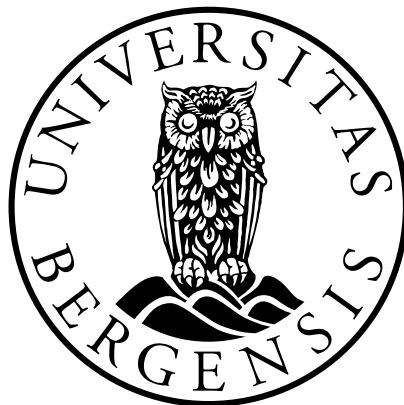


Utflytterskatt for eiendeler og forpliktelser ved opphør av NOKUS- beskatning

*En klarlegging og vurdering av
anvendelsesområdet til skatteloven § 9-14 ved
opphør av NOKUS-beskatning.*

Kandidatnummer: 80

Antall ord: 13 635



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10.05.2023

Innholdsfortegnelse

1	Innledning	3
1.1	Tema, problemstilling og aktualitet	3
1.2	Begrepsavklaring.....	4
1.2.1	NOKUS	4
1.2.2	Ufrivillig utflytterskatt	4
1.3	Kort om metode og rettskildebildet.....	5
1.4	Avgrensning	6
1.5	Videre oppbygging	7
2	Skatteloven § 9-14.....	8
2.1	Oversikt over rettsregelen – innledende redegjørelse og kort om regelens innhold ..	8
2.2	Hensynene som begrunner regelen	10
2.2.1	Beskyttelse av det norske skattefundamentet.....	10
2.2.2	Omgåelseshensyn	11
2.2.3	Forholdet mellom omgåelse og beskyttelse av det norske skattefundamentet.	12
2.3	Grunnvilkåret «tas ut av norsk beskatningsområde»	13
2.3.1	Grunnvilkårets innhold.....	13
2.3.2	Opphørssituasjoner som medfører tap av tilknytning til norsk beskatningsområde etter sktl. § 9-14 (2) bokstav a-c.....	15
2.4	Formuleringen «blant annet»	16
2.4.1	Rettstilstanden før lovendringen	16
2.4.2	Tilføyelsen av «blant annet»	18
2.5	Behandling av forholdet mellom skatteloven § 9-14 (2) og opphør av NOKUS-beskatning i rettskildene.....	20
2.5.1	Uttalelser i forarbeidene	20
2.5.2	Skattedirektoratets tolkning i BFU 2/2022.....	21
2.5.3	Juridisk teori	22
2.5.4	Oppsummering	23
3	Nærmere om NOKUS-beskatning og situasjoner som kan medføre utflytterskatt etter skatteloven § 9-14	25
3.1	Opphør av NOKUS-beskatning	25
3.2	Kravet om norsk kontroll etter skatteloven § 10-62.....	26

3.2.1	Vilkårets innhold	26
3.2.2	Situasjoner som kan medføre ufrivillig utflytterskatt som følge av at norsk kontroll opphører	27
3.3	Begrensninger i reglene om NOKUS-beskatning etter skatteloven § 10-64	27
3.3.1	Nærmere om unntakene	27
3.3.2	Situasjoner som kan medføre ufrivillig utflytterskatt som følge av unntak og begrensninger for NOKUS-beskatning	28
3.4	Kravet om lavskatteland etter skatteloven § 10-63	29
3.4.1	Vilkårets innhold	29
3.4.2	Situasjoner som kan medføre ufrivillig utflytterskatt som følge av at NOKUS ikke lenger er hjemmehørende i lavskatteland	30
3.5	Kan skattyter bli ilagt utflytterskatt ved opphør av NOKUS-beskatning uten direkte påvirkning og uten endring i skatteevne?	31
3.5.1	BFU 2/2022	32
3.5.2	LA-2012-71127	33
3.5.3	Ufrivillig utflytterskatt etter skatteloven § 9-14 uten endring i skatteevne.....	34
4	En rettstilstand i uoverensstemmelse med underliggende hensyn?.....	36
4.1	Omgåelseshensyn	36
4.2	Hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet	37
4.3	Andre skatterettslige hensyn og prinsipper	38
4.3.1	Rettferdighetsbetraktninger og skatteevneprinsippet	38
4.3.2	Forutsigbarhet.....	39
4.3.3	Norges rolle i det internasjonale markedet.....	41
4.4	Oppsummering og veien videre	42
	Kilderegister	44

1 Innledning

1.1 Tema, problemstilling og aktualitet

Utflytterskatt er en fellesbetegnelse på norske skatteregler som hjemler skatteplikt og fradragsrett på urealisert gevinst, enten ved at et skattesubjekt flytter ut av Norge, eller at et skatteobjekt tas ut av norsk beskatningsområde.¹ Reglene om utflytterskatt er et unntak fra utgangspunktet i Norsk skatterett om at skatteplikt og fradragsrett først finner sted ved realisasjon.²

Skatteloven (sktl.) § 9-14 er en av de sentrale bestemmelsene om utflytterskatt.³ Bestemmelsen ble innført i skatteloven i 2008 og hjemler skatteplikt samt fradragsrett for eiendeler og forpliktelser som tas ut av norsk beskatningsområde. Den har vært gjenstand for flere lovendringer, hvor lov nr. 40/2012 er særlig relevant for denne oppgaven. Ved lovendringen ble ordlyden «blant annet» tilføyd i sktl. § 9-14 (2).

Det overordnede tema for oppgaven er utflytterskatt etter sktl. § 9-14 ved opphør av NOKUS-beskatning.⁴ Oppgaven skal klarlegge innholdet i vilkåret «tas ut av norsk beskatningsområde», med fokus på opphør av NOKUS-beskatning etter sktl. § 10-60 flg. Det skal belyses hvilken konsekvens tilføyelsen av «blant annet» har for anvendelsesområde til sktl. § 9-14 ved opphør av NOKUS-beskatning, og hvorvidt dette er heldig eller uheldig sett i lys av de hensyn som begrunner regelen og andre generelle skatterettslige hensyn.

Lovendringen ved lov 40/2012 medførte et utvidet og uklart anvendelsesområde i en allerede komplisert, lang og tidvis uoversiktlig bestemmelse, særlig ved opphør av NOKUS-beskatning. Oppgavens formål er en klarlegging og vurdering av bestemmelsen, som vil kunne bidra til en bedre forståelse av rettsregelens anvendelsesområde ved slikt opphør. Aktualiteten underbygges av stadig økt globalisering og mobilitet i samfunnet. En slik utvikling nødvendiggjør et enda større behov for forutberegnelige, rimelig og rettferdige rettsregler, spesielt innenfor internasjonal skatterett.⁵

¹ Zimmer (2009) s. 115.

² Se nærmere punkt 2.1.

³ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

⁴ Med NOKUS menes norsk-kontrollert utenlandsk selskap, se punkt 1.2.1.

⁵ Se for eksempel NOU 2022: 20 punkt 8.7.2.

1.2 Begrepsavklaring

1.2.1 NOKUS

NOKUS er et akronym og står for norsk-kontrollert utenlandsk selskap. Etter sktl. § 10-60 flg. kan norske skattytere løpende skattlegges for NOKUSets overskudd dersom selskapet er hjemmehørende i et lavskatteland. NOKUS omfatter dermed selskaper hjemmehørende i utenlandske lavskatteland, men som er kontrollert av norske skattytere. Den skatteplikt som illegges skattytere etter disse reglene vil i oppgaven betegnes som NOKUS-beskatning. Reglene om NOKUS-beskatning går bort fra skatterettslige utgangspunktet om beskatning først ved utdeling av utbytte og realisasjon av aksjer ved at skattytere fortløpende skattlegges for sine inntekter og sitt overskudd, uavhengig av om det er gitt utbytte.⁶

NOKUS-reglene reguleres av sktl. § 10-60 flg. Anvendelsesområdet og vilkårene for NOKUS-beskatning fremgår av sktl. §§ 10-60 og 10-61, mens innholdet i vilkårene «norsk-kontrollert» og «lavskatteland» er nærmere definert i hhv. sktl. § 10-62 og 10-63.⁷

Oppgaven vil flere steder nevne opphør av NOKUS-beskatning, NOKUS-opphørssituasjoner eller NOKUS-opphørsgrunner. Med dette menes situasjoner hvor vilkårene for NOKUS-beskatning etter sktl. §§ 10-60 til 10-68 ikke lenger er oppfylt. Dette innebærer i all hovedsak enten at norsk kontroll opphører etter sktl. § 10-62, at selskapet ikke lenger er hjemmehørende i et lavskatteland etter sktl. § 10-63 eller at noen av unntakene i sktl. § 10-64 kommer til anvendelse.⁸

1.2.2 Ufrivillig utflytterskatt

Begrepet *utflytterskatt* brukes om skatteregler som knytter skatteplikt til urealisert gevinst når skattesubjekter flytter ut av Norge, eller når eiendeler tas ut av norsk beskatningsområde.⁹ I denne fremstillingen vil derfor begrepet utflytterskatt anvendes når det er snakk om den skatteplikt som tilfaller skattyterne dersom vilkårene i sktl. § 9-14 er oppfylt.

⁶ Zimmer (red.) (2019) s. 409.

⁷ Se mer om vilkårene for NOKUS-beskatning under punkt 3.

⁸ Naas mfl. (2017) s. 695.

⁹ Zimmer (2009) s. 115.

De fleste situasjoner som medfører utflytterskatt etter sktl. § 9-14 skjer på grunnlag av forhold som skattyterne selv kan være med å påvirke. Et typisk eksempel på dette er når eiendeler tas ut ved at et selskap flytter sin virksomhet fra Norge til utlandet, jf. sktl. § 9-14 (2) bokstav a. Et annet eksempel kan være at et selskap flytter sin virksomhet fra et lavskatteland til et normalskatteland. Vilåårene for NOKUS vil da ikke lenger være til stede, og utflytterskatt etter sktl. § 9-14 kan utløses, jf. sktl. § 9-14 (2) bokstav c. Med den forutsetning at norske skattytere har kontroll over selskapet, er det klart at slik flytting er noe de kan være med å påvirke.

Som en motsetning til dette kan det også oppstå situasjoner som skattyter selv *ikke* har mulighet til å påvirke, men som utløser utflytterskatt etter sktl. § 9-14. Oppgaven vil betegne slike situasjoner som «ufrivillige» utflyttersituasjoner og den påfølgende skatteplikt som «ufrivillig» utflytterskatt. I forlengelsen av ovennevnte kan et eksempel på dette være når et selskap er hjemmehørende i et lavskatteland som oppjusterer skattenivået sitt, slik at det ikke lenger faller inn under definisjonen i sktl. § 10-63. Landet oppfyller da ikke lenger vilåårene for å være et NOKUS, og utflytterskatt etter sktl. § 9-14 kan utløses.

1.3 Kort om metode og rettskildetilet

Med rettsdogmatikk menes i denne oppgaven rettsvitenskapelig analyse som tar sikte på å fremstille gjeldende rett.¹⁰ Analysen tar utgangspunkt i alminnelig juridisk metode, hvor relevante rettskildefaktorer anvendes i tråd med rettskildeprinsippene. Oppgavens punkt 2 og 3 vil inneholde en slik rettsdogmatisk tilnærming. Med rettspolitikk menes i denne oppgaven en vurdering av hvordan rettsregler bør være. På bakgrunn av fremstillingen under oppgavens rettsdogmatiske del, skal det i punkt 4 vurderes hvorvidt sktl. § 9-14 sitt anvendelsesområde for opphør av NOKUS-beskatning er i overensstemmelse med underliggende formål og skatterettslige hensyn.

Skatteretten er omfattet av det forvaltningsrettslige legalitetsprinsippet i Grunnloven § 113.¹¹ Det er dermed lovtekst som er den primære kilden når rettsregelen skal presenteres. Utgangspunktet for analysen vil være ordlyden i sktl. § 9-14 og andre tilhørende lovbestemmelser, særlig sktl. §§ 10-60 til 10-64. Ordlyden vil tolkes på bakgrunn av

¹⁰ Bernt og Doublet (1998) s. 13.

¹¹ Lov 17. mai 1814 om Kongeriket Norges grunnlov (Grunnloven).

forarbeider, rettspraksis, juridisk teori og hensyn. Forarbeidene til skatteloven er særlig utfyllende og gir dermed god veiledning i utpensling av rettsregelen.¹²

Innenfor skatteretten er også praksis og uttalelser fra skattemyndighetene en viktig rettskilde.¹³ Dette omfatter enkeltvedtak, saker behandlet i Skatteklagenemnda, administrative uttalelser, bindende forhåndsuttalelser (BFU) mv.. En BFU er Skattedirektoratets vurdering av de skattemessige konsekvensene for en planlagt disposisjon innsendt av en skattyter.¹⁴ I denne oppgaven vil begrepet forvaltningspraksis brukes som en samlebetegnelse på rettskilder som er hentet fra skattemyndighetene.

Det er ikke et klart svar på hvor stor rettskildemessig vekt praksis fra skattemyndighetene kan legges. Høyesterett har i enkelte tilfeller lagt stor vekt på dette, særlig hvor praksisen har vært langvarig.¹⁵ Dersom enkeltstående uttalelser fra skattemyndighetene ikke støttes opp av det øvrige rettskildebilde, har imidlertid Høyesterett sett bort fra slike uttalelser.¹⁶ Overordnet vil den rettskildemessige vekten av slik praksis avhenge av flere faktorer, herunder praksisens varighet, frekvens, konsistens og om den er i favør av skattyter.¹⁷

1.4 Avgrensning

Både reglene om utflytterskatt og NOKUS-reglene er omfattende skatterettslige regler og nødvendiggjør noen avgrensninger. For det første avgrenses det mot de andre lovbestemmelsene som regulerer utflytterskatt, herunder sktl. §§ 10-70, 10-71 og § 14-60. Bestemmelsene vil kort nevnes under fremstillingen av sktl. § 9-14, men deres innhold og rekkevidde vil ikke behandles nærmere.

Oppgaven vil ikke gi en fullstendig fremstilling av innholdet i sktl. § 9-14. Det er uttaksvilkåret sett opp mot opphør av NOKUS-beskatning som er oppgavens kjerne. Det avgrenses med dette også mot behandling av andre sentrale problemstillinger som kan oppstå ved tolkning av bestemmelsen.¹⁸ Videre vil vilkårene for at et selskap kan NOKUS-beskattes gjennomgås, men

¹² Zimmer (2021) s. 52. Se også Rt. 1997 s. 1602 (Bodø/Glimt) hvor forarbeidene ble tillagt stor vekt av Høyesterett.

¹³ Zimmer (2021) s. 56 flg.

¹⁴ Reguleres i kapittel 6 i lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

¹⁵ Se blant annet Rt. 1973 s. 87 hvor det legges avgjørende vekt på samstemt forvaltningspraksis over 50 år.

¹⁶ Se blant annet Rt. 2005 s. 577 avsnitt 40 og Rt. 1990 s. 958 (Quatro).

¹⁷ Zimmer (2021) s. 57

¹⁸ Dette gjelder forholdet til EØS-avtalen, grenseoverskridende fisjoner og fusjoner, immaterielle eiendeler mv..

det avgrenses mot reglene om skattlegging av deltagere i NOKUS, herunder inntektsfastsettelse av skattepliktig inntekt og skattlegging av utdelt utbytte i sktl. §§ 10-65 til 10-68.

Andre avgrensinger vil nevnes løpende i oppgaven der hvor dette er hensiktsmessig.

1.5 Videre oppbygging

Oppgaven skal først presentere sktl. § 9-14 hvor sentrale hensyn, grunnvilkåret «tas ut av norsk beskatningsområde», formuleringen «blant annet» og bestemmelsens forhold til opphør av NOKUS-beskatning vil fremheves. Videre skal oppgaven i punkt 3 se på hvilke NOKUS-opphørssituasjoner som kan føre til beskatning etter sktl. § 9-14, med et særlig fokus på situasjoner som medfører ufrivillig utflytterskatt. Til slutt skal det foretas noen rettspolitiske betraktninger av anvendelsesområde til sktl. § 9-14 ved opphør av NOKUS-beskatning.

2 Skatteloven § 9-14

2.1 Oversikt over rettsregelen – innledende redegjørelse og kort om regelens innhold

Utgangspunktet i norsk rett er at beskatningsplikt for gevinst først finner sted ved realisasjon, jf. sktl. §§ 5-1 (2) og 5-30. På samme måte gis det først fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjektet, jf. sktl. § 6-2 (1).

Skattelovens kapittel 9 oppstiller særregler om gevinstbeskatning og gjør unntak fra de nevnte hovedregler. Sktl. § 9-14 inneholder slike særregler for «[g]evinst på [visse] eiendeler eller forpliktelser som (...) tas ut av norsk beskatningsområde» og slår fast at de er skattepliktige som om de var «realisert siste dag før dette tidspunktet», jf. sktl. § 9-14 (1). Bestemmelsen fastslår med dette at uttak av enkelte eiendeler og forpliktelser er et innvinningskriterium for gevinstbeskatning. Skattyter blir da skattepliktig for slike eiendeler og forpliktelser før faktisk realisasjon.¹⁹ På samme måte har skattyter fradrag for urealisert tap dersom han er hjemmehørende i Norge eller en EØS-stat, jf. sktl. § 9-14 (6). Sktl. § 9-14 er med dette et unntak fra hovedreglene nevnt i forrige avsnitt, og flytter skatteplikten til før gevinsten faktisk realiseres.

Bestemmelsen ble inntatt i skatteloven med virkning fra og med inntektsåret 2008.²⁰ I etterfølgende år har det blitt foretatt flere lovendringer. Mest sentral er lovendringen ved lov nr. 40/2012. Det ble i den forbindelse gjennomført betydelige endringer for å samkjøre bestemmelsen med gjeldende EU-rett.²¹ Skatteloven § 9-14 er en omfattende bestemmelse og en fullstendig gjennomgang av bestemmelsen er ikke hensiktsmessig i lys av oppgavens problemstilling. Det må likevel knyttes noen korte bemerkninger til bestemmelsens innhold.

For det første må det som nevnt foreligge et uttak fra norsk beskatningsområde, sktl. jf. § 9-14 (1). Etter sktl. § 9-14 (3) er det gevinst på 1) fysiske driftsmidler, 2) finansielle eiendeler, 3) forpliktelser, 4), omsetningsgjenstander og 5) immaterielle eiendeler som omfattes av beskatningsreglene i bestemmelsen. Videre vil både alminnelige skattepliktige og begrenset

¹⁹ Som en forenkling vil oppgaven bruke begrepet «eiendel» der det ikke er nødvendig å skille mellom eiendeler og forpliktelser.

²⁰ Lov nr. 99/2008.

²¹ Dette gjelder særlig som følge av EU-domstolens dom *National Grid Indus* [GC] C-371-10.

skattepliktige til Norge omfattes av bestemmelsen, uavhengig av om dette er selskaper eller fysiske personer, jf. sktl. § 9-14 (2). Ved uttak av finansielle eiendeler som eies av fysiske personer med alminnelig skatteplikt til Norge vil likevel sktl. § 10-70 gå foran sktl. § 9-14, jf. § 9-14 (4) bokstav a. Det nærmere innholdet i hvilke objekter og subjekter som omfattes av sktl. § 9-14 vil ikke behandles i denne oppgaven.

Ved beregning av gevinst som skal skattlegges er det «markedsverdien på det tidspunkt realisasjon anses å ha funnet sted» som skal legges til grunn, jf. sktl. § 9-14 (8). Dette innebærer at det er markedsverdi slik den var dagen før uttak fra norsk beskatningsområde som tas med i gevinstberegningen, jf. sktl. § 9-14 (8), jf. § 9-14 (1). Med markedsverdi menes den verdi «objektet har ved omsetning i det aktuelle markedet».²² Hvis markedsverdi ikke er kjent, skal utgangsverdi «fastsettes (...) ved skjønn», jf. sktl. § 9-14 (8). Inngangsverdien fastsettes etter alminnelige skatterettslige regler. Det avgrenses imidlertid mot en nærmere redegjørelse av gevinstberegning, da det faller utenfor oppgavens problemstilling.

Etter sktl. § 9-14 (9) første punktum er det adgang for betalingsutsettelse dersom skattyter er «hjemmehørende i riket etter §§ 2-1 eller 2-2 eller anses skattemessig hjemmehørende i annen EØS-stat». Dersom skattyter får betalingsutsettelse skal denne skatten betales med «en syvendedel av det opprinnelig skattebeløp for hvert inntektsår fra og med uttaksåret», jf. sktl. § 9-14 (9) andre punktum. I forbindelse med lovendringen i 2012 ble det gjort innstramminger i denne adgangen for å sørge for at bestemmelsen er i tråd med EU-retten.²³ Retten til betalingsutsettelse, med eventuelle krav og begrensninger fremgår av sktl. § 9-14 (9) og (10). Dette faller utenfor oppgavens tema, og vil ikke behandles nærmere.

Skatteloven § 9-14 må ses i sammenheng med sktl. §§ 10-70 og 10-71 om skatteplikt på gevinst på aksjer og andeler ved utflytting for fysiske personer og selskaper. Som nevnt utløses ikke skatteplikt etter sktl. § 9-14 for finansielle eiendeler (aksjer, andeler mv.) når en fysisk person flytter ut av Norge, jf. sktl. § 9-14 (4) bokstav a. Skatteplikten følger for disse tilfellene av sktl. § 10-70, og bestemmelsene er dermed ikke overlappende.

Forholdet mellom sktl. §§ 9-14 og 10-71 er mer komplisert. Dersom eiendelen tas ut av norsk beskatningsområde som følge av at selskapet i sin helhet flytter fra Norge og norsk beskatningsrett opphører, vil sktl. § 10-71 ha forrang fremfor sktl. § 9-14.²⁴ For situasjoner hvor

²² Skatte-ABC 2022/2023 U-22-6.2.1.

²³ Prop. 112 L (2011-2012) punkt 2.2.5.

²⁴ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.12.2.

eiendeler tas ut av norsk beskatningsområde, men hvor selskapet som eier eiendelen fortsatt anses skattemessig hjemmehørende i Norge, er det sktl. § 9-14 som regulerer beskatningen. Beskatningen vil også skje etter sktl. § 9-14 når selskapet flytter til en stat som er hjemmehørende i EØS som ikke er et lavskatteland, eller til et lavskatteland i EØS som ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, jf. sktl. § 10-71 (3).²⁵

Skatteloven § 9-14 må også ses i sammenheng med skattelovens særbestemmelser om overføring av driftsmidler som tas inn og ut av norsk beskatningsområde i sktl. §§ 14-60 til 14-66. De hendelser som medfører uttak etter sktl. § 9-14 vil være sammenfallende med det som medfører uttak etter reglene i sktl. § 14-60 (3).²⁶ Dette medfører at gjennomgangen av opphørssituasjoner som kan gi utflytterskatt etter sktl. § 9-14 i denne oppgaven også kan få betydning ved tolkningen av reglene i sktl. § 14-60 flg. Oppgaven vil ikke gå nærmere inn på forholdet mellom sktl. § 9-14 og øvrige bestemmelser om utflytterskatt.

Oppsummert er sktl. § 9-14 sin funksjon å sørge for at gevinst og tap som er opparbeidet i norsk beskatningsområde kommer til beskatning eller gir rett til fradrag i Norge. Dette skjer ved at sktl. § 9-14 utløser skatteplikt og fradragsrett for urealiserte eiendeler når de «tas ut av norsk beskatningsområde», jf. sktl. § 9-14 (1). Før det foretas en gjennomgang av dette grunnvilkåret er det nødvendig med en fremstilling av de hensyn som begrunner regelen.

2.2 Hensynene som begrunner regelen

2.2.1 Beskyttelse av det norske skattefundamentet

Formålet med innføringen av sktl. § 9-14 var å få en generell regel om beskatning ved uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde.²⁷ Behovet for en slik generell bestemmelse var i all hovedsak begrunnet i to hensyn: sikring av det norske skattefundamentet og hindring av omgåelse av norsk skattelovgivning (omgåelseshensyn).²⁸

Særlig hensynet til sikring av det norske skattefundamentet ble fremhevet som sentralt ved innføring av bestemmelsen.²⁹ Hensynet innebærer at gevinst og kapital som er opparbeidet i

²⁵ Se mer om kravet til reelt etablert og reell økonomisk aktivitet under punkt 3.3.1.

²⁶ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.2.1.

²⁷ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.1.

²⁸ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.1.

²⁹ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.1.1.

Norge, skal skattlegges i Norge.³⁰ For eksempel kan et selskap etableres og over en periode drives innenfor norsk beskatningsområde. I løpet av denne perioden kan selskapet opparbeide seg kapitalgevinst som ikke er skattepliktig i Norge før realisasjonstidspunktet. Dersom selskapet flytter til en annen stat før realisasjonstidspunktet, oppstår det en risiko for at kapitalgevinst som er opparbeidet i Norge ikke kommer til beskatning her. Reglene om utflytterskatt skal sørge for Norge ivaretar sin beskatningsrett på slik gevinst, og følgelig ivareta hensynet til det norske skattefundamentet.

Beskyttelse av det norske skattefundamentet samsvarer med det folkerettslige territorialprinsippet, som på samme måte tilsier at beskatningsretten tilkommer det landet inntekten er opparbeidet.³¹ Prinsippet er anerkjent av EU-domstolen og lagt til grunn som et sentralt hensyn som legitimerer beskatningsplikt på latente gevinster.³²

2.2.2 Omgåelseshensyn

Omgåelseshensyn var også en viktig begrunnelse for reglene om utflytterskatt og særlig sktl. § 9-14.³³ Med innføringen av bestemmelsen skal norsk skattelovgivning forhindre at skattytere tar sine eiendeler ut av norsk beskatningsområde på bakgrunn av skattemotiverte grunner. I forarbeidene er det uttalt at manglende hjemmel for beskatning for disse tilfellene kunne «gi incentiver til å ta ut eiendeler av norsk beskatningsområde til land med lavere skattenivå før et planlagt salg, for å unngå norsk skatt (skattemotiverte uttak)». ³⁴ Et konkret eksempel på dette kan være et norsk selskap flytter sin drift til et land med bedre skattevilkår før realisasjon av gevinster i selskapet. Bestemmelsen skal forhindre slike skattemotiverte uttak ved å beskatte latent gevinst opparbeidet i Norge.

Reglene om NOKUS-beskatning er også begrunnet av omgåelseshensyn. Ved implementeringen av NOKUS-reglementet ble det i forarbeidene blant annet uttalt at «[h]ovedbegrunnelsen for å innføre norske særregler for selskaper hjemmehørende i lavskatteland er å motvirke skattemotiverte investeringer og kapitalplasseringer i slike land». ³⁵

³⁰ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.1.

³¹ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.1.1.

³² Dette betegnes som et mål om balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom statene, se EU-domstolens dom *National Grid Indus* [GC] C-371-10 avsnitt 45 flg..

³³ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.1.3.

³⁴ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.1.3.

³⁵ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) punkt 6.7.

Hensynet til å unngå omgåelse av skattelovgivning er et sentralt hensyn innenfor skatteretten generelt.³⁶ Både private enkeltindivider og store selskaper ønsker å tilpasse seg og sin virksomhet slik at den blir lavest mulig beskattet. Tradisjonelt har man innenfor norsk skatterett skilt mellom skatteplanlegging, skatteomgåelse og skatteunndragelse.³⁷ Skatteplanlegging er legitim tilpasning slik at skatten blir lavest mulig. Med skatteomgåelse menes illojal omgåelse av skattereglene, typisk ved at tilpasningen får preg av å være pro forma.³⁸ Skatteunndragelse henviser til tilfeller hvor skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger om faktiske forhold.³⁹ Forarbeidene til sktl. § 9-14 anvender både betegnelsen «omgåelse» og «unndragelse» i sin gjennomgang av hensynet.⁴⁰ For den videre fremstilling legges det til grunn at det er hensynet til *skatteomgåelse* som begrunner behovet for reglene om utflytterskatt.⁴¹

2.2.3 Forholdet mellom omgåelse og beskyttelse av det norske skattefundamentet

Ved innføringen av sktl. § 9-14 var både hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet og hensynet til å forhindre omgåelse av skattereglene fremhevet som hensyn som begrunnet regelen.⁴² Selv om beskyttelse av skattefundamentet fikk størst plass i redegjørelsen i forarbeidene, fremstår begge hensyn som sentrale for innføringen av sktl. § 9-14.⁴³

På grunn av utvikling i EU-retten har hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet fått større plass ved utvikling og endring av lovbestemmelsen.⁴⁴ Som oppgaven kommer tilbake til omfatter bestemmelsen også situasjoner hvor skattyters uttak fra norsk beskatningsområde etter forholdene ikke har vært skattemotiverte. Et spørsmål som oppstår i denne forbindelse er om bestemmelsens utvikling har medført et for vidt anvendelsesområde. Jeg kommer tilbake til dette under punkt 4.

³⁶ Zimmer (2021) s. 65.

³⁷ Zimmer (2021) s. 65.

³⁸ Zimmer (2021) s. 65.

³⁹ Zimmer (2021) s. 65.

⁴⁰ Se Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.1 og 8.5.1.3 hvor henholdsvis ordlyden «omgåelse» og «unndragelse» brukes.

⁴¹ Dette underbygges av eksemplene som er gitt i Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.1.3 og at skatteunndragelse i norsk skatterett tradisjonelt har omfattet tilfeller hvor skattyter gir feilaktige eller ufullstendige opplysninger.

⁴² Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.1.

⁴³ Se blant annet sammenfatningen i Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.1.4.

⁴⁴ Prop. 112 L (2011-2012) punkt 2.2.4.

2.3 Grunnvilkåret «tas ut av norsk beskatningsområde»

2.3.1 Grunnvilkårets innhold

Grunnvilkåret for at det utløses skatteplikt etter sktl. § 9-14 er at eiendelen «tas ut av norsk beskatningsområde», jf. sktl. § 9-14 (2). Ordlyden «tas ut av norsk beskatningsområde» tilsier at eiendelen fysisk flyttes ut av Norge. I Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) er følgende uttalt om vilkåret:

«Med uttak fra norsk beskatningsområde menes i denne sammenhengen at en eiendel eller forpliktelse mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, slik at inntekter og kostnader knyttet til eiendelen ikke lenger skal medtas ved inntektsskatteligningen i Norge. Det forutsettes at flyttingen ut av beskatningsområdet ikke innebærer en form for overføring av objektet som medfører skattemessig realisasjon eller uttak til egen bruk eller gaveoverføring som omfattes av bestemmelsene om uttaksbeskatning i skatteloven»⁴⁵

Vilkåret innebærer at eiendelen må miste sin skattemessige tilknytning til Norge. Den fysiske tilknytning til Norge er altså i prinsippet uten betydning og det sentrale er hvorvidt norsk skattelovgivning får anvendelse på inntekter og utgifter knyttet til eiendelen.⁴⁶ Det er når den norske stat ikke lenger kan skattlegge avkastning på en eiendel den anses tatt ut av norsk beskatningsområde. Hvorvidt dette er tilfelle, beror på en tolkning av interne skatterettslige regler i Norge.

Formuleringen «norsk beskatningsområde» skal forstås som «en rettslig tilstand der et sett grunnleggende vilkår for at et skattegrunnlag skal være gjenstand for inntektsbeskatning i Norge (...) er oppfylt».⁴⁷ Det er altså det området hvor fysiske og juridiske personer som er skattemessig hjemmehørende i Norge, er pliktig til å svare skatt fra. Dette omfatter regler om alminnelig eller begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. §§ 2-1 til § 2-3, petroleumsskatteloven § 2⁴⁸, skatteplikt for NOKUS etter sktl. § 2-4, jf. §§ 10-60 flg. samt skatteplikt som følger av skatteavtaler.⁴⁹

⁴⁵ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.2.1.

⁴⁶ Naas mfl. (2017) s. 236.

⁴⁷ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.2.2.

⁴⁸ Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv..

⁴⁹ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.2.2.

Videre inneholder sktl. § 9-14 (2) en nærmere beskrivelse av når en eiendel er tatt ut av norsk beskatningsområde. Det oppstilles tre eksempler på situasjoner som etter norsk interne skatteregler medfører at uttaksvilkåret anses oppfylt. Situasjonene er ikke ment å uttømmende regulere hva som er å anse som uttak etter § sktl. 9-14, jf. ordlyden «blant annet».

Etter sktl. § 9-14 (2) annet avsnitt første punktum slås det fast at skatteplikt etter petroleumsskatteloven § 2 likestilles med skatteplikt som nevnt under bokstav a og b. Opphør av skatteplikt etter denne bestemmelsen vil med dette også anses som uttak fra norsk beskatningsområde. Videre er det presisert i sktl. § 9-14 (2) annet avsnitt annet punktum at selv om vilkårene i a-c er oppfylt, er ikke vilkåret om uttak oppfylt dersom eiendelen «samtidig får slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen». Dette vil for eksempel være tilfelle dersom NOKUS-beskatning opphører fordi selskapet foretar en skattemessig flytting til Norge.⁵⁰ Det bemerkes igjen at oppregningen i bokstav a-c ikke er uttømmende, slik at dette unntaket må gjelde generelt for alle uttakssituasjoner etter sktl. § 9-14.

Videre følger det av sktl. § 9-14 (2) annet avsnitt bokstav a og b en presisering om uttak for eiendeler som tilhører selskaper som nevnt i sktl. § 10-40. Presiseringen omhandler selskaper med deltagerfastsetting. Etter bokstav a foreligger det uttak for eiendeler for slike selskaper når norsk skattesubjekt overfører sin andel til en deltaker som ikke er skattepliktig til Norge. Etter bokstav b foreligger det uttak når eiendelen eller forpliktelsen «på annen måte mister tilknytning til Norge slik at norsk skattelovgivning ikke får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen». Alternativet omfatter tilfeller som nevnt i bokstav a-c.⁵¹ Oppgaven avgrenser mot behandling av uttak for eiendeler og forpliktelser i selskap med deltagerfastsetting.

Foruten disse eksempler og begrensninger foreligger det ingen annen veiledning for vilkåret «tas ut av norsk beskatningsområde». De rettslige kriteriene for hva som er å anse som utflytting av eiendeler etter bestemmelsen er med dette uklart. I mangel av andre rettslige kriterier må det derfor legges til grunn at de tre situasjonene oppregnet i bestemmelsens bokstav a-c er sentrale, og at det øvrige anvendelsesområde må tolkes i tråd med disse.⁵² En redegjørelse og kort gjennomgang av alternativene listet opp i bestemmelsen er derfor hensiktsmessig.

⁵⁰ Se for eksempel BFU-2016-11.

⁵¹ Prop. 112 L (2011-2012) punkt 2.3.2.

⁵² Zimmer (2013) s. 105.

2.3.2 Opphørssituasjoner som medfører tap av tilknytning til norsk beskatningsområde etter sktl. § 9-14 (2) bokstav a-c

Den første situasjonen som presenteres er når «eiendeler som tilhører eller forpliktelse som påhviler skattepliktig etter sktl. § 2-1 eller § 2-2, når skatteplikten opphører etter disse bestemmelser eller etter skatteavtale med fremmed stat», jf. sktl. § 9-14 (2) bokstav a. Ordlyden slår fast at bokstav a omhandler skatteyttere som har alminnelig skatteplikt til Norge, og regulerer tilfeller hvor den alminnelige skatteplikt opphører, enten etter sktl. §§ 2-1 og 2-2 eller etter en skatteavtale.

Skatteloven §§ 2-1 og 2-2 regulerer henholdsvis hvilke fysiske og juridiske personer som anses som skattesubjekter i Norge. Utflytterskatt som følge av at skatteplikt opphører etter disse bestemmelsene omhandler i all hovedsak tilfeller hvor skattesubjektet flytter ut av landet og ikke lenger anses hjemmehørende i Norge. Dette gjelder likevel ikke dersom eiendelen fortsatt er underlagt norsk skattelovgivning på inntekter og kostnader knyttet til den, jf. § sktl. 9-14 (2) annet avsnitt annet punktum. Videre vil heller ikke skatteplikt etter sktl. § 9-14 omfatte uttak av finansielle eiendeler ved at en fysisk person flytter ut av Norge, jf. sktl. § 9-14 (4) bokstav a. Beskatning vil da foretas etter sktl. § 10-70.⁵³

Opphør av skatteplikt etter sktl. § 9-14 (2) bokstav a kan også skje som følge av skatteavtale. Skatteavtaler er bilaterale folkerettslige traktater som har som hovedformål å forebygge dobbeltbeskatning og skatteunndragelser.⁵⁴ Skatteavtalene har to ulike reguleringsmetoder for å unngå dobbeltbeskatning, kreditmetoden og unntaksmetoden. Kreditmetoden er den vanligste metoden for skatteavtaler med Norge og innebærer at Norge skattlegger inntekten, men gir fradrag for beregnet skatt på samme inntekt betalt i utland.⁵⁵ Unntaksmetoden innebærer at inntekten bare skal beskattes i en av avtalelandene, for eksempel ved at den aktuelle utenlandskinntekten ikke tas med i beregningsgrunnlaget for skattlegging i Norge.⁵⁶

Opphør av skatteplikt etter sktl. § 9-14 (2) bokstav a som følge av slike skatteavtaler skjer hovedsakelig gjennom to ulike situasjoner. Enten ved at eiendelen blir tilknyttet et land som Norge har skatteavtale basert på unntaksmetoden med, eller ved at landet eiendelen er tilknyttet

⁵³ Se punkt 2.1.

⁵⁴ Zimmer (red.) (2019) s. 51.

⁵⁵ Zimmer (red.) (2019) s. 52.

⁵⁶ Zimmer (red.) (2019) s. 52.

har en skatteavtale med Norge som endres fra å være basert på kreditmetoden til unntaksmetoden.⁵⁷

Videre foreligger det også uttak når «eiendel som tilhører eller forpliktelse som påhviler skattepliktig etter § 2-3, når skattyterens skatteplikt opphører etter denne bestemmelsen eller etter skatteavtale med fremmed stat, eller når eiendelens eller forpliktelsens tilknytning til riket eller til virksomhet i riket som nevnt i § 2-3 opphører», jf. sktl. § 9-14 (2) bokstav b. Skatteloven § 9-14 (2) bokstav b regulerer situasjoner som medfører uttak fra norsk beskatningsområde for skattesubjekt med begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3, ved at skatteplikten opphører etter § 2-3 eller etter skatteavtale. For eksempel kan en eiendel som en skattyter har begrenset skatteplikt til Norge for etter sktl. § 2-3 (1) bokstav a, flyttes ut av landet. Et annet tilfelle kan være at skattyters begrensede skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b faller bort, for eksempel ved at virksomheten som eiendelen tilhører flyttes ut av Norge.⁵⁸ På samme måte som etter bokstav a kan det også oppstå situasjoner hvor eiendelen blir tilknyttet et land hvor Norge har skatteavtale basert på unntaksmetoden, eller ved at skatteavtalen endres til å være basert på unntaksmetoden.⁵⁹

Etter sktl. § 9-14 (2) bokstav c vil en eiendel som påhviler et NOKUS som skattlegges etter sktl. § 10-61 anses som tatt ut av norsk beskatningsområde «når norsk kontroll av selskapet eller innretningen opphører». Vilkåret anses dermed oppfylt når vilkårene for NOKUS-beskatning ikke lenger er oppfylt ved at selskapet ikke lenger er under norsk kontroll etter sktl. § 10-62. Et NOKUS kan imidlertid opphøre av flere ulike årsaker.⁶⁰ Ordlyden i sktl. § 9-14 (2) bokstav c slår likevel bare fast at beskatning etter bestemmelsen foreligger dersom NOKUSet opphører som følge av at det ikke lenger er under norsk kontroll. Oppgaven kommer nærmere tilbake til opphør av norsk kontroll under punkt 3.2.

2.4 Formuleringen «blant annet»

2.4.1 Rettstilstanden før lovendringen

Før lovendringen i 2012 lød bestemmelsen i sktl. § 9-14 (2) første avsnitt som følgende:

⁵⁷ Naas mfl. (2017) s. 239.

⁵⁸ Naas mfl. (2017) s. 222.

⁵⁹ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.2.1.

⁶⁰ Se punkt 3.1.

«Med eiendel eller forpliktelse som tas ut av norsk beskatningsområde menes:

- a. eiendel som tilhører eller forpliktelse som påhviler skattepliktig etter § 2-1 eller § 2-2, når skatteplikten opphører etter disse bestemmelser eller etter skatteavtale med fremmed stat,
- b. eiendel som tilhører eller forpliktelse som påhviler skattepliktig etter § 2-3, når skattyterens skatteplikt opphører etter denne bestemmelsen eller etter skatteavtale med fremmed stat, eller når eiendelens eller forpliktelsens tilknytning til riket eller til virksomhet i riket som nevnt i § 2-3 opphører, og
- c. eiendel som tilhører eller forpliktelse som påhviler utenlandsk selskap eller innretning hvor deltakerne skattlegges etter § 10-61, når norsk kontroll av selskapet eller innretningen opphører»

Med lovendringen av lov nr. 40/2012 ble formuleringen «blant annet» tilført i sktl. § 9-14 (2) første avsnitt slik at ordlyden nå lyder «[m]ed eiendel eller forpliktelse som tas ut av norsk beskatningsområde menes blant annet (...)». Etter lovendring ved lov nr. 69/2013 ble presiseringen i sktl. § 9-14 (2) tredje ledd om uttak for eiendel som tilhører selskaper som nevnt i sktl. § 10-40 også tilført bestemmelsen.

Før lovendringen i 2012 var det uklart hvorvidt sktl. § 9-14 (2) uttømmende regulerte tilfeller som medførte uttak fra norsk beskatningsområde. Ordlyden i bestemmelsen talte imidlertid klart for at sktl. § 9-14 tidligere uttømmende regulerte hvilke situasjoner som skulle medføre uttak. I forarbeidene til lovendringen i 2012 er det henvist til tidligere uttalelser i forarbeider skrevet i forbindelse med innføringen av sktl. § 9-14, og gitt uttrykk for at sktl. § 9-14 (2) heller ikke tidligere uttømmende regulerte hva som ville være uttak.⁶¹ Om innholdet i uttaksvilkåret i bestemmelsen ble det i Ot.prp nr. 1 (2008-2009) uttalt at:

«I skatteloven § 14-60 tredje ledd er det angitt i hvilke tilfeller driftsmidler skal anses å være tatt ut av beskatningsområdet, i forbindelse med reglene om avskrivninger for driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde. Departementet foreslår at en tilsvarende definisjon legges til grunn for reglene om skattlegging av urealiserte gevinster ved uttak fra norsk beskatningsområde.»⁶²

⁶¹ Prop. 112 L (2011-2012) punkt 2.3.1.

⁶² Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.2.1

Videre gis det en fremstilling av disposisjoner som kan medføre uttak fra norsk beskatningsområde, hvor det presiseres at fremstillingen ikke er «ment å gi en uttømmende angivelse av hvilke tilfeller som kan anses som uttak fra norsk beskatningsområde».⁶³ Uttalelsene i forarbeidene gir imidlertid bare uttrykk for at fremstillingen i forarbeidene ikke er uttømmende. Fremstillingen omfatter bare disposisjoner som faller inn under alternativene listet opp i sktl. § 9-14 (2) bokstav a-c. At denne fremstillingen ikke er uttømmende gir bare uttrykk for at også andre disposisjoner kunne medført uttak etter lovens alternativer. I tillegg skulle definisjonen av uttak fra norsk beskatningsområde i sktl. § 9-14 tilsvare definisjonen i sktl. § 14-60 (3), hvor det som uttalt i forarbeidene «er angitt i hvilke tilfeller driftsmidler skal anses å være tatt ut av beskatningsområdet».⁶⁴

På bakgrunn av bestemmelsens klare ordlyd legges det til grunn at sktl. § 9-14 (2) bokstav a-c tidligere uttømmende regulerte hvilke situasjoner som medførte uttak. Denne tilnærmingen har også støtte i juridisk teori:

«I Prop. 112 L (2011-2012) gis det uttrykk for at loven heller ikke tidligere var uttømmende, og dette begrunnes med henvisning til formuleringer i forarbeidene som angivelig skal vise dette. Men lovens ordlyd var helt klar, og uklare formuleringer i forarbeidene kan ikke endre på dette.»⁶⁵

2.4.2 Tilføyelsen av «blant annet»

I forbindelse med lovendringen i 2012 ble formuleringen «blant annet» tatt inn i sktl. § 9-14 (2).⁶⁶ Tilføyelsen var ment å klarlegge at også andre tilfeller enn de som er nevnt i loven kan medføre uttak fra norsk beskatningsområde.⁶⁷

Det er nå klart at andre tilfeller enn oppregningen i sktl. § 9-14 (2) kan omfattes. Lovendringen medførte likevel ikke en klargjøring av hvilke tilfeller som faktisk vil omfattes av bestemmelsen. Ordlyden «blant annet» forstås bare som en klarlegging av at andre situasjoner enn tilfellene opplistet i bestemmelsen kan medføre beskatning. Foruten situasjonene i nevnt i

⁶³ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) under punkt 8.5.2.1

⁶⁴ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.2.1

⁶⁵ Zimmer (2013) s. 105.

⁶⁶ Lov nr. 40/2012.

⁶⁷ Prop. 112 L (2011-2012) punkt 2.3.1.

sktl. § 9-14 (2) inneholder bestemmelsen ingen andre retningslinjer for hvordan vilkåret skal forstås. De rettslige kriteriene for uttak og utflytterskatt etter sktl. § 9-14 er dermed uklare.

Bestemmelsen har fått både et betydelig utvidet og uklart anvendelsesområde. Som nevnt i punkt 2.3.1 må utgangspunktet være at uttaksvilkåret tolkes i tråd med de tilfellene som direkte er regulert i sktl. § 9-14 (2) bokstav a-c.⁶⁸ Et eksempel på dette er forholdet mellom sktl. § 9-14 og opphør av NOKUS-beskatning. Etter alternativet listet opp i sktl. § 9-14 (2) bokstav c er det ikke tvilsomt at opphør av NOKUS som følge av at norsk kontroll opphører medfører uttak og følgelig beskatningsplikt for skattyter, uavhengig av hvordan den norske kontrollen opphører. Et NOKUS kan imidlertid opphøre av andre grunner enn at selskapet ikke lenger er under norsk kontroll.⁶⁹

Etter mitt skjønn må utgangspunktet være at andre NOKUS-opphør etter bestemmelsens ordlyd *kan* omfattes av uttaksvilkåret i sktl. § 9-14, jf. ordlyden «blant annet». Selv om det i nyere juridisk teori har blitt argumentert for det motsatte, er ordlyden «blant annet» så vidt formulert at det ikke kan være tvil om at øvrige opphør av NOKUS-beskatning nå kan omfattes.⁷⁰ Dette støttes videre opp av det som tidligere er redegjort for vedrørende det generelle innholdet i uttaksvilkåret.⁷¹ Det sentrale i vurderingen er om eiendeler har mistet sin skattemessige tilknytning til Norge, slik at norsk skattelovgivning ikke lenger gjelder for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen, jf. også formuleringen i sktl. § 9-14 (2) annet avsnitt andre punktum. For NOKUS vil slik skattemessig tilknytning falle bort uavhengig av hvilken måte NOKUS-beskatningen opphører.

Som det vil fremgå av oppgavens punkt 3, kan NOKUS-beskatningen opphøre både uten påvirkning fra skattyter og uten at skattyter opplever en faktisk endring i sitt skattenivå. At opphør av NOKUS medfører beskatning etter sktl. § 9-14, uavhengig av grunnlaget for opphøret, vil medføre en betydelig utvidelse av bestemmelsens anvendelsesområde for deltagere i selskaper med NOKUS-beskatning. Før det i punkt 3 skal foretas en gjennomgang av situasjoner som nå kan medføre utflytterskatt etter sktl. § 9-14 er det derfor hensiktsmessig å se hvordan lovendringen og særlig forholdet til opphør av NOKUS-beskatning er behandlet og vurdert i øvrige relevante rettskilder.

⁶⁸ Zimmer (2013) s. 105.

⁶⁹ Se punkt 4.1.

⁷⁰ Hovland (2023).

⁷¹ Se punkt 2.3.1.

2.5 Behandling av forholdet mellom skatteloven § 9-14 (2) og opphør av NOKUS-beskatning i rettskildene

2.5.1 Uttalelser i forarbeidene

I forbindelse med skatteloven er det skrevet et stort antall forarbeider. For sktl. § 9-14 og foreliggende problemstilling er det Ot.prp. nr. 16 (1991-1992), Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) og Prop. 112 L (2011-2012) som er av relevans.

I Ot.prp nr. 16 (1991-1992) er det uttalt at med uttak fra norsk beskatningsområde regnes blant annet «når skatteplikt til Norge henholdsvis inntreer og opphører (...) etter selskapsskatteloven kapittel 7». ⁷² Kapittel 7 i den nå opphevede selskapsskatteloven omhandlet NOKUS-beskatning og henvisningen til kapittelet i sin helhet antyder at alle opphørstyper skal omfattes av uttaksbegrepet. ⁷³ Under den nærmere vurderingen av hva som skal anses som uttak fra norsk beskatningsområde er det imidlertid bare opphør av norsk kontroll etter selskapsskatteloven § 7-2 som nevnes. ⁷⁴

Ot.prp nr. 1 (2008-2009) gir videre veiledning for det tiltenkte anvendelsesområde til bestemmelsen. Det gis blant annet en liste med tilfeller som kan anses som uttak fra norsk beskatningsområde. ⁷⁵ For uttaksbeskatning som følge av opphør av NOKUS-beskatning er det også her bare opphør av norsk kontroll som tas frem som et eksempel. Øvrige eksempler er situasjoner som vil omfattes av sktl. § 9-14 (2) bokstav a og b.

Prop L 112 (2011-2012) ble skrevet i forbindelse med lovendringen i 2012 og implementeringen av «blant annet» i sktl. § 9-14. Det presiseres at endringen ble gjort for å «gjerast klårt i andre ledd at heller ikkje opprekninga i lova er meint å være uttømmende». ⁷⁶ Foruten en henvisning til eksemplene gitt i Ot.prp. nr. 1 er det heller ikke i disse forarbeidene gitt noen videre veiledning for hvilke situasjoner som kan medføre uttak etter bestemmelsen.

Sammenholdt gir ikke forarbeidene annen veiledning enn at tilfellene i bokstav a-c ikke uttømmende regulerer hvilke situasjoner som medfører beskatning etter sktl. § 9-14. Det er ikke uttalt noe konkret om NOKUS-situasjonene. Foruten opphør av norsk kontroll relaterer

⁷² Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) punkt 5.3.1.

⁷³ Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven).

⁷⁴ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) punkt 5.3.3.

⁷⁵ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.5.2.1.

⁷⁶ Prop. L 112 (2011-2012) punkt 2.3.1.

eksemplene som er gitt seg bare til situasjoner som vil omfattes av alternativene i bokstav a og b. Forholdet til øvrige NOKUS-opphør synes oversett eller utelatt fra lovgivningsprosessen.

2.5.2 Skattedirektoratets tolkning i BFU 2/2022

På nåværende tidspunkt (mai 2023) foreligger det ingen Høyesterettsdommer og bare et fåtall dommer i underrettspraksis som omhandler bestemmelsen.⁷⁷ Ingen av avgjørelsene har direkte relevans for utflytterskatt ved opphør av NOKUS-beskatning. Skattedirektoratet avsa imidlertid en bindende forhåndsuttalelse 15. februar 2023 som gjelder anvendelsesområde til sktl. § 9-14 (2) ved opphør av NOKUS-beskatning.⁷⁸ I mangel av veiledning i andre rettskilder vil uttalelsen være relevant for forståelsen av bestemmelsen.⁷⁹

Bakgrunnen for uttalelsen var et datterselskap som var hjemmehørende i et lavskatteland etter sktl. § 10-63. Som en følge av endringer i svartelisten i Skattedirektoratets skatteforskrift (FSSD) § 10-63-2 ble landet fjernet fra listen, og var ikke lenger å regne som et lavskatteland etter sktl. § 10-63.⁸⁰ Spørsmålet til innsender var om overgangen fra lavskatteland til normalskatteland, med den følge at datterselskapet ikke lenger var å anse som et NOKUS-selskap, medførte utflytterskatt for morselskapet etter sktl. § 9-14.

Innsender vurderte tilfelle slik at det ikke ville medføre beskatning etter sktl. § 9-14, selv om ordlyden i seg selv kan åpne for dette. For innsender var det avgjørende at bestemmelsens formål talte for at tilfelle ikke skulle omfattes. Det ble særlig fremhevet at NOKUS-beskatningen opphørte på bakgrunn av forhold som skattyter selv ikke kunne kontrollere. Etter innsenders vurdering var uttaksbeskatning som følge av NOKUS-opphør begrenset til situasjoner der norsk kontroll opphører.

Skattedirektoratet kom til motsatt konklusjon og la til grunn at overgang fra lavskatteland til normalskatteland vil utløse uttaksbeskatning for morselskapet etter sktl. § 9-14. Skattedirektoratet viste til at tilfellene i bestemmelsen bare er eksempler og det avgjørende vilkåret for uttaksbeskatning er om eiendeler er tatt ut av norsk beskatningsområde. Etter direktoratets syn talte også juridisk litteratur for en slik konklusjon. At et formål som begrunner

⁷⁷ Se for eksempel Borgarting lagmannsretts avgjørelse i LB-2017-187589.

⁷⁸ BFU 2/2022.

⁷⁹ Se punkt 1.4.2.

⁸⁰ Forskrift 22. november 1999 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.

regelen og at hensynene bak NOKUS-reglene ikke taler for beskatning kunne ikke få avgjørende vekt. Oppsummeringsvis uttaler Skattedirektoratet:

«Skattedirektoratet legger etter dette til grunn at det avgjørende for om uttaksbeskatning utløses etter sktl § 9-14, er om en eiendel tas ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl 9-14 første ledd. Oppregningen i annet ledd er ment som eksempler på når eiendeler anses tatt ut av norsk beskatningsområde. Ved opphør av NOKUS ved overgang fra lavskatteland til normalskatteland, tas NOKUSets eiendeler ut av norsk beskatningsområde. Når Datter Ltd. Ikke lenger er et NOKUS-selskap etter sktl 10-61, utløses uttaksbeskatning etter sktl § 9-14.»

2.5.3 Juridisk teori

Det foreligger lite juridisk teori som tar for seg problemstillingen. I juridisk teori hvor forholdet mellom sktl. § 9-14 og opphør av NOKUS-beskatning tas opp, antas det stort sett at øvrige opphørssituasjoner kan medføre utflytterskatt, med en henvisning til ordlyden «blant annet».⁸¹ På samme måte konkluderes det også i Naas mfl. (2017), men med en bemerkning om at opphør av NOKUS-beskatning som følge av unntaket i sktl. § 10-64 bokstav a ikke medfører uttaksbeskatning etter sktl. § 9-14.⁸² Dette er basert på en upublisert uttalelse fra Finansdepartementet avsagt før tilføyelsen av formuleringen «blant annet», og har ikke særlig rettskildemessig vekt.⁸³

Ovennevnte uttalelse fra Skattedirektoratet har vært gjenstand for kritikk i en skatterettslig artikkel, hvor det er drøftet hvorvidt konklusjonen i BFUen er uriktig.⁸⁴ En slik enkeltstående artikkel har også begrenset rettskildemessig vekt, men gir i likhet med uttalelsen et bidrag til forståelse og tolkning av forholdet mellom sktl. § 9-14 og opphør av NOKUS-beskatning.

Forfatteren tar utgangspunktet i BFU 2/2022 og foretar en skatterettslig vurdering av om det er adgang for utflytterskatt etter sktl. § 9-14 når NOKUS-beskatning opphører som følge av overgang fra lavskatteland til normalskatteland. Det sentrale spørsmålet for artikkelforfatteren

⁸¹ Se for eksempel Zimmer (red.) (2019) s. 439, Jacobsen (2013), Kristiansen (2021) og Stoveland (red.) mfl. (2020) under bemerkningene til § 9-14 (2) bokstav c.

⁸² Naas mfl. (2017) s. 239.

⁸³ Slik også Skattedirektoratet konkluderte i BFU 2/2022.

⁸⁴ Hovland (2023).

er hvilken rettslig konsekvens som kan utledes av tilføyelsen «blant annet» i lovteksten. I artikkelen stilles det opp tre ulike tolkningsalternativer:

«Det kan tenkes at departementet har sett for seg en utvidende tolkning av bokstav c til å omfatte øvrige NOKUS-beskatning-opphørsgrunner – en tolkning av bokstav a til å omfatte slike opphørsgrunner, eller mer generelt at slike NOKUS-beskatning-opphørsgrunner må anses dekket av «tas ut av norsk beskatningsområde» i innledningen av sktl. § 9-14 (2). Disse drøftes nærmere nedenfor.

En annen mulig tolkning er at de få eksemplene som er reflektert i ordlyden i sktl. § 9-14 (2) bokstavene a–b, ikke er uttømmende. Dette betyr at tilføyelsen «blant annet» ikke har en selvstendig rettslig betydning utover å presisere nettopp dette, siden det er klart at de få eksemplene som er reflektert i ordlyden i bokstavene a og b, ikke kan anses som uttømmende. Dette betyr i så fall at tilføyelsen «blant annet» kun har en informativ og pedagogisk funksjon.»⁸⁵

Etter en gjennomgang av rettskilder, herunder forarbeider, hensyn og teori konkluderes det med at tilføyelsen av «blant annet» bare var ment å presisere at eksemplene i ordlyden i sktl. § 9-14 (2) bokstav a-b, ikke er uttømmende. På bakgrunn av dette er artikkelforfatter uenig i uttalelsen til Skattedirektoratet i BFU 2/2022.⁸⁶

2.5.4 Oppsummering

Som redegjørelsen har vist er forholdet mellom sktl. § 9-14 og NOKUS-opphørssituasjoner ikke tatt stilling til i rettskildene i særlig grad. Forarbeidene avsagt i forbindelse med lovendringen berører ikke bestemmelsens forhold til NOKUS-beskatning, og overordnet gir de uttrykk for at konsekvensene for utflytterskatt ved NOKUS-opphør som følge av lovendringen er oversett eller i det minste utelatt fra lovgivningsprosessen.

I forvaltningspraksis er forholdet mellom sktl. § 9-14 og NOKUS-beskatning behandlet av Skattedirektoratet i BFU 2/2022. En slik enkeltstående uttalelse har i seg selv ikke stor rettskildemessig vekt.⁸⁷ Uttalelsen er likevel et tolkningsbidrag og gir uttrykk for at skattemyndighetene anså opphør av NOKUS som følge av overgang til normalskatteland i det

⁸⁵ Hovland (2023) punkt 4.2.

⁸⁶ Hovland (2023) punkt 7.

⁸⁷ Se punkt 1.4.2.

konkrete tilfellet ga grunnlag for utflytterskatt etter sktl. § 9-14 samt at øvrige opphørssituasjoner kan tenkes å utløse utflytterskatt.

Uttalelsen har fått kritikk i en nyere artikkel, hvor det argumenteres for at utflytterskatt etter sktl. § 9-14 ikke omfatter øvrige NOKUS-opphørssituasjoner. Etter mitt skjønn er det likevel klart at bestemmelsens ordlyd åpner for at andre NOKUS-opphørsgrunner enn det som nevnes i sktl. § 9-14 (2) bokstav c kan medføre beskatning etter sktl. § 9-14. Som det er uttalt i Prop. 112 (2011-2012) ble formuleringen «blant annet» tatt inn nettopp for å klargjøre at «heller ikke opprekninga i *lova* er meint å være uttømmende».⁸⁸ Dette er også tatt inn i Skatte-ABC 2022/2023.⁸⁹

Overordnet gir ikke øvrig juridisk teori noen omfattende behandling av forholdet mellom NOKUS-opphør og utflytterskatt etter sktl. § 9-14. De fleste teoretikere legger bare til grunn at andre situasjoner etter lovendringen kan omfattes. Selv om det i Naas mfl. (2017) er lagt til grunn at dette ikke gjelder for tilfeller etter unntaket i sktl. § 10-64 bokstav a, må det antas at dette ikke er gjeldende rett. Standpunktet er tatt på bakgrunn av en upublisert uttalelse det ikke er mulig å få gjennomgått, og som i tillegg ble avsagt før lovendringen og tilføyelsen av «blant annet».

På bakgrunn av det som nå er redegjort for vil oppgaven videre se på konsekvensene av rettstilstanden. I det neste punkt skal oppgaven redegjøre for ulike NOKUS-opphørssituasjoner som vil kunne medføre utflytterskatt etter sktl. § 9-14, med særlig fokus på ufrivillig utflytterskatt.

⁸⁸ Prop. 112 L (2011-2012) punkt 2.3.1 (min utheving).

⁸⁹ Skatte-ABC 2022/2023 punkt U-22-4.5.

3 Nærmere om NOKUS-beskatning og situasjoner som kan medføre utflytterskatt etter skatteloven § 9-14

3.1 Opphør av NOKUS-beskatning

Vilkårene for at et selskap skal omfattes av reglene om NOKUS-beskatning fremgår av sktl. § 10-60. Etter bestemmelsen må det være et «norsk-kontrollert aksjeselskap og likestilt selskap eller sammenslutning, jf. § 10-1, som er hjemmehørende i lavskatteland». NOKUS-reglene gjelder altså for alle utenlandske aksjeselskaper samt andre selvstendige innretninger og formuesmasser, jf. ordlyden «aksjeselskap, likestilt selskap eller sammenslutning». Med dette menes selveiende innretninger og formuesmasser som er under norsk kontroll, eksempelvis trusters.⁹⁰ Oppgaven går ikke nærmere inn på hvilke selskapsformer som omfattes av NOKUS-reglene, men det bemerkes at reglene ikke får anvendelse på selskaper med deltagerfastsetting, jf. sktl. §§ 10-40 flg. Ordlyden «selskap» vil videre benyttes som en samlebetegnelse for alle selskaper, innretninger mv. som kan omfattes.

NOKUS-beskatning opphører når vilkårene i sktl. §§ 10-60 til 10-68 ikke lenger er oppfylt. Dette innebærer i all hovedsak enten at norsk kontroll opphører etter sktl. § 10-62, at selskapet ikke lenger er hjemmehørende i et lavskatteland etter sktl. § 10-63 eller at noen av unntakene i sktl. § 10-64 kommer til anvendelse. Etter sktl. § 9-14 (2) bokstav c er det klart at utflytterskatt finner sted når vilkårene for NOKUS-beskatning ikke lenger er oppfylt som følge av opphør av norsk kontroll. Alle situasjoner som medfører at selskapet ikke lenger er under norsk kontroll, vil utløse skatteplikt etter sktl. § 9-14. Ettersom oppgaven skal se på NOKUS-opphørssituasjoner som kan medføre beskatning etter sktl. § 9-14, er det derfor hensiktsmessig med en gjennomgang av situasjoner som medfører opphør av NOKUS også etter kravet om norsk kontroll i sktl. § 10-62.

For å forstå hvilke situasjoner som kan medføre utflytterskatt etter sktl. § 9-14 må det nærmere redegjøres for de nevnte vilkår for NOKUS-beskatning i sktl. §§ 10-60 flg. I det følgende vil det derfor vilkårene gjennomgås, med tilhørende redegjørelse for situasjoner som medfører

⁹⁰ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) punkt 6.6.

opphør av NOKUS-beskatning som følge av vilkårene om norsk kontroll og lavskatteland ikke lenger er oppfylt, eller som følge av at begrensningene i sktl. § 10-64 utløses.

3.2 Kravet om norsk kontroll etter skatteloven § 10-62

3.2.1 Vilkårrets innhold

Det første vilkåret for at det skal foreligge et NOKUS er at selskap er norsk-kontrollert. Begrepet er definert i sktl. § 10-62, hvor det i første ledd fremgår at norsk kontroll foreligger når «minst halvparten av selskapets eller innretningens andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere». Ordlyden tilsier at norske skattytere enten eier minst 50 % av andeler eller kapital, eller på annen måte kontrollere dette. Videre gir ordlyden uttrykk for at NOKUS-beskatning ilegges norske skattytere både når skattyter direkte eller indirekte eier eller kontrollerer selskapet. At bestemmelsen omfatter både direkte og indirekte eie er gjort av hensyn til å unngå omgåelser.⁹¹

Kravet til norsk kontroll har vært gjenstand for omfattende tolkning i både teori og praksis.⁹² En fullstendig gjennomgang av dette er ikke hensiktsmessig i lys av oppgavens problemstilling. Det bemerkes likevel at det i rettspraksis er lagt til grunn et vidt kontrollbegrepet i forbindelse med NOKUS-reglene. I Rt. 2002 s. 747 (Ptarmigan) er det uttalt at norsk kontroll foreligger når «skattyter alene eller sammen med andre norske skattytere ut fra samlet vurdering av utøvelse av eierfunksjoner og rettslig eller faktisk kontroll har avgjørende eller vesentlig innflytelse på disponeringen av overskudd og fordeling av formuesmassen ved oppløsning». Hvorvidt det foreligger norsk kontroll beror altså på en samlet, konkret vurdering av hvorvidt norske skattytere har avgjørende eller vesentlig innflytelse i selskapet.⁹³

Etter sktl. § 10-62 (2) vil beskatning opphøre fra det inntektsåret norske deltagere kontrollerte mindre enn 50 % av selskapet ved inntektsårets inngang eller utgang. NOKUS-beskatningen opphører i det påfølgende inntektsår, med mindre den norske eierandel selges ned til under 40 %. I et slikt tilfelle vil NOKUS-beskatning opphøre fra og med inntektsåret eierandeler faller under 40 %, jf. sktl. § 10-62 (2).⁹⁴

⁹¹ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) punkt 6.8.2.

⁹² Se blant annet Zimmer (red.) (2019) s. 411-420.

⁹³ Zimmer (red.) (2019) s. 412.

⁹⁴ Naas mfl. (2017) s. 694.

3.2.2 Situasjoner som kan medføre ufrivillig utflytterskatt som følge av at norsk kontroll opphører

Opphør av NOKUS-beskatning etter sktl. § 10-62 skjer dermed som følge av endring i selskapets eierforhold slik at det ikke lenger foreligger norsk kontroll. Et tenkt eksempel på dette er at en norsk deltager realiserer sine eierandeler. Dersom et selskap har tre norske deltagere som eier 20 % av aksjene hver, vil norsk kontroll opphøre når en av de norske deltagerne selger alle sine aksjer. Et annet eksempel kan være at selskapet gjennomfører en emisjon. En emisjon vil gi økt aksjekapital og tilgang på nye aksjer. Utenlandske aksjonærer kan kjøpe opp de nye aksjene slik at eierforholdet i selskapet endres og norsk kontroll av selskapet opphører. Til slutt kan en endring av eierforholdet finne sted dersom en norsk deltager i selskapet ikke lenger er skattepliktige til Norge. For eksempel kan det oppstå opphør av norsk kontroll dersom en norsk aksjonær i selskapet melder flytting til et annet land. Dersom utflyttingen medfører at norsk kontroll er under 50 %, vil NOKUS-beskatningen opphøre, jf. sktl. § 10-62.

Alle eksemplene skissert ovenfor kan være situasjoner som øvrige norske skattytere i selskapet ikke vil være med å påvirke. At andre aksjonærer realiserer sine aksjer, at selskapet utfører en emisjon samt at norske aksjonærer melder utflytting fra Norge er forhold som norske deltagere ikke alltid kan påvirke på eller forutse. Opphør av NOKUS-beskatning på grunn av slike situasjoner kan dermed medføre ufrivillig utflytterskatt etter sktl. § 9-14.

3.3 Begrensinger i reglene om NOKUS-beskatning etter skatteloven § 10-64

3.3.1 Nærmere om unntakene

Skatteloven § 10-64 oppstiller to unntak fra NOKUS-beskatning. Det første tilfellet er når et selskap er «omfattet av en avtale Norge har inngått med en annen stat til unngåelse av dobbeltbeskatning, og selskapets eller innretningens inntekter ikke hovedsakelig er av passiv karakter», jf. sktl. § 10-64 bokstav a. Ordlyden slår fast at selskapet må være hjemmehørende i et land Norge har skatteavtale med og hovedsakelig drive virksomhet som ikke er passiv.

Bestemmelsen oppstiller et krav om at inntekten «hovedsakelig» ikke skal være av «passiv» karakter. Ordlyden «hovedsakelig» gir en indikasjon på at NOKUS-beskatning ikke kan finne

sted når over 50 % av selskapets inntekt er av aktiv karakter.⁹⁵ Forarbeidene uttaler at vurderingen må tas konkret, hvor omfanget og karakteren av virksomheten og dens inntekter er av betydning.⁹⁶

Bestemmelsen gir lite veiledning for hva som ligger i vilkåret «passiv karakter». Juridisk teori har uttalt at inntekt av passiv karakter menes virksomheter som hovedsakelig skal innkassere avkastning av kapital.⁹⁷ Typiske eksempler på dette er passiv kapitalforvaltning, eksempelvis plassering av penger i bank, fond eller verdipapirer.⁹⁸

Det andre unntakstilfellet er når «selskapet eller innretningen reelt er etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk aktivitet der», jf. sktl. § 10-64 bokstav b første punktum. Dette unntaket har sin bakgrunn i Norges forpliktelser etter EØS-avtalen og utvikling i EU-retten.⁹⁹ Hvorvidt et selskap er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet beror på en konkret vurdering av selskapets sammensetning, økonomiske aktivitet mv.¹⁰⁰

3.3.2 Situasjoner som kan medføre ufrivillig utflytterskatt som følge av unntak og begrensninger for NOKUS-beskatning

Opphør av NOKUS-beskatning etter sktl. § 10-64 bokstav a kan for eksempel skje ved at Norge inngår en skatteavtale med en stat som er å anse som et lavskatteland, og hvor et selskap driver aktiv virksomhet. Selskapet, som i utgangspunktet var beskatningspliktig etter NOKUS-reglene, vil nå omfattes av begrensningen i sktl. § 10-64 bokstav a, og beskatningsplikten vil opphøre.

Et annet tilfelle kan være at et selskap hjemmehørende i et skatteavtaleland endrer sin virksomhetstype, slik at inntekten går fra å være av hovedsakelig passiv karakter, til å være av hovedsakelig aktiv karakter. For eksempel kan et selskap gå fra å hovedsakelig drive kapitalforvaltning til å bli mer handels- og tjenesteorientert. Dersom selskapet etter slik virksomhetsendringer nå hovedsakelig driver aktiv virksomhet, vil inntektskravet i bokstav a være oppfylt, og NOKUS-beskatning opphører.

⁹⁵ Zimmer (red.) (2019) s. 430.

⁹⁶ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) punkt 6.12.

⁹⁷ Zimmer (red.) (2019) s. 430.

⁹⁸ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) punkt 17.6.

⁹⁹ C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

¹⁰⁰ Se nærmere om dette i Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 14.4.1.

Opphør av NOKUS-beskatning som følge av endring i inntektstype må det antas at norske deltakere i selskapet kan være med å påvirke. Særlig sett i lys av kontrollkravet i sktl. § 10-62 er det klart at norske deltagere kan være med å påvirke endringer i for eksempel vedtektsfestet virksomhetsområde.¹⁰¹ For opphør som følge av at Norge inngår skatteavtale med et lavskatteland selskapet er hjemmehørende i, vil situasjonen være motsatt. Selskapet kan i et slikt tilfelle ikke være med å påvirke at beskatningsplikten opphører, og det vil følgelig være tale om ufrivillig utflytterskatt etter sktl. § 9-14.

Videre skal NOKUS-beskatning som nevnt ikke skje dersom selskapet er reelt etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk aktivitet der, jf. sktl. § 10-64 bokstav b. Opphør etter dette alternativet kan forekomme på lignende måter som eksemplene ovenfor. Et lavskatteland hvor selskapet er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet, kan for eksempel bli EØS-medlem. Et annet eksempel er hvis et selskap er hjemmehørende i et EØS- og lavskatteland, og så foretas endringer som gjør at selskapet blir å anse som reelt etablert samt drive reell virksomhet i landet.

På samme måte som etter bokstav a kan deltagerne i selskapet kun være med å påvirke opphørssituasjoner som er betinget av endring i drift eller type økonomisk aktivitet. Dersom beskatning opphører som følge av at landet blir EØS-medlem er dette forholdet som deltagere i selskapet ikke kan påvirke, og vil medføre ufrivillig utflytterskatt etter sktl. § 9-14.

3.4 Kravet om lavskatteland etter skatteloven § 10-63

3.4.1 Vilkårets innhold

Det andre vilkåret for NOKUS-beskatning er at selskap må være «hjemmehørende i et lavskattland», jf. sktl. § 10-60. Ordlyden «hjemmehørende» tilsier det land hvor selskapet driver sin virksomhet. I forvaltningspraksis er det lagt til grunn at det avgjørende er om selskapet er skattepliktig til lavskattlandet etter det aktuelle landets internrett.¹⁰² Vilkåret «lavskattland» er definert i sktl. § 10-63 hvor det fremgår at:

«Som lavskattland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten

¹⁰¹ Se for eksempel to tredelskravet for vedtektsendring i aksjeloven § 5-18 som illustrasjon.

¹⁰² Utv. 1996 s. 1159b.

selskapet eller innretningen ville ha blitt ilagt dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge».

For at det skal være et lavskatteland må dermed alminnelig inntektsskatt på selskapets samlede overskudd utgjøre mindre enn to tredjedeler av den skatt selskapet ville ha fått i Norge. Dette innebærer en sammenligning av skattenivået i Norge og det aktuelle landet. Det skal ikke foretas en konkret vurdering av hva skatten ville blitt i Norge, men heller en generell sammenligning mellom den effektive skattesatsen på alminnelig inntektsskatt i de aktuelle land.¹⁰³ Vurderingen skal ikke tas på bakgrunn av selskapsbeskatning i landet generelt, men basert på den aktuelle selskapstypen og bransjen selskapet tilhører.¹⁰⁴ Et selskap kan anses hjemmehørende i et lavskatteland selv om det et enkelt inntektsår betaler skatt over grensen på to tredjedeler, dersom landets generelle skattenivå ligger under for den aktuelle selskapstypen.

Videre er det i lavskattelandvurderingen en rekke forhold og ordninger som vil være av betydning. Dette innebærer særregler innenfor for eksempel rederiskatteordningen, skatt betalt til tredjepartsland, hvilken næring selskapet tilhører samt skatteregler knyttet til fritaksmetoden.¹⁰⁵ Dersom landet har andre incentiv- og fritaksordninger som kan gi lav effektiv skattesats for det aktuelle selskapet, skal disse også i utgangspunktet hensyntas i vurderingen. Som jeg vil komme tilbake til, gjelder dette uavhengig av om selskapet har benyttet seg av ordningene eller ikke.¹⁰⁶ Motsatt skal det ikke tas hensyn til blant annet skatteavtaler og andre konkrete forhold som ikke er typisk for den aktuelle næring.¹⁰⁷

3.4.2 Situasjoner som kan medføre ufrivillig utflytterskatt som følge av at NOKUS ikke lenger er hjemmehørende i lavskatteland

Opphør av NOKUS-beskatning som på bakgrunn av kravet om lavskatteland kan hovedsakelig skje på to ulike måter. Et tilfelle er når selskapet ikke lenger anses som «hjemmehørende» i lavskattelandet. Dette er tilfelle når selskapet flytter sin virksomhet eller sitt styre slik at det etter landets internrett ikke lenger anses som skattepliktig. Dersom landet selskapet flytter til anses som et normalskatteland, vil vilkårene for NOKUS-beskatning ikke lenger være oppfylt, jf. sktl. § 10-61, jf. § 10-63. Selskapet kan også være stiftet i et lavskatteland, men ledet fra et

¹⁰³ Zimmer (red.) (2019) s. 421 med videre henvisninger.

¹⁰⁴ Zimmer (red.) (2019) s. 422

¹⁰⁵ Naas mfl. (2017) s. 642 flg.

¹⁰⁶ Se punkt 3.5

¹⁰⁷ Rt. 2014 s. 196 (Aban) avsnitt 41 flg.

annet land som ikke oppfyller kriteriene for å være et lavskatteland. Selskapet vil da ikke anses å være «hjemmehørende» i lavskattelandet.

Det andre tilfelle er når NOKUS-beskatningen opphører på grunn av at landets skattenivå ikke lenger oppfyller to tredjedels-kravet i sktl. § 10-63. Dette kan skje enten ved at Norge eller det land selskapet er hjemmehørende i endrer sin skattelovgivning. For eksempel kan landet fjerne gunstige skatteincentiver for en spesiell bransje eller en spesiell selskapstype. Det kan også tenkes at Norge endrer sin skattelovgivning slik at den aktuelle selskapstypen ville blitt gunstigere beskattet i Norge enn tidligere. Et annet eksempel er at Norge senker sitt generelle selskapsskattenivå, en utvikling som gradvis har funnet sted i Norge siden 2014.¹⁰⁸ Norge kan også fjerne et land fra oppstillingen i FSSD § 10-63-2, med den konsekvens at landet ikke lenger er definert som et lavskatteland i norsk skattelovgivning.¹⁰⁹

Skisserte situasjoner hvor selskapet ikke lenger anses «hjemmehørende» i lavskattelandet, vil norske aksjonærer kunne påvirke gjennom sin innflytelse i selskapet. I de situasjoner hvor to-tredjedelskravet ikke lenger er oppfylt, kan ikke selskapet og deltakerne påvirke at vilkårene for NOKUS-beskatning ikke lenger er til stede. I slike tilfeller vil det oppstå ufrivillig utflytterskatt etter sktl. § 9-14.

3.5 Kan skattyter bli ilagt utflytterskatt ved opphør av NOKUS-beskatning uten direkte påvirkning og uten endring i skatteevne?

Det er ingen domstolpraksis som direkte omhandler utflytterskatt etter sktl. § 9-14 som følge av opphør av NOKUS-beskatning. Av praksis fra skattemyndighetene foreligger det noen uttalelser fra Skattedirektoratet, hvor særlig BFU 2/2022 er av relevans. Det finnes også enkelte avgjørelser fra underrettene som berører problemstillinger knyttet til ufrivillig opphør av NOKUS-beskatning ved overgang fra lavskatteland til normalskatteland. Dette gjelder særlig Agder lagmannsrett dom LA-2012-71127. Dommen ble anket til Høyesterett, men i denne forbindelse er det avgjørelsen i underinstansen som er relevant.¹¹⁰

¹⁰⁸ Zimmer (2021) s. 116 og 117.

¹⁰⁹ Dette var tilfellet i BFU 2/2022.

¹¹⁰ For behandlingen i Høyesterett se Rt. 2014 s. 196 (Aban)

For å illustrere mulige konsekvenser av lovendringen til sktl. § 9-14 vil uttalelsen fra Skattedirektoratet i BFU/2022 og LA-2012-71127 anvendes som utgangspunkt for en tenkt situasjon hvor ufrivillig utflytterskatt kan finne sted uten at skattyter opplever en faktisk endring i sitt skattenivå.

3.5.1 BFU 2/2022

For gjennomgang av saksforholdet i BFU 2/2022 vises det til punkt 3.5.2. Konklusjonen ble som nevnt at overgangen fra lavskatteland til normalskatteland på grunn av endringer i svartelisten i FSSD § 10-63-2 medførte utflytterskatt for morselskapet etter sktl. § 9-14.

At landet datterselskapet var hjemmehørende i ble fjernet fra svartelisten slik at det ikke lenger var å anse som et lavskatteland er klart et forhold den norske skattyter ikke kan være med å påvirke. Morselskapet ble med dette pålagt ufrivillig utflytterskatt etter sktl. § 9-14 som følge av at datterselskapet ikke lenger oppfylte vilkårene for NOKUS-beskatning.

For Skattedirektoratets vurdering var det en forutsetning at landet datterselskapet var hjemmehørende i var å anse som et lavskatteland. De faktiske forhold var imidlertid at datterselskapet hadde benyttet seg av særskilte skattefritaksordninger etter at hjemlandet var fjernet fra svartelisten. Innsender skriver om dette i sin beskrivelse av saksforholdet:

«Datter Ltd. har, og har hatt, mulighet til å frita deler av inntekten gjennom særskilte ordninger. Da hjemlandet til Datter Ltd. ble tatt ut av opplistingen over lavskattland, måtte selskapet vurdere om det skulle benytte slike ordninger, eller ta risikoen på en eventuell norsk uttaksbeskatning ved overgangen fra lavskattland til normalskattland. Selskapet valgte da å påberope de fritak det kunne, slik at landet fortsatt ble ansett som lavskattland for selskapet, og vilkårene for NOKUS-fastsetting fortsatt ble oppfylt. Det er ikke ønskelig fra selskapets side å fortsette slik, og det er ikke klart om slike fritak i landet vil være tilgjengelig»¹¹¹

Selv om selve lavskattelandsspørsmålet ikke ble vurdert av Skattedirektoratet, ble det knyttet noen bemerkninger til innsenders faktum. Skattedirektoratet uttalte at den skattefritaksordning som innsender skisserte var å «anse som en generell særregel for de selskapene som kvalifiserer

¹¹¹ BFU 2/2022

for dette, slik at ordningen ikke kan sies å være av «konkret og individuell art» og at det «ikke [skal] hensyntas i lavskattelandvurderingen».¹¹²

Skattedirektoratet var altså av den oppfatning av det er uten betydning hvorvidt datterselskapet benyttet seg av skattefritaksordningen eller ikke. Så lenge hjemlandet har slike ordninger som det aktuelle selskapet *kan* benytte seg av, vil landet anses som et lavskatteland. Uttalelsen fra Skattedirektoratet må tolkes slik at et selskap kan ilegges NOKUS-beskatning selv om det ikke benytter seg av fritaksordninger som gjør at lavskattelandvilkåret i sktl. § 10-63 er oppfylt. Dersom hjemlandet fjerner ordningene slik at de ikke lenger er tilgjengelig for selskapet, kan det ilegges utflytterskatt etter sktl. § 9-14, selv om det ikke har opplevd en faktisk endring i sitt skattenivå.

3.5.2 LA-2012-71127

LA-2012-71127 omhandlet et vedtak fra Skatteklagenemnda hvor et aksjeselskaps gevinst ved salg av aksjer i et selskap hjemmehørende i Singapore ble regnet som skattepliktig inntekt. Spørsmålet for lagmannsretten var fritaksmetoden etter sktl. § 2-38 kom til anvendelse. Dommen omhandler altså ikke utflytterskatt som følge av opphør av NOKUS-beskatning, men om det forelå grunnlag for skattefritak etter fritaksmetoden i sktl. § 2-38. Grunnlaget for skattefritak i den aktuelle saken avhengte imidlertid av om Singapore ble regnet som et lavskatteland eller ikke etter definisjonen i sktl. § 10-63, se sktl. § 2-38 (3) bokstav a. Problemstillingen i dommen er derfor relevant for å illustrere situasjoner som kan medføre utflytterskatt ved NOKUS-opphør.

Et sentralt moment i vurderingen for lagmannsretten var om det i lavskattelandvurderingen skulle tas hensyn til skatteincentiver som var tilgjengelig for den aktuelle virksomhetstypen. Selskapet drev riggvirksomhet og det forelå fritaksordninger i Singapore som selskapet kunne benytte seg av. På realisasjonstidspunktet hadde imidlertid ikke selskapet søkt om slikt fritak. Selskapet anførte på denne bakgrunn at det ikke kunne tillegges vekt at slike skatteincentiver var tilgjengelige. Lagmannsretten kom til at slike ordninger må tas med i vurderingen og uttalte:

«Det må i stedet tas utgangspunkt i at AIS-ordningen i 2005 var et skatteincitament som generelt gjaldt for riggeiende selskaper hjemmehørende i Singapore, og som disse ved behov innrettet seg etter og benyttet seg av for å oppnå skattefritak. Lagmannsretten er

¹¹² BFU 2/2022

enig med tingretten i at ordningen med AIS-status for riggselskaper derfor må regnes som en bransjetyrisk ordning som det iht. lovforarbeidene skal tas hensyn til»¹¹³

Som nevnt ble lagmannsrettens avgjørelse anket og fremmet til behandling av Høyesterett, se Rt. 2014 s. 196 (Aban). Selv om også Høyesterett vurderte hvorvidt Singapore måtte anses som et lavskatteland, ble ikke spørsmålet om skatteincentiver anført. For Høyesterett var det sentrale hvorvidt skatteavtaler skulle hensyntas i lavskattelandvurderingen. For denne oppgaven er det derfor lagmannsrettens avgjørelse som er av interesse.

3.5.3 Ufrivillig utflytterskatt etter skatteloven § 9-14 uten endring i skatteevne

Utgangspunktet er altså at incentivordninger og andre fritaksordninger tas hensyn til ved sammenligningen med hva selskapet ville blitt beskattet i Norge i lavskattelandvurderingen. Dette gjelder uavhengig av om selskapet har benyttet seg av incentivene eller ikke. Et selskap kan dermed ilegges NOKUS-beskatning dersom det er hjemmehørende i et land som oppfyller vilkårene for lavskatteland på bakgrunn av slike incentivordninger, selv om selskapet ikke benytter seg av dem. Dette er i tråd med de retningslinjer som er lagt til grunn for lavskattelandvurderingen om at det er skattebelastningen for den aktuelle selskapstypen som skal legges til grunn, og ikke det spesifikke selskapets skattebelastning.¹¹⁴

Overført til reglene om utflytterskatt etter sktl. § 9-14 kan en skattyter med dette utgangspunktet bli skattepliktig uten at det har vært noen endring i den faktiske skattebelastning.¹¹⁵ For eksempel kan det tenkes at norsk-kontrollerte Selskap X er hjemmehørende i land Y. Dette landet er å anse som et lavskatteland, ettersom det har en incentivordning som gjelder for selskapstypen til Selskap X. Selskapet benytter seg ikke av ordningen, men vil likevel være underlagt NOKUS-beskatning. Dersom land Y fjerner incentivordningen, vil NOKUS-beskatningen opphøre og det kan oppstå utflytterskatt på latent gevinst på selskapets eiendeler etter sktl. § 9-14. I en slik situasjon vil skattyter hverken kunne påvirke opphør av NOKUS-beskatning, eller få noen økt inntekt til å betale utflytterskatten etter sktl. § 9-14. Det vil oppstå ufrivillig utflytterskatt uten endring i skattyters faktiske skatteevne. Selv om en slik situasjon ikke er særskilt for skatteplikt etter sktl. § 9-14 ved opphør av NOKUS-beskatning, er det klart

¹¹³ LA-2012-71127

¹¹⁴ Zimmer (red.) (2019) s. 423. Se også nevnte BFU 2/2022 samt TOSLO-2019-90014

¹¹⁵ Det ses bort fra at skattyter ikke lenger NOKUS-beskattes, se mer om dette under punkt 4.3.1.

at en slik ordning ikke er i tråd med alle hensyn bak regelen og at det er uheldig at lovgiver tilsynelatende ikke har vurdert slike situasjoner i forkant av lovendringen.¹¹⁶

Øvrige opphørssituasjoner gjennomgått i punkt 3.2 til 3.4 viser videre at det er mange situasjoner hvor en skattyter kan pålegges utflytterskatt etter sktl. § 9-14 som følge av opphør av NOKUS-beskatning. Dette kan skje på flere ulike måter gjennom at et eller flere av vilkårene for NOKUS-beskatning ikke lenger er oppfylt, og uten direkte handling fra skattyter selv. For den som hverken kan påvirke situasjonen eller opplever en faktisk forminskelse i sitt skattenivå vil det fremstå som urimelig at man pålegges en utflytterskatt ved opphør av NOKUS-beskatningen.

¹¹⁶ Se punkt 4.

4 En rettstilstand i uoverensstemmelse med underliggende hensyn?

Etter lovendringen i 2012 har vilkåret «tas ut av norsk beskatningsområde» i sktl. § 9-14 fått et betydelig utvidet anvendelsesområde, uten klare avgrensninger. Som vist i analysen ovenfor har lovgiver åpnet opp for at svært mange NOKUS-opphørssituasjoner nå kan medføre utflytterskatt etter sktl. § 9-14. Jeg vil nå vurdere hvorvidt konsekvensene av lovendringen og gjeldende rett for utflytterskatt ved opphør av NOKUS-beskatning kan legitimeres på bakgrunn av de underliggende hensyn bak rettsregelen.

4.1 Omgåelseshensyn

Som redegjort for i punkt 3 medfører nåværende rettstilstand at skattyter kan bli skattepliktig på bakgrunn av forhold han selv ikke kan kontrollere. Dette var tilfellet i BFU 2/2022, der landet hvor datterselskapet var hjemmehørende ble fjernet fra svartelisten i FSSD § 10-63-2. Som anført i uttalelsen er et sentralt hensyn som begrunner regelen å hindre skatteomgåelse. Et slikt omgåelseshensyn gjør seg klart ikke gjeldende for tilfeller hvor skattyter får skatteplikt etter sktl. § 9-14 når opphør av NOKUS-beskatningen ikke er en konsekvens av skattyters egne handlinger. Skattedirektoratet legger i sin vurdering til grunn at omgåelseshensyn ikke kan tillegges avgjørende vekt, da sktl. § 9-14 også vil omfatte uttak fra norsk beskatningsområde som følge av endringer i skatteavtaler.

Som påpekt av Skattedirektoratet kan det foreligge uttak ved endring av skatteavtale etter sktl. § 9-14 (2) bokstav a og b. Dette vil for eksempel være tilfelle dersom en norsk skattyter har en eiendel tilknyttet et land som Norge har en skatteavtale etter kreditmetoden, og skatteavtalen endres til å være basert på unntaksmetoden, jf. sktl. § 9-14 (2) bokstav a. Etter mitt skjønn er det imidlertid ikke tilfredsstillende å avvise omgåelseshensyn på bakgrunn av at bestemmelsen ikke er begrenset til uttak som følge av aktiv handling fra skattyter. Som jeg kommer tilbake til i punkt 4.3.1 er utflytterskatt som følge av at en skatteavtale endres til unntaksmetoden en lite aktuell problemstilling. Hensynet til å unngå skatteomgåelse er i tillegg et sentralt hensyn ved anvendelse av sktl. § 9-14 og bør ikke avvises uten nærmere drøftelse.

Et utvidet anvendelsesområdet er heller ikke i samsvar med omgåelseshensyn grunnet andre forhold. Som vist under punkt 3.5 kan det oppstå situasjoner hvor utflytterskatt ufrivillig ilegges

en skattyter som i realiteten ikke har opplevd en endring i sin skattebelastning. Det vil i et slikt tilfelle være hverken motivasjon eller mulighet for skattyter å foreta uttaket på bakgrunn av omgåelseshensyn. NOKUS-beskatningen opphører uten påvirkning fra skattyter, og uten at han får en skattemessig fordel. Skattyter vil i slike tilfeller kunne få et høyere skattenivå enn det som ville vært tilfelle dersom han ble beskattet etter alminnelige norske skatteregler. Videre er hovedbegrunnelsen for reglene om NOKUS-beskatning å hindre skattemotivert kapitalflukt fra Norge.¹¹⁷ Selv om dette ikke er av stor betydning ved tolkningen av sktl. § 9-14, vil det faktum at omgåelseshensyn begrunner begge regelsettene indikere at hensynet bør tillegges betraktelig vekt ved utforming av anvendelsesområde til sktl. § 9-14 for opphør av NOKUS-beskatning. Oppsummert er det uansett klart at hensynet til omgåelse av skattereglene *ikke* begrunner et så vidt anvendelsesområde for sktl. § 9-14 ved opphør av NOKUS-beskatning.

4.2 Hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet

Hensynet til det norske skattefundamentet innebærer at verdier skapt innenfor norsk beskatningsområde skal være skattepliktig når de tas ut fra norsk beskatningsområde.¹¹⁸ Som uttalt av Skattedirektoratet kommer ikke «[d]e merverdier som er opparbeidet innenfor norsk beskatningsområdet (...) til beskatning når selskapet ikke lenger er i et lavskatteland».¹¹⁹ Det samme vil være tilfelle dersom NOKUSet opphører av andre grunner enn kravet om lavskatteland. I lys av hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet vil det være berettiget at sktl. § 9-14 har et generelt vidt anvendelsesområde, også for opphør av NOKUS-beskatning.

Det kan imidlertid argumenteres for at hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet har fått for stor vekt ved utforming av bestemmelsen. Selv om beskyttelse av skattefundamentet er det overordnede og viktigste formål bak reglene om utflytterskatt, har hensynet ved dagens rettstilstand gått utover andre sentrale hensyn. Særlig gjelder dette for omgåelseshensynet, som blir satt til side når utflytterskatt finner sted i tilfeller utenfor skattyters kontroll.¹²⁰ Som uttalt i forarbeidene er omgåelseshensyn et svært viktig hensyn bak reglene om utflytterskatt ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser, og det er klart uheldig at et så

¹¹⁷ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) punkt 6.7

¹¹⁸ Se punkt 2.2.1

¹¹⁹ BFU 2/2022.

¹²⁰ Se punkt 4.1

sentralt hensyn tilsynelatende har blitt tilsidesatt uten nærmere begrunnelse.¹²¹ Som jeg skal komme tilbake til nedenfor, vil vekten av hensynet til beskyttelse av det norske skattefundamentet også være problematisk sett opp mot andre mer generelle skatterettslige hensyn og prinsipper.

4.3 Andre skatterettslige hensyn og prinsipper

4.3.1 Rettferdighetsbetraktninger og skatteevneprinsippet

Kravet til en rettferdig fordeling av skattebyrden står sentralt ved utformingen av norske skatteregler.¹²² Et eksempel på dette er skattereformen i 2006, hvor beskatningsmodellen for virksomhetsinntekter ble endret fra delingsmetoden til skjermingsmetoden.¹²³ Innholdet i rettferdighetskravet er noe uklart, men innebærer overordnet at skattytere med lik inntekt skal skattlegges likt og at skattebyrden fordeles forholdsmessig ut fra skattyters inntektsgrunnlag.¹²⁴

Ut fra et objektivt standpunkt kan det ses på som rettferdig at skattyter får beskatning etter sktl. § 9-14, uavhengig av opphørsgrunn. På denne måten blir den skatterettslige konsekvensen for opphør av NOKUS lik for alle skattytere. En slik ordning vil også være kostnadsbesparende og i tråd med effektivitetshensyn. Som nevnt avslutningsvis under punkt 3.5.3 vil det imidlertid føles urettferdig for den enkelte skattyter dersom han ilegges utflytterskatt uten påvirkning fra skattyter selv.

I forlengelsen av hensynet til rettferdighet må også skatteevneprinsippet nevnes. Prinsippet er svært sentral i skatteretten og innebærer at skattebelastningen skal fordeles ut fra subjektens evne til å bære den.¹²⁵ Mer konkret skal norske skattytere skattlegges på bakgrunn av sin inntekt, formue mv.. Det vide anvendelsesområde til sktl. § 9-14 vil i enkelte situasjoner ikke samsvare med et slikt prinsipp. Som det ble redegjort for under punkt 3.5 kan det oppstå situasjoner hvor skattyter ikke får økt inntekt eller på annen måte blir tilført midler som følge av at NOKUS-beskatningen opphører. Skattyter vil i slike situasjoner ikke alltid ha den likviditet som er nødvendig for å kunne dekke skattekravet etter sktl. § 9-14.

¹²¹ Prop. 112 L (2011-2012) punkt 2.2.2.2

¹²² Zimmer (2021) s. 29

¹²³ Zimmer (2021) s. 407-408. Se også Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) kapittel 5 for endring av beskatningsmodellen for aksjeselskaper.

¹²⁴ Dette betegnes som horisontal og vertikal rettferdighet, se Zimmer (2021) s. 30

¹²⁵ Zimmer (2021) s. 30

Med den forutsetning av NOKUSet går med overskudd kan det argumenteres for at skattyter ved opphør av NOKUSet unngår en kostnad, ved at han ikke lenger behøver å skatte på en forholdsmessig del av selskapets overskudd til Norge. Skatteevneprinsippet knytter seg likevel i praksis til skattyternes faktiske inntekt.¹²⁶ Skattyter må i nevnte tilfeller betale utflytterskatten uten å få tilført noen faktisk verdi. Skattyter vil dermed få beskatningsplikt uten at han har fått noen faktisk likvid betaling eller annet vederlag. Avhengig av størrelsen på gevinsten til eiendelen kan dette være en relativt stor skattebyrde. Dette vil klart ikke være i tråd med skatteevneprinsippet.

Det er imidlertid ikke særskilt for opphør av NOKUS-beskatning at sktl. § 9-14 ikke er i tråd med skatteevneprinsippet. Det oppstår utflytterskatt også etter alternativene i sktl. § 9-14 (2) bokstav a-c uten at skattyter får tilført midler, for eksempel ved at skattyter flytter fra Norge til et land med tilsvarende skattenivå som Norge, jf. sktl. § 9-14 (2) bokstav a. Skatteplikt etter sktl. § 9-14 uten at skattyter får tilført likvide midler er dermed et av problemene med utflytterskatten generelt. Dette vil likevel være situasjoner som skattyter for det meste kan være med å påvirke. Et unntak er dersom landet har skatteavtale med Norge, og avtalen endres fra å være basert på kreditmetoden til unntaksmetoden.¹²⁷ En slik situasjon vil imidlertid ikke være særlig aktuell ettersom Norge siden skattereformen i 1992 skal anvende kreditmetoden som hovedmetode ved inngåelse av skatteavtaler.¹²⁸

Hverken hensynet til rettferdighet eller skatteevneprinsippet er nevnt i forarbeidene i forbindelse med innføringen av sktl. § 9-14 og lovendringen i 2012. At slike hensyn ikke er trukket frem ved utformingen og innføringen av bestemmelsen taler for at de ikke kan tillegges særlig stor vekt. Likevel er det klart at ufrivillig utflytterskatt som følge av opphør av NOKUS-beskatning, uten at skattyter blir tilført likvide midler ikke er i overensstemmelse med skatteevneprinsippet.

4.3.2 Forutsigbarhet

Hensynet til forutsigbarhet innebærer at skattyter i rimelig grad skal kunne forutse sin rettsstilling og kunne innrette seg etter rettsreglene.¹²⁹ Forutsigbarhet for skattyter står sentralt

¹²⁶ NOU 2022: 20 punkt 5.3.4

¹²⁷ Se punkt 2.3.2.

¹²⁸ Ot.prp. nr. 46 (1995-1996) punkt 1.3. Se også Hovland (2023) punkt 4.6.

¹²⁹ Zimmer (2021) s. 50

som et generelt hensyn som skal ivaretas i skatteretten, se blant annet Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbøe) hvor følgende uttales:

«Den lovforståelse som staten hevder, er således verken i loven eller dens forarbeider kommet til uttrykk med den klarhet som må kreves for at skattyterne skal kunne innrette seg etter regelverket. At hensynet til forutberegnelighet på skatterettens område må tillegges betydelig vekt, er kommet til uttrykk både i rettspraksis og i teori»

Ordlyden i sktl. § 9-14 og formuleringen «blant annet» åpner for at alle NOKUS-opphørssituasjoner kan medføre utflytterskatt etter bestemmelsen. På denne måten kan det argumenteres for at bestemmelsen er forutsigbar for den enkelte skattyter.

Bestemmelsen nevner likevel eksplisitt NOKUS-opphør som følge av at norsk kontroll opphører, noe som kan forstås slik at det bare er slike situasjoner som medfører utflytterskatt. Videre gir ikke bestemmelsen noen andre holdepunkter eller vurderingsmomenter for hva som eventuelt vil medføre beskatning eller ikke, foruten eksemplene nevnt i lovteksten. En skattyter bør etter en naturlig forståelse av ordlyden i lovteksten kunne forutse om NOKUS-opphør på generelt grunnlag kommer til å utløse beskatningsplikt eller ikke. For at bestemmelsen og dens anvendelsesområde skal være mest mulig forutsigbar og forståelig for skattyter er det klart at en forbedring av lovens ordlyd er nødvendig, slik at det tydeligere kommer frem hvilke tilfeller som kan medføre uttak fra norsk beskatningsområde.

Dette ble også trukket frem i juridisk teori, hvor det argumenteres for at øvrige NOKUS-opphørssituasjoner *ikke* omfattes av sktl. § 9-14.¹³⁰ Det uttales blant annet at:

«Gitt oppregningen av de ulike hovedsituasjonene som innebærer uttak, og den fortsatte bruken av konjunksjonen «og» mellom bokstavene b og c, er det påfallende at andre NOKUS-beskatning-opphørsgrunner ikke er kommet med i oppregningen i sktl. § 9-14 (2). Dette gjelder særlig dersom departementet med tilføyelsen «blant annet» mente å inkludere andre NOKUS-beskatning-opphørsgrunner.»¹³¹

Selv om et premiss for denne oppgaven er at opphørssituasjonen faktisk er omfattet av utflytterskatt etter sktl. § 9-14, står poenget i uttalelsen seg like godt. At det ikke klarere

¹³⁰ Hovland (2023).

¹³¹ Hovland (2023) punkt 4.4.

fremkommer av lovtekst og forarbeider at slike opphørssituasjoner nå kan omfattes av sktl. § 9-14 gir svært lite forutsigbarhet og forutberegnelighet for den enkelte skattyter.

Videre kan det også oppstå andre situasjoner med manglende forutsigbarhet for skattyter ved ileggelse av utflytterskatt etter sktl. § 9-14. For eksempel kan en norsk aksjonær selge sine aksjer i et NOKUS slik at kontrollkravet i sktl. § 10-62 ikke lenger er oppfylt, uten at en annen norsk aksjonær er klar over dette. I et slikt tilfelle vil den gjenværende aksjonær i NOKUSet ilegges utflytterskatt, uten at han nødvendigvis har vært klar over at selskapet han er aksjonær i har gått fra å være NOKUS til å ikke være det i løpet av skatteåret. Det er klart at utflytterskatt i et slikt tilfelle er lite forutsigbart for den skattyter som er gjenværende aksjonær i selskapet. Som vist under oppgavens punkt 3 kan det oppstå flere slike situasjoner hvor NOKUS-beskatning opphører uten påvirkning fra skattyter, og uten at han nødvendigvis blir gjort klar over at selskapet ikke lenger er å anse som et NOKUS. Et slikt regelsett bidrar til uklarhet og lite forutberegnelighet for skattyterne.

4.3.3 Norges rolle i det internasjonale markedet

Økt globalisering og en stadig utvikling av flernasjonale selskaper og konserner har satt et klart press på de norske nasjonale skattereglene. I forbindelse med Skatteutvalgets rapport i NOU 2022:20 som ble fremlagt 19. desember 2022 ble utviklingstrekk innenfor globaliseringen trukket frem som et av mest sentrale forhold med betydning for det norske skatt- og avgiftssystemet.¹³² Det er blant annet uttalt at «den langsiktige trenden med økt globalisering og digitalisering av økonomien setter press på det norske skattefundamentet».¹³³

Stadig økende globalisering og økt press på det norske skattefundamentet relaterer seg også til reglene om utflytterskatt og sktl. § 9-14. Ved innføringen av sktl. § 9-14 ble internasjonaliseringen av norsk næringsliv fremmet som et av de mest grunnleggende argument for strengere regler om utflytterskatt.¹³⁴ Videre var det viktigste hensyn bak innstramningen som fulgte av lovendringen i 2012 å beskytte det norske skattefundamentet.¹³⁵ Sett i lys av dette

¹³² NOU 2022: 20 punkt 4.

¹³³ NOU 2022: 20 punkt 4.2

¹³⁴ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 8.1

¹³⁵ Prop. 112 L (2011-2012) punkt 2.2.4.

er sktl. § 9-14 sitt utvidede anvendelsesområde i tråd med målet om å beskytte det norske skattefundamentet mot den økte globaliseringen.¹³⁶

På den andre siden vil strengere regler om utflytter og et utvidet anvendelsesområde for sktl. § 9-14 hindre norske skattytere å delta i det internasjonale markedet. Det er klart at strenge regler om utflytting svekker muligheten for skattyterne å bevege seg inn ut av det norske beskatningsområde. Dette vil være særlig relevant for NOKUS, ettersom selskapet er etablert i et annet land og ofte med andre utenlandske deltagere. Et utvidet anvendelsesområde kan gjøre slike samarbeid og ordninger vanskelige og potensielt ha en negativ innvirkning for Norges rolle i det internasjonale markedet.

Det kan for eksempel vises til begrensningen i NOKUS-beskatning for selskaper som er reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet i en EØS-stat etter sktl. § 10-64 bokstav b. Som nevnt under punkt 3.3.1 er begrensningen en følge av EU-domstolens dom C-196/04 *Cadbury Schweppes*, som slår fast at det bare er rent kunstige arrangementer med mål om å unndra skatt som kan ilegges NOKUS-beskatning.¹³⁷ Denne begrensningen ivaretar etableringsfriheten innenfor EØS og verner norske skattytere som driver faktisk reell virksomhet innenfor EØS-statene fra NOKUS-beskatning. Det at hverken NOKUS-reglene eller sktl. § 9-14 tar hensyn til slike forhold for skattytere som driver reell virksomhet utenfor EØS-statene, bidrar til at det vil kunne bli mindre attraktivt å drive internasjonal virksomhet.

4.4 Oppsummering og veien videre

Innføringen av sktl. § 9-14 i 2008 medførte utflytterskatt for gevinst på eiendeler og forpliktelser som tas ut av norsk beskatningsområde. Bestemmelsen er vidt formulert, og etter lovendringen ved lov nr. 40/2022 har den fått et utvidet og dels uklart anvendelsesområde. Lovendringen har fått konsekvenser for utflytterskatt ved opphør av NOKUS-beskatning, ved at mange situasjoner nå kan gi skatteplikt uavhengig av opphørssituasjonen og uten påvirkning fra skattyter.¹³⁸ Bestemmelsens utvidede anvendelsesområde, særlig for opphør av NOKUS-beskatning, er ikke nærmere begrunnet eller vurdert i lovtekst og forarbeider. Selv om det er

¹³⁶ Se punkt 4.2

¹³⁷ C-196/04 *Cadbury Schweppes* avsnitt 55.

¹³⁸ Se punkt 3.

over 10 år siden ordlyden «blant annet» ble innført i bestemmelsen, oppstår det fortsatt situasjoner som medfører uklarhet ved tolkning av uttaksvilkåret i sktl. § 9-14.¹³⁹

Som gjennomgangen i oppgavens punkt 4 har vist, er det flere skatterettslige hensyn og betraktninger som tilsier et snevrere anvendelsesområde enn det dagens rettstilstand åpner opp for. Hensynet til det norske skattefundamentet tilsier at det skal ilegges utflytterskatt uavhengig av hvordan eiendelen tas ut av norsk beskatningsområde. Det vide anvendelsesområde for sktl. § 9-14 ved opphør av NOKUS-beskatning kan imidlertid ikke anses for å være i overenstemmelse med både hensynet til omgåelse samt andre skatterettslig grunnhensyn.

Uavhengig av bakenforliggende hensyn og formål er ikke de rettslige kriteriene for hva som er å anse som uttak etter bestemmelsen tilstrekkelig klart. Manglende behandling av problemstillingen i lovgivningsprosessen antyder også at lovgiver ikke har tatt en tilstrekkelig vurdering av forholdet mellom sktl. § 9-14 og opphør av NOKUS-beskatning. Slik uklarhet skaper lite forutsigbarhet for skattyterne. Det er etter mitt skjønn derfor hensiktsmessig at lovgiver tydeliggjør de rettslige kriteriene for uttak, og at det i forlengelsen av dette blir tatt en vurdering av forholdet mellom sktl. § 9-14 og opphør av NOKUS-beskatning.

¹³⁹ Som for eksempel BFU 2/2022 og etterfølgende kritikk av uttalelsen i Hovland (2023).

Kilderegister

Litteratur

Bergo og Doublet (1998)

Bernt, Jan Fridthjof og David Roland
Doublet, *Vitenskapsfilosofi for jurister: En innføring*, 1. utg., Fagbokforlaget 1998.

Hovland (2023)

Hovland, Øyvind, «Kritisk blikk på Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse om uttaksbeskatning ved overgang fra lavskatteland til normalskatteland» *Skatterett*, 3/2023 s. 244-273
(<https://doi.org/10.18261/skatterett.41.3.3>).

Jacobsen (2013)

Jacobsen, Anne Dalheim, «Utflyttingsskatt for eiendeler og forpliktelser – sktl. § 9-14» *Skatterett*, 1/2013 s. 4-26
(<https://doi.org/10.18261/ISSN1504-310X-2013-01-02>).

Kristiansen (2021)

Kristiansen, Ståle R., *Karnov lovkommentar: Skatteloven - sktl 1999*, note 12 til § 9-14 2. ledd bokstav c, Lovdata.no (hentet 1. mai 2023).

Naas mfl. (2017)

Naas, Henning, Ståle R Kristiansen, Finn Backer-Grøndahl, Hanne Skaarberg Holen og Marius Holm Rynning, *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utg., Universitetsforlaget 2017.

- Stoveland (red.) mfl. (2020) Stoveland, Per Helge (red.), Hugo P. Matre, Elin Sund og Svein T. Sønning, *Skatteloven med kommentarer*, 1. utg., Gyldendal 2020.
- Zimmer (2009) Zimmer, Fredrik, «Exit Taxes in Norway» *World Tax Journal* 2009 nr. 1, s. 115-148.
- Zimmer (2013) Zimmer, Fredrik, «Utflytterskatter», i *Praktisk internasjonal skatterett og interprising*, Ole Gjems-Onstad og Eivind Furuseth (red.), Gyldendal 2013 s. 79-115.
- Zimmer (red.) (2019) Zimmer, Fredrik (red.), *Bedrift, selskap og skatt: Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 7. utg., Universitetsforlaget 2019.
- Zimmer (2021) Zimmer, Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 9. utg., Universitetsforlaget 2021.

Lov, forskrift og traktater

Lover

Lov 17. mai 1814 om Kongeriket Norges grunnlov (Grunnloven).

Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven).

Lov 20. juli 1991 nr. 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven).

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

Lov 12. desember 2008 nr. 99 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

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

Lov 21 juni 2013 nr. 69 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.

Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

Forskrift

Forskrift 22. november 1999 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.

Traktater

Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde – EØS-avtalen.

Forarbeider

Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992

Ot.prp.nr.46 (1995–1996) Nye regler om fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditmetoden)

Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer

Prop. 112 L (2011-2012) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga

NOU 2022:20 Et helhetlig skattesystem

Rettsavgjørelser

Høyesterett

Rt. 1973 s. 87

Rt. 1990 s. 958

Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbøe)

Rt. 1997 s. 1602 (Bodø/Glimt)

Rt. 2002 s. 747 (Ptarmigan)

Rt. 2005 s. 577

Rt. 2014 s. 196 (Aban)

Lagmannsretten

LA-2012-71127 (Agder lagmannsrett)

LB-2017-187589 (Borgarting lagmannsrett)

Tingretten

TOSLO-2019-90014 (Oslo tingrett)

EU-domstolen

Dom 12. september 2006 [GC], *Cadbury Schweppes*, C-196/04, EU:C:2006:544

Dom av 29. november 2011 [GC], *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785

Forvaltningspraksis

Utv. 1996 s. 1159b

BFU-2016-11

BFU 2/2022

Skattedirektoratet, *Skatte-ABC 2022/2023*, utgitt elektronisk på www.skatteetaten.no 2022.