



Handelshøyskolen BI

MAN 29201 Internasjonal skatterett - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	08-09-2021 09:00	Termin:	202120
Sluttdato:	10-12-2021 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202120 20058 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Elisabeth Moss Kallestad

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Skatteloven § 10-71 – fra fokus på omgåelse av skattereglene til ivaretagelse av hensynet til å sikre effektiv fordeling av skatteprovenu		
Navn på veileder *:	Eivind Furuseth		
Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:	Nei	Kan besvarelsen offentliggjøres?:	Ja

Gruppe

Gruppenavn:	(Anonymisert)
Gruppenummer:	22
Andre medlemmer i gruppen:	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Innholdsfortegnelse

Innhold

INNHALDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG.....	II
1 INNLEDNING.....	1
1.1 TEMA FOR OPPGAVEN	1
1.2 VIDERE FREMSTILLING OG AVGRENSNINGER I OPPGAVEN	1
1.3 RETTSKILDEBILDET	2
1.3.1 NORSKE RETTSKILDER ("INTERN RETT").....	2
1.3.2 ANDRE (INTERNASJONALE) RETTSKILDER	3
2 EN GJENNOMGANG AV VILKÅRENE FOR SKATTEPLIKT FOR GEVINST PÅ EIENDELER MV. VED UTFLYTTING AV SELSKAP.....	4
2.1 INNLEDNING	4
2.2 AVGRENSNINGER	4
2.3 FØRSTE LEDD – HOVEDREGELEN OM UTFLYTTINGSSKATT.....	5
2.3.1 "SELSKAP" – FRA SE-SELSKAP TIL ALLE TYPER SELSKAP	5
2.3.2 OPPHØR AV SKATTEPLIKT ETTER SKTL. § 2-2 (1) ELLER SKATTEAVTALE.....	8
2.3.3 "REALISERT"	10
2.3.4 HVA OMFATTES IKKE?	10
2.4 ANNET LEDD – UNNTAKET/INNSNEVRING AV BESTEMMELSENS OMFANG	10
2.5 TREDJE LEDD – FORHOLDET TIL SKTL. § 9-14	11
2.6 FJERDE LEDD – ETTERFØLGENDE LIKVIDASJON AV UTFLYTTET SELSKAP.....	12
2.7 FEMTE LEDD – FLYTTING AV SELSKAP HJEMMEHØRENDE UTENFOR NORGE	13
2.8 FØLGER AV "UTFLYTTING" ETTER SKTL. § 10-71.....	13
3 SAMMENLIGNING NORSK OG DANSK (EØS/EU) RETT	15
4 SKTL. § 10-71 FORHOLD TIL EØS-AVTALEN, SKATTEAVTALER OG ANDRE INTERNASJONALE RETTSKILDER.....	16
5 DAGSAKTUELLE PROBLEMSTILLINGER - AVSLUTNING	19
6 REFERANSELISTE	21

Sammendrag

Lovfesting av regler for utflyttingskatt er et ganske nytt fenomen i norsk skatterett. Noe av bakgrunnen for at det var nødvendig å innføre en utflyttingskatt av selskaper var for at staten selskapet flytter fra skulle ha mulighet til å beskatte verdistigning og inntekter som er innvunnet (ikke tidfestet), men opparbeidet i staten i perioden før utflyttingen skjedde. Utgangspunktet var at utflytting utløste en generell og formalistisk utflyttingskatt.

Utviklingen av regler for SE-selskaper gjorde at det i 2007 ble innført hjemmel i sktl. § 10-71 for skattemyndighetene til å foreta likvidasjonsbeskatning også ved utflytting av SE og SCE-selskaper, selv om det ikke skjedde et selskapsrettslig opphør. Hjemmelen ble gjort generell for alle selskaper hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 2-2 (1), fra og med 1. januar 2008 og var en ny måte å fordele beskatningen mellom de ulike statene.

EFTA-domstolens dom i *Arcade Drilling* (E-15/11) talte imidlertid for at en slik skattlegging var i strid med EØS-avtalen. Bestemmelsen ble som følger av dette endret i 2011 slik at anvendelsesområdet ble begrenset til de tilfellene hvor selskapet etter flyttingen blir hjemmehørende i land utenfor EØS eller i lavskatteland i EØS, og hvor selskapet ikke er reelt etablert og driver reelle økonomisk virksomhet, jf. bestemmelsens annet ledd. I forbindelse med denne lovendringen i 2011 fremkom det i forarbeidene at utflytting til EØS-stater i alle tilfeller i det vesentlige skulle behandles likt. Danmark har i dag tilsvarende lovgiving som Norge på området.

I likhet med tidligere er det fremdeles spørsmål om hva som skal til for at en selskap, eller deler av det, anses flyttet. Hvilke følger det får for selskapet med tanke på om det utløser skatteplikt og hvordan en kan unngå at rettsregler har for stor inngripen i hvordan en selskapsrettslig velger å organisere seg. Det er også spørsmål om hva som skjer i etterkant av at et selskap flytter, ved en senere realisasjon. Spørsmålene var sentrale ved innføringen av bestemmelsen i sktl. § 10-71 og de er fremdeles sentrale.

Fokuset per tid er imidlertid mer på hensynet til å på en effektiv måte ivareta og fordele skatteprovenyet mellom statene, fremfor at det skjer en omgåelse av skattereglene ved flytting av selskaper over landegrensene, slik det var tidligere.

1 Innledning

1.1 Tema for oppgaven

Oppgaven tar for seg "utflyttingsskatt", også kjent som "exit-tax", for selskaper¹ i skatteloven § 10-71, og bestemmelsens utvikling siden den kom i 2008. Herunder hvordan internasjonal utvikling har vært med på å endre bestemmelsen og bruken av denne, fra fokus på omgåelse av skatteregler til ivaretagelse av hensynet til å sikre effektiv fordeling av skatteproveny. Problemstillingene rundt beskatningen kan blant annet oppstå i det et selskap flyttes ut av en stats jurisdiksjon og over i en annen². Av forarbeidene³ følger at «[u]ttak fra norsk beskatningsområde kan skje [ved] at et selskap hjemmehørende i Norge flytter til utlandet, eller flytter deler av sin virksomhet til utlandet». Det er imidlertid ikke flyttingen som sådan som utløser skatteplikt, det er de konkrete holdepunktene for at ikke unntakene i bestemmelsen kommer til anvendelse som kan medføre at skatteplikt utløses. Det må skje en konkret vurdering av hvert tilfelle.

Utflyttingsskatten kan ses på to måter, som et tiltak mot skatteomgåelse⁴ og som vern av det nasjonale skattefundamentet. Den stadig mer omfattende internasjonaliseringen og økning av mobilisering, både av virksomheter og personer, gjør at utflyttingsskatten i økende grad har blitt sentral både i internt og internasjonalt perspektiv, blant annet fordi hensynet til beskyttelse av det nasjonale skattefundamentet blir stadig viktigere. Utviklingen innad i EU-retten tilsier at det har skjedd et fokusskifte fra omgåelse av beskatning til vern av skatteproveny, noe som også påvirker utviklingen i den nasjonale retten⁵. Problemstillingen er aktuell både for inntektssiden og fradragssiden.

1.2 Videre fremstilling og avgrensninger i oppgaven

Begrepet "utflyttingsskatt" omfatter mange skatterettslige problemstillinger knyttet til at et skattesubjekt- eller objekt flyttes ut av et beskatningsområde⁶. I oppgaven vil jeg se nærmere på vilkårene for å falle inn under regelen i sktl. § 10-71, samt hva som skiller denne fra tilsvarende bestemmelser i sktl. § 9-14 og § 10-70. Deretter kort om virkningene av utflyttingsskatt og noen dagsaktuelle utfordringer innen rettsområdet.

¹ "Selskaper" (med mer) som definert i skatteloven § 2-2 (1)

² Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), s. 231.

³ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap 8, avsnitt 8.1

⁴ Omgåelse er et større tema innen skatteretten som ikke omtales mer i dybden enn den ulovfestede omgåelsesregelen her, særlig siden en mer og mer har gått bort fra at utflyttingsskatten har hjemmel i en slik betraktning, men nå heller har fokus på rettmessig fordeling av retten til å skattlegge selskaper

⁵ Zimmer, "Internasjonal inntektsskatterett" (2017), s. 329

⁶ Ibid

Bestemmelsene i sktl. § 9-14, § 10-70 og § 10-71 omfatter både utflyttingskatt⁷ og uttaksskatt⁸ og er en del av et fragmentert rettsområde, hvor bestemmelsene delvis overlapper hverandre⁹. Oppgavens omfang tillater ikke at alle sider av utflyttingstilfeller behandles, det er derfor begrenset til utflytting av selskap i § 10-71. En del av de større problemstillingene, som eksempelvis "*fast driftssted*"¹⁰ og dobbeltbeskatning, behandles av samme grunn heller ikke i dybden av dette hensyn.

Det avgrenses mot de ulike formene for omorganisering av virksomhet over landegrensene (fusjon, fisjon og omdanning¹¹), da det finnes generelle skattefritaksregler i skattelovens kapittel 11 for de tilfellene. Skattefritak kan også i enkelte tilfeller innvilges etter sktl. § 11-21 og § 11-22 som nevnes kort¹². Innflytting av selskaper til Norge behandles ikke i denne oppgaven.

I kapittel tre er rettstilstanden sammenlignet med dansk rett da danske og norske lover tradisjonelt har mange sammenfallende eller lignende bestemmelser og som et naturlig sammenligningsgrunnlag da Danmark er medlem av EU. I kapittel fire gis en større gjennomgang av bestemmelsens forhold til EØS-avtalen, andre skatteavtaler og internasjonale rettskilder.

1.3 Rettskildebildet

1.3.1 Norske rettskilder ("*intern rett*")

Lovfesting av regler for utflyttingskatt er, med unntak av noen få eldre og spredte bestemmelser, et relativt nytt fenomen i norsk skatterett¹³. Hverken den tidligere hovedregelen i skatteloven 1911 § 42 (1) eller skatteloven 1999 § 5-1 (1) ga hjemmel for beskatning av latente gevinster ved utflytting fra norsk beskatningsområde¹⁴. Av forarbeidene¹⁵ fremgår at reglene ikke var utformet med tanken på en slik utflyttingsbeskatning da "*[e]tter dagens regler faller derfor en latent skatteplikt i stor utstrekning bort når vedkommende skattesubjekt eller skatteobjekt forlater norsk beskatningsområde*". Den begrensede skattleggingsmuligheten ble også trukket frem i

⁷ Tilfeller der et selskap eller deler av det flyttes ut fra jurisdiksjonen, jf. Naas m.fl. "*Norsk internasjonal skatterett*" (2017), s. 232

⁸ Tilfellet der det flyttes ut et objekt fra jurisdiksjonen, jf. Naas m.fl. "*Norsk internasjonal skatterett*" (2017), s. 232

⁹ Naas m.fl. "*Norsk internasjonal skatterett*" (2017), s. 232

¹⁰ Sktl. § 2-3 (1) bokstav b og OECDs mønsteravtale art. 5

¹¹ Ulike former for omorganisering av virksomhet som fusjon, fisjon og omdanning til annen foretaksform, vil ofte i utgangspunktet innebære skatteutløsende realisasjon og/eller uttak, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009), pkt. 8.2.3

¹² Avgrenses også mot disse tilfellene i forarbeidene Ot.prp. nr. 1 (2008-2009), pkt. 8.2.3

¹³ Zimmer, "*Internasjonal inntektsskatterett*" (2017), s. 330

¹⁴ TOSLO-2010-181739 – UTV-2014-912, kap. 4.2 "*Den aktuelle lovhjemmel for skatteplikt*"

¹⁵ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992), kap. 5.1

Finansdepartementets brev av 13. juni 1996¹⁶. Der trekkes også muligheten for å bruke den ulovfestede gjennomskjæringsregelen frem, men av hensyn til forutberegnelighet landes det på at legalitetsprinsippet tilsier at det må foreligge en klar lovhjemmel. Under henvisning til dette viser departementet til at sktl. § 5-1 (1), jf. sktl. § 5-30 ikke gir hjemmel for utflyttingskatt alene i det aktuelle tilfellet¹⁷. Skatteavtalene var også sentral i denne vurderingen.

Innføringen av regler for skattlegging av urealiserte gevinster ved utflytting av selskaper i skatteloven § 10-71 var en ny måte å fordele beskatningen mellom statene.

Bestemmelsen har imidlertid vært endret flere ganger av hensyn til utviklingen av EØS-retten og dens påvirkning på norsk intern rett¹⁸.

Utformingen av reglene for utflyttingskatt er gjort slik at det ikke kommer i konflikt med skatteavtalene, all den tid inntekten anses innvunnet dagen før utflyttingen skjer.

På det aktuelle tidspunktet har Norge fremdeles beskatningsretten intakt¹⁹.

Skatteavtalene påvirker likevel flyttingen ettersom statenes beskatning i etterkant vil måtte være i henhold til disse. Eksempelvis dersom eneaksjonæren i et mindre holdingselskap flytter fra Norge, men selskapet blir værende, så kan selskapet likevel måtte anses å ha skiftet skattemessig status ettersom det i det følgende ledes fra utlandet og anses hjemmehørende der. Det avgjøres i så fall av reglene i det landet aksjonæren flytter til²⁰. Spørsmålet har vært omdiskutert, men synes nå avklart, se oppgavens kapittel 2-2.

1.3.2 Andre (internasjonale) rettskilder

I oppgaven er det valgt å gjøre en sammenligning mellom norsk og dansk rett på rettsområdet. Danmark er et godt sammenligningsgrunnlag både på bakgrunn av geografisk og språklig nærhet, men også at det tradisjonelt sett er mange sammenfallende og lignende bestemmelser, samt at Danmark er medlem av EU.

Videre gjennomgås forholdet til EØS-avtalen, skatteavtaler og flere internasjonale rettskilder i kapittel 2.2.

¹⁶ Finansdepartementets brev av 13. juni 1996, pkt. 3, vist til i TOSLO-2010-181739 – UTV-2014-912, pkt. 4.2

¹⁷ Ibid

¹⁸ Zimmer, "Internasjonal inntektsskatterett" (2017), s. 330

¹⁹ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), s. 231

²⁰ Folkvord, m.fl. "Norsk bedriftsskatterett" (2021), s. 991

2 En gjennomgang av vilkårene for skatteplikt for gevinst på eiendeler mv. ved utflytting av selskap

2.1 Innledning

Det fantes tidligere ikke en generell regel i norsk internrett for utflyttingsbeskatning i endringstilfellet hvor "skattesubjektet (...) eller et skatteobjekt (...) ikke lenger befinner seg innenfor norsk beskatningsområde"²¹. Før innføringen av nye regler innebar det at "en ellers latent skatteplikt" bortfalt i det "vedkommende skattesubjekt eller skatteobjekt forlater norsk beskatningsområde"²². I følge forarbeidene er det et typisk eksempel på utflytting "når et norskregistrert (allmenn)aksjeselskap flytter styrefunksjonen og den administrative ledelse til utlandet"²³.

Noe av bakgrunnen for at det var nødvendig å innføre en utflyttingsskatt av selskaper var for at staten selskapet flytter fra, skulle ha mulighet til å beskatte verdistigning og inntekter som er innvunnet (ikke tidfestet), men opparbeidet i staten i perioden før utflyttingen skjedde. Særlig aktuelt kan det være for valutagevinster/-tap knyttet til ulike forpliktelser²⁴. Det ble derfor beregnet en skatt på den urealiserte gevinsten som flyttet ut på tidspunktet for flyttingen²⁵. Det fører til et konkret skjæringstidspunkt for beskatningen mellom to stater på det konkrete forholdet. Motstykket til en slik operasjon er at det innrømmes fradrag for urealiserte tap fra utflytterstaten, det er derfor full symmetri i beskatningssystemet.

I motsetning til andre hjemler for utflyttingsbeskatning er det for selskaper som faller inn under bestemmelsen ingen adgang til å utsette betaling av utflyttingsskatten, eller stille sikkerhet for den dersom selskapet flyttes til et land utenfor EØS. Dette gjelder også for aksjonærene. Det blir derfor som en generell likvidasjonsbeskatning²⁶. Dersom sktl. § 10-71 (3) kommer til anvendelse kan utsettelse av betalingen etter sktl. § 14-9 (9) være aktuelt, men denne hjemmelen behandles ikke ytterligere i denne oppgaven.

2.2 Avgrensninger

Det avskjæres mot tilfellene hvor det skjer en faktisk skattemessig realisasjon.

Utflyttingsskatt oppstår kun i de tilfellene der det ikke skjer en overgang til ny eier i

²¹ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 48 (pkt. 5.1)

²² Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 48 (pkt. 5.1)

²³ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008), s. 104 avsnitt 20.2, som viser til Utv-1998-848

²⁴ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/utland--utflytting-av-selskap-fra-norge/U-19.001/U-19.004/#1-3-1-generelt>

²⁵ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), s. 231

²⁶ Folkvord, m.fl. "Norsk bedriftskatterett" (2021), s. 992

forbindelse med utflyttingen/uttaket fra beskatningsområdet²⁷. Dersom det skjer en overføring til annet skattesubjekt i kombinasjon eller i forbindelse med utflyttingen, vil utgangspunktet være at det er de alminnelige gevinstbeskatningsreglene som kommer til anvendelse.

Av hensyn til oppgavens omfang avgrenses det også mot tilfellene som omfattes av sktl. § 9-14 (uttaksskatt for eiendeler) og § 10-71 (utflyttingsskatt for personer).

2.3 Første ledd – hovedregelen om utflyttingsskatt

2.3.1 "selskap" – fra SE-selskap til alle typer selskap

Hovedregelen for utflyttingsskatt fremkommer av bestemmelsens første ledd, første punktum. Av bestemmelsen følger en hjemmel til å kunne skattlegge latente gevinster på eiendeler og forpliktelser ved opphør av skatteplikt til Norge som følger av utflytting av "selskap", jf. sktl. § 2-2 (1). Tilsvarende er latente tap fradragsberettiget. En naturlig forståelse av ordlyden "selskap" tilsier at det er en juridisk person med begrenset ansvar for eierne. Spørsmålet er hva som i denne forbindelse omfattes av "selskap".

Bestemmelsen avgrenser selv mot sktl. § 2-2 (2). Ansvarlig selskap (ANS), jf. selskapsloven (sel.) § 1-2 (1) b, kommandittselskap (KS) jf. sel. § 1-2 (1) e, indre selskap, jf. sel. § 1-2 (1) c, og partsrederi, jf. sjøloven kap. 5, omfattes derfor ikke. Det avskjæres også mot andre selskapsformer som omfattes av selskapsloven § 1-1 (1), hvor det er ubegrenset personlig ansvar for deltakerne.

I forarbeidene²⁸ brukes "(allmenn)aksjeselskap", jf. asl./asal. § 1-1 (2) som eksempel. I følge aksjeloven (asl.) § 2-2, (1) nr. 2 og allmennaksjeloven (asal.) § 2-2, (1) nr. 3 er hovedregelen etter norsk selskapsrett at et norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap skal ha sitt hovedkontor i Norge. Finansdepartementet la i brev av 7. mai 1998²⁹ til grunn at dersom det skjedde en utflytting av aktiviteter og funksjoner, som medførte at hovedkontoret ikke lenger lå i Norge, var det plikt til å gjennomføre en selskapsrettslig oppløsning. Dersom dette ikke ble gjort, la departementet til grunn at gjennomskjæringsbetraktninger likevel ville være grunnlag for en slik

²⁷ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), s. 232

²⁸ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 104, avsnitt 20.2

²⁹ Utv. 1998 s. 848 FIN

likvidasjonsbeskatning³⁰ ettersom det ville måtte anses som omgåelse av skatterettslige regler og derfor rammes av den ulovfestede omgåelsesregelen³¹.

I forarbeidene ble det lagt til grunn at *"kriteriene for når et selskap er hjemmehørende i Norge i praksis i stor grad er sammenfallende med kriteriene for når et selskap er underlagt norsk aksjelovgivning, jf. Justisdepartementets uttalelse av 6. januar 1998"*³². For skattemyndighetene ville det i disse tilfellene ifølge departementet *"være nærliggende å bygge på at unnlåtelsen (...) er rent skattemessig motivert og illojal i forhold til norske skatteregler (i tillegg til å være ulovlig etter aksjelovgivningen"*³³.

Utviklingen av regler for SE-selskaper gjorde at det i 2007 ble innført hjemmel i sktl. § 10-71 for skattemyndighetene til å foreta likvidasjonsbeskatning ved utflytting av SE og SCE-selskaper³⁴, selv om det ikke skjedde et selskapsrettslig opphør³⁵. Utgangspunktet ved innføringen var at det etter sktl. § 10-71 skulle skje en full likvidasjonsbeskatning av selskap som *"opphører å være skattepliktig til Norge etter sktfl. § 2-2"*, og at det ikke var noen adgang til utsettelse av skattebetalingen. En slik utflytting medførte også at aksjer skulle anses realisert, jf. sktl. § 10-37.

Hjemmelen ble gjort generell for alle selskaper hjemmehørende³⁶ i Norge jf. sktl. § 2-2 (1) fra og med 1. januar 2008³⁷. I forarbeidene fremkommer at noe av bakgrunnen var at SE-loven medførte at SE-selskaper kunne *"flytte sitt hovedkontor"* fra Norge til en annen stat, *"uten å gå veien om oppløsning og etablering av et nytt selskap"*³⁸.

Skattedirektoratet la dette til grunn i sin bindende forhåndsuttalelse av 31. august 2006³⁹. Det var derfor etter gjeldende rett ikke grunnlag for likvidasjonsbeskatning for det norske selskapet som flyttet sitt hovedkontor til et annet EØS-land.

EFTA-domstolens dom i *Arcade Drilling* (E-15/11) taler imidlertid for at en slik skattlegging var i strid med EØS-avtalen⁴⁰. Ett av hovedspørsmålene i saken var om

³⁰ Naas m.fl. *"Norsk internasjonal skatterett"* (2017), s. 233

³¹ Zimmer, *"Internasjonal inntektsskatterett"* (2017), s. 340

³² Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 104, som viser til JDLOV-1997-11163

³³ Utv. 1998 s. 848 FIN, pkt. 5, det vises også til at OECDs mønsteravtale art. 4 pkt. 3 i avgjørelsen for hvor et selskap er "hjemmehørende" og vurderingsmomentene en må se igjennom i den forbindelse.

³⁴ Europeiske selskaper og europeiske samvirkelag selskaper

³⁵ Tilføyd ved lov 14. desember 2007 nr. 7

³⁶ Naas m.fl. *"Norsk internasjonal skatterett"* (2017), punkt 1.7.3, s. 67 viser til at det for selskaper følger det av praksis at en er "hjemmehørende" jf. sktl. § 2-2 (6) dersom et AS lignende reelt sett styres fra Norge

³⁷ Se lov av 12. desember 2008 nr. 99 (LOV-2008-12-12-99)

³⁸ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 104, avsnitt 20.2

³⁹ BFU 37/06

⁴⁰ Zimmer, *"Internasjonal inntektsskatterett"* (2017), s. 340

plikten til å likvidere et selskap fordi det reelle hovedkontoret er flyttet fra Norge til en annen EØS-stat er en restriksjon etter EØS-avtalens artikkel 31 og 34⁴¹. Det ble vist til at Justisdepartementet i sin tolkningsuttalelse av 6. januar 1998⁴² hadde lagt til grunn at "*selskaper som flytter sitt hovedkontor ut av riket, bryter med norsk selskapsrett*". En slik ulovlig utflytting kunne imidlertid avhjelpes med at hovedkontoret flyttet tilbake, eller ved å "*oppløse og avvikle selskapet*"⁴³. En flytting av ledelsesfunksjoner innad i Norge utløste ikke noen slik plikt til å rette opp, men for tilfellet at flytting av hovedsete skjedde over landegrensene ville den ulovfestede omgåelsesnormen være grunnlag for beskatning. Arcade Drilling anførte at et slikt umiddelbart skattekrav for all urealisert gevinst ved utflytting fra en EØS-stat til en annen innebar forskjellsbehandling etter etableringsfriheten for tilfellet der det ble flyttet innenlands, uten beskatning⁴⁴.

Kommisjonen og ESA var enig i dette og uttalte at "*en slik forskjellsbehandling uten tvil er en hindring for den frie bevegelse ettersom det innebærer en klar ulempe for selskaper som flytter sitt hovedkontor til utlandet, sammenlignet med selskaper som ikke utøver sin rett til fri bevegelse*"⁴⁵.

EFTA-domstolen var enig i at beskatning for selskap som flytter hovedsete med hjemmel i en generell gjennomskjæringsregel kunne virke avskrekkende for tilfellet der et selskap stiftet etter norsk rett ønsket å flytte setet for den virkelige ledelse til en annen EØS-stat, og således utgjøre en restriksjon for lignende tilfeller der det ble flyttet innad i Norge hvor slik endelig fastsettelse av skattebeløp ikke gjøres⁴⁶.

Norge anførte at slik skattlegging var berettiget ut fra "*behovet for å sikre en balansert fordeling av beskatningsmyndighet mellom EØS-statene og målet om å hindre omgåelse av nasjonal lovgiving*"⁴⁷, men ble ikke hørt med at det var et tvingende allment hensyn som kunne begrunne utflyttingsskatt i denne saken⁴⁸.

Bestemmelsen ble derfor endret i 2011 slik at anvendelsesområdet ble begrenset til de tilfellene hvor selskapet etter flyttingen blir hjemmehørende i land utenfor EØS eller i

⁴¹ *Arcade Drilling* (E-15/11), avsnitt 35

⁴² *Arcade Drilling AS* (E-15/11) som viser til JDLOV-1997-11163, avsnitt 8

⁴³ *Ibid*, avsnitt 11

⁴⁴ *Arcade Drilling AS* (E-15/11), avsnitt 49-50

⁴⁵ *Ibid*, avsnitt 51

⁴⁶ *Ibid*, avsnitt 63-66

⁴⁷ *Ibid*, avsnitt 69

⁴⁸ *Ibid*, avsnitt 71-73

lavskatteland i EØS, og hvor selskapet ikke er reelt etablert og driver reelle økonomisk virksomhet, jf. bestemmelsens annet ledd⁴⁹. I forbindelse med denne lovendringen i 2011 fremkom det i forarbeidene at utflytting til EØS-stater i alle tilfeller i det vesentlige skulle behandles likt⁵⁰. Tilsvarende begrensning ble også tatt inn i sktl. § 10-37 for aksjer. Det var i denne endringen at bestemmelsen ble utvidet til å omfatte også 2. – 5. ledd. Før den tid var bestemmelsen utformet kun tilsvarende første ledd i dag.

I forarbeidene ble endringen begrunnet med at en hadde ansett det som nødvendig med en *"uttrykkelig lovfesting av skatteplikt ved utflytting av selskap som en presisering av gjeldende rett"*⁵¹ ettersom den eksisterende beskatningen på den tiden bygget *"en stor del på gjennomskjæringsbetraktninger med tilknytning til selskapsrettslige regler om plikt til likvidasjon av selskaper"*⁵².

Det ble imidlertid hevdet at den opprinnelige hjemmelen var i tråd med EØS-avtalen og Norges forpliktelser og at det var de nye reglene for grenseoverskridende fusjon og fisjon⁵³ som medførte behovet for endring da det ville være hensiktsmessig å gjøre unntak for utflyttingsskatten tilsvarende denne hjemmelen⁵⁴.

Bestemmelsen viser til at det er *"selskap"*, jf. sktl. § 2-2 (1) som er *"hjemmehørende i riket"* som omfattes. Det medfører at den omfatter selskaper som er stiftet i Norge, men også selskaper som er stiftet i utlandet eller etter utenlandsk selskapsrett men har *"reell ledelse"* i Norge, jf. sktl. § 2-2 (7). Det er imidlertid ikke noen selskapsrettslig oppløsningsplikt for sistnevnte selskaper i Norge, all den tid de ikke har vært etablert i henhold til norsk selskapslovgivning⁵⁵.

2.3.2 Opphør av skatteplikt etter sktl. § 2-2 (1) eller skatteavtale

Skattlegging kan skje hvis *"skatteplikten til riket opphører etter [sktl.] § 2-2 første ledd eller da selskapet skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale"*. En naturlig forståelse av ordlyden *"opphør"* tilsier at det skjer en avslutning. Spørsmålet er hva som i denne forbindelse omfattes av *"opphør"*. Først og fremst er det to mulige tilfeller som hjemler at beskatning kan skje, jf. *"eller"* i lovteksten.

⁴⁹ Zimmer, *"Internasjonal inntektsskatterett"* (2017), s. 340

⁵⁰ Prop. 78 L (2010-2011) pkt. 10.1

⁵¹ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.11 s. 68

⁵² Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.1 s. 39

⁵³ Sktl. § 11-11

⁵⁴ Zimmer, *"Internasjonal inntektsskatterett"* (2017), s. 341, som viser til Prop. 78 L (2010-2011) pkt. 10.5.1

⁵⁵ Naas m.fl. *"Norsk internasjonal skatterett"* (2017), s. 242

Det første alternativet er at skatteplikten til Norge opphører, eksempelvis ved at selskapet eller hovedkontoret flyttes ut av Norge, jf. modellavtalen art. 4 (3). Det andre alternativet er at selskapet ikke anses å være skattepliktig til Norge som følger av en skatteavtale og de forpliktelsene som den ilegger, jf. sktl. § 2-2 (8).

I forarbeidene fremgår det at spørsmålet om et selskap er "*hjemmehørende i riket*" beror på "*en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforhold selskapet har til Norge, herunder hvor styremøter avholdes, lokalisering av selskapets hovedadministrasjon og daglig ledelse under styret, og faktisk funksjonsfordeling ellers mellom organer i Norge og utlandet*"⁵⁶. Det legges kun til grunn at det er et av inngangsvilkårene for at beskatningshjemmelen trår i kraft. Finansdepartementet uttalte i 2006⁵⁷ at ved vurderingen av hva som anses "*hjemmehørende*" i Norge, måtte det "*foretas en konkret vurdering hvor man blant annet tar i betraktning hvor selskapets ledelse og drift utøves, både formelt og reelt*".

Når et selskap anses å ikke være "*hjemmehørende*" er et av de større tema innen internasjonal skatterett, det vil derfor ikke problematiseres ytterligere i denne fremstillingen ut over at det opplyses at spørsmålet blant annet er sentralt for vurderingen av om det foreligger beskatningsrett for staten⁵⁸.

Det internrettslige utflyttingskriteriet medfører en flytting av selskapets bestyrelse og det skatteavtalerettslige utflyttingskriteriet er flytting av selskapets virkelige ledelse. Som regel vil det være sammenfallende resultat mellom de to kriteriene som oppsettes i bestemmelsen. Det er imidlertid det tidligste utflyttingstidspunktet av internretten eller skatteavtaleretten som skal legges til grunn i vurderingen⁵⁹.

Bestemmelsen viser til at det er "*i riket*", her Norge som er området. En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at det er de geografiske grensene for Norge som gjelder. I følge forarbeidene⁶⁰ fører det til at dersom et selskap flytter sin reelle ledelse fra Norge til Svalbard anses å ha flyttet ut av Norge, jf. sktl. § 2-35 (2) bokstav a, da Svalbard ikke omfattes av EØS-avtalen, jf. EØS-loven § 6.

⁵⁶ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 105

⁵⁷ UTV-2006-485

⁵⁸ Det finnes veldig mye rettspraksis og uttalelser på området, blant annet Rt-1937-443 (Panama-saken) der kriteriet "*hjemmehørende*" vurderes inngående av Høyesterett med sikte på om det er pro forma eller ikke

⁵⁹ Naas m.fl. "*Norsk internasjonal skatterett*" (2017), s. 242

⁶⁰ Ot. Prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.11, s. 68

2.3.3 "realisert"

Skjæringstidspunktet oppgis å være "som om eiendelen var realisert siste dag før dette tidspunktet". Den naturlige ordlyden tilsier at dette innebærer at det er dagen før selskapet formelt er ansett å være utflyttet. I forarbeidene brukes "utflytningstidspunktet" som skjæringstidspunkt og at "gevinsten og fradraget skal tas til inntekt eller fradras siste dag før det tidspunktet skatteplikten som hjemmehørende i Norge opphører etter § 2-2 første ledd eller etter skatteavtale med fremmed stat"⁶¹.

Tidfestingen for når gevinst- og tapsberegningen skal skje er lovfestet i sktl. § 14-26 som har tilsvarende ordlyd. Bestemmelsen ble tilføyd i 2007⁶² og endret i henhold til utviklingen med at hjemmelen omfattet alle selskaper hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 2-2 (1) i 2008. Bestemmelsen gir ingen mulighet til utsettelse av skattebetalingen.

2.3.4 Hva omfattes ikke?

Bestemmelsen avskjærer mot gevinst og tap som ikke ville vært skattepliktig eller fradragberettiget etter alminnelige regler i realisasjonstilfeller. Eksempelvis omfattes ikke gevinst og tap på aksjer som faller innenfor fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38⁶³.

2.4 Annet ledd – unntaket/innsnevring av bestemmelsens omfang

Etter endringen i 2011 skiller utflyttingsregelen mellom flytting til land innenfor og utenfor EØS. Bestemmelsens annet ledd snevrer inn hvilke tilfeller den kan anvendes og viser til at første ledd "bare" kan anvendes i tilfeller som er nærmere angitt⁶⁴. En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at alternativene som oppstilles er uttømmende.

Det oppstilles to ulike alternative vilkår for at slik beskatning inntreer, jf. bruken av "eller". Første mulige alternativ er at et selskap blir "hjemmehørende i stat utenfor EØS". En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at selskapet etter flyttingen får skattemessig bosted i et land som ikke er omfattet av EØS-avtalen.

Annet alternativ er at selskapet "blir hjemmehørende i et lavskatteland, jf. § 10-63, innenfor EØS og selskapet mv. etter utflyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b". Det er på

⁶¹ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 105

⁶² Tilføyd ved lov 14. desember 2007 nr. 107

⁶³ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/utland--utflytting-av-selskap-fra-norge/U-19.001/U-19.004/#1-3-1-generelt>

⁶⁴ Zimmer, "Internasjonal inntektsskatterett" (2017), s. 340

det rene at det er kumulative vilkår, jf. "og". En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at flyttingen må medføre at selskapet blir hjemmehørende i et land innenfor EØS med lave skattesatser og som kan virke gunstig å flytte til. Det vises i bestemmelsen direkte til sktl. § 10-63 som definerer hva et lavskattland er. Av sktl. § 10-63 fremgår det at den alminnelige inntektsskatten i landet selskapet flytter til må utgjøre "*mindre enn to tredjedeler*" av skatten den ville blitt ilagt i Norge. I tillegg at selskapet likevel ikke driver og etablerer seg reelt, jf. sktl. § 10-64 bokstav b. Reglene kommer derfor vanligvis ikke til anvendelse dersom selskapet flytter til et land innenfor EØS.

Like viktig som at bestemmelsen hjemler hvilke tilfeller det skal skje en slik utflyttingsbeskatning, er at den avskjærer tilfellene hvor hjemmelen ikke kommer til anvendelse. Som følger av begrensingene i bruk av bestemmelsen skal det ikke skje utflyttingsbeskatning i tilfellet der et selskap flytter til en annen EØS-stat. I tilfellene der realisasjonsbeskatning ved utflytting av selskap likevel ikke skal skje, jf. annet ledd, kommer uttaksreglene i sktl. § 9-14 til anvendelse. Dette fremkommer direkte av tredje ledd. Slik uttaksbeskatning skal imidlertid bare skje i den utstrekning det faktisk tas eiendeler og forpliktelser ut av norsk beskatningsområde i forbindelse med flyttingen. Dersom de helt eller delvis er tilknyttet et filial av selskapet i Norge vil eiendelene og forpliktelsene likevel ikke være ansett å være tatt ut, uttaksbeskatning vil da ikke skje⁶⁵.

2.5 Tredje ledd – forholdet til sktl. § 9-14

Bestemmelsens tredje ledd er kun en presisjon av at dersom det skjer en "*skattefri utflytting*" av selskapet etter annet ledd, vil sktl. § 9-14 likevel komme til anvendelse på "*eiendeler og forpliktelser*" som flyttes ut. Det er bare en "*skattefri*" utflytting så lenge ikke det er aktuelt med uttaksbeskatning etter § 9-14. Reglene gjelder i utgangspunktet alle typer eiendeler og forpliktelser, både fysiske, finansielle og immaterielle, i tillegg til forpliktelser. Det finnes imidlertid unntak fra dette, som eksempelvis at private fysiske eiendeler faller utenfor, jf. at det må være "*i virksomhet*", jf. sktl. § 9-14 (5).

Dersom noe flyttes ut av Norge til et land det foreligger skatteavtale med og som har kreditmetode, er det likevel ikke tatt ut av norsk beskatningsmyndighet.

⁶⁵ Naas m.fl. "*Norsk internasjonal skatterett*" (2017), s. 234

Av forarbeidene følger det imidlertid at for tilfellet hvor samtlige eiendeler i en virksomhet flyttes ut av norsk beskatningsområde sammen med selskapet, er sktl. § 10-71 som skal gå foran sktl. § 9-14, selv om rettsvirkningen vil være den samme⁶⁶.

Det er omsetningsverdien på utflyttingstidspunktet som legges til grunn som utgangsverdi i gevinstberegningen. Inngangsverdien fastsettes etter ordinære regler. Det gis ikke unntak for gevinst og tap på eiendeler som fortsatt befinner seg i Norge, eksempelvis dersom virksomheten drives videre her som filial etter flyttingen. For disse tilfellene kan det søkes om fritak for beskatning etter sktl. § 11-22⁶⁷.

Dersom det utflyttede selskapets eiendeler, rettigheter og/eller forpliktelser tilordnes en norsk filial av det utflyttede selskapet, skal likvidasjonsbeskatning likevel ikke skje. Det gjelder uavhengig av om lovverket i det andre landet har unntaks- eller kreditmetoden, all den tid kildestaten likevel har beskatningsrett for inntektene. Det stilles i dette tilfellet krav om skattemessig kontinuitet, slik at det faste driftsstedet må videreføre det utflyttede selskapets skattemessige verdier og ervervstidspunkter for eiendeler, rettigheter og forpliktelser. Det er ikke valgadgang for om gjennomgangen skal gjennomføres med skattemessig kontinuitet⁶⁸.

2.6 Fjerde ledd – etterfølgende likvidasjon av utflyttet selskap

Av bestemmelsens fjerde ledd fremgår det at likvidasjon av et selskap som "*tidligere er utflyttet, jf. første ledd, anses ikke som realisasjon*". En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at likvidasjon av selskapet etter norsk selskapsrett etter at flyttingen er gjennomført, ikke skal anses som realisasjon. Dette følger naturlig av at det allerede har skjedd en likvidasjonsbeskatning etter bestemmelsens første ledd da utflyttingen ble gjennomført⁶⁹, og er uavhengig av om det er foretatt en gevinstbeskatning eller ikke. Skattemessige verdier og ervervstidspunkter skal i slike tilfeller videreføres uendret. Dette skal hindre at det skjer dobbeltbeskatning⁷⁰.

Dette gjelder også for en videre flytting til en annen EØS-stat. Skulle det imidlertid være snakk om likvidasjon etter annen stars rett vil det imidlertid medføre en

⁶⁶ www.rechtsdata.no, note 803 tilhørende § 9-14 som viser til Ot.prp. nr. 1 (2008-2009), pkt. 8.5.11, s. 68.

⁶⁷ Hjemmel for skattefritak ved realisasjon som ledd i rasjonalisering av virksomhet, jf. også Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) pkt. 20.3 og Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) pkt. 8.5.11

⁶⁸ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/utland--utflytting-av-selskap-fra-norge/U-19.001/U-19.003/>

⁶⁹ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), s. 242

⁷⁰ Ibid, s. 234

realisasjonsbeskatning. Også dersom det skjer en etterfølgende flytting ut av EØS eller til en EØS-stat som anses å være et lavskatteland og selskapet etter utflyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet der⁷¹.

Dersom det skjer flytting etter bestemmelsens fjerde ledd må det stilles tilfredsstillende sikkerhet dersom det på et senere tidspunkt kan foreligge reell risiko for at et skattekrav ikke kan inndrives. En slik avgjørelse om det foreligger reell risiko avgjøres av Skattedirektoratet med endelig virkning, men avgjørelsen kan gjøres om dersom det på et senere tidspunkt ikke lenger foreligger. Det er verken klageadgang eller adgang til domstolsprøving av denne bestemmelsen⁷².

Skulle det derimot skje en likvidasjon av det utflyttede selskapet etter tilflyttingslandets selskapsrettslige regler, medfører dette realisasjon etter norsk skattelovgivning både for selskaps- og eiernivå⁷³.

2.7 Femte ledd – flytting av selskap hjemmehørende utenfor Norge

I bestemmelsen vises det til at det gjelder "*tilsvarende*" som fjerde ledd. En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at bestemmelsen i utgangspunktet gjelder på samme måte som fjerde ledd. Følgelig at det ved utflytting av selskap fra en annen EØS-stat enn Norge som utgangspunkt ikke skal foretas likvidasjonsbeskatning for eiendeler og forpliktelser som eies og har tilknytning til selskapet som flyttes. Unntaket gjelder kun dersom flyttingen skjer til Norge eller en annen EØS-stat som ikke er et lavskatteland, jf. sktl. § 10-63. For alle andre tilfeller skal det foretas likvidasjonsbeskatning⁷⁴.

Uten denne bestemmelsen ville likvidasjon av et slikt selskap ellers kunne utløse likvidasjonsbeskatning av en filial i Norge⁷⁵. I likhet med bestemmelsens fjerde ledd er også denne ment å skulle forhindre dobbeltbeskatning⁷⁶.

2.8 Følger av "utflytting" etter sktl. § 10-71

En følge av at unntaket om skattefrihet i annet ledd ikke kommer til anvendelse er at alle selskapets eiendeler og forpliktelser anses skattemessig realisert siste dag før

⁷¹ Ibid, s. 242

⁷² Naas m.fl. "*Norsk internasjonal skatterett*" (2017), s. 244

⁷³ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/utland--utflytting-av-selskap-fra-norge/U-19.001/U-19.009/#1-5-2-likvidasjon-etter-utenlandsk-selskapslo>

⁷⁴ <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/utland--utflytting-av-selskap-fra-norge/U-19.001/U-19.009/#1-5-3-likvidasjon-av-selskap-hjemmehorende-i>

⁷⁵ www.retsdata.no Note 1000 tilhørende sktl. § 10-71 (5) (sist revidert 05.01.2015)

⁷⁶ Naas m.fl. "*Norsk internasjonal skatterett*" (2017), s. 234

utflytting fra Norge, jf. sktl. § 14-26. Det vil da måtte skje et gevinst- og tapsoppgjør av alle skatteposisjonene, herunder inntektsføring eller fradragsføring av urealiserte gevinster og tap på selskapets eiendeler og forpliktelser, tilsvarende en faktisk selskapsrettslig oppløsning, på det samme tidspunktet. Både materielle og immaterielle eiendeler er inkludert. Med gevinst og tap på forpliktelser siktes det særlig til valutagevinster og –tap knyttet til forpliktelsen. Skatteplikt må vurderes for hver enkelt eiendel som selskapet eier på utflyttingstidspunktet og vurderes opp mot alminnelige skatteregler. Eksempelvis er ikke gevinst knyttet til aksjer, som omfattes av fritaksmetoden i sktl. § 2-38 og som derfor ikke er skattepliktig ved opphør av norsk skatteplikt, jf. sktl. § 2-38 (6) omfattet⁷⁷.

Utgangsverdien skal settes til eiendelens markedsverdi ved gevinstberegning på utflyttingstidspunktet, jf. § 10-71 (1) siste punktum. Forarbeidene gir ikke noen føring på hvordan dette skal forstås nærmere eller hvilke regler som skal følges. Det legges til grunn at OECDs retningslinjer for internprising og armlengdestandard vil kunne bidra til å avklare uklare tilfeller. Inngangsverdien settes etter vanlige regler i sktl. § 14-61⁷⁸.

Skulle selskapet beholde noe av virksomheten igjen etter flyttingen, eksempelvis i en filial, medfører dette begrenset skatteplikt hit, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav b. Det skal likevel foretas full likvidasjonsbeskatning. Dersom denne fortsatte virksomheten i Norge kvalifiserer til "*fast driftssted*"⁷⁹ vil Norge fremdeles ha rett til å skattlegge inntekten knyttet til virksomheten i Norge både etter internretten og etter skatteavtaleretten, jf. modellavtalen art. 7 og 13, jf. art. 5. Det er derfor ikke påkrevd å gjennomføre en likvidasjonsbeskatning for å sikre det norske skattefundamentet⁸⁰.

Selskapet kan i de tilfeller søke Finansdepartementet om et individuelt skattefritak etter sktl. § 11-22. Forarbeidene taler for at så lenge skatteplikten til Norge opprettholdes ved et fast driftssted, så vil det kunne innvilges⁸¹. Endringene i skattelovens regler for grenseoverskridende fusjon, fisjon og aksjebytte i 2011 medførte imidlertid at det i mange tilfeller er mulig å gjennomføre disse endringene uten at det utløses noen umiddelbar realisasjonsbeskatning.

⁷⁷ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) s. 105 og norsk-internasjonal rett s. 244

⁷⁸ Naas m.fl. "*Norsk internasjonal skatterett*" (2017), s. 244

⁷⁹ Når det foreligger "*fast driftssted*" for et selskap er en meget omfattende problemstilling innen skatteretten som ikke problematiseres ytterligere her av hensyn til oppgavens omfang

⁸⁰ Naas m.fl. "*Norsk internasjonal skatterett*" (2017), s. 244

⁸¹ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008), pkt. 20.3 s. 105

Om innvunnet, men enda ikke skattlagte gevinster som negativ saldo eller positiv gevinst- og tapskonto og tilsvarende tapsposisjoner, er det reglene i sktl. § 14-48 (3) og (4) som kommer til anvendelse. Det skiller mellom om tilfellet der de skjer en fullstendig utflytting og der selskapet fortsatt har begrenset skatteplikt til Norge etter utflyttingen.

3 Sammenligning norsk og dansk (EØS/EU) rett

I likhet med Norge har også Danmark regler om likvidasjonsbeskatning ved utflytting av selskaper. I forarbeidene viser det til at likvidasjonsbeskatning kan inntre i to tilfeller, det første er dersom selskap ikke lenger anses "hjemmehørende" og følgelig ikke lenger er skattepliktig til Danmark, jf. SEL. § 1. Det andre tilfellet er dersom reglene i en dobbeltbeskatningsavtale tilsier at selskapet ikke lenger er "hjemmehørende" i Danmark, jf. SEL. § 5 stk. 7. I disse tilfellene skal aktiva og passiva som ikke lenger er omfattet av dansk skattlegging anses som avhendet på fraflyttingstidspunktet. Det er omsetningsverdien på dette tidspunktet som også settes som salgssum. Tilsvarende gjelder for SE-selskap og SCE-selskap som flytter til et annet EU-land, jf. SEL § 5 stk. 8⁸².

Det skiller i dag mellom at selskapet flyttes og personene bak selskapet flytter ut av landet, tilsvarende de norske reglene⁸³. Videre også om selskapet opphører ved utflyttingen eller om det bare er aktiva som flyttes til et fast driftssted i en annen stat.⁸⁴

I en uttalelse fra den danske skattestyrelsen⁸⁵ ble det av Skatterådet bekreftet at skatteplikt til Danmark opphørte på det tidspunkt flytting av hjemsted og ledelse skjer, og at opphør av skatteplikt medfører at selskapet anses likvidert.

Når det gjelder betaling av "exitskat" gis det "henstand" dersom selskapet flyttes innen EU/EØS, men ikke utenfor, som eksempelvis Storbritannia etter 01.01.2021⁸⁶. Tidligere var det ikke mulig å få en slik utsettelse, men etter at EU-domstolen i sak C-261/11 underkjente de danske reglene for exit-skatt ble reglene i 2013 justert slik at det skulle være i tråd med EU-traktatens bestemmelser om etableringsfrihet⁸⁷.

⁸² Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 8.4.1, s. 48

⁸³ LBK nr. 251 as 22/02/2021 Bekendtgørelse af selskabsskatteloven, SEL § 5

<https://www.retsinformation.dk/eli/lt/2021/251#P5>

⁸⁴ <https://skat.dk/data.aspx?oid=2176215&chk=217592> under avsnittet "Bemærk"

⁸⁵ SKM2013.375.SR lenket til på <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1901041&chk=217592>

⁸⁶ <https://skat.dk/data.aspx?oid=2176215&chk=217592> under "Storbritanniens udtreden af EU den 1.januar.21"

⁸⁷ <https://www.pwc.dk/da/nyt/skat/selskabsskat/assets/exitbeskatning-af-selskaber-nye-regler-om-henstand.pdf>

4 Sktl. § 10-71 forhold til EØS-avtalen, skatteavtaler og andre internasjonale rettskilder

Statenes inntekter kommer i stor grad fra ileggelse og innkreving av skatter og avgifter og er således et nasjonalt anliggende. Men det er også et folkerettslig perspektiv og begrensning da skattleggingen skal foregå i henhold til suverenitetsprinsippet og skje på eget territorium og ovenfor egne borgere. Beskatningen må skje på bakgrunn av tilknytning til statens territorium eller områder hvor staten har suverenitet, men kan begrenses av statens folkerettslige forpliktelser pådratt ved avtaler (traktater) med andre stater⁸⁸.

Spørsmålet om skatteavtaler begrenser statenes mulighet til å innføre denne typen utflyttingsskatter som en finner i sktl. § 10-71 har vært omdiskutert, men EU-direktiv om tiltak mot skatteomgåelse⁸⁹ er basert på at ileggelse av utflyttingsskatt står seg mot skatteavtaler. Dette er også inntatt i protokoll pkt. IV til NSA⁹⁰. Nasjonale skatte- og avgiftsbestemmelser faller ikke inn under EØS-avtalens virkeområde, Norge er derfor ikke folkerettslig bundet. Men EØS-avtalen forpliktet Norge til å sørge for at lovgiving og praktiseringen er i samsvar med de fire friheter i EU-retten, jf. EØS-loven § 2.

Første gang EU-domstolen tok stilling til spørsmålet om utflyttingsskatt for selskaper var domstolens avgjørelse av 29. november 2011 i *National Grid Indus-saken* (C-371/10). Domstolen kom her til at det var på det rene at utflyttingsskatt kunne utgjøre en restriksjon på etableringsretten, men at det kunne rettferdiggjøres dersom det var begrunnet i tvingende allmenne hensyn, noe domstolen kom til at forelå. Dommen anses som den mest sentrale og avklarende på rettsområdet⁹¹.

Tidligere har reglene om utflyttingsskatt blitt forsvart med at de ikke berører internasjonale spørsmål, da skatteplikten utløses før utflytting. Det er imidlertid klart at skatteplikten også avhenger av mange ting som også kan skje etter flyttingen. Det er blitt argumentert med at OECDs modellavtale art. 13 bygger på en forutsetning om at det er hjemstaten som har beskatningsretten, og at en utflyttingsskatt derfor er i direkte strid med denne. Av ordlyden i bestemmelsen fremkommer det imidlertid at det

⁸⁸ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), punkt 1.3, side 61-62

⁸⁹ Rådsdirektiv 2016/1164

⁹⁰ Zimmer, "Internasjonal inntektsskatterett" (2017), s. 339

⁹¹ TOSLO-2015-72850 – UTV-2017-1553, under avsnittet "Er det feil at vedtaket benytter sktl. § 10-71 (...)"

omfatter tilfellet der det skjer en "*alienation*"⁹², noe som ikke er tilfellet ved flytting. Dette kan tale for at det heller er artikkel 21 i modellavtalen som er hjemmelen i slike tilfeller, da det ikke er oppstilt noe særlig vilkår om hvordan inntekten må være innvunnet. Uansett er slik utflyttingskatt innført i en rekke stater, og det synes å ha blitt akseptert i praksis.

I forarbeidene⁹³ kommer det klart frem at selv om EØS-avtalen i utgangspunktet ikke regulerer området for direkte skattlegging, er det slått fast både i EF- og EFTA-domstolens praksis at det faller inn under de fire friheter. Sakene *Avoir Fiscal* (C-270/83, EF-domstolen) og *Fokus* (E-1/04, EFTA-domstolen) trekkes frem som eksempel. Følgelig er EU- og EØS-statene forpliktet til å respektere og overholde de fire frihetene ved innføring av internrettslige regler på området. Det er imidlertid også akseptert i domstolen at det skattemessige territorialprinsippet kan begrunne forskjellsbehandling eller restriksjoner, på bakgrunn av visse allmenne hensyn⁹⁴. Eksempelvis som i *Futura* (C-250/95) hvor det ble trukket frem at "*den enkelte medlemsstat i utgangspunktet har beskatningsretten til inntekter som er opparbeidet i vedkommende stat*"⁹⁵. Senere dommer som *Marks & Spencer* (C-446/03) og *N mod Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo* (C-470/04) støtter opp under at det er et legitimt formål å sikre fordeling av beskatningsretten på denne måten.

Det har også vært saker for EF-domstolen som uttrykkelig har omhandlet utflytting av selskaper og rekkevidden av etableringsfriheten i forbindelse med selskapsetablering i andre medlemsstater. Herunder sak *Daily Mail* (C-81/87) hvor spørsmålet var om et britisk selskap (Daily Mail and General Trust Plc) kunne flytte sitt hovedsete ut av Storbritannia, uten at det medførte at selskapet ikke lenger ble ansett å være en juridisk person eller opphørte etter britisk rett. EF-domstolen la her til grunn at etableringsretten ikke ga selskaper rett til å flytte sete fra en stat og til en annen, uten at det skjedde en oppløsning. Bakgrunnen var at domstolen pekte på at et selskap bare eksisterer i kraft av lovgivingen i stiftelseslandet. Uenighet, ulikheter og manglende harmonisering i lovgivingen mellom statene må avhjelpes gjennom traktater og sekundærlovgiving. Siden det ikke eksisterte måtte det skje en oppløsning i det aktuelle

⁹² "*alienation*" kan oversettes til fremmedgjøring på norsk

⁹³ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 8.3, avsnitt nr. 8.3.1, s. 43

⁹⁴ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap. 8.3.1, s. 44

⁹⁵ *Ibid*

tilfellet⁹⁶. Dette synet ble opprettholdt i domstolens sak *Überseering* (C-208/00). I *Cartesio* (C-210/06) fant EF-domstolen at det ikke kunne legges til grunn at medlemsstatene nøytt en absolutt frihet når det gjaldt å avgjøre om et selskap som flyttet setet ut skulle likvideres eller ikke. "*Nasjonale regler som utgjør en restriksjon i utøvelsen av etableringsretten må kunne rettferdiggjøres i tvingene allmenne hensyn*"⁹⁷.

Eksempelvis nevnes misbruk.

Det er per tid ingen avgjørelser fra EFTA-domstolen som er relatert direkte til Norge for overtrødelse av de fire friheter på skatte- og avgiftsrettens område. Det finnes derimot et begrenset antall saker hvor ESA har innledet formell traktatbruddsprosedyre⁹⁸. Blant disse tilfellene er ESAs åpningsbrev til Norge av 10. mars 2010 relatert til de norske reglene for utflyttings-skatt og forholdet til den frie etableringsretten⁹⁹. Det ble i åpningsbrevet uttalt at utflyttingsreglene, slik de fremsto på det aktuelle tidspunktet, var i strid med EØS-avtalens bestemmelser om fri etableringsrett (art. 31 og 34), samt fri flyt av kapital (art. 40). De omfattende endringene av sktl. § 10-71 i 2011 kom som følger av dette¹⁰⁰.

En av de mest sentrale sakene innen norsk rett er som nevnt *Arcade Drilling*-saken¹⁰¹ hvor Oslo tingrett fremsatte anmodning om en rådgivende uttalelse fra EFTA-domstolen den 11.11.11. Rådgivende uttalelse ble avgitt 03.10.2012. Bakgrunnen var at Skatt vest brukte Finansdepartementets uttalelse¹⁰² til å underbygge likvidasjonsplikt for tilfellene hvor selskapet hadde flyttet ut den sentrale ledelsen av landet, selv om dette ikke var lovfestet. Dersom denne plikten ikke ble overholdt ble det anført å være et alternativt grunnlag for likvidasjonsbeskatning basert på gjennomskjæringsbetraktninger.

EFTA-domstolen fant at både et behov for å opprettholde en balansert fordeling av beskatningsmyndigheten mellom EØS-statene og ønsket om å hindre omgåelse av skattereglene, måtte tilsi at likvidasjonsbeskatning måtte ha legitime mål som var i samsvar med EØS-avtalen i tillegg til at det måtte være begrunnet i tvingene allmenne hensyn og på denne måten være egnet til å sikre oppnåelse¹⁰³.

⁹⁶ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kap 8.3.3, s. 47

⁹⁷ Ibid

⁹⁸ https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fkd/vedlegg/diverse/2012/vedlegg_esa.pdf

⁹⁹ Naas m.fl. "*Norsk internasjonal skatterett*" (2017), s. 113

¹⁰⁰ Ibid, s. 126

¹⁰¹ E-15/11 *Arcade Drilling AS v Staten v/Skatt Vest* (62011EJ0015)

¹⁰² Utv-1998-848

¹⁰³ Naas m.fl. "*Norsk internasjonal skatterett*" (2017), s. 122

En umiddelbar innkreving av skattekravet på tidspunktet for utflytting var ikke forholdsmessig og ble ansett å være i strid mot EØS-avtalens art. 31, da en umiddelbar betaling kunne innebære en betydelig ulempe for selskapets kontantstrøm. En slik ulempe kunne likevel unngås dersom det ble gitt utsettelse med betalingen.

5 Dagsaktuelle problemstillinger - avslutning

Den stadige globaliseringen fører som nevnt til et økende behov for å sikre nasjonalt skattefundament og proveny. Som tidligere er det fremdeles spørsmål om hva som skal til for at en selskap, eller deler av det, anses flyttet, hvilke følger det får for selskapet med tanke på om det utløser skatteplikt og hvordan en kan unngå at rettsregler har for stor inngripen i hvordan en selskapsrettslig velger å organisere seg og om det utgjør restriksjoner. Det er også spørsmål om hva som skjer i etterkant av at et selskap flytter, ved en senere realisasjon. Spørsmålene var sentrale ved innføringen av bestemmelsen i sktl. § 10-71 og er fremdeles sentrale.

Utviklingen har gjort at bestemmelsen har gått fra å være en generell og kategorisk bestemmelse, hvor hovedregelen var at utflytting medførte skattlegging, til at det nå i all hovedsak er flest tilfeller som faller inn under det nyere unntaket i annet ledd¹⁰⁴. Ettersom de norske reglene stort sett medfører at flytting til en annen EØS-stat ikke utløser utflyttingskatt, fremkommer det av forarbeidene¹⁰⁵ at Finansdepartementet mener det er reglene i sktl. § 9-14 som er avgjørende for å sikre det norske skattefundamentet. Utviklingen av sktl. § 11-11 (3) underbygger også at det er § 9-14 som ser ut til å bli den viktigste bestemmelsen fremover¹⁰⁶. Sett med rent lovtekniske øyne kan en samling av mangeartede bestemmelser på dette området, som har mer eller mindre preg av å være ad hoc-bestemmelser, gi inntrykk av at en foretar detaljregulering av de enkelte tilfellene fremfor å se helheten og forholde seg til den¹⁰⁷.

Det er en sentral problemstilling at en i større grad ønsker å gjøre en rettferdig fordeling av skatteprovenyet, samtidig som alle stater (kildestat, hjemstat, markedsstat) skal få skattlegge riktig og uten at det skjer en dobbeltbeskatning for skattesubjektet. Det er stadig fokus på å snevre inn muligheten for å omgå beskatning og å hindre at selskaper

¹⁰⁴ Zimmer, "Internasjonal inntektsskatterett" (2017), s. 340

¹⁰⁵ Prop. 112 L (2011-2012) pkt. 2.3.3

¹⁰⁶ Folkvord, m.fl. "Norsk bedriftsskatterett" (2021), s. 980

¹⁰⁷ Ibid, s. 981-982

utnytter ulikhetene som finnes med eksempelvis lavere skattesatser og mindre grad av innsyn og kontroll som finnes i enkelte stater. Det er innført en rekke tiltak og en rekke ordninger for å sikre dette, blant annet BEPS (*Base erosion and profit shifting*¹⁰⁸). Det er flere større ting som skjer på området, blant annet BEPS (pilar 1 og 2), samt globalskatteplikt for de store selskapene (GloBE) i BEPS 2.0 som medfører at hvor et selskap er "hjemmehørende"¹⁰⁹ har mindre å si enn tidligere. Det er sentrale tema innen utviklingen av fordelingen av skatteprovenyet og ivaretagelse av statenes skattleggingsmuligheter som det av hensyn til oppgavens omfang ikke utdypes.

Kort oppsummert er BEPS et prosjekt for å forhindre at multinasjonale selskaper på en planlagt måte og gjennomføring skal være i stand til å utnytte at skatteregler er ulikt utformet og har ulike former for hull og misforhold i ulike land. Det er på OECDs nettsider anslått at BEPS koster statene en plass mellom USD 100 – 240 billioner i tapte inntekter årlig. Hva som gjøres innen BEPS og hvordan dette gjøres, herunder implementeringen av det multilaterale instrumentet MLI, BEPS minimumsstandarder og land-for-land rapportering (CFC) er et meget omfattende og spennende tema som er kommet langt på vei, men som en også vil måtte ha tålmodighet med. Det er fremdeles mange land som får alt på plass¹¹⁰.

Avslutningsvis er det et viktig hensyn å hindre dobbeltbeskatning ved utflytting. Det krever mulighet for å finne frem klare skjæringspunkter for når det foreligger skatteplikt og når det skjer en overgang. Særlig med tanke på hva som er utløsende, unntak og følger. En slik forutberegnelighet for selskapene er grunnleggende i systemet og for at det skal fungere, særlig da skattesystemet i Norge er lagt opp til selvdeklarerer og at selskapene selv har mye av ansvaret for at regler følges og at riktige opplysninger innrapporteres til riktig tid. Utflyttingsskatten regulerer tilfeller som omfattes av den interne retten, EU- EØS-forpliktelser og skatteavtaler, utviklingen som skjer er derfor ikke bare avhengig av interne forhold, men også hva som skjer eksternt. Det kan se ut som om hovedregelen i sktl. § 10-71, på bakgrunn av at den internasjonale utviklingen har påvirket den nasjonale utviklingen, nå er en hovedregel om unntak for skatteplikt ved utflytting og at det heller er blitt sktl. § 9-14 som sikrer og ivaretar det norske skatteprovenyet ved flytting av selskaper (eller deler av selskap) over landegrensene.

¹⁰⁸ <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

¹⁰⁹ Og har permanent establishment (PE)

¹¹⁰ <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

6 Referanseliste

6.1 Norske lover

- 1985 Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (*Selskapsloven*) av 21. juni 1985, nr. 83 (LOV-1985-06-21-83)
- 1992 Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (*EØS-loven*) av 27. november 1992 nr. 109 (samt EØS-avtalen av 2. mai 1992) (LOV-1992-11-27-109)
- 1994 Lov om sjøfart (*Sjøloven*) av 24. juni 1994, nr. 39 (LOV-1994-06-24-39)
- 1997 Lov om aksjeselskaper (*Aksjeloven, asl.*) av 13. juni 1997 nr. 44 (LOV-1997-06-13-44)
- 1997 Lov om allmennaksjeloven (*Allmennaksjeloven, asal.*) av 13. juni 1997, nr. 45 (LOV-1997-06-13-45)
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (*Skatteloven, sktl.*) av 26. mars 1999, nr. 14 (LOV-1999-03-26-14)
- 2007 Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (*skatteloven*) av 12. desember 2007, nr. 107 (LOV-2007-12-14-107)
- 2008 Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (*skatteloven*) av 12. desember 2008, nr. 99 (LOV-2008-12-12-99)

6.2 Andre lover

- 2021 Selskabsskatteloven av 22. februar 2021, nr. 251

6.3 Forarbeider

- Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) *Oppfølging av skattereformen 1992*
- Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) *Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer*
- Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) *Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer*
- Prop. 78 L (2010-2011) *Endringer i skatteloven (skattefrie omorganisering mv.)*
- Prop. 112 L (2011-2012) *Endringer i skatte- avgifts- og tollovgivningen*

6.4 Rettspraksis

- Rt-1937-443 (*Panama-saken*)

6.4.1 Underrettspraksis

- TOSLO-2010-181739 – UTV-2014-912
- TOSLO-2015-72850 – UTV-2017-1553
- Oslo tingrett, saksnr. 10-147861 TVI-OTIR/01 (*Arcade Drilling*)

6.5 Lovkommentarer

- www.rechtsdata.no

6.6 Internasjonale rettskilder

6.6.1 Rettspraksis fra internasjonale domstoler

- C-270/83 *Avoir Fiscal* (EF-domstolen)
- C-81/87 *Daily Mail* (EF-domstolen)
- C-250/95 *Futura and Singer*
- C-208/00 *Überseering* (EF-domstolen)
- C-446/03 *Marks & Spencer*
- E-1/04 *Fokus* (EFTA-domstolen)
- C-470/04 *N mod Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*
- C-210/06 *Cartesio* (EF-domstolen)
- C-371/10 *National Grid Indus* (EU-domstolen)
- C-261/11 *Europa-Kommisjonen mod Kongeriget Danmark* (EU-domstolen)
- E-15/11 *Arcade Drilling AS v Staten v/Skatt Vest* (EFTA-domstolen)

6.6.2 Traktat

- OECDs mønsteravtale pr. 21. november 2017:
https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1

6.7 Forvaltningspraksis

6.7.1 Justisdepartementet

- Lovavdelingens uttalelse av 1. juni 1998 (JDLOV-1997-11163)

6.7.2 Finansdepartementets uttalelser

- Finansdepartementets brev av 13. juni 1996 (se Utv-2014-912, pkt. 4.2)
- Finansdepartementets brev av 7. mai 1998 (Utv. 1998 s. 848)
- Finansdepartementets brev av 8. september 2005 (Utv. 2006 s. 485)

6.7.3 Skattedirektoratets uttalelser

- Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse 37/06: *Spørsmål om skattemessige konsekvenser ved omdanning av allmennaksjeselskap til SE-selskap og flytting av SE-selskap ut av Norge* (BFU-2006-37)

6.7.4 Skatte-ABC 2021:

- Lavskatteland – Hva er et lavskatteland:
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/utland--norsk-kontrollert-utenlandsk-selskap-nokus/U-16.002/U-16.003/>
- Nærmere om utflytting til annen EØS-stat:
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/utland--utflytting-av-selskap-fra-norge/U-19.001/U-19.003/>
- Gjennomføring av beskatning ved utflytting – generelt:
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/utland--utflytting-av-selskap-fra-norge/U-19.001/U-19.004/#1-3-1-generelt>
- Likvidasjon av selskap mv. som tidligere er utflyttet:
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/utland--utflytting-av-selskap-fra-norge/U-19.001/U-19.009/>

6.7.5 Internasjonal forvaltningspraksis

- Danske skattestyrelsen:
[SKM2013.375.SR](https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/utland--utflytting-av-selskap-fra-norge/U-19.001/U-19.009/)

6.8 Litteratur

6.8.1 Bøker

- Naas, Kristiansen Backer-Grøndahl, Holden og Rynning, "*Norsk internasjonal skatterett*" (Juridika 2017) 2. utgave
- Zimmer (red.), i samarbeid med Advokatfirmaet BAHN AS, "*Bedrift, selskap og skatt – Skattlegging av næringsdrivende, selskap og eiere*" (Universitetsforlaget 2019), 7. utgave
- Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad, "*Norsk Bedriftskatterett*" (Gyldendal 2021) 11. utgave
- Skatteetaten, "*Skatte-ABC 2021*" sist oppdatert 04.06.2021
(<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/>)
- Zimmer, "*Lærebok i skatterett*" (Juridika 2018) 8. utgave

6.8.2 Publiserte fagartikler

6.8.3 Lenker til nettsider

- <https://www.pwc.dk/da/nyt/skat/selskabsskat/assets/exitbeskatning-af-selskaber-nye-regler-om-henstand.pdf> (hentet 05.12.2021)
- <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> (hentet 07.12.2021)
- https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fkd/vedlegg/diverse/2012/vedlegg_ea.pdf (hentet 07.12.2021)