

Mastergradsoppgave  
JUS399

**SKATT VED UTTAK AV IMMATERIELLE EIENDELER**  
**ETTER SKATTELOVEN § 9-14:**  
med en EØS-basert analyse

*Kandidatnr: 173784*

*Veileder: Bjarte Straume*

*Antall ord:*

14 441

*01.06.2012*

# Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>Innledning.....</b>	<b>5</b>
1.1	Temaets bakgrunn og avhandlingens hovedproblemstilling.....	5
1.2	Hvordan avgjør man om uttaksbeskatning etter skatteloven § 9-14 strider mot etableringsretten?.....	5
1.3	Begrepsavklaringer .....	6
1.3.1	Immaterielle eiendeler.....	6
1.3.2	Alminnelig skattepliktige, begrenset skattepliktige og NOKUS-eiere .....	7
1.3.3	Uttak og utflytting .....	8
1.4	Den videre fremstilling .....	8
<b>2</b>	<b>Uttak etter skatteloven § 9-14.....</b>	<b>9</b>
2.1	Eiendelen må ha mistet sin tilknytning til norsk beskatningsområde .....	9
2.1.1	Tilfellene hvor eiendelen mister tilknytning til norsk beskatningsområde .....	10
2.1.1.1	Opphør av tilknytning når skattesubjektet har alminnelig skatteplikt ....	10
2.1.1.2	Opphør av tilknytning når skattesubjektet har begrenset skatteplikt .....	11
2.1.1.3	Opphør av tilknytning når skattesubjekt er eier i et NOKUS .....	12
2.2	Eiendelen må beholde tilknytningen til samme skattesubjekt .....	12
2.3	Eiendelen må ha tilknytning til skattepliktig virksomhet .....	12
2.4	Hva er virkningen av at uttaksskatteplikt foreligger? .....	13
2.4.1	Betinget beskatning.....	13
2.4.2	Ubetinget beskatning.....	14
2.4.3	Betinget beskatning contra ubetinget beskatning: Fordelene og ulemper.....	15
2.5	Kort om fradrag for latente tap .....	15
<b>3</b>	<b>De EØS-rettslige friheter.....</b>	<b>16</b>
3.1	Hva er etableringsretten, og hvilke interesser verner den? .....	16
3.2	Kan etableringsretten påberopes på området for direkte beskatning? .....	17
3.3	Kan etableringsretten utøves ved uttak av immaterielle eiendeler?.....	17
3.4	I hvilke av uttakstilfellene utøves etableringsretten? .....	19
3.5	Kort om diskriminerings- og restriksjonsforbudet og deres forankring.....	20

3.6 Forholdet mellom restriksjonsforbudt og diskrimineringsforbudene: Hvilket forbud er aktuelt i vurderingen av om uttak av immaterielle eiendeler strider mot etableringsretten? .. 20

<b>4</b>	<b>Skattelovens § 9-14 EØS-rettslige konformitet .....</b>	<b>21</b>
4.1	Innebærer skatteloven § 9-14 en forskjellsbehandling eller restriksjon i forhold til etableringsretten? .....	21
4.1.1	Uttaket må sammenlignes med transaksjoner der tilknytning til norsk beskatningsområde består. ....	21
4.1.2	Forskjellsbehandling som følge av <i>tidligere</i> beskatning ved uttak av immaterielle eiendeler .....	22
4.1.3	Forskjellsbehandling som følge av <i>høyere</i> beskatning ved uttak av immaterielle eiendeler .....	24
4.2	Foreligger det relevante hensyn som kan rettferdiggjøre den restriksjonen og diskrimineringen tidligere og høyere beskatning etter sktl. § 9-14 innebærer i forhold til etableringsretten? .....	26
4.2.1	Forarbeidenes begrunnelse om å unngå skatteomgåelser .....	26
4.2.2	Kontrollhensyn .....	27
4.2.3	Fradragsmuligheten for latente tap ved uttak .....	29
4.2.4	Hensynet til sammenheng i de norske skattereglene .....	29
4.2.5	Forarbeidenes begrunnelse om å motvirke uthuling av det norske skattefundament. ....	30
4.2.6	Det skattemessige territorialitetsprinsippet .....	32
4.3	Kan formålet med skatteloven § 9-14 nås ved bestemmelser eller virkemidler som er mindre inngripende på etableringsretten? .....	33
4.3.1	Utsatt beskatning for uttak av immaterielle eiendeler .....	34
4.3.2	Anti-omgåelseslovgivning .....	35
4.3.3	Innrømmelse av fradrag i tilflyttingsstaten .....	35
<b>5</b>	<b>Konsekvensen av at skatteloven § 9-14 strider mot EØS-retten .....</b>	<b>36</b>
<b>6</b>	<b>Avslutning .....</b>	<b>36</b>
<b>7</b>	<b>Litteratur .....</b>	<b>38</b>
<b>8</b>	<b>Lover .....</b>	<b>38</b>
<b>9</b>	<b>Lovforarbeider .....</b>	<b>38</b>

<b>10</b>	<b>Praksis fra EF/EU-domstolen og EFTA-domstolen.....</b>	<b>38</b>
<b>11</b>	<b>Praksis fra Norges Høyesterett .....</b>	<b>39</b>
<b>12</b>	<b>Øvrige kilder.....</b>	<b>40</b>

## 1 Innledning

### 1.1 Temaets bakgrunn og avhandlingens hovedproblemstilling

I denne avhandlingen vil jeg ta for meg reglene om uttaksbeskatning etter skatteloven<sup>1</sup> § 9-14, og foreta en EØS-basert analyse av disse. Gjennom EØS-avtalen artikkel 31 og 34 har Norge forpliktet seg til å avstå fra å innføre restriksjoner på etableringsadgangen for fysiske og juridiske personer innenfor EØS-området. Allikevel fastslår skatteloven § 9-14 at det skal betales skatt på urealisert gevinst av immaterielle eiendeler umiddelbart når de tas ut fra norsk beskatningsområde.

Uttaksskatten kan i tilfeller jeg vil behandle i denne avhandlingen, tenkes å hindre utøvelsen av etableringsretten for fysiske og juridiske personer. På bakgrunn av dette oppstår avhandlingens hovedproblemstilling. Hovedproblemstillingen er om uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler i skatteloven § 9-14 strider mot de fire EØS-rettslige friheter, nærmere bestemt etableringsretten i EØS-avtalen artikkel 31 og 34.

Som jeg vil beskrive nærmere nedenfor<sup>2</sup> må man i konformitetsvurderingen sammenligne den skattemessige behandlingen av gevinst på immaterielle eiendeler i interne transaksjoner med den skattemessige behandlingen i grenseoverskridende transaksjoner. Dette er imidlertid kun utgangspunktet i en prosess som beskrives nærmere i neste punkt.

### 1.2 Hvordan avgjør man om uttaksbeskatning etter skatteloven § 9-14 strider mot etableringsretten?

Et sentralt spørsmål for avhandlingen er hvordan man avgjør hvorvidt skatteloven § 9-14 strider mot EØS-avtalen. Ordlyden i EØS-avtalen, herunder art 31 og 34, gir liten veiledning for å avgjøre om en nasjonal foranstaltning strider mot EØS-avtalen. Fra EU-domstolens praksis<sup>3</sup> kan det imidlertid utledes et relativt fast resonnementsmønster for generelt å avgjøre om et regelsett er i strid med EØS-avtalen.<sup>4</sup> Dette resonnementsmønsteret som jeg vil benytte i avhandlingen, kan forenklet oppsummeres i tre trinn.<sup>5</sup>

I det første trinnet tar man stilling til om tilfellet innebærer en forskjellsbehandling eller restriksjon i forhold til de fire friheter. Det er i dette trinnet interne transaksjoner sammenlignes med grenseoverskridende transaksjoner. I konformitetsvurderingen nedenfor vil jeg derfor svare på om skatteloven § 9-14 innebærer en forskjellsbehandling eller restriksjon i forhold til etableringsretten. Dersom uttaksbeskatning av latent gevinst på immaterielle eiendeler er en forskjellsbehandling

---

<sup>1</sup> Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

<sup>2</sup> Se pkt. 4.1.1.

<sup>3</sup> Det følger av EØS-avtalen art. 6 at EØS-avtalen skal tolkes i samsvar med relevante rettsavgjørelser som var avsagt av EF-domstolen "før undertegningen". Iht. rettspraksis fra Høyesterett og EFTA-domstolen har også praksis fra EF/EU-domstolen etter undertegningen betydning. Se nærmere Naas *Norsk internasjonal skatterett* (2011) s. 105.

<sup>4</sup> Naas (2011) s. 129

<sup>5</sup> Naas (2011) s. 129

eller restriksjon, vil det eksistere en spenning mellom skatteloven § 9-14 og EØS-avtalen art. 31. Hensynene som ivaretas av skatteloven § 9-14, vil dermed stå opp mot hensynene som ivaretas av EØS-avtalen art. 31. Her kommer man over i det neste trinnet i konformitetsvurderingen.

I det andre trinnet tar man stilling til om det foreligger relevante hensyn som kan rettferdiggjøre restriksjonen eller forskjellsbehandlingen. Vurderingen her forutsetter derfor bekreftende svar på spørsmålet i det første trinnet. Spørsmålet i det andre trinnet blir om det foreligger hensyn som kan rettferdiggjøre den restriksjonen som skatteloven § 9-14 (etter hva man kom frem til i første trinn) innebærer. I dette trinnet tas det stilling til om det for uttaksbeskatning etter skatteloven § 9-14 gjør seg gjeldende hensyn som står sterkere enn hensynet som etableringsretten i EØS-avtalen art. 31 ivaretar.

Det tredje trinnet i konformitetsvurderingen kalles proporsjonalitetskravet, og fordrer en vurdering av om formålet med regelsettet kan nås ved bestemmelser eller virkemidler som er mindre inngripende på den grunnleggende frihet. Vurderingen her forutsetter bekreftende svar på spørsmålet i det første og andre trinnet. Spørsmålet i det tredje trinnet blir om formålet med skatteloven § 9-14 kan nås ved bestemmelser eller virkemidler som er mindre inngripende på etableringsretten enn det uttaksbeskatning er.

I det tredje trinnet vil jeg altså ta for meg hensynene som i det andre trinnet eventuelt begrunnet uttaksskatteplikten. Her vurderes altså om uttaksskatteplikten er den eneste måten å ivareta disse hensynene på. Dersom hensynene kan ivaretas på en mindre inngripende måte, er det klart at interessene til den som utøver etableringsrett må stå sterkest. Argumentene som går i statens retning mister med andre ord sin gjennomslagskraft når staten har alternativer til å innføre uttaksskatten.

### 1.3 Begrepsavklaringer

Jeg vil nå definere og forklare noen begreper som brukes hyppig i avhandlingen. Jeg vil også forsøke å forklare forholdet mellom disse begrepene og beslektede begreper.

#### 1.3.1 Immaterielle eiendeler

Lovforarbeidene til sktl. § 9-14 definerer ”immaterielle eiendeler” negativt som ”alle driftsmidler mv. som *ikke er fysiske driftsmidler*, det vil si patenter, varemerker, opphavsretter, fagkunnskap (know-how), ervervet og egenutviklet forretningsverdi (goodwill) osv.”<sup>6</sup> Gevinst på så vel identifiserbare som ikke-identifiserbare immaterielle eiendeler kan være skatteobjekt etter skatteloven § 9-14 (3) (e).<sup>7</sup> I følge forarbeidene er det uttaksskatteplikt for både ervervede og egenutviklede immaterielle eiendeler.<sup>8</sup>

Når det gjelder uttak av immaterielle eiendeler, og da særlig goodwill, kan det kanskje være vanskelig å forestille seg hvordan dette kan foregå i praksis. Etter forarbeidene er goodwill ”restverdien av virksomheten når verdien av alle andre eiendeler knyttet til

<sup>6</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 54 pkt. 8.5.4.6

<sup>7</sup> Naas (2011) s. 230

<sup>8</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 54 pkt. 8.5.4.6

virksomheten er trukket fra”.<sup>9</sup> Goodwill har følgelig en særlig tilknytning til virksomheten som drives, og er i motsetning til et patent en eiendel som ikke alene kan flyttes ut av Norge og registreres i utlandet. Uttak av goodwill kan allikevel finne sted i tilfellet der et selskap flytter ut hele sin virksomhet til en annen EØS-stat. I slike tilfeller har skatteloven § 10-71 ikke forrang, og goodwill kan uttaksbeskattes.<sup>1011</sup>

Avgrensningen av immaterielle eiendeler mot de andre eiendeler som neves i sktl. § 9-14 (3) er interessant for avhandlingen. Ved uttak av immaterielle eiendeler (og for øvrig også omsetningsgjester) gis det nemlig utsettelse med skatteinnbetalingen. Ved uttak av andre eiendeler (fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser) innrømmes derimot ingen utsettelse. Betydningen av at uttaksskatten som følge av denne forskjellen er mer inngripende for immaterielle eiendeler enn for andre eiendeler, er noe jeg kommer tilbake til nedenfor.

Selv om immaterielle eiendeler (bokstav b) og finansielle eiendeler (bokstav e) begge har et ikke-fysisk preg, kan grensen mellom disse lett trekkes ved at finansielle eiendeler er knyttet opp mot et finansielt instrument (eksempelvis penger, aksjer og obligasjoner.) Grensen mot forpliktelser kan trekkes ved nettopp det at immaterielle eiendeler er eiendeler, og at gevinsten på dem oppnås ved en underliggende verdistigning i stedet for verdireduksjon. Omsetningsgjester<sup>12</sup> skiller seg først og fremst fra immaterielle eiendeler ved at de er fysiske og omsettes hyppigere. Omsettelighet er sentralt i begrunnelsen for hvorfor det ikke gis utsettelse av skatteinnbetalingen for omsetningsgjester og immaterielle eiendeler. Dette kommer jeg tilbake til nedenfor.

### 1.3.2 Alminnelig skattepliktige, begrenset skattepliktige og NOKUS-eiere

Så vel alminnelig skattepliktige (globalskattepliktige) og begrenset skattepliktige (kildeskattepliktige) som eiere i NOKUS, kan ha uttaksskatteplikt for immaterielle eiendeler, jf. sktl. § 9-14 (2) (a)-(c). Uttaksskattereglene gjelder for både fysiske personer og selskaper.

Som vi vil se nedenfor er vilkårene for å utløse uttaksskatteplikt forskjellige for alminnelige og begrenset skattepliktige. Årsaken til dette er at tilknytning til norsk beskatningsområde opphører på forskjellige måte for skattesubjekter med ulik skattemessig status. Reglene for å avgjøre alminnelig og begrenset skatteplikt er dermed viktige for uttaksskatteplikten. I norsk internrett fremgår disse reglene av sktl. §§ 2-1, 2-2 og 2-3. I skatteavtaleretten har OECD's mønsteravtale tilsvarende regler i art. 4 og 5.<sup>13</sup> Jeg går ikke nærmere inn på kriteriene for å avgjøre status som alminnelig eller begrenset skattepliktig, fordi jeg anser disse kriteriene som for lite betydningsfulle for

<sup>9</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 54 pkt. 8.5.4.6

<sup>10</sup> At uttak av good-will kan finne sted i slike tilfeller følger også forutsetningsvis av Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 54 pkt. 8.5.4.6.

<sup>11</sup> Forholdet mellom § 9-14 og 10-71 er nærmere behandlet i pkt. 1.3.3

<sup>12</sup> Defineres i Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 54 pkt. 8.5.4.5

<sup>13</sup> De fleste skatteavtaler Norge har inngått bygger på OECD's mønsteravtale. Legalitetsprinsippet i norsk skatterett medfører at skatteavtaler ikke kan hjemle norsk skatteplikt, men den kan innskrenkes gjennom skatteavtaler.

oppgavens problemstilling sett i forhold til hvor omfattende en redegjørelse for dem ville blitt.

Status som skattepliktig eier i NOKUS avhenger av at skattesubjektet ”eier eller kontrollerer” et ”norsk-kontrollert aksjeselskap [eller] likestilt selskap eller sammenslutning”, jf. sktl. § 10-61, jf. § 10-60 (1). Vilkårene for å få skattemessig status som eier i NOKUS behandles ikke i ytterligere detalj her.

### 1.3.3 Uttak og utflytting

Et *uttak* foreligger når en eiendel ”tas ut fra norsk beskatningsområde”, jf. sktl. § 9-14 (1) (1). Uttaksbegrepet er brukt på forskjellige måter i skatteloven. Tilsvarende bruk av uttaksbegrepet finnes i skatteloven §§ 14-60 og 14-64, som gjelder skatteplikt når et driftsmiddel tas ut av norsk beskatningsområde. Skatteloven § 5-2 gjelder på sin side uttak ”fra aksjeselskap og allmennaksjeselskap”, jf. (1) (1).

I denne avhandlingen skiller jeg mellom uttak og *utflytting*. Når en eiendel tas ut fra norsk beskatningsområde, kan man riktignok si at man flytter den ut. Utflyttingsbegrepet i denne avhandlingen henviser imidlertid til situasjonen hvor et helt selskap flytter ut av Norge - altså at selskapet flagger ut. I en slik situasjon kan ubetinget utflyttingsskatt oppstå etter skatteloven § 10-71.

I utflyttingstilfellene har i utgangspunktet skatteloven § 10-71 om utflyttingsskatt i henhold til forarbeidene, forrang over § 9-14 om uttaksskatt.<sup>14</sup> Hvilket regelsett som kommer til anvendelse får betydning for hvorvidt skatteyter har krav på utsettelse av skatteinnbetalingen ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser. Slik utsettelse gis etter § 9-14 (9) for enkelte eiendeler, mens § 10-71 overhodet ikke innebærer noen tilsvarende rett på utsettelse.

Utflyttingsskatt ved utflytting av selskap fra Norge, er ikke aktuelt i tilfeller hvor tilflyttingsstaten er innenfor EØS-området, jf. sktl. § 10-71 (2). Ved flytting innenfor EØS-området kommer skatteloven § 10-71 om utflytting ikke til anvendelse, noe som medfører at bestemmelsen allikevel ikke får forrang over § 9-14 i disse tilfellene. Uttaksbeskatning av selskapets enkelteideler blir altså allikevel aktuelt. For selskaper som har det meste av verdier i immaterielle eiendeler som skal beskattes umiddelbart ved uttak etter § 9-14, kan man nok argumentere for at vernet mot utflyttingsskatt innenfor EØS-området i § 10-71 (2) blir illusorisk.

Uttaksbegrepet behandles nærmere nedenfor. Nedenfor nevnes også tilfeller som kan medføre at uttak foreligger.

### 1.4 Den videre fremstilling

I fortsettelsen vil jeg først behandle den norske internrettslige regelen om uttaksskatteplikt i skatteloven § 9-14. Når avhandlingens tema er om denne bestemmelsen er i strid med EØS-avtalen, er det viktig å klarlegge hvilket innhold og

---

<sup>14</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s.68 pkt. 8.5.11



hvilken rekkevidde denne bestemmelsen har. Redegjørelsen for § 9-14 er dermed ment å danne et ”bakteppe” som man tar med seg inn i vurderingen av om bestemmelsen strider mot EØS-avtalen.

Etter behandlingen av skatteloven § 9-14 følger en behandling av de EØS-rettslige friheter, med særlig fokus på etableringsretten. Den konkrete konformitetsvurdering kommer deretter. Jeg vil også behandle konsekvensene av at skatteloven § 9-14 eventuelt strider mot EØS-avtalen.

## **2 Uttak etter skatteloven § 9-14**

Et vilkår for uttaksskatteplikt er at skatteobjektet ”tas ut av norsk beskatningsområde”, jf. sktl. § 9-14 (1) (1). I punktene nedenfor vil jeg redegjøre for når uttak fra norsk beskatningsområde inntreffer.

### **2.1 Eiendelen må ha mistet sin tilknytning til norsk beskatningsområde**

Vilkåret i skatteloven § 9-14 (1) om at eiendelen må ”tas ut av norsk beskatningsområde” må leses i sammenheng med § 9-14 (2) (3). Her er det fastslått at en eiendel ikke anses for tatt ut fra norsk beskatningsområde ”dersom den samtidig får slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen”.

Videre er det i forarbeidene fastslått at det foreligger uttak fra norsk beskatningsområde etter skatteloven § 9-14 når ”en eiendel eller forpliktelse mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, slik at inntekter og kostnader knyttet til eiendelen ikke lenger medtas ved inntektsskatteligningen i Norge.”<sup>15</sup>

Det er med andre ord ikke noe krav om at eiendelen fysisk flyttes ut av landet, eller at den geografisk tas ut av Norge. Av lovteksten og forarbeidene kan man altså utlede at uttaksskatteplikten oppstår når en eiendelen har hatt en form for skattemessig tilknytning til Norge, og den deretter opphører slik at myndighetene ikke lenger kan skattelegge avkastning fra eiendelen.

Man ser her at kravet om at eiendelen må ha mistet sin tilknytning til norsk beskatningsområde har sammenheng med begrunnelsen til skatteloven § 9-14 om å verne det norske skattefundamentet, samt å unngå incentiver til skatteunndragelse. Selv om eiendelen flyttes til et annet land, er det ikke nødvendig med uttaksskatt, så lenge den fortsatt kan skattelegges i Norge. På den andre side er det nødvendig med uttaksskatteplikt dersom eiendelen blir i Norge, men ikke lenger kan skattelegges her.

Kravet i § 9-14 (2) (3) om at eiendelen må ha mistet tilknytning til norsk beskatningsområde, medfører at uttak ikke foreligger dersom skatteyder får overgang til annen status som skattepliktig i Norge.<sup>16</sup> Et eksempel på overgang til annen status som skattepliktig er hvis et skattesubjekt mister sin status som alminnelig skattepliktig, men samtidig får begrenset skatteplikt til Norge. Eventuelt kan han ha mistet sin status som

<sup>15</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 38 og s. 50 pkt. 8.5.2.1

<sup>16</sup> Naas (2011) s. 223

begrenset skattepliktig, og samtidig blitt alminnelig skattepliktig.<sup>17</sup> I slike tilfeller gjør ikke begrunnelsen til uttaksskatteplikten seg heller ikke gjeldende.

### 2.1.1 Tilfellene hvor eiendelen mister tilknytning til norsk beskatningsområde

Det fins tre hovedtilfeller der eiendeler mister tilknytning til norsk beskatningsområde slik at de anses tatt ut av norsk beskatningsområde, og dermed utløser uttaksskatt etter skatteloven § 9-14 (1) (1).<sup>18</sup> Jeg vil nå behandle disse tre hovedtilfellene.

#### 2.1.1.1 Opphør av tilknytning når skattesubjektet har alminnelig skatteplikt

Eiendeler tilhørende skattesubjekter med alminnelig skatteplikt på grunnlag av hjemsted/bosted i Norge, kan miste tilknytning til norsk beskatningsområde i tre tilfeller. Det *første* tilfellet er når skattesubjektet mister hjemsted eller bosted i riket, og skattesubjektet ikke samtidig blir begrenset skattepliktig for inntekter knyttet til eiendelen.<sup>19</sup> Dette tilfellet forutsetter at eiendelen allerede befant seg i utlandet før skatteyteren flyttet ut. I tilfeller der utflyttingsskatt er aktuelt etter skatteloven § 10-71, blir imidlertid skattesubjektet ikke uttaksskattepliktig etter skatteloven § 9-14 selv om skatteyter mister bosted/hjemsted i Norge.<sup>20</sup>

Både norsk internrett og skatteavtalene får betydning i vurderingen av om en eiendel har mistet sin tilknytning til norsk beskatningsområde.<sup>21</sup> Det *andre* tilfellet av uttak for alminnelige skattepliktige, er derfor når eiendelen får tilknytning til fast driftssted i utlandet, og Norge ved unntaksskatteavtale<sup>22</sup> har frasagt seg retten til å beskatte inntekten fra denne staten.<sup>23</sup> Dette tilfellet kan oppstå ved at skattesubjektet flytter eiendelen fra Norge til fast driftssted i stat med unntaksskatteavtale. Det kan også oppstå når hjemmehørende skattesubjekt har eiendelen på fast driftssted utenlands i en stat med kredittskatteavtale,<sup>24</sup> men velger å flytte eiendelen til en stat med unntaksskatteavtale.<sup>25</sup>

Det *tredje* tilfellet der uttak fra norsk beskatningsområde oppstår for alminnelige skattepliktige, har sammenheng med sistnevnte tilfelle. Dette er når skatteavtalen som regulerer beskatning av inntekten fra det faste driftsstedet i utlandet endres fra kredittskatteavtale til unntaksskatteavtale.<sup>26</sup> Dette tilfellet skiller seg fra de andre to tilfellene ved at skattesubjektet ikke foretar seg noe selv for at uttak skjer. Det kan med andre ord komme overraskende på skattesubjektet at myndighetene plutselig endrer

---

<sup>17</sup> Ot. prp. nr. 16 (1991-1992) s. 56

<sup>18</sup> Zimmer. *Exit Taxes in Norway*. I: World Tax Journal (2009) (a). s 139-140 pkt. 4.2.2

<sup>19</sup> Naas (2011) s. 222 pkt. i, og s. 223 pkt. iv.

<sup>20</sup> I praksis ikke ved flytting innenfor EØS-området, se ovenfor i pkt. 1.3.3

<sup>21</sup> Naas (2011) s. 220

<sup>22</sup> Skatteavtalene kan i henhold til mønsteravtalens metodeartikkel basere seg på én av to metoder. Den ene metoden er unntaksmetoden. Metoden er nærmere behandlet i Zimmer *Internasjonal inntektsskatterett* (2009) (b) s. 141 flg.

<sup>23</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 41 pkt. 8.2.4

<sup>24</sup> Kredittskatteavtalene er skatteavtaler som baserer seg på kreditmetoden. Se fotnote 29 ovenfor, og Zimmer (2009) (b) s. 144

<sup>25</sup> Zimmer (2009) (a) s. 139

<sup>26</sup> Naas (2011) s. 222 pkt. i

skatteavtalen, og at han dermed blir uttaksskattepliktig. Allikevel er nok tilfellet lite aktuelt i praksis, fordi slik endring av skatteavtalene som regel ikke forekommer.

I de nevnte tilfellene foreligger uttak fra norsk beskatningsområde altså kun når Norge har eller får unntaksskatteavtale med den andre staten. Dette er fordi Norge må lempe sin beskatning etter unntaksskatteavtaler, og inntekten mister derfor sin tilknytning til norsk beskatningsområde. Kreditskatteavtaler unntar på sin side ikke inntekt fra beskatning selv om det ytes kredit. Ved overføring av eiendeler til stater som Norge har kredittskatteavtale med, mister ikke eiendelen tilknytning til norsk beskatningsområde. Det vil dermed ikke oppstå noe uttak i slike tilfeller.

Når hjemmehørende overfører eiendel til stat som Norge ikke har skatteavtale med, vil skattesubjektet fortsatt være alminnelig skattepliktig til Norge for gevinsten av eiendelen. I slike tilfeller vil derfor ikke tilknytning til norsk beskatningsområde foreligge, og det vil dermed ikke være en uttakssituasjon.<sup>27</sup>

#### 2.1.1.2 Opphør av tilknytning når skattesubjektet har begrenset skatteplikt

Opphør av tilknytning til norsk beskatningsområde når skattesubjektet er begrenset skattepliktig til Norge, kan forekomme i tre tilfeller.<sup>28</sup> Det *første* tilfellet er når eiendelen mister tilknytning til Norge. Et eksempel er når eiendelen flyttes fra fast driftsted i Norge, til fast driftsted eller hovedkontor i utlandet.<sup>29</sup> Her er det ikke av betydning om det foreligger kredittskatteavtale, unntaksskatteavtale, eller ingen skatteavtale i det hele tatt, jf. sktl. § 9-14 (2) (b), sml. § 9-14 (2) (a). Dette har sammenheng med at skatteavtaler ikke kan utgjøre hjemmel for skatt.

Det *andre* tilfellet er når eiendelen mister tilknytning til skattesubjektet som er begrenset skattepliktig til Norge. Eksempler på dette er at selskapet overfører eierskap over eiendelen til fast driftsted eller hovedkontor i utlandet.<sup>30</sup> Her er forskjellen fra førstnevnte tilfelle at eiendelen ikke fysisk flyttes ut av landet, men forblir i Norge.

I dette tilfellet kan det argumenteres for skatteplikt for inntekter fra flyttbare eiendeler som befinner seg i Norge, selv om skatteyteren ikke befinner seg i Norge.<sup>31</sup> Hvorvidt slik skatt kan ilegges vil bero blant annet på skatteavtalen med den andre staten. I tilfellet her vil skatteavtaler dermed ha betydning for hvorvidt gevinstens skattemessig tilknytning til norsk beskatningsområde opphører. Dersom unntaksskatteavtale foreligger vil skattemessig tilknytning opphøre. Tilknytning vil derimot ikke opphøre dersom det foreligger kredittskatteavtale eller ingen skatteavtale i det hele tatt. Uttaksskatteplikt vil derfor trolig være uaktuelt fordi skattemessig tilknytning til norsk beskatningsområde ikke har opphører, og det derfor ikke er behov for uttaksbeskatning til vern av norsk skattefundament i et slikt tilfelle.

<sup>27</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 41 pkt. 8.2.4

<sup>28</sup> Naas (2011) s. 222 pkt. ii

<sup>29</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 52 pkt.8.5.2.1

<sup>30</sup> Zimmer (2009) (a) s. 139-140 pkt. 4.2.2

<sup>31</sup> Zimmer (2009) (a) s. 140 i fotnote 91

Det *tredje* tilfellet er at virksomheten som gir grunnlag for begrenset skatteplikt til Norge, mister sin tilknytning til Norge. Aktuelle eksempler er når virksomheten flytter ut av Norge eller opphører. Forholdet til utflyttingsreglene utdypes ikke her, se ovenfor i pkt. 1.3.2.

I tilfeller hvor det foreligger skatteavtale, kan opphør av virksomhet skje ved at forretningsstedet i Norge ikke lenger kan anses som fast driftssted i henhold til skatteavtalen. Dette gjelder uavhengig av om forretningsstedet regnes som fast driftssted etter norsk internrett.<sup>32</sup>

### 2.1.1.3 Opphør av tilknytning når skattesubjekt er eier i et NOKUS

Opphør av tilknytning til norsk beskatningsområde når skattesubjektet er eier i et NOKUS, skjer når norsk kontroll av NOKUS-selskapet opphører, jf. sktl. § 9-14 (2) (c). Vilåårene for NOKUS-beskatning er altså ikke til stede, og selskapet går over til å være utenlandsk selskap som Norge ikke kan beskatte.<sup>33</sup> Når uttaksskatteplikt foreligger, skal denne svare til en forholdsmessig andel av NOKUS-selskapets overskudd.<sup>34</sup> Hva som anses som norsk kontroll fremgår av skatteloven § 10-62, og er behandlet ovenfor.

Et spørsmål som oppstår er om det er grunnlag for uttaksbeskatning dersom det er andre årsaker til at vilåårene for NOKUS-beskatning ikke lenger er til stede, enn at norsk kontroll over NOKUS-selskapet har opphørt. En slik annen årsak kan være at NOKUS-selskapet flyttes skattemessig til en annen stat som ikke er et lavskatteland. I juridisk teori er det tatt til orde for at uttaksbeskatning ikke er aktuelt i slike tilfeller.<sup>35</sup>

Et begrenset skattepliktig selskap kan være eier av NOKUS-selskap, og vil likeledes uttaksbeskattes når det mister kontroll over NOKUS-selskapet. Uttaksbegrepet er derfor relativt vidtrekkende.<sup>36</sup>

## 2.2 Eiendelen må beholde tilknytningen til samme skattesubjekt

Uttaksskatteplikt er ikke aktuelt ”ved overføringer som innebærer realisasjon, uttak til egen bruk, eller gaveoverføringer som medfører skatteplikt etter § 5-2, jf. sktl. § 9-14 (1) (2). Begrunnelsen for denne bestemmelsen synes å være at i slike situasjoner foreligger faktisk realisasjon, og man har andre regler som sørger for skatteplikt. Det er dermed ikke behov for å verne om det norske skattefundamentet, eller unngå incentiver til skatteunndragelse. Dersom uttaksskatteplikt allikevel skulle innføres i slike tilfeller ville det innebære norsk internrettslig dobbeltbeskatning, noe som må anses som lite ønskelig på området for uttaksskatteplikten.

## 2.3 Eiendelen må ha tilknytning til skattepliktig virksomhet

<sup>32</sup> Zimmer. *Exit Taxes in Norway*. I: World Tax Journal (2009) (a). s. 139-140 pkt. 4.2.2

<sup>33</sup> Naas (2011) s. 223 pkt. iii, Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 52

<sup>34</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 40, se også skatteloven § 10-61

<sup>35</sup> Naas (2011) s. 223 pkt. iii

<sup>36</sup> Zimmer (2009) (a) s. 140

Jeg har nevnt at skatteloven § 9-14 krever at eiendelen må ha mistet tilknytning til norsk beskatningsområde, og at skatteobjektet må ha tilknytning til samme skattesubjekt. Et annet tilknytningskrav følger av at gevinsten ved realisasjon må ha vært skattepliktig etter skatteloven § 5-30, jf. skatteloven § 9-14 (6). Det gjelder altså et krav for å utløse uttaksskatteplikt på immaterielle eiendeler at eiendelene har tilknytning til virksomhet.

Begrunnelsen for tilknytningskravet er at behovet for uttaksbeskatning først og fremst gjør seg gjeldende for skatteobjekter som har tilknytning til virksomhet. For øvrig følger det av en antitetisk forståelse av ordlyden, samt av forarbeidene at tilknytningskravet ikke gjelder for finansielle eiendeler.<sup>37</sup> Begrunnelsen for tilknytningskravet gjør seg ikke like gjeldende for finansielle eiendeler, fordi disse kan ha så store gevinster knyttet til seg at det er et behov for å skattelegge også der det ikke foreligger virksomhetstilknytning.

#### 2.4 Hva er virkningen av at uttaksskatteplikt foreligger?

Når alle vilkårene for uttaksskatteplikt i skatteloven § 9-14 er oppfylt, blir virkningen at gevinsten ”er skattepliktig som om eiendelen eller forpliktelsen var realisert siste dag før dette tidspunktet”, jf. (1) (1). Derfor ilignes skatt når vilkårene for skatteplikt er oppfylt.

Selv om skatten er ilignet er det ikke uten videre gitt at skatten skal innbetales med det samme. Skatteloven § 9-14 (9) har nemlig en bestemmelse om utsatt beskatning. Dette vil jeg behandle i de neste to punktene.

##### 2.4.1 Betinget beskatning

Betinget beskatning innebærer at skatteyder gis utsettelse med innbetalingen av ilignet skatt. En slik rett følger av skatteloven § 9-14 (9), men det gis bare for eiendeler og forpliktelser ”som nevnt i tredje ledd a til c”. I tredje ledd nevnes driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser.

Det er et vilkår for betinget beskatning at ”det stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen”, jf. sktl. § 9-14 (9) (1). Dette kravet gjelder ikke for bosatte og hjemmehørende skattesubjekter. Det gjelder heller ikke for skattesubjekter i annen EØS-stat dersom Norge etter folkerettslig avtale kan innhente opplysninger om inntekts- og formuesforhold fra denne staten, samt få bistand til innfordring av skattekrav, jf. sktl. § 9-14 (9).

Retten til betinget beskatning bortfaller ved realisasjon av gevinst på eiendelen, jf. sktl. § 9-14 (10). Plikten til å innbetale ilignet uttaksskatt bortfaller imidlertid dersom skattesubjektet ikke har faktisk realisert eiendelen innen fem hele inntektsår etter det fiktive realisasjonstidspunktet fastsatt ved ligningen, jf. sktl. § 9-14 (11) (d), jf. (1) (1).

Plikten til å innbetale ilignet uttaksskatt for begrenset skattepliktig bortfaller også dersom gevinsten uten det forutgående uttak fra norsk beskatningsområde ville vært

---

<sup>37</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 55 pkt. 8.5.4.7

omfattet av fritaksmetoden, jf. sktl. § 9-14 (11) (b), jf. sktl. § 2-38. Det samme gjelder for begrenset og alminnelig skattepliktig dersom eiendelen før fristens utløp igjen får tilknytning til norsk beskatningsområde, jf. § 9-14 (11) (e).

Årsaken gitt i forarbeidene til at det er satt en slik femårsfrist for fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser, er at den urealiserte gevinsten som knytter seg til perioden eiendelen var underlagt norsk beskatningsmyndighet, med tiden vil utgjøre en stadig synkende del av den totale gevinsten. Med tiden svekkes samtidig sannsynligheten for at uttaket var gjort for å unndra seg gevinstbeskatning. Finansdepartementet nevner også at administrative hensyn taler for bort fall av uttaksskatt etter en viss tid.<sup>38</sup> Når det gjelder fysiske driftsmidler viser Finansdepartementet dessuten til at avskrivingsreglene som gjelder for disse, tilsier et redusert behov for uttaksbeskatning.<sup>39</sup>

Retten til betinget beskatning gjelder ikke for immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander. Begrunnelsen for dette angår eiendelenes omsettelighet, og man ser derfor at begrunnelsene for henholdsvis betinget og ubetinget beskatning i skatteloven § 9-14 er forskjellige.<sup>40</sup>

#### 2.4.2 Ubetinget beskatning

Ubetinget beskatning vil si at skatteinnbetalingen skal skje umiddelbart – uten utsettelse. Retten til betinget beskatning gjelder kun eiendeler og forpliktelser ”som nevnt i tredje ledd a til c”, jf. sktl. § 9-14 (9) (1). En antitetisk fortolkning av ordlyden tilsier at omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler som er nevnt i henholdsvis bokstav d og e, ikke omfattes av retten til betinget beskatning.

Det nevnes også i forarbeidene at for ”omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler, gjennomføres det en irreversibel beskatning av latent gevinst ved uttak fra beskatningsområdet, uten adgang til utsettelse med betaling av skatten.”<sup>41</sup> Det gjelder altså ubetinget beskatning for omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler.

Finansdepartementets begrunnelse for ubetinget uttaksbeskatning av omsetningsgjenstander er blant annet at det ikke er behov for utsettelse når disse eiendelene uansett er ment å realiseres innen kort tid. Immaterielle eiendeler på sin side omsettes sjelden eller aldri, men forblir i stedet i den utenlandske virksomheten lenge før verdien til sist er oppbrukt.<sup>42</sup> Ubetinget beskatning av immaterielle eiendeler var derfor begrunnet med at 5 års utsettelse med skatteinnbetalingen i realiteten ville medføre at norsk beskatningsrett går tapt.<sup>43</sup> Finansdepartementets begrunnelse har

<sup>38</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 62 pkt. 8.5.8.3

<sup>39</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 59 pkt. 8.5.7.2

<sup>40</sup> Nærmere om begrunnelsen for ubetinget beskatning i pkt. 2.4.2

<sup>41</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 59 pkt. 8.5.7.1

<sup>42</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 60 pkt. 8.5.7.6

<sup>43</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 60 pkt. 8.5.7.5 og pkt. 8.5.7.6, Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 70 pkt. 8.5.13.1

mottatt kritikk i juridisk teori, blant annet for å være for optimistiske, og til dels selvmotsigende.<sup>44</sup>

I forbindelse med en sak i ESA som gjaldt hvorvidt utflyttingsskatten i § 10-71 er i strid med EØS-avtalen, kom det frem et annet argument fra Finansdepartementet for uttaksbeskatning etter § 9-14.<sup>45</sup> Finansdepartementet henviste her til at beskatning ved uttak av enkelteideler er mindre alvorlig enn beskatning ved utflytting av hele selskaper. Dette mente Finansdepartementet rettfærdiggjorde strengere tiltak for å sikre skattegrunnlaget gjennom ubetinget uttaksbeskatning etter § 9-14. Jeg vil komme nærmere inn på disse argumentene under konformitetsvurderingen.

#### 2.4.3 Betinget beskatning contra ubetinget beskatning: Fordelene og ulemper

Utsettelse av skatteinnbetaling kan virke ufordelaktig fra det synspunkt at det er greit å betale skatten og bli ferdig med den. Allikevel er det relativt klart at betinget beskatning gir skatteyster en fordel ved at han har mulighet til å bli helt fri uttaksskatten.

Betinget beskatning beskytter også mot at skattesubjektet havner i likviditetsproblemer ved å måtte innbetale skatten før realisasjon faktisk finner sted. Hertil må det nevnes at ved utsettelse av skatteinnbetalingen tas det hensyn til om verdien har endret seg fra tidspunktet for uttaket til tidspunktet for faktisk realisasjon, jf. sktl. § 9-14 (11) (a).

Videre kan det fremheves at det mer eller mindre bestandig vil være en fordel å holde på pengene en stund før man betaler dem. Dette fordi man for eksempel kan heve renter av pengene i banken, eller investere dem i virksomhet mens man holder på dem.

Det er altså tydelig at skatteyster vil ønske betinget beskatning fremfor ubetinget beskatning, ettersom betinget beskatning er mindre inngripende. Det ovennevnte om forskjellen mellom immaterielle eiendeler med ubetinget beskatning, og eiendelene i sktl. § 9-14 med betinget beskatning er derfor av stor betydning. Av samme grunn blir denne forskjellen sentral i konformitetsvurderingen.

#### 2.5 Kort om fradrag for latente tap

For at uttaksskatteplikt skal utløses må det foreligge en ”gevinst” på eiendelen som tas ut av norsk beskatningsområde, jf. sktl. § 9-14 (3). Dersom det ved uttaket i stedet foreligger et tap, kan skattesubjekt som etter norsk internrett er bosatt eller hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat, kreve fradrag for det urealiserte tapet, jf. sktl. § 9-14 (7).

Muligheten for tapsfradrag har sammenheng med det skatterettslige prinsipp om symmetri mellom inntektssiden og fradragssiden. Det innrømmes ikke tapsfradrag for inntekt som allerede er fradragsført i et annet land, jf. sktl. § 9-14 (7) (3). For å kunne få

---

<sup>44</sup> Zimmer *Internasjonal inntektsskatterett* (2009) (b) s. 329, Naas (2011) s. 237, Zimmer (2009) (a) s. 141

<sup>45</sup> Brev fra Finansdepartementet til ESA av 7. april 2009 og Naas (2011) s. 121

tapsfradrag må skattesubjektet ha inntekt i Norge som tapet kan fradras i.<sup>46</sup> Tapsfradrag for omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler gis kun for tap som har vært urealisert frem til uttaket, jf. sktl. § 9-14 (7) (4).

I konformitetsvurderingen vil jeg behandle hvorvidt en restriksjonsvirkning av skatteloven § 9-14 kan begrunnes i hensynet til at det innrømmes tapsfradrag. Reglene utdypes ikke nærmere her.

### 3 De EØS-rettslige friheter

De fire friheter kan sies å omfatte *fem* bevegelsesfriheter, nemlig fri flyt av varer tjenester, arbeidskraft, etableringer og kapital. Begrepet ”de fire friheter” er imidlertid svært godt innarbeidet,<sup>47</sup> og vil derfor bli anvendt i den følgende fremstilling.

EU-kommisjonen har lagt til grunn at overføringer fra et selskaps hovedsete i en medlemsstat til fast forretningssted i en annen medlemsstat, kan reise spørsmål i forbindelse med etableringsretten, den frie vareforflytning eller den frie kapitalbevegelse. Hvilken frihet som utøves beror på omstendighetene rundt uttaket, og eiendelenes karakter.<sup>48</sup> Som det fremgår av avhandlinens problemstilling har jeg allikevel valgt å behandle etableringsretten utelukkende. Dette er av hensyn til avhandlingens omfang, og fordi etableringsretten for meg fremstår som den bevegelsesfriheten som mest opplagt kan være aktuell ved uttak av immaterielle eiendeler.

#### 3.1 Hva er etableringsretten, og hvilke interesser verner den?

Etableringsretten fremgår av EØS-avtalen del III, kapittel 2. Den omfatter blant annet retten for fysiske og juridiske personer til ”å starte og utøve selvstendig næringsvirksomhet”, jf. EØS-avtalen art. 31 (2), jf. (1), jf. art. 34.

EU-domstolen har lagt til grunn en vid forståelse av etableringsbegrepet<sup>49</sup>, og oppfatter etableringsretten å gjelde ”den faktiske udøvelse af en økonomisk aktivitet ved hjælp af en fast indretning i en anden medlemsstat i et ikke nærmere angivet tidsrum.”<sup>50</sup>

I *Cadbury Schweppes*<sup>51</sup> nevnes det at formålet med retten til å kunne etablere seg fritt innenfor EØS-området er:

”...at åbne mulighed for, at en statsborger i en medlemsstat kan foretage en sekundær etablering i en anden medlemsstat for at udøve sin virksomhed dér og således inden for Fællesskabet at begunstige det økonomiske og sociale samarbejde inden for området selvstændig erhvervsvirksomhed [...] Etableringsfriheden har i denne henseende til formål at give en fællesskabsstatsborger mulighed for på stabil og vedvarende måde at kunne deltage i det økonomiske liv i en anden medlemsstat end sin egen og få fordel heraf.”

<sup>46</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 67 pkt. 8.5.10

<sup>47</sup> Sejersted *EØS-rett* (2011) s. 284

<sup>48</sup> KOM(2006)/825 pkt. 4.3

<sup>49</sup> Sak C-55/94 *Gebhard*

<sup>50</sup> Sak C-221/89 *Factorame* premiss 20

<sup>51</sup> Sak C-196/04 *Cadbury Schweppes*



Kort oppsummert verner etableringsretten den enkelte EØS-borgers interesse i å forflytte seg fritt innenfor områdes grenser og drive virksomhet, noe som overordnet sett skaper samhandel til fordel for medlemsstatene. Disse interessene blir viktige i trinn 2 av konformitetsvurderingen, hvor de må avveies mot en rekke hensyn for å fastslå om skatteloven § 9-14 kan rettferdiggjøres.

### 3.2 Kan etableringsretten påberopes på området for direkte beskatning?

Skatteloven § 9-14 gjelder området for direkte beskatning. Etter forarbeidene til EØS-loven omfattes ikke området for direkte beskatning av EØS-avtalen.<sup>52</sup> Utgangspunktet er dermed at Norge fritt kan vedta internrettslige regler om uttaksskatt.

Som følge av at EØS-avtalen i utgangspunktet ikke omfatter området for direkte beskatning, var det lenge uklart om EØS-avtalen i det hele tatt kunne ha relevans på skatterettens område.<sup>53</sup> Flere senere avgjørelser fra EU-domstolen og EØS-domstolen har imidlertid fastslått at norsk beskatningskompetanse må utøves i overensstemmelse med EØS-retten. Blant annet nevnes *Avoir fiscal*,<sup>54</sup> og i *Fokus Bank*<sup>55</sup> uttales det i premiss 20:

”Som hovedregel er skattesystemet til en EFTA-stat som er part i EØS-avtalen, ikke omfattet av EØS-avtalen. EØS/EFTA-statene må imidlertid utøve sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med EØS-retten [...]”

Norske skatteregler må derfor være i samsvar med de fire friheter. Etableringsretten, og forbudsbestemmelsene kan således påberopes på området for direkte beskatning. Hvorvidt etableringsretten kan påberopes i norsk internrett er i mindre grad interessant for avhandlingens problemstilling som gjelder Norges folkerettslige forpliktelser, men temaet berøres allikevel nedenfor i pkt. 5

### 3.3 Kan etableringsretten utøves ved uttak av immaterielle eiendeler?

Regelen om etableringsrett skiller seg fra regelen om uttaksskatteplikt ved at etableringsretten tar sikte på grenseoverskridende forlytning av *fysiske og juridiske personer* som skal drive virksomhet, mens skatteloven § 9-14 tar sikte på grenseoverskridende forflytning av *eiendeler*. Ettersom immaterielle eiendeler ikke i seg selv kan utgjøre et fast driftssted, kan det vanskelig tenkes at uttak av immaterielle eiendeler i seg selv er grenseoverskridende forflytning av virksomhet. Spørsmålet som da oppstår er hvorvidt etableringsretten utøves ved uttak av immaterielle eiendeler.

Saken *Steinhauser*<sup>56</sup> kan gi veiledning. Spørsmålet i saken var om etableringsretten omfattet en regel som oppstilte betingelse om fransk statsborgerskap for deltagelse i anbud for leie av lokaler som tilhørte kommunen. I tråd med EØS-avtalens ordlyd, uttalte domstolen at etableringsretten ikke alene gjaldt adgangen til å starte selvstendig

<sup>52</sup> St. prp. nr. 100 (1991-92) s. 375

<sup>53</sup> Dajani *EØS-avtalen og norsk skatterett* (2003) s. 28

<sup>54</sup> Sak C-270/83 *Avoir fiscal*

<sup>55</sup> Sak E-1/04, *Fokus Bank ASA mot Norge*

<sup>56</sup> Sak 197/84 *Steinhauser* premiss 16

næringsvirksomhet, men også til å utøve slik virksomhet i vid forstand. Videre uttalte domstolen at leie ”af et lokale kan være *nødvendig* med henblik på udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed og er derfor omfattet af anvendelsesområdet for EØF-traktatens artikel 52”.<sup>57</sup> På dette grunnlag ble etableringsretten ansett for å være til hinder for den nasjonale bestemmelsen som krevde fransk statsborgerskap.<sup>58</sup>

Uttalelsen gir uttrykk for at reglene om etableringsretten ikke bare omfatter tiltak som regulerer den økonomiske virksomhet som skal utøves. Den gjelder også forhold som er en *forutsetning* for virksomheten.<sup>59</sup> Selv om uttak av immaterielle eiendeler i utgangspunktet ikke er det samme som adgang til å legge inn anbud på leie av næringslokale, er det et likhetstrekk at forflytningen av immaterielle eiendeler i visse tilfeller kan tenkes å være en forutsetning for virksomheten. Spesielt for patenter er det ikke vanskelig å tenke seg at forflytningen av deres utnyttelse kan være en forutsetning for virksomheten.

Allikevel viser saken *Kraus* at etableringsretten har et enda videre anvendelsesområde. I *Kraus* hadde den tyske juristen Dieter Kraus ervervet en LL.M i Edinburgh. Tysk rett krevde at Kraus måtte søke tyske myndigheter om tillatelse for å kunne anvende graden fra Storbritannia i Tyskland. EU-domstolen mente at bruken av den utenlandske mastertittelen i Tyskland hadde beskyttelse under etableringsretten, fordi den utgjorde en *fordel* som kunne være av økonomisk betydning for virksomhet og arbeid i Tyskland.<sup>60</sup> Dette markerer en lav terskel for at etableringsretten skal komme til anvendelse.

I lys av hensynet bak etableringsretten om å sikre økonomisk aktivitet og å begunstige det økonomiske og sosiale samarbeidet innenfor området for området selvstendig næringsvirksomhet, kan domstolens vide forståelse av etableringsretten virke fornuftig. For virkelig å kunne ivareta dette hensynet ser man at det er nødvendig at etableringsretten favner videre enn kun å tillate at virksomhet opprettes og utøves. Staten må også avstå fra å innføre tiltak som er egnet til å avholde rettssubjektet fra å utøve etableringsretten. Forbudsbestemmelsene beskrives nærmere i pkt. 3.5, og i pkt. 4.1.2 vil jeg beskrive nærmere betydningen av at et rettssubjekt avholdes fra å utøve etableringsretten.

Det sentrale spørsmålet i lys av EU-domstolens praksis er om immaterielle eiendeler kan utgjøre en forutsetning eller fordel for virksomhet. Jeg kan vanskelig se for meg tilfeller hvor uttak av immaterielle eiendeler ikke kan utgjøre en forutsetning eller fordel for virksomhet i den anden EØS-stat. Tvert imot vil jeg anta at uttak ofte gjøres nettopp fordi eiendelen kan være en fordel av økonomisk betydning for virksomhet.

På grunnlag av dette, og med henvisning til at så vel forarbeidene til sktl. § 9-14 som EU-kommisjonen uten videre synes å legge til grunn at etableringsretten kan utøves ved uttak av immaterielle eiendeler,<sup>61,62</sup> tar jeg utgangspunkt i det samme. Selv om

---

<sup>57</sup> Premiss 16

<sup>58</sup> Premiss 17

<sup>59</sup> Sejersted (2011) s. 403

<sup>60</sup> Sak C-19/92 *Kraus* premiss 18 og 21-22

<sup>61</sup> Ot. prp. nr. 16 (1991-1992) s. 69-71 pkt. 8.5.13.1

<sup>62</sup> KOM(2006)/825

etableringsretten kan utøves ved slik uttak, er det ikke gitt at den er aktuell for alle uttakstilfellene. Dette behandles i neste punkt.

#### 3.4 I hvilke av uttakstilfellene utøves etableringsretten?

I tilfellet der tilknytning til norsk beskatningsområde bortfaller som følge av at et alminnelig eller begrenset skattepliktig skattsubjekt mister hjemsted/bosted i Norge, synes det klart at etableringsretten utøves. Etableringsretten omfatter retten til å bevege seg fritt innenfor EØS-området for å drive økonomisk virksomhet. Ved utflyttingen kan en immateriell eiendel utgjøre en fordel i tilflyttingsstaten, noe som tilsier at etableringsretten utøves i nevnte tilfelle, jf. pkt. 3.3

I uttakstilfellene som utløses ved at alminnelig skattepliktig flytter eiendelen fra Norge til fast driftssted i en annen EØS-stat kan man stille spørsmålet om det har betydning om uttaket skjer til en allerede eksisterende virksomhet. EØS-avtalens ordlyd ser ut til å gi svaret, da etableringsretten omfatter adgangen til både ”å starte og utøve” virksomhet jf. art. 31 (1) (2). Det har ikke betydning for hvorvidt etableringsretten utøves at uttaket skjer til et fast driftssted.<sup>63</sup> Den immaterielle eiendel som uttas kan utgjøre en fordel i virksomheten som allerede eksisterer, noe som tilsier at etableringsrett utøves.

For at etableringsretten skal utøves må det foreligge et grenseoverskridende element.<sup>64</sup> I tilfellet der uttak skjer på grunn av endring fra fritaksskatteavtale til unntaksskatteavtale, oppstår spørsmålet om endring av skatteavtalen utgjør et slikt grenseoverskridende element. I dette tilfellet består det grenseoverskridende elementet i at tilknytning til norsk beskatningsområde opphører. Temaet vil bli behandlet ytterligere nedenfor. Ved uttak i slike tilfeller er det klart nok en fordel at den immaterielle eiendelen forblir i virksomheten.

Som antydnet ovenfor oppstår uttak av immaterielle eiendeler når en begrenset skattepliktig flytter eiendelen til *enten* fast driftssted *eller* hovedkontor i utlandet. Etter EØS-avtalen er det uten betydning om uttaket skjer til en primær eller sekundær etablering, jf. EØS-avtalen art. 31 (1) (1) og art. 34 (1). Det har heller ikke i dette uttakstilfellet betydning for om etableringsretten utøves hvorvidt uttaket skjer i forbindelse med nyetablering eller ikke. Eiendelen kan utgjøre en fordel i virksomheten i dette tilfellet, noe som tilsier at etableringsretten utøves.

I uttakstilfellet der eiendelen mister tilknytning til begrenset skattepliktig skattesubjekt, kan det på tilsvarende vis tas utgangspunkt i at etableringsretten omfatter retten til å utøve eksisterende virksomhet, og at det grenseoverskridende element består i at tilknytningen til beskatningsområdet opphører. Etableringsretten utøves her, fordi eiendelen kan utgjøre en fordel i virksomheten.

Etter dette omfatter etableringsretten alle formene for uttak for begrenset skattepliktige og alminnelige skattepliktige som jeg skisserer i pkt. 2.1.1. Ved uttak av immaterielle eiendeler i NOKUS-tilfellene, vil nok etableringsretten imidlertid ikke omfatte uttak som følge av endring i norsk eierandel eller kapital, jf. § 10-62, jf. § 10-61- jf. § 9-14

<sup>63</sup> Se nærmere behandling nedenfor i samme punkt.

<sup>64</sup> Sejersted (2011) s. 395-397

(2) (c). Årsaken er at NOKUS-selskaper som regel befinner seg utenfor EØS-området.<sup>65</sup> Kravet om at det foreligger et grenseoverskridende element innenfor EØS-området er ikke oppfylt. EØS-avtalens regler om etableringsrett er derfor ikke aktuelle. Etableringsretten vil allikevel utøves i tilfellene der uttak av immaterielle eiendeler skjer ved at eier i NOKUS ikke lenger anses som ”norsk skatteyder”, fordi han har flyttet til en annen EØS-stat, jf. sktl. § 10-62 (1), jf. § 10-61, jf. § 9-14 (2) (c).

I den videre fremstillingen vil jeg forutsette at etableringsretten utøves ved uttak av immaterielle eiendeler, og at rettssubjektet som gjør uttaket derfor kan påberope seg etableringsretten. Implikasjonen av at etableringsretten kommer til anvendelse ved uttak av immaterielle eiendeler, er at rettssubjektet som kan påberope seg etableringsretten fritt kan etablere og drive økonomisk virksomhet innenfor EØS-området. For å verne denne retten kommer restriksjonsforbudet og diskrimineringsforbudet til anvendelse på den grenseoverskridende situasjonen. I de neste punktene vil jeg beskrive disse forbudene, samt behandle forholdet mellom dem.

### 3.5 Kort om diskriminerings- og restriksjonsforbudet og deres forankring

For at etableringsretten skal ha noen realitet, og for at formålet med den skal sikres, er det nødvendig med forbudsbestemmelser som fastslår at staten ikke kan innføre restriksjoner eller diskriminere ved utøvelsen av etableringsretten. Diskriminering har vært definert som forskjellsbehandling av like situasjoner, og likebehandling av ulike situasjoner.<sup>66</sup> Restriksjoner har vært forstått å innebære det å hindre, avholde eller avskrekke et rettighetssubjekt fra å benytte seg av bevegelsesfriheten.<sup>67</sup>

Diskrimineringsforbudet i etableringsretten har bakgrunn i *lex-generalis* bestemmelsen i EØS-avtalen art. 4 om det EØS-rettslige likhetsprinsipp.<sup>68</sup> Diskrimineringsforbudet forankres imidlertid i spesialbestemmelsen i art. 31 (1) (2), hvor det fastslås at etableringsretten skal gjelde ”på de vilkår som lovgivningen i etableringsstaten fastsetter for egne borgere”.

Forbudet mot restriksjoner på etableringsretten fremgår også av ordlyden i art. 31 (1) (2). Som det vil fremgå av neste punkt, har ikke restriksjonsforbudet bestandig hatt en like sentral plass i EØS-retten.

### 3.6 Forholdet mellom restriksjonsforbudt og diskrimineringsforbudene: Hvilket forbud er aktuelt i vurderingen av om uttak av immaterielle eiendeler strider mot etableringsretten?

Jeg vil nå behandle forholdet mellom de to forbudene nærmere, ettersom forholdet mellom forbudene kan bli av betydning i trinn 1 i konformitetsvurderingen. Trinnet går som nevnt ut på å konstantere en restriksjon eller forskjellsbehandling.

---

<sup>65</sup> Se den relativt vide hjemmelen i sktl. § 10-64 (b) til å unngå NOKUS-beskatning i EØS-området.

<sup>66</sup> Bullen *EU, EØS og skatt: de fire friheter og direkte beskatning* (2005) s. 308

<sup>67</sup> Bullen (2005) s. 168-169

<sup>68</sup> Dajani (2003) s. 49

Når det gjelder forholdet mellom restriksjonsforbudet og diskrimineringsforbudet viser eldre rettspraksis fra EU-domstolen at kun nasjonalitetsbestemt forskjellsbehandling var forbudt. I nyere praksis fra EU-domstolen tas det imidlertid utgangspunkt i at ”restriksjoner” eller hindringer for den grunnleggende frihet er forbudt uavhengig av om det foreligger nasjonalitetsbestemt forskjellsbehandling eller ikke.<sup>69</sup> Utgangspunktet er altså at restriksjoner i de fire friheter i seg selv er forbudt.

På området for direkte beskatning ser situasjonen ut til å være annerledes. Det er en oppfatning at skatter i seg selv kan anses som en restriksjon.<sup>70</sup> Spørsmålet er om man dermed skal si at skatter er en restriksjon som må forbys uavhengig av om de diskriminerer eller ikke. Selvfølgelig kan man ikke forby all skattelegging. Man må derfor kreve at restriksjonen i form av skatter i tillegg forskjellsbehandler for at den skal være forbudt. På området for direkte beskatning er det dermed en så nær sammenheng mellom restriksjonsforbudet og diskrimineringsforbudet, at EU-domstolen nå kun tar stilling til om skatten forskjellsbehandler.

Teoretisk sett kan man si at det kun er diskrimineringsforbudet som anvendes, fordi man vurderer hvorvidt skatten forskjellsbehandler. Allikevel er det alternativt en mulighet å si at man anvender restriksjonsforbudet med et innslag av diskrimineringsforbudet. I konformitetsvurderingen nedenfor vil jeg ikke gjøre noe forsøk på å skille mellom restriksjonsforbudet og diskrimineringsforbudet. I stedet tar jeg utgangspunkt i at det eksisterer en slik nær sammenheng mellom dem som jeg har nevnt. Begrepsbruken vil bli preget av denne tilnærmingen, da jeg i noen sammenhenger vil nevne restriksjoner, og i andre tilfeller diskriminering. Det er allikevel ikke mening der jeg for eksempel kun diskuterer diskriminering, å gi inntrykket av at det ikke er tale om restriksjoner. Sammenhengen mellom forbudene medfører videre at problemstillingen i det første trinnet av konformitetsvurderingen blir nokså vid for å favne om begge forbudene.

#### **4 Skattelovens § 9-14 EØS-rettslige konformitet**

I denne delen går jeg gjennom trinnene skissert ovenfor i pkt. 1.2 for å vurdere om skatteloven § 9-14 er i strid med EØS-avtalen.

##### **4.1 Innebærer skatteloven § 9-14 en forskjellsbehandling eller restriksjon i forhold til etableringsretten?**

Det første trinnet i konformitetsvurderingen er å konstatere at bestemmelsen eventuelt innebærer en forskjellsbehandling eller restriksjon.<sup>71</sup> Som vi vil se nedenfor blir det sentrale her blir om det forskjellsbehandles mellom interne og grenseoverskridende situasjoner.

##### **4.1.1 Uttaket må sammenlignes med transaksjoner der tilknytning til norsk beskatningsområde består.**

---

<sup>69</sup> Sejersted (2011) s. 404

<sup>70</sup> Dajani (2003) s. 56 og Zimmer (2009) (b) s. 96-97

<sup>71</sup> Alle de tre trinnene behandles ovenfor i pkt. 1.2

For å konstatere at en skatteregel medfører en restriksjon eller diskriminering i en grenseoverskridende situasjon, tar EU-domstolen vanligvis utgangspunkt i en sammenlignbar og hypotetisk situasjon uten det grenseoverskridende elementet. Skatteyteren som ilegges skatt må da i utgangspunktet sammenlignes med en skatteyter med samme bosteds-/hjemstedsstatus.<sup>72</sup>

Spørsmålet som oppstår er hva som utgjør det grenseoverskridende elementet i uttakstilfellene. Som antydnet ovenfor kan uttak oppstå uten fysisk flytting av eiendelen, eller noen som helst fysisk kryssing av grenser. Etter min oppfatning virker det da naturlig å ta utgangspunkt i at det grenseoverskridende elementet i forbindelse med uttak av immaterielle eiendeler, består i at eiendelen mister tilknytning til norsk beskatningsområde. Uttakstilfellene skissert ovenfor må derfor sammenlignes med tilsvarende transaksjoner der tilknytning til norsk beskatningsområde består.

Tilfellene der uttak skjer for alminnelige skattepliktige ved at skattesubjektet eller eiendelen mister tilknytning til norsk beskatningsområde som følge av utflytting, må derfor sammenlignes med tilfeller der skattesubjektet eller eiendeler beholder tilknytning til norsk beskatningsområde ved tilsvarende innenlands flytting. Når det grenseoverskridende elementet består i endring av skatteavtalen, blir foreligger en sammenlignbar situasjon der en annen alminnelig skattepliktig skatteyter har driftsstedet i en stat der skatteavtalen forblir kredittskatteavtale, eller der skatteyteren har driftsstedet innenfor norsk beskatningsområde.<sup>73</sup>

Uttakstilfellene som oppstår ved at begrenset skattepliktig skatteyter flytter eiendelen eller det faste driftsstedet ut av norsk beskatningsområde, kan sammenlignes med tilfellet der eiendelen eller driftsstedet flyttes innenfor norsk beskatningsområde. Tilfellet der uttak skjer ved at NOKUS-eiere ikke lenger er norsk skatteyter etter flytting til annen EØS-stat, kan sammenlignes med tilfellet der skattesubjektet flytter innenlands, slik at han forblir norsk skatteyter.

Når man sammenligner situasjonene med hverandre er det tydelig at i alle de interne situasjonene beskattes gevinsten av immaterielle eiendeler ved tidspunktet for faktisk innvinning og realisasjon, jf. sktl. § 5-30, jf. § 6-2, jf. § 5-1 (1). Samtidig ser man at i de grenseoverskridende situasjonene skattelegger § 9-14 ikke ved faktisk realisasjon, men øyeblikkelig idet uttaket tilknytning til norsk beskatningsområde opphører. Situasjonene behandles altså helt klart ulikt skattemessig. I de neste punktene vil jeg med dette utgangspunktet vurdere om det kan foreligge forskjellsbehandling som følge av tidligere og/eller høyere beskatning i de grenseoverskridende situasjonene. Jeg tar opp temaene i denne rekkefølge, fordi det i uttakssituasjonene må foreligge tidligere beskatning for at høyere beskatning kan forekomme.

#### 4.1.2 Forskjellsbehandling som følge av *tidligere* beskatning ved uttak av immaterielle eiendeler

---

<sup>72</sup> I noen tilfeller sammenligner EU-domstolen skatteytere med forskjellig bosteds-/hjemstedsstatus, se nærmere Naas (2011) s. 131. Noen slik sammenligning er imidlertid ikke aktuell i denne avhandlingen.

<sup>73</sup> I dette tilfelle vises til at etableringsretten ikke bare omfatter oppstarten, men også utøvelsen av en virksomhet, jf. ovenfor.

Et poeng er at i de sammenlignbare interne situasjonene blir gevinsten på de immaterielle eiendelene først skattlagt ved faktisk realisasjon, mens i de grenseoverskridende situasjonene oppstår ubetinget uttaksskatt samtidig med at tilknytning til norsk beskatningsområde opphører. Skatteyterne i de grenseoverskridende situasjonene ender dermed opp med en tidligere beskatning enn skatteyterne i de interne situasjonene, fordi det er opprettet et fiktivt realisasjonstidspunkt dagen før uttaket. En annen sak er at gevinsten på gjenstandene som forblir innenfor norsk beskatningsområde muligens aldri realiseres, og derfor heller aldri skattelegges. Spørsmålet jeg nå vil ta stilling til er om det er i strid med etableringsretten at slike utgående transaksjoner ilegges tidligere beskatning enn transaksjoner innenfor norsk beskatningsområde.

Rettspraksis fra EU-domstolen har vist at tidligere beskatning av hjemmehørende i grensekryssende situasjoner kan utgjøre en restriksjon i strid med etableringsretten. Blant annet vises det til *Lasteyrie*,<sup>74</sup> som også har vært anført av EU-kommisjonen til støtte for at tidligere beskatning strider mot etableringsretten.<sup>75</sup> I *Lasteyrie* hadde mannen Hughes Lasteyrie flyttet fra Frankrike til Belgia. Ved utflyttingen ila Franske myndigheter ham skatt for urealiserte aksjegevinster.

EU-domstolen utalte at skatten som ble ilagt medførte at en skattepliktig som benytter seg av etableringsretten behandles ufordelaktig sammenlignet med den som beholder sin bopel i Frankrike. Årsaken var at skatteleggingen var annerledes for den som blir boende, idet hans aksjegevinst først beskattes når eller hvis realisasjon finner sted. Resultatet av slik forskjellsbehandling ble at skattepliktige avstår fra å flytte ut.<sup>76</sup> De franske reglene om uttaksbeskatning ble derfor ansett for å stride mot etableringsretten.<sup>77</sup> Forskjellsbehandlingen i form av tidligere beskatning ble ansett som en restriksjon i strid med etableringsretten. *Lasteyrie*-saken har blitt fulgt opp i *N*-saken,<sup>78</sup> som behandles nedenfor.

Tidligere beskatning av gevinst på immaterielle eiendeler i uttakssituasjoner enn i situasjoner som ikke medfører uttak, vil på tilsvarende vis som tidligere beskatning av aksjegevinster, være i strid med etableringsretten. Den franske reglen for beskatning av aksjegevinstene skiller seg imidlertid fra den norske regelen om uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler ved at fransk rett på visse vilkår gav utsettelse med skatteinnbetaling. Denne forskjellen viser etter mitt syn at ubetinget beskatning etter skatteloven § 9-14 utgjør et enda klarere inngrep i etableringsretten enn den franske bestemmelsen som var i strid med etableringsretten. Det er derfor like stor eller større grunn til å anse uttaksbeskatning etter skatteloven § 9-14 som en restriksjon.

På tidspunktet for arbeidet med innføringen av skatteloven § 9-14 var det tvilsomt hvorvidt prinsippet i *Lasteyrie* og *N* kunne overføres til juridiske personer. Mens EU-kommisjonen uttalte at prinsippet måtte få tilsvarende anvendelse for juridiske

---

<sup>74</sup> Sak C-9/02 *Lasteyrie*

<sup>75</sup> KOM (2006) 825 pkt. 3.1

<sup>76</sup> Premiss 46

<sup>77</sup> Se domstolens konklusjon

<sup>78</sup> Sak C-470/04 *N* behandles nærmere nedenfor.

personer<sup>79</sup>, mente Finansdepartementet at det ”ikke [er] gitt at de nevnte dommene om utflyttingsskatt for personer kan gis tilsvarende anvendelse ved uttaksbeskatning av selskaper”.<sup>80</sup> Til støtte for dette synspunktet henviste Finansdepartementet til en høringsuttalelse fra Den Europeiske økonomiske og sosiale komité, til uttaksskatteregler i enkelte andre EU-land, samt til ulike hensyn som talte mot at prinsippet kunne gjelde for juridiske personer.

I ettertid ser det nå ut til at spørsmålet rundt hvorvidt prinsippet gjelder for juridiske personer er avklart. I 2010 kom dommen *National Grid Indus*.<sup>81</sup> Saken gjaldt utflyttingsskatt på valutagevinst av en fordring ilagt selskapet National Grid Indus, ved flytting av hovedsetet fra Nederland til Storbritannia. EU-domstolen viste til at utflyttende selskaper ble dårligere stilt enn selskaper som ble i Nederland. Utflyttingsskatt uten mulig het for utsettelse utgjorde en forskjellsbehandling som var egnet til å avholde et nederlandsk selskap til å flytte, på samme måte som fysiske personer ble avholdt fra å flytte i *Lasteyrie* og *N*.<sup>82</sup>

Etter min oppfatning er det etter avgjørelsen *National Grid Indus* klart at det gjelder et tilsvarende prinsipp for juridiske personer som ble lagt til grunn i *Lasteyrie* og *N*. Jeg legger dette til grunn i den følgende fremstilling.

#### 4.1.3 Forskjellsbehandling som følge av høyere beskatning ved uttak av immaterielle eiendeler

Ved ubetinget uttaksbeskatning er det en viss fare for at den totale skattebelastningen blir høyere enn ved tilsvarende interne transaksjoner. Høyere beskatning kan være resultatet av juridisk dobbeltbeskatning som oppstår ved at Norge først skattelegger gevinsten på eiendelen ved uttaket, og tilflyttingsstaten deretter beskatter samme gevinst når eiendelen faktisk realiseres. I slike tilfeller blir skatten høyere i de grenseoverskridende situasjonene enn i de interne.

Høyere beskatning kan også være resultatet av verdireduksjon på eiendelen som inntreffer etter uttaket. De interne situasjonene tar hensyn til denne verdireduksjonen når skatten beregnes ved faktisk realisasjon, mens i uttakssituasjonen beregnes skatten etter den verdien som gjelder på uttakstidspunktet, uavhengig av hvilken verdi eiendelen senere blir realisert til. Av denne grunnen kan beskatningen bli høyere ved uttaket enn i tilsvarende interne situasjoner.

I noen tilfeller kan det tenkes at det både inntreffer dobbeltbeskatning, og etterfølgende verdireduksjon. I slike kombinerte tilfeller blir forskjellen mellom de interne og de grenseoverskridende situasjonene enda tydeligere.

Som antydnet er det kun en mulighet for at høyere beskatning vil forekomme. Ved uttaket er det ikke mulig å forutse hvorvidt tilflyttingsstaten tillater at verdien på den uttatte eiendelen oppskrives. Dessuten kan verdien på eiendelen enten synke etter

---

<sup>79</sup> KOM(2006)/825 pkt. 3.1

<sup>80</sup> Ot.prp.nr.1(2008-2009) s. 70 pkt.8.5.13.1 og pkt.8.3.2

<sup>81</sup> C-371/10 *National Grid Indus*

<sup>82</sup> Premiss 37



uttaket, hvorpå skatteyder får høyere skatt, eller den kan synke slik at han får lavere skatt. Av *AMID* følger det imidlertid at potensielle ulemper rammes av forbudsbestemmelsene.<sup>83</sup> Det er derfor ikke av betydning i hvilken grad det er sikkert at høyere beskatning vil inntre.

Prinsippet i *Lasteyrie* og *N* fastslår at ikke bare tidligere beskatning, men også høyere beskatning i grenseoverskridende situasjoner enn i interne situasjoner er forbudt. Selv om de to skattene ilegges av forskjellige stater i dobbeltbeskatningssituasjonene, er faren for dobbeltbeskatning etter mitt syn like mye en restriksjon som de restriksjonene dommene *Lasteyrie* og *N* gjaldt.

Saken *N* tar for seg særlig restriksjoner som får ut på at uttatte eiendeler faller i verdi etter uttaket. Slik som *Lasteyrie*, gjelder også *N* beskatning av aksjegevinst ved utflytting. Den fysiske personen *N* flyttet fra Nederland til Storbritannia. Nederland beskattet *N* for aksjeverdien som gjaldt på utflyttingstidspunktet, selv om verdien var redusert i etterkant. EU-domstolen viste til at skatten ville blitt lavere eller ikke-eksisterende i de interne situasjonene, fordi skatten fastsettes etter at kurstapet er inntrådt.<sup>84</sup> Etableringsrett ble ansett for å være til hinder for en beskatningsordning som stiller vilkår om sikkerhet som forutsetning for skatteutsettelse, og som ikke tar hensyn til de kurstap som oppstår etter flyttingen.<sup>85</sup>

Uttalelsene i *N* viser at høyere beskatning i grenseoverskridende situasjoner enn ved interne transaksjoner er i strid med etableringsretten. Faktum i *N* skiller seg fra uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler på tilsvarende punkter som *Lasteyrie*. Faktum i *Lasteyrie* og *N* har skiller seg fra uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler på samme punkter. Jeg anser derfor *N* for å ha overføringsverdi til slik uttaksbeskatning, med henvisning til samme begrunnelse gitt ovenfor for *Lasteyrie*.

Når det gjelder uttaksskatt for selskaper er det uttalt i *National Grid Indus* at opprinnelsesstaten ikke er pliktig å ta hensyn til verdiendringen fra utflyttingen til faktisk realisasjon.<sup>86</sup> Som antydnet ovenfor er imidlertid forutsetningen i dommen at det gis rett på utsettelse med skatteinnbetalingen. Denne uttalelsen kan derfor ikke overføres til uttak av immaterielle eiendeler, fordi skatteloven § 9-14 ikke gir utsettelse ved slike uttak.

Videre må det fremheves at i *National Grid Indus* ble det vektlagt at det ikke forelå noen dobbeltbeskatningsfare.<sup>87</sup> I henhold til skatteavtalen mellom Nederland og Storbritannia, var beskatningskompetansen tillagt staten som var hjemstat på tidspunktet for faktisk realisasjon. Det kan ikke uten videre tilsvarende legges til grunn at det alltid vil foreligge slike skatteavtalebestemmelser som hindrer dobbeltbeskatning ved uttak av immaterielle eiendeler fra Norge.

---

<sup>83</sup> Sak C-141/99 *AMID*

<sup>84</sup> Premiss 37

<sup>85</sup> Konklusjonen premiss 2

<sup>86</sup> Premiss 56

<sup>87</sup> Premiss 59 jf. premiss 58

Etter dette legger jeg til grunn at uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler etter skatteloven § 9-14 medfører en restriksjon forårsaket av diskriminering i form av høyere og tidligere beskatning i interne situasjoner enn grenseoverskridende.

#### 4.2 Foreligger det relevante hensyn som kan rettferdiggjøre den restriksjonen og diskrimineringen tidligere og høyere beskatning etter sktl. § 9-14 innebærer i forhold til etableringsretten?

I det andre trinnet i konformitetsvurderingen tas det nå stilling til om restriksjonen eller diskrimineringen kan rettferdiggjøres ut fra almenne hensyn. Her vil jeg ta stilling til forarbeidenes begrunnelse for sktl. § 9-14, samt andre hensyn som kan være relevante. Hvorvidt disse hensynene kan begrunne inngrepet i etableringsretten beror på en avveining av hensynene opp mot de interessene etableringsretten verner, se omtalen av interessene i pkt. 3.1.

Ofte vil en stat anføre at flere hensyn kan rettferdiggjøre en diskriminering eller restriksjon. Dersom et hensyn er tilstrekkelig tungtveiende er det allikevel ikke nødvendig at andre hensyn som kan rettferdiggjøre restriksjonen foreligger. At forbudsbestemmelsene skal være gjenstand for en streng fortolkning<sup>88</sup> medfører også at hensyn som i seg selv ikke er tilstrekkelige tungtveiende til å rettferdiggjøre inngrepet, vanskelig kan anføres samlet som tilstrekkelige. Vurderingen blir da om det enkelte hensyn i seg selv er tilstrekkelig tungtveiende til at det kan rettferdiggjøre inngrepet i etableringsretten.

##### 4.2.1 Forarbeidenes begrunnelse om å unngå skatteomgåelser

Etter forarbeidene er Finansdepartementets begrunnelse for å innføre uttaksskatteplikten også å unngå skatteunndragelse.<sup>89</sup> Muligheten for skatteunndragelse har sammenheng med at hjemmel for uttaksbeskatning mangler. Når realisasjon av gevinst på en eiendel utløser skatteplikt samtidig som uttak fra norsk beskatningsområde ikke anses som skattepliktig realisasjon, vil det gi incentiver til skatteunndragelse. Skatteunndragelser skjer for eksempel når norsk realisasjonsskatt unngås ved at eiendelen flyttes til et land med lavere skattesats før eiendelen realiseres. Skatteloven § 9-14 har en preventiv effekt på slike transaksjoner, og sørger for at norsk skatt ilignes dersom de allikevel blir gjennomført.

Det er klart at skatteunndragelse er kan utgjøre reelt problem for medlemsstatene, og det er forståelig at de ønsker å sikre seg mot dette. Denne oppfatningen finner støtte i *Cadbury Schweppes* der EU-domstolen uttalte at ”En national foranstaltning, der begrænser etableringsfriheden, kan [...] være begrundet, når den specifikt sigter på rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå den pågældende medlemsstats lovgivning.”<sup>90</sup> Tilsvarende er også uttalt i *Lasteyrie*.<sup>91</sup>

---

<sup>88</sup> Bullen (2005) s. 440-442

<sup>89</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 50 pkt. 8.5.1.3

<sup>90</sup> Sak C-196/04 *Cadbury Schweppes* premiss 51, se også premiss 55

<sup>91</sup> Sak C-9/02 *Lasteyrie* premiss 50

På den annen side er samhandel og fri virksomhetsutøvelse innenfor EØS-området interesser som også må vernes på lik linje med statens interesser i å sikre seg mot skatteunndragelser. Det bør derfor være en grense for når medlemsstaten kan påberope seg argumentet til begrunnelse for et inngrep i etableringsretten. EU-domstolen har oppstilt visse vilkår for at skatteunngåelsesregler skal være tillat.<sup>92</sup> Man balanserer således de nevnte interesser ved å stille opp vilkårene.

Et vilkår er at den interne skattebestemmelse må ha til formål å hindre misbruk av skattereglene. Skatteloven § 9-14 ser ut til å gå klar av dette vilkåret, fordi hensynet til å omgå skatteunngåelse uttrykkelig nevnes i forarbeidene som en begrunnelse for å innføre bestemmelsen.

Et annet vilkår er at skatteyteren må benytte seg av en internasjonal struktur som gir skattefordeler som han ikke kunne ha oppnådd etter hjemstatens internrett. Forskjellene mellom skattesatsene i Norge og tilflyttingsstaten er en internasjonal struktur som skatteyteren benytter seg av for å oppnå en skattefordelen i form av lavere realisasjonsbeskatning. Skattefordelen kunne ikke vært oppnådd etter norsk internrett. Skatteloven § 9-14 går altså klar av også dette vilkåret.

Videre er det et vilkår at den interne skattebestemmelse *kun* rammer slik misbruk som den har til formål å unngå. I *Cartesio* nevnte generaladvokaten flere kommersielle grunner til at et selskap flyttet fra en medlemsstat til en annen.<sup>93</sup> Utøvelse av etableringsfriheten kunne dermed ikke likestilles med rent kunstige arrangementer.<sup>94</sup>

Det kan på tilsvarende vis tenkes flere kommersielle grunner til at et skattesubjekt tar ut immaterielle eiendeler fra norsk beskatningsområde. Det sentrale i denne sammenheng er at skatteloven § 9-14 rammer alle tilfellene der man utøver etableringsretten ved uttak av immaterielle eiendeler, og ikke kun de skattemotiverte uttakstilfellene. I både *ICI* og *Lasteyrie* vektla EU-domstolen at lovgivningen ikke *spesielt* hadde til formål å utelukke rent kunstige arrangementer som ble gjort for å unngå skatt, men i stedet generelt tok sikte på enhver situasjon hvor en skatteyter flyttet skattemessig hjemsted.<sup>95</sup> I *Lasteyrie* avviser EU-domstolen dessuten uttrykkelig at man uten videre kan presumere at en utflytting er skattemotivert.<sup>96</sup>

Skatteloven § 9-14 går ikke klar av det tredje vilkåret. Dette viser at skatteloven § 9-14 rammer for vidt til at statens interesse i å sikre seg mot skatteunndragelser kan sette til side etableringsrettens interesse til samhandel og fri virksomhetsutøvelse innenfor EØS-området.

#### 4.2.2 Kontrollhensyn

Kontrollhensyn kan tenkes anført som argument for at uttaksbeskatningen skal gjøres ubetinget. Ved ubetinget beskatning oppstår ikke noe behov for kontroll med skattekrav,

---

<sup>92</sup> Lang *Introduction to European tax law on direct taxation* (2010) s. 57 og Naas (2011) s. 131

<sup>93</sup> Sak C-210/0 *Cartesio* forslag til avgjørelse fra generaladvokaten, premiss 20

<sup>94</sup> Dommens konklusjon

<sup>95</sup> Sak C-264/96 *ICI* premiss 26 og Sak C-9/02 *Lasteyrie* premiss 50

<sup>96</sup> Premiss 51

eller innhenting av opplysninger fra andre stater, slik som betinget beskatning krever. Staten fritas derfor for den administrative byrden som betinget beskatning medfører. Spørsmålet blir da om etableringsrettens vern av samhandel og fri virksomhetsutøvelse innen EØS-området må vike for hensynet til effektiv skattekontroll for staten.

EU-domstolens har fastslått at kontrollhensyn er relevant begrunnelse for visse inngrep i bevegelsesfriheten.<sup>97</sup> Av *Futura* fremgår det imidlertid at hensynet kun kan begrunne foranstaltninger som gjør at myndighetene ”med klarhet og præcision” kan kontrollere de forhold som er nødvendige å kontrollere.<sup>98</sup> Kontrollhensyn kan med andre ord på disse vilkår begrunne for eksempel rapporteringsregler.

Når det gjelder hvorvidt kontrollhensyn kan rettferdiggjøre forskjellsbehandling i den materielle beskatningen, er det uttalt i *Vestergaard*<sup>99</sup> at kontrollhensyn kan begrunne foranstaltninger som gjør det mulig å *føre kontroll* med relevante beløp. Kontrollhensyn kan derimot ikke rettferdiggjøre at det innføres forskjellige *betingelser* for å innrømme fradragsrett i en intern og i en grenseoverskridende situasjon.

Uttalelsen i *Vestergaard* tas i teorien til inntekt for at kontrollhensyn ikke kan rettferdiggjøre forskjellsbehandling i den materielle beskatningen<sup>100</sup>, og jeg støtter en slik forståelse av dommen. Reglene om ubetinget uttaksbeskatning innfører nettopp en forskjell i den materielle beskatning, fordi de grenseoverskridende transaksjoner utløser beskatning, mens de interne situasjonene ikke uløser beskatning.

Allikevel mener EU-kommisjonen at ”i situationer, hvor en mangel på administrativt samarbejde hindrer medlemsstatene i at sikre deres skattefordringer, bør de være berettiget til at træffe passende foranstaltninger på emigrations- eller overførselstidspunktet.”<sup>101</sup> I den sammenheng vises det særlig til at EØS-landene ikke er forpliktet til å gjennomføre direktiver om informasjonsutveksling som gjelder mellom EU-statene. Hensynet til effektiv skattekontroll for staten er altså ikke viktig i forhold til å verne samhandel og fri virksomhetsutøvelse innenfor EØS-området, så lenge staten har en faktisk mulighet til å gjennomføre skattekontroll uten ubetinget beskatning.

I de tilfellene skatteloven § 9-14 gir anledning til betinget beskatning tas det hensyn til om det foreligger administrativt samarbeid med tilflyttingsstaten, idet rett på utsettelse med skatteinnbetalingen gis når det foreligger avtale om informasjonsutveksling med tilflyttingsstaten. Det er en sentral forskjell ved uttak av immaterielle eiendeler at skatteloven § 9-14 ikke i slike tilfeller tar hensyn til om slik avtale foreligger - beskatningen blir ubetinget uansett. Bestemmelsen om ubetinget uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler gjennomfører følgelig ubetinget beskatning også i tilfeller der hensynet til effektiv skattekontroll ikke gjør seg tilstrekkelig gjeldende sett i forhold til vern av samhandel og fri virksomhetsutøvelse innenfor EØS-området. Hensynet til

---

<sup>97</sup> Bullen (2005) s. 546

<sup>98</sup> Premiss 31

<sup>99</sup> Sak C-55/98 *Vestergaard*

<sup>100</sup> Bullen (2005) s. 549 se også Naas (2011) s. 133

<sup>101</sup> KOM(2006)/825 pkt. 4.2

effektiv skattekontroll kan derfor ikke begrunne det inngrepet i etableringsretten som ubetinget uttaksbeskatning medfører.

#### 4.2.3 Fradragsmuligheten for latente tap ved uttak

Fradragsmuligheten for latente tap ved uttak kan tenkes å tilsi at det ikke foreligger en restriksjon, eller den restriksjon man eventuelt legger til grunn at faktisk foreligger nøytraliseres.<sup>102</sup> Et spørsmål i denne sammenheng er om fradragsmuligheten er en skattemessig fordel. Når det ikke gis fradrag for tap som oppstår etter uttaket, kan skatteyter nemlig risikere at han ved uttaket får fradrag for et tap som senere blir enda større enn det fradragsførte. Allikevel må det tas i betraktning at situasjonen også kan være motsatt ved at skatteyter får fradrag for et større tap enn han senere ender opp med, eller han kan til sist ende opp med gevinst.

Når det gjelder hvorvidt en restriksjon i det hele tatt foreligger i tilfeller hvor man har en fradragsmulighet, er det fastslått i *AMID* at skatteordninger som *oftest var til fordel* for skatteyter utgjør en hindring i etableringsretten hvis de *potensielt kan være til ulempe*.<sup>103</sup> Motsatt vil uttaksregelen i skatteloven § 9-14 etter mitt syn oftere medføre en ulempe enn en fordel for skatteyteren. Dette fordi skatteplikt oppstår lettere enn fradragsrett da uttak i seg selv er tilstrekkelig for at skatteplikt inntre, mens fradragsrett i tillegg krever at skatteyter har inntekt å fradragsføre tapet i. Uttaksreglene i § 9-14 er derfor etter mitt syn mer inngripende enn det som kreves for at den skal utgjøre en restriksjon i henhold til prinsippet i *AMID*. En anførsel som kan tenkes i motsatt retning, er at skatteyter alltid kan innrette seg slik at uttaket gjøres på et tidspunkt det vil oppstå fradragsrett i stedet for et tap. EU-domstolen har imidlertid gitt uttrykk for at det i seg selv utgjør en restriksjon at en skatteyter er nødt til å innrette seg på en bestemt måte.<sup>104</sup>

Spørsmål om en skattefordel i et tilfelle kan nøytralisere en skatteulempe i et annet tilfelle, er behandlet i *Avoir Fiscal*. Her uttaler EU-domstolen at ”Selv om [de aktuelle fordelene] eksisterer, kan dette ikke begrunde en tilsidesættelse af den i artikkel 52 fastsatte forpligtelse til at yde de for landets egne statsborgere gældende vilkår [...]”<sup>105</sup> Den fordelene fradragsretten for latente tap ved uttak medfører, kan derfor ikke nøytralisere restriksjonen som uttaksskatteplikten etter skatteloven § 9-14 innebærer.

#### 4.2.4 Hensynet til sammenheng i de norske skattereglene

Et hensyn som kan tenkes anført til forsvar for skatteloven § 9-14, er at skatteplikten her har en sammenheng med fradragsreglene i § 6-1 og 6-10 (3). EU-domstolen har i enkelte saker godtatt at hensynet til sammenhengen i medlemsstatenes interne skatteregler kan rettfærdiggjøre forskjellsbehandling.<sup>106</sup> EU-domstolens praksis antyder at fem vilkår må være oppfylt for at hensynet kan godtas.<sup>107</sup>

---

<sup>102</sup> Bullen (2005) s. 439

<sup>103</sup> Sak C-141/99 *AMID* premiss 27 og 30

<sup>104</sup> Bullen (2005) s. 450-451

<sup>105</sup> Sak C-270/83 *Avoir Fiscal*

<sup>106</sup> Eksempelvis Sak C-204/90 *Bachmann mot Belgia* og Sak C-300/90 *Kommisjonen mot Belgia*

<sup>107</sup> Lang (2010) s. 66-67

Det første vilkåret er at formålet med bestemmelsen som pålegger skatteplikt må være å sikre sammenheng i skattesystemet. Begrunnelsen i forarbeidene om at uttaksskatteplikten skal sikre det norske skattefundament, kan kanskje gi uttrykk for et slik formål. Den bakenforliggende tanke med å sikre skattefundamentet kan nettopp være at det oppleves som urimelig at skatteyter ikke skattes ved uttaket, når han har hatt fordel av å motta fradrag mens eiendelen hadde tilknytning til norsk beskatningsområde.

Det andre vilkåret for å godta at hensynet kan rettferdiggjøre restriksjonen, er at det må foreligge en direkte korrelasjon mellom beløpet som fradragsføres i skattbar inntekt, og beløpet som beskattes. Dersom man tar utgangspunkt i at uttaksskatten ilegges fordi det tidligere er gitt fradrag i skatt, kan man si at en slik korrelasjon foreligger. Man kan allikevel spørre seg om det ikke er mer naturlig å ta utgangspunkt i at det er en korrelasjon mellom fradraget i skatt, og skatten som ble ilignet i forbindelse med at fradraget ble gitt. Dette synspunktet tar oss over i neste vilkår.

Det tredje vilkåret er at fradraget og beskatningen må relatere seg til samme skattegrunnlag. Når fradraget gis relaterer det seg til virksomhetsinntekten som samtidig beskattes, mens uttaksskatten relaterer seg til den latente gevinsten på den immaterielle eiendelen. De to skattegrunnlagene er altså forskjellige. Dette tilsier at det ikke foreligger en tilstrekkelig sammenheng i skattesystemet som gjør at hensynet kan rettferdiggjøre restriksjonen i etableringsretten. Sagt på en annen måte så har allerede staten sikret skatten for det korresponderende fradraget. Fradraget gis nemlig for ”kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”, og den skattepliktige inntekt blir inntekter som alt er beskattet.

Skulle man anse fradraget for å relatere seg til uttaksskatten som oppstår senere, så følger det uansett av *Baars*<sup>108</sup> og *Bosal Holding*<sup>109</sup> at det ikke foreligger noen sammenheng dersom fradraget gis uavhengig av om skatteplikten oppstår.<sup>110</sup> Fradraget som gis etter § 6-1 innrømmes nettopp uavhengig av om gevinsten på den immaterielle eiendelen senere beskattes.

Det fjerde vilkåret er at skattefradraget og skatten må gjelde samme skatteyter, mens det femte vilkåret er at den indre sammenhengen ikke må miste sin effekt gjennom eventuell skatteavtale.<sup>111</sup> Som antydnet er det imidlertid det tredje vilkåret som medfører at hensynet til sammenhengen i skattesystemet ikke kan rettferdiggjøre restriksjonen i etableringsretten. Dette viser at det ikke er en tilstrekkelig sammenheng mellom skatteregelen til at hensynet kan fortrenge etableringsrettens vern av samhandel og fri virksomhetsutøvelse innenfor EØS-området.

#### 4.2.5 Forarbeidenes begrunnelse om å motvirke uthuling av det norske skattefundament

---

<sup>108</sup> Sak C-251/98 *Baars*

<sup>109</sup> Sak C-168/01 *Bosal Holding*

<sup>110</sup> Bullen (2005) s. 516

<sup>111</sup> Naas (2011) s. 133

I forarbeidene begrunner Finansdepartementet uttaksbeskatningsregelen blant annet med hensynet til å motvirke uthuling av det norske skattefundamentet.<sup>112</sup> Uthuling av skattefundamentet vil si at myndighetenes beskatningsadgang svekkes ved at det mangler hjemmel i norsk skattelovgivning til å ilegge uttaksskatt.

Ved å unngå uthuling av skattefundamentet sikrer man at staten oppnår skatteinntekter. Spørsmålet man står ovenfor er om interessen til å skaffe staten skatteinntekter, skal medføre at man setter til side etableringsrettens vern av samhandelen og muligheten til fritt å drive virksomhet i EØS-området.

EØS-avtalen tar tilsynelatende kun hensyn til de interessene etableringsretten verner. EU-domstolen ser heller ikke ut til å vektlegge statens behov for å skaffe seg skatteinntekter eller opprettholde balansen mellom de rettigheter og plikter man har hatt mens tilknytning til beskatningsområdet eksisterte. I *ICI*<sup>113</sup> fastslo domstolen at "[...] det tab af skatteindtægter, der bliver tale om, [...] ikke kan anses for et tvingende hensyn af almen interesse, der kan påberåbes som begrundelse for en forskelsbehandling, der principielt strider mod traktatens artikel 52."<sup>114</sup> Tilsvarende er lagt til grunn i en rekke senere avgjørelser.<sup>115</sup> Også i den ovennevnte *Lasteyrie* uttaler EU-domstolen at det ikke alene er en begrunnelse for en restriksjon i etableringsretten at en medlemsstat går glipp av en inntekt på grunn av at en skattepliktig flytter.<sup>116</sup> At de samme betraktningene gjør seg gjeldende på EØS-rettens område følger av saken *Fokus*.<sup>117</sup>

En stund var det allikevel en oppfatning at saken *Safir*<sup>118</sup> uttrykte en viss sympati for hensynet til å motvirke uthuling av skattefundamentet, og at hensynet kan slå igjennom når forholdene er annerledes enn saksforholdet i dommen.<sup>119</sup> Allikevel har EU-domstolen i etterfølgende praksis antydnet at man fra uttalelsen i *Safir* ikke kan slutte seg til at hensynet kan begrunne inngrep i andre tilfeller.<sup>120</sup>

Det ser altså ut til at EU-domstolen holder fast ved at statens behov for å skaffe seg skatteinntekter ikke kan tilsidesette etableringsrettens vern av samhandel og fri virksomhetsutøvelse innenfor EØS-området. I neste trinn av konformitetsvurderingen må det imidlertid vurderes om dette stiller seg annerledes når skatteyter har mulighet til skatteutsettelse.

Statens behov for å skaffe seg skatteinntekter gjennom ubetinget uttaksbeskatning, kan etter min oppfatning i seg selv ikke fortrenge de interessene etableringsretten verner. Hvis man åpner for at et så inngripende tiltak som ubetinget beskatning skal kunne

---

<sup>112</sup> Ot. prp. nr. 1 (2008-2009) s. 49 pkt. 8.5.1 og 8.5.1.1

<sup>113</sup> Sak C-264/96 *ICI*

<sup>114</sup> Uttrykket "hensynet til å unngå tap av skatteinntekter" blir av EU-domstolen ansett som synonymt med hensynet til å motvirke uthuling av skattefundamentet. Se sak C-168/01 *Bosal Holding* premiss 42.

<sup>115</sup> Se blant annet Sak C-307/97 *Saint-Gobain* premiss 50, Sak C-35/98 *Verkooijen* premiss 59, Sak C-385/00 *De Groot* premiss 103, Sak C-410/98 *Metallgesellschaft mfl.*

<sup>116</sup> Sak C-9/02 *Lasteyrie* premiss 60

<sup>117</sup> Sak E-1/04 *Fokus Bank ASA mot Norge* premiss 33

<sup>118</sup> Sak C-118/96 *Safir* premiss 33

<sup>119</sup> Bullen (2005) s. 500

<sup>120</sup> Nærmere omtalt i Bullen (2005) s. 501

rettferdiggjøres med henvisning til statens behov for å skattelegge, vil man flytte grensen for hvilke inngrep man kan gjøre i etableringsretten betraktelig. Man risikerer at den frie etablering blir av mindre - eller fullstendig foruten - realitet, fordi man har undergravet formålet med bestemmelsen. Når man innfører restriksjons- og diskrimineringsforbudet er dette antagelig nettopp for å forhindre at statene innfører tiltak som er til fordel for staten selv, men som hindrer etableringsretten.

I forbindelse med endringen av skatteloven § 10-71 har Finansdepartementet på sin side forsvart reglene om uttaksbeskatning i § 9-14 under henvisning til at uttaksbeskatning av enkelteideler som regel er mindre alvorlig enn beskatning ved utflytting av hele selskaper.<sup>121</sup> Etter Finansdepartementets syn måtte det derfor kunne rettferdiggjøres at en stat iverksetter strengere tiltak for å sikre skattegrunlaget.

Etter min oppfatning kan ikke Finansdepartementets syn her føre frem. En ting er at sktl. § 9-14 som nevnt av Finansdepartementet, kun ”som regel” vil være et mindre alvorlig inngrep enn § 10-71. En annen ting er at selv når skatteloven § 9-14 utgjør et mindre alvorlig inngrep, så er dette ikke ensbetydende med at dette inngrepet ikke er alvorlig. Ytterligere noe som skal fremheves er at det ikke gjelder noe ”de minimis-unntak” fra forbudsbestemmelsene.<sup>122</sup> Altså er også små hindringer i etableringsretten forbudt. Etter mitt syn virker det som at Finansdepartementet forsvarer et mer eller mindre alvorlig inngrep i etableringsretten under henvisning til at man rammer interessen til samhandel og fri virksomhetsutøvelse hardere med en eventuelt enda mer inngripende bestemmelse. En slik fremgangsmåte tar ikke hensyn til etableringsrettens bakenforliggende interesser, og man vil gi medlemsstatene en for stor frihet til å rettferdiggjøre et inngrep i disse.

Selv om det er forståelig at medlemsstatene ønsker å skaffe seg skatteinntekter, og selv om de har et reelt behov for dette, kan man altså ikke uten videre tillate at de innfører et hvilket som helst tiltak. Spørsmålet som oppstår er om man ikke allikevel må tillate at staten skaffer seg skatteinntekten fordi gevinsten oppstod i tiden da eiendelen hadde tilknytning til norsk beskatningsområde. Dette er tema i neste punkt.

#### 4.2.6 Det skattemessige territorialitetsprinsippet

I forarbeidene nevner Finansdepartementet at det skattemessige territorialitetsprinsippet i henhold til praksis fra EU-domstolen kan begrunne forskjellsbehandling eller restriksjoner.<sup>123</sup> Det skattemessige territorialitetsprinsipp går ut på at medlemsstatene har rett til å beskatte inntekter som er opparbeidet i staten. Prinsippet skiller seg fra hensynet til å motvirke uthuling av skattefundamentet ved at den skal sikre fordeling av beskatningsretten mellom medlemsstatene, og ikke kun ivareta den enkelte medlemsstats interesse i å skaffe seg skatteinntekter.

Regelen om ubetinget uttaksskatt sikrer faktisk en fordeling av beskatningsretten i samsvar med territorialitetsprinsippet, fordi latente gevinster av immaterielle eiendeler beskattes i Norge for den tiden eiendelene hadde tilknytning til norsk

<sup>121</sup> Brev fra Finansdepartementet til ESA av 7. april 2009

<sup>122</sup> Se Sak C-270/83 *Avoir Fiscal* og Sak C-9/02 *Lasteyrie* premiss 43

<sup>123</sup> Ot.prp.nr.1(2008-2009) s. 44 pkt.8.3.1 og s. 49 pkt. 8.5.1.1



beskatningsområde. Spørsmålet er da om Norge skal være nødt til å si fra seg denne beskatningsretten, fordi man må verne samhandel og fri virksomhetsutøvelse innen EØS-området.

Etter min oppfatning vil det være lite rimelig og naturlig at en stat skulle være nødt til uten videre å gi avkall på beskatningsretten til fordel for en annen medlemsstat, kun fordi et skattesubjekt skal utøve etableringsretten. Situasjonen her er annerledes enn den i punktet ovenfor, fordi fokuset ikke er på at staten skal skaffe seg inntekter etter eget forogtdbefinnende og av økonomiske hensyn alene. Man sier i stedet at staten faktisk skal kunne påberope seg en rett på inntekter som tilkommer den eksklusivt i forhold til andre stater.

EU-domstolen har også lagt til grunn at territorialprinsippet kan rettferdiggjøre et inngrep i de fire friheter.<sup>124</sup> I *National Grid Indus* er det uttalt at opprinnelsesmedlemsstaten ikke er nødt til å gi avkall på beskatningsretten kun fordi et selskap flytter.<sup>125</sup>

En anførsel til fordel for Norge som opprinnelsesstat, er at det er Norge som utøver beskatningen i tråd med territorialprinsippet. Dersom dobbeltbeskatning oppstår som følge av at tilflytningsstaten i etterkant skattelegger samme gevinst, er det fordi tilflytningsstaten ikke har handlet i samsvar med dette prinsippet. Det kan anses for å være Norge uvedkommende. Likeledes kan kurstapet som oppstår i etterkant anses som Norge uvedkommende, fordi dette kurstapet er noe tilflytningsstaten som nå har beskatningsretten, i tråd med territorialprinsippet må gi fradrag for ved realisasjon.

I utgangspunktet rettferdiggjør territorialprinsippet høyere og tidligere beskatning i de grenseoverskridende situasjonene. I trinn 3 av konformitetsvurderingen tas det stilling til om territorialprinsippet allikevel ikke kan føre frem fordi Norge kan sikre sin beskatningsrett ved hjelp av utsatt beskatning. Først vil jeg vurdere om også andre hensyn kan rettferdiggjøre skatteloven § 9-14.

#### 4.3 Kan formålet med skatteloven § 9-14 nås ved bestemmelser eller virkemidler som er mindre inngripende på etableringsretten?

I det tredje trinnet i konformitetsvurderingen skal skatteloven § 9-14 samsvar med proporsjonalitetskravet vurderes. I det tredje trinnet skal det tas stilling til om hensynet som rettferdiggjør restriksjonen kunne vært oppnådd ved bestemmelser eller virkemidler som er mindre inngripende på den grunnleggende frihet.

Territorialitetsprinsippet var det eneste hensynet som førte frem i trinn 2 ovenfor, jeg tar imidlertid også subsidiært stilling til om hensynene til å motvirke uthuling av skattefundamentet og skatteunngåelse kan føre frem her i det tredje trinnet.

Proporsjonalitetskravet fordrer at uttaksbeskatningen er *egnet* til å oppnå formålet med skatteloven § 9-14. Det er klart nok at uttaksbeskatning sikrer skattefundamentet, og fordeling av beskatningsretten mellom medlemsstatene. Uttaksbeskatning motvirker

<sup>124</sup> Se blant annet Sak C-250/95 *Futura* premiss 22, Sak C-446/03 *Marks & Spencer* premiss 45 og Sak C-470/04 *N* premiss 46

<sup>125</sup> Sak C-371/10 *National Grid Indus* premiss 46

samtidig skatteunndragelse, fordi det har en preventiv virkning. Skatteyttere avholdes fra å gjøre uttak, og dersom uttak gjøres vil det uansett beskattes. Den videre vurdering legger til grunn at uttaksbeskatning er egnet til å oppnå formålene, og tar stilling til om formålet kunne vært nådd på en mindre inngripende måte.

#### 4.3.1 Utsatt beskatning for uttak av immaterielle eiendeler

Utsatt (betinget) beskatning er helt klart mindre inngripende på etableringsretten enn ubetinget beskatning. Det må derfor tas stilling til om formålet med skatteloven § 9-14 kunne vært oppnådd ved slik utsatt beskatning som er gjennomført for fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser.

Både forarbeidene til skatteloven § 9-14 og EU-kommisjonen legger til grunn at fellesskapsretten ikke er til hinder for regler om betinget uttaksbeskatning av urealiserte gevinster. Av begrunnelsen i *Lasteyrie* følger det dessuten at restriksjonen ikke var den betingede utflyttingsskatten i seg selv, det var imidlertid de strenge vilkårene som ble oppstilt for skatteutsettelsen som var i strid med etableringsretten.<sup>126</sup> Av *National Grid Indus* fremgår det videre at betinget utflyttingsskatt ikke er i strid med etableringsretten - heller ikke når skattebeløpet fastsettes endelig ved uttaket.<sup>127</sup>

Som det fremgår av forarbeidene, er ikke uttaksbeskatning i sin alminnelighet i strid med fellesskapsretten. Det er utformingen av uttaksskattereglene, og herunder muligheten til utsettelse med skatteinnbetalingen, som er sentral for om motstrid foreligger.

Det er allikevel klart at Finansdepartementet ikke anser betinget beskatning av immaterielle eiendeler som et alternativ. Årsaken er at immaterielle eiendeler aldri realiseres eller rett og slett forbrukes, og dermed vanskelig kan beskattes dersom skatteleggingen ikke skjer ved uttaket.<sup>128</sup> Etter min oppfatning virker dette synspunktet noe paradoksalt sett i forhold til argumentet for å innføre ubetinget uttaksskatt. Man innfører nemlig ubetinget uttaksskatt for å unngå at gevinst som oppstår ved realisasjon ikke skal gå tapt, men sier samtidig at gevinsten ikke ville blitt realisert, dermed underforstått at man aldri ville oppnådd gevinsten uansett. Synspunktet kan etter min oppfatning således tas til inntekt for at det uansett ikke er nødvendig at skatten kreves inn umiddelbart ved uttak.

Finansdepartementets begrunnelse for å innføre betinget beskatning for fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser er at andelen av gevinsten ved realisasjon som kan tilbakeføres til tiden da eiendelen var innenfor norsk beskatningsområde, vil synke med tiden.<sup>129</sup> Forarbeidene er blitt forstått å implisere at denne begrunnelsen ikke gjør seg gjeldende for immaterielle eiendeler. Denne antagelsen er imidlertid kritisert for ikke å ta hensyn til at immaterielle eiendeler utdateres raskt på grunn av teknologisk utvikling, og at de ofte trenger vedlikehold som ikke kan føres til fradrag etter uttaket.

<sup>126</sup> Sak C-9/02 *Lasteyrie* premiss 47

<sup>127</sup> Sak C-371/10 *National Grid Indus* premiss 73 og konklusjonen premiss 2 strekpunkt 1.

<sup>128</sup> Ot.prp.nr.1(2008-2009) s. 70 pkt. 8.5.13.1

<sup>129</sup> Ot.prp.nr.1(2008-2009) s. 62 pkt. 8.5.8.3

Etter dette legger jeg til grunn at formålet med skatteloven § 9-14 kunne vært oppnådd ved å innføre utsatt uttaksbeskatning. Konsekvensen av dette blir at de interessene som ovennevnte hensyn verner om i mindre grad gjør seg gjeldende. Etter min oppfatning er det da etableringsrettens vern av samhandel og fri virksomhetsutøvelse i EØS-området som får størst gjennomslagskraft.

Som behandlingen ovenfor av Lasteyrie viser, kan imidlertid regler om betinget beskatning i seg selv utgjøre et inngrep i etableringsretten. Det forutsettes at betinget beskatning ved uttak av immaterielle eiendeler kan utføres i overensstemmelse med etableringsretten. Formålet med skatteloven § 9-14 kunne dermed ha vært nådd ved hjelp av betinget beskatning.

#### 4.3.2 Anti-omgåelseslovgivning

Når forarbeidene begrunner skatteloven § 9-14 i hensynet til å unngå skatteunndragelse, så kan det tenkes at lovgiving som hindrer skatteomgåelse kan oppnå dette formålet. Som fremstillingen ovenfor antyder, må slik lovverk kun ta sikte på ”kunstige arrangementer”.

Om lovreglene skal være i samsvar med EØS-retten, må de derfor kun ta sikte på situasjoner som faktisk er skatteomgåelser. Uttak i andre tilfeller kan ikke omfattes av lovverket. Formålet med å motvirke uthuling av skattefundamentet vil således ikke ivaretas fullt ut av et slikt lovverk, da uttak som ikke utgjør et kunstig arrangement må være tillatt. Antageligvis vil det være både lettere og mer i samsvar med dette formålet, at skatteloven § 9-14 endres til å innføre betinget beskatning for uttak av immaterielle eiendeler. Formålet med skatteloven § 9-14 kan derfor ikke ivaretas ved hjelp av anti-omgåelseslovgiving.

#### 4.3.3 Innrømmelse av fradrag i tilflyttingsstaten

I teorien hevdes det at for det ikke synes å være noen middelvei mellom uttaksskatt for immaterielle eiendeler, og ingen beskatning i praksis.<sup>130</sup> Det oppstår en spenning mellom hensynet til opprinnelsesstatens legitime interesse til å skattelegge, og hensynet til det indre marked. Videre foreslås det en samordnet løsning på dette problemet, hvor fraflyttingsstaten ilegger uttaksskatt, og mottakerstaten gir skatteyster et tilsvarende fradrag. I et slikt tilfelle vil ikke skatteyster utsettes for høyere beskatning enn han ellers hadde risikert.

Et problem med den foreslåtte løsningen er at den ikke kan innføres unilateralt. Det er altså helt klart at Norge ikke kan bestemme at tilflyttingsstaten skal gi fradrag eller tillate oppskrivning for skatten som ble betalt ved uttak fra Norge. Ettersom den skatterettslige sekundærlovgiving ikke gjelder for Norge, er heller ikke løsningen at EU-gjennom et direktiv innfører en slik ordning.

---

<sup>130</sup> Zimmer (2009) (a) s. 146

En eventuell samordnet løsning må bygge på en avtale mellom Norge og de andre medlemsstatene. Alle skatteavtalene må derfor endres, noe som kan virke tungvindt og urealistisk. Og selv om fradrag i tilflyttingsstaten hindrer høyere beskatning i den grenseoverskridende situasjonen, unngår man ikke at skatteyder utsettes for tidligere beskatning sammenlignet med den interne situasjonen. Det vil altså fortsatt foreligge en restriksjon.

På dette grunnlag er innrømmelse av fradrag i tilflyttingsstaten etter min oppfatning ikke veien å gå for å kompensere for restriksjonsvirkningen av skatteloven § 9-14.

## **5 Konsekvensen av at skatteloven § 9-14 strider mot EØS-retten**

Det dualistiske prinsipp tilsier at selv om Norge er folkerettslig forpliktet til å etterleve EØS-retten, så er EØS-avtalen allikevel ikke gjeldende som intern norsk rett før den er gjennomført av nasjonal lovgiver.<sup>131</sup> Reglene om de fire friheter og etableringsfrihet er imidlertid inntatt i EØS-avtalens hoveddel, og er dermed gjennomført av nasjonal lovgiver, jf. EØS-loven § 1.

Etter presumpsjonsprinsippet tolkes norsk rett å være i samsvar med EØS-retten. I noen tilfeller er imidlertid motstriden så klar, at dette ikke er mulig. Etter EØS-loven § 2 har EØS-avtalen forrang over norsk lov. Høyesterett har også fastslått at EØS-lovens bestemmelser har forrang når de strider mot andre norske lovbestemmelser.<sup>132</sup> Dette tilsier at EØS-lovens bestemmelser har forrang over skatteloven § 9-14, når den ikke kan tolkes i samsvar med bestemmelsene i EØS-loven.

Konsekvensen av at skatteloven § 9-14 strider mot EØS-avtalen blir derfor at ligningsvedtaket som bygger på denne bestemmelsen er ugyldig. At et ligningsvedtak ilagt i medhold med EØS-stridig skattebestemmelse anses som ugyldig, er også lagt til grunn i Rt. 2006 s. 1265 *Edquist*.

Det finnes tre mulige rettsgrunnlag for at en skatteyder som er ilignet uttaksskatt i strid med EØS-retten skal kunne kreve pengene tilbake.<sup>133</sup> Det første grunnlaget er de norske ulovfestede reglene om *condictio indebiti*. Det andre grunnlaget tar utgangspunkt i den norske erstatningsrettens culperegulering. Det tredje grunnlaget er EØS-rettens regler om erstatning. Alle tre grunnlagene fordrer egne konkrete vurderinger, som ikke behandles nærmere i denne avhandling.

## **6 Avslutning**

Skatteloven § 9-14 innfører ubetinget beskatning ved uttak av immaterielle eiendeler, som utløses ved at eiendelen mister tilknytning til norsk beskatningsområde. Denne uttaksskatten ilegges blant annet for å sikre det norske skattefundament og fordeling av beskatningsretten, samt for å motvirke skatteunndragelse. Slik Skatteloven § 9-14 er utformet innebærer den imidlertid en restriksjon eller diskriminering ved at

---

<sup>131</sup> Naas (2011) s. 106

<sup>132</sup> Rt. 2006 s. 1265 *Edquist* og Rt. 2006 s. 1281 *Cancia*

<sup>133</sup> Naas (2011) s. 122

grenseoverskridende transaksjoner med immaterielle eiendeler behandles skattemessig mindre gunstig enn tilsvarende interne transaksjoner. Territorialitetsprinsippet er det eneste hensynet som kan rettferdiggjøre dette inngrepet som skatteloven § 9-14 innebærer i etableringsretten, men hensynet fører allikevel ikke frem fordi man kunne ha sikret fordeling av beskatningsretten ved å innføre betinget uttaksbeskatning av immaterielle eiendeler.

Mye tyder altså på at skatteloven § 9-14 er i strid med de fire EØS-rettslige friheter. Allikevel har ESA så langt ikke protestert på bestemmelsen til tross for at den ble omtalt flere ganger i en uttalelse som gjaldt tidligere skatteloven § 10-71.<sup>134</sup> Dette betyr kanskje at ESA anser bestemmelsen som akseptabel? Uansett er det ikke ESA, men EFTA-domstolens syn som er avgjørende. Hvis domstolen skulle komme til at bestemmelsen er i strid med EØS-retten, blir Norge nødt til å innrette seg etter dette.

---

<sup>134</sup> Reasoned opinion – Norwegian Rules on exit tax – Decision No 55-11-COL, 2. mars 2011

## **7 Litteratur**

Bullen (2005) Andreas Bullen. *EU, EØS og skatt: de fire friheter og direkte beskatning*. Oslo, 2005.

Dajani (2003) Omar G. Dajani. *EØS-avtalen og norsk skatterett*. Oslo, 2003.

Lang (2010) Michael Lang. *Introduction to European tax law on direct taxation*. Wien, 2010.

Naas (2011) Henning Naas, m. fl. *Norsk internasjonal skatterett*. Oslo, 2011.

Sejersted (2011) Fredrik Sejersted, m. fl. *EØS-rett*. Oslo, 2011.

Zimmer (2009) (a) Frederik Zimmer. *Exit Taxes in Norway*. I: *World Tax Journal* (2009).

Zimmer (2009) (b) Frederik Zimmer. *Internasjonal inntektsskatterett*. Oslo, 2009.

## **8 Lover**

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

Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. av 27. november 1992 (EØS-loven)

## **9 Lovforarbeider**

Ot. prp. nr. 16 (1991-1992)

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

St. prp. nr. 100 (1991-92)

## **10 Praksis fra EF/EU-domstolen og EFTA-domstolen**

Sak 197/84 *Steinhauser*

Sak C-270/83 *Avoir fiscal*

Sak C-221/89 *Factorame* premiss 20

Sak C-204/90 *Bachmann mot Belgia*

Sak C-300/90 *Kommisjonen mo* Sak C-19/92 *Kraus* premiss 18 og 21-22

Sak C-55/94 *Gebhard*

Sak C-250/95 *Futura*

Sak C-264/96 *ICI*

Sak C-118/96 *Safir* premiss 33

Sak C-307/97 *Saint-Gobain*

Sak C-35/98 *Verkooijen*

Sak C-55/98 *Vestergaard*

Sak C-251/98 *Baars*

Sak C-410/98 *Metallgesellschaft mfl.*

Sak C-141/99 *AMID*

Sak C-210/00 *Cartesio*

Sak C-385/00 *De Groot*

Sak C-168/01 *Bosal Holding*

Sak C-9/02 *Lasteyrie*

Sak C-446/03 *Marks & Spencer*

Sak C-196/04 *Cadbury Schweppes*

Sak C-470/04 *N*

Sak C-371/10 *National Grid Indus*

Sak E-1/04 *Fokus Bank ASA mot Norge*

## **11 Praksis fra Norges Høyesterett**

Rt. 2006 s. 1265 *Edquist*

Rt. 2006 s. 1281 *Cancia*

## **12 Øvrige kilder**

Brev fra Finansdepartementet til ESA av 7. april 2009

KOM(2006)/825 Meddelelse fra kommissionen til rådet, Europa-parlamentet og det Europeiske økonomiske og sosiale utvalg

Model Tax Convention on Income and on Capital Oppdatert 22. juli 2010(OECDs Mønsteravtale)

Reasoned opinion – Norwegian Rules on exit tax – Decision No 55-11-COL, 2. mars 2011