

Frederik Zimmer

Professor, dr. juris

Institutt for offentlig rett
Universitetet i Oslo
Karl Johans gt. 47
Postboks 6706 St. Olavs plass
0130 Oslo
Telefon: 22 85 94 33
Telefax: 22 85 94 20
Mobiltelefon: 93 24 68 98
E-post: frederik.zimmer@jus.uio.no

Privat:
Tennisveien 30A
0777 Oslo

Telefon: 22 14 14 85

Finansdepartementet
Skattelovavdeling
Postboks 8008 dep.
0030 Oslo

Høringsnotat om utflyttingsskatten

1. Det er utvilsomt en nødvendig forbedring at tidspunktet for utløsning av skatten i forslaget er knyttet til opphør av skatteplikt til Norge iht. *skatteavtalene*. Det er også et betydelig fremskritt at det forslås en regel om *omvendt kredit* for det tilfelle at gevinst skattlegges også i tilflyttingsstaten.

Derimot er det slående og bekymringsfullt at høringsnotatet ikke bringer saken vesentlig videre når det gjelder det sentrale spørsmålet om *verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer* ved utflytting.

2. Mens proposisjonen til gjeldende regler var meget opptatt av forholdet til EØS-avtalen og undervurderte betydningen av forholdet til skatteavtalene, er stillingen nærmest den motsatte i høringsnotatet. Her fremmes forslag som åpenbart er problematiske i forhold til EØS-avtalen uten at dette er nærmere vurdert (ut over en helt generell bemerkning om at "EØS-avtalen kan sette begrensninger for muligheten til å kreve at skattyter stiller sikkerhet..." – en uttalelse som tross sin generelle form inneholder en betydelig grad av understatement).

Forslaget innebærer – så vidt jeg forstår – det vil bli krevd sikkerhet ved flytting til åtte EU-stater: Irland, Kypros, Malta, Slovakia, Slovenia, Spania, Storbritannia og Ungarn. Spesielt for utflytting til Spania og Storbritannia er dette et forslag med stor praktisk betydning. Etter EF-domstolens dom i *C-9/02 Lasteyrie* er det uten videre klart at et slikt vilkår om sikkerhet er en restriksjon i EØS-avtalens forstand. Spørsmålet er derfor om denne kan rettferdiggjøres. Høringsnotatet drøfter dette ikke uttrykkelig, men henvisningen til at EFs bistandsdirektiv ikke er omfattet av EØS-avtalen og derfor ikke gjelder for Norge, ser ut til å være en den underliggende begrunnelsen. I denne sammenheng er det verd å merke at EF-domstolen i *Lasteyrie*-saken ikke henviser til EFs

bistandsdirektiv i sin begrunnelse; at de franske reglene ikke kunne rettferdiggjøres, skyldtes altså ikke at Frankrike kunne bruke direktivet. Eksistensen av direktivet synes å ha vært irrelevant for domstolen. Det er derfor høyst tvilsomt om denne forskjellen mellom fransk rett og forslaget i høringsnotatet er relevant. Det er for øvrig ikke gjort noe forsøk i høringsnotatet på å begrunne nærmere hvorfor bistandsreglene er så viktige i sammenhengen.

Dertil kommer følgende: Gjeldende regler kan kanskje forsvares i forhold til EØS-avtalen med at de ikke utgjør noen restriksjon overhodet (men selv det er tvilsomt, se nedenfor). Hvis dette er holdbart, innebærer det at EF-domstolens synspunkter på rettferdiggjørelse i Lasteyrie-saken, ikke kommer inn i bildet. Med høringsnotatets forslag er det imidlertid klart at reglene vil innebære en restriksjon i forhold til de åtte statene, og dermed blir også EF-domstolens krav til rettferdiggjørelse relevante. Det er da slående at EF-domstolen setter søkelyset på trekk ved de franske reglene som har sine klare paralleller i de norske, først og fremst at reglene virker helt automatisk – altså uten noen konkret vurdering av om det foreligger en omgåelsessituasjon – og at fristen er lang (fem år, som i den norske). Domstolen anfører således (par. 50) at den franske regelen

”...is not specifically designed to exclude from a tax advantage purely artificial arrangements aimed at circumventing French tax law, but is aimed generally at any situation in which a taxpayer with substantial holdings in a company subject to corporation tax transfers his tax residence outside France for any reason whatever”.

Som oppfølging heter det i avsnitt 53:

”...a taxpayer who sells his securities before the expiry of the five-year period following his departure from France will ... be liable for the tax under [den franske regel], even if he has no intention of returning to that Member State and continues to live abroad after the expiry of that period.”

Domstolen påpeker videre at formålet kunne nås med mindre vidtgående virkemidler (forholdsmessighetsprinsippet) og gir en anvisning på hva som kan holde (par. 54):

”... the French authorities could, for example, provide for the taxation of taxpayers returning to France after realising their increases in value during a relatively brief stay in another Member State, which would avoid affecting the position of the taxpayers having no aim other than the bona fide exercise of their freedom of establishment in another Member State.”

Det er åpenbart at de foreslåtte reglene går langt ut over det som domstolen her skisserer. Det er derfor svært sannsynlig at de foreslåtte reglene innebærer en restriksjon som ikke kan rettferdiggjøres.

Også bortsett fra den klare restriksjon som kravet om sikkerhet i forhold til de åtte statene representerer, er det spørsmål om forutsetningen om at reglene ikke innebærer noen restriksjon, holder stikk. Denne problemstillingen er relevant i forhold til utflytting til de øvrige EU-medlemslandene. Generaladvokatens uttalelse i den såkalte N-saken (C-470/04) gjelder den nederlandske utflyttingsskatten. Generaladvokatens konklusjon er at denne ikke er i strid med EF-traktaten, men på premisser som ikke uten videre slår til for den norske utflyttingsskatten (både den gjeldende og den foreslåtte). Den nederlandske utflyttingsskatten er i vesentlige trekk lik den norske (se generaladvokatens uttalelse i N-

saken par. 6-12). Utsettelsen av skatteplikten er således utbetinget og rentefri og det er (fra 2004) intet krav om sikkerhetsstillelse. Skatteplikten gjelder riktignok bare for "substantial shareholdings", og tidsfristen er ti år.

Generaladvokaten uttalte bl.a. at "... the tax assessment at the time of emigration constitutes a burden which applies only to persons who exercise their right to free movement" (par. 78). Videre heter det: "The requirement to submit a tax declaration is an additional formality which can restrict emigration" (par. 79). Senere uttaler generaladvokaten riktignok at reglene "restrict emigration only insignificantly" (par. 122), med den virkning at kravet til rettferdiggjørelse ikke er så sterkt. Generaladvokaten kommer videre til at de nederlandske reglene kunne rettferdiggjøres, men ut fra premisser som neppe slår til for de norske reglene: De nederlandske reglene ble ansett for å ha to formål, dels å forebygge skattemessig motiverte utflyttinger (altså som det norske), men dels også "to ensure coherent taxation of increases in value of substantial shareholdings which have occurred during residence within the territory" (par. 89). Dette siste formålet gir seg bl.a. utslag i en regel om at aksjer som er ervervet før skattyteren ble skattemessig bosatt i Nederland, får ny kostpris ved innflytting. På denne måten sikrer utflyttingsskatten "coherence" ved at verdistigningen i den tid skattyteren er bosatt i Nederland, blir skattlagt, men også bare den (særlig par. 107). Det norske systemet er ikke basert på noe tilsvarende prinsipp. Riktignok skal etter forslaget den som har flyttet inn mindre enn ti år før utflytting, få ny inngangsverdi basert på aksjenes omsetningsverdi ved innflyttingen. Men denne regelen er helt pragmatisk begrunnet, og hovedregelen er den motsatte. Således vil aksjenes historiske kostpris gjelde som inngangsverdi hvor innflytting er skjedd for mer enn ti år siden og – ikke minst – hvor skatteplikt utløses ved salg av aksjene, uansett når selgeren måtte være flyttet inn i riket.

Konklusjonen må bli at dersom EF-domstolene slutter seg til generaladvokaten, må de norske reglene anses å være i strid med EØS-avtalene også i forhold til utflytting til de landene der sikkerhetsstillelse ikke kreves.

3. Det bør nevnes at det internasjonalt er diskutert om utflyttingsskatter overhodet kan gjøres gjeldende i forhold til skatteavtaler, se Michelsen: International skatterett, 3. udg., s. 344-48 med videre henvisninger, og Luc de Broes generalrapport i Cahiers de droit international fiscal 2002 b s. 65-66. Argumentasjonen synes å følge to linjer. Dels hevdes det at innføring av en utflyttingsskatt innebærer en ensidig endring av kriterier som utløser skatteplikt fra salg til utflytting. Riktignok gir art. 3.2 anvisning på at et begreps innhold i intern rett skal legges til grunn, også når dette er endret etter at skatteavtalen er inngått. Men det er forutsatt i kommentarene (komm 13 til art.3) at denne bestemmelsen ikke åpner for å legge til grunn endringer som "would make a convention partly inoperative by amending afterwards its domestic law". Til dette kan innvendes at regelen om omvendt kredit innebærer at dobbeltbeskatning avverges og at tilflyttingsstaten har sin beskatningsrett ubeskåret.

Dels hevdes det at den vilkårsløse utsettelsen av skattleggingen og den mulig senere reduksjon eller bortfall av denne innebærer at det skjer for lite substansielt ved selve utflyttingen til at skatteplikten kan anses for å være utløst allerede på dette tidspunkt i forhold til skatteavtalene (utflytting oppfyller ikke vilkåret til "alienation" i art. 13, og er heller ikke tilstrekkelig begivenhet i den grad det er art. 7 som regulerer

forholdet). Dette skal være berørt i et par nederlandske underrettsdommer som det er henvist til i generaladvokaten uttalelse i D-saken (som omtales nedenfor).

4. I det følgende diskuteres en del spørsmål med mindre prinsipiell rekkevidde.

4.1 Av bemerkningene i notatets pkt. 3.1 fremgår at det med uttrykket ”realisert” i forslaget til sktl. § 10-70, 1. ledd, 1. punktum også siktes til tidfestingen av inntekten som utløses ved utflyttingen. Dette er ikke i god harmoni med skattelovens terminologi, der ”realisasjon” – som definert i sktl. § 9-2 – sikter til et vilkår for skatteplikt, mens tidfestingen reguleres av sktl. § 14-2 med uttrykket ”ubetinget rett”. Skatteloven er riktignok ikke helt konsekvent, idet sktl. § 10-44 med sikte på tidfesting taler om inntekts- og fradragsføring ”i realisasjonsåret”. Men det liten grunn til å føre en slik inkonsekvens inn på nye områder.

4.2 Bestemmelsen i den foreslått sktl. § 10-70, 1. ledd, 2. punktum om gave til ektefelle i utlandet, synes feilplassert i loven. Dette er ikke en utflyttingsskatt, og bruken av uttrykket ”Tilsvarende” – som viser tilbake til effekt av en persons utflytting – er derfor ikke særlig adekvat. Bestemmelsen er et unntak fra bestemmelsen i sktl. § 9-2, 3. ledd d om at overdragelse mellom ektefeller ikke er realisasjon, og den bør derfor plasseres der.

4.3 Regelen om fradragsrett for tap reiser noen spørsmål. For det første: Av forslaget til § 10-70, 9. ledd a, 3. punktum følger at skattyteren ikke kan velge tapsberegning basert på realisasjonsverdien hvor denne er lavere enn utgangsverdien ved utflytting; dette er en logisk parallell til at verdistigning etter utflytting ikke øker den skattepliktige gevinsten. Men hva er stillingen hvor aksjekursen har *steget* etter utflyttingen? Sett f.eks. at inngangsverdi er 100, verdien ved utflytting 70 og salgspris 90. Det er vanskelig å se noe grunnlag i lovteksten for å legge til grunn at tapet bare er 10, selv om det ville være det logiske. Bestemmelsen til 3. ledd om at tap er fradragsberettiget i samme utstrekning og på samme vilkår som gevinst kan kanskje – sett i sammenheng med bestemmelsen i 9. ledd a – gi et slikt grunnlag. Men en slik slutning er usikker, ikke minst fordi sistnevnte bestemmelse gir skattyteren en valgtrett og parallellen burde da være at skattyteren kan velge å ikke legge realisasjonsverdien til grunn.

For det annet: Tap skal vel – som gevinst – tidfestes til utflyttingsåret. Men det er ikke i alle henseender klart hvordan reglene om utsettelse av skatteplikt skal tilpasses tapsfradrag. Ved flytting til de fleste EØS-stater gis utsettelse av skattebetaling for gevinst automatisk. Meningen er formodentlig at tapsfradrag heller ikke skal kunne kreves før aksjene selges innen fristen; dette er uttalt i pkt. 6.4 og kan vel sies å følge av parallellen til gevinster som 3. ledd gir uttrykk for. Parallellen blir imidlertid noe problematisk i forhold til EØS-stater der det etter forslaget skal kreves sikkerhet: skattyteren kan her med en viss rett anføre at han i en gevinstsituasjon ikke ville ha stilt sikkerhet og at parallellen derfor er at han må ha krav på fradrag straks.

For det tredje er det noe uklart hvordan tapsfradrag skal tilpasses systemet med at utsettelse av skatt skal skje gjennom avregningsreglene. Dette synes uregulert i forslaget; den foreslåtte bestemmelsen i 7. ledd, gjelder direkte bare for skatt av gevinst. Parallellen på tapssiden måtte vel bestå i at skatteverdien av tapsfradrag skal holdes utenfor

avregningen i utflyttingsåret. Et slikt system lar seg kanskje gjennomføre, men det foreliggende forslaget synes ikke tilpasset dette.

4.4 I bestemmelsen om omvendt kredit i 9. ledd b, er det foreslått at de ordinære kreditreglene skal gjelde "så langt de passer". Dette er en lovgivningsteknikk som lett reiser tolkingsproblemer. Det vil være bedre om reglene om omvendt kredit uttrykkelig regulerer de spørsmålene som må løses annerledes enn iht. de ordinære reglene. Kommentarene peker på to slike punkter (pkt. 6.6 femte avsnitt). Spesielt synes det å være behov for en uttrykkelig regulering av hvordan man skal forholde seg til at inntekten i Norge tidfestes til utflyttingsåret, mens den i den annen stat tidfestes til salgsåret. Kommentarene om dette fremstår ikke som noen innlysende fortolkning av lovteksten.

4.5 I 9. ledd d bestemmes at skatteplikten bortfaller hvis skattyteren igjen blir skattepliktig etter norsk intern rett "eller skal anses bosatt i Norge etter skatteavtalen". Bestemmelsen skal formodentlig forstås slik at det er bosted etter skatteavtalen som er avgjørende hvor det foreligger skatteavtale, og at det ellers er intern norsk rett som er avgjørende. Den kan imidlertid også forstås slik at det er tilstrekkelig til bortfall av skatteplikten at skattyteren anses bosatt i Norge etter intern norsk rett, også hvor det foreligger skatteavtale. (Da vil riktignok det annet alternativ om skatteavtale ikke ha selvstendig betydning.). Dette bør avklares bedre, f.eks. slik: "Skatteplikten bortfaller hvis skattyteren igjen blir bosatt i Norge etter skatteavtale hvor slik finnes og ellers hvor skattyteren blir bosatt i riket etter § 2-1."

Oslo, 11. august 2006.

Frederik Zimimer