uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk skattejurisdiksjon.<sup>3</sup> Som en følge av økt internasjonalisering av norsk næringsliv, ble det ansett som et potensielt økende problem at skattyter flyttet eiendeler ut av norsk skattejurisdiksjon til land med lavere skattenivå før et planlagt salg av eiendelen. Reglene om uttaksbeskatning ble innført for å motvirke slik skattemotivert utflytting.<sup>4</sup>

Reglene i skatteloven § 9-14 innebærer at uttak fra norsk beskatningsområde kan utløse skatteplikt for urealisert gevinst og tilsvarende fradragsrett for urealisert tap på eiendel og/eller forpliktelse på uttakstidspunktet. Skatteloven § 9-14 gjelder i utgangspunktet alle skattytere med skatteplikt til Norge etter skatteloven kapittel 2. Bestemmelsen omfatter skattlegging ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler, forpliktelser, omset-

---

<sup>3</sup> Ot.prp.nr. 1 (2008-2009) kapittel 8.

<sup>4</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 12.

ningsgjenstander og immaterielle eiendeler. Anvendelsen av skatteloven § 9-14 begrenses av regelen om terskelbeløp,<sup>5</sup> som innebærer at latent gevinst ikke er skattepliktig/ latent tap ikke fradragsberettiget hvis gevinsten/tapet ikke overstiger terskelbeløpet. Terskelbeløpet er i dag på NOK 5 millioner for fysiske driftsmiddel og NOK 1 million for finansielle eiendeler, forpliktelser, omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler.<sup>6</sup>

Skatten beregnes på bakgrunn av estimert urealisert gevinst som er opparbeidet den tiden en eiendel eller forpliktelse har vært tilknyttet norsk skattejurisdiksjon. Dette begrunnes med at den verdistigningen som er opparbeidet mens eiendelen har vært underlagt norsk skattejurisdiksjon også skal skattlegges her. Manglende hjemmel for skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde kan medføre at gevinst på eiendeler eller forpliktelser som er opparbeidet mens eiendelen eller forpliktelsen har hatt tilknytning til Norge, ikke blir skattlagt her. Dette vil være tilfellet hvis Norge ikke har hjemmel for beskatning ved opphør av skattyters status som skattepliktig etter skatteloven §§ 2-1 og 2-2. Dette vil også være tilfellet hvis eiendelen eller forpliktelsen flyttes til fast driftssted i utlandet, og skatteavtalen mellom Norge og vedkommende stat bygger på unntaksmetoden, som innebærer at inntekt fra virksomhet der bare skal beskattes i den andre staten.<sup>7</sup>

I Prop. 112 L av 15. mai 2012 ble det fremlagt forslag til flere endringer i skatte- og avgiftssektoren. De tidligere reglene i skatteloven § 9-14 hjemlet i stor utstrekning en betinget skatteplikt. Skattyter skulle stilles som om den aktuelle eiendelen eller forpliktelsen enda ikke var tatt ut av norsk beskatningsområde. De nye reglene bygger derimot på et prinsipp om ubetinget skatteplikt som innebærer at det skal foretas en endelig realisasjonsbeskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> Ot.prp.nr. 1 (2008-2009) side 57.

<sup>6</sup> Forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven § 9-14-2.

<sup>7</sup> Ot.prp.nr. 1 (2008-2009) side 50.

<sup>8</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 15.



Det vil i det følgende gjøres rede for innholdet i skatteloven § 9-14 før og etter endringene i 2012, for å få frem hvorfor dette generelle kravet om sikkerhetsstillelse ble innført og hvilke andre endringer som ble foretatt i skatteloven § 9-14. Deretter behandles innholdet i selve uttaksbegrepet.

### 2.1.2 Reglene om uttaksbeskatning i § 9-14 før endringene i 2012

Også før endringene i 2012 hjemlet skatteloven § 9-14 rett til utsettelse av innbetalingen av skattekrav i forbindelse med uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser. På nærmere bestemte vilkår kunne betalingsplikten utsettes til tidspunktet for faktisk realisasjon. Retten til utsettelse gjaldt uavhengig av om skattyter etter uttaket var hjemmehørende innenfor eller utenfor EØS. Hvis skattyter etter uttaket var hjemmehørende i Norge, eller i en EØS-stat som Norge hadde avtale om informasjonsutveksling om inntekts- og formuesforhold og avtale om bistand til inndrivelse av skattekrav, ble det ikke stilt krav til at skattyter skulle stille sikkerhet for skattekravet. De mulighetene til inndrivelse av kravet som avtale om utveksling av informasjon og avtale om bistand til inndrivelse av skattekravet gav, ble ansett tilstrekkelig til å sikre at skatten ble betalt når vilkårene for dette forelå. Hvis skattyter etter uttaket var hjemmehørende i en stat, innenfor eller utenfor EØS, som Norge ikke hadde slike avtaler med, måtte skattyter stille sikkerhet for skattekravet.

Skattekravet påløp ved uttaket fra norsk skattejurisdiksjon, men størrelsen på kravet kunne endres i ettertid. Hvis det skjedde en endring i verdien av eiendelen eller forpliktelsen skattekravet knyttet seg til mellom uttaket og faktisk realisasjon, ble skattekravet endret tilsvarende. Hvis eiendelen eller forpliktelsen skattekravet knyttet seg til ble tatt inn igjen i norsk skattejurisdiksjon, falt skattekravet bort. Etter de tidligere reglene bestod skatteplikten i maksimalt fem år etter uttaket fra norsk skattejurisdiksjon. Hvis eiendelen eller forpliktelsen kravet knyttet seg til ikke var realisert innen fem år kunne ikke uttaket anses for å være skattemessig motivert og skattekravet falt da uansett bort.

### 2.1.3 Reglene om uttaksbeskatning i § 9-14 etter endringene i 2012

Med virkning fra 15. mai 2012 ble det vedtatt flere endringer i skatteloven § 9-14.<sup>9</sup> Endringene innebærer blant annet at skatteplikten som oppstår ved selve uttaket er endelig, at det må stilles betryggende sikkerhet for å få utsettelse av innbetalingen av skattekravet og at det skal svares renter av skattekravet i utsettelsesperioden. Samlet innebærer endringene en klar innstramming av reglene om uttaksskatt i skatteloven § 9-14. Endringene som ble gjennomført skal beskytte det norske skattefundamentet, herunder sikre at verdier opparbeidet i norsk skattejurisdiksjon kommer til beskatning her.

Skattyter har etter de endrede reglene ikke krav på utsettelse av innbetalingen av skattekravet, dersom skattyter etter uttaket er hjemmehørende i en stat som ikke er tilknyttet EØS-samarbeidet. Hvis skattyter etter uttaket er hjemmehørende i Norge eller i en EØS-stat, kan det fortsatt gis utsettelse av innbetalingen. Det er imidlertid nå et absolutt krav at skattyter stiller sikkerhet for skattekravet. Dette gjelder uavhengig av om skattyter er hjemmehørende i Norge eller i en EØS-stat etter uttaket, og uavhengig av om Norge har avtale med den aktuelle staten om utveksling av informasjon om inntekts- og formuesforhold og avtale om bistand til inndrivelse av skattekravet. Etter lovendringen påløper det nå renter på skattekravet fra uttaket og frem til faktisk realisasjon. Kravet til sikkerhetsstillelse omfatter både skattekravet og rentekravet.<sup>10</sup>

Størrelsen på skattekravet fastsettes nå på tidspunktet for uttak fra norsk skattejurisdiksjon. Senere verdifall på eiendelen eller forpliktelsen vil ikke ha innvirkning på størrelsen på skattekravet.<sup>11</sup> Gjeninntak i norsk skattejurisdiksjon vil heller ikke ha innvirkning på det ilagte skattekravets størrelse. Hvis skatt som er ilagt ved det tidligere uttaket ikke er betalt, blir dette skattekravet stående og renter på kravet fortsetter å løpe selv etter at eiendelen eller forpliktelsen kravet knytter seg til eventuelt er tatt inn igjen i norsk beskatningsområ-

---

<sup>9</sup> Lov om endringer i skatteloven.

<sup>10</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 16-17.

<sup>11</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 17-18.

de. Kravet til sikkerhetsstillelse for både skattekravet og rentekravet vil også opprettholdes selv om eiendelen eller forpliktelsen igjen har tilknytning til norsk skattejurisdiksjon.<sup>12</sup>

Plikten til å betale skattekravet dersom det er gitt utsettelse ved uttak fra norsk beskatningsområde, består helt fram til faktisk realisasjon uavhengig av når dette skjer.<sup>13</sup> Det gis heller ikke lenger fradrag (kredit) i norsk skatt for skatt betalt i utlandet ved faktisk realisasjon. Det vil likevel være mulig å kreve kredit hvis skattyter har begrenset skatteplikt til utlandet.<sup>14</sup>

I proposisjonen anfører Finansdepartementet at de nye reglene for det første gir et bedre vern av norsk skattefundament. For det andre vil reglene om utsettelse av innbetalingen hindre at skattyter får likviditetsmessige problemer ved uttaket. Finansdepartementet vurderer kombinasjonen av de endrede reglene om renter, kravet til sikkerhetsstillelse og bortfallet av tidsfristen for skatteplikten, slik at det *kan* være mer tjenelig for skattyter å gjøre opp skatten ved utflytting, eller på et tidlig tidspunkt, i motsetning til å benytte seg av muligheten til å utsette betalingen.<sup>15</sup> Departementet legger likevel til grunn at bestemmelsen er i samsvar med EØS-avtalen, da statene i henhold til gjeldende EU- og EØS-rett kan ha regler som er egnet til å verne skattefundamentet.<sup>16</sup>

Det er i høringsbrev fra Finansdepartementet kommet forslag om endringer og presiseringer av bestemmelsen i skatteloven § 9-14. Dette er i all hovedsak klargjøringer, opprettinger og redaksjonelle endringer.<sup>17</sup>

---

<sup>12</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 20.

<sup>13</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 20.

<sup>14</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 18-19.

<sup>15</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 14.

<sup>16</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 15.

<sup>17</sup> Høringsbrev fra Finansdepartementet datert 21.12.2012.

#### 2.1.4 Uttak som realisasjonskriterium

Utgangspunktet i norsk rett er at en gevinst ikke anses innvunnet og et tap ikke anses pådratt før det foreligger faktisk realisasjon, jfr skatteloven § 5-1, jfr §§ 5-30 og 6-2. Realisasjonsbegrepet er definert i skatteloven § 9-2 og omfatter ”overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett”. Uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde faller ikke inn under definisjonen i skatteloven § 9-2 da det ved uttaket ikke er skjedd en realisasjon av eiendelen eller forpliktelsen. Ved uttaket er det fremdeles skattyter som har eiendomsretten til eiendelen eller forpliktelsen selv om inntekt og fradrag i tilknytning til eiendelen eller forpliktelsen ikke lenger er undergitt norsk skattejurisdiksjon. Uten en særskilt hjemmel for beskatning vil ikke uttaket utløse beskatning av urealisert gevinst eller gi fradrag for urealisert tap på eiendelen eller forpliktelsen som tas ut av norsk beskatningsområde. Gjennom skatteloven § 9-14 er derfor uttak av eiendeler eller forpliktelser fra norsk beskatningsområde gjort til en skatteutløsende begivenhet på lik linje med en faktisk realisasjon.<sup>18</sup> Dette fremgår av bestemmelsens første ledd første punktum:

*”(1) Gevinst på eiendel eller forpliktelse som nevnt i tredje ledd, og som tas ut av norsk beskatningsområde, er skattepliktig som om eiendelen eller forpliktelsen var realisert siste dag før dette tidspunktet.”<sup>19</sup>*

Uttaket likestilles dermed med en realisasjon, jfr ”som om” i bestemmelsens første ledd første punktum. Hvis en overføring innebærer en skattemessig realisasjon etter skatteloven § 5-1 jfr § 9-2, eller uttak til egen bruk eller gaveoverføring etter skatteloven § 5-2 omfattes uttaket ikke av skatteplikten hjemlet i skatteloven § 9-14, jfr § 9-14 første ledd annet punktum, men beskattes etter de alminnelige reglene om realisasjon eller uttak. Det samme gjelder hvor gevinst på forpliktelse blir realisert ved oppfyllelse, ettergivelse, overføring mv.,

---

<sup>18</sup> Norsk internasjonal skatterett (2011) side 217.

<sup>19</sup> Skatteloven § 9-14 (1).

jfr skatteloven § 9-14 første ledd tredje punktum.<sup>20</sup> I slike tilfeller er det ikke mulighet for utsettelse av innbetalingen av skattekravet.

### 2.1.5 Uttaksbegrepet i skatteloven § 9-14

For at skatteplikt skal aktualiseres etter skatteloven § 9-14 stilles det som innvinningskriterium at eiendelen eller forpliktelsen ”*tas ut av norsk beskatningsområde*”, jfr skatteloven § 9-14 annet ledd. En overføring ”*ut av norsk beskatningsområde*” er ikke nødvendigvis sammenfallende med at eiendelen eller forpliktelsen tas ut av Norge rent geografisk. At eiendelen eller forpliktelsen ”*tas ut av norsk beskatningsområde*” innebærer at den ikke lenger har tilknytning til norsk skattejurisdiksjon, slik at norsk skattelovgivning ikke lenger får anvendelse på inntekter og utgifter knyttet til eiendelen eller forpliktelsen.<sup>21</sup>

I vurderingen av om en eiendel mv. er innenfor eller utenfor norsk beskatningsområde, skal det tas hensyn til både nasjonal rett og skatteavtaler. Det innebærer at dersom inntekter og utgifter knyttet til eiendelen er unntatt fra norsk beskatning som følge av en skatteavtalebestemmelse, er eiendelen mv. å anse som utenfor norsk beskatningsområde selv om inntekter og utgifter knyttet til eiendelen er skattepliktig til Norge etter internretten.<sup>22</sup> For skattyter som er hjemmehørende i Norge gjelder prinsippet om globalskatteplikt. Dette innebærer at all inntekt generert i eller utenfor Norge er skattepliktig til Norge. En eiendel som norsk skattyter eier i utlandet vil derfor som hovedregel anses å være innenfor norsk beskatningsområde. Dette gjelder ikke når skatteavtalen som får anvendelse er basert på unntaksmetoden, slik at inntekt knyttet til virksomhet i utlandet er helt unntatt fra norsk beskatning. Hvis skatteavtalen derimot er basert på kreditmetoden, anses eiendelen å være innenfor norsk beskatningsområde, uansett om den er knyttet til fast driftssted i utlandet,

---

<sup>20</sup> Ot.prp.nr. 1 (2008-2009) side 53.

<sup>21</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 11.

<sup>22</sup> Norsk internasjonal skatterett (2011) side 220.

eller ikke.<sup>23</sup> Kreditmetoden innebærer at formue og inntekt i utlandet også beskattes i Norge, men at det gis fradrag (kredit) i utlignet norsk skatt for endelig utlignet skatt som er betalt på formuen eller inntekten i den andre landet. Dette innebærer eksempelvis at hvis en eksisterende skatteavtale basert på kreditmetoden endres til å anvende unntaksmetoden, kan det oppstå en uttakssituasjon.

Bestemmelsens andre ledd bokstav a til c redegjør for hva som omfattes av begrepet ”*tas ut av norsk beskatningsområde*”. Listen er ikke-uttømmende jfr ”*blant annet*” i annet ledd første punktum. En eiendel eller en forpliktelse anses ”*tatt ut av norsk beskatningsområde*” når eieren eller den forpliktelsen påhviler ikke lenger er skattepliktig til Norge etter reglene i skatteloven §§ 2-1, 2-2 eller 2-3. Det samme gjelder der skatteplikten opphører etter skatteavtale. Hvis eiendelen eller forpliktelsen påhviler et NOKUS- selskap<sup>24</sup>, anses uttak for å skje ved opphør av norsk kontroll over selskapet.

Det fører utenfor oppgaven å redegjøre nærmere for detaljene i hvilke tilfeller det kan eller ikke kan anses å foreligge et uttak.

## **2.2 Skillet mellom utsatt og umiddelbar skattebetaling**

### **2.2.1 Generelt**

Skatteloven § 9-14 skiller mellom utsatt og umiddelbar skattebetaling. Det følger av skatteloven § 9-14 niende ledd at skattyter på nærmere bestemte vilkår kan kreve utsettelse av betalingsplikten dersom skattyter etter egen vurdering finner dette hensiktsmessig.<sup>25</sup> Kravet til sikkerhetsstillelse er ett av disse vilkårene. Som nevnt tidligere blir selve uttaket av eiendelen eller forpliktelsen likestilt med en realisasjon som utløser skatteplikt for skattyter.

---

<sup>23</sup> Norsk internasjonal skatterett (2011) side 220.

<sup>24</sup> Norsk kontrollerte utenlandsk selskap hjemmehørende i lavskatteland.

<sup>25</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 15.

Det gis bare utsettelse av innbetalingen av beregnet og forfalt skatt. Det er således innbetalingsplikten og ikke selve skatteplikten det gis utsettelse på.

Det følger av skatteloven § 9-14 niende ledd jfr tredje ledd at utsatt innbetaling av skattekravet bare kan kreves i forbindelse med uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser. Skatteloven § 9-14 skiller således mellom innbetalingsplikten for skattekrav knyttet til immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander på den ene siden, og innbetalingsplikten for skattekrav knyttet til fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser på den andre siden. For den førstnevnte gruppen vil det være en umiddelbar beskatning på uttakstidspunktet som ikke kan utsettes, mens det for den sistnevnte gruppen kan gis utsettelse av innbetaling av skatt på latent gevinst på uttakstidspunktet.

At det ikke gis utsettelse av innbetalingen av latent gevinst ved uttak av immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander kan i seg selv innebære et mulig brudd med retten til fri etablering. Det faller utenfor oppgaven å drøfte dette videre.

I forarbeidene påpekes det at hensikten med reglen om utsatt betalingsplikt ikke er at skattyter skal komme like bra ut av det som om uttak ikke var foretatt; hensikten er å avhjelpe eventuelle likviditetsproblemer i forbindelse med skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde.<sup>26</sup> En umiddelbar skattlegging av gevinst tilknyttet verdier som enda ikke er realisert, kan innebære en betydelig ulempe for skattyter. Dette problemet kan unngås ved at innbetaling av skatten som beregnes ved uttaket utsettes til tidspunktet for faktisk realisasjon.<sup>27</sup>

Det vil i punkt 2.2.2 redegjøres nærmere for de ulike vilkårene for utsettelse av betalingsplikten. Vilåret om sikkerhetsstillelse behandles separat i del 2.3.

---

<sup>26</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 15.

<sup>27</sup> Sak E-15/11 Arcade Drilling AS og Staten ved/Skatt vest premiss 100.

## 2.2.2 Vilkår for utsatt skattebetaling

Det oppstilles ulike vilkår for at skattyter skal kunne kreve utsettelse av betalingen av skattekravet. Hvis skattyter oppfyller vilkårene, er kravet om utsettelse av innbetalingen ufravikelig for skattemyndighetene.<sup>28</sup> På samme måte vil skattyter miste sitt krav på utsettelse dersom skattyter ikke lenger oppfyller vilkårene.

I tillegg til et ubetinget krav om sikkerhetsstillelse for skattekravet og påløpte renter, jfr del 2.3, er det et vilkår at skattyter er hjemmehørende i Norge etter skatteloven §§ 2-1 og 2-2 eller hjemmehørende i en annen EØS-stat, jfr skatteloven § 9-14 niende ledd første punktum.

Rett til utsettelse av innbetalingen gjelder *”i den utstrekning skatt etter denne paragraf [ikke] overstiger årets netto utlignede skatt på inntekt”*. Dette innebærer at dersom skattyter har underskudd fra andre kilder i det samme inntektsåret som uttaket foretas, eller fremførbart underskudd etter skatteloven § 14-6, vil uttaksskatten som kan gi grunnlag for utsatt innbetaling være begrenset til den totale nettoinntektsskatten for uttaksåret. Skattebeløpet som det kan gis utsatt innbetaling av kan med andre ord ikke overstige årets netto utregnede skatt på inntekt.<sup>29</sup> Slik lovteksten i dag er utformet gir den uttrykk for at utsettelse kun gis der skatt etter § 9-14 *overstiger* årets netto utlignede skatt. Dette er det motsatte av det som fremgår av forarbeidene. I høringsbrev fra Finansdepartementet foreslås en endring av lovteksten i skatteloven § 9-14 niende ledd annet punktum slik at lovteksten samsvarer med redegjørelsen i forarbeidene. Bestemmelsen skal avhjelpe eventuelle likviditetsproblemer for skattyter i forbindelse med uttaksbeskatning og i samsvar med dette skal regelen gi rett til utsettelse for skattebeløp som *ikke* overstiger årets netto beregnede skatt på inntekt.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 16.

<sup>29</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 22.

<sup>30</sup> Høringsbrev fra Finansdepartementet datert 21.12.2012.



For å beregne omfanget av skatteplikten behøver norske myndigheter opplysninger om hvilke eiendeler og forpliktelser som tas ut av norsk beskatningsområde. Utsettelse av innbetaling av utlignet skatt er derfor betinget av at skattyter leverer en oppgave over eiendeler og forpliktelser som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd bokstav a til c, med beregning av gevinst. Skattyter må selv foreta beregningen som leveres med selvangivelsen for det år gevinsten er innvunnet, jfr FSFIN § 9-14-3 (1).<sup>31</sup> Oppgaven fra skattyter vil danne grunnlaget for skatteberegningen, og fastsettelse av sikkerhetsstillelsen i de tilfeller der det gis utsettelse av skattebetalingen.<sup>32</sup> Oppgaveplikten påhviler skattyter uavhengig av størrelsen på gevinsten eller tapet ved uttaket, og det er uten betydning om gevinsten overstiger terskelbeløpene, jfr FSFIN § 9-14-2 (5). Hvis skattyter mener at den potensielle gevinsten ikke overstiger terskelbeløpet, vil det være tilstrekkelig å dokumentere at beløpet ikke er overskredet. Det vil ikke være nødvendig å dokumentere den nøyaktige størrelsen på gevinsten. Finansdepartementet har nå foreslått nærmere lov- og forskriftsbestemmelser av skattyters plikt til å levere oppgave ved beregning av gevinst ved uttak.<sup>33</sup>

Fortsatt utsettelse av innbetaling av skatt er betinget av at skattyter hvert år sammen med selvangivelsen dokumenterer at eiendelen eller forpliktelsen er i behold, samt hvor skattyteren har sin skattemessige bopel.<sup>34</sup> Hvis skattyter ikke overholder sin informasjonsplikt, fører dette til at kravet på utsatt skatteinnbetaling faller bort, selv om gevinsten ikke er realisert.<sup>35</sup>

Det kan stilles spørsmål ved om de administrative byrdene/ vilkårene som oppstilles i seg selv kan innebære en restriksjon i retten til fri etablering. Det faller imidlertid utenfor oppgavens rammer å drøfte dette videre.

---

<sup>31</sup> Forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven § 9-14-3 (1).

<sup>32</sup> Ot.prp.nr. 1 (2008-2009) side 59.

<sup>33</sup> Høringsbrev fra Finansdepartementet datert 21.12.2012.

<sup>34</sup> Forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven § 9-14-3 (2).

<sup>35</sup> Ot.prp.nr 1 (2008-2009) side 65.

## **2.3 Skatteloven § 9- 14 (9) 4 punktum - Det må stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen og påløpte renter**

### 2.3.1 Generelt

Det følger av skatteloven § 9-14 niende ledd at dersom skattyter ønsker utsettelse av betalingsplikten, må skattyter stille betryggende sikkerhet for skattekravet.<sup>36</sup> Retten til utsettelse faller bort når det ikke lenger stilles betryggende sikkerhet for kravet, jfr skatteloven § 9-14 tiende ledd.

Kravet til sikkerhetsstillelse fungerer som en garanti for den ubetalte skatten. Det er skattyters ønske om utsettelse av innbetalingen som utløser kravet til sikkerhetsstillelse. Hensikten er å sikre at den utsatte innbetalingen faktisk finner sted når vilkårene for dette foreligger. Skattekravet anses som realisert, og må følgelig innbetales dersom det *”ikke lenger foreligger betryggende sikkerhet etter niende ledd fjerde punktum”*. Sikkerhetsstillelsen skal ivareta hensynet til statens kreditorrisiko etter uttaket, samtidig som det gir incitament til skattyter til å innfri kravet når vilkårene for dette foreligger. Sikkerhetsstillelsen vil også kunne forenkle inndrivelsen av skattekravet ved at det gir kreditor et egnet redskap for å håndheve kravet. Effektivisering av en eventuell inndrivelsesprosess vil også redusere kreditorrisikoen.

Reglene om beskatning ved uttak fra norsk skattejurisdiksjon, reglene om utsettelse av innbetalingen og kravet til sikkerhetsstillelse ved slik utsettelse kan ikke vurderes løst fra hverandre. Kravet om sikkerhet for det utestående skattekravet må sees i sammenheng med hensynet til at verdier opparbeidet i en stat også skal komme til beskatning i vedkommende stat.

---

<sup>36</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 10.

### 2.3.2 Kravet til betryggende sikkerhet

Det følger av skatteloven § 9-14 at det skal stilles ”*betryggende*” sikkerhet for skattekravet og de påløpte rentene. Departementet framhever i Prop. 112 L (2011-2012) at det bør sørges for at kravet er ”*sers godt sikra*” i de tilfeller der eiendelen eller forpliktelsen kravet knytter seg til ikke lenger har noen tilknytning til norsk skattejurisdiksjon.<sup>37</sup> I henhold til forskrift til skatteloven kan sikkerhet stilles for eksempel ”*i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller annen betryggende sikkerhet*”.<sup>38</sup>

Ulike former for sikkerhetsstillelse vil i varierende grad anses som ”*betryggende*”. De former som nevnes i forskriften til skatteloven § 9-14 niende ledd vil alle gi en relativt høy grad av sikkerhet. Verken informasjonsutvekslingsavtaler eller inndrivelsesavtaler mellom de ulike statene vil ha noe å si for kravet til sikkerhetsstillelse, jfr punkt 2.1.3. At slike avtaler ikke vil ha innvirkning på kravet til sikkerhetsstillelse kan tolkes slik at det er sikkerhetsstillelsen alene som skal sikre at kravet kan inndrives. Forarbeidene gir lite informasjon om hva som vil anses som ”*betryggende*” sikkerhet, men ut fra de eksemplene som gis i FSFIN kan det se ut som om lovgiver legger listen relativt høyt. Det er likevel variasjon i graden av sikkerhet for skattekravet blant de alternativene FSFIN nevner. Pantsettelse er ett av de mulige alternativene til sikkerhetsstillelse som nevnes i forskriften til skatteloven § 9-14. Pant kan ha ulik prioritet, og den sikkerheten som en pantsettelse med første prioritet gir er normalt langt bedre enn en pantsettelse med eksempelvis tredje prioritet. Det gis ingen anvisning om hvilken prioritet pantsettelsen må ha for å innfri kravet til ”*betryggende*” sikkerhet.

Pantsettelse kan også reise særlige problemstillinger dersom pantets verdi endres med tiden. Hva skal konsekvensene være hvis det objektet som stilles som sikkerhet synker i verdi. Ved uttak av aksjer var det etter de tidligere reglene vanlig å stille sikkerhet i aksjen.

---

<sup>37</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 17.

<sup>38</sup> Forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven § 9-14-3 (4).

Det ble tatt høyde for endring i verdien av aksjen mellom uttaket og realisasjon, ved at skattekravet ble beregnet endelig på det faktiske realisasjonstidspunktet. På denne måten var det til enhver tid samsvar mellom verdien av pantet og størrelsen på det utestående skattekravet. Som nevnt under punkt 2.1.3 fastsettes nå størrelsen på skattekravet på uttakstidspunktet. Hvis det stilles sikkerhet med pant i aksjen og verdien av aksjene synker, vil det utestående skattekravet være det samme, men verdien av den pantsatte aksjen vil ha endret seg. Verdien av pantet samsvarer ikke lenger med det utestående skattekravet. Det kan stilles spørsmål om hvorvidt pant i objekter som kan falle i verdi vil bli ansett som ”*betryggende*”, og om det eventuelt må stilles sikkerhet i andre objekter hvis verdien skulle falle. Et krav om at sikkerhetsstillelsen skal justeres hvis verdien av panteobjektet faller, vil kunne medføre betydelige administrative byrder både for skattyter og for staten.

Hva som rent faktisk vil bli ansett som ”*betryggende*” vil ha betydning for hvor stort inngrep sikkerheten gjør i skattyters likviditet. Det vil også ha betydning for vurderingen av om Norge overholder sine forpliktelser etter EØS-avtalen. Jo strengere krav det stilles før sikkerhetsstillelsen anses som ”*betryggende*”, jo mer nærliggende vil det være å anse sikkerhetsstillelsen som en restriksjon i retten til fri etablering, noe jeg vil komme tilbake til i del 4.2 flg.

### 2.3.3 Omfanget av sikkerhetsstillelsen

Sikkerhetsstillelsen for skattekravet skal etter ordlyden i skatteloven § 9-14 niende ledd tilsvare ”*skatteforpliktelsen*”. Det følger videre av forskrift til skatteloven § 9-14 at ”*Sikkerhetsstillelsen skal svare til skattekravet*” jfr FSFIN § 9-14-3 (4).<sup>39</sup>

Kravet til sikkerhetsstillelse skal ikke bare omfatte skattekravet men også ”*påløpte renter*”, jfr skatteloven § 9-14 niende ledd fjerde punktum. Rentene beregnes etter reglene i skattebetalingsloven § 11-6 andre ledd, og løper fra den dagen skattekravet knyttet til uttaksskat-

---

<sup>39</sup> Forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven § 9-14-3 (4).

ten skulle ha vært innbetalt etter ordinære regler jfr skattebetalingsloven § 10-21 jfr skatte-  
loven § 9-14 niende ledd tredje punktum. Det følger av forarbeidene at *''kravet til sikker-  
heit skal også gjelde for renter av skattebeløpet, som kjem på etter kvart''*.<sup>40</sup> Rentene skal  
ikke betales løpende, men akkumuleres til den dagen utsettelsen opphører og betales i for-  
bindelse med oppgjøret av skattekravet.<sup>41</sup>

At rentene er inkludert i den verdien sikkerhetsstillelsen skal omfatte gir grunnlag for en-  
kelte spørsmål. Beregningen av sikkerhetsstillelsen skjer ved uttaket fra norsk skattejuris-  
diksjon. Det er ikke gitt at det på dette tidspunktet er klart når skattekravet skal innfris.  
Som nevnt i punkt 2.1.3 er det ikke lenger noen frist for når kravet til innbetaling forfaller.  
Så lenge det ikke er klart når skattekravet og de påløpte rentene skal innfris, er det vanske-  
lig å se hvordan en sikkerhetsstillelse som også omfatter rentekravet skal beregnes allerede  
ved uttaket fra norsk skattejurisdiksjon. Det kan også stilles spørsmål om hvorvidt sikker-  
hetsstillelsen skal justeres etter hvert som skattekravet inkludert de påløpte rentene øker.  
Hvis sikkerhetsstillelsen ikke justeres, vil det etter hvert kunne bli et betydelig avvik mel-  
lom verdien av sikkerheten og den faktiske størrelsen på det utestående kravet.

### **3 EØS- avtalens omfang og virkemåte**

#### **3.1 EØS-avtalen og forholdet til nasjonal rett**

##### **3.1.1 Generelt**

EØS-avtalen er en folkerettslig avtale som trådte i kraft 1. januar 1994. EØS-samarbeidet er  
av stor betydning for Norge og norsk handel. EØS-avtalen regulerer forholdet mellom  
EØS-landene internt og EØS-landenes forhold til EU-landene.

---

<sup>40</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 17.

<sup>41</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 16-17.

Det vil i punkt 3.1.2 flg gis en oversikt over viktige prinsipper for EØS-avtalen og forholdet til nasjonal rett, herunder forholdet mellom norsk intern skatterett og EØS-avtalen.

### 3.1.2 Direkte virkning og forrang

Norge har et dualistisk prinsipp, dette innebærer at folkerett og norsk rett blir ansett som to ulike systemer. Folkerett blir derfor ikke gjeldende nasjonal rett før den er gjennomført av nasjonal lovgiver. Dette betyr at reglene i EØS-avtalen ikke får ”direkte virkning” på samme måte som EU-traktaten får i EU-stater.

EØS-avtalen inneholder ingen bestemmelser om hvilken rettsvirkning avtalens hoveddel skal ha i EØS-statenes interne rettssystemer, men det er et alminnelig krav om at traktatforpliktelser skal gjennomføres ”*in good faith*”. Dette fordrer nasjonal gjennomføring der det er nødvendig for å realisere traktatens formål.<sup>42</sup> I samsvar med det alminnelige lojalitetskravet i EØS-avtalen artikkel 3, er EØS-avtalens hoveddel gjennomført i norsk rett jfr EØS-loven § 1.<sup>43</sup>

Gjennom protokoll 35 til EØS-avtalen har Norge, i likhet med de andre EØS-statene, forpliktet seg til å gi EØS-rettens bestemmelser forrang fremfor sin nasjonale lovgivning. I Norge er dette gjennomført ved EØS-loven § 2:

*”Bestemmelser i lov som tjener til å oppfylle Norges forpliktelser etter avtalen, skal i tilfelle konflikt gå foran andre bestemmelser som regulerer samme forhold. Tilsvarende gjelder dersom en forskrift som tjener til å oppfylle Norges forpliktelser etter avtalen, er i konflikt med annen forskrift, eller kommer i konflikt med en senere lov.”<sup>44</sup>*

---

<sup>42</sup> Fredriksen/Mathisen (2012) side 247.

<sup>43</sup> EØS-loven § 1.

<sup>44</sup> EØS-loven § 2.

### 3.1.3 Norsk skattelovgivnings forhold til EØS-avtalen

Direkte og indirekte skattlegging ligger utenfor det som reguleres av EØS-avtalens regler, jfr EØS-avtalen artikkel 1. Sekundærlovgivningen innenfor skatteretten i EU er derfor ikke en del av EØS-retten og vil som hovedregel ikke legge bindinger på norsk skattelovgivning.<sup>45</sup> På tross av dette generelle utgangspunktet må EØS-avtalens regler om ikke-diskriminering og fri bevegelse av varer, tjenester, personer og kapital respekteres. Dette følger av praksis fra EU-domstolen og EFTA-domstolen. Blant annet uttalte EFTA-domstolen følgende i sin rådgivende uttalelse i sak E-1/04 *Fokus Bank*:

*”Som en hovedregel er skattesystemet til en EFTA-stat som er part i EØS-avtalen, ikke omfattet av EØS-avtalen. EØS/EFTA-statene må imidlertid utøve sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med EØS-retten”.*<sup>46</sup>

Nasjonal lovgivningskompetanse må med andre ord uttøves innenfor de rammene som reglene om de fire friheter trekker opp, jfr punkt 3.2.3. Høyesterett har slått fast at norsk lovgivning, og dermed norsk skattelovgivning, skal stå tilbake for EØS-lovens bestemmelser slik dette følger av EØS-loven § 1 jfr § 2 også i tilfelle av motstrid.<sup>47</sup>

*Fokus Bank* saken er en av de mest omtalte sakene vedrørende norsk skatterett og forholdet til EØS-avtalen.<sup>48</sup> I dommen fastslo lagmannsretten at norske utbytteregler favoriserte norske aksjonærer og at de derfor var i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Ett av spørsmålene som ble reist var hvilken stilling EØS-avtalens artikkel 40 hadde i norsk rett når det forelå klar motstrid med norsk skattelovgivning. Lagmannsretten konkluderte

---

<sup>45</sup> Norsk internasjonal skatterett (2011) side 106.

<sup>46</sup> E-1/04 Fokus Bank ASA og Den norske stat v/Skattedirektoratet premiss 20.

<sup>47</sup> Norsk internasjonal skatterett (2011) side 107.

<sup>48</sup> Utv. 2005 side 771.

med at den EØS-rettslige regelen, som fortolket av EFTA-domstolen og implementert i norsk rett gjennom EØS-loven, måtte anses å ha forrang foran alminnelig norsk lov. I brev fra Finansdepartementet av 6. mars 2006 uttalte Finansdepartementet at staten aksepterte lagmannsrettens avgjørelse med hensyn til EØS-rettens gjennomslagskraft vedrørende reglene om kildeskatt på utbytte.<sup>49</sup> Dette ble fulgt opp i brev av 30. mars 2006.<sup>50</sup> Her framholdt Finansdepartementet at EØS-avtalens regler generelt anses å ha gjennomslagskraft overfor norske skatteregler.<sup>51</sup> Finansdepartementet uttalte følgende:

*”Departementets endrede rettsoppfatning mht. forholdet mellom EØS-loven og skattelovgivningen gjelder generelt. Det vil si at dersom det konstateres motstrid mellom EØS-retten og det som følger av skattelovgivningen, må skattelovgivningen stå tilbake for den EØS-rettslige forpliktelsen så langt den rekker”.*<sup>52</sup>

Skattevedtak og skattelovgivning truffet i strid med EØS-lovens bestemmelser, vil således som hovedregel være ugyldige.<sup>53</sup>

## **3.2 EØS-avtalens forbud mot diskriminering og restriksjoner på grenseoverskridende aktivitet**

### **3.2.1 Generelt**

EØS-rettens lære om forbud mot diskriminering og restriksjoner på grenseoverskridende aktivitet er omfattende. Læren bygger i stor utstrekning på rettspraksis fra EU-domstolen.

---

<sup>49</sup> Utv. 2006 side 746.

<sup>50</sup> Utv. 2006 side 754.

<sup>51</sup> Norsk internasjonal skatterett (2011) side 114.

<sup>52</sup> Utv. 2006 side 754.

<sup>53</sup> Norsk internasjonal skatterett (2011) side 107.



De delene av læren som er relevante for vurderingen av kravet til sikkerhetsstillelse bryter med retten til fri etablering vil bli gjort rede for i punkt 3.2.2 flg.

### 3.2.2 Det alminnelige forbud mot diskriminering på grunnlag av nasjonalitet

Det er innen EØS-samarbeidet et alminnelig forbud mot diskriminering på bakgrunn av nasjonalitet. Forbudet fremgår av EØS-avtalen artikkel 4:

*”Enhver forskjellsbehandling på grunnlag av nasjonalitet skal være forbudt innenfor denne avtalens virkeområde, med forbehold for de særbestemmelser den selv gir.”*

Det klare utgangspunktet er at nasjonalitet skal være et irrelevant hensyn, men forbudet omfatter også diskriminering som benytter andre kriterier enn nasjonalitet, men som i praksis kan lede til samme resultat. Diskriminering på grunnlag av nasjonalitet er forbudt innenfor alle de rettsområder som er en del av EØS-avtalen, og i grensetilfeller vil det også være aktuelt å tolke diskrimineringsforbudet utvidende ut fra lojalitetsplikten i EØS-avtalen artikkel 3.

### 3.2.3 De fire friheter

Reglene om de fire friheter er en del av EØS-avtalens hoveddel og står sentralt i EØS-avtalens regler. De fire friheter omfatter fri bevegelse av varer, tjenester, personer og kapital mellom EØS-statene.<sup>54</sup> Som uttrykket selv antyder innebærer de fire friheter at det skal være fri flyt av varer, personer skal kunne bevege seg fritt over landegrensene, tjenester skal fritt kunne tilbys og mottas og kapitalstrøm skal ikke forhindres av at den må krysse landegrenser.

---

<sup>54</sup> EØS-avtalen artikkel 1.

Forbudet mot restriksjoner på grenseoverskridende aktivitet er det klare utgangspunktet, men det finnes betydelige unntak, både hjemlet i EØS-avtalen og utviklet gjennom rettspraksis.<sup>55</sup>

Reglene om de fire friheter gjelder bare i situasjoner som har EØS-tilknytning. Kravet til EØS-tilknytning består av to ulike elementer, og det er en forutsetning at begge elementer er til stede for at reglene om de fire friheter skal komme til anvendelse.

For det første må det være et statisk tilknytningselement til en EØS-stat. For varer er det et krav om at varen må ha opprinnelse i en EØS-stat, personer må ha statsborgerskap i en EØS-stat, juridiske personer må være hjemmehørende i en EØS-stat og kapital må tilhøre en fysisk person bosatt i en EØS-stat eller en juridisk person hjemmehørende i en EØS-stat.

For det andre må det være et dynamisk grenseoverskridende element innad i EØS-statene. Dette gjenspeiler hensikten med EØS-avtalen som er å tilrettelegge for handel innad i EØS-statene, ikke mellom EØS-statene og tredjestater.

Som nevnt tidligere regulerer EØS-avtalen ikke direkte reglene for nasjonal skattlegging, og det er ikke tatt inn regler i avtalen om harmonisering av skatteretten. De ulike nasjonene står derfor i utgangspunktet fritt til å vedta internrettslige regler om direkte skatt. Men det har gjennom praksis fra EFTA- og EU-domstolen blitt slått fast at også skattlegging faller inn under de fire friheter. Dette innebærer at EØS- og EU-statene er forpliktet til å utøve sin beskatningskompetanse i samsvar med de fire frihetene. De ulike medlemsstatene kan derfor ikke innføre eller opprettholde skatteregler som kan innebære en begrensning i skattyters muligheter til å etablere seg, arbeide eller investere i en annen EØS- eller EU-stat.<sup>56</sup>

---

<sup>55</sup> Fredriksen/Mathisen (2012) side 51.

<sup>56</sup> Ot.prp.nr. 1 (2008-2009) side 44.

### 3.2.3.1 Retten til fri etablering - EØS-avtalen artikkel 31

Ved uttak av eiendeler eller forpliktelser fra norsk beskatningsområde etter skatteloven § 9-14, er det retten til fri etablering de norske reglene om sikkerhetsstillelse kan komme i konflikt med. Hovedlinjene i retten til fri etablering i artikkel 31 vil derfor kort omtales.

Etableringsfriheten er en av de grunnleggende frihetene i EU-traktatens bestemmelser for det indre markedet. Det følger av rettspraksis at alle tiltak som forbyr, forhindrer eller gjør det mindre attraktivt å utnytte retten til fri etablering, skal anses som begrensninger i denne retten.<sup>57</sup> Bestemmelsen forutsetter at sammenlignbare situasjoner ikke skal behandles forskjellig, og at forskjellige situasjoner ikke skal behandles likt, med mindre slik behandling er objektivt begrunnet.<sup>58</sup> Artikkel 31 skal etter sin ordlyd særlig ha til formål å sikre nasjonal behandling i en vertsstat, men bestemmelsen inneholder også et forbud mot at hjemstaten hindrer sine borgere eller selskaper i å etablere seg i en annen EØS-stat.<sup>59</sup>

## 3.3 EU-domstolens restriksjonslære

### 3.3.1 Generelt

Utgangspunktet er at EØS-avtalens regler om de fire friheter forbyr restriksjoner i retten til fri bevegelse av varer, personer, tjenester og kapital. De fire friheter kan anses som grunnleggende restriksjonsforbud.<sup>60</sup>

Gjennom EU-domstolens praksis er det utledet et relativt fast resonnementsmønster for å avgjøre om nasjonale regler er i strid med EØS-retten eller ikke. EU-domstolens restriksjonslære kan grovt sett deles inn i fem ulike punkter.

---

<sup>57</sup> C-442/02 Caixa-Bank France mot Ministère de l'Économie premiss 11.

<sup>58</sup> C-155/09 Europakommisjonen mot den greske republikk premiss 68.

<sup>59</sup> E-15/11 premiss 59.

<sup>60</sup> Fredriksen/Mathisen (2012) side 55.

Det må først vurderes om det foreligger en restriksjon. Dersom det foreligger en restriksjon, må det for det andre vurderes om restriksjonen ivaretar et legitimt hensyn. Det må deretter foretas en proporsjonalitetsvurdering som igjen består av tre ulike elementer: en vurdering av regelens egnethet, en vurdering av regelens nødvendighet og deretter en vurdering av om regelen er forholdsmessig i snever forstand. I det følgende vil jeg gå gjennom de fem elementene i restriksjonsvurderingen.

### 3.3.2 Kravet til restriksjon i de fire friheter

Det første trinnet i EU-domstolens restriksjonslære er å vurdere om det foreligger en restriksjon i retten til fri flyt av varer, tjenester, personer og kapital.

For å statuere at det foreligger en restriksjon er det et vilkår at det grenseoverskridende elementet leder til at det oppstår ulik behandling av skattytere som er i ellers sammenlignbare situasjoner. Den forulempede skattyter sammenlignes med en hypotetisk skattyter som befinner seg i nøyaktig samme situasjon, bortsett fra at det grenseoverskridende elementet som forårsaker skatteulempen er fraværende.<sup>61</sup>

En restriksjon i EØS-rettslig forstand kan ha sitt utspring i ulike situasjoner. Restriksjoner i form av lovbestemmelser er det praktisk viktigste og det som har vært mest oppe i rettspraksis.<sup>62</sup> Restriksjoner kan også ha bakgrunn i rettspraksis, administrativ praksis eller faktiske handlinger fra myndighetenes side.

En nasjonal regel som foreskriver at ellers sammenlignbare tilfeller skal behandles ulikt på bakgrunn av nasjonalitet eller opprinnelse som vilkår til utlendingers ugunst, vil være en åpenbar restriksjon og anses som direkte diskriminerende. Nasjonale regler som indirekte eller etter sin art innebærer en risiko for slik forskjellsbehandling, vil anses som indirekte

---

<sup>61</sup> Bullen (2005) side 180.

<sup>62</sup> Fredriksen/Mathisen (2012) side 62.

diskriminerende eller ikke-diskriminerende. Disse reglene vil også innebære en restriksjon i de fire friheter.<sup>63</sup>

På varemarkedets område har dette kommet til uttrykk i ”*Dassonville*-formelen”.<sup>64</sup> Det er i utgangspunktet nok at nasjonale regler ”*direkte eller indirekte, øjeblikkelig eller potensielt*” kan hindre handelen innefor EØS. Begrepet favner vidt, og det er tilstrekkelig at et tiltak stiller noen dårligere fordi de har benyttet seg av, eller skal benytte seg av retten til fri bevegelse, til at dette utgjør en restriksjon.<sup>65</sup>

### 3.3.3 Kravet til et legitimt hensyn

Det neste trinnet i vurderingen er om restriksjonen ivaretar et legitimt hensyn. Formålet med de nasjonale reglene må være å ivareta enten et traktatfestet hensyn eller et annet tvingende allment hensyn. De reglene som blir ansett som direkte diskriminerende kan kun legitimeres dersom de ivaretar traktatfestede hensyn. Dette er hensyn til offentlig orden, offentlig sikkerhet og folkehelse.<sup>66</sup> For regler som er indirekte eller ikke-diskriminerende kan andre tvingende hensyn også betraktes som legitime. Eksempel på slike tvingende allmenne hensyn som ikke er traktatfestet er miljøvern, trafikksikkerhet, forbrukervern og bekjempelse av bedrageri. Det er verdt å merke seg at bare ikke-økonomiske hensyn kan være legitime. Dette innebærer at hensyn til statens inntekter eller utgifter ikke er å anse som legitime formål. Derimot er det anerkjent at hensyn til sammenheng i skattesystemet, effektiv skattekontroll og trygdesystemets økonomiske likevekt er legitime hensyn.<sup>67</sup>

---

<sup>63</sup> Fredriksen/Mathisen (2012) side 65.

<sup>64</sup> C-8/74 *Le Procureur du roi mot Benoit og Gustave Dassonville*.

<sup>65</sup> Fredriksen/Mathisen (2012) side 68.

<sup>66</sup> EØS-avtalen artikkel 13, 28, 33 og 39 jfr 33.

<sup>67</sup> Fredriksen/Mathisen (2012) side 75.

Det er videre et krav om at de nasjonale reglene virkelig *er* motivert av hensynet de skal ivareta. At staten påstår at reglene forfølger dette hensynet, eller at reglene tidligere har forfulgt hensynet, er ikke nok til å legitimere reglene. Et eksempel på dette kan ses i sak E-2/06 *ESA mot Norge (Hjemfallssaken)*. Staten påberopte seg her hensynet til etablering av et system for statlig eierskap. EFTA-domstolen godtok ikke at det var dette hensynet regelverket virkelig forfulgte under henvisning til at det var for mange unntak i loven og for lite konsekvens i praktiseringen av den.<sup>68</sup>

### 3.3.4 Proporsjonalitetsvurderingen

#### 3.3.4.1 Generelt

Selv om nasjonale regler forfølger et legitimt hensyn er det ikke gitt at de er forenelige med EØS-avtalen. Det må derfor vurderes om de nasjonale reglene er proporsjonale i forhold til det hensynet de skal ivareta. Proporsjonalitetsvurderingen består av tre ulike krav. Disse kravene er kumulative og alle tre må være oppfylt for at en regel skal anses proporsjonal med hensynet den skal ivareta.

#### 3.3.4.2 Kravet til egnethet

Den første delen av proporsjonalitetsvurderingen er en vurdering av reglenes egnethet. Spørsmålet om egnethet er først og fremst et spørsmål om regelen er tjenelig som middel til å nå der formålet den skal forfølge. Kravet til egnethet utgjør ikke en større hindring for hvilke nasjonale regler som kan godtas, og det er ikke ofte at EU-domstolen underkjenner regler som uegnet.

For at nasjonale regler skal anses egnet til å ivareta et legitimt hensyn forutsettes det ikke at de skal være mer tjenelige eller mer effektive enn andre regler, bare at reglene skal være tjenelige. Det vurderes altså ikke *hvor* egnet de nasjonale reglene er, bare *om* de overhodet

---

<sup>68</sup> E-2/06 Kommissjonen mot Norge premiss 74-75.

er egnet. Vurderingen av egnetheten må foretas konkret ut fra de faktiske og rettslige omstendighetene rundt saken. Der reglene alt er satt i kraft kan dette gi en pekepinn på om de er egnet til å oppnå den ønskede målsetningen eller ikke. Hvis målsetningen er oppnådd kan det være grunn til å anta at de er egnet, og det kan være grunn til å anta at de ikke er egnet der målsetningen ikke er oppnådd.<sup>69</sup>

#### 3.3.4.3 Kravet til nødvendighet

Den andre delen av proporsjonalitetsvurderingen er en vurdering av nødvendigheten av de nasjonale reglene. Det vil ofte være spørsmålet om en regel er nødvendig som blir avgjørende i vurderingen av om det foreligger brudd med EØS-retten, og nødvendighetstesten har inntatt en sentral posisjon i praksis.

Vurderingen er i all hovedsak om restriksjonen går lenger enn det som er nødvendig for å ivareta sitt tilsiktede formål, eller om hensynet kunne ha vært oppnådd ved hjelp av andre tiltak som er like effektive, men mindre inngripende i de fire friheter. For at en regel skal anses som nødvendig må det kunne legges til grunn at det ikke eksisterer andre mindre inngripende regler som kan oppnå formålet fullt ut. Dette innebærer at de alternative reglene ikke behøver å være *like* virkningsfulle som de reglene staten har valgt, så lenge de alternative reglene anses å være virkningsfulle *nok*.<sup>70</sup>

Det er en forutsetning at de alternative reglene er realistiske. Regler som ikke med rimelighet kan realiseres kan ikke medføre at det valgte alternativet anses som unødvendig. Staten kan ikke uten videre pålegges å velge spesielle og kompliserte alternative tiltak. Samtidig er det klart at staten må finne seg i at de alternative reglene er mer kostbare eller mer ressurskrevende enn de reglene som opprinnelig ble valgt.<sup>71</sup>

---

<sup>69</sup> Fredriksen/Mathisen (2012) side 79.

<sup>70</sup> Fredriksen/Mathisen (2012) side 80-81.

<sup>71</sup> Fredriksen/Mathisen (2012) side 81.

Et annet utslag av nødvendighetskravet er det såkalte dupliseringsforbudet. Dupliseringsforbudet innebærer at hvis det hensynet reglene søker å ivareta allerede er ivaretatt gjennom andre regler, kan ikke de aktuelle reglene anses som nødvendige. Dette innebærer at en EØS-stat i utformingen av nasjonale regler må ta hensyn til om hele eller deler av målsettingen med reglene er ivaretatt i den aktuelle staten eller i en annen EØS-stat. På samme måte som egnetheten må nødvendigheten prøves ut fra den faktiske og rettslige sammenhengen de aktuelle reglene inngår i.<sup>72</sup>

#### 3.3.4.4 Kravet til forholdsmessighet i snever forstand

Den tredje og siste vurderingen i proporsjonalitetsvurderingen er om regelen er forholdsmessig i snever forstand. Spørsmålet om en nasjonal regel er forholdsmessig i snever forstand er et spørsmål om det inngrepet som regelen gjør i de fire frihetene, står i et rimelig forhold til betydningen av formålet med regelen. Det blir med andre ord en avveining av den aktuelle EØS-statens interesse i å oppnå den konkrete målsettingen, mot den felles interessen mellom EØS-statene i å sikre de fire friheter.

Å avgjøre om en regel er forholdsmessig i snever forstand kan langt på vei bli en vurdering av politisk karakter og kravet er praktisert slik at det gir rom for ulike politiske valg i den enkelte EØS-staten. Målsetningen med en regel er et uttrykk for det beskyttelsesnivået en EØS-stat ønsker. Etter rettspraksis har en EØS-stat i utgangspunktet frihet til selv å velge hvilket beskyttelsesnivå den vil sikre for et gitt legitimt hensyn. Dette gjør at testen begrenses i sin rekkevidde og det er sjeldent at en regel som ivaretar et legitimt hensyn og er både egnet og nødvendig, ikke anses forholdsmessig i snever forstand. Selv en regel som gjør relativt store inngrep i de fire frihetene kan dermed være forholdsmessig i snever forstand.

---

<sup>72</sup> Fredriksen/Mathisen (2012) side 82.



### **3.4 Rettspraksis fra EU- domstolen og EFTA- domstolen knyttet til retten til fri etablering**

#### **3.4.1 Generelt**

Rettspraksis fra EU-domstolen er rikholdig og en viktig kilde til hvordan både EU-traktaten og EØS-avtalen skal tolkes. Bestemmelsene i EØS-lovgivningens hoveddel er relativt kortfattede og lar en rekke spørsmål stå ubesvart. Bestemmelsene har fått klarere definert innhold gjennom praksis fra EU-domstolen og EFTA-domstolen, og det vil ofte være her rettsanvenderen finner svar på sine spørsmål.<sup>73</sup>

Det vil først gjøres kort rede for betydningen av praksis fra EU- og EFTA-domstolen, jfr punkt 3.4.2. Deretter vil dommene fra EU- og EFTA-domstolen som har betydning for uttaksbeskatning og kravet til sikkerhetsstillelse ved utsatt betaling, og som senere benyttes i vurderingsdelen, behandles jfr punkt 3.4.3 flg.

#### **3.4.2 Betydningen av praksis fra EU- og EFTA-domstolen**

Det er primært EFTA-domstolen som har tatt stilling til hvordan EØS-avtalen skal tolkes. De rådgivende uttalelsene fra EFTA-domstolens er i prinsippet ikke bindende for medlemsstatene. Det skulle tilsi at uttalelsene skal tillegges mindre vekt ved tolkning av EØS-avtalen enn dommer fra EU-domstolen skal ved tolkning av EU-traktaten. Men i praksis har det vist seg at EFTA-domstolens uttalelser ikke tillegges noe mindre vekt enn EU-domstolens avgjørelser.<sup>74</sup> EFTA-domstolen har avsagt et relative beskjedent antall rådgivende uttalelser og det er derfor nødvendig å se hen til praksis fra EU-domstolen for å avdekke hvordan EU-domstolen har tolket tilsvarende bestemmelser i EU-traktaten.

---

<sup>73</sup> Bullen (2005) side 81.

<sup>74</sup> Bullen (2005) side 86.

EØS-avtalen er en utvidelse av EUs indre marked og det følger av EØS-avtalen artikkel 6 at EØS-avtalen på visse vilkår ”skal” tolkes i samsvar med praksis fra EU-domstolen. For det første er det et vilkår er at den aktuelle bestemmelsen i EØS-avtalen ”i sitt materielle innhold er identisk[e]” med den fellesskapsrettslige bestemmelsen som er fortolket i den aktuelle avgjørelsen fra EU-domstolen. Både EU-domstolen og EFTA-domstolen har antatt i sine avgjørelser at bestemmelsene om restriksjonsforbud i EØS-avtalen i sitt materielle innhold er identiske med tilsvarende bestemmelser i EU-retten. Kravet til at EØS-reglene og EU-reglene i sitt materielle innhold skal være identiske innebærer derfor ikke noen skranke for anvendelse av praksis fra EU-domstolen på området for de fire friheter og tolkning av EØS-avtalens hoveddel.

For det andre kreves at avgjørelsen fra EU-domstolen er ”relevant”. EFTA-domstolen har selv presisert at det må foreligge ”spesielle omstendigheter”, og at det må påpekes hvilke ”spesielle omstendigheter” det er snakk om, hvis man skal se bort fra hvordan EU-domstolen har tolket en bestemmelse som har sitt motstykke i EØS-avtalen.<sup>75</sup>

For det tredje må avgjørelsen fra EU-domstolen være ”truffet før undertegningen” av EØS-avtalen. I praksis vil imidlertid også avgjørelser avsagt etter dette skjæringstidspunktet tillegges vekt ved EFTA-domstolens tolkning av EØS-avtalen. Det følger av ODA<sup>76</sup> artikkel 3 at EFTA-domstolen skal ”ta tilbørlig hensyn” til prinsipper som kan utledes av relevante avgjørelser fra EU-domstolen avsagt etter undertegningen av EØS-avtalen vedrørende tolkning av bestemmelser i EU-traktaten, og som etter sitt materielle innhold er identiske med bestemmelser i EØS-avtalen.<sup>77</sup>

EU-domstolen bistås av åtte generaladvokater som har til oppgave å gi et begrunnet forslag til avgjørelse i saker som er forelagt EU-domstolen. Forslagene til avgjørelse er ofte langt

---

<sup>75</sup> Bullen (2005) side 92.

<sup>76</sup> Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkningsorgan og en Domstol (ODA)

<sup>77</sup> Bullen (2005) side 93.

mer grundige enn domstolens avgjørelser, og er nyttige redskaper for å forstå domstolens argumentasjon. Generaladvokatene gir i motsetning til domstolen ofte uttrykk for tvil. Elementer i argumentasjonen som er utelatt i domstolens avgjørelse vil ofte fremgå av generaladvokatens forslag til avgjørelse.

Generaladvokatens forslag til avgjørelse er ikke bindende, men forslagene kan ha betydning for den videre rettsutviklingen. Det skjer først og fremst ved at domstolen følger opp forslaget til avgjørelse. Det skjer også ved at forslaget til avgjørelse vektlegges av EU-domstolen eller EFTA-domstolen i senere saker, eller at forslag fra generaladvokaten vektlegges i forslag til avgjørelse i senere saker.

Generaladvokatens forslag til avgjørelse er med andre ord en kilde til juridisk kunnskap, og dette har resultert i at forslagene til avgjørelse ofte behandles og siteres i juridisk teori.<sup>78</sup> I tillegg kan generaladvokatens forslag til avgjørelse gi uttrykk for et dissenterende syn. Dissenser i EU-domstolen blir ikke offentliggjort og avgjørelser har derfor under tiden karakter av å være et minste felles multiplum blant dommerne, med den følge at enkelte ledd som naturlig hører med i argumentasjonen utelates.<sup>79</sup>

### 3.4.3 Lasteyrie du Saillant

Lasteyrie flyttet fra Frankrike til Belgia i 1998.<sup>80</sup> På bakgrunn av utflyttingen ble Lasteyrie ilagt skatt på latent gevinst på aksjer han eide. Det kunne gis utsettelse av innbetalingen hvis skattyter stilte sikkerhet for skattekravet og levert en egen selvangivelse vedrørende skattekravet. Hvis verdien kravet knyttet seg til ikke var realisert innen fem år etter utflyttingen, bortfalt skattekravet. Franske skattemyndigheter anførte at regelverket skulle hind-

---

<sup>78</sup> Bullen (2005) side 95-96.

<sup>79</sup> Bullen (2005) side 90.

<sup>80</sup> Sak C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.

re skatteunndragelse og tilrettelegge for en effektiv skattekontroll, og at dette var i tråd med EU-retten.

Det første spørsmålet for domstolen var om skattelegging av latent gevinst utløst alene på grunn av utflytting fra Frankrike medførte en restriksjon i retten til fri etablering. Retten til fri etablering skal sikre nasjonal behandling i vertsstaten, og forbyr opprinnelsesstaten å oppstille hindringer for at statsborgere etablerer seg i andre stater tilknyttet EU-traktaten. Selv hindringer med begrenset rekkevidde medfører et brudd med etableringsfriheten.<sup>81</sup> Retten slo fast at en skattyter som ønsket å utøve sin rett til fri etablering ble stilt ufordelaktig i forhold til skattyter i sammenlignbar situasjon, men som beholdt sin bopel i Frankrike. Dette innebar en restriksjon i retten til fri etablering.

Retten vurderte så om restriksjonen kunne godtas under EU-domstolens restriksjonslære. Det kunne ikke oppstilles en presumpsjon for at skattyter som flyttet fra en medlemsstat til en annen hadde til hensikt å unndra skatt. Å hindre slik eventuell skatteunndragelse kunne oppnås med mindre inngripende tiltak enn umiddelbar skattelegging. Betingelsene for at skattyter skulle få utsettelse på innbetalingen ble også ansett for å være for omfattende til å kunne rettferdiggjøres. En utsettelse av innbetalingen ble ikke innvilget automatisk, men var underlagt ”*streng*” betingelser, herunder krav om sikkerhetsstillelse.<sup>82</sup> Retten uttalte at ”*denne sikkerhet har i sig selv en restriktiv virkning, for så vidt som den fratager den skattepliktige adgangen til at råde over det formuesgode, der stilles som sikkerhet*”.<sup>83</sup>

Retten vurderte reglene slik at de ”*langt går ud over, hvad der er nødvendig for å opfylde det forfulgte formål*”.<sup>84</sup> Den samlede effekten av reglene var mer inngripende enn det som kunne rettferdiggjøres under hensynet til å hindre skatteunndragelse.

---

<sup>81</sup> C-9/02 premiss 42-43.

<sup>82</sup> C-9/02 premiss 56.

<sup>83</sup> C-9/02 premiss 47.

<sup>84</sup> C-9/02 premiss 52.

Konklusjonen ble at umiddelbar beskatning ikke var forenelig med retten til fri etablering. De krav som ble stilt til skattyter for å få utsatt innbetalingen, gikk også ut over det som var forenelig med retten til fri etablering.

#### 3.4.4 N

N flyttet i 1997 fra Nederland til Storbritannia.<sup>85</sup> N var på dette tidspunktet eneeier av tre ulike selskap stiftet i Nederland etter nederlandsk rett. I følge nederlandsk rett medførte slik utflytting beskatning av urealiserte gevinster, i dette tilfellet latent gevinst på selskapsandeler. Det ble gitt utsettelse av innbetalingen av skattekravet. Som vilkår for utsettelse av innbetalingen av skattekravet ble det stilt krav om sikkerhetsstillelse og innlevering av en egen selvangivelse. Det ble ikke tatt høyde for eventuelt kurstap som intrådte mellom utflytting og realisering av verdiene skattekravet knyttet seg til. Det var fra nederlandsk side anført at reglene om uttaksbeskatning skulle ivareta hensynet til å sikre fordeling av beskatningskompetanse i henhold til territorialprinsippet og hensynet til å unngå dobbelt-beskatning.

Domstolen vurderte først om umiddelbar skattleggingen ved utflytting hindret retten til fri etablering. Ved utflytting fra Nederland ble skattyter stilt ufordelaktig i forhold til skattyter i sammenlignbar situasjon, men som beholdt sin bopel i Nederland. Dette var egnet til å avholde skattyter fra å flytte, og innebar en restriksjon i retten til fri etablering.

Retten vurderte deretter om reglene kunne opprettholdes etter EU-domstolens restriksjonslære. Reglene om uttaksskatt skulle ivareta hensynet til korrekt allokering av beskatningskompetanse. Retten slo fast at dette er et legitimt hensyn og at reglene er egent til å oppnå det ønskede formålet.<sup>86</sup> Retten vurderte så nødvendigheten av de ulike vilkårene for utsatt innbetaling av skattekravet. Kravet til at skattyter måtte levere selvangivelse ble ansett for å

---

<sup>85</sup> Sak C-470/04 N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo.

<sup>86</sup> C-470/04 premiss 42.

være nødvendig med tanke på det hensyn den skulle ivareta, og derfor ikke et brudd med retten til fri etablering. Kravet om sikkerhetsstillelse hadde ”i sig selv” en restriktiv virkning da den fratok skattyter rådigheten over det formuesgodet som ble stilt som sikkerhet.<sup>87</sup>

Videre uttales om kravet til sikkerhetsstillelse at:

*”... dette [går] derimod ud over, hva der er strengt nødvendigt af hensyn til funktionen og effektiviteten af en sådan skatteordning, hvor beskatning er basert på territorialprincippet, selv om det uden tvivl letter opkrævingen af skat (...). Der findes nemlig midler, der er mindre restriktive i forhold til de grundlæggende friheder”.*<sup>88</sup>

Sikkerhetsstillelsen kunne ikke anses som nødvendig da det samme resultatet kunne oppnås med mindre inngripende midler. At det ikke ble tatt høyde for et senere mulig fall i verdien av selskapsandelene ble heller ikke ansett som nødvendig for å ivareta hensynet til fordeling av beskatningskompetanse. Retten konkluderte med at den samlede effekten av reglene gikk ut over det som var nødvendig for å ivareta hensynet til korrekt allokering av beskatningskompetanse, og det forelå brudd med retten til fri etablering.

#### 3.4.5 National Grid Indus BV

EU-domstolen la fram sin avgjørelse i sak C-371/10 National Grid Indus BV 29. november 2011.<sup>89</sup> Saken gjaldt et nederlandsk aksjeselskap som flyttet sitt hovedsete fra Nederland til Storbritannia i desember 2000. Selskapet beholdt sin stilling som juridisk person i Nederland, men selskapet ble i samsvar med skatteavtale mellom Storbritannia og Nederland skattemessig hjemmehørende i Storbritannia. Dommen er den første der EU-domstolen tar

---

<sup>87</sup> C-470/04 premiss 36.

<sup>88</sup> C-470/04 premiss 51.

<sup>89</sup> Sak C-371/10 National Grid Indus BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam.

stilling til spørsmålet om utflyttingsskatt på selskaper, ettersom både *Lasteyrie og N* gjaldt utflytting av fysiske personer.

Selskapet hadde i forkant gitt et lån til en britisk bank og ved utflyttingen forelå det en betydelig latent gevinst på fordringen. Ved utflytting ble selskapet ilagt skatt for den latente gevinsten. Reglene ga ikke mulighet for utsettelse av betalingen eller justering av skattekravet for eventuelt senere verdifall på fordringen.

EU-domstolen måtte først ta stilling til om National Grid Indus kunne påberope seg retten til fri etablering. Dette ble besvart bekreftende. National Grid Indus var fortsatt å anse som et selskap etter nederlandsk rett, og et selskap opprettet i samsvar med nasjonal lovgivning som beholder sitt hovedsete i en medlemsstat, kan påberope seg retten til fri etablering. Det neste spørsmålet var om de nederlandske reglene som ila National Grid Indus umiddelbar beskatning av den urealiserte gevinsten ved utflytting innebar en restriksjon i retten til fri etablering. Domstolen kom til at reglene om umiddelbar beskatning ved utflytting gjorde at selskaper som flyttet ut ble stilt likviditetsmessig dårligere enn selskaper som forble i Nederland.<sup>90</sup> Denne forskjellsbehandlingen medførte en restriksjon i retten til fri etablering.<sup>91</sup>

Retten vurderte deretter om restriksjonen kunne opprettholdes etter EU-domstolens restriksjonslære. De nederlandske reglene om uttaksbeskatning var begrunnet i hensynet til korrekt allokering av beskatningskompetanse mellom medlemsstatene og hensynet til sammenheng i skattesystemet. Dette er hensyn som retten anser som legitime og uttaler følgende:

*”...opretholdelsen af fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er et lovlig formål, der er anerkendt af Domstolen”.*<sup>92</sup>

---

<sup>90</sup> C-371/10 premiss 37.

<sup>91</sup> C-371/10 premiss 41.

<sup>92</sup> C-371/10 premiss 45.

Videre påpeker retten at *”en medlemsstat [har] ret til at beskatte den økonomiske verdi, der er skabt ved en latent kapitalgevinst på dens område, selv hvis den omhandlede kapitalgevisnt endnu ikke faktisk er realisert”*.<sup>93</sup>

Ved utflytting opphørte skatteplikten til Nederland, og skatten ble ilignet ved dette tidspunktet. Dette gjorde reglene egnet til å ivareta hensynet til allokering av beskatningskompetansen.<sup>94</sup>

I vurdering av nødvendigheten av reglene skilte domstolen mellom i) nødvendigheten av at skatten *beregnes* ved utflyttingen og ii) nødvendigheten av at skatten *betales* ved utflyttingen.

At skattekravet fastsettes ved utflyttingen kunne *”ikke anses for at være uforholdsmæssig i forhold til det formål, som forfølges med den i hovedsagen omhandlede lovgivning”*.<sup>95</sup> Det er nødvendig at fraflyttingsstaten fastsetter størrelsen på skattekravet på tidspunktet for utflytting for å sikre at verdi opparbeidet i opprinnelsesstaten ble skattlagt der. Eventuelle verdisvingninger etter uttakstidspunktet må ikke tas i betraktning. Dette ble begrunnet i territorialprinsippet.<sup>96</sup> Retten bemerker at traktaten ikke sikrer at det skal være uten skattemessige konsekvenser at et selskap flytter sitt hovedsete fra en medlemsstat til en annen.<sup>97</sup>

Retten vurderte deretter nødvendigheten av umiddelbar beskatning. Det var særlig to ulike hensyn som ble vektet mot hverandre. På den ene siden var det hensynet til de likviditetsmessige problemer en umiddelbar beskatning vil innebære for skattyter. På den andre siden

---

<sup>93</sup> C-371/10 premiss 49.

<sup>94</sup> C-371/10 premiss 48.

<sup>95</sup> C-371/10 premiss 56.

<sup>96</sup> C-371/10 premiss 64.

<sup>97</sup> C-371/10 premiss 62.



var det hensynet til de administrative byrder en utsatt innbetaling vil innebære for staten og for skattyter.

Retten uttalte at:

*”den administrative byrde (...) i sig selv vil medføre en hindring for etableringsfriheten for sidstnevnte selskab, som ikke nødvendigvis er mindre indgribende i denne frihed end den øjeblikkelige opkrævning af den skyldige skat... ”.*<sup>98</sup>

Retten anførte at en ordning der skattyter selv kan velge mellom en utsatt innbetaling og umiddelbar innbetaling vil være i tråd med retten til fri etablering. Hvis skattyter vurderer de administrative byrder ved utsettelse av innbetalingen som for omfattende, kan skattyter selv velge å betale skattekravet ved utflytting.<sup>99</sup> Velger skattyter å utsette innbetalingen, har utflyttingsstaten anledning til å forrente det skyldige beløpet og etablere en sikkerhet for skattekravet:

*”Der skal imidlertid ligeledes tages hensyn til risikoen for, at skatten ikke kan oppkræves, hvilken risiko stiger i takt med tidens gang. Denne risiko kan tages i betraktning af den omhandlede medlemsstat inden for rammerne af den nationale lovgivning, der finder anvendelse på udskudt betaling af skyldig skat, ved foranstaltninger så som etablering af en bankgaranti ”.*<sup>100</sup>

Umiddelbar beskatning ved utflytting kunne etter dette ikke godtas som nødvendig for å ivareta hensynet til allokering av beskatningskompetanse. EU-domstolens konklusjon innebar at skattyter måtte gis muligheten for å utsette innbetalingen av skattekravet til faktisk realisasjon. Skulle skattyter velge utsettelse av innbetalingen kan omfanget av skattekravet

---

<sup>98</sup> C-371/10 premiss 71.

<sup>99</sup> C-371/10 premiss 73.

<sup>100</sup> C-371/10 premiss 74.

beregnes ved utflyttingen. Det kan videre kreves at skattyter stiller garanti for skattebeløpet og det kan påløpe renter på kravet.

### 3.4.6 Europakommisjonen mot den portugisiske republikk

EU-domstolen la fram sin avgjørelse i sak C-38/10 Europakommisjonen mot den portugisiske republikk (heretter *Portugal*) 6. september 2012. *Portugal* omhandlet, i likhet med *National Grid Indus*, regler om umiddelbar skattlegging av urealiserte gevinster ved flytting av selskapets hovedsete fra en medlemsstat til en annen.<sup>101</sup> Det portugisiske regelverket åpnet ikke for utsatt innbetaling av skattekravet. Retten slår fast at det er "ubestridt" at retten til fri etablering kommer til anvendelse når et selskap flytter sitt hovedsete fra en medlemsstat til en annen. Skattyter som flytter ut blir "straffet økonomisk" sammenlignet med skattyter i tilsvarende posisjon som beholder sitt hovedsete på portugisisk område. Regelverket var således egent til å avholde skattyter fra å utøve retten til fri etablering.

Under henvisning til *National Grid Indus* slår domstolen fast at en mulighet for skattyter til å velge mellom umiddelbar innbetaling eller utsettelse av innbetalingen mot betaling av renter, ville være en mindre inngripende restriksjon. Reglene om umiddelbar skattlegging av latent gevinst ved utflytting medfører derfor et brudd med retten til fri etablering.<sup>102</sup>

Domstolen legger seg tett opp til avgjørelsen i *National Grid Indus*, og selv om EU-domstolen konkluderer med at de portugisiske reglene var i strid med retten til fri etablering, fordi reglene går utover det som er nødvendig for å oppnå formålet (proporsjonalitetsvurderingen), gir dommen få retningslinjer til hvordan regelverket kan utformes for å oppfylle kravet til proporsjonalitet. I generaladvokatens forslag til avgjørelse i saken tolkes derimot domstolens uttalelser i *National Grid Indus*, og ulike retningslinjer for vilkår for utsatt innbetaling av skattekravet drøftes. Dette gir nærmere føringer på hvordan reglene

---

<sup>101</sup> Sak C-38/10 Europakommisjonen mot den portugisiske republikk.

<sup>102</sup> C-38/10 premiss 32.

om sikkerhetsstillelse kan være utformet, og det vil derfor gjøres rede for innholdet i generaladvokatens forslag til avgjørelse.<sup>103</sup>

Generaladvokaten går i sitt forslag til avgjørelse inn på hvilke vilkår som kan stilles som krav ved utsatt innbetaling av skattekravet. Om sikkerhetsstillelse uttales følgende:

*”vil en systematisk anvendelse af et sådant krav med henblikk på at sikre betalingen af skatten, når den er utskudt, kunne indebære en lige så restriktiv virkning som øjeblikkelig betaling af skatten på tidspunktet for flytningen af hjemsted til en anden medlemsstat, da det vil kunne føre til, at den skattepliktige fratages muligheden for at råde over den ejendom, der stilles som garanti”.*<sup>104</sup>

Videre påpekes at i *Lasteyrie* og *N* ble den restriksjonen som kravet til sikkerhetsstillelse gjorde i retten til fri etablering *ikke* ansett proporsjonal i forhold til de hensyn regelen skulle ivareta. Det fantes mindre inngripende alternativ så som avtaler om gjensidig bistand til inndrivelse av kravet. Disse tiltakene nevnes ikke av domstolen i *National Grid Indus*. Generaladvokaten legger likevel til grunn at:

*”denne udeladelsen [kan] efter min opfattelse ikke betyde, at den ønskede at give medlemsstaterne frie hænder til at indføre en foranstaltning (udskudt betaling ledsaget af en bankgaranti), hvis virkninger kan være lige så restriktive som den (øjeblikkelige betaling), som Domstolen i de foregående præmisser i denne dom fandt udgjorde en uforholdsmæssig hindring for etableringsfriheden”.*<sup>105</sup>

---

<sup>103</sup> Forslag til avgjørelse fra generaladvokat P. Mengozzi fremsatt den 28. juni 2012, Sak C-38/10.

<sup>104</sup> Forslag til avgjørelse Sak C-38/10 premiss 78.

<sup>105</sup> Forslag til avgjørelse Sak C-38/10 premiss 80.

Generaladvokaten påpeker at kravet til sikkerhetsstillelse må fortolkes strengt. Dette for å bevare sammenheng innad i *National Grid Indus*-avgjørelsen, og for å gi best sammenheng med avgjørelsene i *Lasteyrie* og *N*. Generaladvokaten uttaler videre at:

*”der kun kan stilles krav om en sådan sikkerhed, hvis der er en reel og alvorlig risiko for, at skattefordringen ikke kan opkræves. Endvidere kan størrelsen af den krævede bankgaranti efter min opfattelse (...) ikke svare til størrelsen af den skattefordring, hvis betaling udskydes, da der derved reelt ville blive genført en lige så restriktiv foranstaltning som øjeblikkelig betaling af skatten på det tidspunkt, hvor hjemstedet flyttes. Sikkerheden skal dog være tilstrækkelig under hensyn omstændighederne i hvert tilfælde”.*<sup>106</sup>

Generaladvokaten legger altså til grunn at det må trekkes grenser for omfanget av sikkerhetsstillelsen. Det konkluderes avslutningsvis med at en umiddelbar skattelegging ved utflytting bryter med retten til fri etablering.

### 3.4.7 Arcade Drilling AS

EFTA-domstolen kom 3. oktober 2012 med en rådgivende uttalelse om fortolkning av EØS-avtalen artikkel 31 og 34, og retten til fri etablering.<sup>107</sup> Den rådgivende uttalelsen ble innhentet på bakgrunn av en sak mellom Skatt Vest og Arcade Drilling AS (heretter Arcade). Skatt Vest fattet i mars 2010 vedtak om endring av ligningen til Arcade for inntektsåret 2001 og 2002. Skattekontoret fant at Arcade måtte anses for å ha flyttet sitt hovedkontor ut av Norge. I henhold til norsk selskapslovgivning hadde Arcade da plikt til å likvidere selskapet. Dette utløste likvidasjonsbeskatning uavhengig av om selskapet faktisk var likvidert eller ikke. Likvidasjonsbeskatning ble ikke ilagt selskaper som flyttet hovedsete innlands.

---

<sup>106</sup> Forslag til avgjørelse Sak C-38/10 premiss 82.

<sup>107</sup> Sak E-15/11 Arcade Drilling AS og Staten v/Skatt vest.

Det første spørsmålet for retten var om den umiddelbare beskatningen ved utflytting medførte et brudd med EØS-avtalen artikkel 31. Arcade ble ved utflyttingen stilt likviditetsmessig dårligere enn skattyter i sammenlignbar situasjon, men uten det grenseoverskridende elementet. Retten framhevet at i den utstrekning fraflyttingsstaten kunne sikre inndrivelse av skattekravet ved andre midler var det ingen grunn til å kreve umiddelbar innbetaling av skatten. Retten konkluderte med at den umiddelbare beskatningen medfører et brudd med retten til fri etablering.

I sitt andre spørsmål spurte den nasjonale domstolen hvilke kriterier som vil være avgjørende for å fastslå om en nasjonal regulering forfølger et legitimt hensyn, og om det er egnet og nødvendig for å ivareta at slikt hensyn. Retten slo fast at de aktuelle reglene skal ivareta hensynet til å sikre fordelinga av beskatningsmyndighet EØS-statene imellom, og at dette er et legitimt hensyn. De likviditetsmessige ulemper en umiddelbar skattlegging kan medføre kunne avhjelpes ved at beskatning utsettes til verdien skattekravet knytter seg til faktisk realiseres. I denne sammenhengen kan nasjonale myndigheter treffe visse tiltak for å sikre at skatten innbetales, dersom det er en *"virkelig og dokumentert"* risiko for at skatten ikke kan inndrives.<sup>108</sup> Denne risikoen vil igjen være avhengig av arten og omfanget av selskapets skatteposisjoner og de muligheter nasjonale myndigheter har til å skaffe seg informasjon om disse skatteposisjonene. Hvis det er enkelt for de nasjonale myndigheter å spore verdiene skattekravet knytter seg til, kan skattyter få velge mellom umiddelbar innbetaling av skattebeløpet eller en utsatt innbetaling av skattebeløpet. Dette vil ifølge domstolen være et tiltak egnet både til å sørge for en korrekt allokering av beskatningskompetanse og å hindre skatteunndragelse, samtidig som tiltakene ville utgjøre mindre inngrep i etableringsfriheten enn det en regel om umiddelbar skattlegging vil gjøre. Videre heter det at risikoen for at skattekravet ikke vil kunne bli inndrevet vil øke med tiden og at *"denne risikoen kan vedkommende EØS-stat ta i betraktning ved å treffe tiltak, som krav om bankgaranti*

---

<sup>108</sup> E-15/11 premiss 101.

*(...)Under de særlige forhold som likvidasjon av et selskap utgjør, er det heller ikke sikkert at det er nødvendig med en bankgaranti, dersom risikoen for at skatten ikke blir inndrevet, er dekket ved at aksjonærene holdes personlig ansvarlig for selskapets utestående skattegjeld”.*<sup>109</sup>

Domstolen konkluderte med at hensynet til å unngå skatteunndragelse og til å opprettholde en balansert fordeling av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene utgjør et legitimt hensyn. En endelig fastsettelse av skattebeløpet ved utflytting er egnet og går ikke lenger enn hva som er nødvendig for å sikre at dette hensynet ivaretas. Skattyter må imidlertid kunne velge mellom umiddelbar beskatning eller at innbetaling utsattes til faktisk realisasjon. Ved utsatt innbetaling kan det stilles krav om sikkerhet og ilegges krav om renter.

## **4 Medfører kravet til sikkerhetsstillelse et brudd med retten til fri etablering?**

### **4.1 Generelt**

Som gjort rede for i del 3.3 anvender EU-domstolen en fast metode for å vurdere om en nasjonal lovregel medfører en restriksjon i de fire friheter, og om restriksjonen i så fall kan rettferdiggjøres. Denne metoden vil være utgangspunktet for min vurdering av om kravet til sikkerhetsstillelse som vilkår for utsatt innbetaling av skattekrav ved uttak av eiendeler eller forpliktelser fra norsk beskatningsområde medfører et brudd med retten til fri etablering, jfr del 4.2 flg.

Vurderingen av om kravet til sikkerhetsstillelse i skatteloven § 9-14 niende ledd bryter med retten til fri etablering vil blant annet avhenge av hva som ligger i kravet til ”betryggende” sikkerhet. Hvis det stilles strenge krav for at sikkerheten skal anses som ”betryggende”, vil et brudd med retten til fri etablering være mer nærliggende og lettere å konstatere. Den

---

<sup>109</sup> E-15/11 premiss 105.

innholdsmessige definisjonen av ”betryggende” vil ha betydning både ved vurderingen av om kravet til sikkerhetsstillelse innebærer en restriksjon, og i vurderingen av om restriksjonen er mer inngripende enn det som er nødvendig med tanke på de hensyn den skal ivareta. Som gjort rede for i punkt 2.3.2 gir verken lovteksten eller forarbeidene svar på det nøyaktige innholdet i ”betryggende” sikkerhet. Med bakgrunn i en naturlig språklig forståelse av begrepet betryggende sammenholdt med uttalelsene i forarbeidene,<sup>110</sup> må utgangspunktet være at det stilles relativt strenge krav til sikkerhetsstillelsen for at den skal kunne anses å være ”betryggende”. Jeg kommer nærmere tilbake til dette i del 4.2 og del 4.4.

I det følgende vil jeg først vurdere om kravet til sikkerhetsstillelse medfører en restriksjon i retten til fri etablering, videre om den ivaretar et legitimt hensyn og om kravet til sikkerhetsstillelse er egnet, nødvendig og forholdsmessig i snever forstand for å ivareta det påberopte hensynet.

## 4.2 Restriksjonsvurderingen

For å avgjøre om kravet til sikkerhetsstillelse etter skatteloven § 9-14 niende ledd innebærer et brudd med Norges forpliktelser under EØS-avtalen, herunder retten til fri etablering, må det først tas stilling til om kravet til sikkerhetsstillelse medfører en restriksjon. Det følger av rettspraksis at alle tiltak som forbyr, medfører ulemper eller gjør utøvelsen av retten til fri etablering innen EØS-området mindre attraktiv, skal betraktes som restriksjoner i retten til fri etablering.<sup>111</sup>

I både *Lasteyrie* og *N* ble kravet til sikkerhetsstillelse ”i seg selv” ansett å medføre en restriksjon i retten til fri etablering. Dette ble begrunnet i at de likvider som stilles som sikkerhet for skattekravet ikke lenger var til skattyters fulle disposisjon.<sup>112</sup> Dette synspunktet

---

<sup>110</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 17.

<sup>111</sup> C-371/10 premiss 36.

<sup>112</sup> C-9/02 premiss 47.

framheves også i forslag til avgjørelse fra generaladvokaten i *Portugal*. Generaladvokaten anfører at sikkerhetsstillelsen kan ha en *like* restriktiv effekt på etableringsfriheten som en umiddelbar betaling av skattekravet.<sup>113</sup> Ved sikkerhetsstillelse fratras skattyter rådigheten over det formuesgodet som stilles som sikkerhet for skattekravet. Kravet til sikkerhetsstillelse vil legge beslag på likvider som skattyter ellers kunne ha disponert over. Sikkerhetsstillelsen vil derfor ha innvirkning på skattyters likviditetsmessige situasjon og sette skattyter i en dårligere finansieringsposisjon.

Hvis eiendelen eller forpliktelsen som tas ut av norsk beskatningsområde har et potensielt stort skattekrav knyttet til seg, vil kravet til sikkerhetsstillelse som skal dekke både skattekravet og skattemyndighetenes rentekrav bli tilsvarende stort. Kravet til sikkerhetsstillelse kan da føre til at skattyter får likviditetsproblemer eller mangler finansieringskilder selv om det gis utsettelse av innbetalingen av skattekravet. Som tidligere gjort rede for er det usikkerhet knyttet til nøyaktig hva som anses som "*betryggende*" sikkerhet. Hvilke former for sikkerhetsstillelse som godtas vil kunne virke inn på vurdering av om det foreligger en restriksjon. For eksempel vil sikkerhet i et kontantdepot være en større økonomisk belastning for skattyter enn sikkerhet stilt ved pant. Det vil likevel, slik jeg ser det, i utgangspunktet være en vurdering av *omfanget* av restriksjonen, herunder om den er egnet og nødvendig jfr punkt 4.4.2 og 4.4.3, ikke *om* det foreligger en restriksjon. Det kan riktignok tenkes en nedre grense for hvilke former for sikkerhetsstillelse som vil medføre en restriksjon. Dersom en selvskyldnerkausjon fra for eksempel et morselskap skulle anses å oppfylle kravet til sikkerhetsstillelse kan det hevdes at dette vil være så lite inngripende i skattyters disponible midler at det ikke nødvendigvis kan anses å innebære en restriksjon i retten til fri etablering. De norske reglene har likevel lagt seg på et nivå der kravet til "*betryggende*" sikkerhet vil være såpass strengt at en sikkerhetsstillelse som oppfyller dette kravet vil være så inngripende ovenfor skattyter at det vil medføre en restriksjon i retten til fri etablering.

---

<sup>113</sup> C-38/10 premiss 82.



Kravet til sikkerhetsstillelse vil også medføre administrative byrder for skattyter. I *National grid Indus* anføres det fra flere av de regjeringer som har avgitt innlegg til domstolen at de anser det administrative arbeidet med en utsatt skattlegging som en urimelig byrde.<sup>114</sup> Selv om de administrative byrdene anses som en mindre ulempe for skattyter enn de som en umiddelbar skattlegging ville medføre, kan de likevel være av betydning. Hvis skattyter ønsker utsettelse av innbetalingen må skattyter levere en oppgave over de eiendeler og forpliktelser som omfattes av uttaket. Ved innlevering av selvangivelsen må skattyter hvert år dokumentere at eiendelen eller forpliktelsen skattekravet knytter seg til er i behold og hvor skattyter har sin skattemessige bopel, jfr punkt 2.2.2. Slik reglene er utformet er det med andre ord en del administrativt arbeid for skattyter knyttet til utsettelse av innbetalingen av skattekravet. Dette kan i seg selv innebære en restriksjon. Det er likevel slik at deler av de administrative byrdene som påhviler skattyter kommer som følge av utsettelse av innbetalingen, og ikke som følge av kravet til sikkerhetsstillelse. Det kan diskuteres hvor omfattende de administrative byrdene ville ha vært om man tenker kravet til sikkerhetsstillelse bort. Jeg stilte tidligere spørsmål om sikkerhetsstillelsen må endres etter hvert for å fange opp de akkumulerte rentene, eller om sikkerhetsstillelsen må endres hvis objektet det er stilt pant i faller i verdi, jfr punkt 2.3.2 og punkt 2.3.3. Hvis det er slik at sikkerhetsstillelsen må endres over tid, vil dette øke de administrative byrdene for skattyter betraktelig. Dette vil gjøre det mer nærliggende å konstatere at kravet til sikkerhetsstillelse medfører en restriksjon i retten til fri etablering.

For at kravet til sikkerhetsstillelse skal innebære en restriksjon i retten til fri etablering, må sikkerhetsstillelsen medføre ulik behandling av skattytere som er i ellers sammenlignbare situasjoner. Videre må forskjellsbehandlingen skje på bakgrunn av grenseoverskridende aktivitet.<sup>115</sup> Jeg viser til redegjørelsen i punkt 3.3.2.

---

<sup>114</sup> C-371/10 premiss 75.

<sup>115</sup> Bullen (2005) side 181-182.

Reglene om beskatning ved uttak av eiendeler eller forpliktelser fra norsk beskatningsområde leder til at det oppstår ulik behandling av skattyter som tar eiendeler eller forpliktelser ut av norsk skattejurisdiksjon i forhold til skattyter som beholder sine eiendeler eller forpliktelser innefor norsk skattejurisdiksjon. Hvis for eksempel et selskap som har hovedkontor i Oslo og en filial i Bergen flytter eiendeler eller overdrar forpliktelser fra hovedkontoret i Oslo til filialen i Bergen, vil den skattemessige posisjonen for selskapet ikke endres. Hvis et tilsvarende selskap med hovedkontor i Oslo flytter eiendeler eller overdrar forpliktelser til en filial i Stockholm, vil selskapet bli ilagt uttaksskatt etter reglene i skatteloven § 9-14, hvis vilkårene for øvrig er til stede. Hvis selskapet ønsker utsettelse av innbetalingen må selskapet stille betryggende sikkerhet for skattekravet. Dette medfører at skattyter stilles likviditetsmessig dårligere enn skattyter som beholder sine eiendeler eller forpliktelser innenfor norsk skattejurisdiksjon.

For at denne forskjellsbehandlingen skal medføre en restriksjon i retten til fri etablering må skattyterne være i ellers sammenlignbare situasjoner. Det må undersøkes om den skattemessige forskjellsbehandlingen reflekterer en samsvarende forskjell i den faktiske situasjonen til selskapet som tar eiendeler eller forpliktelser ut av norsk skattejurisdiksjon og selskapet som beholder sine eiendeler eller forpliktelser innenfor norsk skattejurisdiksjon. Basert på EU-domstolens avgjørelser er det sjeldent man konstaterer at selskaper er i objektivt forskjellige situasjoner, når spørsmålet som er til behandling er spørsmål om en skatteregel innebærer en ulovlig restriksjon i retten til fri etablering. Forskjellsbehandlingen kan ikke begrunnes med at situasjonene er objektivt forskjellige. For en EØS-stat som ønsker å skatlegge gevinst opparbeidet på dens territorium, vil et selskap som er stiftet etter denne stats lovgivning og som overdrar eiendeler eller forpliktelser til en annen medlemsstat, være i samme situasjon etter lovgivningen når det gjelder beskatning av gevinst på eiendeler eller forpliktelser realisert i den førstnevnte stat før uttaket, som et selskap som også er

stiftet etter den første stats lovgivning, men som beholder sine eiendeler i denne staten.<sup>116</sup> De to skattyterne er derfor i objektivt sammenlignbare situasjoner.

Kravet til sikkerhetsstillelse innebærer at det oppstår en forskjell i den skattemessige behandlingen, og denne forskjellsbehandlingen har sitt utspring i et grenseoverskridende element. Forskjellsbehandlingen medfører en ulempe for skattytere som ønsker å flytte eiendeler eller forpliktleser ut av norsk skattejurisdiksjon i forhold til skattytere som beholder sine eiendeler eller forpliktelser innenfor norsk skattejurisdiksjon. Denne ulempen kan avholde skattyter fra å utøve retten til fri etablering.

Konklusjonen er at kravet til sikkerhetsstillelse medfører en restriksjon i retten til fri etablering.

### **4.3 Hensynsvurderingen**

Det neste spørsmålet i vurderingen av om det foreligger et brudd med retten til fri etablering, er om kravet til sikkerhetsstillelse ivaretar et legitimt hensyn. Som gjort rede for under punkt 2.3.1 skal reglene om sikkerhetsstillelse sikre at skattekravet betales når vilkårene for dette foreligger. Regelens formål er således at sikkerhetsstillelsen både skal virke preventivt på skattyter slik at skattyter får press på seg til å betale skattekravet ved forfall, og å sikre at kreditor, den norske staten, får innbetaling når vilkårene for dette foreligger. I tillegg innebærer reglene at en inndrivelsesprosess ofte vil være enklere enn om det ikke foreligger en sikkerhetsstillelse.

I *Lasteyrie* og *N* slår domstolen fast at nasjonale regler som skal ivareta hensynet til en korrekt allokering av beskatningskompetanse mellom medlemsstatene i henhold til territorialprinsippet ivaretar et legitimt hensyn. Territorialprinsippet innebærer at medlemsstatene anses berettiget til å skattlegge gevinst på en eiendel eller forpliktelse når gevinsten har

---

<sup>116</sup> C-371/10 premiss 38, C-38/10 premiss 29, E-15/11 premiss 64.

oppstått i den perioden eiendelen eller forpliktelsen har vært knyttet til statens fiskale jurisdiksjon. Sagt på en annen måte vil utflyttingsskatt ivareta en riktig fordeling av skattegrunnlaget mellom medlemsstatene.<sup>117</sup> Dette synspunktet blir bekreftet i *National Grid Indus*. Under henvisning til *N* uttaler retten at hensynet til å opprettholde fordelingen av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene er et lovlig formål og et hensyn ”der er anerkendt af Domstolen”.<sup>118</sup> Domstolen understreket at en medlemsstat har rett til å beskatte den latente kapitalgevinsten som er opparbeidet innenfor medlemsstatens jurisdiksjon, selv om gevinsten enda ikke er realisert.<sup>119</sup> Det kan gis utsettelse av innbetalingen av skattekravet for å avhjelpe de likviditetsmessige problemer en umiddelbar beskatning kan medføre for skattyter. Hvis det gis utsettelse av innbetalingen av skattekravet fram til faktisk realisasjon uttaler domstolen at det må kunne tas hensyn til *risikoen* for at skatten ikke kan innkreves.<sup>120</sup> Det er nettopp denne risikoen for at skattekravet ikke innfris kravet til sikkerhetsstillelse i skatteloven § 9-14 skal ivareta. Basert på domstolens uttalelser i *National Grid Indus*, kan hensynet til risikoen for at kravet ikke innfris anses som en del av territorialprinsippet og hensynet til å sikre at gevinst kommer til beskatning i den medlemsstaten gevinsten har oppstått. Også i *Arcade* omtales hensynet til å sikre fordeling av beskatningsmyndighet mellom medlemsstatene, og at de ulike medlemsstatene har adgang til å treffe egnede tiltak for å sikre dette hensynet.<sup>121</sup> Retten fremhever også at en rettferdiggjøring begrunnet i slike hensyn må kunne godtas der det aktuelle regelverket er utformet for å hindre adferd som kan undergrave en EØS-stats rett til å utøve beskatningsmyndighet overfor virksomhet på eget territorium.<sup>122</sup>

---

<sup>117</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 13.

<sup>118</sup> C-371/10 premiss 45.

<sup>119</sup> C-371/10 premiss 49.

<sup>120</sup> C-371/10 premiss 74.

<sup>121</sup> E-15/11 premiss 85.

<sup>122</sup> E-15/11 premiss 86.

Etter min vurdering kan det diskuteres om domstolen har gått for langt i å akseptere hensynet til kreditorrisikoen som en del av hensynet til fordeling av beskatningskompetansen. Kreditorrisikoen er i utgangspunktet uavhengig av hvor skattyter og skattyters eiendeler befinner seg, og det kan hevdes at statens posisjon som kreditor overfor en skattyter som flytter en eiendel fra Oslo til Stockholm ikke er vesentlig annerledes enn overfor en skattyter som flytter en eiendel fra Oslo til Bergen. I så fall kan det hevdes at bestemmelser som gjelder statens kreditorrisiko bør sees og vurderes løsrevet fra reglene om allokering av beskatningskompetansen.

Når domstolen likevel har kommet til at hensynet til kreditorrisikoen skal anses som en del av territorialprinsippet, kan dette henge sammen med at domstolen tilsynelatende ikke har tatt utgangspunkt i en vurdering av om krav til sikkerhetsstillelse i seg selv er en restriksjon. Domstolen har tatt utgangspunkt i at regler om utflyttingsskatt innebærer en restriksjon, men at de kan legitimeres i hensynet til allokering av beskatningskompetansen, dog slik at reglene ikke kan være mer inngripende enn nødvendig. Det vil si at vurderingen av kravet til sikkerhetsstillelse ikke tas med utgangspunkt i at sikkerhetsstillelsen kan anses som en selvstendig restriksjon. Etter min vurdering kan det stilles spørsmål ved om dette utgangspunktet er riktig.

Jeg mener at det er en viss ulikhet mellom de hensyn som gjør seg gjeldende for reglene om uttaksbeskatning og de hensyn som gjør seg gjeldende for reglene om sikkerhetsstillelse ved utsatt innbetaling av skattekravet. Reglene om uttaksbeskatning treffer hensynet til riktig fordeling av beskatningskompetanse mellom medlemsstatene svært godt. Det kan kanskje anføres at kravet til sikkerhetsstillelse ikke treffer like godt, da sikkerhetsstillelsen skal ivareta hensynet til *risikoen* for at skattekravet ikke innfris når vilkårene for dette foreligger. Reglene om sikkerhetsstillelse ved utsatt innbetaling av skattekravet vil ikke bare øke kreditors sikkerhet for at skattekravet innfris når vilkårene for dette foreligger; kravet til sikkerhetsstillelse vil også forenkle inndrivelsesprosessen. Dette er ikke et uttalt hensyn i forarbeidene. Det kan stilles spørsmål om dette er en bevisst utelatelse fra Finansdepartementets side. En forenkling av inndrivelsen av skattekravet vil neppe være å anse som et

legitimt hensyn etter EU-domstolens restriksjonslære. Domstolen har i *National Grid Indus* ikke eksplisitt problematisert om hensynet til kreditorrisikoen går lenger eller utenfor hensynet til fordeling av beskatningskompetansen (territorialprinsippet). Dette mener jeg kan tas til inntekt for at hensynet til kreditorrisikoen anses som en del av territorialprinsippet. Basert på domstolens klare avgjørelse i *National Grid Indus*, må det kunne legges til grunn at hensynet til kreditorrisikoen er et legitimt hensyn, i det det anses som en del av territorialprinsippet.

I forarbeidene til endringene i skatteloven § 9-14 legger Finansdepartementet til grunn at de hensynene som var avgjørende i *National Grid Indus*, er de samme hensynene som ligger til grunn for endringene i skatteloven § 9-14.<sup>123</sup> I en lignende situasjon i Norge som den som ble behandlet i *National Grid Indus* ville skatteloven § 9-14 kommet til anvendelse. På bakgrunn av dette legger departementet til grunn at de EU- og EØS-rettslige grensene for utflyttingsskatt slik de ble gjort rede for i *National Grid Indus* kan gi retningslinjer for utformingen av EØS-kompatibel skattlegging ved uttak av enkeltobjekter fra norsk skattejurisdiksjon.<sup>124</sup> Finansdepartementet anfører at det var nødvendig med innstramminger i de norske reglene om uttaksbeskatning for å verne norsk skattefundament. Under henvisning til *National Grid Indus* og at det der åpnes for at det kan tas hensyn til risikoen for at skattekravet ikke kan innkreves, anfører departementet at det kan kreves sikkerhetsstillelse som vilkår for utsettelse av innbetalingen av skattekravet. Det utskutte skattekravet må være "sers" godt sikret, og dette hensynet skal ivaretas gjennom et ubetinget krav til sikkerhetsstillelse.<sup>125</sup>

Konklusjonen er at kravet til sikkerhetsstillelse ved utsatt innbetaling av skattekrav ved uttak av eiendeler eller forpliktleser fra norsk skattejurisdiksjon ivaretar et legitimt hensyn.

---

<sup>123</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 13.

<sup>124</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 14.

<sup>125</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 16-17.

## 4.4 Proporsjonalitetstesten

### 4.4.1 Generelt

Proporsjonalitetsvurderingen er det neste steget i vurderingen av om kravet til sikkerhetsstillelse medfører en restriksjon i retten til fri etablering. Proporsjonalitetsvurderingen vil være avhengig av de krav som stilles i skatteloven til innholdet i begrepet ”*betryggende*” sikkerhet, jfr punkt 2.3.2. Hvis begrepet tolkes strengt, vil dette potensielt medføre en større ulempe for skattyter og det skal da mer til for at regelen anses å være proporsjonal. Omfanget av kravet til ”*betryggende*” sikkerhet vil særlig ha betydning i vurderingen av nødvendigheten av sikkerhetsstillelsen.

### 4.4.2 Egnethetstesten

For at kravet til sikkerhetsstillelse skal kunne aksepteres etter EU-domstolens restriksjonslære må sikkerhetsstillelsen være egnet til å ivareta det påberopte hensynet. Det må derfor vurderes om kravet til sikkerhetsstillelse er *egnet* til å sikre at skattekravet innfris når vilkårene for dette foreligger. Som nevnt i punkt 3.3.4.2 er ikke vurderingen *hvor* egnet kravet til sikkerhetsstillelse er, men *om* det er egnet til å ivareta det påberopte hensynet.

I *National Grid Indus* åpner Kommisjonen for at det kan stilles sikkerhet for skattekravet for å sikre at det innfris. Utsettelse av innbetalingen skaper en risiko for at skattekravet ikke blir innbetalt, og denne risikoen øker med tiden.<sup>126</sup> Hensynet til å sikre innbetaling av skattekravet fremheves også i *Arcade*. De nasjonale myndighetene må kunne treffe ”*visse tiltak*” for å sikre innbetaling av skatten. Under henvisning til *National Grid Indus* foreslås bankgaranti som et egnet tiltak for å sikre innbetalingen av skattekravet.<sup>127</sup>

---

<sup>126</sup> C-371/10 premiss 74.

<sup>127</sup> E-15/11 premiss 105.

I følge forarbeidene skal sikkerhetsstillelse skje enten i form av et pantekrav, en bankgaranti eller lignende. Som drøftet under punkt 2.3.2 er det knyttet usikkerhet til hvilke former for sikkerhetsstillelse som anses som betryggende etter skatteloven § 9-14. De alternativene som skatteloven stiller opp vil i ulik grad være egnet til å ivareta hensynet til å sikre at skattekravet innfris. En bankgaranti vil gi kreditor en høy grad av sikkerhet, og forenkle inndrivelsen av skattekravet. Sikkerhetsstillelse i form av pant vil ha betydning for prioritetsrekkefølgen av kreditorer, men vil ikke på samme måte som en bankgaranti sikre kreditor at kravet innfris. Et pantekrav vil heller ikke i like stor utstrekning som en bankgaranti forenkle innfordringen av skattekravet. I *N* uttaler retten at et krav til sikkerhetsstillelse ”uden tvivl” vil forenkle innkrevingen av skattekravet.<sup>128</sup> En forenkling av inndrivelsen av skattekravet er ikke et uttalt hensyn i forarbeidene jfr punkt 2.3.1, men en forenkling av inndrivelsen kan ha innvirkning på vurderingen av den risikoen kreditor utsettes for ved en utsettelse av innbetalingen. Selv om de ulike formene for sikkerhetsstillelse vil gi ulik grad av sikkerhet for at skattekravet innfris, vil de likevel redusere kreditorrisikoen ved utsettelse av innbetalingen av skattekravet.

Kravet til sikkerhetsstillelse er etter dagens regler et absolutt krav for utsettelse av innbetalingen. Kravet til sikkerhetsstillelse omfatter både skattebeløpet og rentekravet, og det står helt frem til skattekravet innbetales. Disse ulike faktorene sett i sammenheng gjør at kravet til sikkerhet må anses som *egnet* til å sikre at skattekravet betales når vilkårene for dette foreligger.

#### 4.4.3 Nødvendighetstesten

For at kravet til sikkerhetsstillelse skal aksepteres som et vilkår for utsettelse av innbetalingen av skattekravet, må sikkerhetsstillelsen være nødvendig for å ivareta hensynet til å sikre at skattekravet innfris når vilkårene for dette foreligger. Den neste vurderingen er om kravet til sikkerhetsstillelse går lenger enn det som er *nødvendig* for å ivareta dette hensy-

---

<sup>128</sup> C-470/04 premiss 51.



net, eller om hensynet kunne vært oppnådd ved hjelp av andre tiltak som er like effektive, men mindre inngripende i retten til fri etablering.

Kravet til sikkerhetsstillelse skal ivareta statens *risiko* for at skattekravet ikke kan inndrives ved faktisk realisasjon. Det er flere elementer ved kravet til sikkerhetsstillelse i skatteloven § 9-14 som kan tenkes å gå ut over det som er *nødvendig* for å sikre at skattekravet betales når vilkårene for dette foreligger.

Det kan se ut som det har skjedd en endring av EU-domstolens standpunkt med tanke på kravet til sikkerhetsstillelse. Både i *Lasteyrie* og *N slo* domstolen fast at det gikk langt ut over hva som var *nødvendig* for å ivareta hensynet til å sikre at det utskutte skattekravet ble innbetalt at personer som flyttet sin skattemessige tilhørighet fra en stat til en annen måtte stille sikkerhet dersom de ønsket utsatt innbetaling av skattekravet.<sup>129</sup> I *National Grid Indus* legger domstolen til grunn at det *kan* oppstilles et krav om sikkerhetsstillelse dersom skattyter ønsker utsatt innbetaling av skattekravet.<sup>130</sup> Domstolen gir ingen begrunnelse for at den tilsynelatende endrer sitt syn på kravet til sikkerhetsstillelse. En forklaring kan være at *Lasteyrie* og *N* gjaldt privatpersoner, mens *National Grid Indus* gjaldt et selskap. Når skattekravet påhviler et selskap vil ingen være personlig ansvarlig hvis skattekravet ikke innfris. Det kan stilles spørsmål om i hvilke tilfeller, og hvor omfattende krav til sikkerhetsstillelse som kan legitimeres i kjølvannet av *National Grid Indus*.

I *Lasteyrie* og *N* mener domstolen av kravet til sikkerhetsstillelse går ut over det som er nødvendig da det finnes midler som er mindre inngripende, så som avtaler om gjensidig bistand til inndrivelse av skattekravet. *National Grid Indus* nevner ikke om kravet til sikkerhetsstillelse kan anses som nødvendig også der de involverte statene har avtaler om informasjonsutveksling og avtaler om bistand til inndrivelse av skattekravet. Hvor mye vekt som skal legges på at dette ikke er uttrykkelig nevnt i *National Grid Indus* kan diskuteres. I

---

<sup>129</sup> C-470/04 premiss 51, C-9/02 premiss 22.

<sup>130</sup> C-371/10 premiss 74

sitt forslag til avgjørelse i *Portugal* uttaler generaladvokaten at han mener at denne utelattelsen ikke skal tillegges stor vekt. Ifølge generaladvokaten gir det ikke mening at domstolen i *National Grid Indus* først anfører at umiddelbar beskatning bryter med retten til fri etablering, for så å åpne for et regelverk som i praksis vil ilegge like strenge restriksjoner som en umiddelbar beskatning. Det samsvarer heller ikke med avgjørelsene i *Lasteyrie* og *N* at domstolen nå åpner for et uforbeholdent krav om sikkerhetsstillelse ved utsatt innbetaling. Generaladvokaten anfører videre at det "kun" kan kreves sikkerhetsstillelse hvis det er en "reel og alvorlig risiko" for at skattekravet ikke kan innkreves.<sup>131</sup> I *Arcade* omtales dette som en "virkelig og dokumentert risiko".<sup>132</sup> Denne risikoen vil være avhengig av arten og omfanget av selskapets skatteposisjon. Risikoen vil også variere med den tilgangen de nasjonale myndigheter har til informasjon om selskapet og dets skatteposisjon etter uttaket. Nasjonale myndigheter kan få tilgang til relevant informasjon gjennom blant annet samarbeid og utveksling av informasjon med myndigheter i andre EØS-stater.<sup>133</sup> Generaladvokatens uttalelse og uttalelsene i *Arcade* taler for at det må skje en vurdering av risikoen for at skattekravet ikke kan innfris før skattyter kan pålegges et krav om sikkerhetsstillelse. I *Arcade* uttaler EFTA-domstolen at i den situasjonen saken omhandlet, ble risikoen for at skattekravet ikke ville innfris ivaretatt av aksjonærenes personlige ansvar for selskapets utestående skattegjeld.<sup>134</sup> Dette kan tas til inntekt for at risikoen må vurderes og der risikoen er ivaretatt på en annen måte, kan ikke kravet til sikkerhetsstillelse anse som nødvendig. Dette finner jeg også støtte for i *National Grid Indus*. Domstolen anfører at risikoen for at skattekravet ikke innfris kan tas i betraktning. Jeg mener at det implisitt i dette ligger at risikoen må vurderes før det kan kreves sikkerhetsstillelse. Jeg finner også støtte for dette i dupliseringsforbudet, jfr punkt 3.3.4.3. Kravet til sikkerhetsstillelse kan ikke anses nødvendig dersom hensynet til kreditorrisikoen er ivaretatt av andre regler. Som jeg vil gjøre rede for i

---

<sup>131</sup> Forslag til avgjørelse Sak C-38/10, premiss 79-82.

<sup>132</sup> E-15/11 premiss 101.

<sup>133</sup> E-15/11 premiss 102.

<sup>134</sup> E-15/11 premiss 105.

den videre fremstillingen mener jeg at det er flere faktorer som kan begrense kreditorrisikoen forbundet med uttaket.

Den endringen som skjedde fra *Lasteyrie* og *N* til *National Grid Indus* kan kanskje forklares med at det skal differensieres mellom fysiske personer og juridiske personer når det gjelder kravet til sikkerhetsstillelse. Dette må i tilfelle begrunnes i at det er større risiko for at skattekravet ikke kan inndrives når skattekravet ilegges en juridisk person. Et moment som kan øke risikoen for at skattekravet ikke kan inndrives er at juridiske personer kan oppløses slik at det ikke lenger er et skattesubjekt å forholde seg til. Domstolen i *National Grid Indus* never ikke at situasjonen anses som annerledes fordi det er en juridisk person og ikke en fysisk person som ilegges skattekravet. Jeg kan heller ikke se at det fordi skyldner er en juridisk person kan stilles et uforbeholdent krav om sikkerhetsstillelse. Differansen i den kreditorrisikoen utsettelse av innbetalingen innebærer når utsettelse gis til en juridisk person og når utsettelse gis til en fysisk person, er etter min mening ikke tilstrekkelig til å oppstille en generell regel om at det kan kreves sikkerhetsstillelse når utsettelse gis til en juridisk person. Risikoen for at kravet ikke kan inndras må vurderes konkret i uttakssituasjonen uavhengig av om skattesubjektet er en juridisk eller en fysisk person.

Risikoen for at skattekravet ikke kan innfris kan reduseres ved avtaler om utveksling av informasjon og avtaler om hjelp til inndrivelse av skattekravet. En inndrivelsesprosess i en fremmed skattejurisdiksjon kan potensielt være problematisk og dette kan avhjelpes av slike avtaler. Der det finnes slike avtaler vil dette tale imot at kravet til sikkerhetsstillelse anses som *nødvendig* for å sikre at skattekravet betales. Samtidig som avtaler om utveksling av informasjon og gjensidig bistand til inndrivelse av skattekravet reduserer kreditorsrisikoen, vil slike avtaler først og fremst lette inndrivelsen av skattekravet. En forenklet inndrivelse av skattekravet kan redusere kreditorrisikoen, men det vil ikke nødvendigvis være et fullgodt alternativ til sikkerhetsstillelse. Særlig der skattyter driver virksomhet som innebærer høy kreditorrisiko kan det tenkes at avtaler om utveksling av informasjon og bistand til inndrivelse av skattekravet ikke gir kreditor tilstrekkelig grad av sikkerhet. Det

vil, slik jeg ser det, måtte foretas en avveining mellom kreditorsrisikoen og den sikkerheten som avtaler om inndrivelse av skattekravet gir før det kan kreves sikkerhetsstillelse.

I forarbeidene til endringene i skatteloven § 9-14 sier Finansdepartementet uttrykkelig at avtaler om informasjonsutveksling eller inndrivelsesavtaler ikke skal ha relevans for om det kreves sikkerhetsstillelse.<sup>135</sup> Før lovendringen i 2012 var det et *alternativ* til kravet om sikkerhetsstillelse at skattyter flyttet til et land som Norge hadde slike avtaler med. Slike avtaler ville være med på å sikre inndrivelsen av skattekravet, og gjøre kravet til sikkerhetsstillelse overflødig. Forarbeidene gir ingen forklaring på hvorfor slike avtaler ikke lenger anses som tilstrekkelig sikkerhet for det utskutte skattekravet. Jeg mener at et uforbeholdent krav om sikkerhetsstillelse, som ikke tar høyde for at slike avtaler kan redusere risikoen for at skattekravet ikke innfris, går lenger enn det som er *nødvendig* for å ivareta hensynet til at skattekravet betales når vilkårene for dette foreligger.

Den informasjonen som skattyter må gi nasjonale myndigheter for å ha krav på utsettelse av innbetalingen kan avhjelpe risikoen for at skattekravet ikke innfris. Denne informasjonen gir myndighetene til enhver tid oversikt over hvor eiendelen eller forpliktelsen befinner seg, hvorvidt den er realisert og hvor skattyter har sin skattemessige bopel, jfr punkt 2.2.2. Jeg mener at kravet om at skattyter hvert år må gi slik informasjon til myndighetene er en faktor som kan redusere kreditorrisikoen som er forbundet med uttaket og dermed tale imot at sikkerhetsstillelse er nødvendig.

Videre kan det anføres at kravet til sikkerhetsstillelse går lenger enn det som er *nødvendig* når kravet til sikkerhetsstillelse ikke bortfaller ved gjeninntak av eiendelen eller forpliktelsen skattekravet knytter seg til. Den risikoen som kan tenkes å oppstå for at et skattekrav knyttet til en eiendel eller forpliktelse som befinner seg utenfor norsk skattejurisdiksjon ikke kan inndrives, kan ikke legitimere at kravet til sikkerhetsstillelse er nødvendig når

---

<sup>135</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 17.

eiendelen eller forpliktelsen igjen er underlagt norsk skattejurisdiksjon. Jeg mener at det må vurderes hvilken risiko kreditor utsettes for og hvilke mulige problemer inndrivelse av skattekravet kan medføre for kreditor. Ved et gjeninntak vil staten ha samme muligheter for inndrivelse av skattekrav knyttet til disse eiendelene eller forpliktelsene som til skattekrav knyttet til andre eiendeler eller forpliktelser som aldri har vært tatt ut av norsk skattejurisdiksjon.

Det kan også anføres at sikkerhetsstillelse ikke er nødvendig så lenge skattyter er underlagt norsk skattejurisdiksjon. Risikoen for at skattekravet ikke blir betalt vil være ivaretatt ved at staten kan reise krav mot skattyter i Norge. Dette forutsetter at skattyter har netto eiendeler i Norge som staten kan gjøre krav gjeldende i. Dersom skattyter ikke har verdier i Norge, vil det ikke ha betydning for kreditorrisikoen at skattyter fortsatt hører inn under norsk skattejurisdiksjon. Staten som kreditor vil til enhver tid ha krav mot ulike skattesubjekter med skatteplikt til Norge, uten at dette har utløst et generelt krav til sikkerhetsstillelse. Den risikoen som er forbundet med at skattyter tar eiendeler eller forpliktelser med latente skattekrav ut av norsk skattejurisdiksjon, men beholder for eksempel hovedkontoret i Norge, kan ikke anses å være betydelig større enn den risikoen som er forbundet med skattekrav som staten har mot skattesubjekter i Norge generelt. De mulighetene myndighetene har til å inndrive kravet der skattesubjektet fortsatt blir i opprinnelsesstaten fremheves i generaladvokatens forslag til avgjørelse i *Portugal*. Generaladvokaten anfører at muligheten til å utsette innbetalingen ikke kan gjøres betinget av et krav til sikkerhetsstillelse der fast driftssted opprettholdes i uttaksstaten. Uttaksstaten vil da fortsatt ha beskatningskompetanse overfor skattyter også etter uttaket av eiendelen eller forpliktelsen skattekravet knytter seg til. I følge generaladvokaten kan tilstedeværelse av et fast driftssted i uttaksstaten i prinsippet sikre at skattekravet kan inndrives.<sup>136</sup>

---

<sup>136</sup> Forslag til avgjørelse Sak C-38/10 premiss 121.

Det følger av ordlyden i skatteloven § 9-14 og FSFIN § 9-14-3 at sikkerhetsstillelsen skal omfatte verdien av skattekravet og påløpte renter, jfr punkt 2.3.3. De ulike dommene fra EU- og EFTA-domstolen går i liten grad inn på den nøyaktige utmålingen av størrelsen på sikkerhetsstillelsen. Den klareste uttalelsen om hvor omfattende sikkerhetsstillelsen kan være finnes i generaladvokatens forslag til avgjørelse i *Portugal*. Generaladvokaten anfører at sikkerhetsstillelsen *ikke* kan svare til størrelsen på skattekravet. Dette vil ifølge generaladvokaten medføre like store restriksjoner som en umiddelbar innbetaling av skattekravet. Sikkerheten skal likevel være ”*tilstrækkelig under hensyn omstændighederne i hvert enkelt tilfælde*”.<sup>137</sup> Hvor stort inngrep sikkerhetsstillelsen gjør i skattyters likvider vil ikke bare være avhengig av hvordan sikkerheten stilles, jfr punkt 4.2, men også hvor omfattende sikkerhetsstillelsen er. Det er slik jeg ser det en øvre og en nedre grense for hvor omfattende kravet til sikkerhetsstillelsen kan være. Det må gå en nedre grense der omfanget av sikkerhetsstillelsen er så begrenset at det ikke gir kreditor tilstrekkelig sikkerhet for det utskutte skattekravet. På samme måte må det være en øvre grense der omfanget av sikkerheten overstiger det som må anses som nødvendig for å ivareta kreditorrisikoen. Der det ut fra en vurdering av risikoen er behov for sikkerhetsstillelse må omfanget av sikkerhetsstillelsen befinne seg innenfor disse grensene.

Det kan videre anføres at sikkerhetsstillelse for rentene som påløper skattekravet går lenger enn det som er nødvendig for å sikre at skattekravet innfris. Det kan fortsatt påløpe renter på det utskutte beløpet uten at sikkerhetsstillelsen omfatter rentene. Slik jeg ser det vil dette gjøre sikkerhetsstillelsen mindre inngripende overfor skattyter, samtidig som staten fortsatt kan kreve sikkerhetsstillelse for skattekravet. Rentene tjener også et annet hensyn enn sikkerhetsstillelse for skattekravet. Reglene om beskatning ved uttak skal sørge for at verdier opparbeidet innefor en stats jurisdiksjon skattlegges i denne staten, og sikkerhetsstillelse for skattekravet kommer i forlengelsen av dette hensynet. Rentene tjener som kompensasjon til staten for manglende rådighet over skattekravet og som oppfyllellespress overfor

---

<sup>137</sup> Forslag til avgjørelse Sak C-38/10 premiss 82.

skattyter. Det kan stilles spørsmål om de hensyn som legitimerer sikkerhetsstillelse for skattekravet kan legitimere sikkerhetsstillelse for rentekravet.

Kravet til å svare renter ved utsatt innbetaling av skattekravet ble akseptert av domstolen i *National Grid Indus, Portugal* og *Arcade*. Jeg mener likevel det kan stilles spørsmål om kravet til renter i seg selv innebærer en restriksjon i retten til fri etablering. Det faller derimot utenfor oppgavens rammer og drøfte dette videre.

Hvis sikkerhetsstillelsen ikke omfatter rentene vil det totale beløpet det skal stilles sikkerhet for kunne beregnes allerede ved uttaket. Omfanget av sikkerhetsstillelsen vil da være statisk helt frem til skattekravet innfris. Dette vil gi økt forutberegnelighet for den økonomiske belastningen for skattyter med tanke på de likvider som sikkerheten vil legge beslag på. Også det administrative arbeidet med utsettelse av innbetalingen ville blitt enklere for skattyter og for nasjonale myndigheter dersom sikkerhetsstillelsen ikke omfatter renteelementet. Jfr min drøftelse under punkt 2.3.3 om mulige problemer knyttet til fastsettelse og eventuelt justeringer av sikkerhetsstillelsen når den inkluderer renteelementet.

Den totale likviditetsmessige belastningen for skattyter ville også bli mindre hvis renteelementet fjernes. Hvis skattekravet er høyt og innbetalingen utsettes over en lengre periode kan omfanget av sikkerhetsstillelsen bli stort hvis den inkluderer rentene. Hvis rentene er inkludert i sikkerhetsstillelsen vil også omfanget av inngrepet sikkerhetsstillelsen gjør i selskapets disponible likvider øke med tiden.

Videre kan det stilles spørsmål ved nødvendigheten av at kravet til sikkerhet ikke har noen endelig utløpsfrist, men på samme måte som skattekravet, opprettholdes helt frem til faktisk realisasjon. Dersom de nye reglene sammenlignes med de gamle reglene der det var oppstilt en femårsfrist, fremstår dette som unødvendig strengt. De gamle reglene var først og fremst begrunnet i hensynet til å hindre skattemessig motiverte uttak. Hvis det gikk for lenge mellom uttaket og realisasjonen kunne ikke de to transaksjonene sees i sammenheng, og uttaket kunne ikke anses for å ha vært skattemessig motivert. De nye reglene skal sikre

at verdi opptjent i Norge kommer til beskatning her. Dette kan isolert sett tilsi at det ikke skal være noen endelig utløpsfrist for kravet til sikkerhetsstillelse når innbetalingen utskytes. At det ikke er noen utløpsfrist for sikkerhetsstillelsen kan likevel ikke sees løsrevet fra de andre aspektene ved sikkerhetsstillelsen og sett i sammenheng med omfanget av kravet til sikkerhetsstillelsen blir effekten stor av at femårsfristen er opphevet. Det kan anføres at hvis det skal aksepteres at kravet til sikkerhetsstillelse ikke skal ha noen utløpsfrist, må det lempes på det innholdsmessige kravet av sikkerhetsstillelsen.

Det kan hende skattyter vil vært tjent med å ha en maksimal frist for hvor lenge det kan gis utsettelse på innbetalingen av skattekravet. Innbetalingen av skattekravet kan for eksempel deles opp og betales inn i rater over en på forhånd fastsatt tidsperiode. Den likviditetsmessige belastningen ved en slik ordning vil bli mindre for skattyter enn både en umiddelbar betaling av skattekravet, og en sikkerhetsstillelse tilsvarende skattekravet og påløpte renter. En slik ratevis betaling ville også gi skattyter god forutberegnelighet i forhold til de utgiftene som vil påløpe i forbindelse med innbetaling av skattekravet. En ratevis innbetaling kan redusere og kanskje fjerne behovet for sikkerhetsstillelse.

Alternativt kan reglene slik de var før lovendringen i 2012 gjeninnføres. Reglene ivaretok både hensynet til allokering av beskatningskompetanse, hensynet til skattyters likviditet og hensynet til å sikre at skatten ble betalt der det ble gitt utsettelse på innbetalingen. Reglene var likevel mindre inngripende enn de reglene som i dag gjelder for beskatning ved uttak fra norsk skattejurisdiksjon. Reglene før endringen var også i tråd med Finansdepartementets opprinnelige vurdering av behovet for regulering av uttaksbeskatning. De endringene og innstrammingene som ble foretatt i 2012 bygger i stor grad på dommen i *National Grid Indus.* Selv om det kan hevdes at dommen *åpner* for en slik innstramming, vil ikke *behovet* for en innstramming i uttaksregelen nødvendigvis være annerledes enn det var før lovendringen.

Konklusjonen er at kravet til sikkerhetsstillelse går ut over det som er *nødvendig* for å ivareta hensynet til å sikre at skattekravet innfris når vilkårene for dette foreligger.



#### 4.4.4 Forholdsmessig i snever forstand

Den siste vurderingen i proporsjonalitetsvurderingen er om kravet til sikkerhetsstillelse er forholdsmessig i snever forstand. Vurderingen er en avveining mellom Norges interesse i å sikre at skattekravet innfris når vilkårene for dette foreligger og EØS-statenes interesse i å sikre de fire friheter, jfr punkt 3.3.4.4. Det er altså ikke den enkelte skattyters interesser forbundet med uttaket som skal vurderes. Kravet til forholdsmessighet reises sjeldent i praksis, og det har ikke vært vurdert i de dommene som er relevante for oppgavens tema. Vurderingen er politisk og det vil falle utenfor oppgaven å drøfte den nærmere.

#### 4.5 Oppsummering

Slik jeg vurderer kravet til sikkerhetsstillelse i skatteloven § 9-14 niende ledd i forhold til retten til fri etablering etter EØS-avtalen artikkel 31, ser jeg vanskelig for meg at kravet til sikkerhetsstillelse kan opprettholdes slik det i dag er utformet. Omfanget av kravet til sikkerhetsstillelse går ut over det som må anses som *nødvendig* for å sikre at skattekravet innfris når vilkårene for dette foreligger. Jeg mener det må foretas en vurdering av den risikoen staten som kreditor utsettes for når eiendelen eller forpliktelsen skattekravet knytter seg til tas ut av norsk beskatningsområde. De konkrete omstendighetene ved uttaket avgjør om sikkerhetsstillelse er nødvendig eller om hensynet til kreditorrisikoen er ivaretatt på annen måte. Jeg anser ikke kreditorrisikoen på generelt grunnlag som så stor at den legitimerer et absolutt krav til sikkerhetsstillelse ved uttak etter skatteloven § 9-14.

Jeg mener også at de norske reglene samlet sett går ut over det som er forenelig med retten til fri etablering. EU-domstolen konkluderer i *National Grid Indus, Portugal* og *Arcade* med at umiddelbar beskatning bryter med retten til fri etablering, og at det må være opp til skattyter selv å velge om skattyter ønsker utsettelse av innbetalingen. Slik jeg ser det, er den samlede effekten av reglene i skatteloven § 9-14 slik at skatten i praksis *må* betales ved uttaket. Hvis utsettelse av innbetalingen ikke er et reelt alternativ for skattyter, vil dette gå

lenger enn det som ble ansett nødvendig i *National Grid Indus*, *Portugal* og *Arcade*, og medføre et brudd med retten til fri etablering.

I proposisjonen til endringene foretatt i 2012 antyder også Finansdepartementet at umiddelbar betaling kan være den mest gunstige løsningen for skattyter. Kombinasjonen av kravet til renter, kravet til sikkerhet og bortfallet av femårs fristen kan i følge Finansdepartementet gjøre det mer lønnsomt å gjøre opp skattekravet tidlig. Finansdepartementet mener likevel at endringene er i samsvar med det som følger av *National Grid Indus* og den generelle utviklingen i EU- og EØS-retten.<sup>138</sup>

## 5 Avsluttende bemerkninger

Det kan se ut som EU-domstolen gjennom avgjørelsen i *National Grid Indus* har åpnet for en innstramning i nasjonale regler for beskatning ved uttak. Med tanke på kravet til sikkerhetsstillelse har det skjedd en endring fra *Lasteyrie* og *N* til *National Grid Indus*. Det kan likevel være berettiget å spørre om de endringene når det gjelder kravet til sikkerhetsstillelse som avgjørelsen i *National Grid Indus* åpner for igjen er i ferd med å endre seg. *National grid Indus* gir få retningslinjer om hvordan et krav til sikkerhetsstillelse skal praktiseres og dette kan åpne for ulike nasjonale tolkninger. I sitt forslag til avgjørelse i *Portugal* uttaler generaladvokaten at det ikke kan ha vært domstolens intensjon å gi medlemsstatene "frie hænder" til å innføre foranstaltninger som i sin virkning er like restriktive som en umiddelbar beskatning.<sup>139</sup> Generaladvokatens uttalelse i *Portugal* kan tyde på at det er nødvendig å trekke opp klarere rammer for sikkerhetsstillelsen, og begrense spillerommet til nasjonale myndigheter.

Det er flere mulige scenarier som kan tenkes å utløse, eller fremtvinge, en endring i de norske uttaksskattereglene. Uttalelsene i forarbeidene tyder på at Finansdepartementet an-

---

<sup>138</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 10.

<sup>139</sup> Forslag til avgjørelse Sak C-38/10 premiss 80.

ser de norske reglene for å være i tråd med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Departementet fremhever at de innstamminger som ble gjort var nødvendige for å sikre norsk beskatningskompetanse.<sup>140</sup> Det er derfor lite trolig at det ville komme forslag om endring fra departementets side, før reglene eventuelt blir prøvet av nasjonale domstoler eller det kommer avgjørelser fra EU-domstolen knyttet til tilsvarende regelsett i en EU-stat.

Det vil i alminnelighet være to alternative måter for en aktør å prøve om regelen i skatteloven § 9-14 er i samsvar med retten til fri etablering. Det ene alternativet vil være å reise sak for en norsk domstol. I forbindelse med saksanlegget vil det være anledning til å hente inn en rådgivende uttalelse fra EFTA-domstolen. En rådgivende uttalelse vil ikke i seg selv være bindende for norske myndigheter. Den vil likevel i praksis være bestemmende for anvendelsen av skatteloven § 9-14, enten tilpassningen skjer ved lovtolkning eller ved lovendring.<sup>141</sup>

Det andre vil være å klage Norge inn for EFTAs overvåkningsorgan ESA. Hvis klagen tas til følge reises det formelt traktatbruddssak som kan resultere i at ESA tar ut stevning mot Norge for EFTA-domstolen. ESA kan også reise søksmål mot Norge på egenhånd. I en traktatbruddssak vil EFTA, til forskjell fra en rådgivende uttalelse, foreta en fullstendig subsumsjon og avgi en folkerettslig bindende dom.<sup>142</sup>

Det mest nærliggende alternativet for å utløse en endring i de norske reglene om uttaksbeskatning er nok at det kommer en ny dom fra EU-domstolen. Hvis det kommer en ny dom som er tydelig på hvilke vilkår som kan settes for utsatt innbetaling av skattekravet vil dette kunne fremtvinge en endring i de norske reglene. Det verserer for tiden flere saker for EU-domstolen som omhandler regler om uttaksbeskatning i ulike EU-stater. Avgjørelse i en

---

<sup>140</sup> Prop. 112 L (2011-2012) side 14.

<sup>141</sup> Norsk internasjonal skatterett (2011) side 112.

<sup>142</sup> Norsk internasjonal skatterett (2011) side 107.

eller flere av disse sakene kan gi føringer på hvordan skatteloven § 9-14 og kravet til sikkerhetsstillelse må utformes for fremtiden.

## **6 Kildehenvisninger**

### **6.1 Lover og traktater**

1992 Avtale om det europeiske økonomiske samarbeidsområdet (EØS-avtalen)

1992 Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkningsorgan og en Domstol (ODA)

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

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

2005 Lov om betaling og innkreving av skatt- og avgiftskrav (Skattebetalingsloven) av 17. juni 2005 nr. 67

2012 Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om inntekt og formue av 22. juni 2012 nr. 40

### **6.2 Forarbeid, forskrifter, uttalelser m.v.**

Høringsbrev FIN

Høring - beskatning ved uttak av objekter fra norsk beskatningsområde – endring i utfyllende forskrift, oppretting i lovtekst mv. 21.12.2012

FOR-1999-11-19-1158 FSFIN	Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatte- loven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN)
Utv. 2005 side 771	LRD, Fokus Bank
Utv. 2006 side 746	FIN
Utv. 2006 side 754	FIN
Ot. Prp. Nr. 1 (2008-2009)	Skatte- og avgiftsopplegget 2009- lovendringer
Meld. St. 2 (2011-2012)	Revidert Nasjonalbudsjett 2012
Prop. 112 L (2011-2012)	Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivningen

### **6.3 Rettsavgjørelser fra EU- og EFTA domstolen**

Sak E-1/04	Fokus Bank ASA og Den Norske stat v/Skattedirektoratet EFTA Ct. Rep. 2004 s. 11
Sak E-2/06	Kommisjonen mot Norge EFTA Ct. Rep. 2007 s. 164
Sak E-15/11	Arcade Drilling AS og Staten v/Skatt vest Ennå ikke i EFTA Ct. Rep.
Sak C-8/74	Le Procureur du roi mot Benoit og Gustave Dassonville, Sml. 1974 s. I-000837

- Sak C-9/02 Hughes de Lasteyrie du saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie  
Sml. 2004 s. I-2409
- Sak C-442/02 Caixa-Bank France mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie  
Sml. 2004 s. I-08961
- Sak C-470/04 N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo,  
Sml. 2006 s. I-7409
- Sak C-155/09 Europakommisjonen mot den greske republikk  
Sml. 2011 s. I-00065
- Sak C-371/10 National Grid Indus BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor rotterdam  
Ennå ikke i Sml.
- Sak C-38/10 Europakommisjonen mot den portugisiske republikk  
Ennå ikke i Sml.
- Sak C-38/10 Forslag til avgjørelse fra generaladvokat P. Mengozzi,  
fremsatt den 28. juni 2012

#### **6.4 Juridisk litteratur**

*EØS-rett*, Halvard Haukeland Fredriksen og Gjermund Mathisen,  
1.utg. Bergen/ Brussel, 2012

*Norsk internasjonal skatterett*, Henning Naas, Christian Bruusgaard, Kristine Ilstad og  
Christian Svensen, 1.utg. Oslo, 2011

*EU, EØS og skatt, de fire friheter og direkte beskatning*, Andreas Bullen,  
1.utg. Oslo, 2005