



Handelshøyskolen BI

GRA 19703 Master Thesis

Final Thesis Master of Science ~~W~~ 100%

Predefinert informasjon

Startdato: 08-01-2024 09:00 CET
Sluttdato: 01-07-2024 12:00 CEST
Eksamensform: T
Termin: 202410
Vurderingsform: Norsk 6-trinns skala (A-F)
Flowkode: 202410||11436||IN00||W||T
External assessor: External assessor 1
Internal assessor: Internal assessor 1

Deltaker

Navn: Ellen Blichfeldt Dahl

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Formuesskatt på kapitalbeholdning og exit-skatten ved utflytting av en personlig skattyter
Navn på veileder *:	Yvette Lind

**Inneholder besvarelsen
konfidensielt
materiale?:** Nei

**Kan besvarelsen
offentliggjøres?:** Ja

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)

Gruppenummer: 98

Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Formuesskatt på kapitalbeholdning og exit-skatten ved utflytting av en personlig skattyter

Masteroppgave ved Handelshøyskolen BI avd. Oslo

Veileder: Yvette Lind

Innleveringsdato: 20. juni 2024

Eksamenskode og navn:

GRA 19703 – Masteroppgave i forretningsjus og økonomi

Studieprogram:

Master i forretningsjus og økonomi (MSc).

Sammendrag

Masteroppgavens tematikk er formuesskatten på kapitalbeholdning til Norge, og exit-skattekrav ved utflytting av en personlig skattyter. Gjennom regelverket kommer det klart frem hvor omfattende formuesskatten på kapitalbeholdning, og den totale eierbeskatningen er for personlige skattytere til Norge. Slik det er lagt frem i masteroppgaven, er skattleggingen en tydelig rettslige årsak til at flere formuende personer velger å flytte til land med klart bedre skattevilkår. Med bakgrunn i denne kunnskapen er det sett på regelverket knyttet til opphør av skatteplikten til landet, og rettslige følger av å flytte til et annet land som en tidligere skattepliktig til Norge.

I denne oppgave vil jeg mer konkret beskrive og analysere formuesskatten på kapitalbeholdning etter norsk internrett, og redegjøre for det rettslige grunnlaget knyttet til å unngå en norsk beskatning ved utflytting.

I masteroppgaven foreligger det interessante funn. Dette omfatter blant annet at en personlig skattyter må oppfylle en rekke vilkår ved utflytting, for å rettslig sett unnsnippe en skattepliktig av inntekt og formue til Norge. Slikt vil være en omfattende prosess, og fordrer at personlig skattyter gjør opphør av sin tilknytning til landet. Videre, kommer det klart frem gjennom drøftelsen at en personlig skattyter med formuesverdier, i de fleste tilfeller, ikke helt kan fjerne seg fra skattlegging til Norge. Dette av den grunn at det foreligger begrensninger med både kildeskatt og exit-skattekrav til staten ved en utflytting. Selv om exit-skattelegging blir sett på som en rettslig konsekvens ved en utflytting fra Norge, vil en fordel med regelverket være at skattytere kan utsette innbetalingen av skattekravet. Etter gjeldende regler vil utsettelsen gjelde frem til en realisasjon av den skattepliktiges aksjer er gjennomført. Med et nytt høringsnotat fra Finansdepartementet er det fremmet et ønske om å sette en maks grense for antall år som denne betalingsutsettelsen skal gjelde for. Det er gjennom denne masteroppgaven – etter gjeldende EU-rett, blitt konkludert med at lovendringsforslaget ikke helt er i tråd med EU-retten. Slikt tyder på at lovforslaget nok ikke fremover vil bli vedtatt som gjeldende norsk internrett.

Innholdsfortegnelse

Sammendrag	2
Innholdsfortegnelse	3
1. Innledning	5
1.1 <i>Tematikk</i>	5
1.2 <i>Hovedproblemstilling</i>	5
1.3 <i>Avgrensning</i>	6
1.4 <i>Aktualitet og formål knyttet til tema</i>	6
2. Rettslig metode og materiale	12
3. Formuesskatt på kapitalbeholdning.....	16
3.1 <i>BFU-casens innhold og rettslig grunnlag for saken</i>	16
3.2 <i>Skatt på kapitalbeholdning for personlig skattyter</i>	18
3.2.1 <i>Om det overordnede temaet formuesskatt</i>	18
3.2.2 <i>Eierbeskatning og kapitalbeskatning</i>	19
3.2.3 <i>Definisjon av formue og det rettslige grunnlaget for formuesskatt</i>	20
3.2.4 <i>Verdsettelsesrabatten</i>	22
3.2.5 <i>Aksjonærmodellen for aksjonærer i selskaper</i>	23
3.2.5.1 <i>Definisjon av utbytte og utbytteskatt</i>	23
3.2.5.2 <i>Skattefradrag etter aksjonærmodellen</i>	24
4. Skatteplikt etter bosted og vilkår for utflytting	26
4.1. <i>Rettslig grunnlag knyttet til å unngå norsk formuesskatt ved utflytting</i>	26
4.1.1 <i>Krav om bosted og skattemessig emigrasjon</i>	26
4.1.2 <i>Forutsetning om fast opphold i utlandet</i>	26
4.1.3 <i>Disponere bolig og nærstående-begrepet</i>	28
4.1.4 <i>Videre på vilkåret om fast opphold i utlandet</i>	29
4.2 <i>Det skattemessige kildeprinsippet ved utflytting</i>	31
4.2.1 <i>Kildeprinsippet etter internretten</i>	31
4.2.2 <i>Kildeprinsippet i OECDs mønsteravtale – regulering av formuesskatt</i>	33
4.3 <i>BFU-caset – rettslig informasjon om aksjebytte mellom selskaper</i>	36
4.3.1 <i>Skattefritt aksjebytte mellom selskaper</i>	36
4.3.2 <i>Rettslige problemstillinger i forhåndsuttalelsen</i>	38
5. Exit-skatten ved utflytting.....	41
5.1 <i>Exit-skattekrav</i>	42
5.1.1 <i>Virkningen av skattemessig opphør fra Norge etter skatteavtale</i>	42
5.1.2 <i>Betalingsutsettelse av exit-skattekravet</i>	43
5.1.3 <i>Tidligere opphevelse av regler om exit-skatt</i>	45
5.2 <i>BFUen - konkret om betalingsutsettelse av exit-skatt ved aksjebytte</i>	46
5.2.1 <i>Lovgivning i saken</i>	46

5.2.2 Konklusjon i den bindende forhåndsuttalelsen.....	51
6. Lovendringsforslag og EU-retten.....	52
6.1 Høringsnotat om endring av exit-skatteregler.....	52
6.1.1 Innhold i Finansdepartementets høringsnotat	52
6.1.1.1 Lovendringsforslagets påvirkning på BFU-caset.....	56
6.1.2 EU-retten om exit-skattlegging av personlig skattyter.....	57
6.1.3 Finansdepartementet –påleggelse av renter på betalingsutsettelse.....	60
6.1.4 Ny rettsavgjørelse fra tysk domstol per januar 2024	61
6.1.5 Om betalingsalternativene er i tråd med gjeldende EU-rett.....	63
6.1.6 Forskningsartikkel om etableringsfrihet og diskrimineringsforbudet.....	66
6.2: Endelig konklusjon på om lovforslaget er i tråd med EU-retten	67
7. Oppsummering og samlet konklusjon på hovedproblemstillingen	68
8. Referanseliste	70

1. Innledning

1.1 Tematikk

Masteroppgavens tema er formuesskatt på kapitalbeholdning og exit-skatten ved utflytting av en personlig skattyter. En klar definisjon av de nevnte begrepene vil foreligge videre i masteroppgaven. Med formuesskatt på kapitalbeholdning vil den norske stat pålegge skatt på en privatpersons formue, når vedkommende er skattepliktig til landet. Med en høy skattlegging av formue og den totale eierbeskatningen, har det tydelig de siste årene blitt en trend om at formuende personer velger å flytte fra Norge for å unngå den norske formuesskatten. Denne realiteten har kommet tydelig frem i norske medier, og dette er et svært dagsaktuelt politisk område.

1.2 Hovedproblemstilling

I denne oppgaven vil jeg:

Beskrive og analysere formuesskatten på kapitalbeholdning etter norsk internrett, og redegjøre for det rettslige grunnlaget knyttet til å unngå norsk beskatning ved en utflytting. Med dette vil rettslige konsekvenser som kildeskatt og exit-skatten forklares, for å få oversikt over den totale skattleggingen av en personlig skattyter ved en utflytning fra Norge.

For å besvare hovedproblemstillingen, vil det nærmere bli sett på ulike rettslige området av temaet. De følgende del-problemstillingene vil samlet besvare hovedproblemstillingen.

6. Presentere caset i den bindende forhåndsuttalelsen fra Skattedirektoratet (BFU 6/2023)¹, og det rettslige grunnlaget i denne saken. Deretter beskrive og analysere regelverket knyttet til formuesskatten på kapitalbeholdning etter norsk internrett.
6. Beskrive det rettslige grunnlaget i skatteloven knyttet til å unngå norsk beskatning av formue ved utflytting. Informasjon om skatteavtaler vil med

¹ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

dette bli lagt frem. I denne sammenheng vil rettslige begrensninger knyttet til pålegging av kildeskatt bli beskrevet. Videre, vil rettslig informasjon om skattefrie aksjebytter fra den bindende forhåndsuttalelsen bli lagt frem

6. Gjøre rede for reguleringer av exit-skattleggingen, som blir et faktum ved utflytting. Deretter beskrive en fremgangsmåte gjennom BFU-caset om rettslige krav til betalingsutsettelse av exit-skatten etter et gjennomført aksjebytte, ved og generelt med bestemmelser i skatteloven.

6. Legge frem innholdet i et høringsnotat fra Finansdepartementet om endringer av exit-skatteregler. Deretter vurdere og besvare spørsmålet om hvordan endringene om betalingsutsettelse i høringsnotatet skal anvendes på fremgangsmåten presentert i BFUen, og generelt i en utflyttingssituasjon. Med bakgrunn i høringsnotatet, følger en forklaring av EU-domstolens praksis med regulering av exit-skatten. Avslutningsvis foreligger det en vurdering av om lovendringsforslaget er i tråd med EU-retten, også sett i forhold til kravet om fri bevegelse av kapital og etter diskrimineringsforbudet.

1.3 Avgrensning

I denne sammenheng må det bemerkes at formuesskatt på kapitalbeholdning klart er et stort og omfattende tema. Innholdet i masteroppgaven omfatter kun regelverket knyttet til skattlegging av personlig skattyter til Norge.

Masteroppgaven vil av den grunn kun omhandle de spesifikke utfordringene etter rettsreglene, med utflytninger knyttet til skattelegging av formue, og skattekrav som blir gjeldende for den enkelte skattyter i slike situasjoner.

1.4 Aktualitet og formål knyttet til tema

I masteroppgaven vil en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet² som et case, bli anvendt. Gjennom masteroppgaven vil denne forhåndsuttalelsen bli referert til som BFUen eller BFU-caset. Ved å legge frem regelverket knyttet til denne saken, i tillegg til annen relevant lovgivning og informasjon, vil masteroppgavens hovedproblemstilling besvares godt. Denne BFUen omhandler

² Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

en situasjon der en personlig skattyter både ønsker å flytte fra Norge på et personlig plan, og med sitt privateide selskap. Forhåndsuttalelsen inneholder av den grunn temaene aksjebytte mellom selskaper, og rettsreglene om exit-skatt³. Denne bindende forhåndsuttalelsen vil virke som en rødt tråd gjennom hele oppgaven, da den inneholder rettslig relevante områder knyttet til masteroppgavens hovedproblemstilling.

Anvendelsen av BFUen vil ikke direkte være knyttet kun til beskatning av formuende tilflyttere til Sveits, men virke som en generell fremgangsmåte ved utflytting fra Norge. Tilfellet gjelder dermed som et generelt eksempel i slike situasjoner. Regelverkstolkningen i BFUen blir anvendt i masteroppgaven da den klart er knyttet til oppgavens tematikk.

Slik problemstilling knyttet til utfordringer med det norske formuesskattesystemet er et svært aktuelt tema i den norske skattepolitikken. Av den grunn foreligger det med masteroppgaven et ønske om å klart legge frem og redegjøre for skattesystemet. Dette for å få et innblikk i konkret hva det er med det norske formuesskattesystemet, som gjør at noen personer velger å flytte fra landet. I denne sammenheng vil det være relevant å se på de konkrete konsekvensene som har kommet med utviklingen av formuesskatten, for det norske samfunnet generelt og for skattesystemet. Det er tydelig at en høy beskatningen av formue fører til en svekket risikotaking blant norske investorer, og det påvirker den norske økonomien på en negativ måte⁴. Dette av den grunn at høye skattekrav naturlig nok fører til lavere investeringsevne. Denne og følgende informasjon følger av et innlegg skrevet på nettsiden referert til i fotnoten, og anses som en god analyse å anvende i denne sammenheng⁵. En annen konsekvens knyttet til det totale bilde av formuesskatten er at det fører og har ført til et høyt nedslag av aksjeandeler for investeringer i norske selskaper. Skatten bidrar dermed til en «reduisert norsk kapitaltilgang, spesielt for små og mellomstore bedrifter og oppstartsbedrifter, og dermed til å svekke veksts- og omstillingsevnen til» den

³ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

⁴ Fasting (2023).

⁵ Fasting (2023).

norske økonomien⁶. Dette viser tydelig at formuesskatten omfatter og har ringvirkninger på mange områder av den norske økonomien.

Før redegjørelsen av hovedproblemstillingen skal det bli lagt frem informasjon knyttet til årsaker som ligger til grunn ved et valg om å flytte til utlandet. Dette for å forstå hvilken innvirkning formuesskattesystemet faktisk har på norske bedrifter og selskapseiere. Masterutredningen fra NHH 2023, med tittelen «*Har Norge et utflyttingsproblem?*»⁷, blir benyttet og anvendt i denne sammenheng. I den nevnte masterutredningen ble det gjennom en analyse av på motiver og årsaker generelt til at det gjennomføres utflyttinger av formuende fra Norge. Denne masterutredningen er skrevet av daværende studenter på NHH, Balder Belsvik og Erlend Ramberg, i 2023. Masterutredningen er ikke offentlig tilgjengelig på internett, og jeg har fått tilgang til den ved å ta kontakt på e-post med Erlend Ramberg. Dette er personlig kommunikasjon med en av de to forfatterne, og blir i denne masteroppgaven referert til som slikt. Det henvises direkte – dog er teksten skrevet om - til innhold benyttet fra masterutredningen. Slikt er referert til i fotnotene.

For å presisere, betegnes masterutredningen fra NHH her som “masterutredningen”, mens masteroppgaven som leses her er “denne masteroppgaven”. I masterutredningen fra NHH kommer det en konkret analyse av formuende personers utflytting fra Norge til blant annet land som Sveits. En slik utflytting er enkelt forklart begrunnet i en mer gunstig beskatning av formue i ett annet land enn Norge⁸. Informasjonen og drøftelsen i denne masteroppgaven er i hovedsak skrevet basert på analysedelen i masterutredningen fra NHH⁹. Fra masterutredningen vil det i denne masteroppgaven bli satt et fokus på forfatterens funn, samt at det vil foreligge egne kommentarer til analysen i tillegg til drøftelser fra masterutredningen. Av dette vil det foreligge en samlet konklusjon på motiver og årsaker til skatteutflytningen av slike personer.

⁶ Fasting (2023).

⁷ Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023.

⁸ Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s 34.

⁹ Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s. 36-50.

I masterutredningen ble det gjennomført og presentert en studie av trenden med at en rekke formuende personer har valgt å flytte ut fra Norge. Denne analysen tar for seg årene 2011-2022, og omhandler i hovedsak motiver for slik utflytting, samt de virkningene som trenden har hatt på investeringer generelt i norske selskaper¹⁰. I masterutredningens analysedel foreligger det innsamlet data gjennom både kvalitative spørreundersøkelser og med dybdeintervjuer. Respondentene i studien er formuende nordmenn som er bosatt i Norge, formuende nordmenn som har flyttet ut fra landet samt norske ulike skatteadvokater og finansrådgivere¹¹. Dette er representativt utvalg, og et godt grunnlag for informasjonen som er anvendt og drøftet i denne masteroppgaven.

I masterutredningen fra NHH sin undersøkelse ble respondentene bedt om å legge frem de mest sentrale motivene som lå bak beslutningen om å gjennomføre en utflytting¹². I denne masteroppgaven blir tre av motivene forklart, da de er mest relevant til tematikken. Dette inkluderer eierbeskatningen, en usikkerhet om fremtidige skattebelastninger samt hensynet til bedriften og dens investeringer fremover i tid¹³. Det poengteres tydelig i masterutredningen at den samlede eierbeskatning er en hovedgrunn og en svært sentral årsak til at formuende fra Norge velger å flytte ut av landet¹⁴. Selve kostnaden som eierbeskatningen er, fører til at norske bedriftseiere og personlig skattytere har fått en svekket konkurransekraft internasjonalt, sett mot utenlandske eiere i Norge og generelt fra andre land. En slik eierbeskatning vanskeliggjør konkurranse for norske eiere mot utenlandske eiere, da utenlandske investorer ikke blir omfattet av den samme skattlegging i Norge¹⁵. Regelverket fører til at alle investorer i norske selskaper ikke har det samme skattemessige grunnlaget. Videre er en konsekvens av den norske eierbeskatningen at den bidrar til å tappe kapital i selskaper¹⁶. Slik det

¹⁰ Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s. 3.

¹¹ Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s. 3.

¹² Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s. 40.

¹³ Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s. 40.

¹⁴ Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s. 41.

¹⁵ Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s. 42.

¹⁶ Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s. 41.

kommer frem i analysen fører eierbeskatningen generelt sett til stor usikkerhet knyttet til virksomheters økonomi, og skaper utfordringer med planlegging og gjennomføring av slik verdiskapning¹⁷.

Et annet aspekt knyttet til eierbeskatning er at formuesskatten til selskapets personlige skattytere må betales helt uavhengig av selskapets likviditet, og det regnskapsmessige resultatet¹⁸. Dette totalt uavhengig av om selskapet har gått med overskudd eller underskudd i det aktuelle året¹⁹. Slikt er blitt sett på som en stor og avgjørende årsak til utflytting for flertallet av analysens respondenter. Situasjonen for personlige skattytere, som har en aksjeandel i et selskap, er ofte slik at de må se seg nødt til å ta ut et utbytte av virksomheten for å kunne dekke sin egen formueskatt. På den måten tapper aksjeeiere selskapet for kapital, noe som ikke er ønskelig - og det i hvertfall ikke på lang sikt. Dersom selskapet går med overskudd vil det være rimelig å anta at midlene er ønskelig å bruke på investeringer som kan skape vekst i selskaper, fremfor å gjøre utbytter til aksjonærer. Det ses derfor på som synd og negativt utifra respondentenes svar i analysen at beskatning av formue til staten ødelegger for at den kapitalen som er i virksomheten, heller kunne blitt brukt som et godt potensiale for vekst. Slik eierbeskatning bidrar med dette til begrensninger av selskapets vekst²⁰.

Den foregående informasjonen knyttes videre til det neste motivet om avgjørelser av utflytting i sammenheng med hensyn til virksomhetens investeringer. Dette sett i et fremtidsrettet perspektiv. Noen av intervjuobjektene i analysen peker på at selskapseiere og aksjonærer oppfattes som selvsentrerte ved et valg om å bli boende og med det skattepliktige til Norge. Dette av den grunn at utbytter til aksjonærene tapper den totale likviditeten til selskapet. Fra et selskap sitt ståsted vil det klart være mer lønnsomt å bruke slike midler til reinvesteringer i virksomheten²¹. For flere selskapseiere er det klart at en slik utflytting

¹⁷Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s. 41.

¹⁸Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s. 42.

¹⁹ Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s. 43.

²⁰Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s. 41.

²¹ Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s. 47.

gjennomføres av hensyn til selskapet, fordi det vil gagne selskapet investeringsevner at formuende aksjonærer flytter ut. Et annet viktig moment knyttet til at flere formuende velger å flytte ut av Norge er dette med en konstant usikkerhet om fremtidig skattebelastning²². Respondentene i undersøkelsen viser til at det for eiere av bedrifter er vanskelig å planlegge for større skattebelastninger i fremtiden. Slikt skaper en uforutsigbarhet i driften av selskaper²³. Det vil fremover for bedriftseiere være mye usikkerhet knyttet til om det kan bli en høyere skattebelastning i fremtiden. Dette er basert på de endringene som den nåværende regjeringen innførte, og en usikkerhet knyttet til regelverket ved en potensielt endret fremtidig regjering de neste årene.

Videre, blir det lagt frem en oppsummering av informasjonen i innledningen, knyttet til de fra analysen i masterutredningen. En høyere formuesskatt kombinert med lavere verdsettelsesrabatt, og økt utbytteskatt som en forutsetning kun for å betjene selve formuesskatten - er og vil fremover bli en for omfattende skatt å håndtere for en rekke av formuende personer i Norge. Med bakgrunn i skattesystemet blir det med dette lagt til grunn at utviklingen klart fører til en videre trend med at flere ønsker å flytte fra Norge. Basert på analysen fra masterutredningen og vurdering av funnene i denne masteroppgaven, er det tydelig at Norge har et problem med skattemessig utflytting av personlige skattytere. Det er tydelig at slik utflytting fører til lavere kapital i selskaper, og et tap av kunnskapsrike personer med kompetanse innenfor investeringer²⁴. Slikt kan føre til at nordmenn som har flyttet ut av landet heller velger å investere i utenlandske selskaper, da ansvarsfølelsen for å investere i Norge kan falle bort²⁵. Et slikt skattemessig utgangspunkt er ikke ønskelig for velferdssystemet i Norge, og vil, i hvertfall, på lang sikt være lite lønnsomt for landet. Utviklingen kan med dette ha store fremtidige konsekvenser for samfunnet og det norske skattesystem, da skatteinntekter går tapt.

²²Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s. 45.

²³ Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s. 45.

²⁴ Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s. 60.

²⁵ Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023. Informasjonen står på s. 60.

2. Rettslig metode og materiale

Før oppgavens videre deler vil den rettslige bakgrunnen for masteroppgavens tematikk bli forklart. Hovedproblemstillingens del-spørsmål er en juridisk etterforskning, der det vil bli anvendt en juridisk metode for å fastsette gjeldende rett, ved å benytte juridiske kilder. I masteroppgaven anvendes Skatteloven (videre referert til med sktl.)²⁶ - med rettskilder som blant annet forarbeider til loven, juridisk litteratur, skatteavtaler, veiledende dokumenter og andre former for rettskilder. Masteroppgaven omfatter i tillegg internasjonal rett, mer presist EU-retten. Det å anvende norsk rett, skatteavtalerett og domstolspraksis innen EU i denne sammenheng med formuesskatt på kapitalbeholdning og exit-skattelegging, bidrar til kompleksitet og dybde i masteroppgaven.

Internasjonale skatteavtaler som skal motvirke dobbeltbeskatning av en personlig skattyter i to land, er en del av den internasjonale folkeretten. I et slikt internasjonalt rettssystem som folkeretten er, foreligger det regelverk knyttet til forholdet mellom stater²⁷. Folkeretten bygger på det dualistiske prinsipp, som er et begrep anvendt «for å beskrive forholdet mellom norsk rett og folkeretten», på lik linje som et annet lands interne rett²⁸. Etter slikt prinsipp skal ikke traktater være en del av den norske internretten, da den nasjonale retten ikke direkte skal være skapt med bakgrunn i folkeretten²⁹. En traktat i denne sammenheng er for eksempel en skatteavtale. Slik Zimmer beskriver prinsippet, i en publisert lærebok, vil det bety at en traktat ikke skal være bindende for norske myndigheter eller for norsk domstol i rettsavgjørelser³⁰. Imidlertid, og sett uavhengig fra dette er det ønskelig for staten Norge å inngå slike skatteavtaler med andre land, for å kunne unngå en dobbeltbeskatning av personlige skattytere. I 1949 ble det vedtatt at Dobbeltbeskatningsavtaleloven skulle bli en del av den norske internretten. Loven skal regulere anvendelsen av skatteavtaler (overenskomst) mellom Norge og andre land. Lovens fulle navn er; Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv.

³¹.

²⁶ Skatteloven § 1-1.

²⁷ FN-sambandet (2022).

²⁸ Helmersen (2023) s. 98.

²⁹ Skodvin (2024).

³⁰ Zimmer (1992) s. 51.

³¹ Dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1.

Etter Dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1 er det slik at «Under forbehold av gjensidighet kan Kongen med Stortingets samtykke ved overenskomst med fremmed stats regjering

1. med omsyn til offentlige skatter og avgifter fastsette regler for deling av skattefundamentene og herunder innrømme slik lemping i beskatningen at dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås».

Forutsetningen i den nevnte bestemmelsen er at skatteavtaler som er inngått etter at denne loven trådte i kraft, automatisk blir inkorporert i norsk rett uten at det må komme et lovvedtak for hver enkelt innføring av skatteavtaler. Sagt på en annen måte blir slike skatteavtaler som er inngått med Norge etter at denne loven ble til i 1949, en del av den norske internretten³². Dette medfører at skatteavtaler som Norge har inngått med andre land, med hjemmel i Dobbeltbeskatningsavtaleloven, «er del av intern norsk rett med trinnhøyde (minst) som formell lov», jf. Zimmers lærebok³³. Med slik skatteavtale kan personlige skattytere til Norge, bosette seg i andre land med annen beskatning og med det unngå, i hvertfall til en viss grad, en skatteplikt til Norge.

Med informasjon om skatteavtaler i masteroppgaven, vil OECDs mønsteravtale bli anvendt³⁴. Den mellomstatlige organisasjonen OECD har i et eget dokument kommet med kommentarer til hvordan mønsteravtalen skal tolkes mellom landene det gjelder for³⁵. Grunnet irrelevans til temaet vil ikke kommentarene anvendes. Ifølge OECDs hjemmeside, hvor teksten her er oversatt fra engelsk til norsk, arbeider organisasjonen med å fastsette standarder og retningslinjer for tolkningen av internasjonale skattespørsmål. Slikt er blant annet gjort gjennom OECDs mønsteravtale³⁶. Skaar m.fl. tydeliggjør, i læreboklitteratur, at mønsteravtalen fra OECD kun blir anbefalt som et grunnlag for utarbeidelse av skatteavtaler. Med dette blir det lagt vekt på at det er viktig å bemerke at OECD ikke har anledning eller lov til å pålegge eller «binde medlemslandene» til å følge denne malen, jf.

³² Zimmer (1992) s. 52.

³³ Zimmer (1992) s. 52.

³⁴ OECD (2017a).

³⁵ OECD (2017b) s. 45-423.

³⁶ OECD (2018)

læreboken³⁷. Dermed er det kun en oppfordring fra OECD til å benytte mønsteravtalen som en generell mal ved inngåelse av skatteavtaler mellom land³⁸.

Siden rettsområdet har et internasjonalt preg, vil andre rettskilder enn kun de norske bli anvendt i masteroppgaven. EØS-avtalen er inkorporert i den interne norske retten, gjennom EØS-lovens § 1. I bestemmelsen står det at de videre bestemmelsene i hoveddelen av EØS-avtalen «skal gjelde som norsk lov», jf. EØS-loven § 1³⁹. Dermed er det slik at Norge som stat er forpliktet til å følge det som kommer av både loven og avtalen innenfor EØS-området. Etter EØS-loven § 2 har EØS-avtalen forrang fremfor en norsk motstridende lovgivning, slik at EØS-retten i noen tilfeller må gjelde fremfor norsk internrett.

Videre, er ikke Norge gjennom EØS-avtalen bundet til å følge EUs lovgivning om skatt- og avgiftsrett. Dette av den grunn at skatteretten er et nasjonalt og ikke felles område innenfor EU, og «det er ikke utviklet noe felles skatteregime» innenfor denne unionen⁴⁰. Imidlertid er det slik at, med bakgrunn i fri flyt av de fire friheter i EØS-avtalen, må de norske skattereglene stå i samsvar med avtalens regler om det indre markedet. Dette da den norske stat er forpliktet til å følge kravene i gjeldende EØS-rett⁴¹. Derfor vil deler av det som kommer av EU-retten, med lovgivning innenfor EØS-området være en del av skattelovverket i Norge. Slikt vil blant annet gjelde for exit-skatteregler.

Som nevnt, må staten Norge følge det som kommer av EU-lovgivning gjennom forpliktelsen med EØS-loven og EØS-avtalen. Norge er en del av Det europeiske frihandelsforbund, EFTA, med landene Island, Sveits og Liechtenstein⁴². Gjennom å delta i denne avtalen, er Norge en del av EFTA-domstolen, og må anvende rettsavgjørelser derfra. EFTA-domstolen er skapt for å avgjøre «tvister mellom landene» i forhold til anvendelse og tolkning av EØS-avtalen⁴³. Videre, er prejudisielle avgjørelser fra EU-domstolen rettskildemessige sett svært sentrale

³⁷ Skaar (2006) s. 57.

³⁸ Skaar (2006) s. 57.

³⁹ EØS-loven § 1.

⁴⁰ NOU 2012: 2 s. 643.

⁴¹ Regjeringen (2021).

⁴² Melchior (2023).

⁴³ Store norske leksikon (2023).

for EFTA-domstolen⁴⁴. Slike typer av avgjørelser omhandler korrekt tolkning av EU-retten, og viser et grunnlag for hvordan medlemsstater og EFTA-domstolen skal tolke EU-retten i liknende saker og tvister⁴⁵. Dette da avgjørelser fra EU-domstolen i saker om det frie markedet er bindende for domstolene i EU- og EØS-medlemsland.⁴⁶ Siden Norge som stat har forpliktet seg til å følge EUs regler om det indre markedet gjennom EØS-avtalen, vil EU-domstolens avgjørelser være gjeldende for norsk lovgivning. Med dette er Norge forpliktet til å følge EU-domstolens praksis om det indre markedet.

Prinsippet om fri flyt og bevegelse av de fire friheter følger av ulike artikler i EØS-avtalen. Rettsreglene går ut på at det skal være en fri bevegelse av varer og tjenester, personer, og kapital i det indre markedet innenfor EU- og EØS-området⁴⁷. Den aktuelle artikkelen, spesifikt knyttet til skatteretten er EØS-avtalens artikkel 40 om fri flyt av kapital. I artikkelen er det slik at det mellom avtalelandene ikke skal «være noen restriksjoner på overføringer av kapital tilhørende personer» som er bosatt i EU- og EØS-statene, jf. artikkel 40. Det skal med dette ikke foreligge noe «forskjellsbehandling på grunn av partenes nasjonalitet, bosted» eller i forhold til det landet der overføringen av kapitalen finner sted⁴⁸. I masteroppgavens punkt 6, skal det bli vurdert om endringene i det nye høringsnotatet generelt sett er i strid med EØS-loven. Denne vurderingen vil mer spesifikt omfatte EØS-avtalen artikkel 40 - i forhold om lovendringen er i tråd med EU-retten om fri bevegelse av kapital – etableringsretten, og etter diskrimineringsforbudet. I en slik vurdering må det som kommer av saker fra EU-domstolen bli anvendt, for å skape forståelse av hvordan EU-retten på aktuelle områder skal tolkes.

⁴⁴ Universitetet i Oslo (2024).

⁴⁵ Universitetet i Oslo (2020).

⁴⁶ Store norske leksikon (2023).

⁴⁷ Trondal (2023).

⁴⁸ EØS-avtalen artikkel 40.

3. Formueskatt på kapitalbeholdning

Med den første del-problemstillingen vil jeg presentere saken i den bindende forhåndsuttalelsen fra Skattedirektoratet (BFU 6/2023), og det rettslige grunnlaget i dette BFU-caset. Deretter beskrive og analysere formuesskatten på kapitalbeholdning etter norsk internrett. Relevante bestemmelser i skatteloven vil i denne sammenheng bli anvendt, for å skape et grunnlag på den videre forklaringen av regelverket om bosted og opphør av skatteplikt til Norge i neste del-avsnitt.

3.1 BFU-casens innhold og rettslig grunnlag for saken

Saken i denne BFUen gjelder et spørsmål vedrørende et aksjebytte, i forhold til om det kan gjennomføres skattefritt for aksjonær og den personlige skattyter. Med slik vurdering må det bli avgjort om rettigheter knyttet til skattespørsmål kan bli videreført med et aksjebyttet mellom selskaper⁴⁹. Dette nærmere om en betalingsutsettelse på exit-skatt av sktl. § 10-70 (7), også kan gjelde på vederlagsaksjer ved et aksjebytte etter sktl. § 11-11 (4)⁵⁰. Slik påleggelse av exit-skatten vil kunne gjelde for en personlig skattyter ved en utflytting fra Norge. Den personlige skattyteren, person A eier 100% av aksjene i selskap B AS, som er et norsk holdingsselskap. Denne personen sitt arbeide er å drive med investeringer og forretningsutvikling i blant annet dette selskapet. Vedkommende er dermed en personlig skattyter til Norge med de aksjene han eier⁵¹. Av den grunn er denne personen skattepliktig av sin formue, mer presist vedkommendes kapitalbeholdning til Norge.

Person A er i en planleggingsfase om å flytte til Sveits med sin familie, og av den grunn er det ønskelig med svar på rettslige spørsmål fra Skattedirektoratet i en slik uttalelse. Den form for virksomhet som person A arbeider med i Norge skal han fortsette med i Sveits, gjennom å opprette et sveitsisk selskap, hvor han skal drive sin virksomhet. Det sveitsiske selskapet skal tilsvare et norsk aksjeselskap, som vil eie det norske holdingsselskapet (eie samtlige av aksjene)⁵². En slik endring skal gjennomføres med et aksjebytte, «ved at aksjene i det norske eierselskapet

⁴⁹ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

⁵⁰ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

⁵¹ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

⁵² Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

byttes mot vederlagsaksjer i det sveitsiske selskapet», som vil være hjemmehørende i Sveits⁵³, etter det som står i BFUen. Person A skal dermed eie samtlige av aksjene i det sveitsiske selskapet.

Flyttingen til Sveits for person A skal bli gjort etter gjeldende skatteavtale mellom Norge og Sveits. Etter utflyttingsdatoen vil person A bli ansett som bosatt i Sveits. Personen vil i en stund etter utflyttingen fremdeles også bli regnet som bosatt i Norge etter internretten, frem til vilkårene om utflytting i sktl. § 2-1 (3) bokstav b er oppfylt. Dette vil gjelde for en periode på tre år, før en skattemessig emigrasjon er tilfellet. Selve aksjebyttet skal gjennomføres etter at den skattemessige emigrasjonen er gjennomført, nærmere på det tidspunktet da person A er å anse som fullt bosatt i Sveits etter skatteavtalen. Dette slik at vedkommende ikke lenger er skattepliktig til Norge etter internretten⁵⁴. Regelverket for et slikt tilfelle er omfattende, og vil grundig bli forklart i masteroppgavens punkt 4.1. Rettsreglene nevnes kun her for å vise til det som er situasjonen i BFU-caset. Det rettslige grunnlaget for BFU-caset følger som nevnt av skatteloven. De paragrafer som blir anvendt på faktum er primært sktl. § 11-11 (4) om grenseoverskridende aksjebytte, og sktl. § 10-70 om skatteplikt av gevinst på aksjer – nærmere en exit-beskatning av personlig skattyter ved en utflytting fra Norge.

Med denne informasjonen, er det videre lagt til grunn at personen i saken er skattepliktig av sin formue til Norge i tiden før en mulig utflytting gjennomføres, samt at vedkommende ved utflyttingen vil bli omfattet av skatteavtalen mellom Norge og Sveits.

Videre vil det bli lagt frem rettslig informasjon til del-problemstillingen, på bakgrunn av saken i den bindene forhåndsuttalelsen. Det følger i det videre informasjon om den norske formuesskatten på en skattyters kapitalbeholdning.

⁵³ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

⁵⁴ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

3.2 Skatt på kapitalbeholdning for personlig skattyter

3.2.1 Om det overordnede temaet formuesskatt

Før en videre forklaringen, presiseres det ytterligere at det overordnede tema for masteroppgaven er formuesskatt på kapitalbeholdning, og regelverket knyttet til exit-skatt. Sistnevnte regler vil forklares ytterligere i senere deler. Med skattlegging på kapitalbeholdning vil den norske stat pålegge beskatning på en privatpersons formue, i tilfeller der hvor vedkommende er skattepliktig til Norge. Av denne grunn vil ikke andre områder av skattlegging i Norge bli behandlet, som for eksempel skattlegging av selskaper, da det er utenfor oppgavens fagområde.

I denne delen vil det videre foreligge tydelige og klare linjer for beskatning av kapitalbeholdning - formuesskatten. Formål knyttet til å ha formuesbeskatning i Norge følger blant annet av NOU 2014: 13. Fra denne er formuesskatten særlig «begrunnet ut fra et fordelingshensyn og det offentliges behov for inntekter», slik at det foreligger en rimelighet i hensynene for skattleggingsformen⁵⁵. I denne NOU'en forklares formuesskattens eksistens med at den er med på å redusere behovet for å ha andre typer av skatter og høyere satser på andre skatter. I NOU 2014: 13 argumenteres det med at formuesskatteleggingen ved siden av andre skatten medfører en reduksjon i samfunnsøkonomiske kostnader⁵⁶.

Av NOU 2022: 20, foreligger en videre forklaring av dette begrepet. I følge denne NOU'en, er formuesskatten en skatt på kapitalbeholdningen til personlige skattytere, og skal kun omfatte personer som er bosatt i Norge⁵⁷. I motsetning til inntektsskatt – skatten av det hver enkelt privatperson tjener, er formuesskatten en skatt på ens kapitalbeholdning – det som en privatperson eier. Slike eiendeler kan for eksempel være aksjeandeler⁵⁸. Den overordnede forskjellen på formuesskatt og inntektsskatt er beskatning sett utifra tidspunktet for realisasjon. I følge den nevnte NOU'en, sikrer formuesskatten «en løpende beskatning uavhengig av realisasjon»⁵⁹. Med slikt må formuesskatten innbetales til staten helt uavhengig av den personlige skattyterens inntekt.

⁵⁵ NOU 2014:13 s. 284.

⁵⁶ NOU 2014:13 s. 284.

⁵⁷ NOU 2022: 20 s. 253.

⁵⁸ Christensen (2024).

⁵⁹ NOU 2022: 20 s. 253.

Videre, i følge sktl. § 2-1 (9) gjelder en skatteplikt til landet «for all formue og inntekt» i Norge og i utlandet. Dette betegnes som globalskatteplikten. Selve formuesskatten i Norge blir med dette ikke lavere om skattyteren velger kun eller delvis å investere i utlandet. Med slikt kan det bemerkes at skattleggingen nødvendigvis ikke gjør det noe «mer lønnsomt å investere i utlandet fremfor» å gjøre investeringer i Norge, jf. NOU 2022: 20⁶⁰.

I denne sammenheng er det viktig å bemerke at norske aksjeselskaper og verdipapirfond er fritatt fra formuesskatteplikt. Dette følger av sktl. § 2-36 (1). I masteroppgaven vil ikke dette unntaket fra beskatning for bedrifter bli forklart nærmere, da det gjennomgående temaet er formuesskatt for personlige skattytere. Uansett kan dette regelverket bli sett på som en klar årsak til at formuesskatten for personlige skattytere er omfattende, da tilfellet er slik at formuen i et selskap kun skal bli skattlagt hos aksjonærene etter gjeldende rett.

3.2.2 Eierbeskatning og kapitalbeskatning

Før forklaringen av begrepet formue og formuesskatt på kapitalbeholdning, foreligger det en presisering av de relevante begrepene kapitalbeskatning og eierbeskatning. Disse begrepene er tett knyttet opp til begrepet om formuesskatt på kapitalbeholdning. Kapitalbeskatning er knyttet til begrepet kapitalinntekt. Dette er inntekter som kommer fra å eie en andel eller eiendel, for eksempel det å være eier av en aksjeandel i et selskap. Personer slikt gjelder for, får med dette sin personlige inntekt via utdeling av utbytter fra selskap eller selskaper.

Hovedregelen er at kapitalinntekt beskattes med 22 prosent, i det inneværende år 2024⁶¹. Det er vanlig å skille mellom kapitalinntekt og andre typer av inntekter, da det skal beskattes med ulike satser⁶². Kapitalinntekter som kommer fra eierandeler i en virksomhet er en egen type kapitalinntekt, som blir kalt eierinntekter. Dette er inntekter som for eksempel utbytte fra en aksjeandelspost i selskaper, renteinntekter, eller en gevinst som kommer av salg av aksjer⁶³. Slik eierinntekt – et utbytte blir beskattet med 37,84%. Dette av den grunn at inntekten er en

⁶⁰ NOU 2022: 20 s. 253.

⁶¹ Fiken AS (2024).

⁶² Fiken AS (2024).

⁶³ Fiken AS (2024).

avkastning knyttet til aksjer eller andre former av verdipapirer⁶⁴. Med bakgrunn i at det ikke skal lønne seg å ta ut utbytte i stedet for lønn fra eget selskap, beskattes eierinntekter, nærmere selve utbyttet, med en høyere sats enn andre inntekter. Dette forklarer godt den relativt høye skattleggingen av slike eierinntekter. Beregningen og nærmere hensyn vedrørende utbytteskatten forklares videre i punkt 3.2.5.

Begrepet eierbeskatning er med dette den beskatningen en eier av for eksempel et aksjeselskap blir pålagt på individnivå. Slik eierbeskatning er den samlede beskatningen av formue, utbytter og av aksjegevinster⁶⁵. En eier eller en aksjonærer av et selskap, må med dette betale skatt for sin personlige inntekt – utdeling av utbytte og overskudd opparbeidet i selskapet. For at slike selskapseiere skal ha mulighet til å bli beskattet av personlige formue på denne måten, må det ofte bli tatt ut utbytter fra et eller flere av vedkommendes selskaper. Dette slik at personen vil ha tilgjengelig kapital til formuesbeskatningen av sin egen kapitalbeholdning. Dette ser man tydelig at generelt sett er tilfelle for selskapseiere, slik som tidligere nevnt med analysedelen av Masterutredningen fra NHH 2023⁶⁶.

3.2.3 Definisjon av formue og det rettslige grunnlaget for formuesskatt

En privatpersons formue blir definert som en økonomisk verdi av alt en person eier - det være seg ens eiendeler, som for eksempel penger på bankkonto, aksjer i eget selskap eller ulike virksomheter, samt verdien av bolig og eiendom. Slik formue kalles bruttoformue⁶⁷. Etter at den skattepliktiges gjeld blir trukket fra formuesverdien, foreligger nettoformuen. En slik nettoformue er selve grunnlaget for beskatningen av formue⁶⁸. Nettoformuen er med dette ikke knyttet til inntekt eller overskudd, men det personer eier av formuesverdier.

Personer som har skattemessig bosted i Norge er som nevnt skattepliktig til landet både for formue og inntekt som også er opptjent i andre land, jf. sktl. § 2-1 (9), jf.

⁶⁴ Skatteetaten (2024c).

⁶⁵ Rime Advokater (2022).

⁶⁶ Personlig kommunikasjon i e-post fra Erlend Ramberg hvor Masterutredningen fra NHH ble tilsendt, den 10. august 2023.

⁶⁷ Fallan (2020) s. 254.

⁶⁸ Fallan (2020) s. 254.

sktl. § 2-1 (1). Selve plikten til å betale formuesskatt «er betinget av at skattyteren bor i riket 1.januar» i skattefastsettingsåret, jf. sktl. § 2-1 (7). Dette viser tydelig at bosettelse i Norge fører til en skatteplikt til staten.

Det rettslige grunnlaget knyttet til skatt på formue er skattelovens kapittel 4. Nærmere viser sktl. § 4-1 til hovedregelen på beskatning av formue. Etter sktl. § 4-1 (1) er det slik at en privatpersons skattepliktige formue «fastsettes til omsetningsverdien pr. 1.januar i skattefastsettingsåret». Formuesverdien på skattyterens eiendeler skal av den grunn fastsettes ved det foregående årets slutt. En privatpersons formue blir beregnet av «økonomisk verdi» på de eiendeler som skattyteren besitter, medberegnet «fradrag for gjeld som skattyteren hefter for», jf. sktl. § 4-1 (1). Noe som har en slik økonomisk verdi, kalles ofte for «økonomiske goder», og dette er selve bruttoformuen⁶⁹. En eiendel som har en økonomisk verdi beskrives ofte som en omsettelig eiendel, ved at den kan bli videresolgt og overført til ny eier. Slik formueseiendel kan være fast eiendom, løsøre, fordringer og bankinnskudd⁷⁰. Det er viktig i denne sammenheng å tydeliggjøre at goder som ikke har en fysisk «verdi i penger» ikke er omfattet av en persons formue, jf. informasjon i skatterett-lærebok av Fallan⁷¹.

Som forklart etter bestemmelsen, blir formuesverdien fastsatt utifra omsetningsverdien på slik eiendel ved årets slutt. En videre forklaring av omsetningsverdien i sktl. § 4-1 (1), gis på bakgrunn av Lovkommentarer fra Karnov på Lovdata.no. I kommentaren vises det til at skattelovens kapittel fire, mer presist delkapittelet om særlige verdsettelsesregler i sktl. § 4-10 til § 4-19, gir tydelige «presiseringer og unntak fra hovedregelen om at formuen skal verdsettes til omsetningsverdien», jf. kommentarene⁷². Ofte er det slik at fastsettelse av omsetningsverdien av formuesmessige eiendeler er utfordrende å konkret fastslå. Derfor beror en slik vurdering på en stor grad av skjønn, for hvert enkelt formuesobjekt. Som en følge av at det er utfordrende å fastsette verdien av et formuesobjekt, er det ofte slik at formue verdsettes noe lavere enn det omsetningsverdien rent faktisk er⁷³. Dette nok for å unngå en for høy fastsettelse

⁶⁹ Fallan (2020) s. 258.

⁷⁰ Fallan (2020) s. 258.

⁷¹ Fallan (2020) s. 258.

⁷² Furuseth (2023) § 4-1 note 1.

⁷³ Furuseth (2023) § 4-1 note 1.

av formuesmessig verdi. Omsetningsverdien på en formueseiendel kan videre også bli definert som markedsverdien, mer presist det en person klart og sannsynlig får solgt eiendelen for i markedet, basert på liknende typer av eiendeler og transaksjoner. Dette slik at skattyteren kan sammenligne og fastsette formuesverdien på eiendeler sammenlignet med en konkret markedsverdi⁷⁴.

Skattesatser på formue følger av Stortingets skattevedtak av inntekt og formue for inntektsåret 2024⁷⁵. Det skal for en personlig skattyter innbetales en formuesskatt både til den norske stat generelt og til landets kommuner, der hvor hver enkelt person er bosatt, jf. Stortingets skattevedtak kapittel 2⁷⁶. Skattevedtakets § 2-1 regulerer formuesskattlegging til staten for personlige skattytere. Av skattevedtakets § 2-1 (1) skal det foreligge en skatteprosent på 0,3 for all formue mellom 1,7 millioner kroner og 20 millioner kroner. Videre av bestemmelsen foreligger en skatteprosent på 0,4 for «den delen av formuen som overstiger» 20 millioner kroner. Skattevedtakets bestemmelse i § 2-3 regulerer på den annen side formuesskatten til Norges kommuner for personlige skattytere. Etter bestemmelsen er det slik at skattesatsen må være inntil 0,7 prosent. Dette skaper en frihet for hver enkelt av landets kommuner til å sette en ønskelig formuesskatt generelt utifra behov og andre betydelige faktorer. Forklaringen viser klart at den totale skattesatsen på formue til Norge vil variere utifra størrelsen på formuen til hver enkelt personlige skattyter. For året 2024 er det med dette slik at skattesatsen er på inntil 1 prosent for formue med en verdi mellom 1,7 millioner kroner og 20 millioner kroner, og på inntil 1,1 prosent på formue over 20 millioner kroner⁷⁷.

3.2.4 Verdsettelsesrabatten

En verdsettelsesrabatt på aksjer har en klar sammenheng med helheten av formuesskatt, og viser en del av skattens totale omfang. En verdsettelsesrabatt ved fastsetting av formue innebærer at den skattepliktige person får en reduksjon i formuesverdien av enkelte eiendeler. Med dette blir det gitt en form for rabatt slik at det registreres og beregnes en lavere verdi på enkelte eiendeler. Slikt reduserer

⁷⁴ Fallan (2020) s. 262.

⁷⁵ Stortinget (2023/ 14. desember).

⁷⁶ Stortinget (2023/ 14. desember).

⁷⁷ Söderberg og Partners Advokatene (2024).

formuesskattegrunnlaget⁷⁸. Dette fører til at formuesbeskatningen av en eiendel blir lavere enn det den opprinnelig var. Verdsettelsesrabatten for aksjer har endret seg markant fra 2021 til 2023, ifra 45% ned til 20%⁷⁹. Dette skyldtes et regjeringsskifte i oktober 2021, hvor det forelå et ønske om betydelig endringer av regelverket⁸⁰. Verdsettelsesrabatten er også 20% for skatteåret 2024. Endringen som gjaldt fra og med 2023 innebærer dermed at 80% av formuen en person har i for eksempel aksjer, blir skattlagt med nevnte formuesskattesatser⁸¹. Dette er en høy totalandel av en privatpersons formue, og endringer gir i den store sammenheng en mer ubetydelig rabatt sammenlignet med tidligere år – slik at det totalt sett ikke utgjør like mye for den personlige skattyteren.

3.2.5 Aksjonærmodellen for aksjonærer i selskaper

3.2.5.1 Definisjon av utbytte og utbytteskatt

Et aspekt som gjør at skattleggingen av formue i Norge er svært tyngende for de det gjelder, er at en personlig skattyter ofte – som et generelt utgangspunkt, må ta ut utbytte av aksjeandel i selskap, for å ha mulighet til å betale sin personlige formuesskatt. Denne informasjonen er nevnt tidligere i innledningen og delavsnittet, og gjentas her for å konkret legge frem regelverket knyttet til utbytte og utbytteskatten. Dette da personlige skattytere generelt sett ikke har nok midler eller kapital tilgjengelig til å kunne betjene formuesskatten. Det er i denne sammenheng viktig å påpeke at utbytteskatten kommer som et tillegg til den opprinnelige beskatningen av en formue (kapitalbeholdning). Her ser man klart forskjellen på kapitalinntekt og eierinntekt, som nevnt tidligere. Dette kan oppsummeres med at slik formuesbeskatning fører til at formuende personer vil ha en skatteregning som er mye høyere enn pengene de som oftest har disponibelt er, slik det fremkommer i Gjems-Onstads læreboklitteratur⁸².

Sktl. § 10-11 (1) regulerer skatteplikt på utbytte. I masteroppgaven vil kun delen med skatteplikt for personlig aksjonær behandles, knyttet til oppgavens tema. Etter bestemmelsen er det slik at det «skattepliktig utbytte etter fradrag for skjerming» bli oppjustert med et estimat på 1,72, jf. sktl. § 10-11 (1).

⁷⁸ Skatteetaten (2024)d.

⁷⁹ Söderberg og Partners Advokatene (2024).

⁸⁰ Söderberg og Partners Advokatene (2024).

⁸¹ Söderberg og Partners Advokatene (2024).

⁸² Gjems-Onstad (2020) s. 33-34.

Aksjonærmodellen fører med dette til at inntekt som en aksjonær blir tildelt av utbytte eller gevinst av aksjeposter, skal beskattes som alminnelig inntekt med 22 prosent, i tillegg til at det «skal korrigeres for en oppjusteringsfaktor» på 1,72⁸³. Slikt utbytte medregnes med dette som en privatpersons alminnelig inntekt. Beregningen med oppjusteringsfaktoren blir dermed slik; $0,22 * 1,72 = 0,3784 \Rightarrow 37,84\%$ ⁸⁴. Dette innebærer at utbytteskatten etter aksjonærmodellen skal skattlegges med 37,84%.

I følge Gjems-Onstads forklaring i læreboklitteratur, betyr dette at for å kunne betale for eksempel 1 kr i formuesskatt, så må aksjonæren motta 1,72 kr i form av utbytte⁸⁵. Slikt tilfelle kan beskrives etter Gjems-Onstads læreboklitteratur, som en effektiv skattesats, som handler om at den skattepliktige ved betaling av formuesskatt «tidvis må erlegge mer samlet skatt enn det som følger av den formelle» formuesskattesatsen, med bakgrunn i tillegg av utbytteskatten⁸⁶.

3.2.5.2 Skattefradrag etter aksjonærmodellen

Etter sktl. § 10-11 (2) defineres et utbytte til en personlig aksjonær som «enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier» fra et selskap til en av selskapets aksjonærer, jf. bestemmelsen. I følge Skatteetatens hjemmeside betyr dette konkret at «utbytte og gevinster etter fratrukk for et skjermingsfradrag er skattepliktig som» en alminnelig inntekt⁸⁷. Med skattefradraget vil en del av aksjeinntekter og utbytte blir skattefritt⁸⁸. Slikt fradrag for skjerming følger av sktl. § 10-12 (1), ved at mottatt utbytte blir pålagt et fradrag i aksjonærens fastsatte alminnelig inntekt. Av sktl. § 10-12 (2) skal skjermingen beregnes for hver enkelt aksje. Måten slik skjermingen beregnes på er at aksjens skjermingsgrunnlag multipliseres med en fastsatt skjermingsrente, jf. sktl. § 10-12 (2). Denne skjermingsrenten fastsettes av departementet i form av forskrift, og beregnes med et «utgangspunkt i gjennomsnittlig observert rente på statskasseveksler med 3 måneders løpetid», etter Skatteetatens hjemmesider⁸⁹. Av sktl. § 10-12 (2) skal skjermingsgrunnlaget – det selve skattefradraget regnes

⁸³ Bergmann (2022).

⁸⁴ Altinn (2024).

⁸⁵ Gjems-Onstad (2020) s. 30 og 31.

⁸⁶ Gjems-Onstad (2020) s. 30.

⁸⁷ Skatteetaten (2024e).

⁸⁸ Skatteetaten (2024e).

⁸⁹ Skatteetaten (2024e).

utifra, settes til «aksjens inngangsverdi» - mer konkret det beløp aksjen ble ervervet for. En definisjon av skjermingsgrunnlaget følger av sktl. § 10-32 (2), med at det er beløpet som «skattyteren har betalt for aksjen, tillagt eventuelle kostnader» som kom ved anskaffelsen av aksjen, jf. bestemmelsen. Dette kan også defineres som aksjens anskaffelsesverdi. Etter slik beregning vil det foreligge en oversikt over hva skattefradraget på utbytte vil være.

Etter at slikt skattefradrag er medberegnet, foreligger det en skattlegging av utbytte på 37,84% på det gjenværende beløp med aksjonærmodellen.

Fra Skatteetatens hjemmesider er det verdt å merke seg at det er forskjell på skattesatsen knyttet til avkastning i forhold til utbytte på aksjer, sammenlignet med satser for andre typer av verdipapirer⁹⁰. Skattesatsen på utbytter og gevinster er som nevnt 37,84 prosent. En avkastning på andre former for verdipapirer – som for eksempel obligasjoner og kapitalinntekter, beskattes med 22 prosent⁹¹. Dette da utbytter av andre typer verdipapirer følger den skattesatsen som gjelder for en alminnelig inntekt.

Med denne forklaringen av regelverket om skattlegging knyttet til en persons kapitalbeholdning, er det klart at skattesystemet er omfattende for en personlig skattyter. Slik som også forklart tidligere, er dette skattesystemet av en privatpersons kapitalbeholdning i Norge (inkludert utbytteskatten), en årsak til at flere formuende velger å flytte utenlands. Dette som følge av at skattesystemet - den totale eierbeskatningen, anses som belastende og ufordelaktig, og det blir nok oppfattet som svært inngripende i en persons private økonomi. En måte å unngå den norske formuesbeskatningen ved en utflytting er å påberope seg en skatteavtale, og med det være bosatt i et annet land. Som nevnt, er utflyttingen i den bindende forhåndsuttalelsen basert på et ønske om å få en mer gunstig beskatning av person A sin formue i et annet land sammenlignet med Norge. En slik utflytting skal av den grunn for den skattepliktige bli gjennomført med en skatteavtale. Gjennom å anvende slik avtale unngår skattyteren en dobbeltbeskatning, slik at det ved utflytting kun vil foreligge en skatteplikt til tilflytningslandet. På den måten kan beskatning av formue til Norge unngås – da

⁹⁰ Skatteetaten (2024g).

⁹¹ Skatteetaten (2024c).

med noen begrensninger i kildeskatt og exit-skatten. Informasjon knyttet til skatteavtaler vil bli lagt frem i punkt 4.1 av masteroppgaven, ved redegjørelse av det norske regelverk knyttet til utflytting fra Norge. Dette følger videre for å skape en sammenheng i regelverket om masteroppgavens tematikk.

4. Skatteplikt etter bosted og vilkår for utflytting

I masteroppgavens andre del-problemstilling vil det foreligge en beskrivelse av det rettslige grunnlaget i skatteloven knyttet til å unngå norsk beskatning av formue ved en utflytting. Informasjon om skatteavtaler vil med dette bli lagt frem. I denne sammenheng vil rettslige begrensninger knyttet til pålegging av kildeskatt for den personlige skattyteren bli beskrevet. Videre, vil informasjon om skattefrie aksjebytter fra den bindende forhåndsuttalelsen bli lagt frem. Slik informasjon foreligger av den grunn at det er et relevant rettslig område som en personlig skattyter, i tilknytning til et norsk selskap, kan anvende ved en utflytting.

4.1. Rettslig grunnlag knyttet til å unngå norsk formuesskatt ved utflytting

4.1.1 Krav om bosted og skattemessig emigrasjon

Den gjennomgående faktoren i det å være skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-1 (1) er at enhver fysisk person, må bli ansett som «bosatt i riket», for å bli omfattet av regelverket. Etter sktl. § 2-1 (2) bokstav a. og b., er det slik at en skattyter må oppholde seg i en viss periode i landet i løpet av en 12 måneders- eller 36 månedersperiode (på enten 183 eller 270 dager), for å være bosatt i Norge. I tillegg til denne forutsetningen er regelverket slik at skattyteren for å anses som bosatt også må ha sitt bosted i Norge, ved å disponere bolig i landet. Dette følger av sktl. § 2-1 (3) bokstav a. og b. Da skatteplikten til Norge er basert på en tilknytning som personer har til landet gjennom bosted, vil et valg om å gjøre en total utflytning - en skattemessig emigrasjon gjøre at skatteplikten til Norge endres eller fjernes helt, grunnet en mindre tilhørighet til landet.

4.1.2 Forutsetning om fast opphold i utlandet

Bestemmelsen i sktl. § 2-1 (3) er det avgjørende regelverket knyttet til personer som velger å ta et fast opphold i et annet land, slik at en ikke lenger vil være

bosatt i Norge. For å vise til en overgang med temaet om å unngå norsk formuesskatt på kapitalbeholdningen ved en utflytting, er som nevnt, en vanlig bakgrunn for at privatpersoner ønsker å flytte fra Norge selve skatte- og formuesskattesystemet. Dette da den totale eierbeskatningen for mange privatpersoner er omfattende.

Etter sktl. § 2-1(3) må det videre bli vurdert om en person i et utflyttingstilfelle blir å regne som skattepliktig til Norge, helt eller delvis, når vedkommende bosetter seg i et annet land. Selve formålet knyttet til reglene om utflytning er å avgjøre tidspunktet for når skattyterens tilknytningen til Norge ble svekket. Det vil derfor videre bli sett på når bostedet vil opphøre for en utflyttet personlig skattyter. Etter sktl. § 2-1 (3) bokstav a opphører bostedet for en person som tar fast opphold i et annet land for «inntektsåret det godtgjøres at personen ikke har oppholdt seg i riket» i minimum en periode som samlet sett overstiger 61 dager i det aktuelle inntektsåret, og at personen eller vedkommendes nærstående «ikke har disponert bolig i» Norge i den perioden, jf. bestemmelsen.

Med dette oppstiller sktl. § 2-1 (3) tre kumulative vilkår, som alle må være oppfylt for at en skattemessig emigrasjon skal bli gjennomført. Skattyteren må tydelig vise til å ha et fast opphold i utlandet, vedkommende kan ikke ha disposisjonsrett til en bolig i Norge, og personen kan ikke oppholde seg i landet i mer enn 61 dager i løpet av et inntektsår. Det vil i det videre foreligge en nærmere beskrivelse av vilkårene, for å tydeliggjøre hva som må ligge til grunn for at vilkårene skal bli oppfylt – slik at en skattemessig emigrasjon kan utføres etter ønske om slikt.

Det første vilkåret om at det må foreligge et fast opphold i utlandet, har ingen videre forklaring i lovttekst eller lovens forarbeider. I Skatte-ABC for 2023-2024, kommer dette tydelig frem en nærmere presisering av hva kravet til opphold i utlandet innebærer⁹². Utifra Skatteetatens hjemmesider er slik Skatte-ABC en håndbok laget av Skattedirektoratet. Den skal gi en beskrivelse om tolkningen av skattereglene, og skape en riktig og god praktisering av regelverket⁹³. En slik Skatte-ABC er derfor blitt benyttet i tolkning av internretten knyttet til

⁹² Skatteetaten (2024a) s. 1557.

⁹³ Skatteetaten (2024b).

skatteregler⁹⁴. Ifølge denne Skatte-ABC 2023-2024 er det slik at skattemessig utflytning kun er aktuelt «når personen har tatt fast opphold i utlandet»⁹⁵. Det vil nærmere bety at et midlertidig opphold i et annet land ikke er tilstrekkelig for å oppfylle kravet om at en person har tatt et fast opphold. For at oppholdet skal betegnes som fast, må det med dette ha en viss varighet, og skattyterens hensikt med slikt utenlandsopphold må dermed vurderes. Som et eksempel kan det vises til at et opphold i et annet land i forbindelse med en ferie, ikke vil karakteriseres som et fast opphold⁹⁶.

4.1.3 Disponere bolig og nærstående-begrepet

Det foreligger videre en forklaring av nærstående-begrepet og en disposisjonsrett av bolig. I skatteloven foreligger et forbehold om at skattyteren før utflytting har disponert en fast bolig i Norge. For å kunne vurdere om disposisjonsretten for en person foreligger, må det etter sktl. § 2-1 (5) og (6) bli bestemt om personen disponerer en bolig i riket. Begrepene «disponere», «bolig» og «nærstående» utdypes kort med det som kommer av bestemmelsen. Etter sktl. § 2-1 (5) foreligger en tydelig definisjon av slik disposisjonsrett til en bolig. Det å disponere betyr å bruke eller benytte seg av, i dette tilfelle en bolig, enten ved at vedkommende selv eier boligen eller benytter seg av og bor i den som en leietaker.

I det videre foreligger en definisjon av bolig-begrepet. Forklaring av begrepet bolig kommer av sktl. § 2-1 (6) første setning bokstav a. En bolig blir definert som et oppført bygg med «innlagt helårs vann og avløp», jf. bestemmelsen. Det foreligger tydelig av bestemmelsen en forutsetning om at boenheten etter dens «reguleringsplan, kommuneplanens arealdel eller andre offentlige regler» må kunne benyttes som en bolig i hele perioden som disposisjonsretten skal foreligge. Av forarbeidene må boligbegrepet tolkes slik at boenheten skal kunne benyttes gjennom hele året, og slikt må være en klar forutsetning⁹⁷. Imidlertid, etter sktl. § 2-1 (6) andre setning vil en bolig ikke være er en boenhet dersom den er anskaffet «minst fem år fra det inntektsåret det tas opphold i utlandet», og som ikke har blitt

⁹⁴ Skatteetaten (2024b).

⁹⁵ Skatteetaten (2024a) s. 1557.

⁹⁶ Skatteetaten (2024a) s. 1557.

⁹⁷ Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) s. 47.

«benyttet som bolig» av verken skattyteren eller vedkommendes nærstående. Selv om en bolig rent teknisk sett, etter reguleringsplaner eller andre offentlige dokumenter kan defineres som en bolig, vil det allikevel ikke etter bestemmelsen regnes som å være det dersom kravene ikke oppfylles. Det legges til grunn at 5-års fristen gjelder fra det tidspunktet hvor boligen ble anskaffet, og fristen må være oppfylt før inntektsåret der personen gjennomfører sitt opphold i utlandet.

Begrepet «nærstående» følger av sktl. § 2-1 (4), og omfatter en person sin «ektefelle, samboer eller mindreårige barn». En videre definisjon av slike personlige relasjoner er definert i Skatte-ABC for 2023-2024, som ikke forklares nærmere her⁹⁸.

4.1.4 Videre på vilkåret om fast opphold i utlandet

Ved en slik skattemessig emigrasjon fra landet foreligger det en klar forutsetning om at den tidligere skattyteren til Norge må ta et fast opphold i utlandet. For at vilkåret om slikt fast opphold i et annet land skal kunne bli overholdt, er det satt tydelige grenser i skatteloven for hva slags type opphold en person kan ha i Norge etter utflyttingen. Dette tilfellet er forklart tidligere med sktl. § 2-1 (3) bokstav a, og slikt kommer også like tydelig frem i sktl. § 2-1 (3) bokstav b. Leddets bokstav a og b skiller mellom en grense på bosted i landet i minst ti år, og bosted i mindre enn ti år før en utflytting skal bli gjennomført. Det står ikke eksplisitt i bokstav a at det gjelder for mindre enn ti år, men det legges til grunn at det ikke foreligger en grense, sett i sammenheng med bokstav b. Vilkårene for skattemessig utflytting presentert med sktl. § 2-1 (3) bokstav a gjelder på samme måte med bestemmelsens bokstav b.

Videre, av sktl. § 2-1 (3) bokstav b er det slik at dersom en person har bodd i riket i minst ti år «før det inntektsår vedkommende har tatt fast opphold i utlandet», vil bostedet i riket opphøre etter at det har gått tre inntektsår fra og med det inntektsåret som personen har tatt fast opphold i utlandet. Etter sktl. § 14-1 (1) defineres et slikt inntektsår som et kalenderår. Det er dermed ikke en vilkårlig tolv-måneders periode. Det skattemessige bostedet vil etter dette opphøre i kalenderåret som følger etter at de tre inntektsårene har gått. Med dette

⁹⁸ Skatteetaten (2024a) s. 1557.

regelverket vil en person være skattepliktig til Norge i hele tre år etter at vedkommende har flyttet fra landet. Dette betegnes ofte som en karanteneperiode, da skatteplikten fremdeles gjelder i den beskrevde perioden⁹⁹. Videre betyr dette, etter sktl. § 2-1 (3), at skattyteren er å anse som skattemessig utflyttet fire år etter at vedkommende tok fast opphold i utlandet, ga fra seg en disposisjonsrett til bolig i Norge, og oppfylte kravet om å ikke oppholde seg mer enn 61 dager i inntektsåret i landet gjennom denne tidsperioden. Med slikt vil en person være skattemessig emigrert fra Norge.

I en slik karanteneperiode kan en skattyter bli ansett som bosatt i to land i det samme tidsrom, både i Norge og i tilflyttingslandet. Dette da det generelt må legges til grunn at tilflyttingslandet også pålegger en skatteplikt på slik person, etter landets skatteregelverk¹⁰⁰. I tilfelle hvor en person er skattepliktig til to land ved utflytting, vil globalskatteplikten til Norge være gjeldende¹⁰¹. Det innebærer at all inntekt og formue både i Norge og i utlandet vil være skattepliktig til landet, jf. sktl. § 2-1 (9). En slik type skattlegging til Norge etter utflytting vil for de fleste som ønsker å flytte fra landet ikke være ønskelig, da den totale skattleggingen av dette vil være svært omfattende. Denne formen for dobbeltbeskatning kan bli unngått ved at en person påberoper seg en skatteavtale, slik at skattleggingen med dette kun skal gjelde til et av landene.¹⁰² Dette fordrer at Norge har en skatteavtale med tilflyttingslandet¹⁰³. Ved en bosettelse i det andre landet etter skatteavtalen har ikke staten Norge rett til å skattlegge en personlig skattyters inntekt og formue. Dette med unntak av en eventuell kildeskatt og exit-skatt, som forklares senere i denne delen og i punkt 5.1.

Generelt sett etter skatteavtaler må det bli vurdert i hvilken av de to statene den personlige skattyteren skal være bosatt i. Dette ved å avgjøre personens

⁹⁹ Dokument gitt i personlig kommunikasjon på e-post med Torkel Knudsen, ansatt i Formue AS, 03. oktober 2023. I masteroppgaven gjelder dette to dokumenter med ulikt innhold. Tittelen på dokumentet brukt her er; «Artikkel – Skattemessig utflytting – komplisert prosess». Artikkelen er skrevet av Kirsti Barbro Holmstad, med publiseringsdato 06. oktober 2022.

¹⁰⁰ Dokument gitt i personlig kommunikasjon på e-post med Torkel Knudsen, ansatt i Formue AS, den 03. oktober 2023. I masteroppgaven gjelder dette to dokumenter med ulikt innhold. Tittelen på dokumentet brukt her er; «Artikkel – Skattemessig utflytting – komplisert prosess». Artikkelen er skrevet av Kirsti Barbro Holmstad, med publiseringsdato 06. oktober 2022.

¹⁰¹ KPMG (2022).

¹⁰² KPMG (2022).

¹⁰³ KPMG (2022).

avtalemessige bosted, da det er det generelle utgangspunktet for skattlegging¹⁰⁴. Når bosted er bestemt etter skatteavtale, vil avtalen legge et videre grunnlag for beskatningen av formue og inntekt i personens bostedsland. Med gjennomgåelse av en rekke skatteavtaler blir det lagt til grunn at artikkel 4 i de fleste av avtalene omhandler avtalemessig bosted. Dette er også tilfellet i det generelle utgangspunktet av OECDs mønsteravtale¹⁰⁵. Fremgangsmåten om fastsettelse av bosted i mønsteravtalen forklares ikke i det videre, grunnet irrelevans til masteroppgavens tema.

I denne sammenheng er det viktig å påpeke at dersom et slik alternativ med å gjøre utflytting gjennom skatteavtale skal kunne gjennomføres, må skattyteren selv dokumentere at en skal regnes som skattemessig bosatt i det nye oppholdslandet. Slikt knyttet til skatteavtaler krever ofte dokumentasjon fra skattemyndighetene i det nye oppholdslandet – som legges ved den norske skattemeldingen til en slik utflyttet person¹⁰⁶.

Det er viktig å presisere, at staten Norge gjennom den interne skatteretten og med skatteavtaler, pålegger tidligere skattytere en kildeskatt på formuesverdier som er opparbeidet i Norge, og som fremdeles er i landet. Dette er kildeskatten som forklares i det videre. Bestemmelsen i skatteloven gjør at en person ikke nødvendigvis kan bli helt fri for skattekrav fra staten ved en utflytting.

4.2 Det skattemessige kildeprinsippet ved utflytting

4.2.1 Kildeprinsippet etter internretten

For å sikre at utenlandske aksjeeiere skattlegges på lik linje som innenlandske, har de fleste land, slik som Norge, en kildeskatt på utbytte fra norske selskaper. Prinsippet innebærer at en privatperson kan bli pålagt en skatt til landet, selvom vedkommende ikke er skattemessig bosatt i Norge. Slik skattlegging vil være gjeldende dersom en person har et skattepliktig eierskap i landet, i tiden etter at vedkommende er skattemessig emigrert. Dette kildeprinsippet gjelder en skattlegging av aksjonær hjemmehørende i et annet land, ved utdeling av utbytte fra et selskap som er hjemmehørende i Norge. I følge NOU 2014: 13, går

¹⁰⁴ KPMG (2022).

¹⁰⁵ OECD (2017a) art. 4.

¹⁰⁶ Skatteetaten (2024f).

kildeprinsippet ut på «at kapitalen blir beskattet bare i det landet kapitalen investeres i», slik at inntekter skattlegges i det landet der inntekten er opptjent¹⁰⁷. Dette prinsippet om kildeskatten viser klart at selv om en person ikke juridisk sett er å anse som en personlig skattyter til Norge etter sktl. § 2-1 (1) og (2), så kan det foreligge begrensninger og unntak i sktl. § 2-3 på dette området. Denne bestemmelsen vil gjøre at en personlig skattyter også vil ha en form for skatteplikt til Norge av ulike eiendeler. Regelverket om kildeskatt omhandler ikke informasjon om hvordan en person rettslig sett kan fjerne seg fra norsk beskatning av formue. Imidlertid er dette en rettslig følge av å flytte fra landet dersom slik person fremdeles etter utflyttingen har aksjeandeler eller andre eiendeler i selskaper i Norge. Prinsippet viser klart at en person ikke helt kan fjerne seg fra norsk skatteplikt ved en utflytting fra landet, dersom vedkommende har slike typer av kilder i sin formue i Norge.

Etter sktl. § 2-3 (1) er det slik at en person som ikke har skatteplikt til Norge etter denne lov, allikevel anses skattepliktig i situasjoner som er listet opp i leddets bokstav a. til h. Etter bokstav a. er en persons formue eller inntekt i fast eiendom eller i løsøre som vedkommende «eier eller rår over her i riket», skattepliktig til Norge. Et eksempel på slik skatteplikt kan være en fritidsbolig, som en person bosatt i utlandet eier og benytter seg av i Norge - etter de vilkårene som er lovbestemt etter utflyttingen. Da slik eiendom ligger i Norge er det rimelig at beskatningen av denne faktisk gjøres til landet. Med dette foreligger det en skatteplikt på fritidsboligens formuesverdi.

Videre i sktl. § 2-3 (1) bokstav b er det slik at inntekt og formue av en virksomhet som en person «utøver eller deltar i og som drives» eller blir styrt i landet, er skattepliktig til Norge. En person som bor i utlandet, og som deltar i en virksomhet, og/ eller som har aksjeandeler i en bedrift som drives i Norge, blir skattepliktig for inntekt og formue knyttet til dette selskapet. Slik skatteplikt vil foreligge på den formuesverdien som vedkommende har i et eller flere virksomheter. Det kan også foreligge en beskatning til den norske stat av utbytte utdelt av virksomheter i Norge, som en person har aksjer eller andeler i, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav c etter en utflytting. Etter bestemmelsen gjelder det skattlegging

¹⁰⁷ NOU 2014: 13 s. 62.

av utbytte for en fysisk person som ikke i utgangspunktet er skattepliktig til Norge - med bosted i et annet land. Det er altså slik at utbytte på aksjer i et selskap «hjemmehørende i riket» vil bli skattlagt til Norge, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav c og etter sktl. § 10-13. Dette er kildeskatten, og følger av kildeprinsippet.

Dette kildeprinsippet innebærer videre at avkastning på kapital som er «opptjent i utlandet beskattes etter skattereglene i landet der inntekten er opptjent og ikke i skattyters hjemland», jf. NOU 2014: 13¹⁰⁸. Prinsippet følger av sktl. § 10-13, som regulerer skattlegging av utbytte for utenlandske aksjonærer i norske selskaper – mer presist aksjonærer som har bosted i et annet land. Etter sktl. § 10-13 (1) skal det bli betalt skatt på et utbytte som en aksjonær som er «hjemmehørende i utlandet» har fått utdelt av et norsk selskap. Skattesatsen på slikt utbytte fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtaket, nærmere regulert etter sktl. kapittel 15 om skattesatser. Sktl. § 15-1 er en innledende bestemmelse til kapitlet om skattesatser. Etter Stortingets skattevedtak for 2024 § 3-5 tredje setning er det slik at utbytte på aksjer som er utdelt til en aksjonær hjemmehørende i utlandet skal svare «skatt til staten med 25 pst. eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat», jf. bestemmelsen¹⁰⁹. I henhold til flertallet av de skatteavtaler Norge har inngått - blant annet med Sveits, USA, Storbritannia, og de nordiske landene er kildeskattesatsen på utbytte av aksjer vanligvis på 15 prosent¹¹⁰.

4.2.2 Kildeprinsippet i OECDs mønsteravtale – regulering av formuesskatt

I denne sammenheng er det viktig å presisere at staten Norge gjennom skatteavtaler pålegger tidligere skattytere en kildeskatt på formuesverdier som er opparbeidet i Norge. Dette er den eneste skattleggingen staten kan pålegge en utflyttet person med avtalemessig bosted i et annet land gjennom skatteavtale. Det gjør at en person ikke totalt blir fri for skattekrav fra staten gjennom utflytting med skatteavtale. I tilfelle med utflytting etter skatteavtale følger ikke reguleringer med kildeskatten av den norske skatteloven, men etter artiklene i den aktuelle skatteavtalen. OECDs mønsteravtale benyttes i denne forklaringen, for å vise til ett generelt utgangspunkt med pålegging av kildeskatt på formuesverdier i

¹⁰⁸ NOU 2014: 13 s. 62.

¹⁰⁹ Stortinget (2023/ 14. desember).

¹¹⁰ Regjeringen (2023).

skatteavtaler. Med artiklene i OECDs mønsteravtale om kildeskatt foreligger mye av den samme informasjon som etter den norske skatteloven.

I de foregående reguleringene foreligger det informasjon om kildeskatt som kun skal utbetales til det tidligere oppholdslandet, og ikke til tilflyttingslandet.

Reguleringene i OECDs mønsteravtale poengterer ytterligere hvordan skattyteren blir pålagt kildeskatten ved en utflytting fra Norge gjennom skatteavtale. OECDs mønsteravtale skiller mellom beskatning av dividender (utbytte), om beskatning av formuesgevinst knyttet til kapital og om beskatning av formue. Da mønsteravtalen er skrevet på engelsk, vil det ikke foreligge en direkte referering til det som står, da det kun vises til en norsk oversettelse og forklaring av de relevante artiklene.

OECDs mønsteravtale artikkel 10 regulerer beskatning av dividender¹¹¹. En definisjon av dividende kommer av artikkel 10 nr. 3, hvor slikt blant annet er inntekt av aksjer, ulike former av rettigheter eller er stifteaksjer. Slik dividende er altså et utbytte fra selskap til en personlig aksjonær. Etter artikkelens nr. 1 er det kan dividende utdelt av et selskap som er hjemmehørende i en stat til en person som er bosatt i en annen stat, bli skattlagt i den andre – sistnevnte staten. Enklere forklart betyr dette at et utdelt utbytte til en person bosatt i en annen stat enn der vedkommende bor, skal skattlegges i den stat der personen har sitt bosted. Dermed skal et utbytte utdelt av et selskap hjemmehørende i Norge til en person som bor i et annet land, bli skattlagt i det andre landet. Imidlertid følger det av artikkelens nr. 2 at slik dividende også kun kan bli skattlagt i den stat der hvor det selskapet som utdeler dividende er hjemmehørende. Skattleggingen vil dermed følge av statens interne rett på området. Hvis det er tilfellet foregår skattebetalingen kun til den stat der hvor selskapet er, slik at dobbeltbeskatning til både Norge og tilflyttingslandet blir unngått for den personlige aksjonæren. Det vil si at slikt utbytte utdelt fra et selskap hjemmehørende i Norge til en person med bosted i en annen stat, skal skattlegges til Norge – som en kildeskatt. Dividenden skal i dette tilfelle etter artikkel 10 nr. 2 enten skattlegges med 5 prosent eller med 15 prosent av utbyttets bruttobeløp etter bokstav a) eller b).

¹¹¹ OECD (2017a) art. 10.

OECDs mønsteravtale artikkel 13 regulerer beskatning av formuesgevinst, mer presist kapitalgevinster¹¹². Artikkelens nr. 4 og 5 omtales her, grunnet relevans til masteroppgavens tema. Etter artikkel 13 nr. 4 er det slik at en kapital- og formuesgevinst som er opparbeidet av en person bosatt i en stat ved avhendelse (salg) av aksjer eller andre liknende eierandeler, kan bli skattlagt i den andre staten – der vedkommende tidligere var bosatt og hvor aksjene ble anskaffet. Det vil si at dersom en person bosatt i for eksempel Sveits etter skatteavtalen med Norge blir tildelt en kapitalgevinst fra et selskap i Norge, skal kapitalgevinsten skattlegges i Norge. Videre, etter artikkel 13 nr. 5 skal beskatning på gevinst ved avhendelse av annen type formuesgjenstand eller enhver eiendom enn det som er beskrevet generelt i artikkel 13, kun bli skattlagt i den stat der personen er bosatt¹¹³. OECDs mønsteravtale artikkel 22 omhandler en generell formuesskatt på kapitalbeholdning for personlig skattyter¹¹⁴. Etter artikkelens nr. 1 er det slik at formue i fast eiendom etter mønsteravtalens artikkel 6, som er eid av en person bosatt i en kontraherende stat, og som ligger i den andre staten – der vedkommende tidligere var bosatt, skal skattlegges i denne andre staten. Dette vil være relevant dersom en person bor i et annet land enn Norge imens vedkommende har formue i eiendom som ligger i Norge. Med kildeprinsippet skal slik formuesverdi skattlegges i Norge¹¹⁵.

Med artikkel 10, 13 og 22 i OECDs mønsteravtale er det tydelig også her, og ikke bare av den norske retten, at kildeskatten blir et faktum dersom en skattemessig utflyttet person eier aksjeandeler eller har andre former for eierandeler i Norge. Dette viser tydelig at en person selv etter en utflytting gjennom skatteavtale, og ikke bare etter norsk internrett - ikke nødvendigvis kan gjøre seg helt fri fra en skatteplikt til landet av verken utbytte, formuesgevinst og formuesskatt på kapitalbeholdning utdelt fra et selskap i Norge.

¹¹² OECD (2017a) art. 13.

¹¹³ OECD (2017a) art. 13.

¹¹⁴ OECD (2017a) art. 22.

¹¹⁵ OECD (2017a) art. 22.

4.3 BFU-caset – rettslig informasjon om aksjebytte mellom selskaper

4.3.1 Skattefritt aksjebytte mellom selskaper

Den rettslige informasjonen presentert i dette delavsnittet, er ikke helt relevant knyttet til rettsregler om aksjebytte mellom selskaper i den bindende forhåndsuttalelsen om aksjebytte. Uansett er det klart relevant informasjon som må bli lagt frem i en masteroppgave med temaet om formuesskatt på kapitalbeholdning, og rettslige forhold knyttet til en utflytting fra Norge. Det presenterte regelverket viser til en generell skattlegging av personlige skattytere. Det rettslige grunnlaget for å være i en situasjon der en som privatperson kan unngå norsk formuesskatt på kapitalbeholdning – samt en skattlegging av aksjonærer i saken, er selve grunnlaget for at tilfellet i BFUen i det hele tatt kan bli gjennomført. Av den grunn foreligger det en sammenheng mellom den presenterte rettslige informasjonen, og redegjørelsen med BFUen om aksjebytte etter skatteloven.

I masteroppgavens punkt 5.1.4 skal det med BFUen redegjøres for om det gjeldende betalingsalternativet på exit-skatten etter regelverket, kan videreføres for den personlige skattyteren ved et aksjebytte mellom et norsk holdingselskap og et sveitsisk selskap. Før den drøftelsen, må det rettslige grunnlaget for et aksjebytte bli forklart, etter slik Skattedirektoratet viser til at reglene skal bli tolket¹¹⁶.

Skatteloven § 11-11 omhandler regulering av aksjebytte. Denne bestemmelsen omfatter fisjon, fusjon og aksjebytte som kan gjennomføres over landegrensar. Bestemmelsens innhold om fusjon og fisjon vil ikke forklares videre i denne sammenheng. En forklaring av aksjebytte kommer av sktl. § 11-11 (4) 1 pkt., med at et aksjebytte «ved overføring av minst 90 prosent av aksjene i overdragende aksjeselskap» som er hjemmehørende i Norge «mot aksjer i overtakende selskap med begrenset ansvar hjemmehørende i annen stat kan gjennomføres uten skattlegging av aksjonærene», jf. bestemmelsen. Dette viser klart at et aksjebytte kan bli gjennomført uten at aksjonærer blir skattlagt for denne typen av endring. Et skattefritt aksjebytte i slik situasjon vil klar være fordelaktig for den personlig skattepliktige som dette kan gjelde for.

¹¹⁶ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

Dersom slikt bytte blir gjennomført med et annet vederlag «enn aksjer i selskap» som direkte er deltakende i et aksjebytte, må det ikke «overstige 20 prosent av det samlede vederlaget», jf. sktl. § 11-11 (4) 3.pkt. Videre er det slik av bestemmelsens siste pkt. at norske «skatteposisjoner videreføres med kontinuitet etter § 11-7». Av sktl. § 11-7 (1) skal det overtakende selskapet i slikt aksjebytte «videreføre de skattemessige verdiene og ervervstidspunktene for eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres». Dette kan bli gjennomført slik at de skatteposisjonene som det overdragende selskapet har, skal bli overført på den samme måte og helt uendret til det overtakende selskapet, jf. sktl. § 11-7 (1) siste pkt. En slik videreføring skal også gjelde for aksjebytte, selvom det ikke direkte kommer av bestemmelsen – men etter slik beskrevet i sktl. § 11-11 (4) siste pkt.

Av sakens faktum vil det etter at en eventuell utflytting til Sveits, bli gjennomført et aksjebytte i form av en planlagt transaksjon utført av person A, fra det norske til det sveitsiske selskapet. Slikt vil bli gjennomført «ved at aksjene i det norske eierselskapet byttes mot vederlagsaksjer» i selskapet som er hjemmehørende i Sveits¹¹⁷. Etter selskapsrettslige regler i aksjeloven vil aksjebyttet defineres som et tingsinnskudd, hvor det blir utstedt slike vederlagsaksjer til det overtakende selskapet¹¹⁸.

Skattemessige forhold og spørsmål knyttet til et aksjebytte er relevant i denne saken, da det kommer av BFUen at det «foreligger vesentlige merverdier på aksjeposten» i holdingsselskapet hjemmehørende i Norge¹¹⁹. Etter sakens faktum blir det overtakende selskapet hjemmehørende i Sveits, stiftet i sammenheng med at aksjebyttet gjennomføres. I den sammenheng vil det foreligge spørsmål knyttet til exit-skatt etter sktl. § 10-70. Ved et slikt aksjebytte må det avklares om skattefriheten som kommer av sktl. § 11-11 (4) også vil omfatte en slik exit-skattelegging¹²⁰.

¹¹⁷ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹¹⁸ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹¹⁹ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹²⁰ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

4.3.2 Rettslige problemstillinger i forhåndsuttalelsen

For å besvare BFU-casens faktum foreligger det tre problemstillinger knyttet til et slikt aksjebytte;

1. Om et planlagt aksjebytte etter sktl. § 11-11 (4) kan gjennomføres skattefritt for den personlige skattyteren og aksjonæren A, etter bestemmelsen¹²¹.
2. Et spørsmål om realisasjon etter sktl. § 10-70 (9)¹²².
3. Om et aksjebytte etter sktl. § 11-11 (4) kan bli gjennomført, uten at retten til utsettelse av betalingskravet med exit-skatten for den personlig skattyter bortfaller, jf. sktl. § 10-70 (7) og FSFIN § 10-70-1 (2)¹²³.

Den første problemstilling om aksjebytte vil drøftes i denne delen av masteroppgaven, og de to siste problemstillingene blir behandlet i punkt 5.1.4. Med dette skal det bli vurdert om det foreligger et skattefritak for aksjonærene i aksjebytte mellom de to selskapene i BFU-caset, etter sktl. § 11-11 (4) 1.pkt. Det skal med dette bli sett på om et planlagt aksjebytte kan bli gjennomført uten beskatning av person A til Norge etter sktl. § 11-11 (4) 1.pkt. Det skal mer presist bli vurdert om et slikt aksjebytte kan foreligge uten at person A får krav om å betale formuesskatt på selve realisasjonen til Norge.

Et slikt aksjebyttet med overføring av aksjer mellom selskapene som et vederlag, da som en slags form for betaling (som et tingsinnskudd), blir etter skattelovens regler ansett som en realisasjon¹²⁴. Dette følger av sktl. § 9-2 (1) bokstav c, jf. ordet «bytte» i bestemmelsen. Et aksjebytte, bytte av aksjer i form av en overføring fra et selskap til et annet, betegnes som en realisasjon etter sktl. § 9-2. En slik realisasjon kan sammenlignes med å gjennomføre et salg av en aksje. En realisasjon utløser en beskatning på gevinst eller tap – og vil med det bli tillagt en formuesskatt. Imidlertid, er det slik at hvis aksjebyttet oppfyller de vilkårene som kommer av sktl. § 11-11 (4), vil selve transaksjon ikke føre til at realisasjonen blir

¹²¹ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹²² Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹²³ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹²⁴ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

skattlagt. Dette slik at person A ikke må gjennomføre aksjebytte med en beskatning på realisasjonen¹²⁵. De fire vilkårene i sktl. § 11-11 (4) er følgende¹²⁶:

1. At minst 90% av aksjene i det overdragende selskapet blir overført.
2. Det stilles krav til at det overtakende selskapet som er hjemmehørende i den andre staten har et begrenset ansvar for aksjonærene.
3. Det må foreligge regler om kontinuitet skattemessig sett i den staten der det overtakende selskapet er hjemmehørende – slik at skatteposisjoner etter Skatteloven blir videreført med kontinuitet.
4. Det må foreligge et tilleggsvederlag på maksimum 20% av det samlede vederlaget.

I forhåndsuttalelsen er det lagt til grunn uten noe videre redegjørelse at vilkårene nummer 1, 2 og 4 er oppfylt. Dette da det etter faktum er slik at 100% av aksjene i B AS vil bli byttet mot det samme antall av aksjer i det sveitsiske GmbH - uten at det foreligger et tilleggsvederlag ved selve byttet¹²⁷. Et slikt sveitsisk GmbH tilsvarer et norsk aksjeselskap. Med dette er det også lagt til grunn at det sveitsiske selskapet har et begrenset ansvar for aksjonæren.

Videre med saken i den bindende forhåndsuttalelsen, blir Skatte-ABC for 2023-2024 benyttet til forklaring av begrepet tilleggsvederlag. Begrepet omtales i vilkår nr. 4 av sktl. § 11-11 (4), og krever en noe videre forklaring. Dette selv om det klart fra forrige avsnitt er oppfylt i saken. I sktl. 11-11 (4) – er begrepet tilleggsvederlag mer presist ordlagt som et «Annet vederlag enn aksjer i selskap...», jf. bestemmelsens 3.pkt. En annen form for vederlag vil i denne sammenheng blant annet være «aksjer i andre selskaper enn det overtakende selskapet», jf. Skatte-ABCen¹²⁸. Videre i denne Skatte-ABC skal det ved fastsettelse av tilleggsvederlaget, ikke bli tatt «hensyn til forutgående utbytteutdelinger som anses som selvstendige egenkapitaltransaksjoner», jf.

¹²⁵ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹²⁶ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹²⁷ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹²⁸ Skatteetaten (2024a) s. 2.

Skatte-ABC 2023-2024¹²⁹. Begrepet er med dette godt forklart, og anvendes med caset i BFUen¹³⁰.

Vilkår nr. 3 om en skattemessig kontinuitet i sktl. § 11-11 (4) krever en videre forklaring. Av sktl. § 11-11 (4) siste pkt. skal norske «skatteposisjoner videreføres med kontinuitet etter § 11-7», til det overtakende selskap. I denne BFUen skal skattemessig kontinuitet bety og tolkes slik at «de aksjene som mottas i det sveitsiske selskapet ved aksjebytte skal ha samme skatteposisjoner som gjaldt aksjene A opprinnelig hadde i B AS»¹³¹. Nærmere etter sktl. § 11-7 (4) er det slik at kontinuitet i denne sammenheng vil være at en samlet «inngangsverdi og ervervstidspunkt for skattyters vederlag i form av aksjer» skal settes til den samlede inngangsverdien, og til det samme ervervstidspunktet på aksjene i det overdragende selskapet. Skatteposisjoner omfatter med dette slik kontinuitet på aksjonærnivå. Ifølge Skatte-ABC 2022 er det som kommer av bestemmelsen kun et utgangspunkt¹³². Der kommer det frem at kontinuitet vil innebære «at skatteposisjoner knyttet til aksjer, som inngangsverdi og ervervstidspunkt, overføres til aksjene i det overtakende selskapet», jf. Skatte-ABCen¹³³. Begrepet skatteposisjoner er med dette godt forklart.

Etter forhåndsuttalelsen fra Skattedirektoratet er informasjonen forstått på den måten at prinsippet om skattemessig kontinuitet, som både innebærer en plikt og en rett, etter det som kommer av overskriften i sktl. § 11-7, vil medføre at skatteyterens skatteposisjoner knyttet til aksjene i et overdragende selskap – «må videreføres i forbindelse med et aksjebytte»¹³⁴. Noe enklere forklart skal skattemessig kontinuitet tolkes slik at det ved aksjebytte skal gjøres en overføring av skatteposisjoner, i den betydning av at gjeldende rettigheter på aksjer skal overføres med aksjene til det ny-opprettede selskapet.

Knyttet til informasjon fra den bindende forhåndsuttalelsen foreligger det med dette en del-konklusjon av den første problemstilling. Aksjebyttet i BFU-casens

¹²⁹ Skatteetaten (2024a) s. 2.

¹³⁰ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹³¹ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹³² Skatteetaten (2022) s. 2.

¹³³ Skatteetaten (2022) s. 2.

¹³⁴ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

tilfelle kan gjennomføres med at selskapet i Sveits mottar samtlige av aksjene fra det norske selskapet (B AS). Slikt skal bli gjennomført med at den «skattepliktige mottar vederlagsaksjer i det sveitsiske overtakende selskapet», uten at det foreligger et tilleggsvederlag¹³⁵. Dette medfører at de norske skatteposisjonene på aksjene blir videreført med en kontinuitet til det sveitsiske selskapet. Dermed er det klart at Skattedirektoratet i BFU-caset har vurdert det til at aksjebyttet mellom selskapene kan bli gjennomført etter sktl. § 11-11 (4)¹³⁶. Med dette vil et aksjebyttet bli utført uten en skattlegging av aksjonær – dvs. den personlig skattyter A i saken.

Med drøftelsen blir det lagt til grunn at en skattefri omorganisering av aksjer mellom selskaper er svært positivt for den personlige skattyteren dette måtte gjelde for. Det å kunne unngå en slik skatt ved en utflytting av selskap, og på et personlig plan – i forhold til formuesskatten, gir klart en fordel for personlig skattyter. Dersom en skattyter til Norge er i en slik posisjon med et norsk aksjeselskap ved utflytting, vil dette være en hensiktsmessig måte å anvende regelverket på. Forklaringen av Skattedirektoratets vurdering i forhåndsuttalelsen er med dette et godt grunnlag for den videre tolkningen av rettslig informasjon om exit-skattlegging ved utført aksjebytte.

5. Exit-skatten ved utflytting

I den tredje-delproblemstilling vil det bli gjort rede for reguleringer av exit-skatten. Dette i sammenheng med at staten pålegger en exit-skatt for en utflyttet personlig skattyter fra Norge. Deretter vil jeg beskrive en fremgangsmåte gjennom BFU-caset om rettslige krav til betalingsutsettelse av exit-skatten etter et gjennomført aksjebytte, ved og generelt med bestemmelser i skatteloven.

¹³⁵ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹³⁶ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

5.1 Exit-skattekrav

5.1.1 Virkningen av skattemessig opphør fra Norge etter skatteavtale

Exit-skatt, også omtalt som en utflytningsskatt, er en form for skattlegging som blir pålagt en privatperson på det tidspunktet hvor vedkommende flytter fra Norge. På et slikt tidspunkt vil ikke en person være ansett som skattepliktig til landet grunnet manglende bosted. Exit-beskatningen er skapt med det formål om å sikre det norske skattegrunnlaget i situasjoner der en skattepliktig til Norge velger å flytte til et annet land. Denne skattleggingen kommer av sktl. § 10-70. Av forarbeidene til sktl. § 10-70 blir det forklart at formålet med exit-skatten er å sikre en skattlegging av verdistigningen «på aksjer og andeler mv. mens skattyter var bosatt» i landet¹³⁷. Overordnet sett går det ut på at inntekter som er opptjent i Norge, skal skattlegges i landet, helt uavhengig av tidspunktet for når inntekten ble mottatt, enten «om den mottas før eller etter oppholdet» i Norge, jf. forarbeidene¹³⁸. Videre kommer det av forarbeidene til bestemmelsen at skatteplikten «omfatter alle skattytere som har vært skattemessig bosatt i Norge» før utflyttingen fant sted¹³⁹. Skattesatsen på exit-skatt er det samme som utbytteskatten, og er på 37,84%¹⁴⁰.

Etter sktl. § 10-70 (1) er det slik at en «Gevinst på eiendel» som «skattyter eier på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører... er skattepliktig som om aksjen eller andelen var realisert siste dag før dette tidspunkt», når utflytting fra riket er et faktum. Grunnet henvisning til sktl. § 2-1 (3) og paragrafens overskrift, gjelder bestemmelsen kun for fysiske personers utflytning fra Norge, og ikke for selskaper. Slik skatteplikt på gevinst fordrer at skattyteren eier den aktuelle eiendelen på det tidspunktet da skatteplikten til Norge opphører, eller da den personlige skattyteren blir å anse som bosatt «i en annen stat etter skatteavtale», jf. sktl. § 10-70 (1). Dette vil være en bosettelse i et annet land etter skatteavtalen mellom Norge og tilflytningslandet.

En skattepliktig gevinst ved utflytting etter sktl. § 10-70 (1) utdypes nærmere i bestemmelsens (2). Slik gevinst kan blant annet komme med en avhendelse av en

¹³⁷ Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) s. 63.

¹³⁸ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) s. 49.

¹³⁹ Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) s. 63.

¹⁴⁰ Nordtømme (2024).

aksje eller en andel i et norsk selskap etter bokstav a, og etter bokstav b en andel i norsk virksomhet etter sktl. § 2-2 (2). Det kan også etter bokstav c, være en aksje eller en andel i et utenlandsk selskap. Gevinst i denne sammenheng skal tolkes som en potensiell eller latent gevinst. Med slik gevinst skal det foreligge en avgjørelse av den totale gevinsten ved et eventuelt gjennomført salg eller ved realisasjon av aksjer eller andeler på det tidspunktet som en person velger å flytte ut av landet¹⁴¹. Dette er mer presist en skatteplikt på latente gevinster, hvor det vil foreligge en latent skatt¹⁴². Slikt vil være en skatt som det ikke har blitt gjort en beregning på ved det relevante tidspunktet av Skatteetaten, og av den grunn har det ikke kommet et krav om innbetaling av skatten¹⁴³. På et senere tidspunkt vil det med dette foreligge et skattekrav på slik gevinst – mer konkret en pålagt exit-skatt.

Etter sktl. § 10-70 (4) er det slik at dersom en utflyttet skattyter til Norge ikke har en samlet «gevinst for alle skattepliktige aksjer og andeler som fratrukket fradragberettigede tap» som vil overstige 500.000 kroner, vil ikke exit-skattelegging være relevant. Dette viser terskelbeløpet for skatteplikt ved utflytting. Dette mer presist slik at dersom en person ikke har en total gevinst på over 500.000 kr, vil utflytteren ikke bli pålagt en exit-skatt. Det er rimelig å legge til grunn at denne grensen på latente gevinster på 500.000 kroner er bestemt for å unngå skattlegging av personer som ikke har et motiv om å unndra skatt ved utflytting, eller som ikke generelt sett er motivert av skattemessige hensyn. Utgangspunktet for denne grensen blir med dette sett på som rimelig og rettferdig for skattytere.

5.1.2 Betalingsutsettelse av exit-skattekravet

Et viktig poeng å få frem med regelverket om exit-skatt, er at det skaper en begrensning i å helt kunne fjerne seg fra norsk skattlegging ved utflytting fra Norge gjennom en skatteavtale. Exit-skatten blir dermed en form for konsekvens av det å ta et valg om å flytte fra landet. Et aspekt med exit-skatten, som kan anses som en rettslig fordel, er at regelverket åpner for en utsettelse på innbetalingen av slikt skattekrav i en viss periode.

¹⁴¹ Advokatfirmaet Melø AS (2019).

¹⁴² Advokatfirmaet Melø AS (2019).

¹⁴³ Lillestølen (2024).

Sktl. § 10-70 (7) er den bestemmelsen som gir skattyteren en rett til betalingsutsettelse av exit-skatten. Slik er kun gjennomførbart i tilfeller der «det stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen», jf. sktl. § 10-70 (7). Av bestemmelsen kommer det imidlertid frem at kravet om at det må foreligge en sikkerhetsstillelse kun gjelder dersom utflyttingen er til en stat utenfor EØS-området. En betalingsutsettelse uten sikkerhetsstillelse til en annen EØS-stat blir gitt til en utflyttet person dersom Norge har en skatteavtale med det gjeldende landet, jf. bestemmelsen. Slikt tilfelle med EØS-land gjelder dersom Norge har en rett til å kreve «utlevert opplysninger fra denne staten om skattyterens inntekts- og formuesforhold», jf. sktl. § 10-70 (7). Dette betyr klart at det ikke må foreligge en sikkerhetsstillelse for slik betalingsutsettelse ved utflytting til de land som Norge har en skatteavtale med. Dette da staten med skatteavtale har rett til å innhente opplysninger om skattyteren, som kan være med på å sikre en trygg gjennomføring av betalingsutsettelse på exit-skatten.

I forklaringen av sktl. § 10-70 må FSFIN § 10-70-1 bli anvendt, for å forstå bestemmelsens innhold tydeligere. FSFIN er en forskrift som skal gjelde ved siden av skatteloven, for å utfylle anvendelsesområdet til et utvalg av bestemmelser ytterligere¹⁴⁴. FSFIN § 10-70-1 omhandler utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt, som i masteroppgaven betegnes som exit-skatt. Etter FSFIN § 10-70-1 (1) kan det foreligge en betalingsutsettelse av exit-skatten dersom det som et første steg «leveres oppgave over eiendeler som nevnt» for den skattepliktige person av exit-skatten i sktl. § 10-70 (2). I slik prosess må det i tillegg bli lagt ved en «beregning av gevinst sammen med skattemeldingen for det året», der hvor skattyteren selv mener at hans skatteplikt til landet først opphørte etter sktl. § 2-1 og videre etter skatteavtale med et annet land. Dette er praktiske dokumenter som må leveres til Skatteetaten for å kunne få godkjent en slik betalingsutsettelse av skattekravet. I FSFIN § 10-70-1 (2) står det at en fortsettelse av slik betalingsutsettelse må være betinget av at den personlige skattyteren «innen 30.april i hvert av de påfølgende år etter utflyttingen kan dokumenteres at eiendel som nevnt er i behold», og at det kan vises til personens skattemessige bosted i et annet land en Norge, for det gjeldende året. Dersom slike betingelser er

¹⁴⁴ FSFIN Forskrift til skatteloven § 10-70-1.

oppfylt kan det foreligge en betalingsutsettelse av skattekravet for den personlige skattyteren.

Med de gjeldende regler om exit-skatten, vil et slikt skattekrav foreligge ved realisasjon av en personlig skattyters aksjer eller andeler. Gjeldende regler gjør det dermed satt i praksis umulig «å flytte til utlandet uten å betale skatt på latente aksjegevinster»¹⁴⁵. Imidlertid etter gjeldende regler, blir betalingen utsatt helt frem til det tidspunktet for når realisasjonen av aksjene gjennomføres. Det betyr nærmere at exit-skatten kan utsettes til et uvisst tidspunkt frem til realisasjon, og det foreligger ingen klar frist for når skattekravet må bli innfridd¹⁴⁶.

5.1.3 Tidligere opphevelse av regler om exit-skatt

I det videre blir det lagt frem informasjon om reglene som ble opphevet ved regjeringsskiftet i 2021, med en noe senere virkning i 2022 - for å sammenligne med gjeldende rettsregler. Frem til november 2022 kunne slik exit-skatt på latente gevinster bli unngått, dersom aksjen eller andelen ikke ble realisert innen fem år etter utflytningstidspunktet. Med daværende regler var det slik at det for «fysiske personer som flyttet før 29. november 2022», så bortfalt exit-skatten etter at en person hadde bodd fem år i utlandet¹⁴⁷. I praksis betyr det for en skattyter som flyttet før endringene av reglene i 2022, at vedkomme kunne flytte ut av Norge, og ikke realisere aksjer innenfor de fem årene – og med det ha en mulighet for å flytte tilbake til Norge etter fem år uten en exit-beskatning¹⁴⁸. Dette var den såkalte femårsregelen. Gjennom statsbudsjettet vedtatt for 2023 ble reglene om exit-skatten endret, og denne 5-årsregelen ble opphevet¹⁴⁹. Dette var, som nevnt, med virkning fra og med 29. november 2022, og gjaldt for utflytting og overføring etter dette tidspunktet¹⁵⁰. Selve opphevelsen av denne reglen innebærer per dags dato at det foreligger en skatteplikt gjennom et helt liv til Norge på aksjegevinster eid av privatpersoner ved en utflytting fra landet¹⁵¹. Slikt viser klart

¹⁴⁵ Advokatfirmaet Schjødt AS (2022).

¹⁴⁶ Advokatfirmaet Schjødt AS (2022).

¹⁴⁷ Regjeringen (2024).

¹⁴⁸ Regjeringen (2024).

¹⁴⁹ Melkild (2022).

¹⁵⁰ Regjeringen (2024).

¹⁵¹ Dokument gitt i personlig kommunikasjon på e-post med Torkel Knudsen, ansatt i Formue AS, den 03. oktober 2023. I masteroppgaven gjelder dette to dokumenter med ulikt innhold. Tittelen på dokumentet brukt her er: «Femårsregelen forsvinner». Artikkelen er skrevet av Kirsti Barbro Holmstad, med publiseringsdato 06. desember 2022.

at en privatperson med gevinst på aksjeandeler (kapitalbeholdning) klart ikke unngår en skatteplikt til Norge ved et valg om å flytte fra landet.

Med lovendringene ble det i tillegg innført en ny regel som omfatter tilfeller der hvor det blir gjort en overføring av aksjer til nære slektninger som oppholder seg i utlandet – og som dermed ikke er skattepliktige til Norge. En slik overføring utløser en exit-skatt på gevinsten av gjeldende aksjer, jf. sktl. § 10-70 (8). Det foreligger ingen rett til betalingsutsettelse på slik overføring etter denne bestemmelsen.

Regelverket om exit-beskatning har de senere årene tydelig blitt strengere og mer skjerpene. Imidlertid må det her bemerkes at betalingsutsettelsen etter skatteloven praktisk talt gjelder på en ubestemt tid, i hvertfall frem til en realisasjon blir utført. Dette er lagt til grunn, selvom regelverket er noe uklart i forhold til tidsperspektiv på området. Skattemessig sett er reglene om exit-skatten en stor ulempe for privatpersoner som vurderer eller ønsker å flytte fra landet, med mål om å unngå formuesbeskatningen i Norge. Dette også fordi exit-skatten omfatter en høy skatteprosent, slik at skatten utgjør en høy andel av den totale verdien av en eiendel ved realisasjon. Det vil være en ulempe da en slik skatt uansett vil bli pålagt den det gjelder, når reglene ikke lenger slik det var før - har unntak om å unngå beskatningen dersom aksjene ikke ble solgt etter fem år. Dette skattesystemet vil ved en utflytning fra landet være svært negativt og uønskelig for en person som opprinnelig også har en høy og tyngende beskatning av sin kapitalbeholdning i landet – i noen år etter at vedkommende har flyttet ut. Denne exit-skatten vil være i tillegg til en kildeskatt på eiendeler i Norge, hvis det skulle være tilfellet.

5.2 BFUen - konkret om betalingsutsettelse av exit-skatt ved aksjebytte

5.2.1 Lovgivning i saken

Den bindende forhåndsuttalelsen gjelder et tilfelle med et skattefritt aksjebytte for den personlige skattyteren og ene-aksjonærer A, fra et norsk til et sveitsisk selskap. Med et gjennomført aksjebytte vil det være aktuelt å se på de videre rettslige mulighetene for den personlige skattyteren i en slik situasjon. I denne

sammenheng skal det videre gjennom BFU- caset bli vist til hvordan reglene om exit-skatten og betalingsutsettelse av slikt skattekrav skal tolkes og bli anvendt etter Skattedirektoratets vurdering.

Videre foreligger det en drøftelse av de to siste problemstillingene i den bindende forhåndsuttalelsen fra Skattedirektoratet. Av BFU-caset er det videre, etter henvisning til tidligere redegjørelse av den første problemstillingen - slik at den personlige skattyteren ønsker at det blir gjort en vurdering av om aksjebyttet mellom selskapene inkluderer en exit-skattlegging. Det foreligger også et ønske om å gjøre vurdering av om en potensiell utsettelse av betalingen på skattekravet vil gjelde for den personlige skattyteren ved slik overføring av aksjer¹⁵². Mer konkret etter reglene i skatteloven – skal det bli vurdert om aksjebytte etter sktl. § 11-11 (4) kan bli gjennomført uten at retten til betalingsutsettelse av exit-skatten vil bortfalle, jf. sktl. § 10-70 (7) og FSFIN § 10-70-1 (2)¹⁵³.

Person A vil etter gjennomføring av aksjebytte, være bosatt i Sveits etter gjeldende skatteavtale. Ved slik utflytting blir det fastsatt en exit-skatt etter sktl. § 10-70 på latente gevinster, hvor det blir gitt en betalingsutsettelse på skatten – som et lovkrav etter bestemmelsens (7). Dette er lagt til grunn, og forutsatt i drøftelsen. I BFUen er det videre tatt stilling til av Skattedirektoratet om betalingsutsettelsen på exit-skatten etter sktl. § 10-70 (7) «bortfaller ved det planlagte grenseoverskridende aksjebyttet»¹⁵⁴. Slikt må bli vurdert da det i FSFIN § 10-70-1 (2) er slik at en utsettelse med innbetaling av skatten «er betinget av at det innen 30.april i hvert av de påfølgende år etter utflyttingen dokumenteres at eiendel som nevnt er i behold», jf. bestemmelsen. Det vil nærmere bety at eiendel ikke er blitt realisert. Med dette må det også foreligge en dokumentasjon om at det skattemessige bostedet er det samme som ved opprettelsen av betalingsutsettelsen, jf. FSFIN § 10-70-1 (2). Slik «eiendel som nevnt» etter FSFIN. § 10-70-1 (2) er her aksjene til selskapet B AS, da aksjer betegnes som en eiendel. Videre kommer det av forarbeidende til skattelovens § 10-70 i Ot. prp. nr. 1 (2006-2007), at slik betalingsutsettelse vil bortfaller ved en realisasjon gjennomført i utlandet¹⁵⁵.

¹⁵² Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁵³ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁵⁴ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁵⁵ Ot. prp. nr. 1 (2006-2007) s. 79.

Siden det skal bli gjennomført et aksjebytte i B AS til det sveitsiske selskapet etter at utflyttingen har skjedd, vil ikke den skattepliktige A etter det lenger ha en rett over og heller ikke ha aksjene i behold i et norsk selskap. Dette da B AS (det norske selskapet) sitt tingsinnskudd til det sveitsiske selskapet ikke lenger vil tilhøre det norske selskapet. Slikt gjør at aksjene ikke lenger har en skatteplikt til Norge¹⁵⁶.

Etter sktl. § 10-70 (1) skal en gevinst på realisasjon av aksjer tidfestes til dagen før utflyttingen finner sted, enten etter norsk internrett i sktl. § 2-1 eller etter påropelse av en skatteavtale. Dette følger også av sktl. § 14-25 i en utflyttingssituasjon. Av sktl. § 10-70 (7) foreligger det for skattyteren en rett til utsettelse med «innbetaling av fastsatt skatt dersom det stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen», jf. bestemmelsen. Slik fastsatt skatt er en annen betegnelse for exit-skatten.

Av FFSIN § 10-70-1 (2), som forklart tidligere, er en betalingsutsettelse av skattekravet gjeldende dersom aksjene rent fysisk «er i behold» for den det måtte gjelde. En naturlig språklig forståelse av bestemmelsens ordlyd vil i dette tilfelle tilsi det Skattedirektoratet påpeker om at «aksjene ikke lenger er «i behold» etter gjennomført aksjebytte»¹⁵⁷. Dette kommer klart av at aksjene ikke lenger er eid av selskap B AS, men som vil være eid av det sveitsiske selskapet. Imidlertid vil den samme aksjonæren – den personlige skattytere være eier av hvert av de to selskapene, da personen eier samtlige av aksjene. Tilfellet kommer også på bakgrunn av at et betalingsforfall vil være gjeldende når det foreligger en realisasjon av et selskaps aksjer, jf. forarbeidene til loven¹⁵⁸. Dermed er det klart av BFUen at et aksjebytte som blir gjennomført som et tingsinnskudd til det sveitsiske selskapet, skal bli ansett som en realisasjon av aksjene i det norske selskapet¹⁵⁹. Tydeligere blir et aksjebytte betegnes som en realisasjon. Dette følger nærmere av sktl. § 9-2, som forklart tidligere i punkt 4.3.2.

¹⁵⁶ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁵⁷ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁵⁸ Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) s. 79.

¹⁵⁹ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

Skattedirektoratet har med bakgrunn i det beskrevde kravet om at aksjene rent fysisk må være i behold, kommet til at et aksjebytte er en realisasjon som «medfører at retten til betalingsutsettelse» vil bortfalle, jf. forhåndsuttalelsen¹⁶⁰. Dette følger av vurderingen med rettsreglene i sktl. § 10-70, jf. FSFIN § 10-70-1 (2).

Et videre vurderingsmoment i slikt tilfelle blir å vurdere om selve retten til en betalingsutsettelse av exit-skatt, jf. sktl. § 10-70 (7) likevel kan bestå basert på reglene for et grenseoverskridende aksjebytte i sktl. § 11-11 (4)¹⁶¹. Det må med dette bli vurdert om det skattefritaket som gjelder etter sktl. § 11-11 (4) også gir mulighet for unntak fra FSFIN § 10-70-1 (2)¹⁶². Dette i forhold til om en betalingsutsettelse av exit-skatten likevel kan foreligge. Hvis slikt er tilfellet vil det være et vilkår at utsatt exit-skattekrav skal bli videreført på de aksjene det er byttet mot¹⁶³. Slikt følger av prinsippet om kontinuitet av sktl. § 11-11 (4) siste pkt. og sktl. § 11-7. Dette tilfellet vil etter faktum gjelde for de aksjene som betalingsutsettelsen er knyttet til i det sveitsiske selskapet, med den forutsetningen om at aksjene fremdeles er i behold etter overføringen - regulert av FSFIN § 10-70-1 (2), og generelt etter sakens faktum¹⁶⁴.

Som nevnt foreligger det en forutsetning i sktl. § 11-11 (4) siste pkt. om at det knyttet til en skattefrihet for aksjebytte, er slik at norske «skatteposisjoner videreføres med kontinuitet etter § 11-7». Forklaring av en slik kontinuitet på aksjonærnivå etter sktl. § 11-7 (4) er beskrevet i punkt 4.3.2 i masteroppgaven. Skattedirektoratet har i denne uttalelsen en oppfatning av at ordlyden i sktl. § 11-11 (4) ikke gir en klar veiledning for spørsmålet knyttet til om bestemmelsen vil gi et unntak fra FSFIN § 10-70-1 (2). Dette i forhold til om at en utsatt innbetaling av exit-skatten allikevel skal forfalle til «betaling dersom aksjene ikke lenger er i behold», jf. slik det står i BFUen¹⁶⁵. Etter sktl. § 11-11 (4) første pkt. er det slik at aksjebytte «kan gjennomføres uten skattlegging av aksjonærene». Dette er mer presist en fordel for personlige skattytere.

¹⁶⁰ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁶¹ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁶² Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁶³ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁶⁴ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁶⁵ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

Det blir videre lagt til grunn – av Skattedirektoratets vurderinger, at slikt er «forbeholdt gevinster og tap på aksjer» som skattlegges ved aksjebytte, på grunnlag av at det foreligger en realisasjon, jf. sktl. § 10-31 (1) og (2), jf. sktl. § 9-2¹⁶⁶.

Videre av BFUen, er det som nevnt slik at skattleggingen ikke vil inntre når exit-skatten «forfaller til betaling fordi de opprinnelige aksjene ikke lenger er i behold etter aksjebyttet»¹⁶⁷, med krav av FSFIN § 10-70-1 (2). Etter sktl. § 10-70 (1) gjelder det en skattlegging på gevinst av eiendel «som skattyter eier på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører». Exit-skatten er med dette knyttet til en tidligere skattlegging av en gevinst etter sktl. § 10-70. Med andre ord blir det satt til dagen før tidspunktet for utflyttingen¹⁶⁸. Imidlertid er det påpekt i forhåndsuttalelsen at det ikke er en klar og tydelig måte å tolke denne lovteksten på. Dette da det står i BFUen at lovtekstens ordlyden også kan bli forstått på den måten at den omfatter en tidligere exit-skatt, «slik at denne ikke forfaller til betaling ved aksjebyttet, basert på kontinuitetsbetraktninger», jf. forhåndsuttalelsen¹⁶⁹. Dette tolkningen er heller ikke drøftet i forarbeidene til sktl. § 11-11 eller til sktl. § 10-70, som gjør tolkningen noe uklar.

Skatteetaten har i tidligere utgitte upubliserte bindende forhåndsuttalelser behandlet slike skattefrie omorganiseringer av selskap, og benyttet sktl. § 10-70 som rettslig grunnlag for betalingsutsettelse av exit-skattekravet. Fra denne forhåndsuttalelsen kommer det at «Skatteetaten konkluderte i alle uttalelsene med at utsatt» exit-skatt «ikke forfalt til betaling ved gjennomføring av de skattefrie omorganiseringene, og at betalingsutsettelsen skulle» bli videreført på vederlagsaksjene, jf. fremleggelse i BFUen¹⁷⁰.

Etter Skattedirektoratets vurderingen, har en utsatt exit-skatt en tilknytning til aksjene, «ved at forfallstidspunktet for skatten i dette tilfellet bestemmes av tidspunktet for realisasjon av aksjene», jf. FSFIN § 10-70-1¹⁷¹. På bakgrunn av

¹⁶⁶ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁶⁷ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁶⁸ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁶⁹ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁷⁰ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁷¹ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

slikt tilfelle må det bli vurdert om betalingsutsettelsen av skatten er en slik type skatteposisjon, som nettopp skal bli videreført på vederlagsaksjene. Her kreves det en definisjon av begrepet skatteposisjon. Etter forhåndsuttalelsen er dette begrepet knyttet til en «skattyters stilling i forhold til en bestemt skatteregel på et» fastsatt tidspunkt¹⁷². Slikt innebærer at en skatteposisjon kun gjelder for en bestemt personlig skattyter. En skatteposisjon kan med dette ikke bli overført mellom skattesubjekter uten at det er blitt gitt et tydelig rettslig grunnlag for det¹⁷³. Siden det i denne saken gjelder en personlig skattyter som eier samtlige av aksjene i B AS, og skal eie samtlige av aksjene i det sveitsiske selskapet, må det ikke foreligge et rettslig grunnlag for at skatteposisjonen kan bli overført til det andre selskapet. Dermed vil skatteposisjonen, herunder videreføringen av betalingsutsettelsen på exit-skatten av de norske aksjene, også gjelde for aksjene i det sveitsiske selskapet.

Med sakens faktum er den gitte betalingsutsettelsen av exit-skatten en forpliktelse for skattytere til å dekke sin skatteplikt. I BFUen er det klart kommet frem til at utsettelsen på innbetalingen av skattekravet vil oppfylle kriteriene for å utgjøre en slik skatteposisjon. Dermed skal situasjonen tolkes slik at «betalingsutsettelsen er en skatteposisjon som skal videreføres på vederlagsaksjene med kontinuitet», ved gjennomføringen av et skattefritt aksjebytte etter sktl. § 11-11 (4) i sammenheng med sktl. § 10-70 – slik det står i BFUen¹⁷⁴. I tråd med regelverket, er det dermed mulig å opprettholde en betalingsutsettelse av exit-skattekravet ved utflytting fra Norge for en personlig skattepliktig aksjonær, jf. drøftelsen av sktl. § 10-70¹⁷⁵. Slik utsettelse gjør at exit-skatten ikke må bli innfridd på det tidspunktet for når utflyttingen er et faktum. I seg selv besvarer dette uttalelsens problemstilling nr. 3 godt (se oppramsingen i punkt 4.3.2).

5.2.2 Konklusjon i den bindende forhåndsuttalelsen

Av den bindende forhåndsuttalelsen fra Skattedirektoratet, BFU 6/2023, er det konkludert med gjennom tolkning av regelverket, at det kan bli gjennomført et skattefritt aksjebytte for aksjonær. Slik aksjebytte vil bli utført med en

¹⁷² Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁷³ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁷⁴ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁷⁵ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

videreføring av betalingsutsettelse på exit-skattekrav ved overføring fra et norsk til et sveitsisk selskap. Det blir dermed lagt til grunn at tilfellet gjelder ved en utflytting fra Norge. Slikt tilfelle medfører at en betalingsutsettelse på exit-skatt for den personlige skattyteren A, skal bli overført på vederlagsaksjene (i B AS), etter aksjebyttet til selskapet i Sveits¹⁷⁶. Det følger av konklusjonen i forhåndsuttalelsen at;

1. «Det skisserte aksjebyttet kan gjennomføres uten beskatning for A, jf. skatteloven § 11-11 fjerde ledd»¹⁷⁷.
2. «Betalingsutsettelse for fastsatt utflyttingsskatt videreføres på vederlagsaksjene med kontinuitet ved gjennomføring av det skisserte aksjebyttet, jf. skatteloven § 10-70 syvende ledd og FSVIN § 10-70-1 annet ledd»¹⁷⁸.

6. Lovendringsforslag og EU-retten

I masteroppgavens siste del-avsnitt vil jeg legge frem innholdet i et høringsnotat fra Finansdepartementet om endringer av exit-skatte regler. Deretter foreligger en vurdering av spørsmålet om hvordan endringene om betalingsutsettelse i høringsnotatet skal anvendes på fremgangsmåten presentert i BFUen, og generelt i en utflyttingssituasjon – hvis lovforslaget blir vedtatt. Med bakgrunn i høringsnotatet, følger en forklaring av EU-domstolens praksis med regulering av exit-skatten. Avslutningsvis foreligger det en vurdering av om lovendringsforslaget er i tråd med EU-retten, sett i forhold til kravet om fri bevegelse av kapital – etableringsfriheten og etter diskrimineringsforbudet.

6.1 Høringsnotat om endring av exit-skatte regler

6.1.1 Innhold i Finansdepartementets høringsnotat

Det har siden endringen av exit-skatten i 2022 foregått vurderinger i Finansdepartementet knyttet til å foreta lovendringer av exit-beskatningen. Den 20. mars 2024 ble det av Finansdepartementet lagt frem et høringsforslag om

¹⁷⁶ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁷⁷ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

¹⁷⁸ Skattedirektoratet (2023/ 20. juni).

endringer av exit-skattereglene for fysiske personer¹⁷⁹. Denne exit-skattereguleringen gjelder for personlige skattytere, slik at lovendringsforslaget vil være relevant knyttet masteroppgavens tematikk. For å presisere er både sammendraget av høringsnotatet på Regjeringens hjemmeside¹⁸⁰, og et utfyllende pdf-dokument over høringsnotatet¹⁸¹ benyttet i beskrivelsen av de foreslåtte lovendringene.

Finansdepartementet sendte dette notatet på høring med bakgrunn i at det er ønskelig med «endringer i reglene om utflyttingsskatt for personer som eier aksjer», og liknende eiendeler¹⁸². Begrepet utflyttingsskatt er i denne sammenheng en annen betegnelse på exit-skatten. Med slike endringer ønsker regjeringen å stramme inn exit-skattereglene, for å skape klarere linjer av reguleringen. Dette for å sikre at verdier som inntjenes og blir opparbeidet i Norge før en utflytting, «faktisk blir skattlagt her og at skatten blir betalt», jf. høringsnotatet¹⁸³. Det skal med dette kun foreligge en skattlegging av «verdiendringer som har oppstått mens eier» var bosatt i Norge, jf. forslag fremmet i høringsnotatet¹⁸⁴. Med dette lovendringsforslaget foreslår regjeringen at exit-skatten ved en utflytting og ved en overføring av midler skal måtte bli betalt innen 12 år.

De foreslåtte endringene omfatter flere tilfeller. Det skal først gjelde for fysiske personer med en opparbeidet formue og kapital som flytter ut av landet. I tillegg skal endringene gjelde for overføring av aksjeandeler eller andre eiendeler fra utflyttede personer, til personer bosatt i Norge eller andre land. I denne sammenheng defineres en fysisk person som et menneske, til forskjell fra det at en juridisk person omtales som et selskap. I masteroppgaven vil rettsregler knyttet til fysiske personer i hovedsak være relevant. Det er foreslått at lovendringen skal virke fra og med den 20.03.2024. Virkningsdatoen er satt for å unngå at en personlig skattyter i perioden frem til forslaget eventuelt blir vedtatt, skal kunne ta grep for å minimere omfanget av skattekravet. Dette av den grunn at uten det konkrete «virkningspunktet er det fare for at betydelige ubeskattede verdier kan

¹⁷⁹ Regjeringen (2024).

¹⁸⁰ Regjeringen (2024).

¹⁸¹ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 1-54.

¹⁸² Regjeringen (2024).

¹⁸³ Regjeringen (2024).

¹⁸⁴ Regjeringen (2024).

bli sendt ut av landet før et lovvedtak» mulig inntreffer, slik at forslagene kan miste sin opprinnelige effekt¹⁸⁵. Det presiseres i endringsforslaget hva som gjelder for perioden før og etter at femårsregelen ble opphevet i 2022. For en fysisk person «som flyttet før 29. november 2022, bortfaller utflyttingsskatten etter fem år i utlandet»¹⁸⁶, siden daværende regler skal gjelde for de personer dette omfatter. For personlige skattytere som flyttet mellom den 29. november 2022 og 20. mars 2024, kan selve betalingen av exit-skatten bli utsatt «på ubestemt tid» – i hvertfall frem til tidspunktet hvor realisasjonen gjennomføres etter sktl. § 10-70 (7), jf. høringsnotatet¹⁸⁷. Utifra høringsnotatet skal de foreslåtte lovendringene som nevnt gjelde fra og med den 20. mars 2024.

Fra høringsnotatet vil en måte å begrense fristen for betalingsutsettelse av exit-skattekravet på være at den må bli betalt innen 12 år. En skattyter vil med en slik potensiell lovendring få flere alternativer til hvordan betalingen av skattekravet skal bli gjennomført. En personlig skattyter kan velge mellom å enten betale «skatten umiddelbart, i rentefrie rater over 12 år, eller ved utløpet av 12-årsfristen med tillegg av renter»¹⁸⁸. Slikt foreligger ikke med de gjeldende reglene. Det må presiseres at dersom en utflyttet person velger å flytte tilbake til Norge innen 12 år, vil vedkommendes skattekrav tilbakebetales eller bortfalle helt¹⁸⁹. De ulike betalingsalternativene vil bli beskrevet nærmere i det videre.

Av gjeldende regler i sktl. § 10-70 (1) og mer konkret etter sktl. § 14-25, skal «Gevinst og tap på eiendel» eller aksje bli regnet som inntekt den «siste dag før skatteplikten til riket opphører», jf. sktl. § 14-25. Dette med et behov om å fastsette reell inntekt for selve dagen da utflyttingen skjer, for å danne grunnlag for exit-skattekravet. Reglene sikrer med dette, at skatteplikt på inntekt «inntreffer mens skattyteren fortsatt har alminnelig skatteplikt» til landet etter skatteloven. Dette slik at den skattepliktige ikke anses som bosatt i et annet land etter skatteavtale mellom Norge og tilflyttingslandet, jf. høringsnotatet¹⁹⁰. I situasjoner hvor det gjennomføres overføringer fra en person skattemessig bosatt i Norge, til

¹⁸⁵ Regjeringen (2024).

¹⁸⁶ Regjeringen (2024).

¹⁸⁷ Regjeringen (2024).

¹⁸⁸ Regjeringen (2024).

¹⁸⁹ Regjeringen (2024).

¹⁹⁰ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 16.

en som bor i et annet land, vil slikt beløp bli tillagt en exit-skatt når en mulig gevinst overføres ut av landet. Disse reglene om overgangstilfeller ønsker Regjeringen å videreføre, da det er rimelig at slik gevinst blir skattlagt i Norge¹⁹¹.

Det er tydelig med høringsnotatet, at Regjeringen ønsker en lovendring basert på en sammenligning av slik den internasjonale skatteretten er. Dette følger mer konkret av EU-regelverket og rettspraksis fra EU-domstolen. Regjeringen legger med dette frem at det er «riktig at utflyttingsskattereglene blir justert slik at de sikrer en effektiv skattlegging av verdistigning» som er opparbeidet i Norge, jf. høringsnotatet¹⁹². Slikt forutsetter at skattekravet blir betalt innenfor en rimelig tidsperiode - noe Regjeringen mener at de nåværende reglene ikke ivaretar. Dette på bakgrunn i at gjeldende regler i sktl. § 10-70 (7) gir en personlig skattyter anledning til å utsette betalingen fremover i tid, til tidspunktet for realisasjon av aksjeandeler. Fristen for innfrielse er med dette uvisst. Lovutkastet er derfor basert på at forfallstidspunktet for exit-skatten «kan settes før aksjen realiseres», etter forklaringen i høringsnotatet¹⁹³. Med dette er det klart en forskjell fra slik nåværende regler er.

Etter gjeldende regler om exit-skatten får sktl. § 10-70 kun anvendelse «når samlet gevinst for alle skattepliktige aksjer, fratrukket fradragberettigede tap, utgjør mer enn 500 000 kroner», jf. sktl. § 10-70 (4). Denne beløpsgrensen er knyttet til hvert enkelt inntektsår. Beløpsgrensen ble ifølge Regjeringen i sin tid bestemt «med sikte på å skjerme skattytere med små gevinster, og for å avgrense reglene mot utflyttinger» som det var lite grunnlag til å tro at var motivert av ønske om skatteunndragelse¹⁹⁴. Med dette høringsnotatet mener Finansdepartementet at beløpsgrensen bør være lavere enn 500 000 kr ved en «overføring av aksjer til mottaker bosatt eller hjemmehørende i utlandet enn det den er for ilegging av» exit-skatt for de personer som flytter ut av Norge¹⁹⁵, jf. høringsnotatet. En endring bør foreligge av den grunn at en overføring ikke innebærer noe mer enn selve transaksjonen – som gjennomføres digitalt, i motsetning til at en utflytting er klart mer omfattende og en sammensatt prosess å

¹⁹¹ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 16.

¹⁹² Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 19.

¹⁹³ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 19.

¹⁹⁴ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 33.

¹⁹⁵ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 33.

foreta både generelt sett og økonomisk. Av den grunn foreslår Finansdepartementet at beløpsgrensen ved overføringer må bli satt ned til 100 000 kr, og den skal «gjelde for samlet gevinst/ tap på de aksjene som er overført» til annen person innenfor et inntektsår¹⁹⁶. Med dette foreslås det ingen endringer i beløpsgrensegrunnlaget på 500.000 kroner for utflyttinger av formuende personer.

6.1.1.1 Lovendringsforslagets påvirkning på BFU-caset

Videre, skal det bli sett på om lovendringsforslaget inneholder vesentlig endringer som vanskeliggjør tilpasningsmulighetene med en videreføring av betalingsutsettelse med exit-skatten. Med konklusjon og forklaringen av rettsregler i den bindende forhåndsuttalelsen er det tydelig at formålet og hensikten skapt av lovgiver med exit-skatten ikke fungerer slik det nok er ment. Dette da regelverket gir adgang til utsettelse av innbetalingen med exit-skattekravet i en lengre periode frem i tid – i hvertfall frem til tidspunktet for realisasjonen. Slik utsettelse gjør ikke at exit-skatten aldri blir innbetalt, men skaper en motivasjon, i saker som BFU-caset og generelt etter regelverket, til å utsette innbetalingen så langt fremover i tid som ønskelig for den enkelte skattyter. Det igjen bidrar til en forsinkelse av en del av skatteinntektene til staten, som fra statens perspektiv ikke er ønskelig.

For skattytere som ønsker å gjøre liknende som situasjonen i BFUen, og generelt det som følger av sktl. § 10-70 (7), vil det være rimelig å legge til grunn at endringene med en frist på 12 år på betalingsutsettelsen blir ansett som negativt. Dette da det er rimelig å tro at de fleste i denne typen situasjon ønsker en lengre frist, når en først velger å gjøre endringer for å maksimere sin mulighet til å få en betalingsutsettelse ved utflytting. Generelt sett etter slik gjeldende regler er, vil det være rimelig å legge til grunn at det for utflyttere vil være mer lønnsomt å ha en betalingsutsettelse som er lengre enn 12 år, dersom realisasjonen av aksjene til en skattyter vil være lengre fremover i tid enn det. Sett bort i fra fristen for betaling, vil det ikke med den potensielle lovendringen foreligge andre betydelige forskjeller i regelverket om betalingsutsettelse av exit-skattekravet, slik at reglene kan anvendes på lik måte som tidligere.

¹⁹⁶ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 33.

6.1.2 EU-retten om exit-skattlegging av personlig skattyter

Fra høringsnotatet er det presentert informasjon om EU- og EFTA-domstolens praksis om exit-skatt, og om at norske skatteregler må være i tråd med EU-retten. Dette mer presist om EØS-lovens regler i forhold til fri flyt av kapital, den gjeldende etableringsretten¹⁹⁷. Informasjonen blir trukket frem i masteroppgaven for å vurdere om det nye lovforslaget er i tråd med EU-retten på området. Alternativet om betalingsutsettelse av exit-skattekravet på 12 år med tillegg av renter, skal i hovedsak bli drøftet videre.

EU- og EFTA domstolen har i flere avgjørelser tatt stilling til rettsregler om skattlegging av «urealiserte verdier når de tas ut av en stats beskatningsområde, opp mot bestemmelsene om fri bevegelighet» i ulike medlemsland¹⁹⁸ - mer presist om exit-beskatning, jf. høringsnotatet. Rettslig relevant informasjon fra de EU-sakene i denne drøftelsen er hentet fra høringsnotatet fra Regjeringen, og informasjonen derfra er anvendt i denne masteroppgaven. Dermed foreligger det ingen direkte henvisninger til de ulike rettsavgjørelsene. Den relevante informasjonen knyttet til lovendringsforslaget om exit-skatten er dermed skrevet utifra fremleggelsen i det utfyllende høringsnotatet. I N-saken (C-470/04) gjorde EU-domstolen en vurdering av de nederlandske reglene knyttet til exit-skatten for fysiske personer. I saken godtok EU-domstolen at en skattyter kan bli tillagt en exit-skatt, «når det gis mulighet for utsettelse med betaling av skatten frem til faktisk realisasjon», jf. høringsnotatet¹⁹⁹. Etter denne saken har EU-domstolen vurdert en rekke andre tilfeller av dommer som gjaldt exit-skatt for juridiske personer ved utflytting fra et medlemsland.

I National Grid Indus-saken (C-371/10) ble det besluttet av domstolen at et «krav om umiddelbar betaling av utflyttingsskatten utgjorde en restriksjon, fordi det ga et utflyttet selskap en likviditetsulempe sammenlignet med» en virksomhet som ikke gjennomførte en utflytting fra hjemstaten, jf. høringsnotatet²⁰⁰. Det ble i denne saken konkludert med at en slik restriksjon ikke var i tråd med prinsippet om fri flyt i det indre markedet, mer konkret til etableringsretten. Dette av den

¹⁹⁷ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 10-13.

¹⁹⁸ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s.10.

¹⁹⁹ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s.11.

²⁰⁰ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 11.

grunn at det kunne skape en økonomisk hindring for den enkelte skattyteren. For at påleggelse av exit-skatten skal være en lovlig handling, må det med dette foreligge flere former for alternativer med innbetalingen av skattekravet.

National Grid Indus som denne saken omhandler, er et selskap. Med det omfatter ikke rettsavgjørelsen fra EU-domstolen exit-skatteregler for personlige skattytere. The Anti Tax Avoidance Directive (2016/1164) fra EU er relevant å trekke frem i denne sammenheng, da det omhandler EU-retten på området²⁰¹. Direktivet er skrevet på engelsk, slik at det blir vist til en norsk oversettelse med henvisninger til aktuell artikkel. Det nevnte EU-direktivet gjelder for alle skattytere som er underlagt en selskapsskatt i ett eller flere EU- og EØS-medlemsstater, jf. artikkel 1²⁰². Direktivet gjelder med dette kun for skattlegging av selskaper som har et fast driftssted i et medlemsland, og ikke for fysiske personer. Imidlertid finnes det unntak, da artikkel 5 i EU-direktivet åpner for en skattlegging av private skattytere ved utflytting fra et medlemsland²⁰³. Det kan med dette, som et generelt utgangspunkt, bli lagt til grunn at det som gjelder for selskaper med exit-skatten kan anvendes analogt for personlige skattytere. Slikt kan gjelde da exit-skatten er dynamisk, noe disse rettskildene klart viser²⁰⁴.

Det er i denne sammenheng viktig å påpeke at EU-domstolen uansett ved siden av dette direktivet, vil forholde seg til det fastsatte skille mellom exit-skatt på området for fysiske personer med private skattefordeler, og exit-skatt for selskaper. Dette av den grunn at exit-skatt for selskaper kan bli gjennomført med en umiddelbar innkreving etter gjelde EU-regler²⁰⁵. Det i motsetning til slik exit-skatten for private skattytere skal innkreves med alternativ om betalingsutsettelse av skattekravet²⁰⁶. Kilden som er anvendt for å forklare anvendelsesområdet til dette EU-direktivet er en forskningsartikkel fra tidsskriftet IBFD. Artikkelen er skrevet på engelsk, og her benyttes en norsk oversettelse. Mer informasjon om denne forskningsartikkelen fra IBFD vil bli lagt frem senere i masteroppgaven²⁰⁷.

²⁰¹ Direktiv 2016/ 1164/ EU.

²⁰² Direktiv 2016/1164/EU art.1.

²⁰³ Direktiv 2016/1164/EU art. 5 Og Kollruss (2022) s. 153.

²⁰⁴ Kollruss (2022) s. 153.

²⁰⁵ Kollruss (2022) s. 153.

²⁰⁶ Kollruss (2022) s. 153.

²⁰⁷ Kollruss (2022) s. 153.

Videre i National Grid Indus-saken (C-371/10), fastsatte domstolen et skille mellom tidspunktet for fastsettelsen av skattekravet og innkrevingen av exit-skatten. Skattekravet skal med dette bli fastsatt på selve tidspunktet for utflyttingen. Når det gjelder innkrevingen av exit-skattekravet, skal det etter denne avgjørelsen for skattyteren være valgfritt om personen ønsker en umiddelbar innfrielse eller en utsatt betaling av skattekravet²⁰⁸. Etter Verder Labtec-saken (C-657/13) ble det av EU-domstolen bestemt at regler som innebar slik exit-beskatning, også kan bli betalt i rater over et visst antall år. Med dette måtte skattekravet bli betalt «i årlige rater over 10 år», jf. høringsnotatet²⁰⁹. Denne avgjørelsen tolkes som et utgangspunkt for det antallet år en slik betalingsutsettelse kan foreligge i det enkelte medlemsland.

EU-domstolen tok igjen stilling til exit-skatten for fysiske personer i Kommisjonen mot Portugal-saken (C-503/14). Der ble portugisiske regler knyttet til en umiddelbar betaling av exit-skatten for fysiske personer vurdert. Kommisjonen hadde tidligere anført at blant annet N-saken var relevant i denne forbindelse, da den gjaldt og omhandlet regelverket knyttet til personlige skattytere, og mer konkret fysiske personer²¹⁰. I denne saken ble det vurdert om de strenge reglene som skilte mellom exit-beskatning av fysiske og juridiske personer «kunne rettferdiggjøres i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetanse» mellom de ulike medlemsstatene²¹¹. Med denne saken ble det bestemt at det ikke forelå en «objektiv grunn» til å skille mellom juridiske og fysiske personer i tilfeller som dette²¹². Denne argumentasjonen kommer også som nevnt av National Grid Indus-saken (C-371/10). Kommisjonen mot Portugal-saken (C-503/14) er allikevel relevant, da den viser til enda nyere EU-rett fra 2016. Tilfellet om at det ikke skal foreligge forskjeller i regelverket på exit-skatten for fysiske og juridiske personer er med dette lagt til grunn i masteroppgaven.

Videre, ble det bestemt av EU-domstolen i Kommisjonen mot Portugal-saken (C-503/14), at reglene må gi skattyteren en valgmulighet mellom flere alternativer.

²⁰⁸ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 11.

²⁰⁹ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 12.

²¹⁰ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 12.

²¹¹ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 12.

²¹² Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 12.

Det ene vil være å gjøre en umiddelbar betaling av exit-skatten på det tidspunktet når utflytting er gjennomført. Et annet alternativ i denne sammenheng vil være å foreta en utsettelse av betalingen, da «eventuelt med tillegg av renter i henhold til relevant nasjonal lovgivning» - i det enkelte medlemsland, jf. høringsnotatet²¹³.

Med dette er det behov for en presisering knyttet til betalingsalternativet om utsettelse i et visst antall år - med pålegging av renter. Etter saken fra EU-domstolen kommer det klart frem at en stat kan pålegge renter på betalingsutsettelse på innfrielsen av exit-skattekravet. Det blir lagt til grunn at staten kun har anledning til å gjøre slikt etter den nasjonale lovgivningen, som vil legge føring for om det rent faktisk kan pålegges renter på skattekravet. Med dette blir det videre tatt utgangspunkt i at ordbruken med 'eventuelt', ikke direkte skal tolkes som at det automatisk betyr at betalingsutsettelsen skal gjennomføres med tillegg av renter. Det skal nok bety at hvert enkelt medlemsland har anledning til å gjøre slikt. Etter norsk rett skal påleggelse av renter i såfall følge av skatteloven.

6.1.3 Finansdepartementet –påleggelse av renter på betalingsutsettelse

Betalingsalternativet i høringsnotatet om at exit-skatten kan bli betalt ved utløpet av det tolvte året med tillegg av renter, krever en videre forklaring. Dette da innfrielsesmetoden rent faktisk er en betalingsutsettelse som blir gitt fra det første året frem mot utgangen av det tolvte året. I høringsnotatet kommenteres det tydelig årsak til at det er ønskelig med påleggelse av renter med en betalingsutsettelse på 12 år. De gjeldende reglene i skatteloven om at det ikke påløper renter på betalingsutsettelse av exit-skatten representerer, i følge høringsnotatet, «et unntak fra det som ellers gjelder for betaling av skatt etter utgangen av inntektsåret for fysiske personer»²¹⁴. I høringsnotatet vises det til at EU-domstolen har fastslått at exit-skatten «kan renteberegnes i henhold til den gjeldende nasjonale lovgivningen», blant annet slik det står i Kommisjonen mot Portugal-saken (C-503/14)²¹⁵. Med bakgrunn i EU-rettspraksisen påpeker Finansdepartementet at det bør, som en hovedregel, pålegges renter ved slik utsatt betalingsforfall.

²¹³ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 12.

²¹⁴ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 23.

²¹⁵ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 23.

Etter det som står i høringsnotatet, skal et utsatt betalingsforfall av exit-skatten bli sammenlignet med et lån fra staten, og krav knyttet til lån skal likestilles med utsatt betalingsforfall. Med dette som grunnlag, vil det i følge lovforslaget fra Finansdepartementet, være rimelig at en rente på exit-skatt i gevinsttilfeller bør «reflektere skattyters rentevilkår på lån som kan tas opp i det private markedet»²¹⁶. Den norske nasjonale lovgivning om innkreving av skattekrav, som omfatter renter på innbetaling, er skattebetalingsloven²¹⁷. Finansdepartementet foreslår med denne lov at selve renten ved betalingsutsettelsen skal fastsettes etter det som kommer av skattebetalingsloven § 11-6 (2). Dette nærmere til den «pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1.januar det aktuelle året» med tillegg av ett prosentpoeng, jf. bestemmelsen²¹⁸. Renter i den perioden som skattekravet utsettes, foreslås å bli beregnet i fra det tidspunkt som exit-skatten «skulle vært betalt etter de ordinære reglene» i skattebetalingsloven, jf. uttalelse i høringsnotatet²¹⁹.

Den fremlagte informasjonen er Finansdepartementet egen tolkning av EU-regelverket. I dette bruker departementet det generelle utgangspunktet om forsinket skatteinnbetaling etter skattebetalingsloven som et argument mot at det også bør være tilfellet for nye foreslåtte exit-skatteregler. Hvorvidt dette argumentet fra Finansdepartementet om påleggelse av renter er holdbart, og om lovgivningen kan legges til grunn for slikt betalingsalternativ er per dags dato uvisst. Om et vedtak på de foreslåtte lovendringen faktisk blir tilfellet, vil fremover bli avgjort av Stortinget.

6.1.4 Ny rettsavgjørelse fra tysk domstol per januar 2024

Den tyske domstolen – Bundesfinanzhof (German Federal Fiscal Court) publiserte den 11. januar 2024 en ny gjeldende rettsavgjørelse om exit-skatt innenfor EU-rettsområdet. Saken omhandler «skatt på latente aksjegevinster» ved en utflytting fra Tyskland til Sveits²²⁰. Da Tyskland er et EU-medlemsland, skal domstolsavgjørelser fra dette landet være gjeldende EU-rett. Sveits - i likhet med Norge, er et EØS-medlemsland, og må dermed følge lovgivningen innenfor det området. Med et medlemskap innenfor EØS-området, må rettsavgjørelser fra EU-

²¹⁶ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 23.

²¹⁷ Skattebetalingsloven § 1-1.

²¹⁸ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 23.

²¹⁹ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 23.

²²⁰ Sørensen et. al. (2024).

domstolen i saker om det indre markedet også bli anvendt av EØS-medlemsstatene. Dermed må den norske stat og domstol, som er tilfellet i denne masteroppgaven, som medlem av EØS-avtalen - følge denne nye EU-rettsavgjørelsen om exit-skatten som gjeldende norsk rett.

Med fremleggelse av domsavgjørelsen benyttes forklaring gjort av Advokatfirmaet Schjødt AS – skrevet av ansatte i selskapet, som en god og pålitelig kilde ved anvendelse av gjeldende rett. Forklaringen blir videre gjort med bakgrunn i at det ikke foreligger andre like relevante kilder til denne dommen, siden avgjørelsen er relativt ny med når denne masteroppgaven ble skrevet. Det er ikke grunnet irrelevans, blitt anvendt annen informasjon enn det mest sentrale forklart her fra domsavgjørelsen. Informasjon fra nettside med den fulle dommen, skrevet på tysk, er i fotnoten til denne setningen²²¹.

Fra og med den 01. januar 2022 innførte Tyskland en regel om «at latent skatt knyttet til underliggende aksjer umiddelbart skulle forfalle» til betaling når en person flyttet ut av landet.²²² Med saken fra EU-domstolen, i den tysk domstolen publisert 11. januar 2024, ble endringer knyttet til exit-skatt avgjort. Det ble med dette bestemt at en skattlegging på gevinst av aksjer ved utflytting til Sveits, ville «være et brudd på etableringsretten» i avtalen mellom Sveits og EU²²³. Dette er tilfellet med mindre innfrielsen av exit-skattekravet blir utsatt til det «tidspunktet for faktisk avhendelse av aksjene og at denne utsettelsen er rentefri», jf. det som kommer av domsavgjørelsen.²²⁴ Denne saken blir lagt frem av en domstol innenfor EU, og dermed skal avgjørelsen bli anvendt og tolket som gjeldene EU-rett fra datoen saken ble publisert.

Regjeringens lovendringsforslag om betalingsutsettelse på 12 år, og med pålegg av renter er med dette «ikke i samsvar med praksisen som er lagt til grunn av Bundesfinanzhof»²²⁵. Dette mer konkret utifra kravet om at utsettelsen av betalingen ikke kan bli gjennomført med en påleggelse av renter. Etter EØS-avtalen må Norge «følge tilsvarende krav til etableringsfriheten», som gjør at endringsforslaget med pålegg av renter på den 12-årige betalingsutsettelsen vil

²²¹ Bundesfinanzhof (2023).

²²² Sørensen og Platou (2024).

²²³ Sørensen og Platou (2024).

²²⁴ Sørensen et. al. (2024).

²²⁵ Sørensen et. al. (2024).

være i strid med EU-retten²²⁶. Det problematiske med høringsnotatet er at denne dommen fra Bundesfinanzhof verken er nevnt eller anvendt som gjeldende rett i Finansdepartementets redegjørelse om forslag til lovendring. I og med at en rettsavgjørelse som kom på et tidspunkt før høringsnotatet ble lagt frem, ikke er med i vurderingen, kan ikke dette lovforslaget fra Regjeringen anvendes. Dette tyder på at endringsforslaget ikke kan bli gjeldende norsk rett.

Argumentet om at rentetillegg på en utsatt betalingsutsettelse fra Finansdepartementet må med den nye rettsavgjørelsen kommenteres. Når den siste gjeldende avgjørelsen av en EU-domstol i Tyskland skal bli lagt til grunn, må det at slik betalingsutsettelse ikke kan gjennomføres med tillegg av renter være avgjørende. På bakgrunn av at denne rettsavgjørelsen ikke engang er tatt med i vurderingen fra Finansdepartementet, er ikke argumentet om at det må pålegges renter på slikt skattekrav basert på en generell praksis holdbart. Den nevnte argumentasjonen om betaling av skattekravet kan dermed ikke anvendes.

Delkonklusjon:

I vurderingen av om det kan pålegges renter på en betalingsutsettelse av exit-skatten, kommer det klart frem av nyere EU-domstolspraksis, at et medlemsland ikke kan pålegge renter på skattekravet.

Lovforslaget om betalingsutsettelse på 12 år med påleggelse av renter er dermed ikke i tråd med EU-retten.

6.1.5 Om betalingsalternativene er i tråd med gjeldende EU-rett

I denne redegjørelsen, vil informasjonen fra Wiersholm Advokatene AS sitt nyhetsbrevet bli anvendt i vurdering av om de to andre betalingsalternativene med exit-skatten er i tråd med EU-retten. Det vil her bli gjort en vurdering av alternativet om en umiddelbar innfrielse av exit-skattekravet ved tidspunktet for utflyttingen, og alternativet om betalingsutsettelse med rentefri-ratebetaling over 12 år.

²²⁶ Sørensen et. al. (2024).

I Advokatfirmaet Wiersholm AS sitt nyhetsbrev på deres nettside er det gjennomført en vurdering av om det er innenfor en rimelighet å kreve en umiddelbar betaling av exit-skatten²²⁷. Forklaringen og tolkningen videre er med utgangspunkt i høringsnotatet, og tolkningen vist til av Advokatfirmaet Wiersholm AS på deres nettsider²²⁸. Denne tolkningen av advokatfirmaet er med i masteroppgaven som en kilde for å kunne gjøre en velinformert vurdering av regelverket, i og med at det foreligger få andre gode og relevante kilder på dette området²²⁹. Dette nok av den grunn at høringsforslaget er relativt nytt, sett i forhold til med når denne masteroppgaven ble skrevet. Denne redegjørelsen kan ikke, i mangel på andre rettslige kilder, bli brukt som et klart svar til og argument i vurderingen av om de to andre betalingsalternativene er innenfor EU-retten. Allikevel blir det anvendt og sett på som en tolkning av EU-rettspraksis.

I denne vurderingen blir Wächtler-saken (C-581/17) anvendt. Rettsavgjørelsen omhandler en exit-skatt ved utflytting av en privat skattyter fra Tyskland til Sveits. Etter slik det står i høringsnotatet, kom EU-domstolen i denne sak frem til at det ble ansett som «uforholdsmessig å kreve en umiddelbar betaling» av skattekravet²³⁰. Slikt førte til en avgjørelse om at en umiddelbar betaling av exit-skatt ikke kan være det eneste alternativet, og at det må foreligge et alternativ om rentefri-ratebetaling i tillegg. Det blir med dette bemerket at ratebetaling for personlige skattytere vil bli «mer belastende enn en betalingsutsettelse frem til aksjen realiseres»²³¹ - mer konkret en betalingsutsettelse over et visst antall år. Det tolkes med dette at EU-domstolen legger til grunn at en umiddelbar betaling på kravet om exit-skatt ikke er en god løsning. Allikevel kommer det heller ikke tydelig frem at betalingsalternativet ikke strider med EU-retten. Det vesentlige i slikt tilfelle er at det må foreligge et valg om å enten gjøre en umiddelbar betaling eller gjennomføre en utsettelse av hele skattekravet – enten ved rentefri-ratebetaling eller ved en full utsettelse i et visst antall år. Så langt det er tilfellet, konkluderes det her med at en umiddelbar betaling av skattekravet er i tråd med EU-rettspraksis. Dette i og med at det foreligger andre betalingsalternativer i

²²⁷ Advokatfirmaet Wiersholm AS (2024).

²²⁸ Advokatfirmaet Wiersholm AS (2024).

²²⁹ Advokatfirmaet Wiersholm AS (2024).

²³⁰ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 13.

²³¹ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 20.

høringsnotatets lovendringsforslag, som den personlige skattyteren også kan velge å benytte seg av.

På bakgrunn av denne informasjonen, blir det i drøftelsen lagt til grunn at en betalingsutsettelse – enten fullt ut i 12 år med påleggelse av renter eller gjennom rentefri-ratebetaling over 12 år, er mer ønskelig og klart mer fordelaktige betalingalternativer - enn en umiddelbar betaling for den personlige skattyteren. Argumentasjonen foreligger også med bakgrunn i gjeldende rett med en rentefri full betalingsutsettelse, i henhold til den nyeste rettsavgjørelse fra tyske domstol publisert i januar 2024. Dette med bakgrunn i at alternativene er med på å opprettholde en etableringsfrihet generelt etter EU-retten, ved at det er mulig å gjennomføre utflyttinger til andre land.

Forklaringen og redegjørelsen fra Advokatfirmaet Wiersholm AS blir også anvendt i det videre. I høringsnotatet gir Finansdepartementet «uttrykk for at EU-domstolens uttalelse i Wächtler-saken bør leses som en sidebemerkning» - et obiter dictum²³² - om dette med en «ratebetaling for skattytere i en vanskelig økonomisk situasjon»²³³, jf. høringsnotatet og nyhetsbrevet på nettsiden. Begrepet obiter dictum krever i denne sammenheng en forklaring. Et obiter dictum i rettslig forstand er uttalelser gitt i avgjørelser fra blant annet Høyesterett eller EU-domstolen. Dette er uttalelser som ikke blir ansett som «nødvendige for begrunnelsen av domsresultatet» i en konkret sak, men som har vært relevant informasjon i prosessen med å komme frem til et gjeldende resultat²³⁴.

Det påpekes med dette at Finansdepartementet baserer sitt syn på EU-domstolens uttalelser i saken, og at denne sidebemerkningen - et obiter dictum, «ikke er relevant ved tolkningen av det EØS-rettslige handlingsrommet», jf. høringsnotatet²³⁵. I følge Wiersholm Advokatene AS er dette en uriktig tolkning generelt av regelverket og av Wächtler-saken, slik at dette ikke er et godt nok grunnlag å basere redegjørelsen på. Etter Advokatfirmaet Wiersholms forklaring og syn foreligger det en uenighet med tolkningen av Finansdepartementet av EU-

²³² Advokatfirmaet Wiersholm AS (2024).

²³³ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 20.

²³⁴ Iversen og Boe (2023).

²³⁵ Regjeringen ved Finansdepartementet (2024) s. 20.

rettspraksisen. Denne fremleggelsen er også på bakgrunn av lovforslaget om at utsatt betaling med tillegg av renter strider med EU-retten, etter den nyeste rettsavgjørelsen fra den tyske domstolen. Vurderingen er med dette gjort på et ukorrekt grunnlag, noe nyhetsbrevet også bærer preg av.

Advokatfirmaet Wiersholms forklaring til dette kommer klart frem slik; «EU-domstolens resultat var at umiddelbar beskatning selv med ratebetaling var uforholdsmessig»²³⁶. Dette da Finansdepartementet ikke har lagt frem «noe nyere praksis fra EU-domstolen som tilsier at EU-domstolen har tilsidesatt sin avgjørelse», jf. forklaringen på Advokatfirmaets nettside²³⁷. Redegjørelsen fra Finansdepartementet er med dette ikke i sammenheng med gjeldende rettsregler. Wiersholm advokatene mener dermed at umiddelbar beskatning ikke er et godt innfrielsesalternativ etter EU-domstolens praksis. Med dette er heller ikke en betaling med like årlige rentefrie-rater helt i tråd med EU-retten. Den tidligere drøftelsen i denne masteroppgaven med alternativet om umiddelbar betaling av skattekravet, vil med forklaringen her ikke gjelde.

Etter Advokatfirmaet Wiersholm AS sitt syn, er det tvilsomt om Regjeringens lovendringsforslag vil være i tråd med EØS-retten på området for innkreving av exit-skatt²³⁸.

6.1.6 Forskningsartikkel om etableringsfrihet og diskrimineringsforbudet

Jeg syntes det vil være interessant å se til en forskningsartikkel som belyser exit-beskatning av fysiske personer, sett opp mot skattelovgivning innenfor EU-retten²³⁹. Forskningsartikkelen blir anvendt i masteroppgavens vurderingen av om lovforslaget i høringsnotatet er i tråd med EU-retten – mer konkret mot dette med fri flyt av kapital og diskrimineringsforbudet. Denne drøftelsen gjelder med andre ord ikke generelt for de ulike betalingsalternativene, men mer konkret prinsippene innenfor det frie markedet. Slikt vil i dette tilfellet omfatte etableringsfriheten. Informasjonen i Forskningsartikkelen er oversatt fra engelsk til norsk, slik at det refereres til sidetallet i pdf-dokumentet, fra tidsskriftets hjemmeside²⁴⁰.

²³⁶ Advokatfirmaet Wiersholm AS (2024).

²³⁷ Advokatfirmaet Wiersholm AS (2024).

²³⁸ Advokatfirmaet Wiersholm AS (2024).

²³⁹ Kollruss (2022).

²⁴⁰ Kollruss (2022).

Av forskningsartikkelen er et betalingsalternativ med full utsettelse av exit-skattekravet frem til realisasjon, den eneste måten å til enhver tid opprettholde en balanse mellom individers mobilitet og opprettholdelse av skatteinntekter til skattemyndigheter innenfor EU- og EØS-området²⁴¹. Mobilitet i denne sammenheng innebærer prinsippet om fri flyt i det indre markedet, mer konkret et individs etableringsfriheten innenfor skatterettsområdet. Det er i denne artikkelen ikke vist til et klart tidsrom på antall år som en slik utsettelse bør gjelde. Dermed kan slikt i masteroppgaven kun tolkes som at alternativet er en god og rettferdig løsning med innfrielse av skattekravet. Det at EU-retten åpner for valgmuligheter med ulike betalingsalternativer av exit-skatten fører til en større frihet for personlig skattytere, og med det bidrar til en større mulighet for fri bevegelse av kapital. Dette kommer blant annet frem i domstolsavgjørelsene fra National Grid Indus-saken (C-371/10) og Kommisjonen mot Portugal-saken (C-503/14).

Forskningartikkelen konkluderer med dette til at innfrielsesalternativer også opprettholder diskrimineringsforbudet innenfor EU-retten²⁴². Imidlertid er det i denne sammenheng viktig å forklare at prinsippene er oppfylt så lenge det gjennomføres etter den gjeldende praksisen fra EU-domstolen. De nevnte alternativene i lovendringsforslagene vil dermed ikke virke som et hinder mot prinsippet om fri flyt og etableringsfrihet i det indre markedet.

Det må med dette bli presisert at denne forskningsartikkelen ikke skal virke som en klar tolkningsmetode for regelverket og EU-retten, men er tatt med i drøftelsen for å belyse de generelle prinsippene i EU-retten om det frie markedet - konkret rett mot exit-beskatning av personlige skattytere.

6.2: Endelig konklusjon på om lovforslaget er i tråd med EU-retten

Det er i denne redegjørelsen lagt til grunn at betalingsalternativet om utsatt betaling med tillegg av renter ikke er i tråd med gjeldende EU-rett. De to andre alternativene om en umiddelbar betaling av skattekravet, og om rentefri-ratebetaling over 12 år uten tillegg av renter - er det knyttet noe mer usikkerhet til.

²⁴¹ Kollruss (2022) s. 148 og s. 152-153.

²⁴² Kollruss (2022) s. 148 og s. 152-153.

På bakgrunn av mangel på annen litteratur og rettskilder fra EU-retten er det i vurderingen tatt utgangspunkt i syn og tolkningsgrunnlag fra Advokatene Wiersholm AS, og generelt med informasjon fra høringsnotatet. Med kildegrunnlaget i en slik vurdering, kan det ikke foreligge og bli gjort en rettmessig og grundig konklusjon på om de to betalingsalternativene vil være i tråd med EU-retten. Dermed er det lagt til grunn at lovendringsforslaget ikke totalt sett er i tråd med EU-retten, klart med bakgrunn i at betalingsalternativet om utsettelse på et visst antall år med påleggelse av renter strider med gjeldende EU-rett. Med dette vil det fremover bli relevant å se på utfallet av ønsket om ny lovendring fra Finansdepartementet, og hva den endelige konklusjonen knyttet til regelverket om exit-skatten blir i fremtiden.

7. Oppsummering og samlet konklusjon på hovedproblemstillingen

Masteroppgavens delavsnitt nr. 3 inneholder en beskrivelse av hvordan det norske skattesystemet for formue rettslig sett fungerer. Det er vist til en oversikt over hvor omfattende formuesskatt på kapitalbeholdning og den totale eierbeskatningen er for personlige skattytere. Dette for å skape en forståelse på at regelverket nok for flere slike skattepliktige er en avgjørende årsak til problematikken, og utflyttingstrenden fra Norge. Dette viser klart at skattesystemet er ufordelaktig for personlige skattytere. I delavsnitt nr. 4 av masteroppgaven foreligger en fremleggelse av det rettslige grunnlaget knyttet til å unngå norsk beskatning av formue, klart vist gjennom kravet om opphør av bosted i Norge. Informasjon om skatteavtaler er presentert, for å vise hvordan utflytting kan gjennomføres med en slik avtale, i tilknytning med internretten. Det er også vist til skattemessige konsekvenser knyttet til påleggelse av kildeskatt fra den norske stat. Videre i denne delen foreligger en beskrivelse av rettsregler for et skattefritt aksjebytte for personlige aksjonærer med skatteloven. Med forklaringen er det konkludert med at det i den bindene forhåndsuttalelsen, kan bli gjennomført et aksjebytte uten skattlegging av den personlige skattyteren, når vedkommende flytter ut av Norge. Slike skatteregler er svært hensiktsmessig for en personlig skattyter å anvende i tilknytning til et norsk selskap, da den klart gir fordeler i utflyttingssituasjoner fra landet.

I delavsnitt 5 er det lagt frem rettsregler om exit-skatten, som kan foreligge for personlige skattytere ved en utflytting fra Norge. En rettslig fordel i regelverket ved exit-skatten er at skattyteren har krav på en utsettelse av betalingen for slik skattekrav. Dette illustreres også gjennom det praktiske eksempelet i forhåndsuttalelsen fra Skattedirektoratet, ved at en slik skattemessig rettighet for en personlig skattyter, kan bli videreført med et aksjebytte fra et norsk til et utenlandsk selskap. Skattemessige konsekvenser for staten Norge med en slik regulering av exit-skatten, i forhold til betalingsutsettelse er også redegjort for - som en overgang til masteroppgavens fjerde del-problemstilling.

I siste delavsnitt av masteroppgaven er det lagt frem og redegjort for et lovendringsforslag knyttet til innbetaling av exit-skatt, fremmet av Finansdepartementet. Det er med dette vurdert hvilken påvirkning en slik lovendringen vil kunne ha på en situasjon beskrevet i BFU-caset, og generelt etter regelverket. En slik restriksjon på 12 år vil for personer som ønsker å flytte fra landet bli en skattemessig konsekvens, da muligheten for utsettelse på en lengre tidsperiode enn 12 år faller bort. Sett bort i fra dette, foreligger ingen endringer i forhold til exit-skatteregler i slike situasjoner. I denne sammenheng er saker fra EU-domstolen presentert, og det er vist til hvordan EU-retten om exit-skatt og innfrielse av slikt skattekrav skal anvendes og tolkes for EU- og EØS-medlemsland. Til slutt i denne delen konkluderes det med at alternativet om betalingsutsettelse på 12 år av exit-skattekravet med påleggelse av renter ikke er i tråd med den gjeldende EU-retten. Grunnet ett for lite konklusjonsgrunnlag, blir det ikke avgjort om det totale lovendringsforslaget er i tråd med det som til enhver tid er gjeldende rett. Slikt vil komme frem når Stortinget avgjør om lovendringsforslaget skal bli vedtatt basert på den gjeldende EU-retten.

Hovedkonklusjon: Del-problemstillingene oppfyller med dette den ønskelige redegjørelsen av de rettslige spørsmålene i hovedproblemstillingen.

8. Referanseliste

Norske rettskilder:

Lover og forskrifter

- 1949 Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsavtaleloven).
- 1992 Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtalen om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) mv. (EØS-loven).
- 1999 Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).
- 2005 Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav. (skattebetalingsloven).
- 1999 Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN Forskrift til skatteloven).

Forarbeider

Proposisjoner:

- Ot.prp. nr.16 (1991-1992). *Oppfølging av skattereformen 1992.*
- Ot.prp. nr. 42 (2002-2003). *Om lov om endringer i skatteloven m.m.*
- Ot.prp. nr. 1 (2006-2007). *Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer.*

NOU`er:

- NOU 2012: 2. *Utenfor og innenfor – Norges avtaler med EU.*
- NOU 2014: 13. *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.*
- NOU 2022: 20. *Et helhetlig skattesystem.*

Høringsnotater og -uttalelser:

- Regjeringen. *Endrer reglene for utflyttingsskatt.* [Nr: 7/2024], 2024.
https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/ender-reglene-for-utflyttingsskatt/id3030418/?utm_source=regjeringen.no&utm_medium=email&utm_campaign=nyhetsvarsel20240320-7%3A11%20AM&fbclid=IwAR3JMOUSYVMAoh0j5MClyPwQRvCciBUvvnbWJJbCmVhw-Gz7gyqbrWYE_1g
- Regjeringen ved Finansdepartementet. *Høringsnotat – Endringer i reglene om beskatning av aksjegevinster mv. ved utflytting eller overføring til utlandet.* [Sak: 22/3721], 2024.
<https://www.regjeringen.no/contentassets/683b6d9b60ed4e97a9e60df54cccdc0/horingsnotat-enderinger-i-reglene-om-beskatning-av-aksjegevinster-mv.-ved-utflytting-eller-overforing-til-utlandet.pdf>

Kommentarer og merknader

- Furuseth, Eivind. «Karnov lovkommentar til skatteloven». I *Lovdata Pro* (2023) hentet 20.01.2024.

Styringsverktøy

- Skattedirektoratet. *Bindende forhåndsuttalelse om Aksjebytte og utflyttingsskatt*, 20. juni/ 2023. Saksnummer BFU 6/2023 [Lest i Lovdata Pro].
- Skatteetaten. *Skatte-ABC 2022*, 2022.
<https://www.skatteetaten.no/globalassets/rettskilder/handboker/skatte-abc/skatte-abc-2022.pdf>
- Skatteetaten. *Skatte-ABC 2023/ 2024*, 2024.
<https://www.skatteetaten.no/globalassets/rettskilder/handboker/skatte-abc/skatteabc-2023-24.pdf> Da det foreligger flere kilder med samme navn og årstall vises denne til som; Skatteetaten (2024a) i fotnotene.

Vedtak og avgjørelser

- Stortinget. *Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2024*, 14. desember/ 2023. FOR-2023-12-14-2071 [Lest i Lovdata Pro].

Internasjonale rettskilder og EU-rettslige kilder

EU-direktiv

Direktiv 2016/ 1164 EU. Council Directive (EU) 2016/ 1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. <http://data.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj>

Praksis fra mellomstatlige organisasjoner

- OECD. OECD Model tax Convention [*Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital*]. Ident 21-11-2017 nr 500. (21. November 2017). [Lest i Lovdata Pro]. Da det foreligger flere kilder med samme navn og årstall vises denne til som; OECD (2017a) i fotnotene.
- OECD. *Commentaries on the articles of the model tax convention*. ISBN 978-92-64-08948-8. (2017).
<https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> Da det foreligger flere kilder med samme navn og årstall vises denne til som; OECD (2017b) i fotnotene.

Juridisk litteratur

- Fallan, Lars, Even Fallan og Thomas Lund. *Innføring i Skatterett 2020-2021*. 38.utg., Oslo: Gyldendal Akademisk, 2020.
- Gjems-Onstad, Ole. *La gründere flytte - Formuesskattens dilemmaer i krisenes tidsalder*. 1.utg., Oslo: Cappelen Damm Akademisk, 2020.
- Skaar, Arvid Aage m.fl. *Norsk skatteavtalerett*. 1.utg., Oslo: Gyldendal Akademisk, 2006.

- Zimmer, Fredrik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 2.utg., Oslo: Tano AS, 1992.

Tidsskriftartikler

- Helmersen, Sondre Torp. «Utviklingen av det dualistiske prinsipp i norsk rett». *Jussens venner (Idunn)* vol. 58, utg. 2 (2023) s. 97-120.
<https://doi.org/10.18261/jv.58.2.1>
- Kollruss, T. “Why Exit Taxation of Natural Persons Regarding Unrealized Capital Gains in Company Shares is Contrary to EU Tax Law”. *IBFD* vol. 62, utg. 4 (2022) s. 148-154. <https://doi.org/10.59403/2sg3fna>

Nettsider

- Advokatfirmaet Melø AS. «Exitskatt eller utflyttingsskatt på aksjer og likestilte andeler». (2019, 20. mars). <https://melo.no/juridisk-innsikt/skatt/exit-utflyttingsskatt-pa-aksjer-andeler/> hentet 19. april 2024.
- Advokatfirmaet Schjødt AS. «Utflyttingsskatten endres – femårsregelen oppheves». (2022, 29. november).
<https://schjodt.com/news/utflyttingsskatten-endres-fem%C3%A5rsregelen-oppheves> hentet 05. juni 2024.
- Advokatfirmaet Wiersholm AS. «Endringer i reglene om utflyttingsskatt (exit-skatt)». (2024, 20. mars)
<https://www.wiersholm.no/nyhetsbrev/endringer-i-reglene-om-utflyttingsskatt-for-personer> hentet 24. april 2024.
- Altinn. «Skatt for personlige aksjonærer i aksjeselskap». (2024, 01. januar)
<https://www.altinn.no/starte-og-drive/skatt-og-avgift/skatt/skatt-for-personlige-aksjonarer-i-aksjeselskap/> hentet 20. januar 2024.

- Bergmann, Jorun Kaiander. «Nordea: Dette er de skattemessige konsekvensene ved flytting til utlandet». (2022, 05. desember) <https://finanswatch.no/nyheter/bank/article14654013.ece> hentet 20. januar 2024.
- Bundesfinanzhof. «Urteil vom 06. September 2023, I R 35/20». (2023, 06. september). <https://www.bundesfinanzhof.de/en/entscheidungen/entscheidungen-online/decision-detail/STRE202310249/> hentet 29. mai 2024.
- Christensen, Johan. «Formuesskatt». (2024, 28. februar) <https://snl.no/formuesskatt> hentet 05. mars 2024.
- Fasting, Mathilde. «Formuesskatten er et problem». (2023, 10. desember) <https://civita.no/okonomi/skatt-og-avgifter/formuesskatt/formuesskatten-er-et-problem/> hentet 08. april 2024.
- Fiken AS. «Hva er kapitalinntekt». (2024, ingen oppgitt dato) <https://fiken.no/forklarer/kapitalinntekt> hentet 19. april 2024.
- FN-sambandet. «Folkerett». (2022, 06. mai) <https://fn.no/tema/konflikt-og-fred/folkerett> hentet 05. april 2024.
- Iversen, Thomas og Erik Magnus Boe. «Obiter dictum». (2023, 24. februar). [https://snl.no/obiter dictum](https://snl.no/obiter_dictum) hentet 30. mai 2024.
- KPMG. «Utenlandsbeskatning – skatteavtaler». (Sist oppdatert 2022, 01. februar) <https://verdtavite.kpmg.no/utenlandsbeskatning-skatteavtaler/> hentet 15. januar 2024.
- Lillestølen, Audun. «Aksjer og felleseieskifte. Betydning av latent skatt». (2024, ingen oppgitt dato) <https://langsethadvokat.no/familie-og-arverett/aksjer-og-felleseieskifte-betydningen-av-latent-skatt/> hentet 01. februar 2024.

- Melchior, Arne. «EFTA». (2023, 12.april). <https://snl.no/EFTA> hentet 28. mai 2024.

- Melkild, Martha. «Strammer inn exit-skatten umiddelbart». (2022, 29. november).
https://www.finansavisen.no/nyheter/politikk/2022/11/29/7964546/regjeringen-og-sv-strammer-inn-exit-skatten-umiddelbart?zephyr_sso_ott=WzrSl5
hentet 02. mars 2024.

- Nordtømme, Benjamin. «Mener skjerpet «exit-skatt» kan bryte med EØS-avtalen». (2024, 28. mai).
<https://finanswatch.no/nyheter/regulering/article17140847.ece> hentet 28. mai 2024.

- OECD. “Setting the tax agenda”. (2018) <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/setting-the-tax-agenda.htm> Hentet 01. februar 2024

- Regjeringen. «Kildesatser». (Sist oppdatert 2023, 18. april).
<https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler/kildesatser/id414630/> hentet 28. mai 2024.

- Regjeringen. «Norge i det indre marked». (Sist oppdatert 2021, 13. oktober). <https://www.regjeringen.no/no/tema/naringsliv/handel/nfd---innsiktsartikler/handel-i-eos/norge-i-det-indre-marked1/id641687/> hentet 05. juni 2024.

- Rime Advokater. «Statsbudsjettet 2023 – Eierbeskatning – Økt beskatning av utbytte, aksjegevinster og formueskatt mv». (2022, 06. oktober)
<https://rime.no/aktuelt/statsbudsjettet-2023-eierbeskatning-oekt-beskatning-av-utbytte-aksjegevinster-og-formuesskatt-mv/> hentet 10. mars 2024.

- Skatteetaten. «Skatte-ABC». (2024)
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/>

hentet 01. februar 2024. Da det foreligger flere kilder med samme navn og årstall vises denne til som; Skatteetaten (2024b) i fotnotene.

- Skatteetaten. «Skatteregler for deg som investerer i aksjer og andre verdipapir gjennom kapitalforsikring (fondskonto)». (2024)
<https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/aksjer-og-verdipapirer/om/skatte regler-investere-i-aksjer-og-andre-verdipapirer-gjennom-kapitalforsikring-fondskonto/> hentet 10. februar 2024. Da det foreligger flere kilder med samme navn og årstall vises denne til som; Skatteetaten (2024c) i fotnotene.
- Skatteetaten. «Verdsettelsesrabatt ved fastsetting av formue». (2024)
<https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/verdsettelsesrabatt-ved-fastsetting-av-formue/> hentet 01. februar 2024. Da det foreligger flere kilder med samme navn og årstall vises denne til som; Skatteetaten (2024d) i fotnotene.
- Skatteetaten. «Aksjonærmodellen». (2024)
<https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/aksjer-og-verdipapirer/om/aksjonar modellen/> hentet 11. februar 2024. Da det foreligger flere kilder med samme navn og årstall vises denne til som; Skatteetaten (2024e) i fotnotene.
- Skatteetaten. «Bosted etter skatteavtale». (2024)
<https://www.skatteetaten.no/person/skatt/hjelp-til-riktig-skatt/utland/bosted-etter-skatteavtale/> hentet 19. april 2024. Da det foreligger flere kilder med samme navn og årstall vises denne til som; Skatteetaten (2024f) i fotnotene.
- Skatteetaten. «Gevinst, tap eller utbytte på aksjer». (2024)
<https://www.skatteetaten.no/satser/faktor-for-oppjustering-av-gevinsttap-eller-utbytte-pa-aksjer/> hentet 25. april 2024. Da det foreligger flere kilder med samme navn og årstall vises denne til som; Skatteetaten (2024g) i fotnotene.

- Skodvin, Knut Einar. «Dualisme (jus)». (Sist oppdatert 2024, 28. april)
<https://snl.no/dualisme - jus> hentet 28. mai 2024.
- Store norske leksikon. «EFTA-domstolen». (2023, 28. desember).
<https://snl.no/EFTA-domstolen> hentet 28. mai 2024.
- Sørensen, Robin Fanio, et.al. «Regjeringens forslag om endringer i reglene om utflyttingsskatt». (2024, 20. mars).
<https://schjodt.com/news/regjeringens-forslag-om-endringer-i-reglene-om-utflyttingsskatt> hentet 28. mai 2024.
- Sørensen, Robin Fanio og Morten Platou. «Utflyttingsskatt – Avgjørelse fra domstolene i Tyskland på tysk exit-skatt». (2024, 18. januar).
<https://schjodt.com/news/utflyttingsskatt-avgj%C3%B8relse-fra-domstolene-i-tyskland-p%C3%A5-tysk-exit-skatt> hentet 28. mai 2024.
- Söderberg & Partners Advokatene. «Formuesskatt – En oversikt over regelverket». (2024, ingen oppgitt dato).
<https://www.soderbergpartners.no/innsikt/artikler/formuesradgivning/skatt-og-juridisk/formuesskatt/> hentet 31. mai 2024.
- Trondal, Jarle. «EUs fire friheter». (2023, 12. april)
https://snl.no/EUs_fire_friheter hentet 08. april 2024.
- Universitetet i Oslo. «Finne rettspraksis fra EU-domstolen og EFTA-domstolen». (2020, 13. august).
<https://www.ub.uio.no/fag/jus/jus/veiledninger/guide-til-eu--og-eos-rett/finne-rettspraksis-fra-eu-domstolen-og-efta-domsto.html> hentet 28. mai 2024.
- Universitetet i Oslo. «Guide til EU- og EØS-rett». (2024, ingen oppgitt dato) <https://www.ub.uio.no/fag/jus/jus/veiledninger/guide-til-eu--og-eos-rett/> hentet 28. mai 2024.