

Skatteloven § 9-14 – i strid med EØS-avtalen?

Kandidatnummer: 219

Antall ord:
10 200



JUS399 Masteroppgåve
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

08.06.2020

Innholdsoversyn

1 Innleiing	4
1.1 Om emnet	4
1.2 Problemstillingar og avgrensingar.....	4
2 Rettskjeldebilete	5
2.1 Gjeldande rett	5
2.2. Utvikling.....	5
2.3 Internasjonale kjelder	5
2.4. Metodiske utfordringar.....	5
2.5 Kort omgrepsavklaring.....	6
3 Vegen vidare	6
4 Skatteloven § 9-14 – historisk utvikling	6
4.1 Innføring i 2008 – med historisk kontekst	6
4.1.1 EU- og EØS-sider ved innføring.....	9
4.1.2 Innføringa kort oppsummert.....	9
4.2 Endringar i 2012 etter National Grid Indus.....	10
4.3. Endringar i 2013 etter Arcade Drilling	11
4.4 Endringar i 2014 etter brev frå ESA og Kommisjonen mot Danmark.....	11
4.5. Noverande bilete og kva utvikling som har skjedd	12
5 EU- og EØS-retten	12
5.1 EØS-rettsleg metode	12
5.2. Metoden nytta på utflyttingsskatt.....	14
5.3 EU-dommar	14
5.3.1 National Grid Indus	14
5.3.2 Kommisjonen mot Danmark	17
5.3.3 DMC.....	18
5.3.4 VerderLabTec.....	19
5.3.5 Nyare EU-dommar	20
5.4 EFTA-dommar	20
5.4.1 Arcade Drilling.....	20
5.5 Opningsbrev frå ESA 24 april 2014.....	21
5.6 Den EU/EØS-rettslege situasjonen samla – og noverande situasjon	22
5.7 Oppsummering av EU/EØS-situasjonen	23
5.8 Dagens EØS-rettslege situasjon mot norske reglar	23
6 Norsk intern rettspraksis.....	24
6.1 Norsk rettspraksis	24
6.1.1 TOSLO-2015-72850 – Songa Offshore	24

6.1.2 Lagmannsrettsdommen mot EDF Trading Limited	25
6.1.3 Rettspraksisen samla	26
7 Situasjonen per i dag	26
8 Litteraturliste	28
8.1 Bøker	28
8.2 Artiklar	28
8.3 Forarbeid	28
8.4 Domsregister	28
8.5.1 Norske dommar	28
8.5.2 EU-dommar	28
8.5.3 EFTA-dommar	29
8.5 EU-direktiv	29
8.6 Andre kjelder	29

1 Innleiing

1.1 Om emnet

Emnet for denne avhandlinga er den norske utflyttingsskattlegginga. Nærare bestemt rettar den seg mot skattlegging av forpliktingar og eigendelar som takast ut av norsk skattleggingsområde, jf. skattelova § 9-14.¹ Vidare er oppgåva retta seg mot forholdet til EØS-avtalen. Endringar som følgje av mogleg motstrid, og også om delar av denne lovgjevinga har vore eller er i strid med delar av EØS-avtalen.² EU- og EØS-rettens utvikling skal takast opp, og forholdet den har hatt til den norske utflyttingsregelen i § 9-14.

Bakgrunnen for valet av denne avhandlinga har stor samanheng med aktualiteten internasjonal skatterett har i dag. I tillegg til utfordringane ein har med skattlegging i reine nasjonale former, er transaksjonar og andre samhandlingar med andre statar ein stor del av aktuell skatterett. I korte trekk forsøker norske myndigheiter gjennom utflyttingsskattlegginga å hindre at verdiar som er opparbeidd i Noreg skal forsvinne ut av landet utan at det blir skattlagt.

Utflyttingsskattereglane er altså reglar som kjem i tillegg til, eller ved sidan av, dei meir ordinære reglane, som særleg rettar seg mot realisasjon. Dette poenget skal forklarast nærare seinare.

Målet med denne avhandlinga er å illustrere kva som konkret ligg i utflyttingsskattereglane, med visse avgrensingar. Vidare vil eg forklare korleis reglane om utflyttingsskatt kom til, og korleis det har vore eit samspel med andre europeiske statar. Deretter vil eg gå inn på utviklinga av reglane i EU-retten, som i stor grad har vore med på å forme dei norske reglane. I samband med dette vil eg gå gjennom diskusjonen ein har hatt i Noreg med om utflyttingsskattereglane har vore i strid med EØS-avtalen, på bakgrunn av dei ulike avgjerane ein har fått frå EU-domstolen. Vidare vil eg forklare korleis reglane ligg an i dag, og om det fortsatt er problematiske sider ved utflyttingsskattlegginga opp mot EØS-avtalen. Aktuelle dommar både internt og i EU/EFTA vil takast opp.

1.2 Problemstillingar og avgrensingar

Temaet utflyttingsskatt er i sin fullstendige form svært omfattande. Det er fleire ulike nasjonale reglar som anten gjeld utflyttingsskatt direkte, eller har ei tilgrensande side til utflyttingsskatt. I tillegg er det svært mykje europeisk rettsstoff, både i form av teori og rettspraksis. Det er derfor naudsynt med ei klar avgrensing for oppgåva.

Denne oppgåva vil i all hovudsak rette seg mot utflyttingsskatt etter skattelova § 9-14. Denne regelen rettar seg mot skattlegging av eigendelar og forpliktingar som blir ført ut av landet. Reglane om utflytting av høvesvis aksjar og selskap i §§ 10-70 og 10-71 vil derfor i stor grad falle utanfor. Det er likevel ikkje noko skarp grense mellom føresegnene, og det vil bli ein viss overlapp. Kva gjeld tilgrensande problemstillingar, medrekna fusjon og fisjonsproblematikk og likvidasjonssituasjonar, vil det i all hovudsak ikkje bli tatt opp.

¹ Lov-1999-03-26-14 (Skatteloven)

² Lov -1992-11-27-109 (EØS-loven)

Kva gjeld europeiske reglar og dommar vil desse bli nemnt så sant dei er relevante for den norske forståinga av § 9-14, og korleis den stiller seg opp mot gjeldande EU- og EØS-rett. Det er særleg enkelte avgjersler frå EU-domstolen som vil vere sentrale.

Bakgrunnen for denne avgrensinga er at det er § 9-14 som er særleg relevant kva gjelder forholdet til EØS-retten. Den er svært praktisk, og inneheld mange interessante juridiske problemstillingar. Heller ikkje alle desse vil bli gått i djupna på, då fokuset er kva delar av føresegna som anten er eller har blitt sett på som problematisk opp mot EØS-avtalen.

Vidare vil oppgåva si oppbygning føre til ei naturleg avgrensing undervegs. Dermed vil ein sjå ei innsnevring av problemstillinga etter kvart som drøftinga i oppgåva går føre seg.

2 Rettskjeldebilete

2.1 Gjeldande rett

I all hovudsak er det norske interne rettskjeldebilete føresegna i § 9-14 sjølv som er det sentrale, og dei tilhøyrande forarbeida til denne.

2.2. Utvikling

Ein sentral del av oppgåva, samt rettskjeldebilete, er å følgje utviklinga i § 9-14 historisk. EU-dommar, EFTA-utsegner og ESA-brev har vore med på å forme regelen undervegs, og er heilt sentralt for å forstå forholdet mellom § 9-14 og EØS-retten.

2.3 Internasjonale kjelder

Som nemnd over er EU-dommar, EFTA-utsegner og ESA-brev heilt sentrale kjelder å nytte seg av. Det vil vere mykje referansar til særleg EU-dommar, og enkelte visingar til internasjonal juridisk teori knytt til dette.

2.4. Metodiske utfordringar

Dei internasjonale kjeldene vil naturleg nok vere ei stor utfordring. Den norske lovteksten og forarbeida sett opp mot dei europeiske kjeldene, då især EU-dommar, vil vere ei utfordring med oppgåva, kanskje særleg metodisk. Korleis ein kan vekte EU-dommar, korleis dei kjem inn i ein EØS-rettsleg samanheng, og korleis dette høyrer saman med den norske lovgjevingsteknikken er heilt sentralt, og fordrar ei bevisstheit knytt til dette. Det er derfor viktig å få med premissa for bruken av dei internasjonale kjeldene.

Eit sentralt poeng med den aktive bruken av ei internasjonale kjeldene er at det generelle rettskjeldebilete knytt til oppgåva er noko mangelfullt. Det er lite juridisk teori, samt svært lite intern rettspraksisen. Den teorien og rettspraksis som føreligg kan stort sett nyttast som illustrasjonar på korleis utflyttingsskatten blir oppfatta, og korleis ein kan handtere dei metodiske utfordringane.

Oppgåva vil i den forstand bere preg av samling av dei kjeldene som føreligg, og å få vist rettskjeldebilete fram i ein god norsk metodisk kontekst.

2.5 Kort omgrepsavklaring

I omtalen av § 9-14 er det nokre omgrep som må avklarast tidleg.

Når ein omtalar skattlegging på utflytting av eigendelar etter § 9-14, kan ein nytte ulike omgrep som går over i kvarandre. Ein har utflyttingsskatt, exit-skatt og uttaksskatt. I denne oppgåva vil all skattlegging om § 9-14, bli omtalt som utflyttingsskatt. Dette inkluderer også vurderinga frå EU- og EØS-retten. Sjølv om det kan ligge noko ulikt meiningsinnhald i omgrepa, især forholdet mellom utflytting og uttak, vil det vere mest ryddig å bruke eit omgrep. Der omgrepa faktisk har ulikt meiningsinnhald, vil dette bli tatt opp.

I § 9-14 er både eigendelar, medrekna finansielle eigendelar, og forpliktingar omfatta. For enkelheita si skuld vil det berre bli referert til eigendelar, når ein omtalar kva type skatteobjekt det er tale om når ein snakkar om skattlegging etter § 9-14.

3 Vegne vidare

I det vidare skal det meir konkrete innhaldet i § 9-14 leggjast fram. Det vil vere lengre utgreiningar, og framlegging av korleis reglane har blitt til, og er i dag. Dei sentrale EU- og EØS-dommane og kjeldene vil bli lagt fram, og det vil bli trekt vekslar på kva dette rettskjeldebilete har å seie for Noreg i dag.

Vidare skal dei aktuelle utfordringane og moglegheitene som ligg i føresegna drøftast, knytt til både generelle betraktningar, og konkrete ting frå artiklar og rettspraksis.

Til slutt vil det bli forsøkt å trekke nokre større linjer frå gjennomgangen, til ein refleksjon av korleis dagens situasjon ligg an.

4 Skatteloven § 9-14 – historisk utvikling

I det vidare skal utviklinga til § 9-14 forklarast, frå innføringa til slik den er utforma per i dag.

4.1 Innføring i 2008 – med historisk kontekst

I løpet av 1990- og 2000-talet skjedde det ei stor internasjonalisering av norsk næringsliv. Handel på tvers av landegrensene auka enormt, og ga mellom anna grunn til norsk EØS-medlemskap i 1994. Norsk skatterett hadde utover behov for reglar til å halde følge med handelen over landegrensene, som førte til innføring av fleire reglar for å sikre norsk skattleggingsmyndigheit.

Skattleggingsmyndigheita vart først og fremst sikra mellom statane gjennom skatteavtalar for å unngå dobbeltskattlegging, og sikre ei nokolunde rettferdig tilordning av skattefundamenta.

I løpet av 2000-talet melde det seg eit behov for å sikre norsk skattleggingsmyndigheit for tilfelle av utmelding frå norsk skattleggingsområde utanfor realisasjonstilfella.

Ein såg, om ikkje anna i ein europeisk kontekst, at det var mogleg å ta urealistiske kapitalgevinstar, opparbeidd i Noreg, ut av landet, utan at ein kunne pålegge norsk skatt.

Noko av bakgrunnen for det er sjølve poenget med at gevinstar og tap ikkje reknast som pådratt før dei er realisert.³

Realisasjonsomgrepet er stort og vidt, og skal ikkje gjennomgåast nøye her. Kjernen i omgrepet er først og fremst avhending⁴. Poenget er uansett at norsk skattleggingsmyndigheit knytta seg tilnærma utelukkande til realisasjonsomgrepet.

Ein såg då eit behov for å treffe tilfella der norske skatteobjekt vart tatt ut av norsk skattleggingsområde, utan at det var tale om realisasjon. Ein ynskte å kunne skattlegge den urealiserte gevinsten som hadde blitt opparbeidd i Noreg, når det skjedde ein grenseoverskridande disposisjon.⁵ Ein ville til ein viss grad likestille pådratt tap tilsvarande.

Bakgrunnen for at dette behovet var som nemnt over, ein såg enkelte europeiske saker der fysiske personar eller eigendelar gjorde uttak frå ein stats skattleggingsområde, for å kunne realisere, først og fremst selje, i ein stat med lågare skattesatsar. Ein kunne altså opparbeidde gevinstar i ein stat, for deretter å flytte eigendelen til ein stat med lågare skattesatsar, for å oppnå større gevinst.

Ein ville med innføringa av slike reglar altså unngå at den opparbeidde gevinsten vart skattlagd i eit anna land, med formål om å betale mindre skatt ved eit sal eller liknande.

Det første norske regelsettet knytt til dette kom i 2006, i form av skattlegging av personar, i form av føresegna i skatteloven § 10-70.⁶

I 2008 såg ein behovet for å treffe grenseoverskridande disposisjonar av eigendelar i næringsverksemd⁷, og § 9-14 er eit resultat av det.

Det er fleire relevante spørsmål knytt til innføringa av denne regelen, og i det vidare skal nokre av dei svarast på.

Som nemnt er det eit utgangspunkt at det ikkje skal vere tale om ei realisering etter § 5-1, jf. også § 5-30 og tilsvarande tap etter § 6-2.

Vidare er sentrale spørsmål når skattlegginga eventuelt skal skje, om ein må kunne setje tryggleikskrav for eit skattekrav, og om skattekravet ved enkelte omstende kan bortfalle.

Poenget som ligg bak desse spørsmåla er særleg om ein ikkje kan krevje skattlegging av eigendelen før den faktisk er realisert, når den no vil vere utanfor norsk skattleggingsområde.⁸

³Jf. Skatteloven § 5-1

⁴Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 8. utg., Universitetsforlaget 2018, s. 276

⁵Ot. Prp. Nr. 1 (2008-2009) s. 38

⁶Sjå Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) kapittel 6 for bakgrunnen for regelendringa som skjedde i samband med § 10-70

⁷Kravet om verksemd omfattar ikkje alt, til dømes finansielle eigendelar

⁸Ot. Prp. Nr 1 (2008-2009) s. 38

Ein bestemte her seg for å skilje eigendelane i to grupper. For fysiske driftsmiddel, finansielle eigendelar og forpliktingar skulle skattekravet falle bort om eigendelen faktisk ikkje var realisert innan fem år etter den vart rekna som tatt ut av norsk skattleggingsområde. For immaterielle eigendelar og omsetnadsgjenstandar vart det eit krav om skattlegging ved uttak frå norsk skattleggingsområde, utan moglegheit til utsetjing av skattekravet.

Det ligg fleire omsyn bak skiljet av dei to gruppene, som skal forklart i korte trekk her.

Hovudgrunnen til at ein ikkje satt eit realisasjonskrav for immaterielle eigendelar og omsetnadsgjenstandar var at dei ikkje misser verdi på same måte som driftsmiddel og andre forpliktingar. Ein immateriell eigendel kan til dømes vere basert på ein tidsavgrensa patent, og ei konkret tidsfrist vil såleis passe dårleg. Kva gjeld omsetnadsgjenstandar er det først og fremst administrative omsyn som grunnjer unntaket frå tidsavgrensing. Eit overoppsyn av alle eigendelar meint for omsetnad ville vore svært krevjande. Ein såg derfor ikkje noko behov for å skåne skattytar for eit skattekrav ved utflytting, sjølv om dei aktuelle eigendelane ikkje vart realiserte.

Kva gjeld spørsmålet om sikkerheitsstilling var ikkje dette eit stort diskusjonsmoment ved innføringa av reglane, men det er greitt å nemne, då det er gjenstand for diskusjon ved seinare endringar av lova.

Sjølv innføringa av uttak frå norsk skattleggingsområde som eit nytt innvinningskriterie, for å kunne skattlegge urealiserte kapitalgevinstar, er det store nybrottsarbeidet med føresegna. Den korte gjennomgangen av realisasjonsomgrepet har vist noko av samanhengen med dette. Oppgåva vil ikkje i noko særleg grad dreie seg om sjølv uttaksomgrepet, og det nemnast berre kort forholdet til § 14-27 i denne samanheng, som vart innført for tidfesting av gevinstar og tap ved uttak frå norsk skattleggingsområde.⁹

Dei øvre avgrensingane mot kva subjekt og objekt som er omfatta, likvidasjon av selskap mv. skal ikkje takast nærare opp her.

Samanhengen med fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 må kort nemnast. Regelen vart satt til å vere at skatteplikta ved uttak fell bort dersom det hadde vore grunnlag for å nytte fritaksmetoden, jf. § 2-38 tredje ledd. Poenget er altså at om realisasjon i Noreg hadde aktualisert fritaksmetoden, vil det same gjelde når realisasjon skjer etter uttak frå norsk skattleggingsområde.¹⁰

Dei sentrale omsyna ved innføringa av regelen er det som er viktig å ta med seg, noko som har særleg relevans i vurderinga mot EØS-retten.

Som tidlegare nemnt er det fleire omsyn bak behovet for skattlegging ved uttak av eigendelar frå norsk skattleggingsområde. For det første vil ein unngå utholing av det norske skattefundamentet. Gevinst som er opparbeidd i Noreg, bør skatleggast her.

Territorialprinsippet står i den samanheng sterkt.

Vidare må ein vere på akkord med den auka internasjonaliseringa, der ein eksportere ulike verksemdsfunksjonar, samt har filialar i fleire ulike statar. Flyten av kapital mellom landa er viktig å kunne skattlegge på ein riktig og rettferdig måte, og skattlegging av uttak er med på dette. Vidare vil ein tette skott som kan gje incentiv til skatteunndraging, som nemnt over.

⁹ Ot. Prp. Nr. 1 (2008-2009) s. 51

¹⁰ Ot. Prp. Nr. 1 (2008-2009) s. 62

Saman med eit formål om å fordele skattegrunnlaga rettferdig mellom statane, har ein klare utgangspunkt for korleis ein vil at reglane skal fungere.

4.1.1 EU- og EØS-sider ved innføring

Når ein innfører ein regel om skattlegging av urealisert kapitalgevinst ved utflytting til andre statar, dukkar naturleg nok forholdet til dei andre statane opp.

Skatteavtalane mellom ulike statar er sjølvstg sentralt i denne samanheng. For effekten av føresegna i § 9-14 er det særleg avtalen knytt til skattleggingsrett mellom dei ulike statane som er sentralt. Noreg skattlegg skattytarar gjennom to ulike prinsipp i ein internasjonal kontekst. Anten gjennom globalinntektsprinsippet, eller kjeldeskattpinsippet, jf. Skatteloven §§ 2-1 og 2-2.¹¹ Førstnemnde er knytt til inntekt for skattytarar heimehøyrande i Noreg, mens sistnemnde er inntekt opparbeidd i Noreg av skattytarar som ikkje er heimehøyrande her.

I vår kontekst er det rekkevidda av globalinntektsprinsippet ovanfor andre statar som er relevant. Der skattytarar heimehøyrande i Noreg har inntekt knytt til andre statar, må skatteavtalane avklare skattleggingsretten mellom statane.

Om begge land har skattleggingsrett, er det vanleg å velje mellom to ulike metodar for fordeling, og for å unngå dobbeltskatt. Det er unntaksmetoden og kreditmetoden.¹²

Det er først og fremst der Noreg nyttar unntaksmetoden at uttaksskattlegging er aktuelt. Då har Noreg i utgangspunktet fråskrive seg retten til å skattlegge eigendelen, som i utgangspunktet låg under norsk skattleggingsrett etter globalinntektsprinsippet. Ved uttak frå norsk skattleggingsområde kan Noreg då misse skattleggingsrett for gevinst som er opparbeidd her. Utflyttingsskatt på urealisert gevinst er derfor nødvendig for å sikre norsk skattleggingsrett.

Det kan skrivast mykje om skatteavtalane og unntaksmetoden knytt til dette temaet, men det vil ikkje gåast nærare i djupna her. Det viktige er å ha desse grunnleggande premissa i mente, for å skjønne dynamikken i problemstillinga.

Utfordringar og problemstillingar knytt til EØS-retten vart også tatt opp ved innføring av regelsettet. Det vil ikkje bli nærare gjennomgått i dette punktet. Det sentrale er at problemstillinga vart tatt opp, og konkludert med at det ikkje var nokon samanstøyingar mellom regelsettet og EØS-avtalen. Utflyttingsskatt på utflytting av eigendelar var framleis ein noko framand fugl i både EU- og EØS-samanheng. Det hadde berre dukka opp saker i samband med skattlegging ved emigrasjon av fysiske personar, som kort skal nemnast under gjennomgangen av EU-domstolen sin praksis i punkt 5.

Det viktige å ta med seg er at EU- og EØS-samanhengen vart tatt opp og vurdert allereie ved innføring, og som nemnd vurdert til å vere heilt kompatibelt med føresegna.

4.1.2 Innføringa kort oppsummert

¹¹ Zimmer 2018 s. 181

¹² Zimmer 2018 s. 182

I korte trekk har eg no gått gjennom bakgrunnen og omsyna for innføringa av § 9-14, med verknad frå 7. oktober 2008.¹³ Dei meir tekniske ordningane for føresegna har eg latt ligge, og dei meir omdiskuterte og debatterte vil kome fram gjennom endringane som har skjedd i lova sidan innføringa.

4.2 Endringar i 2012 etter National Grid Indus¹⁴

I 2012 vart det vedtatt fleire endringar i reglane om skattlegging av latente gevinstar på uttak av eigendelar og skyldnader frå norsk skattleggingsområde.¹⁵

Endringane som vart gjort var i all hovudsak gjort på bakgrunn av EU-domstolens avgjerd C-371/10 National Grid Indus. Dommen skal gjennomgåast nøye i punkt 5.3.1. I det vidare her skal endringane som vart gjort i 2012 kort forklarast.

For det første vart det innført endringar for fysiske driftsmiddel, finansielle eigendelar og skyldnader, jf. § 9-14 (3) bokstav a til c. Desse eigendelane hadde reglar om utsett skattebetaling, og dette vart no stramma noko inn på. Det vart innført krav om renter for beløpet, fram til betaling, og krav om å stille sikkerheit for kravet vart innført. Kravet om rentebetaling og sikkerheit skulle også bestå heilt fram til faktisk realisasjon, uavhengig av det tidlegare fristen på fem år. Denne fristen skulle altså no falle heilt vekk.

Det vart også innført eit visst skilje mellom utflytting til land innanfor og utanfor EØS. Vidare var det også andre tekniske endringar, som ikkje skal forklarast nærare her.

Ein gjorde også enkelte presiseringar knytt til uttak av andel i deltakarlikna selskap. Dette forklarast heller ikkje nærare her.¹⁶

Først og fremst vart det altså gjort innstrammingar for krava til utflytta skattytar. Ein vridde også fokuset ved visse delar av regelsettet. I utgangspunktet var reglane meint å stille skattytar i same stilling som om den aktuelle eigendelen ikkje hadde vorte tatt ut av norsk skattleggingsområde.¹⁷ Ein kravde ikkje renter, og ein reduserte skatten om eigendelen minka i verdi mellom uttak og faktisk realisasjon.

Ein snudde no altså fokuset frå å ikkje behandle uttatt eigendel annleis, til å fokusere på skattytar sine utfordringar med likviditet ved skattlegging av utflytta eigendel. Bakgrunnen for dette skiljet var først og fremst EU-domstolens avgjerd i National Grid Indus, som skal forklarast i punkt 5.3.1.

Ein fokuserte no altså på betalingsutsettjing, krav om renter, og at skatten ikkje skulle minkast ved verdifall på eigendelen etter uttak.¹⁸

Samla gjorde denne endringa i formål store utslag på korleis skattlegginga ved utflytta eigendel faktisk skjedde. Det opna også opp fleire diskusjonar knytt til EØS-avtalen, som skal gåast nøye gjennom i punkt 5.

¹³ Ot. Prp. Nr. 1 (2008-2009) s. 72

¹⁴ Sak C-371/10 National Grid Indus BV

¹⁵ Prop. 112 L (2011-2012) s. 10

¹⁶ Sjø Prop. 112 L (2011-2012) punkt 2.3.2 for meir om deltakarmodellen

¹⁷ Prop 112 L (2011-2012) s. 15

¹⁸ Prop 112 L (2011-2012) s. 16

4.3. Endringar i 2013 etter Arcade Drilling¹⁹

I 2013 vart det gjort enkelte endringar av føresegna i § 9-14.²⁰

Den hovudsaklege endringa som vart gjort var å lempe på kravet for å stille sikkerheit til skattebeløp ved uttak av eigendelar frå norsk skattleggingsområde. Ein endra det til at ein berre kunne krevje at det vart stilt sikkerheit om det var ein reell risiko for at skattekravet ikkje kunne inndrivast.²¹

Ein ynskte å nyansere kravet i § 9-14 niande ledd, for å lempe på byrda for skattytar. Særleg i tilfelle der skattekravet var høgt, og risikoen for å ikkje kunne inndrive kravet var lågt, såg ein behov for ei endring.

Endringa vart grunngjeve med utviklinga i EU- og EØS-retten. Ein sikta her først og fremst til den rådgjevande utsegna frå EFTA-domstolen i sak E-15/11 Arcade Drilling AS.

Dommen og utviklinga i EU- og EØS-retten skal gjennomgåast nærare i punkt. 5. Det held her å nemne det generelle poenget om skattytar sine utfordringa knytt til likviditet i enkelte situasjonar, som utsegna tek opp.

4.4 Endringar i 2014 etter brev frå ESA²² og Kommisjonen mot Danmark²³

I 2014 kom det ytterlegare endringar i reglane om utflyttingsskatt på eigendelar i § 9-14. Ein innførte med denne endringa ei ny betalingsordning. Alle typar eigendelar nemnd som var omfatta av § 9-14 kunne no betale skattekravet i årlege ratar over sju år.²⁴

I tillegg gjorde ein visse justeringar i kravet om å stille sikkerheit knytt til ulike uoppgjorte skatteposisjonar, der ein justerte desse til å vere i samsvar med endringane i 2013, om at sikkerheit berre treng å stillast der det er reell risiko for at kravet ikkje kan inndrivast.²⁵

Endringa om nedbetalinga i ratar kom som ein årsak i utsegn i brev frå ESA av 24. april 2014, samt nyare utvikling i EU- og EØS-retten, særleg i form av praksis frå EU-domstolen og EU-kommisjonen. Dette vil utbroderast nærare i punkt 5.

Eit viktig punkt er som nemnt at alle type eigendelar var omfatta av endringa. Altså omfatta det også immaterielle eigendelar og omsetnadsgjenstandar, der skattekravet måtte betalast umiddelbart etter uttak frå norsk skattleggingsområde.²⁶ Bakgrunnen for innlemminga av også desse eigendelane finn ein først og fremst i utviklinga i EU- og EØS-retten, som skal forklarast nærare i punkt. 5.

¹⁹ Sak E-15/11 Arcade Drilling

²⁰ Prop. 1 LS (2013-2014) kapittel 15

²¹ Prop 1 LS (2013-2014) s. 222

²² Formelt opningsbrev frå ESA, datert 24.04.2014

²³ Sak C-261 Kommisjonen mot Danmark

²⁴ Prop 1 LS (2014-2015) s. 177

²⁵ Prop 1 LS (2014-2015) s. 177

²⁶ Prop 1 LS (2014-2015) s. 179

Bakgrunnen for endringa var som nemnd eit opningsbrev frå ESA som peikte på at dei norske reglane kunne risikere å ikkje vere i samsvar med den siste utviklinga i EU-retten på område. Sakene Kommisjonen mot Danmark og DMC²⁷ var særleg dei som låg til grunn for den aktuelle utviklinga. Sjå punkt 5.3.2 og 5.3.3 for det nærare meiningsinnhaldet i desse sakene.

4.5. Noverande bilete og kva utvikling som har skjedd

Eg har i punkta over forsøkt å gå gjennom innføringa av § 9-14, og kva konkrete endringar som har blitt gjort sidan innføring. Føresegna som heilskap er ein lang og teknisk regel, og det er svært mange element som ikkje ein ikkje kan gå nærare inn på i denne framstillinga.

Det sentrale er dei endringane som er blitt gjort, og kva som har vore bakgrunnen for desse endringane. Som ein har sett av gjennomgangen er det først og fremst korleis ein skal handtere skattekravet mot utflytta eigendel som har vore gjenstand for endring og utvikling.

Det er først og fremst EU- og EØS-retten som har stått i fokus for endringane som er gjort. Derfor skal det vidare i punkt 5 blir forklart kvifor EU- og EØS-retten har så stor tyding for dette regelsettet, og kva den EØS-rettslege metoden har å seie for endringane som har blitt gjort.

5 EU- og EØS-retten

5.1 EØS-rettsleg metode

For å kunne forklare tydinga EU- og EØS-retten har for utforminga av utflyttingsskatt på eigendelar og forpliktingar som takast ut av norsk skattleggingsområde, må ein sjå på metoden som ligg bak.

Det første ein kan slå fast er at skatt ikkje er direkte regulert i EØS-avtalen. Korleis Noreg utøver sin skattepolitikk og forsvarar sitt skattefundament er derfor i utgangspunktet noko EØS-avtalen ikkje set nokre direkte restriksjonar mot.

Ein må då spørje seg kva delar av EØS-avtalen som eventuelt kan setje grenser for norsk skatterettsleg utøving i EØS-området.

Det er fleire grunnleggande prinsipp som gjeld for både EU- og EØS-samarbeidet. Dei såkalla fire fridommar²⁸ er det mest grunnleggande. Det sentrale i denne samanheng er rørslefridommen og fri flyt av kapital.

Meir presist i denne samanheng er då EØS-avtalen sin artikkel 31, om etableringsfridom;

²⁷ C-164/12 DMC

²⁸ Sjå til illustrasjon; Olav Fagelund Knutsen, «EØS» i Store Norske Leksikon, 6. juni 2019, <https://snl.no/E%C3%98S>, lest 05.06.2020

«I samsvar med bestemmelsene i denne avtale skal det ikke være noen restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat på en annen av disse staters territorium. Dette skal gjelde også adgangen til å opprette agenturer, filialer eller datterselskaper for så vidt angår borgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat som har etablert seg på en av disse staters territorium». ²⁹

Artikkel 40 om fri flyt av kapitaler også relevant;

«Innen rammen av bestemmelsene i denne avtale skal det mellom avtalepartene ikke være noen restriksjoner på overføring av kapital tilhørende personer bosatt i EFs medlemsstater eller EFTA-statene og ingen forskjellsbehandling på grunn av partenes nasjonalitet, bosted eller stedet for kapitalanbringelsen..»³⁰

Kva gjeld skattlegging ved uttak av eigendel frå norsk skattleggingsområde til ein annan EØS-stat, er det i hovudsak artikkel 31 om etableringsfridom som kan setje restriksjonar. Likevel kan det i visse tilfelle også vere aktuelt å vere innom artikkel 40 om fri flyt av kapital.

At denne type direkte skattlegging fell inn under verkeområde for dei fire fridommene er slått fast av både EU- og EFTA-domstolen, i høvesvis sakene *Avoir Fiscal*³¹ og *Fokus*.³²

I Fokus blir det enkelt slått fast at «EØS/EFTA-statene må imidlertid utøve sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med EØS-avtalen». ³³

Det betyr at skattleggingskompetansen til dei ulike statane må vere i samsvar med dei grunnleggande fire fridommene.

Innleiingsvis må ein også merke seg at framstillinga til ein viss grad vil sidestille EU-rettens metode i ein EØS-rettsleg kontekst. Dette er det ikkje nokon automatikk i, og forholdet mellom EU-rettens metode og utvikling i ein EØS-kontekst kjem nærare fram gjennom kjeldene frå både EU- og EFTA-organa.

Kva som ligg i sjølve restriksjonsomgrepet er kort definert av EU-domstolen;

«...national measures liable to hinder or make less attractive the exercise of fundamental freedoms guaranteed by the Treaty». ³⁴

For at det skal føreligge eit brot på dei nemnde artiklane over, må det altså vere internrettslege reglar som hindrar dei fundamentale fridomane som EU- og EØS-retten forfektar. Dette vil direkte gjelde vurderingar knytt til både EØS-avtalens artikkel 31 og 40.

Korleis ein internrettsleg regel kan fungere som ein restriksjon kan meir overordna bli forklart med at det må føreligge ei meir ugunstig behandling av ein grenseoverskridande situasjon enn av ein samanliknbar, reint intern situasjon. ³⁵

²⁹ EØS-avtalen art. 31, sml. TEUV art. 49

³⁰ EØS-avtalen art. 40, sml. TEUV art. 63

³¹ C-270/83 *Avoir Fiscal*

³² E-1/04 *Fokus*

³³ E-1/04 *Fokus* premiss 20

³⁴ Jf. C-55/94 *Gebhard*

³⁵ Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 5. utg 2017, s. 105

At skattlegging av urealisert gevinst ved uttak frå norsk skattleggingsområde er å behandle grenseoverskridande situasjonar annleis enn interne, er det lite tvil om. Spørsmålet er korleis ein behandlar situasjonen vidare.

Om det føreligg ein restriksjon som rammast av definisjonen over, er det spørsmål om den aktuelle restriksjonen kan forsvarast. Då må det vere tale om bruk av eit tvingande allment omsyn, samt at den aktuelle handlinga må vere proporsjonal og i tråd med handlinga sitt formål, sjå mellom anna EU-domstolen i Marks & Spencer.³⁶

Dette er altså dei meir generelle metodiske utgangspunkta. I det vidare skal det metodiske utgangspunktet rette seg meir direkte mot utflyttingsskatten, før det blir tatt tak i konkrete dommar og utsegner frå ulike EU- og EFTA-organ.

5.2. Metoden nytta på utflyttingsskatt

Dei første sakene som EU-domstolen tok stilling til omhandla utflyttingsskatt for fysisk emigrerte personar, jf. Lasteyrie du Saillant³⁷ og N³⁸.

Det sentrale spørsmålet i dommane var om umiddelbar skattlegging av personane på utflyttingstidspunktet var i tråd med EU-rettens reglar om fri etableringsrett.

Desse sakene la dermed grunnsteinen for vurderinga av utflyttingsskatt av eigendelar og forpliktingar.

Det vart i kjølvatnet av sakene ein diskusjon innad i EU-systemet for korleis ein skulle forstå desse dommane for saker knytt til utflytting av selskap og eigendelar. Det relevante som vart tatt med frå sakene vil visast i gjennomgangen frå sakene som direkte gjaldt utflytting av eigendelar, der argumentasjon frå sakene Lasteyrie og N om utflytta personar er nytta.³⁹ Frå eit reint metodisk perspektiv er det viktige å ta med seg at spørsmålet om utflyttingsskatt var i samsvar med etableringsfridommen i EU vart tatt opp, og at ein i stor grad konkluderte med at all type utflyttingsskatt faktisk var ein restriksjon av etableringsfridommen. Det interessante spørsmålet vidare var då korleis ein eventuell kunne forsvare utflyttingsskatten med bruk av metoden som vart skissert opp i ein lang praksis i EU-domstolen, som i til dømes den nemnde Marks & Spencer-dommen.⁴⁰

Ein har dermed eit utgangspunkt frå EU-retten at utflyttingsskatt er ein restriksjon, og ein må nytte ulike omsyn for å eventuelt forsvare denne restriksjonen. I det vidare skal dei direkte relevante sakene og utsegnene knytt til dette gjennomgåast.

5.3 EU-dommar

5.3.1 National Grid Indus

³⁶ C-446/03 Marks & Spencer premiss 35

³⁷ C-9/02 Lasteyrie du Saillant

³⁸ C-470/04 N

³⁹ T.d. National Grid premiss 19

⁴⁰ Marks and Spencer premiss 35

Sak C-371/10 National Grid Indus er ein dom frå EU-domstolen, avsagt 29. november 2011, av selskapet National Grid Indus BV mot nederlandske skattemyndigheiter.

Sakens faktum er i korte trekk at det nederlandske selskapet National Grid Indus (National Grid) flytta verksemda frå Nederland til Storbritannia, og vart heimehøyrande der etter skatteavtalen mellom landa. National Grid hadde før dette ytt eit lån til eit britisk selskap, med ein monaleg stor gevinst på fordringa, målt i nederlandske gylden. Nederlandske skattereglar sa då at denne latente gevinsten etter utflyttinga måtte skattleggast i Nederland. Spørsmålet for EU-domstolen var då om dette var i strid med etableringsfridommen, jf. TEUV art. 49

Nederlandsk rett kravde ikkje at selskapet vart likvidert ved utflytting, slik at nederlandsk selskapsrett framleis ville gjelde.⁴¹

Dermed sto ein igjen med ei hovudproblemstilling, om denne nederlandske utflyttingsskatteregelen var ein restriksjon mot etableringsfridommen i EU. Om ein svarar ja på dette, er spørsmålet om ein likevel kan forsvare dette, med basis i læra om tvingande allmenne omsyn.⁴²

Kva gjeld det første spørsmålet, rettar domstolen seg mot den innanlandske situasjonen. Ein stilte seg spørsmålet om ein ville behandla ein liknande innanlandsk gevinst annleis. Svaret på det var ja, då innanlandsk gevinst ikkje ville blitt skattlagd før realisasjon; *«That difference of treatment relating to the taxation of capital gains is liable to deter a company incorporated under Netherlands law from transferring its place of management to another Member State (see, to that effect, de Lasteyrie du Saillant, paragraph 46, and N, paragraph 35).»*⁴³

Dermed konkluderer domstolen mot at det føreligg ein restriksjon av etableringsfridommen, jf. TEUV art. 49.

Domstolen går då vidare til spørsmålet om ein kan rettferdiggjere denne restriksjonen i tvingande allmenne omsyn;

*«According to settled case-law, a restriction of freedom of establishment is permissible only if it is **justified by overriding reasons in the public interest**. It is further necessary, in such a case, that it should be **appropriate** to ensuring the attainment of the objective in question **and not go beyond what is necessary to attain that objective.**»*⁴⁴

Domstolen set altså opp nokre klare rettslege vurderingar. For det første må det føreligge eit såkalla allment tvingande omsyn. I tillegg må det aktuelle omsynet vere egna til å oppnå det aktuelle formålet ein ynskjer å oppnå, samt at det ikkje må gå lenger enn naudsynt for å oppnå dette, altså eit proporsjonalitetskrav.

Det tvingande allmenne omsynet som er aktuelt for å forsvare restriksjonen, er i dette tilfellet ei rettferdig balanse av statane si skattleggingsrett, og å oppretthalde samanheng i

⁴¹ I motsetnad til norsk skatte- og selskapsrett, som ville kravd selskapet likvidert. Sjå sak E-15/11 Arcade Drilling for meir om problemstillinga

⁴² Sjå til dømes nemnde Marks & Spencer, i tillegg til dei andre dommane som er nemnde i punkt 5.1 og 5.2

⁴³ National Grid premiss 37

⁴⁴ National Grid premiss 42, mine utheingar

skattesystemet. Dette er eit omsyn som EU-domstolen i fleire tidlegare saker har akseptert, sjå mellom anna nemnde Marks & Spencer-dommen.⁴⁵

Dermed er det ingen tvil om at det førelåg eit tvingande allment omsyn, som kunne forsvare restriksjonen av etableringsfridommen.

Det som vidare blir særleg sentralt i domstolens vurdering i National Grid er då proporsjonalitetsvurderinga. Ein spør seg om ein kunne oppnådd det same formålet med andre og mindre inngripande midlar.

Domstolen vurderer då om den konkrete utflyttingsskatten National Grid vart pålagd var proporsjonal. Først vurderer dei om fastsetjing av størrelsen på skattekravet på utflyttingstidspunktet er greitt, og om ein kan ta i betraktning verdifall eller verdistigning etter utflyttingstidspunktet.⁴⁶

Domstolen peiker først på territorialprinsippet, som kan forsvare fastsetjing av størrelsen umiddelbart ved utflytting. Kva gjeld seinare endringar er domstolen meir skeptisk og peiker på at;

«exchange rate gain or of an exchange rate loss occurring after the transfer of the place of effective management could not only call into question the balanced allocation of powers of taxation between the Member States but also lead to double taxation or double deduction of losses.»⁴⁷

Domstolen går vidare til å vurdere den konkrete forholdsmessigheita til ei umiddelbar skattlegging ved utflytting. Dei to omsyna som står mot kvarandre i denne samanhengen er omsynet til selskapet sin likviditet, og den administrative byrda ein legg på den konkrete staten ved å ikkje kunne skattlegge direkte.⁴⁸

Konklusjonen til domstolen blir i korte trekk at likviditetsomsynet til selskapet må vege tyngst. Domstolen vil gje selskapa ei valmoglegheit for når dei skal betale skatten, og det veg tungt. Sjølv om innrapportering og seinare skattlegging openbart har administrative kostnader, var ikkje dette tungtvegande nok for domstolen. Kva gjeld tryggleik for sjølve skattekravet er domstolen kort innom at bankgaranti må kunne krevjast i visse tilfelle.⁴⁹

Dermed konkluderer domstolen med at TEUV artikkel 49 inneberer at etableringsfridommen ikkje står i vegen for å gje utflyttingsskatt på urealiserte latente gevinstar, men at ein ikkje kan pålegge det aktuelle selskapet å betale skatten umiddelbart på utflyttingstidspunktet.⁵⁰

5.3.1.1 Konsekvensar

Dommen var banebrytande i ein europeisk kontekst. Som gjennomgangen i oppgåva punkt 4 viser, var utflyttingsskatt ein ny type skattlegging på 2000-talet. National Grid Indus-dommen var den første som tok opp problematiske sider ved skatten på eit selskapsnivå.⁵¹

⁴⁵ National Grid premiss 45

⁴⁶ National Grid premiss 52, samt premiss 55-56

⁴⁷ National Grid premiss 59

⁴⁸ Omsyn som er gjennomgåande når ein diskuterer forholdsmessigheit ved utflyttingsskatt, som nemnd i pkt. 4.1

⁴⁹ Eit viktig poeng, men som ikkje blir gått nærare inn på her. Domstolen er noko uklår på dette punktet

⁵⁰ National grid konklusjonspunkt 2

⁵¹ Som tidlegare nemnd var sakene Lastyrie og N om fysiske personar, først ute

Dommen førte til fleire diskusjonar i europeisk skatterett, i form av om dei ulike statar sine utflyttingsskattereglar etter oppklaringa i National Grid, kunne vere i strid med EU/EØS-retten. Særleg omhandla diskusjonen om ulike regelsett la tilstrekkeleg vekt på selskapa sine likviditetsomsyn.⁵²

Dommen første dermed til at både EU- og EØS-land måtte legge om måten utflyttingsskatt var ordna på. Gjennomgangen i punkt 4.2. viser kva endringar som ein gjorde i Noreg, og då først og fremst i tråd med dommen sin fremste konklusjon, nemleg at ein ikkje kunne skattlegge direkte på utflyttingstidspunktet.

5.3.2 Kommisjonen mot Danmark

EU-domstolen avsa 18. juli 2013 dom i saken C-261/11, EU-kommisjonen mot Danmark.

Saken kom opp då EU-kommisjonen meinte Danmark si selskapsskattelov § 8 var i strid med EU-traktatens (TEUV) art. 49, og EØS-avtalens art. 31. Bakgrunnen for at EØS-avtalen også var nemnd var at den konkrete saka som låg bak kommisjonens skulding om traktatbrot var ei utflytting frå Danmark til område omfatta av EØS-avtalen.

Bakgrunnen for saka var i stor grad EU-domstolens nye retningslinjer som lagt fram i National Grid.

Noko av det interessante med dommen er naturleg nok forholdet TEUV art. 49, samt utsegnene i National Grid, sett opp mot EØS-avtalen art. 31.

Danmark og Kommisjonen slår kort fast at begge er samde om at EØS-avtalens art. 31 skal tolkast på same måte som TEUV art. 49.⁵³

Partane var også samde i utgangspunktet. National Grid hadde sett opp visse krav, og ein metode for korleis ein skulle vurdere statane sine utflyttingsskattar.

Danmark var samd i at det førelåg ein restriksjon når ein skattla ved utflytting, og at det var ei forskjellsbehandling for situasjonen ved utflytting, kontra same situasjon internt.

Likevel meinte Danmark at ein kunne forsvare restriksjonen, i vurderinga om at forskjellsbehandlinga kunne forsvarast basert på tvingande allmenne omsyn, om rettferdig fordeling av skattleggingsretten mellom statane innad i EU/EØS.

Først og fremst meinte Danmark at ein måtte skilje på ulike eigendelar. I National Grid var det tale om utflytting av finansielle eigendelar. I den danske lovføresegna som her vart vurdert, var det tale om driftsmidlar som var avskrivbare.⁵⁴

Bakgrunnen var først og fremst at avskrivbare driftsmiddel ville tape seg i verdi. Utan krav om renter og streng bankgaranti kunne ein ikkje vareta eiga skattleggingskompetanse på ein tilstrekkeleg måte.

⁵² Eit døme på den norske diskusjonen finn ein i artikkelen Linda Amsrud mfl. *Er norske regler om utflyttingsskatt i strid med EØS-rettens etableringsfrihet etter EU-domstolens avgjørelse i sak C-371/10 National Grid Indus Bv. vs. Nederland*, Skatterett 01/2012, s. 3-21

⁵³ Kommisjonen mot Danmark premiss 20

⁵⁴ Sml. dei norske avskrivingsreglane i skatteloven § 14-40 flg.

EU-domstolen var usamd i dette. Dei meinte at National Grid ikkje var avgrensa mot finansielle eigendelar, men gjaldt generelt. Ein kan ikkje krevje umiddelbar skattlegging på nokon type eigendelar, slår domstolen fast.

Dommen er ikkje banebrytande på same måte som National Grid. Likevel er dommen med på å slå fast det store nedslagsfeltet som National Grid har, og fjernar all tvil om at ein kan skilje mellom ulike eigendelar ved utflyttingsskatten. I norsk kontekst er det også relevant at ein så klart likestiller EØS-avtalen art. 31 med TEUV art. 49. Sjølv om dette ikkje får direkte verknad på norske forhold, gir det ein svært klar indikator på at EU-domstolens vurderingar og dommar under TEUV art. 49, også vil gjelde i norske vurderingar opp mot EØS-avtalen art. 31.

Dommen var også ein del var endringane gjort i dei norske reglane i 2014, sjå punkt 4.4, saman med ESA sitt opningsbrev frå 2014, sjå meir om dette i punkt 5.5.

5.3.3 DMC

Sak C-164/12 DMC frå 23. januar 2014, var flytting av eit selskap frå Tyskland til Austerrike, i denne saka eit kommandittselskap.⁵⁵

National Grid sat igjen utgangspunktet for vurderinga. Skattytar må få valet mellom å betale skattekravet på den urealiserte gevinsten direkte, og å kunne velje ei form for utsett skattebetaling.⁵⁶

Spørsmålet for EU-domstolen var om dei konkrete tyske reglane om betalingsutsetjing var i samsvar med noverande TEUV art. 49⁵⁷, og den domstolsskapte læra frå National Grid.

Det som sto sentralt her var den konkrete betalingsutsetjinga. Domstolen uttalar seg direkte om kva som kan vere ei eigna form for betalingsutsetjing; *«In that context, in the light of the fact that the risk of non-recovery increases with the passing of time, the ability to spread payment of the tax owing before the capital gains are actually realised over a period of five years constitutes a satisfactory and proportionate measure for the attainment of the objective of preserving the balanced allocation of the power to impose taxes between Member States.»*⁵⁸

I den saka konkluderte altså domstolen med at ei betaling over ein femårsperiode var forholdsmessig og proporsjonal. Domstolen er likevel forsiktig med å gje den konkrete betalingsperioden på fem år vidare tyding, og forsøker å halde seg konkret til den føreliggande saka.

Dommen er likevel eit døme på korleis vurderinga i EU-domstolen flytta seg vidare. Domstolen rettar no seg konkret mot korleis dei respektive statane utfører kravet om betalingsutsetjing dei sjølv sat som eit krav i National Grid. DMC var likevel berre første dom som omhandla den konkrete lengda på ei betalingsutsetjing, men låg likevel som eit klart premiss for korleis ein kunne handsama lengda på betalingsutsetjing.

⁵⁵ Komandittselskap som selskapsform medfører nokre særlege vurderingar, men desse vil ikkje bli tatt opp her

⁵⁶ DMC premiss 61

⁵⁷ På det tidspunktet EU-traktaten art. 43, sml. også EØS-avtalen art. 31

⁵⁸ DMC premiss 62

5.3.4 VerderLabTec⁵⁹

Sak C-657/13 VerderLabTec frå 26. februar 2016, omhandlar dei tyske reglane for utflyttingsskatt, i samband med selskapet VerderLabtec utflytting av enkelte eigendelar ut frå Tyskland.

Premissa for dommen var dei same som dei tidlegare, med basis frå læra i National Grid. Ein slo først fast at utflyttingsskatten var i strid med etableringsretten etter TFEU art. 49. Deretter var det sentrale spørsmålet om den konkrete utflyttingsskatten var grunngeve i allmenne tvingande omsyn, og om den var eigna for formålet og proporsjonal.

Dommen har ein lang gjennomgang av den relevante rettspraksis, og utviklinga frå National Grid, via Kommisjonen mot Danmark og fram til DMC.⁶⁰

Først og fremst omhandlar gjennomgangen at alle type utflyttingar er omfatta, medrekna enkelte eigendelar av eit selskap⁶¹, og ulike type selskapsformer⁶². Domstolen går så gjennom vurderingane av om det er tale om ein restriksjon av etableringsfridommen. Når ein så svarar bekreftande på det, går dei gjennom punkta i korleis ein forsvarar restriksjonen. Balansering av dei ulike statar si skattleggingsmyndigheit, statens rett til å fastsetje kravet ved utsetjing og innkrevjinga av skatten er drøftingane domstolen må gå gjennom.

I denne saka var det tale om ei utflyttingsskatt ein måtte betale i like store ratar over 10 år. Proporsjonalitetsvurderinga av eit slik betalingskrav det nye elementet som dommen drøftar.

Dommen argumenterer først og fremst med balanseringa som er gjort mellom skattytar si likviditetsomsyn, og statane sine administrative omsyn;
«From this it follows that a period of payment and recovery can be set schematically without infringing the principle of proportionality. As the rejection of immediate recovery of exit taxes by the Court has been motivated by cash flow disadvantages for the taxable person, it is clear that the period must be sufficiently long in order to mitigate this problem. On the other hand, the period must be adapted to the economic and legal realities of business life and corporate taxation, such as provisions concerning preservation of accounts and their supporting documentation.»⁶³

Vidare seier domstolen at når ei betalingsrate over fem år vart godtatt i DMC, er det ingen grunn til at ei rate over 10 år ikkje skal vere proporsjonal.⁶⁴

5.3.4.1 Konsekvensar

For dei konkrete konsekvensane i norsk og europeisk lovgjeving, må ein sjå DMC og VerderLabTec samla. Først og fremst meislar dei to dommane endå klare ut den metoden som domstolen utarbeidde i National Grid. Det er no ingen tvil om korleis ein angriper spørsmål knytt til om statars ulike utflyttingsskattar skal vurderast opp mot etableringsfridommen.

⁵⁹ C-657/13 VerderLabTec

⁶⁰ Sjå også C-503/14 Kommisjonen mot Portugal

⁶¹ Sml. Kommisjonen mot Danmark

⁶² Som til dømes kommandittselskap, sml. DMC

⁶³ VerderLabTec premiss 72

⁶⁴ VerderLabTec premiss 73

Vidare viser dommane meir konkret korleis ein faktisk kan behandle kravet om valfridommen mellom umiddelbar og utsett betaling av skattekravet. Frå først å godkjenne ei betalingsperiode over fem år i DMC, viser VerderLabTec endå sterkare den generelle tydinga det har, når dei godkjenner ei periode på ti år.

Norsk rett si utforming er ein direkte konsekvens av desse dommane, sjå punkt 4.4.

5.3.5 Nyare EU-dommar

Det har kome enkelte nye dommar knytt til etableringsfridommen og utflyttingsskatt, etter seinaste norske regelendring i § 9-14.

Eit døme er Kommisjonen mot Portugal, som omhandlar fysiske personar. Det sentrale er at domstolen gir eit forsøk på å harmonisere fysiske personar med den utvikla læra for eigendar og selskap. Dommen påverkar såleis ikkje utflyttingsskatt for eigendar direkte, berre forholdet utflyttingsskatt på fysiske personar kan ha. Dommen si tyding på dette punkt er også diskutert, og distinksjonen mellom fysiske og juridiske personar kva gjeld krav krav som kan stillast i samband med utflyttingsskattlegging, består framleis i stor grad.⁶⁵

Andre, og noko meir relevante dommar kva gjeld det konkrete temaet, er sakene A Oy mot Finland frå 23. november 2017⁶⁶, og Trustees of P Panayi mot Storbritannia, frå 14. september 2017⁶⁷.

Kva gjeld saka A Oy mot Finland har denne store likskapar med VerderLabTec.⁶⁸ Dommen har såleis ikkje nokre særlege nye element å trekke fram. I hovudsak rettar det seg mot dei finske utflyttingsskattereglane, som i den konkrete saka i realiteten påla skattytar å betale kravet umiddelbart, noko som klart ikkje kan forsvare restriksjonen i etableringsfridommen som utflyttingsskatt medfører.

Når det gjeld saka Trustees of P Panayi mot Storbritannia rettar den seg i all hovudsak mot forholdet mellom fysiske personar og såkalla «trustees». Det er denne særigna organisasjonsforma som ligg under lupa, og utover å vise til den etablerte domstolsskapte læra om utflyttingsskatt som vist i dei tidlegare dommane, gir ikkje dommen noko nytt. Særleg når ein har i mente at denne organisasjonsforma ikkje har ein direkte parallell i norsk samanheng.⁶⁹

5.4 EFTA-dommar

5.4.1 Arcade Drilling

Det er ein EFTA-dom mot Noreg som direkte omhandlar temaet, nemleg sak E-15/11 Arcade Drilling frå 3. oktober 2010.

⁶⁵ Servaas van Thiel, «Exit Taxes» i *European Tax Law vol. 1* (red. Terra/Wattel), 2019, s. 849

⁶⁶ C-292/16 A Oy mot Finland

⁶⁷ C-646/15 Trustees of P Panayi

⁶⁸ A Oy premiss 28-40

⁶⁹ Sml. Beate Sjøfjell, «Trust» i Store Norske Leksikon, 17. mars 2019, <https://snl.no/trust>, lest 28. mai 2020

Spørsmålet domstolen fekk førelagt var om det var ein restriksjon etter EØS-avtalen art. 31 og 34 å likvidasjonsskattlegge eit selskap dersom det etter norsk selskapsrett føreligg ei plikt til å likvidere selskapet fordi det reelle hovudkontoret er flytta frå Noreg til eit anna EØS-land.⁷⁰

Problemstillinga er altså ikkje direkte knytt opp mot utflyttingsskattlegging etter skattelova § 9-14. Det interessante er kva EFTA-domstolen seier om EØS-avtalen art. 31, om eit nærliggande tilfelle, som likvidasjonsskattlegging ved utflytting er.

Det særleg interessante er vekslane EFTA-domstolen trekk frå EU-domstolen sine saker. Ein nyttar for det første den etablerte metoden for å vurdere om etableringsfridommen i EØS-avtalen art. 31 er brote⁷¹, og set vidare som premiss at restriksjonar i etableringsfridommen berre kan forsvarast om det føreligg tvingande allmenne omsyn.⁷² I tillegg må restriksjonen vere eigna til å nå målet, og ikkje gå lenger enn nødvendig.⁷³

Det vidare interessante finn ein i dommen sine premiss 100-105. Der trekke ein direkte vekslar på argumentasjonen frå National Grid, knytt til vurderingane av selskapa sin likviditet, mot staten sine administrative byrder.

Det ein først og fremst kan ta med seg frå denne avgjersla er derfor at vurderingane EFTA-domstolen gjer, i svært stor grad samsvarar EU-domstolen sine avgjersler. Ved slike klare vekseltrekk, forsterkar dette EU-domstolen sine avgjersler si tyngde på norske rett.

5.5 Opningsbrev frå ESA 24 april 2014

I oppgåva punkt 4 har utviklinga av norsk rett blitt gått gjennom, og her i punkt 5 har dei relevante avgjerslene blitt gjennomgått. Her i punkt. 5.5 kan ein kulminere desse gjennom faktisk kontakt mellom bindeleddet mellom EØS-reglar og norske reglar, nemleg ESA.

Som tidlegare nemnt medførte National Grid ein stor diskusjon og endringskrav for europeiske utflyttingsskattereglar. Dei norske reglane sto ikkje tilbake for dette, og medførte endringar i 2012, sjå punkt. 4.2. ESA var likevel ikkje heilt fornøgde med endringane, noko som medførte eit opningsbrev av 24. april 2014.⁷⁴

Brevet kom på bakgrunn av den nyare rettspraksisen frå EU-domstolen på det tidspunktet, i form av dommane Kommissjonen mot Danmark, og DMC.⁷⁵

På bakgrunn av Kommissjonen mot Danmark, som særleg likestilte avskrivbare driftsmiddel med finansielle eigendelar, uttalar ESA i brevet at:

«Norway's measures are thus not in line with the principle of proportionality, since they exclude any possibility of deferred tax collection. The same result could be achieved by measures less harmful to the freedom of establishment than the measures at issue. Norway could determine the unrealized capital gains which it considers it has the right to tax, without that implying the immediate collection of tax. Norway could, for example, prescribe rules

⁷⁰ Arcade Drilling premiss 35

⁷¹ Sml. TEUV art. 49

⁷² Arcade Drilling premiss 82

⁷³ Arcade Drilling premiss 83

⁷⁴ ESA si konkrete saksbehandling, frå vurdering, dialog og fram til eit såkalla formelt opningsbrev forklarast ikkje nærare her. Det sentrale er at det er tale om ein lengre prosess, fram til ein får eit såkalla opningsbrev

⁷⁵ Som nærare utbrodert i punkt 5.3.2 og 5.3.3.

*whereby the deferred tax would become payable (after the cross-border transfer) in instalments».*⁷⁶

Først og fremst krev altså ESA har at alle type eigendelar som ligg under § 9-14 må kunne velje ei utsett skattebetaling.

Kva gjeld den meir konkrete utforminga av ei utsett betaling av skattekravet viser ESA til DMC, der EU-domstolen som nemnt godtok ei betaling over fem år.

Som nemnt i punkt. 4.4 medførte sakene og brevet endringar i § 9-14. ESA godtok seinare endringane, og lukka saka i 2015.⁷⁷

5.6 Den EU/EØS-rettslege situasjonen samla – og noverande situasjon

Den gjennomgatte praksis får EU-domstolen, samt den EØS-rettslege sida, er omfattande. Ein har fått ei klar domstolsskapt lære om korleis ein skal vurdere utflyttingsskatt opp mot etableringsfridomen. Dei nyare dommane illustrerer dette.

EU har nyleg forsøkt å denne domstolsskapt lære inn i direktivform.

EU har innført eit direktiv⁷⁸, ATAD, der utflyttarskattlegging innførast som eit verktøy for å unngå skatteunndraging. Det er nettopp skatteunndraging som er det sentrale formålet med direktivet, samt å få fastslått lære utvikla i EU-domstolen gjennom eit faktisk direktiv.

Direktivet artikkel 5 om utflyttarskattlegging har trått i kraft på EU-nivå frå 1.1.2020. Artikkel 5 inneheld;

I første punkt finn ein ei gjennomgang av kva utflyttingar som er gjenstand for skattlegging, som omfattar tilfelle av utflytting av både fysiske og juridiske personar.

Vidare er det i andre punkter det gjeve ei moglegheit til å utsetje skattlegging gradvis over fem år i visse tilfelle, som også omfattar utflytting til eit EØS-land.

Etter tredje punkt kan det krevjast renter på den utsette skatten etter ulike omstende, og det kan krevjast garantiar for betalingsevne dersom det ikkje er andre mekanismar som sørgjer for tilsvarande tryggleik.

I punkt fire er det lista opp visse tilfelle der ein i utgangspunktet tillèt utsetjing, men likevel kan krevje inn umiddelbart, medrekna ved sal eller flytting til eit tredjeland (også EØS-land utan skatterettslig utviklingsavtale).

I punkt fem har ein visse reglar om aksept av utflyttarskattestaten si verdsetjing som premiss

⁷⁶ Opningsbrevet side 10

⁷⁷ ESA sitt brev om avslutning av sak mot Noreg, datert 15. juli 2015

⁷⁸ ATAD-direktivet - (EU 2016/1164 The Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)). https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG&toc=OJ.L:2016:193:TOC.)

for skattytaren sin nye inngangsverdi på formuesgode.

Etter punkt seks er det gjeve uttrykk for kva marknadsverdi skal svare til.

I punkt sju er det gjeve unntak for visse utflyttingar knytt til spesifikke operasjonar når det er sett som premiss at eit formuesgode skal flyte tilbake til utflyttarstaten i løpet av 12 månader. Det vil vere en presumsjon for at direktivet er i tråd med krava som følgjer av de fire fridommar og statsstøttereglane, men det kan vidare tenkjast at direktivreglane går lengre enn nødvendig i relasjon til dei EØS-rettslege skrankane.

Som ein ser tilsvarar direktivet i stor grad utviklinga ein har hatt i EU-domstolen, og inneheld ikkje nokre særleg nye element.

Direktivet får etter stort sannsyn lite å seie for Noreg. Direktivet får jo sjølvsagt ikkje direkte verknad, då skatt ikkje er ein direkte del av EØS-avtalen.⁷⁹

Noreg sine reglar er også gjennomarbeidde i tråd med EU-domstolen si utvikling, som oppgåva sine punkt 4 og 5 viser. Direktivet er meir aktuelt for dei mange EU-landa som ikkje har utflyttingsskattereglar, eller meir fragmentert lovgjeving på dette punktet. Direktivet viser likevel korleis EU tek utflyttingsskatt på alvor, og at reglane er i stadig utvikling.

5.7 Oppsummering av EU/EØS-situasjonen

I punkt. 5 har den EU- og EØS-rettslege situasjonen blitt gjennomgått. Det har særleg vore i utvikling i EU-domstolen, som direkte har påverka norske utflyttingsskattereglar. Ein ser at det er særleg National Grid som har bana veg for den metoden ein nyttar for å vurdere om dei ulike statane sine reglar er i tråd med etableringsfridommen i EU- og EØS-retten.

Ein har først og fremst utkrystallisert dei utfordringane som utflyttingsskattereglar kan ha opp mot etableringsfridommen. Ein har klart fått slått fast at det er ein restriksjon, og at ein gjennom visse vilkår kan forsvare denne restriksjonen.

Balansegangen mellom ulike selskap sine likviditetssituasjonar, og statane sine administrative byrder, er dei sentrale omsyna som står mot kvarandre. Ein har då etter kvart vist korleis ein kan krevje inn skatten på ein balansert måte, gjennom ei utvikling frå at ein ikkje kan krevje betaling av skattekravet umiddelbart, til korleis renter, krav om tryggleik og nedbetaling i ratar over fleire år bør fungere.

5.8 Dagens EØS-rettslege situasjon mot norske reglar

I gjennomgangen som har vore no, ser ein korleis det norske regelsettet har tilpassa seg den EØS-rettslege situasjonen, og korleis utviklinga har gått føre seg i EU/EØS.

I utgangspunktet er det ikkje noko strid mellom norske reglar og EØS-retten, i form av etableringsfridommen i art 31. Etter korrespondansen med ESA i 2014 og 2015, på bakgrunn av utviklinga i EU⁸⁰, er reglane i tråd med krava EU-domstolen set.

⁷⁹ Sml. Punkt 5.1

⁸⁰ Særleg i dommane Kommissjonen mot Danmark og DMC

Den nyare utviklinga, både i form av dommar og det nye ATAD-direktivet, støtter dette. VerderLabTec støtta opp under konklusjonane i DMC, som Noreg og ESA støtta seg på. Dei nye dommane i Oy A, Kommisjonen mot Portugal, Trustee og P Panayi nyttar same metode og lære, og har ikkje medført noko kursending, eller konkrete situasjonar der dei norske reglane i § 9-14 kjem dårleg ut.

I det vidare skal eg ta føre meg dei norske reglane slik dei er per i dag, og sjå kva situasjonar som kan vere utfordrande. Både i form av intern rettspraksis, og relevante artiklar og synspunkt. Ein kan spørje seg om ein har stramma skruen så langt, at det er mogleg å sleppe opp i reglane, for å betre kunne forsvare norsk skattefundament.

6 Norsk intern rettspraksis

6.1 Norsk rettspraksis

Etter ein lang gjennomgang av EU-domstolens praksis, er det naturleg å sjå korleis situasjonen er i norsk rettspraksis.

Det første ein må ta føre seg er at det er svært lite relevant rettspraksis i intern norsk rett. Det er det fleire grunnar til.

For det første er utflyttingsskatt for eigendelar i § 9-14 eit relativt nytt fenomen. Med ei innføring i 2008, betyr dette at det rett og slett ikkje har vore lang nok tid for at norske saker skal kome opp. Særleg om ein avgrensar rettspraksisen mot saker som har ei side mot EØS-rettslege problemstillingar, som først og fremst oppsto etter domsseiing i National Grid i 2011.

At slike type skattesaker også tar svært lang tid å få gjennom systemet fram til domstolsbehandling, er eit anna, noko den vesle rettspraksisen som føreligg faktisk viser. I tingrettsdommen mot Songa Offshore⁸¹ skjedde utflyttinga i mai 2009, med domsseiing i tingretten januar 2017. I grove trekk kan ein då seie at saker som har skjedd etter endringane i § 9-14 i 2012, endå ikkje har rukke å nådd rettsleg behandling.

Eit anna poeng er at slike saker sjeldan kjem på spissen. Som ein ser av gjennomgangen i oppgåva punkt 4.1, er regelsettet meinte å tette eit smothol. Såleis kan ein seie at regelsettet i stor grad vil verke preventivt, og for å nettopp tette holet.

I tillegg skjer mykje av diskusjonen mellom skattytar i skattemyndigheitene på førehand, som kan resultere i bindande førehandsutsegner frå skattemyndigheitene.

Resultatet av dette er altså svært få saker. Per no er det berre to publiserte, relevante saker knytt til § 9-14, med ei side til EØS-retten, som har vore oppe i rettssystemet. Det er tale om ein tingrettsdom, og ein lagmannsrettsdom. Det er dermed avgrensa tyding på dommane, men dei er likevel illustrative. Desse vil i korte trekk blir gjennomgått her.

6.1.1 TOSLO-2015-72850 – Songa Offshore

⁸¹ TOSLO-2015-72850

Dommen rettar seg først og fremst mot utflyttingsskatt etter § 10-71, og om dette var i strid med EØS-avtalen art. 31 og 34. Forholdet mellom §§ 10-71 og 9-14 er også tatt opp, og er bakgrunnen for at dommen omtalast her.⁸²

Dommens faktum omhandlar utflytting av selskapet Songa Offshore SE frå Noreg til Kypros, 11. mai 2009. Selskapet var skattlagt på bakgrunn av utflyttingsskatteregelen i § 10-71, om utflytting av selskap.

Skattytar meinte dette var EØS-stridig etter EØS-avtalen art. 31 og 34 om etableringsfridom. I tillegg meinte skattytar at § 9-14 var riktig heimel, og om den ikkje vart nytta var det ulovleg forskjellsbehandling.

Retten frifann skattemyndigheitene på begge punkt. Den meinte det var klart at § 10-71 var riktig heimel, og går nøye gjennom EU-domstolen sin praksis, især National Grid. Det var ikkje tale om ulovleg forskjellsbehandling, sjølv om ein behandla utflytting av eigendelar annleis enn utflytting av selskap, altså bruk av § 9-14 kontra § 10-71.

Det blir ikkje gjort ein nærare gjennomgang av dommen, på bakgrunn av bruken av § 10-71 som heimel, kontra § 9-14. Vurderinga er likevel nokså lik, og bruken av EU-dommane aktivt, er interessant. Særleg blir National Grid og Kommisjonen mot Danmark trekt fram. Det sentrale er at dommane klart ikkje seier at ein må likestille utflytting med ein internrettsleg situasjon, altså å utsetje skattlegging til faktisk realisasjon. Som retten sjølv seier: «Som det fremgår tillater EØS-retten «et annet utløsende kriterium» når det gjelder tidspunkt for innkreving av skatt på kapitalgevinst enn den faktiske realisering av eiendelene. Dette innebærer at statene har et skjønn. Rettens konklusjon er at EØS-retten ikke gir saksøkeren rett til utsettelse av skatt til faktisk realisasjon av eiendelene»

Det ein i store trekk kan ta med seg frå denne dommen er vekta som blir lagt på EU-domstolen sin praksis. Ein legg seg tungt på vurderingane frå National Grid og Kommisjonen mot Danmark, samt EFTA-domstolen i Arcade Drilling.

Rettskjeldemessig har sjølvsagt ein tingrettsdom lite vekt, og er heller ikkje djupt inne i dei materielle sidene i § 9-14, berre sidene mot § 10-71.

6.1.2 Lagmannsrettsdommen mot EDF Trading Limited⁸³

Denne saka omhandlar heller ikkje det ein kan kalle for kjerneområde i § 9-14, eller måten § 9-14 er framstilt på i denne avhandlinga. Dommen viser såleis at § 9-14 har eit breitt nedslagsfelt, der mange ulike problemstillingar kan oppstå.

I korte trekk omhandlar saken at skattytar ynskte frådrag for eit tap på 211 millionar kroner, ved utflytting av finansielle eigendelar frå Noreg til Storbritannia. Spørsmålet for lagmannsretten var om frådraget var avskore ved at det var gitt frådrag for tapet i Storbritannia, jf. § 9-14 sjette ledd.

⁸² Forholdet mellom regelsetta blir ikkje kommentert nærare her. Det er likevel verd å merke seg at § 10-71 har lite vesensinnhald att etter endringar i 2011, for flyttingar innanfor EØS-området.

⁸³ LB-2017-187589

Skattytar meinte også at om ein nekta frådrag i dette tilfellet, ville det vere i strid med EØS-avtalen art. 31 om etableringsfridommen. Dei la fram at avskjering av tapsfrådrag i denne saka var å gå lenger enn det som var naudsynt for å forsvare norsk skattleggingsmyndigheit.

Kva gjeld det materielle innhaldet vil ikkje det bli kommentert nærare. Retten meinte norske skattemyndigheiter bygde på ei riktig tolking av § 9-14 sjette ledd når dei nekta frådrag. Dei meir konkrete vurderingane, medrekna om tapet som var kravd tatt til frådrag var det same som i Storbritannia, vil ikkje bli kommentert her. Det same gjeld vurderingane om skatteavtalen mellom Noreg og Storbritannia.

Til slutt vurderer retten om det var i strid med EØS-avtalen å nekte frådrag for tapet i Noreg i tillegg til Storbritannia.

Retten tek berre den innleiande vurderinga om det var tale om eit brot på etableringsfridommen i det heile. Retten viser til Zimmer: «*Skal en internrettslig skatteregel rammes av en av frihetene, må det på en eller annen måte foreligge en ugunstigere behandling av en grenseoverskridende situasjon enn av en sammenlignbar rent intern situasjon*»⁸⁴. Retten påpeikar at det same er lagt til grunn i EU-domstolen, sml. National Grid.

Sjølv om tidspunktet for frådrag vil vere annleis enn i ein internrettsleg situasjon, i form av at kravet oppstår ved utflytting kontra realisasjon, er ikkje dette nok. Det vil aldri bli gitt same frådrag for tap for eit frådrag som allereie er gjeve til den aktuelle tilflyttarstaten. Derfor konkluderer lagmannsretten med at det på bakgrunn av det nemnde ikkje er tale om strid med EØS-avtalen sine reglar om etableringsfridom.

6.1.3 Rettspraksisen samla

Som ein ser gir ikkje dei nemnde dommane mykje verdi til vurderinga av § 9-14, især i eit EØS-perspektiv. Dei illustrerer likevel dei mangfaldige problemstillingane § 9-14 inneheld, og perspektiva EØS-retten gir desse tilfella.

7 Situasjonen per i dag

Gjennomgangen i punkt 4 til 6 har vist utviklinga av § 9-14 på eit noko overordna plan, og ein har sett korleis EU-domstolen sin praksis har i stor grad påverka denne utviklinga.

Ein kan då spørje seg korleis kan ein sjå § 9-14 opp mot EØS-retten i dag.

Ein ser at problemstillinga mot EØS-retten først og fremst dukka opp etter National Grid. Noreg gjorde endringar som viste seg å vere for liberale, på enkelte punkt. Gjennom EU-domstolen sine presiseringar i seinare dommar, samt dialogen med ESA, retta Noreg seg inn, og endra reglane til å vere i tråd med EU-domstolen, og dermed EØS-retten.

EU-domstolen har sagt at utflyttingsskatt, medrekna den norske, er ein restriksjon av etableringsfridommen. Det skattemessige territorialprinsippet kan likevel forsvare denne, i form av at ein må kunne ha ei rettferdig fordeling av statane si skattleggingskompetanse.

Denne må likevel vere eigna og forholdsmessig, og då særleg i form av at skattytar må få

⁸⁴ Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, Universitetsforlaget, 4. utg 2009, s. 98

valet mellom å betale skatten umiddelbart, for å unngå vidare administrative byrder, eller få utsett skattebetaling.

Dette er det klarte utgangspunktet. Nyare rettspraksis frå EU-domstolen tyder ikkje på at vurderinga har blitt noko annleis sidan dette. DMC og VerderLabTec meisla særleg ut dei meir konkrete vurderingane, særleg i form av dei konkrete nedbetalingsratane. Når Noreg har ein nedbetalingsperiode på inntil sju år, er denne godt i samsvar med praksisen som er vist i dei nemnde dommane.

EU-domstolen har likevel ikkje klart fastsett fleire andre spørsmål. Det er framleis noko usikkerheit rundt renter og krav om tryggleik, men det verkar lite tvilsamt at norske reglar blir godtatt av EU- og EØS-retten.

Det ein heller kan spørje seg er om ein kan stramme inn på dei norske reglane. Det er eit uttalt mål om at ein bør sikre norsk skattleggingsrett, så langt det er mogleg etter EØS-retten.⁸⁵

I lys av det nye ATAD-direktivet frå EU, kan det opne nye dører for dette.

Når EU faktisk har sett ned eit direktiv basert på læra frå EU-domstolen, er det lettare for norske skattleggingsmyndigheiter å vite kvar grensa går. Likevel er det nok klart at direktivet heller går lenger enn nødvendig, enn å ligge på grensa for kva til dømes etableringsfridommen i EØS-retten vil tillate.

Det er likevel i ei norsk interesse å harmonisere eigne reglar mest mogleg med direktivet, for å kunne sikre norsk skattleggingsmyndigheit på ein god måte, for å halde god flyt av kapital mellom EØS-landa, og sikre at Noreg ikkje heng etter i kampen om flytande kapital.

⁸⁵ NOU 2014:13 s. 194

8 Litteraturliste

8.1 Bøker

Zimmer, Frederik: *Lærebok i skatterett*, Universitetsforlaget, 8. utgåve 2018

Zimmer, Frederik: *Internasjonal inntektsskatterett*, Universitetsforlaget, 4. utgåve 2009

Zimmer, Frederik: *Internasjonal inntektsskatterett*, Universitetsforlaget, 5. utgåve 2017

Terra/Wattel: *European Tax Law*, Kluwer Law International, 7. utgåve 2018

8.2 Artiklar

Amsrud, Linda m.fl.: Er norske regler om utflyttingsskatt i strid med EØS-rettens etableringsfrihet etter EU-domstolens avgjørelse i sak C-371/10 National Grid Indus Bv. vs. Nederland, Skatterett 01/2012 s. 3-21

8.3 Forarbeid

Ot. Prp. Nr. 1 (2006-2007)

Ot. Prp. nr. 1 (2008-2009)

Prop. 112 L (2011-2012)

Prop. 1 LS (2013-2014)

Prop. 1 LS (2014-2015)

8.4 Domsregister

8.5.1 Norske dommar

TOSLO-2015-72850

LB-2017-187589

8.5.2 EU-dommar

Dom av 28. Januar 1986, C-270/83 *Avoir Fiscal*, ECLI:EU:C:1986:37

Dom av 30. november 1995, C- 55/94 *Gebhard*, ECLI:EU:C:1995:411

Dom av 11. mars 2004, C-9/02 *Lastyrie*, ECLI:EU:C:2004:138

Dom av 13. desember 2005, C-446/03 *Marks & Spencer*, ECLI:EU:C:2005:763

Dom av 7. september 2006, C-470/04 *N*, ECLI:EU:C:2006:525

Dom av 29. november 2011, C-371/10 *National Grid Indus Bv*, ECLI:EU:C:2011:785

Dom av 18. juli 2013, C-261/11 *Kommisjonen mot Danmark*, ECLI:EU:C:2013:480

Dom av 23. januar 2014, C-164/12 *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20

Dom av 21. mai 2015, C-657/13 *VerderLabTec*, ECLI:EU:C:2015:331

Dom av 21. desember 2016, C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal*, ECLI:EU:C:2016:979

Dom av 14. september 2017, C-646/15 *Trustees of P Panayi*, ECLI:EU:C:2017:682

Dom av 23. november 2017, C-292/16 *A Oy mot Finland*, ECLI:EU:C:2017:888

8.5.3 EFTA-dommar

Sak E-1/04, rådgjevande utsegn, *Fokus Bank mot Noreg*

Sak E-15/11, rådgjevande utsegn, *Arcade Drilling mot Noreg*

8.5 EU-direktiv

Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, EUT L 193,

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02016L1164-20200101>

8.6 Andre kjelder

«*Letter of formal notice to Norway for failing to comply with its obligation under Article 31 of the EEA Agreement on the freedom of establishment by maintaining in force restrictive rules on exit taxation*», sak 71388 og 71261, datert 24. april 2014

ESA –«*closing a complaint case arising from an alleged failure by Norway to comply with its obligation under Article 31 of the EEA Agreement on the freedom of establishment by maintaining in force restrictive rules on exit taxation*», sak 71288, datert 15. juli 2015

Olav Fagelund Knutsen, «*EØS*» i Store Norske Leksikon, 6. juni 2019, <https://snl.no/E%C3%98S>, lest 03. juni 2020

Beate Sjøfjell, «*Trust*» i Store Norske Leksikon, 17. mars 2019, <https://snl.no/trust>, lest 28. mai 2020