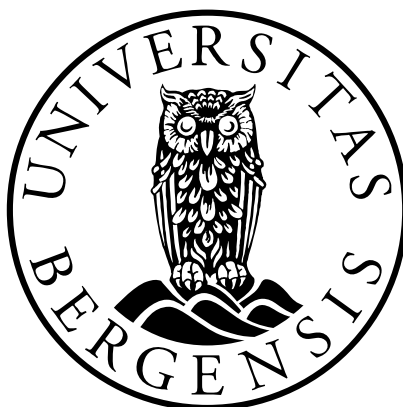


# Utflyttingsskatt og EØS-avtalen

*Strider regjeringens forslag til innstramminger i reglene om utflyttingsskatt mot fysiske personers rett til fri bevegelighet etter EØS-avtalen?*

Kandidatnummer: 103

Antall ord: 14 998



JUS399 Masteroppgave  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10. desember 2024

# Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse .....	1
1 Innledning.....	3
2 Utflyttingsskatt for fysiske personer i Norge .....	5
2.1 Historisk om de norske utflyttingsskattereglene .....	5
2.2 Hovedtrekk om gjeldende rett .....	6
2.2.1 Hovedreglene etter § 10-70 første til sjette ledd .....	6
2.2.2 Reglene om utsettelse etter § 10-70 syvende og åttende ledd.....	7
2.2.3 Reduksjon eller bortfall av utflyttingsskatt etter § 10-70 niende ledd .....	8
3 Regjeringens endringsforslag .....	9
3.1 Bakgrunn og formål .....	9
3.2 De materielle endringsforslagene .....	9
3.2.1 Verdiendring etter utflytting.....	9
3.2.2 Tre valgfrie oppgjørsmetoder.....	10
3.2.3 Forholdsmessig forfall av skatten ved utdelinger (utdelingsregelen) .....	10
3.3 Oppsummert – hvorfor er endringene praktisk sett betydningsfulle? .....	11
4 EØS-avtalen .....	13
4.1 Topilarsystemet .....	13
4.2 Et fritt indre marked – <i>de fire friheter</i> .....	14
4.2.1 Retten til fri bevegelse for personer, herunder etableringsfriheten .....	14
4.3 Homogenitetsprinsippet .....	15
4.3.1 Ulikt formål – ulik tolkning?.....	16
4.4 Restriksjoner på de fire friheter – en introduksjon.....	16
4.4.1 Restriksjonsbegrepet .....	17
4.4.2 Legitimt formål .....	17
4.4.3 Proporsjonalitet .....	17
5 Strider regjeringens forslag mot fysiske personers rett til fri bevegelse etter EØS-avtalen?.....	19
5.1 Rettsgrunnlag .....	19
5.2 <i>Problemstillingen</i> .....	21
5.3 Restriksjonsvurderingen.....	22
5.4 Rettferdigjøringsgrunner .....	24

5.4.1	Hensynet til balansert beskatningskompetanse .....	24
5.4.2	Hensynet til effektiv oppkreving av skatt .....	25
5.4.3	Hensynet til å motvirke skatteomgåelse.....	26
5.4.4	Et sidesprang: Utflyttingsskattens utvidede formål .....	27
5.5	Egnehetsvurderingen.....	29
5.5.1	Endelig fastsettelse på utflyttingstidspunktet.....	29
5.5.2	Oppgjørsmetodene .....	30
5.5.3	Utdelingsregelen.....	31
5.6	Proporsjonalitetsvurderingen .....	32
5.6.1	Endelig fastsettelse på utflyttingstidspunktet.....	32
5.6.2	Oppgjørsmetodene .....	34
5.6.3	Utdelingsregelen.....	43
6	Konklusjon .....	50
	Litteraturliste .....	53

# 1 Innledning

20. mars 2024 sendte regjeringen forslag til innstramminger i reglene om utflyttingsskatt ut på høring. Politisk har utflyttingsskattereglene skapt steile fronter, og et stort antall hørings svar kom inn fra både kritikere og forsvarere av forslaget. Etter høringsrunden håpet kritikerne at regjeringen ville moderere innstrammingerne, når skatteforslagene for 2025 skulle legges frem i forbindelse med statsbudsjettet. Med unntak av enkelte justeringer stod imidlertid regjeringen på sitt, og de foreslåtte endringene skal gjennomføres. Selv om en betydelig del av høringsinnspillene knytter seg til politisk kritikk av forslaget, reiser også en rekke høringsinstanser juridiske innsigelser mot forslaget. Særlig reises problemstillingen om de foreslåtte reglene kan stride mot retten til fri bevegelse for fysiske personer etter EØS-avtalen, og det er nettopp denne problemstillingen oppgaven tar for seg.

Regjeringen har foreslått en lang rekke endringer i reglene. Denne oppgaven begrenses imidlertid til tre av de etter mitt syn mest sentrale og interessante endringene. *Den første endringen* er at skattekravet heretter skal fastsettes endelig på utflyttingstidspunktet. Dette har også vært det rettslige utgangspunktet tidligere, men da med en adgang til å få skattekravet justert dersom gevinsten synker mellom utflyttingstidspunktet og realisasjonstidspunktet. Regjeringen foreslår nå å fjerne denne adgangen, slik at skattekravet heretter fastsettes endelig på utflyttingstidspunktet, uten mulighet for justering for senere verdifall. Skatteyderen risikerer dermed å betale et skattekrav utelukkende basert på latente gevinster på utflyttingstidspunktet, selv om gevinstene kan være betydelig reduserte når skattekravet må gjøres opp.

*Den andre endringen* er innstramminger i betalingsordningene for skatten. Der utflyttere tidligere på gitte vilkår har fått adgang til å utsette selve betalingen helt frem til realisasjonstidspunktet, er forslaget nå at man kan velge mellom tre betalingsmetoder; umiddelbar betaling, årlige ratevise betalinger over tolv år, eller betaling etter tolv år med tillegg av renter. Dette innebærer at man innfører regler hvor skattyter risikerer å måtte betale skattekravet før gevinsten er realisert.

*Den tredje endringen* ble lagt til da regjeringen høsten 2024 la frem forslag til statsbudsjett, i Prop. 1 LS (2024-2025) kapittel 5. I høringsrunden ble en mulig omgåelsesmulighet i regelverket påpekt. Denne var at reglene åpnet for en mulighet til å unngå utflyttingsskatten ved å tappe selskaper for verdier gjennom lavt eller ikke-beskattede utbytter i utlandet, og

deretter flytte hjem og få utflyttingsskattekravet opphevet. For å motvirke dette ble det lagt til en ytterligere innstramning i reglene om utsettelse med betalingen. Forslaget er at retten til utsettelse skal bortfalle ved utdelinger fra eiendelen det er fastsatt utflyttingsskatt på, tilsvarende 70 % av utdelingen. Eksempelvis ved en utbyttebetaling på kr 100, bortfaller retten til utsettelse for kr 70. Som vi skal se nedenfor, kan regelen kan være av stor praktisk betydning, særlig i samspill med regler om kildeskatt og utbytteskatt.

Skatteregler er ikke regulert av EØS-avtalen. Norge står derfor i utgangspunktet fritt til å bestemme egne skatteregler. Likevel har man gjennom EØS-avtalen forpliktet seg til å ivareta retten til fri bevegelse for fysiske personer, og man er derfor begrenset fra å vedta skatteregler som strider mot denne rettigheten.

Denne masteroppgavens problemstilling er derfor om regjeringens forslag til innstramminger i utflyttingsskatte reglene strider mot fysiske personers rett til fri bevegelse etter EØS-avtalen.

# 2 Utflyttingskatt for fysiske personer i Norge

## 2.1 Historisk om de norske utflyttingskattereglene

I 1992 ble det innført regler i den nå opphevede skatteloven av 1911 § 15e om beskatning av verdier opptjent ved gevinst på aksjer og andre andeler i selskaper, for skattytere som flyttet ut av Norge, og realiserte gevinsten innen fem år.<sup>1</sup> Hovedformålet med reglene var å forhindre at skattytere kunne unngå beskatning i Norge, ved å flytte til utlandet og realisere gevinsten der.<sup>2</sup> Også før dette hadde det imidlertid eksistert regler som påla skatt på enkelte gevinster opptjent i Norge og realisert i utlandet, men begrenset til kun enkelte former for transaksjoner og realisasjoner.<sup>3</sup>

Reglene vedtatt i 1992 innebar at skattekravet ikke ble fastsatt på utflyttingstidspunktet, men først på realisasjonstidspunktet. Skatten var imidlertid også begrenset til å omfatte kun realisasjoner gjennomført innen fem år fra utflyttingstidspunktet. Denne begrensningen bygget på en antagelse om at utflyttinger der skatteyder raskt realiserte verdiene etter utflytting, ofte var skattemotiverte. Dersom man ikke hadde realisert gevinsten innen fem år fremsto ikke utflyttingen primært skattemotivert, og dermed heller ikke omfattet av skatten.<sup>4</sup>

De norske reglene om utflyttingskatt for fysiske personer slik man i hovedtrekk kjenner dem i dag, ble først innført i 2007. Lovendringen i 2007 kom i kjølvannet av innføringen av aksjonærmodellen – en modell som, forenklet fremstilt, i praksis for første gang innførte skatt på gevinst ved salg av aksjer og andre andeler i selskaper for privatpersoner.<sup>5</sup> I forbindelse med dette lovarbeidet ble det påpekt at den økte beskatningen av aksjonærer kunne skape forsterkede incentiver for utflytting før realisasjon av aksjegevinster, og at det dermed var behov for endring i skattereglene for utflyttere.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Lov 26. juni 1992 nr. 75 pkt. III (endringslov).

<sup>2</sup> Ot.prp.nr.64 (1991-1992) s. 34.

<sup>3</sup> Ot.prp.nr.64 (1991-1992) s. 33.

<sup>4</sup> Ot.prp.nr.1 (2005-2006) s. 49.

<sup>5</sup> Innst.O.nr.10 (2004-2005) pkt. 5.1.1.

<sup>6</sup> Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 49.

De nye reglene inngikk i den nye skatteloven av 1999, og ny § 10-70 om skatteplikt for gevinst på aksjer og andeler mv. ved utflytting.<sup>7</sup> Utflyttingsskatten skulle heretter fastsettes ut fra skatteytters latente gevinster allerede på utflyttingstidspunktet.<sup>8</sup> Femårsbegrensningen var imidlertid fremdeles i behold. Det var også adgang til å få utsettelse med selve betalingen av skattekravet på gitte vilkår.

Siden 2007 har de nærmere vilkår for utflyttingsskatten i § 10-70 vært gjenstand for enkelte mindre endringer. En endring som imidlertid særlig utvidet reglens virkeområde var fjerningen av femårsbegrensningen i 2022.<sup>9</sup> Som nevnt antok man at utflyttingen ikke var skattemotivert dersom gevinsten ikke var realisert i løpet av de første fem årene etter utflytting, slik at skatten bortfalt etter dette. I 2022 ble imidlertid denne femårsregelen fjernet. Heretter måtte skatten dermed betales uansett hvor lang tid det gikk før realisasjon. Adgangen til utsettelse til realisasjonstidspunktet var imidlertid beholdt. Fjerningen av femårsregelen medførte en betydelig utvidelse av hvilke tilfeller man ønsket å beskatte, og en utvikling i utflyttingsskatte-reglens formål. Oppgaven kommer nærmere tilbake til denne utviklingen i punkt 5.4.4 nedenfor.

## **2.2 Hovedtrekk om gjeldende rett**

Det vil i det følgende gis en introduksjon til hovedtrekkene i de gjeldende norske utflyttingsskatte-reglene per 10. desember 2024, før regjeringens forslag er formelt vedtatt.

### **2.2.1 Hovedreglene etter § 10-70 første til sjette ledd**

Utgangspunktet er etter første ledd at gevinster fra aksjer, selskapsandeler eller annet nevnt i annet ledd er skattepliktige for privatpersoner, som om gevinsten ble realisert siste dag før utflytting, jf. også sktl. § 14-25. Hovedregelen bryter dermed med hovedprinsippet i norsk skatterett om at skatteplikt oppstår ved realisasjon, omtalt som realisasjonsprinsippet.<sup>10</sup> Bruddet har imidlertid til nå hatt begrenset betydning, grunnet adgangen til utsettelse med betalingen, og reduksjon av skattekravet ved verdifall, som presentert i punkt 2.2.2 og 2.2.3 nedenfor.

---

<sup>7</sup> Lov 15. desember 2006 nr. 81 pkt. VIII (endringslov).

<sup>8</sup> Lov 15. desember 2006 nr. 81 pkt. VIII (endringslov).

<sup>9</sup> Lov 20. desember 2022 nr. 105 pkt. IX tredje ledd (endringslov).

<sup>10</sup> Zimmer (2021) s. 361 flg.

Utflytting anses skjedd på det tidspunktet skattyters skatteplikt til Norge opphører etter reglene i sktl. § 2-1 tredje ledd, eller på tidspunktet skattyter anses skattemessig bosatt i tilflyttingslandet etter skatteavtale med landet, jf. første ledd, første punktum. Tilsvarende som utflytting regnes også gaver til «person, selskap eller innretning» som hverken har skatteplikt til Norge etter sktl. §§ 2-1 eller 2-2, eller skatteavtale, jf. § 10-70 første ledd, siste punktum. Dermed omfatter skatteplikten også gaver til enhver fysisk og juridisk person uten skatteplikt til Norge.<sup>11</sup>

Ved gevinstberegningen skal eiendelenes utgangsverdi fastsettes til markedsverdien på utflyttingstidspunktet, jf. femte ledd. Gevinster som ikke overstiger kr 500 000 omfattes ikke av reglene i § 10-70, jf. fjerde ledd. Etter sjette ledd kan personer som har bosatt seg i Norge etter fødselen (tilflyttere) få fastsatt inngangsverdien lik markedsverdien på innflyttingstidspunktet. Dette for å sørge for at det kun er gevinst opparbeidet mens skattyteren var bosatt i Norge som skattlegges, og ikke gevinster opparbeidet før tilflyttingen. Tap ved utflytting til annen EØS-stat er fradragsberettiget dersom tilsvarende gevinst er skattepliktig, men det gis ikke fradrag for tap dersom det er gitt fradrag i tilflyttingslandet, jf. tredje ledd.

### **2.2.2 Reglene om utsettelse etter § 10-70 syvende og åttende ledd**

Reglene om utsettelse er av stor praktisk betydning. Her gis skattyteren på nærmere vilkår anledning til utsettelse med betalingen av skatteforpliktelsen frem til gevinsten er realisert. Dermed avhjelpes det ovennevnte bruddet med realisasjonsprinsippet, og den likviditetsmessige ulempen skattyteren ville fått dersom han måtte betale skatteforpliktelsen før gevinsten var realisert.

Utsettelse gis frem til realisasjon dersom skattyter stiller betryggende sikkerhet for kravet, jf. syvende ledd. Dersom flyttingen skjer til et EØS-land behøves ikke sikkerhetsstillelse dersom Norge har folkerettslig avtale med tilflyttingslandet om utveksling av skattyterens inntekts- og formuesforhold. Retten til utsettelse bortfaller etter åttende ledd ved gaveoverføring til person skattemessig bosatt utenfor Norge, eller dersom skattyters eiendel er i norsk selskap som ikke anses å være eget skattesubjekt etter sktl. § 2-2 annet ledd, og virksomheten i selskapet

---

<sup>11</sup> Innst. 4 L (2023–2024) s. 4.



opphører. Nærmere vilkår og regler om gjennomføring er gitt i FSFIN Forskrift til skatteloven § 10-70-1.

### **2.2.3 Reduksjon eller bortfall av utflyttingskatt etter § 10-70 niende ledd**

Skattyter får reduksjon i skatten dersom eiendelen realiseres til en lavere verdi enn den opprinnelige fastsatte markedsverdien på utflyttingstidspunktet etter femte ledd, jf. niende ledd, bokstav a. Dersom gevinsten skattlegges i en annen stat gis det også fradrag for dette, jf. bokstav b. Avslutningsvis bortfaller også skatten ved tilbakeflytting, altså dersom skattyter igjen blir skattemessig bosatt i Norge, jf. bokstav c.

## 3 Regjeringens endringsforslag

### 3.1 Bakgrunn og formål

Forslaget om endringer i utflyttingsskatten fremmes av regjeringen som følge av Stortingets anmodningsvedtak 82, vedtatt under behandlingen av statsbudsjettet for 2023.<sup>12</sup> I vedtaket heter det at:

*«Stortinget ber regjeringen utrede og foreslå en utflyttingsskatt som sikrer at urealiserte gevinster opparbeidet i Norge frem til utflyttingstidspunktet, faktisk skattlegges her».*

Vedtaket kan tilsi at Stortingsflertallet anser de nåværende reglene som ikke tilstrekkelige til å oppnå faktisk beskatning av utflytteres gevinster som er opptjent i Norge. Regjeringen foreslår dermed innstramminger særlig i reglene om fastsettelsen av skattekravet, og hvilke oppgjørsmetoder skattyter kan velge blant, for å oppnå formålet om en mer effektiv beskatning.<sup>13</sup>

Forslag til lovendringer ble først sendt ut på høring i høringsnotat datert 20. mars 2024.<sup>14</sup> I forslag til statsbudsjett for 2025<sup>15</sup> står regjeringen fast ved forslaget, foruten enkelte endringer.

### 3.2 De materielle endringsforslagene

Oppgaven tar ikke for seg samtlige foreslåtte lovendringer, men avgrenses som nevnt til de tre tidligere nevnte endringene. Dette gjelder 1) fjerning av regelen om justering av skattekravet ved negativ verdiendring etter utflyttingstidspunktet, 2) de tre valgfrie oppgjørsmetodene og 3) forholdsmessig forfall av skatten ved utdelinger.

#### 3.2.1 Verdiendring etter utflytting

Den første endringen er at regjeringen har foreslått å fjerne regelen som gir skattytere rett til justering av skattekravet på realisasjonstidspunktet, dersom eiendelen har falt verdi i forhold til

---

<sup>12</sup> Endring av Prop. 1 S (2022-2023) Statsbudsjettet 2023 og Prop. 1 LS (2022-2023) Skatter, avgifter og toll 2023 (saldering).

<sup>13</sup> Høringsnotat (2024), s. 4.

<sup>14</sup> Høringsnotat (2024).

<sup>15</sup> Prop. 1 LS (2024–2025) kap 5.

den markedsverdien som ble fastsatt på utflyttingstidspunktet. Dermed fjernes muligheten for å få justert skattekravet for verdifall etter utflyttingen, og størrelsen på skatten som må betales baseres kun på eiendelens markedsverdi på utflyttingstidspunktet.<sup>16</sup>

### 3.2.2 Tre valgfrie oppgjørsmetoder

Regjeringen har videre foreslått at skattyter skal kunne velge mellom tre ulike oppgjørsmetoder.<sup>17</sup> *Den første* metoden er at kravet gjøres opp i sin helhet allerede på utflyttingstidspunktet. *Den andre* er at kravet gjøres opp i tolv årlige rater i de første tolv årene etter utflyttingstidspunktet. Begge disse forslagene innebærer ingen renter, utover eventuelle ordinære forsinkelsesrenter ved ikke rettidig oppgjør, etter skattebetalingsforskriften § 11-1. *Den tredje* foreslåtte oppgjørsmetoden er at kravet gjøres opp i sin helhet etter tolv år, med tillegg av renter. Krav om renter er nytt sammenlignet med dagens regler. I dag kan skattyter få lang utsettelse uten å måtte svare renter for kravet.

For begge de to sistnevnte metodene gjelder regel om at ved eventuell realisasjon i løpet av tolvårsperioden opphører retten til utsettelse, og kravet må gjøres opp i sin helhet. For alle tre oppgjørsmetodene gjelder også regel om at skattekravet bortfaller ved tilbakeflytting til Norge innenfor tolvårsperioden. Dersom skatteyter flytter hjem, og hele eller deler av skattekravet er gjort opp ved bruk av umiddelbar eller ratevis betaling, medfører dette dermed at den innbetalte skatten refunderes.<sup>18</sup>

### 3.2.3 Forholdsmessig forfall av skatten ved utdelinger (utdelingsregelen)

Ved fremleggelsen av statsbudsjettet var ytterligere et forslag lagt til, som følge av innspill i høringsrunden om en mulig uønsket tilpasningsmulighet i det foreslåtte regelverket.<sup>19</sup> Tilpasningsmuligheten knyttet seg til at utsettelsesreglene, i kombinasjon med regelen om bortfall av utflyttingsskatten ved tilbakeflytting, legger til rette for at skatteyter kan flytte til land med lav utbytteskatt og tømme selskapet for verdier gjennom lavt beskattede utbytter. Dersom skatteyteren deretter returnerer til Norge, bortfaller utflyttingsskatten, og skatteyteren har i praksis realisert selskapets verdier gjennom de lavt beskattede utbytterne, samtidig som

---

<sup>16</sup> Prop. 1 LS (2024–2025) s. 130.

<sup>17</sup> Prop. 1 LS (2024–2025) s. 132 flg.

<sup>18</sup> Prop. 1 LS (2024–2025) s. 143.

<sup>19</sup> Prop. 1 LS (2024–2025) s. 140.

vedkommende har unngått å betale utflyttingsskatt. Tømmingen av selskapet gjør at selskapets markedsverdi synker, og dersom selskapet da realiseres etter tilbakeflytting kan dette gjøres med redusert gevinst, og dermed redusert beskatning. Reglene åpner dermed for muligheten til å erstatte utflyttingsskatten med en potensielt betydelig lavere utbytteskatt i utlandet, og deretter realisere eiendelen etter tilbakeflytting med lav eller ingen skattemessig gevinst.

Begrunnelsen for å gi utsettelse med betalingen i det hele tatt er anerkjennelsen av den likviditetsmessige utfordringen det utgjør for skatteyter å måtte innfri skattekravet før gevinsten er realisert. Ved utbyttebetalinger, eller andre former for utdelinger, vil imidlertid skatteyters likviditet være styrket. Regjeringens forslag er derfor at for skatteyttere som har valgt utsettelse med betalingen, vil en forholdsmessig andel av utflyttingsskatten forfalle til betaling dersom skatteyter mottar utdelinger fra eiendelene det er fastsatt utflyttingsskatt på.<sup>20</sup> Nærmere bestemt bortfaller retten til utsettelse tilsvarende 70 % av utbyttebetalingen. Ved utbyttebetaling på kr 100, mister dermed skatteyter rett til utsettelse for kr 70, og dette beløpet må betales umiddelbart. Det vil i det videre refereres til denne regelen som utdelingsregelen.

### **3.3 Oppsummert – hvorfor er endringene praktisk sett betydningsfulle?**

I høringsrunden trekkes mange av de utfordrende effektene for skatteyterne frem. Jeg vil kort illustrere noen av de vanligste problemstillingene som trekkes frem i høringssvarene, for å vise den praktiske betydning av endringsforslagene.

Endringen som innebærer at skattekravet skal fastsettes endelig på utflyttingstidspunktet, kan være særlig problematisk ved utflytting for eiere av nyoppstartede bedrifter. Slike bedrifter kan ha høy markedsverdi til tross for at de er i oppstartfasen, eller til og med ennå ikke har startet sin virksomhet, som følge av tilliten markedet har til forretningsideen, patenter eller lignende immaterielle eiendeler. Dersom markedsverdien er høy på utflyttingstidspunktet, vil også utflyttingsskatten bli høy. Markedsverdien representerer imidlertid ikke verdier som bedriften eller eieren har til disposisjon, men en estimert verdi basert på hvordan markedet vurderer bedriftens verdier og/eller potensiale. Dersom bedriften ikke lykkes med å realisere forretningsideen, og virksomheten går dårligere enn forventet, vil eieren likevel være forpliktet til å betale skatt basert på den høye markedsverdien fastsatt på utflyttingstidspunktet. I mange

---

<sup>20</sup> Prop. 1 LS (2024 –2025) s. 140-141.

tilfeller har imidlertid bedriften ikke generert tilstrekkelige inntekter til at eieren kan betjene skattekravet. Denne potensielt vanskelige situasjonen kan bidra til at bedriftseiere vegrer seg fra å flytte ut av Norge.

Endringer i oppgjørsmetodene på sin side kan skape en betydelig likviditetsutfordring for skatteyttere. Med likviditet menes skatteytters løpende evne til å innfri sine betalingsforpliktelser etter hvert som de forfaller. Når skattekravet beregnes etter markedsverdien på utflyttingstidspunktet, ofte omtalt som den latente gevinsten på utflyttingstidspunktet, vil dette i mange tilfeller medføre at skatteyteren må betale skatt på en gevinst som enda ikke er realisert. Dette kan skape likviditetsproblemer, ettersom skatteyteren ikke har fått utbetalt gevinsten og derfor ikke nødvendigvis har likvide midler til å innfri betalingsforpliktelsen når denne forfaller. Også dette kan medføre at skatteyter vegrer seg fra å flytte ut av Norge.

Utdelingsregelen er praktisk inngripende fordi også denne kan påvirke skatteytters likviditet. Mange utflyttere kan basere egen økonomi på utdelinger fra sine eiendeler, og når en betydelig andel av utdelinger nå bindes til nedbetaling av utflyttingsskatten fremstår regelen som inngripende. Som vi skal se senere i oppgaven vil regelen i samspill med andre skatteregler også kunne medføre at et beløp som er høyere enn den mottatte utdelingen kan forfalle som skattekrav. Også denne regelen kan gjøre utflytting mindre attraktivt.

Det er disse, og en rekke andre praktisk krevende økonomiske situasjoner skatteyter kan havne i etter utflytting som gjør at lovendringene kan gjøre at skatteytere vegrer seg fra å flytte, eller gjør utflytting mindre attraktivt. Dette reiser i sin tur oppgavens problemstilling om lovendringene er så inngripende at de kan stride mot retten til fri bevegelighet etter EØS-avtalen.

## 4 EØS-avtalen

Avtalen om Det europeiske økonomiske samarbeidsområdet (EØS-avtalen) er en folkerettslig avtale mellom EU og de tre EFTA-landene Norge, Island og Liechtenstein.<sup>21</sup> Avtalen er den mest omfattende folkerettslige avtalen Norge er bundet til,<sup>22</sup> og er inkorporert i norsk rett gjennom EØS-loven.<sup>23</sup> Avtalen er i norsk rett gitt forrang ved konflikt med andre bestemmelser, jf. EØS-loven § 2.

Det overordnede formålet med EØS-avtalen å skape et ensartet europeisk økonomisk samarbeidsområde, ved å inkludere tre EFTA-landene i EUs indre marked.<sup>24</sup> Dette fremgår blant annet i avtalens artikkel 1, der det heter at avtalens formål er:

*«å fremme en vedvarende og balansert styrking av handel og økonomiske forbindelser mellom avtalepartene, med like konkurransevilkår og overholdelse av de samme regler, med sikte på å opprette et ensartet Europeisk Økonomisk Samarbeidsområde».*

I tillegg til å inkludere de tre landene i EUs indre marked, har EØS-avtalen utviklet seg til å utgjøre et samarbeid på stadig flere områder.<sup>25</sup> Avtalen har derfor stor betydning i norsk rett på en rekke rettsområder.<sup>26</sup>

### 4.1 Topilarsystemet

Ved inngåelsen av EØS-avtalen oppsto behovet for et institusjonelt rammeverk med ansvar for å følge opp avtalen. Det institusjonelle rammeverket tar utgangspunkt i at EFTA-landene og EU-landene får sine interesser ivaretatt av hver sin pilar, kjent som *topilarsystemet*.<sup>27</sup> Man kom heller ikke til enighet om en felles EØS-domstol, og resultatet ble derfor at hver av de to pilarene har egne tvisteløsningsorganer, med jurisdiksjon i egen pilar. På EFTA-siden ble EFTA-domstolen opprettet, jf. ODA<sup>28</sup> art. 27, mens EU-domstolen behandler saker reist innad i EU-pilaren, jf. TEUV<sup>29</sup> art. 263. Som vi skal se nedenfor er imidlertid EU-domstolens avgjørelser

---

<sup>21</sup> Fredriksen og Mathisen (2022) s. 19.

<sup>22</sup> NOU 2012:2 s. 35.

<sup>23</sup> EØS-loven § 1.

<sup>24</sup> NOU 2024:7 s. 13, Fredriksen og Mathisen (2022) s. 70, og Arnesen m.fl. (2022) s. 21-22.

<sup>25</sup> NOU 2024:7 s. 12-13.

<sup>26</sup> Arnesen m.fl. (2022) s. 22.

<sup>27</sup> NOU 2024:7 s. 51-52.

<sup>28</sup> Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et overvåkningsorgan og en domstol.

<sup>29</sup> Traktaten om Den europeiske unions virkemåte.

av stor betydning for oppgavens hovedproblemstilling, da EU-domstolen har avsagt flere dommer om utflyttingsskatt, og etter homogenitetsprinsippet<sup>30</sup> skal bevegelsesfriheten etter EU-retten som hovedregel tolkes likt innen EØS-retten.

## 4.2 Et fritt indre marked – *de fire friheter*

Til grunn for ønsket om et fritt indre marked ligger oppfatningen om at dette vil lede til både «economic and social progress» og «constant improvements of the living and working conditions of their peoples», jf. fortalen til TEUV annet og tredje avsnitt. For å realisere et fritt indre marked skal landegrensene bygges ned tilstrekkelig til at man oppnår fri flyt av varer, tjenester, personer og kapital – normalt omtalt som *de fire friheter*.<sup>31</sup> I denne oppgaven er det spenningen mellom utflyttingsskattereglene og retten til fri bevegelighet for fysiske personer som skal behandles.

### 4.2.1 Retten til fri bevegelighet for personer, herunder etableringsfriheten

Fri bevegelighet for fysiske personer innebærer at fysiske personer ikke skal forskjellsbehandles, og skal kunne forflytte seg innad på tvers av landegrensene, jf. EØS-avtalens art. 28 flg. Opprinnelig var reglene rettet mot markedsaktører, særlig arbeidstakere som ønsket å tilby sin arbeidskraft på tvers av landegrensene.<sup>32</sup> Gjennom praksis fra både EU- og EFTA-domstolen har imidlertid retten til fri bevegelighet for fysiske personer utviklet seg til å generelt gjelde en rett for alle EØS-borgere til å bevege seg fritt.<sup>33</sup> I EFTA-domstolens dom E-4/19 *Campbell* uttaler domstolen under tolkning av direktivet om fri bevegelighet av personer<sup>34</sup> at direktivet «regulates the freedom of EEA nationals to move and reside freely within the territory of the EEA States», og videre at direktivet fastsetter «the right of residence for both economic and non-economic purposes».<sup>35</sup> Retten til fri bevegelighet har derfor utviklet seg til å gjelde alle fysiske personer, ikke bare arbeidstakere.

Innunder bevegelsesfriheten finnes også retten til etableringsfrihet, jf. EØS-avtalens art. 31 flg. Etableringsfriheten innebærer frihet for selvstendig næringsdrivende og juridiske personer til å

---

<sup>30</sup> Se punkt 4.3. nedenfor.

<sup>31</sup> Fredriksen og Mathisen (2022) s. 93.

<sup>32</sup> EØS-avtalen art. 28 (1), og Fredriksen og Mathisen (2022) s. 94-95.

<sup>33</sup> E-26/13 *Gunnarson*, E-28/15 *Jabbi* og E-4/19 *Campbell*.

<sup>34</sup> Direktiv 2004/38.

<sup>35</sup> Fredriksen og Mathisen (2022) s. 95.

forflytte og etablere seg innad i EØS-området for å drive økonomisk virksomhet på stabil og vedvarende måte.<sup>36</sup> Bevegelsesfriheten er dermed utvidet til å også omfatte juridiske personer, og gir blant annet adgangen til å åpne filialer eller forretningssteder i flere land innenfor EØS-området.<sup>37</sup> Noe nærmere om grensegangen mellom etableringsfriheten og retten til fri bevegelse for personer behandles senere i oppgaven.

### 4.3 Homogenitetsprinsippet

De fire friheter etter EØS-avtalen er i praksis videreføring av EU-rettens tilsvarende regler. For å oppnå hovedformålet om at EFTA-landene sikres tilgang til EUs indre marked, er et sentralt EØS-rettslig metodisk utgangspunkt at tilsvarende materielle regler i EU-retten og EØS-retten som hovedregel skal tolkes likt.<sup>38</sup> Dette omtales gjerne som *homogenitetsprinsippet*, eller *hensynet til ensartethet*.<sup>39</sup> Prinsippet er referert til i en rekke rettskilder i EØS-retten. Blant annet i avtalens fortale, fjerde avsnitt, hvor det fremgår at et av avtalens formål er:

*«lik fortolkning og anvendelse av EØS-avtalen og de bestemmelser i Fellesskapets regelverk som i det vesentlige er gjengitt i nevnte avtale».*

Også i avtalens hoveddel, artikkel 6, fremgår dette prinsippet uttrykkelig:

*«Ved gjennomføringen og anvendelsen av bestemmelsene i denne avtale, [...] skal bestemmelsene, så langt de i sitt materielle innhold er identiske med de tilsvarende regler i Traktaten om opprettelse av Det europeiske økonomiske fellesskap og Traktaten om opprettelse av Det europeiske kull- og stålfellesskap og med rettsakter som er vedtatt i henhold til de to traktatene, fortolkes i samsvar med de relevante rettsavgjørelser som De europeiske fellesskaps domstol har truffet før undertegningen av denne avtale.»*

Her presiseres det at EØS-avtalen må tolkes i samsvar med relevante rettsavgjørelser avsagt av EU-domstolen om de samme materielle reglene fra før EØS-avtalen ble inngått. Høyesterett har imidlertid fastslått at også avgjørelser fra tiden etter avtaleinngåelsen utgjør sentrale

---

<sup>36</sup> EØS-avtalen art. 31, og Arnesen m.fl. (2022) s. 227.

<sup>37</sup> EØS-avtalen art. 31.

<sup>38</sup> NOU 2012: 2 s. 91.

<sup>39</sup> Fredriksen og Mathisen (2022) s. 70.



rettskilder ved fortolkning av tilsvarende EØS-bestemmelser.<sup>40</sup> I Rt. 1997 s. 1954 *Løten kommune* uttales det eksempelvis at:

*«Det følger av EØS-avtalens artikkel 6 at bestemmelsene i direktivet skal fortolkes i overensstemmelse med de rettsavgjørelser som EF-domstolen har truffet før avtalen ble undertegnet, altså før 2 mai 1992. Men også senere avgjørelser vil være sentrale rettskilder for forståelsen av direktivet.»*

### 4.3.1 Ulikt formål – ulik tolkning?

Mens EØS-retten har som hovedformål å inkludere de tre EFTA-landene i EUs indre marked, har EU-retten et betydelig bredere formål, med blant annet overnasjonal rettsorden, og felles europeisk union på flere rettsområder, jf. TEU art. 1 (2).<sup>41</sup> De ulike formålene kunne tale for ulik tolkning av identiske bestemmelser i EU- og EØS-retten. Blant annet ble dette gjort i sak C-270/80 *Polydor* fra 1982, i tolkning av frihandelsavtalen mellom EF og daværende EFTA-stat Portugal. Her kom domstolen til at formålsforskjellene mellom frihandelsavtalen og regelsettet i EU-retten måtte medføre ulike tolkningsresultater av identiske bestemmelser.<sup>42</sup>

Det relativt klare utgangspunktet i EØS-retten er likevel i dag at selv om kontekstforskjeller i enkelttilfeller kan medføre ulike tolkningsresultater, har EFTA-statene i stort akseptert EU-rettens overordnede formål, og som hovedregel dermed skal bidra til å sikre ensartet tolkning av likelydende regler.<sup>43</sup> Som vi skal se senere vil imidlertid ulik rettslig kontekst og formålsforskjeller være relevante vurderingstemaer som må behandles for å avklare det materielle innholdet i EØS-retten.<sup>44</sup>

## 4.4 Restriksjoner på de fire friheter – en introduksjon

Det rettslige utgangspunktet etter EØS-avtalen er at avtalelandene ikke tillates å ha regler som medfører restriksjoner på de fire friheter.<sup>45</sup> Likevel har man både i EU- og EFTA-domstolen i

---

<sup>40</sup> Rt. 1997 s. 1954 *Løten kommune*, Rt. 1997 s. 1965 *Eidesund* og Rt. 1999 s. 977 *Nemko*.

<sup>41</sup> Fredriksen og Mathisen (2022) s. 72.

<sup>42</sup> Fredriksen og Mathisen (2022) s. 72.

<sup>43</sup> NOU 2024:7 s. 39, og Fredriksen og Mathisen (2022) s. 73.

<sup>44</sup> Se den senere behandlingen av sak C-581/17 *Wächter*, som gjaldt avtale om fri bevegelighet av personer mellom EU og Sveits.

<sup>45</sup> Eksempelvis fremgår det for retten til fri flyt av tjenester i avtalens art. 36, at det ikke skal være «noen restriksjoner på adgangen til å yte tjenester» innad i EØS-området.

en lang rekke saker akseptert restriksjoner dersom restriksjonene oppstår som følge av et tiltak iverksatt for å oppnå et formål som anses legitimt i EØS-retten, og restriksjonen er forholdsmessig.<sup>46</sup>

#### 4.4.1 Restriksjonsbegrepet

Restriksjoner på de fire friheter kan oppstå i ulike former. Mest normalt er ulike tiltak som vedtas eller gjennomføres av offentlige myndigheter,<sup>47</sup> men også private aktørers tiltak kan utgjøre restriksjoner.<sup>48</sup> Innenfor offentlige myndigheters tiltak skilles det mellom rettslige normeringer, administrativ praksis og faktiske handlinger.<sup>49</sup> Denne oppgaven tar primært for seg rettslige normeringer, som innebærer formell regeldannelse på både lovs nivå, og lavere.

#### 4.4.2 Legitimt formål

Restriksjoner på grunnfrihetene kan aksepteres dersom de er begrunnet i formål som anses legitime i EØS-retten.<sup>50</sup> De hensyn som anses legitime kan fremgå direkte av EØS-avtalen, som i art. 13, hvor det heter at retten til det frie varebytte kan begrenses om det blant annet er begrunnet i hensynet til offentlig sikkerhet eller vern om menneskers og dyrs liv. Utover de direkte traktatfestede legitime hensynene har også EU- og EFTA-domstolen gjennom sin rettspraksis anerkjent en rekke andre hensyn, omtalt som tvingende allmenne hensyn.<sup>51</sup>

#### 4.4.3 Proporsjonalitet

I tillegg til at tiltaket må søke å oppnå et legitimt formål stilles det krav om at tiltaket er proporsjonalt. Det faktiske innholdet i proporsjonalitetsvurderingen kan variere noe basert på saksområde. Ifølge Fredriksen og Mathisen (2022) består vurderingen av en tredelt test av hvorvidt tiltaket, sett opp mot formålet det søker å oppnå, er egnet, nødvendig og forholdsmessig.<sup>52</sup> Arnesen m.fl. (2022) på sin side inntar fire vilkår, om tiltaket er egnet til å oppnå formålet, nødvendig, forholdsmessig og konsistent.<sup>53</sup> I domstolens praksis om

---

<sup>46</sup> Fredriksen og Mathisen (2022) s. 136.

<sup>47</sup> Fredriksen og Mathisen (2022) s. 122.

<sup>48</sup> Eksempelvis C-415/93 [P] *Bosman* som gjaldt regelverk innført av Det europeiske fotballforbundet (UEFA) om profesjonelle fotballspilleres adgang til overgang mellom fotballklubber.

<sup>49</sup> Fredriksen og Mathisen (2022) s. 122-123.

<sup>50</sup> Fredriksen og Mathisen (2022) s. 137.

<sup>51</sup> Fredriksen og Mathisen (2022) s. 137, og eksempelvis HR-2016-2554-P *Holship* avsnitt 97.

<sup>52</sup> Fredriksen og Mathisen (2022) s. 141.

<sup>53</sup> Arnesen m.fl. (2022) s. 123.

utflyttingsskatteregler er imidlertid proporsjonalitetsvurderingen begrenset til om tiltaket er egnet til å oppnå et legitimt formål, og ikke går lenger enn nødvendig for å oppnå dette.<sup>54</sup>

---

<sup>54</sup> Se eksempelvis C-9/02 *Lasteyrie* avsnitt 49.

# 5 Strider regjeringens forslag mot fysiske personers rett til fri bevegelighet etter EØS-avtalen?

## 5.1 Rettsgrunnlag

Før oppgavens hovedproblemstilling behandles konkret er det relevant å se noe ytterligere på det EØS-rettslige rettsgrunnlaget, og særlig skillet mellom den generelle bevegelsesfriheten for fysiske personer etter EØS-avtalens art. 28, og etableringsfriheten etter art. 31. EU-domstolen har i flere saker behandlet spørsmålet om utflyttingskatteregler innebærer brudd på personers rett til å bevege seg på tvers av landegrensene, og bosette seg i andre land.<sup>55</sup> De faktiske forhold i hver enkelt sak er naturligvis avgjørende for hvilke regler som kommer til anvendelse, men begge de to rettsgrunnlagene er anvendt.

I C-470/04 *N-saken* var både art. 28 og 31 anført. Saken gjaldt utflytting for en fysisk person med 100 % eierskap i tre nederlandske selskaper. Domstolen la til grunn en vid forståelse av etableringsbegrepet, og uttaler at vurderingstemaet er hvorvidt «han på stabil og vedvarende måte [...] deltage[r] i det økonomiske liv i en annen medlemsstat end sin egen».<sup>56</sup> Domstolen vektla at de store eierskapsandelene medførte en så betydelig innflytelse på selskapet at han var å anse som økonomisk delaktig i selskapet, og derfor var omfattet av reglene om etableringsfrihet.<sup>57</sup>

Sak C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal* gjaldt ikke et konkret tilfelle, men traktatbruddssøksmål mot Portugal anlagt av kommisjonen, om portugisiske utflyttingskatteregler for fysiske personer. Om etableringsfriheten uttales det i avsnitt 79 at denne kommer til anvendelse for «enhver borger i en medlemsstat [...], som er innehaver af en kapitalandel i et selskab i en anden medlemsstat, der giver ham en sådan indflydelse på beslutningerne i dette selskab, at han kan træffe afgørelse om dets drift.» De portugisiske reglene ble likevel her først vurdert opp mot *både* etableringsfriheten og retten til fri

---

<sup>55</sup> Se den videre fremstilling nedenfor.

<sup>56</sup> Avsnitt 26.

<sup>57</sup> C-470/04 *N-saken* avsnitt 27 og 28.

bevegelse for personer samlet.<sup>58</sup> Domstolen konkluderte etter den samlede vurderingen med at reglene stred mot begge de to rettsgrunnlagene.<sup>59</sup>

C-581/17 *Wächter* gjaldt en fysisk person med 50 % eierandel i et sveitsisk selskap, mens C-9/02 *Lasteyrie* gjaldt utflytting for en fysisk person med 25 % eierandel i et fransk selskap. Begge de to sakene ble av domstolen subsumert under etableringsfriheten.<sup>60</sup>

Oppsummert viser EU-domstolens praksis at særlig i tilfeller med betydelige eierandeler, slik at personen har innflytelse på selskapets virksomhet, vil primært reglene om etableringsfrihet etter EØS-avtalens art. 31 være relevante. Et annet vurderingstema er også om det foreligger selvstendig næringsvirksomhet, eller avhengig lønnsarbeid, hvorpå sistnevnte av de to taler for art. 28.<sup>61</sup>

Samtidig illustrerer *Kommisjonen mot Portugal* at problemstillingen om hvilket av de to rettsgrunnlagene som kommer til anvendelse, i utgangspunktet er underordnet, da det materielle innholdet i vurderingen i stor grad er det samme. Domstolen viser dette ved å behandle problemstillingen opp mot begge de to rettsgrunnlagene samtidig.<sup>62</sup> Domstolen uttaler at:

*«Alle traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevegelse for personer skal gjøre det lettere for EU-borgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på Unionens område, og disse bestemmelser indeholder et forbud mod foranstaltninger, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område.»<sup>63</sup>*

Det er dermed reglenes formål om fri bevegelse for å drive «erhvervsmæssig beskæftigelse», og hvorvidt det foreligger en ulovlig restriksjon på denne rettigheten som er det sentrale vurderingstemaet for alle traktatens bestemmelser om fri bevegelse.

Også C-470/04 *N-saken* gjaldt de tidligere tilsvarende bestemmelsene EF art. 18 og 43. Her uttaler domstolen seg særlig om forholdet mellom de to rettsgrunnlagene:

---

<sup>58</sup> C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal* avsnitt 36 flg.

<sup>59</sup> C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal* avsnitt 47.

<sup>60</sup> C-581/17 *Wächter* avsnitt 67 og C-9/02 *Lasteyrie* avsnitt 41.

<sup>61</sup> Arnesen m.fl. (2022) s. 241.

<sup>62</sup> C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal* avsnitt 36 flg.

<sup>63</sup> C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal* avsnitt 37.

*«Det bemærkes i den forbindelse, at artikel 18 EF, hvori det generelle princip om, at enhver unionsborger har ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, fastslås, har fundet særligt udtryk i artikel 43 EF».*

Uttalelsen illustrerer at de to retsgrunnlagene er tett sammenknyttet, da etableringsfriheten er å anse som et ytterligere uttrykk for den generelle retten til fri bevegelighet for fysiske personer.

EU-domstolen anlegger i stort de samme synspunktene uavhengig av hvilket retsgrunnlag om fri bevegelighet som kommer til anvendelse.<sup>64</sup> Slik jeg ser det er dermed spørsmålet om hvilken artikkel et tilfelle må subsumeres under i utgangspunktet mer underordnet, da det i utgangspunktet ikke synes å være særlige materielle forskjeller i vurderingene. På bakgrunn av dette vil oppgaven i det videre ikke gjøre noe skarpt skille mellom art. 28 og 31.

## **5.2 Problemstillingen**

Oppgaven går heretter inn i oppgavens kjerneproblemstilling. Problemstillingen er om regjeringens forslag til innstramminger i utflyttingsskattereglene strider mot fysiske personers rett til fri bevegelighet etter EØS-avtalen.

Vurderingen beror etter EU- og EFTA-domstolens praksis om skatteregler, av først hvorvidt reglene utgjør en restriksjon, og dernest om restriksjonen kan rettferdiggjøres av tvingende allmenne hensyn. For å kunne rettferdiggjøres av et tvingende allment hensyn, må reglene være egnet til å oppnå dette, men heller ikke gå lenger enn nødvendig. I C-9/02 *Lasteyrie* presiserer domstolen det slik:

*«en foranstaltning, der kan hindre den etableringsfrihed, der er sikret ved traktatens artikel 52, kun kan tillades, hvis den har et lovligt formål, som er foreneligt med traktaten og er begrundet i tvingende almene hensyn. Men det kræves i så fald også, at foranstaltningens gennemførelse er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det forfulgte mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål».*<sup>65</sup>

Denne oppgaven er som nevnt begrenset til å behandle følgende tre endringsforslag: 1) endringen om at skattekravet nå skal fastsettes endelig på utflyttingstidspunktet, uten mulighet for justering av skattekravet ved negativ verdiutvikling i perioden mellom utflyttingstidspunktet

---

<sup>64</sup> Zimmer (2017) s. 106.

<sup>65</sup> C-9/02 *Lasteyrie* avsnitt 49.

og realisasjonstidspunktet, 2) de tre valgfrie oppgjørsmetoder skatteyter kan velge mellom, og 3) forholdsmessig forfall av skatten ved utdelinger (utdelingsregelen).

### 5.3 Restriksjonsvurderingen

Problemstillingen er først om reglene utgjør en restriksjon på retten til fri bevegelighet. I C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal* uttales det generelt om restriksjonsvurderingen i avsnitt 40 at:

*«Det fremgår [...] af fast retspraksis, at alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af den frie bevægelighed for personer og etableringsfriheden mindre attraktiv, skal betragtes som restriktioner for nævnte frihed».*

Uttalelsen kan tolkes slik at terskelen i restriksjonsvurderingen er relativt lav. Alle tiltak som i det hele tatt gjør den grenseoverskridende handlingen mindre attraktiv sammenlignet med en tilsvarende handling innenfor et av avtalelandene, utgjør i utgangspunktet en restriksjon.

Det gjelder heller ingen *de minimis*-begrensning på restriksjonsbegrepet.<sup>66</sup> Dette innebærer at det ikke er noe kvantitativt krav til restriksjonens størrelse, omfang eller betydning, eller unntak for bagatellmessige restriksjoner.<sup>67</sup> I EFTA-domstolens tolkningsuttalelse<sup>68</sup> i forbindelse med *Holship*-saken<sup>69</sup> uttalte domstolen at artikkel 31 retter seg mot enhver restriksjon på etableringsretten i EØS, «også om den er av begrenset omfang eller av mindre betydning».<sup>70</sup>

I utflyttingssakene som har vært behandlet for domstolene har spørsmålet om hvorvidt utflyttingsskatteregler utgjør en restriksjon gjennomgående vært behandlet relativt kortfattet. Dette fordi utflyttingsskatten i sin natur påløper ved utflyttingen (den grenseoverskridende handlingen), mens en tilsvarende forflytning innenfor ett land, normalt ikke medfører skattekrav. Normalt er det realisasjonshandlingen som medfører at et skattekrav på gevinster påløper, mens det i reglene om utflyttingsskatt er selve utflyttingshandlingen. Grunnleggende

---

<sup>66</sup> Fredriksen og Mathisen (2022) s. 134.

<sup>67</sup> Fredriksen og Mathisen (2022) s. 134.

<sup>68</sup> E-14/15 *Holship* avsnitt 115-116.

<sup>69</sup> HR-2016-2554-P *Holship*.

<sup>70</sup> Se også HR-2016-2554-P *Holship* avsnitt 93.

sett behandles dermed den grenseoverskridende handlingen strengere enn en tilsvarende handling innenfor ett land.

I C-9/02 *Lasteyrie-saken* fant domstolen at reglene, hvor skattekravet ble fastsatt endelig på utflyttingstidspunktet, utgjorde en restriksjon.<sup>71</sup> Domstolen begrunnet dette slik:

*«En skattepliktig, der [...] ønsker at flytte sit hjemsted fra det franske område, behandles således ufordelagtig i forhold til en person, der beholder sin bopæl i Frankrig. Den skattepligtige skal nemlig, alene på grund af fraflytningen, svare skat af en indkomst, som han endnu ikke har realiseret og derfor ikke har rådighed over, hvorimod avancen (gevinsten), hvis han forblev i Frankrig, først ville blive beskattet, når – og i det omfang – den faktisk blev realiseret. Denne forskel i behandlingen med hensyn til aktieavancebeskatning [...], kan bevirke, at en skattepliktig afholder sig fra at foretage en sådan flytning.»<sup>72</sup>*

Domstolen uttaler her at regler som medfører at skatteyteren kun på grunn av utflyttingshandlingen pådrar seg et skattekrav, må anses som en restriksjon på bevegelsesfriheten. Dersom skatteyter hadde blitt værende i landet, eller kun forflyttet seg innenlands, ville skattekravet ikke påløpt før på realisasjonstidspunktet, og utflyttingshandlingen behandles dermed strengere.

Regjeringens forslag innebærer at skattekravet skal fastsettes endelig på utflyttingstidspunktet. Hadde utflytteren imidlertid valgt å bli boende, eller kun forflyttet seg innad i Norge, hadde skattekravet ikke påløpt før på realisasjonstidspunktet. Reglene er dermed strengere for utflyttere, hvilket kan medføre at skatteyter avstår fra den grenseoverskridende handlingen, slik EU-domstolen påpeker i *Lasteyrie-saken*. Domstolen har konkludert tilsvarende i en rekke saker.<sup>73</sup>

---

<sup>71</sup> C-9/02 *Lasteyrie* avsnitt 48.

<sup>72</sup> C-9/02 *Lasteyrie* avsnitt 46.

<sup>73</sup> C-470/04 *N-saken* avsnitt 34-39, C-371/10 *National Grid Indus* avsnitt 35-41, C-261/11 *Kommisjonen mot Danmark* avsnitt 29, C-164/12 *DMC-saken* avsnitt 43, C-657/13 *Verder LabTec* avsnitt 39 og C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal* avsnitt 47.



Regelforslaget slik det foreligger, hvor det påløper et skattekrav på grunn av utflyttingen, som fastsettes endelig på utflyttingstidspunktet, utgjør dermed en restriksjon på bevegelsesfriheten. Dette er regjeringen også enig i.<sup>74</sup>

## 5.4 Rettferdigjøringsgrunner

Som presentert ovenfor kan imidlertid restriksjoner på bevegelsesfriheten rettferdiggjøres av tvingende allmenne hensyn. Det skal i det følgende undersøkes om det foreligger tvingende allmenne hensyn som kan begrunne den foreslåtte utflyttingsskatten.

I Prop. 1 LS (2024-2025) anfører regjeringen tre rettferdigjøringsgrunner for utflyttingsskattereglene: 1) hensynet til balansert beskatningskompetanse mellom landene, 2) hensynet til effektiv oppkreving av skatten, og 3) skatteomgåelseshensynet.<sup>75</sup>

### 5.4.1 Hensynet til balansert beskatningskompetanse

Hensynet til balansert beskatningskompetanse handler om behovet for rettferdig fordeling mellom avtalelandene når det gjelder hvilke land som skal ha rett til å ilegge skatt.<sup>76</sup> Hensynet er tett knyttet til territorialprinsippet – det enkelte lands rett til å beskatte verdier skapt på sitt territorium.<sup>77</sup> Kokott (2022) skriver eksempelvis at:

*«[A]ccording to the fiscal principle of territoriality, a Member State is entitled, in the case of a transfer of assets to a permanent establishment located within another Member State, to impose tax, at the time of the transfer, on the capital gains generated on its territory prior to that transfer.»<sup>78</sup>*

Hensynet til balansert beskatningskompetanse mellom landene anerkjennes som et tvingende allment hensyn innen EØS-retten. Hensynet ble først anerkjent i C-446/03 *Mark & Spencer*, som gjaldt spørsmål om britiske konsernbidragsregler forhindret etableringsfriheten.<sup>79</sup>

---

<sup>74</sup> Prop. 1 LS (2024-2025) s. 135: «Det er fastlagt gjennom langvarig EU/EØS-rettspraksis at utflyttingsskatt på latente gevinster utgjør en restriksjon på bevegelsesfriheten.»

<sup>75</sup> Prop. 1 LS (2024-2025) s. 135: «For utflyttingsskatteregler vil det særlig være hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom landene og hensynet til en effektiv innkreving og skattekontroll som kan være sentrale rettferdigjøringsgrunner, men også hensynet til å motvirke skatteomgåelse.»

<sup>76</sup> C-164/12 *DMC-saken* avsnitt 49.

<sup>77</sup> C-164/12 *DMC-saken* avsnitt 49.

<sup>78</sup> Kokott (2022) s. 325.

<sup>79</sup> C-446/03 *Mark & Spencer* avsnitt 45.

Hensynet har etter dette også vært anført som begrunnelse for utflyttingsskatteregler som restriksjon på bevegelsesfriheten i flere saker.<sup>80</sup> I C-470/04 *N-saken* kom domstolen til at de nederlandske utflyttingsskattereglenes formål var å sikre landets beskatningskompetanse:

*«de i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelser [...] har til formål at sikre en fordeling i henhold til territorialitetsprincippet mellom medlemsstaterne af beskatningskompetencen med hensyn til avancer på selskabsrettigheder.»<sup>81</sup>*

Om balansert beskatningskompetanse som rettferdiggjøringsgrunn uttaler domstolen i avsnitt 42 at:

*«... opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen».*

Dette standpunktet bekreftes også i senere dommer, blant annet i både C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal* avsnitt 51, C-371/10 *National Grid Indus* avsnitt 45 og C-164/12 *DMC* avsnitt 46. Hensynet til balansert beskatningskompetanse mellom landene er dermed et anerkjent legitimt hensyn i EØS-retten.

## **5.4.2 Hensynet til effektiv oppkreving av skatt**

Ulike innkrevingsordninger av utflyttingsskatt har vært prøvet for EU-domstolen, og hensynet til effektiv oppkreving av skatt har vært anført som rettferdiggjøringsgrunn. Hensynet innebærer blant annet en anerkjennelse av risikoen for at skattekrav kan misligholdes, og at denne risikoen øker etter hvert som tiden går.<sup>82</sup> Landene gis derfor adgang til å ta denne risikoen i betraktning, og ha lovgivning som bidrar til å sikre at skatten i realiteten også innbetales.<sup>83</sup> Hensynet er imidlertid anført som rettferdiggjøringsgrunn for domstolene i betydelig mindre grad enn hensynet til balansert beskatningskompetanse.

Hensynet ble først akseptert av i EU-domstolen i C-80/13 *ACO Industries Tábor* som rettferdiggjøringsgrunn i spørsmål om restriksjoner på fri flyt av tjenester.<sup>84</sup> I sak C-292/16

---

<sup>80</sup> C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal*, C-371/10 *National Grid Indus* og C-164/12 *DMC*.

<sup>81</sup> C-470/04 *N-saken* avsnitt 41.

<sup>82</sup> Se blant annet C-371/10 *National Grid Indus* avsnitt 74 og C-164/12 *DMC* avsnitt 62.

<sup>83</sup> C-371/10 *National Grid Indus* avsnitt 74.

<sup>84</sup> Avsnitt 46.

*A Oy* var hensynet for første gang anført som rettfærdiggjøringsgrunn for restriksjoner på etableringsfriheten. Domstolen uttaler her at:

*“Hvad angår begrundelsen om nødvendigheden af at sikre en effektiv opkrævning af skatten, [...] [har] Domstolen allerede [...] anerkendt, at den kan udgøre et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser sikret ved EUF-traktaten».*<sup>85</sup>

Domstolen anerkjente hensynet også i denne saken, men fant at de regler som ble prøvet i saken ikke var egnet til å oppnå formålet.<sup>86</sup> I senere sak om utflyttingsskatteregler i Tyskland, C-581/17 *Wächtler*, var formålet anført av Tyskland som:

*«... nødvendigheden af at sikre en effektiv opkrævning af skatten med henblik på at undgå tab af skatteindtægter».*<sup>87</sup>

Domstolen finner her at Tysklands utflyttingsskatteregler kan begrunnes i dette hensynet.<sup>88</sup> Domstolens praksis viser dermed at hensynet til effektiv oppkreving av skatt kan rettfærdiggjøre restriksjoner på bevegelsesfriheten, jf. *Wächtler* og *A Oy*.

### **5.4.3 Hensynet til å motvirke skatteomgåelse**

Også hensynet til å motvirke skatteomgåelse er anført som rettfærdiggjøringsgrunn. Innen skatteretten dreier omgåelsesspørsmålet seg om privatrettslige disposisjoner er utnyttet for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med det man antar er skatteregelens formål.<sup>89</sup> Hensynet må ikke forveksles med skatteunndragelse, som eksempelvis omhandler å oppgi gale eller ufullstendige opplysninger, og slik unndra skatt ved at fastsettelsen av skatt ikke baseres på rett faktum.<sup>90</sup>

EU-domstolen har anerkjent hensynet som legitimt for å gjøre inngrep i grunnfrihetene. Hensynet var blant annet anført og akseptert i C-9/02 *Lasteyrie-saken*. Saken gjaldt franske utflyttingsskatteregler, hvor utflytter kunne få utsettelse på betalingen mot sikkerhetsstillelse

---

<sup>85</sup> Avsnitt 39.

<sup>86</sup> Avsnitt 39.

<sup>87</sup> Avsnitt 31.

<sup>88</sup> Avsnitt 66.

<sup>89</sup> Zimmer (2021) s. 66.

<sup>90</sup> Zimmer (2021) s. 65.

for kravet.<sup>91</sup> Domstolen anerkjente hensynet som legitimt, men kom likevel til at kravet til sikkerhetsstillelse gikk lenger enn nødvendig for å oppnå formålet:

*«I CGI's artikkel 167a kan der derfor ikke, uten langt at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opfylde det forfulgte formål, opstilles en formodning for, at enhver skattepligtig, der flytter sit hjemsted fra Frankrig, har til hensigt at omgå den franske skattelovgivning.»<sup>92</sup>*

Hensynet til å motvirke skatteomgåelse er derfor et legitimt hensyn i EØS-retten.<sup>93</sup>

#### **5.4.4 Et sidesprang: Utflyttingsskattens utvidede formål**

De tre anførte hensynene er dermed anerkjent som legitime i EØS-retten. Før jeg går videre i vurderingen, vil jeg imidlertid gjøre et kort sidesprang, og se på de norske utflyttingsskattereglenes utvikling når det gjelder hvilke tilfeller reglene primært har hatt som formål å forfølge, og som følge av dette også utviklingen i hvilke tvingende allmenne hensyn som utgjør aktuelle rettferdiggjøringsgrunner.

Skatteomgåelseshensynet er ofte henvist til som begrunnelse for utflyttingsskatteregler grunnleggende sett.<sup>94</sup> Man ønsket reglene opprinnelig fordi de skulle hindre skattesubjekter fra å flytte til land med lavere skattetrykk, for deretter å realisere gevinster der, og slik unngå å betale skatt i Norge på gevinster opptjent her.<sup>95</sup>

Det opprinnelige formålet om å motvirke skattemotiverte utflyttinger står naturligvis fortsatt sentralt – man ønsker fremdeles å forebygge dette tradisjonelle eksemplet. Dette kommer etter mitt syn i dette endringsforslaget særlig til uttrykk gjennom den foreslåtte utdelingsregelen, som har til formål å forhindre omgåelse av utflyttingsskattereglene gjennom lavt beskattede utdelinger i utlandet. Utflyttingsskattereglenes formål har imidlertid utviklet seg de siste årene til å nå også omfatte beskatning av alle norske utflyttere for gevinster opptjent i Norge, uavhengig av om utflyttingen er skattemotivert.

---

<sup>91</sup> C-9/02 *Lasteyrie* avsnitt 47 flg.

<sup>92</sup> C-9/02 *Lasteyrie* avsnitt 52.

<sup>93</sup> Zimmer (2017) s. 120, og Naas m.fl. (2017) s. 138.

<sup>94</sup> Høringsnotat - Endringer i reglene om beskatning av aksjegevinster mv. ved utflytting eller overføring til utlandet (2024) s. 17.

<sup>95</sup> Zimmer (2021) s. 315.

Etter mitt syn kommer denne utviklingen særlig til syne ved lovendringen i 2022, da den tidligere nevnte femårsbegrensningen ble fjernet.<sup>96</sup> Tidligere sktl. § 10-70 niende ledd bokstav c. lød slik:

*«Skatteplikten bortfaller hvis skattyteren ikke har realisert aksjen eller andelen innen fem år etter at skatteplikten opphørte etter § 2-1 tredje ledd eller skatteavtale med annen stat.»*

Som kjent var femårsregelen basert på en antagelse om at dersom skattyter oppholdt seg i utlandet i mer enn fem år uten å realisere gevinsten, fremsto ikke utflyttingen primært skattemotivert. Dermed lot man skattekravet falle bort. Med femårsregelen aksepterte man dermed at gevinster opptjent i Norge kunne tas til utlandet, uten at disse ble beskattet i Norge, så lenge selve utflyttingen ikke primært fremsto skattemotivert.

Med endringen i 2022 ble imidlertid femårsregelen fjernet, slik at skattekravet nå kunne bli «evigvarende». Dette medførte en betydelig utvidelse av reglens virkeområde, fordi skatten heretter skulle betales *uavhengig* av om utflyttingen fremsto skattemotivert. Fra de første utflyttingsskattereglene i Norge, som primært skulle hindre skatteomgåelse, er det dermed skjedd en klar utvikling mot at utflyttingsskattereglene i stor grad også benyttes til å realisere landets beskatningskompetanse overfor samtlige gevinster opptjent i Norge.

Dette endrer også det EØS-rettslige bildet, når det gjelder hvilke rettferdiggjøringsgrunner som er fremtredende. Hensynet til balansert beskatningskompetanse er betydelig mer i forgrunnen for reglens formål, og forslaget om endelig fastsettelse av kravet på utflyttingstidspunktet må etter mitt syn primært begrunnes i dette hensynet, fordi man heretter kun skal hensynta verdiendringer som har skjedd mens skattyter har bodd i Norge. De tre valgfrie oppgjørsmetodene på sin side må primært begrunnes i hensynet til effektiv oppkreving av skatt. Det tradisjonelle skatteomgåelseshensynet, som i utgangspunktet var helt sentralt for utflyttingsskattereglens formål, havner noe mer i bakgrunnen, foruten utdelingsregelen.

Det må imidlertid bemerkes at de tre hensynene er tett sammenkoblet. Etter mitt syn er hensynet til balansert beskatningskompetanse det mest fremtredende hensynet i forslaget, men både hensynet til effektiv oppkreving og skatteomgåelseshensynet bygger i stor grad på å faktisk realisere den balanserte beskatningskompetansen. Det er liten virkning av skatteregler som

---

<sup>96</sup> Lov 20. desember 2022 nr. 105 pkt. IX tredje ledd (endringslov).

fastsetter et skattekrav basert på verdiene skapt på norsk territorium, dersom skattekravet i realiteten «aldri» blir oppkrevet, eller enkelt kan omgås. Hensynene kan etter mitt syn derfor ikke klart løsrives fra hverandre, og innslag av de ulike hensynene kan trolig innfortolkes i alle de tre endringsforslagene.

Jeg «springer» heretter tilbake til oppgavens hovedproblemstilling – vurderingen av endringsforslaget opp mot EØS-retten. Neste steg i vurderingen er om de tre forslagene er egnet til å oppnå de tre anførte rettfærdiggjøringsgrunnene.

## 5.5 Egnethetsvurderingen

Vi har altså fastslått at de tre anførte hensynene: 1) hensynet til balansert beskatningskompetanse, 2) hensynet til effektiv oppkreving, og 3) hensynet til å motvirke skatteomgåelse utgjør anerkjente tvingende hensyn i EØS-retten. Problemstillingen er nå om de tre endringsforslagene er egnet til å oppnå disse formålene. Hvert endringsforslag behandles for seg.

### 5.5.1 Endelig fastsettelse på utflyttingstidspunktet

Regjeringens lovforslag om at kravet fastsettes endelig på utflyttingstidspunktet, uten mulighet for justering av kravet for senere negativ verdiendring frem til realisasjonstidspunktet, medfører i praksis at man kun skal legge til grunn den verdiendring som har skjedd i tidsperioden personen har vært skattemessig bosatt i Norge. Hensynet til balansert beskatningskompetanse mellom landene handler i sin kjerne om retten til nettopp dette. Domstolen omtaler dette som territorialprinsippets tidsmessige komponent – prinsippet om at man kan beskatte verdier i den tidsperioden personen er skattemessig bosatt i landet. I C-164/12 *DMC-saken* avsnitt 49, uttales det at:

*«i overensstemmelse med territorialitetsprinsippet på skatteområdet, som er forbundet med en tidsmessig komponent, nemlig den skattepliktiges skattemessige hjemsted på det nationale område i den periode, hvor de latente kapitalgevinster er konstateret, har ret til at beskatte disse kapitalgevinster på det tidspunkt, hvor de utflyttes».*

Dagens regler, hvor det har vært innvilget justering for negativ verdiendring som har skjedd etter at personen ikke lenger var skattemessig bosatt i landet, strider mot dette prinsippet.

Prinsippet taler for at skattekravet skal fastsettes basert på verdiendringer *mens* personen var skattemessig bosatt i landet. Den åpning man har hatt for at negativ verdiendring *etter* utflyttingstidspunktet skal kunne hensyntas, har dermed etter mitt syn i realiteten utgjort en lempeligere regel enn hva dette hensynet i utgangspunktet skulle tilsi, da man har innvilget justering av skattekravet for verdiendring i en periode personen ikke lenger er skattemessig bosatt i landet.

Endelig fastsettelse av skatten på utflyttingstidspunktet har vært behandlet av EU-domstolen. Om en slik regels egnethet til å oppnå formålet om balansert beskatningskompetanse uttales det i C-581/17 *Wächtler* avsnitt 64 at:

*«fastlæggelsen af størrelsen af den pågældende skat på tidspunktet for flytningen af bopælen til Schweiz er en foranstaltning, der er egnet til at sikre opfyldelsen af formålet om at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem dette land og Forbundsrepublikken Tyskland».*

Domstolen avklarer dermed at endelig fastsettelse på utflyttingstidspunktet er en regel som er egnet til å oppnå formålet om balansert beskatningskompetanse. Det tilsvarende standpunktet har domstolen kommet til i flere andre saker,<sup>97</sup> og konklusjonen er derfor at endelig fastsettelse på utflyttingstidspunktet er en regel som er egnet til å oppnå formålet om balansert beskatningskompetanse.

### 5.5.2 Oppgjørsmetodene

Forslaget om de tre valgfrie oppgjørsmetodene må etter mitt syn primært begrunnes i hensynet til effektiv oppkreving. Som nevnt ovenfor har dette hensynet i betydelig mindre grad vært anført som rettferdiggjøringsgrunn enn eksempelvis hensynet til balansert beskatningskompetanse. I *Wächtler-saken*, hvor kravet var umiddelbar betaling av skatten på utflyttingstidspunktet, uten rom for utsettelse, uttaler domstolen at:

*«Hvad angår formålet vedrørende nødvendigheden af at sikre en effektiv opkrævning af skatten med henblik på at undgå tab af skatteindtægter skal det bemærkes, at den umiddelbare opkrævning af den pågældende skat på tidspunktet for flytningen af den*

---

<sup>97</sup> C-470/04 *N-saken*, C-371/10 *National Grid Indus*, C-164/12 *DMC-saken*, C-657/13 *Verder LabTec* og C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal*.

*skattepligtiges bopæl principielt kan begrundes i nødvendigheden af at sikre en effektiv opkrævning af skattegæld.»*

Domstolen anerkjenner dermed at umiddelbar oppkreving klart nok er egnet til å oppnå formålet. Spørsmålet var om reglene gikk lenger enn nødvendig. De norske reglene innebærer ikke krav om umiddelbar betaling, og *Wächtler-dommen* gir derfor ingen tydelig avklaring. Det finnes heller ingen dommer som behandler helt tilsvarende forslag som regjeringen har fremmet.

Egnethestesten utgjør en enten-eller-vurdering, og er i utgangspunktet ikke særlig streng.<sup>98</sup> Fredriksen og Mathisen (2022) skriver eksempelvis at vurderingen ikke er hvor godt tiltaket oppnår formålet, eller om det er det best egnede tiltaket for å oppnå formålet, men *om* tiltaket er egnet til å oppnå formålet.<sup>99</sup> I utflyttingsskattesakene ville naturligvis den mest effektive oppgjørsregelen for å oppnå formålet om effektiv oppkreving være umiddelbar betaling av skatten på utflyttingstidspunktet. Dette utelukker imidlertid ikke at andre oppgjørsregler også kan være egnet til å oppnå formålet.

Etter mitt syn er det lite rom for å konkludere med noe annet enn at regler som krever inn skatten innen et klart avgrenset tidsrom er egnet til å oppnå formålet om effektiv oppkreving. De norske reglene, som tilbyr enten umiddelbar betaling, ratevis årlig over tolv år, eller full betaling etter tolv år, med tillegg av renter, setter klare rammer for når skatten senest må betales. Reglene må etter mitt syn anses egnet til å oppnå formålet om effektiv oppkreving av skatten. Spørsmålet som primært kommer på spissen, og som behandles nedenfor, er om oppgjørsreglene går lenger enn nødvendig.

### **5.5.3 Utdelingsregelen**

Utdelingsregelen begrunnes i hensynet til å motvirke skatteomgåelse, og spørsmålet er om regelen er egnet til å oppnå dette formålet. Etter en gjennomgang av EU-domstolens praksis på området for utflyttingsskatter, kan jeg ikke se at domstolen har behandlet lignende ordninger. Det eksisterer dermed ikke rettspraksis som avklarer egnethestspørsmålet for utdelingsregelen.

---

<sup>98</sup> Fredriksen og Mathisen (2022) s. 142.

<sup>99</sup> Fredriksen og Mathisen (2022) s. 142.



Formålet er primært å forhindre at skatteyttere realiserer selskapets verdier gjennom lavt beskattede utdelinger, og dermed omgår utflyttingsskatten ved tilbakeflytting. Ved å innføre en regel som medfører at utflyttingsskatten forfaller til betaling når skatteyteren mottar utdelinger fra eiendeler som har vært gjenstand for utflyttingsskatt, motvirker man etter mitt syn denne formen for skatteomgåelse. Dette skjer ved at utbytte i seg selv utløser forfall av utflyttingsskatten, og dermed forhindres skatteyteren fra å ta ut utbytte uten at utflyttingsskatten betales.

Som nevnt skal ikke egnethetsvurderingen være særlig streng, og etter mitt syn er det ikke behov for noen videre inngående egnethetsvurdering. Regelen er etter mitt syn egnet til å oppnå sitt formål om å forebygge den nevnte formen for skatteomgåelse. Tilsvarende som ovenfor er den sentrale problemstillingen om reglene går lenger enn nødvendig.

## 5.6 Proporsjonalitetsvurderingen

Den siste problemstillingen i spørsmålet om de foreslåtte reglene strider mot bevegelsesfriheten, er om reglene går lenger enn nødvendig for å oppnå de tre anførte rettferdiggjøringsgrunnene. Også her behandles hvert av de tre endringsforslagene for seg.

### 5.6.1 Endelig fastsettelse på utflyttingstidspunktet

Spørsmålet er om endelig fastsettelse på utflyttingstidspunktet er en regel som går lenger enn nødvendig for å oppnå formålet om balansert beskatningskompetanse.

Temaet har kommet opp for domstolene særlig i forbindelse med spørsmål om fraflyttingslandet må innvilge justering for negativ verdiendring i de tilfellene tilflyttingslandet ikke innvilger slik justering.<sup>100</sup> Her fremstår det tilsynelatende å ha skjedd en utvikling i rettstilstanden. I C-470/04 *N-saken* kom domstolen til at en ordning som ikke hensyntar verditap etter utflyttingen ikke er forholdsmessig, dersom tilflyttingslandet heller ikke justerer for slike verditap:

*«Endelig bemærkes, at det kun er en sådan ordning om inddrivelse af skat på indtægter hidrørende fra værdipapirer, som fuldt ud tager de kurstab i betragtning, som kan være*

---

<sup>100</sup> C-470/04 *N-saken*, C-371/10 *National Grid Indus*, C-164/12 *DMC-saken*, C-591/13 *Kommisjonen mot Tyskland* og C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal*.

*indtrådt efter, at den omhandlede skattepligtige har flyttet sin bopæl – med mindre disse kurstab allerede er taget i betragtning i værtsmedlemsstaten – der i denne sammenhæng kan anses for at stå i rimeligt forhold til det formål, den forfølger.»<sup>101</sup>*

I den senere dommen C-371/10 *National Grid Indus*, som gjaldt utflytting av et selskap, aksepterte imidlertid domstolen endelig fastsettelse på utflyttingstidspunktet, slik at etterfølgende verditap ikke medførte justering av skattekravet uansett hvilke regler som gjaldt i tilflyttingslandet.<sup>102</sup> Heretter gjorde domstolen et klarere skille i behandlingen av utflyttingsskatter, mellom 1) fastsettelsen av skatten, og 2) den faktiske oppkrevingen. Endelig fastsettelse på utflyttingstidspunktet kunne aksepteres, dersom oppkreivingsreglene i tilstrekkelig grad hensyntar den likviditetsmessige ulempen det utgjør å få skattekravet fastsatt før realisasjonstidspunktet. Dette standpunktet sluttet domstolen seg igjen til i C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal*, som gjaldt en fysisk person. Her uttaler domstolen at:

*«den omstændighed, at værtsmedlemsstaten eventuelt ikke tager værditab i betragtning, [...] pålægger [ikke] oprindelsesmedlemsstaten en forpligtelse til på [realisasjonstidspunktet] [...] at revurdere et skyldigt skattebeløb, som er blevet endeligt fastsat på [utflyttingstidspunktet]».<sup>103</sup>*

Domstolen klargjør dermed at det faktum at tilflyttingslandet eventuelt ikke innvilger justering av skattekrav grunnet verditap hos seg, ikke pålegger fraflyttingslandet å justere skattekravet på sin side. Tilsvarende konkluderer domstolen i både C-591/13 *Kommisjonen mot Tyskland* avsnitt 66 og C-164/12 *DMC-saken* avsnitt 69.

En regel om fastsettelse av kravet på utflyttingstidspunktet aksepteres dermed gjennomgående i all praksis etter *National Grid Indus*-saken, både i saker om juridiske personer og fysiske personer. Det springende punkt i de fleste saker er hvilke oppgjørs- og utsettelsesregler landene tilbyr for å bøte på den likviditetsmessige ulempen det utgjør å få skattekravet fastsatt før gevinsten er realisert.

---

<sup>101</sup> Avsnitt 54.

<sup>102</sup> Se dommens avsnitt 59: «Den skat, som skal betales af latente kapitalgevinster, fastsættes nemlig på det tidspunkt, hvor oprindelsesmedlemsstatens beskatningskompetence over det omhandlede selskab ophører med at eksistere, hvilket i det foreliggende tilfælde vil sige på tidspunktet for nævnte selskabs flytning af sit hjemsted.»

<sup>103</sup> C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal* avsnitt 55.

Konklusjonen er dermed at Norge kan fastsette endelig skattekrav på utflyttingstidspunktet, uten at regelen medfører at man går lenger enn nødvendig for å oppnå formålet om balansert beskatningskompetanse.

## 5.6.2 Oppgjørsmetodene

Problemstillingen er videre om regjeringens forslag om tre valgfrie oppgjørsmetoder i tilstrekkelig grad avbøter skatteyers likviditetsmessige ulempe, eller om de går lenger enn nødvendig for å oppnå balansert beskatningskompetanse og effektiv oppkreving.

### EU-domstolens behandling av umiddelbar oppkreving

I flere av de relevante dommene prøves skatteregler hvor landene ikke tilbyr utsettelse, men krever skatten betalt allerede på utflyttingstidspunktet.<sup>104</sup>

*C-503/14 Kommisjonen mot Portugal* gjaldt utflyttingsskatt for fysiske personer, hvor skatten både ble fastsatt og innkrevet på utflyttingstidspunktet. I avsnitt 60 uttaler domstolen at en slik ordning går lenger enn nødvendig for å oppnå formålet om balansert beskatningskompetanse, og at skatteyster må gis mulighet til en form for utsettelse. *C-581/17 Wächtler* gjaldt også en fysisk person, med både fastsettelse av kravet og krav om betaling på utflyttingstidspunktet. Her var særskilt hensynet til effektiv oppkreving av skatt anført, men også for dette formålet var umiddelbar betaling en ordning som gikk lenger enn nødvendig.<sup>105</sup>

Domstolens praksis viser dermed at krav om betaling allerede på utflyttingstidspunktet er en ordning som går lenger enn nødvendig, da dette ville medføre en for stor likviditetsmessig belastning for skatteyteren.<sup>106</sup> Dette fordi det finnes ordninger som i større grad hensyntar skatteyterens interesser, og likevel ivaretar både hensynet til balansert beskatningskompetanse og effektiv oppkreving. Domstolens standpunkt er dermed at skattyter må innvilges valg mellom umiddelbar betaling eller en form for utsettelse for å ikke gå lenger enn nødvendig.

---

<sup>104</sup> *C-371/10 National Grid Indus*, *C-503/14 Kommisjonen mot Portugal* og *C-581/17 Wächtler*.

<sup>105</sup> *C-581/17 Wächtler* avsnitt 66.

<sup>106</sup> *C-371/10 National Grid Indus* avsnitt 86, *C-503/14 Kommisjonen mot Portugal* avsnitt 60 og *C-581/17 Wächtler* avsnitt 64.

## EU-domstolens behandling av ratebetalinger

EU-domstolen har i to saker akseptert utflyttingsskatteregler som tilbyr ratebetalinger. C-164/12 *DMC-saken* gjaldt utflyttingsskatt for selskaper, hvor skattekravet ble fastsatt på utflyttingstidspunktet, men hvor selskapet fikk valget mellom umiddelbar betaling eller årlige ratevise betalinger over fem år. Her uttaler domstolen i avsnitt 62 at:

*«Henset til den omstændighed, at risikoen for, at skatten ikke kan opkræves, stiger i takt med tidens gang, udgør en ratebetaling over fem år af den skat, der skal betales, inden den faktiske realisering af de latente kapitalgevinster i denne forbindelse en passende og proportional foranstaltning med henblik på at virkeliggøre formålet om at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.»*

Domstolen aksepterer her ratevise betalinger over fem år, under begrunnelse av at landene må kunne hensynta den stigende risiko for mislighold av skattekravet etter hvert som tiden går, for å realisere formålet om balansert beskatningskompetanse.<sup>107</sup> Domstolens uttalelse viser også sammenhengen mellom hensynet til effektiv oppkreving og balansert beskatningskompetanse – dersom man ikke har skatteregler som reelt sett medfører at skatten faktisk betales innenfor en forholdsmessig periode, oppnår man heller ikke i praksis en faktisk balansert beskatningskompetanse, da risikoen for at skattekravet ikke vil bli innfridd øker etter hvert som tiden går.

Deretter avsa domstolen dom i sak C-657/14 *Verder LabTec*. Også denne gjaldt selskapsutflytting, med fastsettelse av skattekravet på utflyttingstidspunktet, men her med tilbud om ratebetalinger over ti år. Under henvisning til *DMC-saken* kom domstolen til at skatteordningen her var enda mer lempelig, med rater over ti år. Følgelig godtok domstolen ordningen som proporsjonal med hensyn til formålet om balansert beskatningskompetanse.<sup>108</sup>

Etter *DMC-saken* og *Verder LabTec* synes dermed rettstilstanden å være at domstolen aksepterer innkrevingsordninger hvor skattekravet ikke må betales på utflyttingstidspunktet, men kan betales i årlige ratebetalinger over minimum fem år. Begge de to dommene gjaldt imidlertid utflytting for selskaper.

---

<sup>107</sup> C-164/12 *DMC-saken* avsnitt 62.

<sup>108</sup> C-657/14 *Verder LabTec* avsnitt 52.

## Wächtler-dommen – ratebetalinger for fysiske personer?

I 2019 avsa domstolen dom i sak C-581/17 *Wächtler*, om utflyttingsskatt for fysiske personer. Saken gjaldt den tyske statsborgeren Martin Wächtler, som flyttet fra Tyskland til Sveits. Sveits er hverken medlem av EU eller del av EØS-avtalen, og saken gjaldt dermed tolkning av AFMP, avtalen mellom EU og Sveits om fri bevegelighet for fysiske personer.<sup>109</sup> Den rettskildemessige betydningen av dette behandles senere.

De tyske reglene i saken innebar endelig fastsettelse av skattekravet på utflyttingstidspunktet, og hovedregel om krav om betaling av kravet på utflyttingstidspunktet.<sup>110</sup> Domstolen kom til at en slik ordning gikk lenger enn nødvendig – også her måtte skatteyter innvilges en form for utsettelse med betalingen.<sup>111</sup>

De tyske reglene åpnet imidlertid for utsettelse i form av ratebetalinger over en periode på høyst fem år for tilfeller hvor skattekravet ville medføre «vanskeligt tålelige konsekvenser for den skattepliktige».<sup>112</sup> Martin Wächtler oppfylte ikke dette vilkåret, og denne siden av reglene var derfor ikke gjenstand for konkret prøving i saken. Etter at domstolen hadde konkludert med at reglene i Wächtlers tilfelle, hvor han måtte betale umiddelbart, gikk lenger enn nødvendig for å oppnå både balansert beskatningskompetanse og effektiv oppkreving<sup>113</sup>, ga domstolen likevel en uttalelse i en sidebemerkning om ratebetalingsordningen i avsnitt 68:

*«Denne konklusjon (at reglene går lenger enn nødvendig) drages ikke i tvivl af den omstændighed, at denne skatteordning i tilfælde af, at en umiddelbar opkrævning af den skyldige skat vil have vanskeligt tålelige konsekvenser for den skattepligtige, fastsætter en mulighed for, at skatten kan betales i rater. Foruden at denne ratebetalingsforanstaltning kun er mulig i dette konkrete tilfælde, er den nemlig ikke af en sådan art, at den i et sådant tilfælde kan fjerne den likviditetsmæssige ulempe, som udgøres af den skattepligtiges forpligtelse til at betale en del af den skyldige skat på kapitalgevinsterne af de pågældende selskabsandele, når vedkommende flytter sin*

---

<sup>109</sup> Aftale mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer.

<sup>110</sup> C-581/17 *Wächtler* avsnitt 29.

<sup>111</sup> C-581/17 *Wächtler* avsnitt 64 og 66.

<sup>112</sup> Den nasjonale regelen fremgår i avsnitt 25 pkt. 4. Her heter det at skatteyter skal «gives henstand med betalingen af den skyldige indkomstskat [...] i form af rater med regelmæssige mellemrum over en periode på højest fem år fra det første forfaldstidspunkt mod stillelse af en sikkerhed, hvis en øjeblikkelig opkrævning vil have vanskeligt tålelige konsekvenser for den skattepligtige.»

<sup>113</sup> Henholdsvis avsnitt 64 og 66.

***bopæl til Schweiz.** For den skattepligtige vil den desuden være mere bekostelig end en foranstaltning, der består i at fastsætte henstand med betaling af den skyldige skat indtil afhændelsen af disse selskabsandele» (min utheving).*

Etter mitt syn uttaler domstolen her at konklusjonen om at ordningen er uforholdsmessig ikke endres av det faktum at det eksisterer en mulighet for ratebetalinger for personer som har særlige problemer med å betale skattekravet umiddelbart, jf. første punktum. Ser man bort ifra at ratebetaling kun tilbys de med «vanskeligt tålelige konsekvenser», ville den fremdeles ikke fjerne skatteytters likviditetsmessige ulempe ved å måtte betale skattekravet før realisasjonstidspunktet, jf. annet punktum. Dette fordi også ratevise betalinger før gevinsten er realisert kan utgjøre en betydelig likviditetsmessig ulempe, og derfor er et tiltak som er mer tyngende enn utsettelse helt til realisasjonstidspunktet, jf. siste punktum.

En slik tolkning medfører at domstolen synes å gå bort fra prinsippet fastsatt i *DMC-saken* og *Verder LabTec*, om at tilbud om ratevise betalinger i tilstrekkelig grad avbøter den likviditetsmessige ulempen det innebærer å måtte betale kravet før gevinsten er realisert.

Også regjeringen er enig i at denne uttalelsen i *Wächtler-dommen* sår tvil om hvorvidt ratevise betalinger aksepteres:

*«Departementet er enig med høringsinstansene i at dette premisset skaper usikkerhet om forholdet til de tidligere EU-dommene, hvor ratebetaling har vært akseptert.»<sup>114</sup>*

Likevel anfører regjeringen at uttalelsen kun er gitt i en sidebemerkning, og at dersom det virkelig hadde vært domstolens hensikt å fravike det allerede tilsynelatende fastsatte prinsippet fra *DMC-saken* og *Verder LabTec*, ville domstolen i større grad poengtert og begrunnet dette uttrykkelig:

*«Departementet mener det har formodningen mot seg at domstolen på et så sentralt punkt skulle fravike tidligere praksis uten nærmere begrunnelse, og at domstolen i tillegg skulle gjøre dette i en bemerkning som ikke hadde betydning for resultatet i saken.»<sup>115</sup>*

---

<sup>114</sup> Prop. 1 LS (2024-2025) s. 136.

<sup>115</sup> Prop. 1 LS (2024-2025) s. 136.

Det kan vanskelig benektes at regjeringen i så måte har et poeng – dersom domstolen ønsket å endre rettsstilstanden kan det antas at dette normalt ville komme tydeligere frem. Likevel, å nærmest frata uttalelsen all vekt, og i en problemstilling som gjelder fysiske personer heller falle tilbake på rettsstilstanden slik den er avklart for selskaper i *DMC-saken* og *Verder LabTec*, fremstår etter mitt syn noe merkverdig. Noe metodisk krav til EU-domstolen om å uttrykkelig påpeke det dersom man endrer rettsstilstanden eksisterer ikke. Dommen er også den senest avsagte dommen, og den eneste av de tre som omhandler fysiske personer.

Selv om det klart nok hefter rettskildemessige uklarheter ved uttalelsen fra *Wächtler-saken*, sår uttalelsen etter både mitt og regjeringens syn tvil om ratevise betalingers tilstrekkelighet når det gjelder å avbøte fysiske personers likviditetsmessige ulempe. Selv om temaet i *Wächtler-saken* ikke var ratebetalingsordninger, og uttalelsen ble gitt i en sidebemerkning, fremstår det lite betryggende å nærmest frata uttalelsen all vekt, og heller tungt vektlegge rettsstilstanden fastsatt i *DMC-saken* og *Verder LabTec*, som gjaldt juridiske personer.

### **Forskjellige regler for juridiske og fysiske personer?**

En mulig tolkning av uttalelsen i *Wächtler-saken* er at terskelen for hva som utgjør en tilstrekkelig avbøtende betalingsordning er ulik for fysiske og juridiske personer. Ergo at domstolen anså at rettsstilstanden, slik den er avklart for juridiske personer i *DMC-saken* og *Verder LabTec*, ikke kunne overføres til den samme problemstillingen for fysiske personer. Flere høringsinstanser hevdet i høringsrunden at det kunne være grunn til å skille mellom juridiske og fysiske personer i spørsmålet om hvilke innkrevingsordninger som er proporsjonale.<sup>116</sup>

Et slikt standpunkt tilbakevises imidlertid av regjeringen under henvisning til sak C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal*. Dommen gjaldt utflyttingsskatt for fysiske personer. I den tidligere saken C-371/10 *National Grid Indus* hadde domstolen anerkjent balansert beskatningskompetanse som et legitimt formål. Denne dommen gjaldt imidlertid utflyttingsskatt for et selskap, og kommisjonen anførte derfor at Portugal i nærværende sak om

---

<sup>116</sup> Prop. 1 LS (2024-2025) s. 135.

fysiske personer ikke kunne anvende *National Grid Indus-saken* som prejudikat for at det samme formålet var legitimt overfor fysiske personer.<sup>117</sup>

Domstolen var imidlertid ikke enig, og mente at i saker hvor det var tale om hensynet til balansert beskatningskompetanse som rettferdiggjøringsgrunn var det ingen objektiv grunn til å sondre mellom fysiske og juridiske personer:

*«Der er således ingen objektiv grund til at sondre mellem beskatningen af latente kapitalgevinster ved henholdsvis fysiske og juridiske personers fraflytning med henblik på begrundelsen om målet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne»* (min utheving).<sup>118</sup>

Regjeringen tolker imidlertid uttalelsen dithen at den medfører at det *gjennomgående* ikke er grunn til å skille mellom juridiske og fysiske personers utflytting:

*«I Kommisjonen mot Portugal-saken, som gjaldt fysiske personer, uttrykte EU-domstolen tvert imot at det ikke er objektive grunner til å skille mellom fysiske og juridiske personers utflytting.»*<sup>119</sup>

En slik tolkning er etter mitt syn tvilsom. Domstolens uttalelse i *Kommisjonen mot Portugal* ble gitt som svar på kommisjonens anførsel om at de tidligere dommene om utflyttingsskatt for selskaper ikke kunne anvendes som prejudikat i sak om fysiske personer, særskilt når det gjaldt balansert beskatningskompetanse som rettferdiggjøringsgrunn.<sup>120</sup> Det er dette domstolen besvarer avkrefte.

Domstolens uttalelse innebærer etter mitt syn at når det gjelder saker hvor hensynet til balansert beskatningskompetanse utgjør rettferdiggjøringsgrunn, er det i utgangspunktet ikke grunn til å skille mellom de to gruppene. Dette fordi hvorvidt et land har beskatningskompetanse over en gevinst eller ikke, avgjøres av hvorvidt personen er skattemessig bosatt i landet, og ikke om det

---

<sup>117</sup> Avsnitt 52: «Kommissionen har imidlertid gjort gældende, at Den Portugisiske Republik ikke kan basere sig på dom af 29. november 2011, *National Grid Indus* [...], med henblik på at begrunde restriktionen for de grundlæggende frihedsrettigheder i behovet for at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, eftersom denne dom vedrører selskabsbeskatning af latente kapitalgevinster og ikke personbeskatning heraf.»

<sup>118</sup> Avsnitt 56.

<sup>119</sup> Prop. 1, LS (2024-2025) s. 135.

<sup>120</sup> Se avsnitt 52, sitert i fotnote 117.



er en fysisk eller juridisk person. Uttalelsen utelukker etter mitt syn likevel ikke at det for andre rettfærdiggjøringsgrunner kan være grunn til å skille mellom juridiske og fysiske personer.

I vår sak er problemstillingen hvilke utsettelsesregler som er tilstrekkelig avbøtende på skatteytters likviditetsmessige ulempe. Regler som utgjør slike restriksjoner, må etter mitt syn i hovedsak måtte begrunnes i hensynet til effektiv oppkreving. Hvorvidt det for denne rettfærdiggjøringsgrunnen kan være grunnlag for å skille mellom fysiske og juridiske personer gir domstolens praksis så langt jeg kan se, ikke klart svar på.

Forskjeller i fysiske og juridiske personers natur kunne tale for at terskelen er ulik for hvilke innkrevingsordninger som er proporsjonale. Flere av de mest normale selskapsformene gir begrenset deltakeransvar, og eliminerer dermed flere av de tyngste personlige konsekvensene for fysiske personer som deltakere, i et tilfelle hvor selskapet ikke kan innfri sine skatteforpliktelser, og selskapet må oppløses.<sup>121</sup> For fysiske personers del vil imidlertid skatteforpliktelsen ikke bortfalle, selv om personen ikke kan innfri kravet ved forfall. De «menneskelige» konsekvensene kan derfor være betydelig tyngre for fysiske personers del, hvilket kan tale for at det må innvilges romsligere innkrevingsordninger for fysiske personer, sammenlignet juridiske. Konsekvensene ved strenge innkrevingsordninger vil kunne være tyngende i ulik grad for juridiske og fysiske personers del, og dette kan tale for at terskelen for hva som kan aksepteres som proporsjonalt kunne være ulik. Så langt jeg kan se har imidlertid ikke domstolen tatt stilling til denne problemstillingen.

Etter mitt syn kan uansett *Wächtler-saken* tolkes i retning av at terskelen for hva som utgjør en tilstrekkelig avbøtende innkrevingsordning kan være ulik for fysiske og juridiske personer.<sup>122</sup> Regjeringens tolkning av uttalelsen i *Kommisjonen mot Portugal*, om at det gjennomgående ikke er behov for å sondre mellom de to gruppene i utflyttingsskattesaker fremstår et mitt syn lite betryggende. Standpunktet er ikke utdypende begrunnet, men kun forklart gjennom en kort henvisning til uttalelsen.

Konklusjonen på spørsmålet om det er grunn til å skille mellom juridiske og fysiske personer når det gjelder hvilke utsettelsesordninger som er tilstrekkelig avbøtende på skatteytters likviditetsmessige ulempe, er etter mitt syn ikke klar. Potensielt kan fraværet av inngående

---

<sup>121</sup> Bråthen (2022) s. 33 flg.

<sup>122</sup> C-581/17 *Wächtler* avsnitt 68.

behandling av problemstillingen i seg selv tale for at domstolen i liten grad vektlegger forskjeller i fysiske og juridiske personers natur.

### **Betydningen av at *Wächtler-dommen* omhandler tolkning av AFMP (avtalen EU-Sveits)**

Dersom tolkningsresultatet av *Wächtler-dommen* er at EU-domstolen har fastsatt at ratebetalinger ikke i tilstrekkelig grad avbøter den likviditetsmessige belastningen for skatteyder, og ratebetalingsordninger dermed ikke består proporsjonalitetstesten, reises spørsmålet om hvilken betydning dommen har for tolkning av EØS-avtalen, når dommen omhandler tolkning av avtalen mellom EU og Sveits om fri bevegelighet for fysiske personer (AFMP).

Homogenitetsprinsippet, som presentert i punkt 4.3 ovenfor, er begrunnet i EØS-avtalens formål om å integrere EFTA-statene i EUs indre marked, gjennom de fire friheter. For å oppnå dette skal bestemmelser i EØS- og EU-retten med likt materielt innhold som hovedregel tolkes likt.<sup>123</sup> Sveits på sin side, har ikke én avtale med EU, men er knyttet til EU gjennom et stort antall bilaterale avtaler.<sup>124</sup> Sveits har derfor i varierende grad implementert de ulike EU-rettslige prinsipper og regelsett. Om AFMP uttales det i *Wächtler-dommen* avsnitt 38 at:

*«Hvad for det andet angår formålet med aftalen EF-Schweiz og fortolkningen af aftalens ordlyd fremgår det af præamblen til aftalen og af aftalens artikel 1 og artikel 16, stk. 2, at denne har til formål til fordel for de statsborgere i Unionen, der er fysiske personer, og statsborgerne i Det Schweiziske Forbund at gennemføre fri bevægelighed for personer på disse parters område på grundlag af de i EU gældende bestemmelser, hvis begreber skal fortolkes under hensyntagen til Domstolens relevante praksis forud for datoen for aftalens undertegnelse.»*

Formålet med avtalen er dermed å sørge for den frie bevegelighet i tråd med EUs materielle bestemmelser, og er betydelig lik grunntrekkene fastsatt for EØS-avtalen, i art. 6. Både EØS-avtalen og AFMP skal tolkes i tråd med EUs praksis fra før avtalen ble inngått.<sup>125</sup> For tiden etter avtaleinngåelsestidspunktet er landene ikke formelt bundet i tolkningsspørsmål, men praksis viser at både norske og sveitsiske domstoler likefullt forholder seg til EU-domstolens

---

<sup>123</sup> Arnesen m.fl. (2022) s. 41, og Fredriksen og Mathisen (2022) s. 70.

<sup>124</sup> C-581/17 *Wächtler* avsnitt 36.

<sup>125</sup> AFMP art. 16 pkt. 2 og EØS-avtalen art. 6.

praksis fra tiden etter avtaleinngåelsen.<sup>126</sup> Dermed har både EØS-avtalen og AFMP formål om å gjennomføre retten til fri bevegelighet for personer i tråd med EU-retten.

Konklusjonen er derfor at dommen er relevant for fortolkning av bevegelsesfriheten også etter EØS-avtalen. Dette er også regjeringen enig i.<sup>127</sup>

### **Tolv år – tilstrekkelig vid tidsperiode i seg selv?**

Formålet med å tilby skatteyster utsettelse med betalingen er som kjent å avbøte den likviditetsmessige ulempen det utgjør å potensielt måtte innfri skattekravet før gevinsten er realisert. Ved å tilby lenger utsettelsesperiode må det kunne fastslås at man hensyntar likviditetsutfordringen i større grad – en ordning som tilbyr utsettelse i tolv år er mer lempelig enn en ordning på fem år. Dersom tolkningsresultatet av *Wächtler*-uttalelsen er i tråd med regjeringens forståelse, slik at også ratevise betalinger kan være tilstrekkelig, må den relativt betydelige utsettelsesperioden på tolv år i seg selv tale i retning av at innkrevingsordningen er proporsjonal, da denne er betydelig lenger enn de aksepterte ordningene på fem og ti år fra *DMC-saken* og *Verder LabTec*.

Samtidig kan det anføres at for skatteyster med særlig store gevinster kan selv en periode på tolv år være knapt til å skaffe tilstrekkelig likviditet til å innfri kravet uten å tvinges til å realisere gevinsten, eller flytte hjem for å unngå utflyttingsskatten. Lenger utsettelsesperiode taler likevel klart nok i retning av at utsettelsen er tilstrekkelig avbøtende. Hvor grensen går for hvor lang periode som kreves er imidlertid vanskelig å avgjøre, uten domstolspraksis som tar konkret stilling til problemstillingen for fysiske personer.

### **Proporsjonalitetsvurderingen av oppgjørsmetodene – en kort oppsummering**

EU-domstolens praksis viser at skatteyster må gis valgmuligheten mellom umiddelbar betaling eller en form for utsettelse.<sup>128</sup> Det gjør de foreslåtte norske reglene. Videre viser både *DMC-saken* og *Verder LabTec* at for selskaper er en ordning med årlige ratevise betalinger over minimum fem år en tilstrekkelig avbøtende utsettelsesordning. Spørsmålet har vært om dette også gjelder for fysiske personer.

---

<sup>126</sup> NOU 2021:8 s. 216.

<sup>127</sup> Prop. 1 LS (2024-2025) s. 135.

<sup>128</sup> C-371/10 *National Grid Indus*, C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal* og C-581/17 *Wächtler*.

I *Wächtler-saken* uttaler nemlig domstolen at en ordning med ratevise betalinger over fem år ikke tilstrekkelig avbøter skatteyters likviditetsmessige ulempe. Uttalelsen ble riktignok gitt i en sidebemerkning, og i en sak hvor ratebetalingsordningen ikke var gjenstand for prøving. Regjeringen fremholder under henvisning til *Kommisjonen mot Portugal* at det ikke er grunn til å sondre mellom fysiske og juridiske personer, og når uttalelsen i *Wächtler-dommen* er noe uklar, konkluderer regjeringen med at man faller tilbake på rettstilstanden slik den ble fastsatt for juridiske personer i *DMC-saken* og *Verder LabTec*. Etter min mening strekker regjeringen domstolens uttalelse i *Kommisjonen mot Portugal* for langt, og det fremstår tvilsomt å fastslå at domstolen har ment at det gjennomgående ikke er grunn til å skille mellom fysiske og juridiske personers utflytting. Å vektlegge tungt rettstilstanden for selskaper, og nærmest frata *Wächtler*-uttalelsen all vekt, fremstår også lite betryggende.

*Wächtler-saken* reiser betydelig tvil om hvilke innkrevingsordninger som på en tilstrekkelig måte avbøter fysiske personers likviditetsmessige ulempe. Samlet sett er det etter mitt syn uklart hvorvidt de norske oppgjørsmetodene går lenger enn nødvendig for å oppnå balansert beskatningskompetanse og effektiv oppkreving.

### **5.6.3 Utdelingsregelen**

Oppgaven går deretter inn i proporsjonalitetsvurderingen av det siste forslaget: utdelingsregelen. Spørsmålet er om den foreslåtte utdelingsregelen går lenger enn nødvendig for å forhindre omgåelse av utflyttingsskatten. Som nevnt kan jeg ikke se at tilsvarende regler har vært prøvet i EU- eller EFTA-domstolen. Regjeringen medgir at reglene utgjør en ytterligere innstramming, sammenlignet med det opprinnelige forslaget av 20. mars 2024.<sup>129</sup>

#### **Utdelingsregelens begrunnelse**

Reglene som i utgangspunktet gir adgang til utsettelse gjennom ratevise betalinger eller full betaling etter tolv år, er begrunnet i den likviditetsmessige ulempen det utgjør å måtte betale skattekravet før gevinsten er realisert. Utdelingsregelen slik den er foreslått rasjonaliseres dermed ved at når skatteyter får utbetalt utbytte eller andre utdelinger fra eiendelen det er knyttet utflyttingsskatt til, vil skatteyter ha fått bedret sin likviditet, og dermed er det rimelig at utsettelsen bortfaller for en sjablonmessig andel av utbyttebetalingen. Utdelingsregelens

---

<sup>129</sup> Prop. 1 LS (2024-2025) s. 141.

hovedformål er å motvirke omgåelse av utflyttingsskattereglene ved å hindre at skatteyder tømmer selskapet for verdier gjennom lavt eller ikke-beskattede utbytter utenlands, og slik reduserer aksjenes verdi. Dersom skatteyderen deretter flytter tilbake til Norge, kan han ha tømt selskapet for verdier og samtidig unngått den opprinnelig fastsatte utflyttingsskatten, da utflyttingsskatten bortfaller ved tilbakeflytting. På denne måten realiserer skatteyder eiendelens verdier uten å betale utflyttingsskatten.<sup>130</sup>

### Utdelingsregelen eksemplifisert

At en restriksjon skyldes kombinasjonen av to regelsett, endrer ikke den EØS-rettslige vurderingen av restriksjonen. Dette fastslår Høyesterett i HR-2024-1168-A (PRA-dommen) avsnitt 42, under henvisning til EFTA-domstolens uttalelse E-3/21:

*«Forskjellsbehandlingen kan komme av en kombinasjon av ulike regler eller omstendigheter [...]. Som påpekt av ESA, ville det å overse forskjellsbehandling som er et resultat av samspillet mellom eller kombinasjonen av regler, svekke virkningen av EØS-avtalen artikkel 31.»*

I vurderingen av om reglene går lenger enn nødvendig, vil det være relevant å se hen til konkrete tilfeller av hvordan reglene vil virke, og særlig samspillet mellom utdelingsregelen og regler om kildeskatt i Norge og utbytteskatt i tilflyttingslandet. Dette kan illustreres ved et eksempel.

Ola Nordmann eier 100 % av aksjene i selskapet Norsk Virksomhet AS. Aksjenes inngangsverdi var kr 10 000 000, og har økt til en markedsverdi på kr 23 000 000 når Ola beslutter å flytte til Danmark. Selskapet forblir i Norge. Gevinsten på utflyttingstidspunktet er dermed kr 13 000 000. De foreslåtte utflyttingsskattereglene gir imidlertid bunnfradrag på kr 3 000 000, og gevinsten det påløper utflyttingsskatt på justeres derfor til kr 10 000 000. Utflyttingsskattekravet Ola får er dermed kr 3 780 000, som utgjør 37,8 % av gevinsten. Ola velger en av de to mulighetene for utsettelse med betalingen.

Ved utbetaling av utbytte fra Norsk Virksomhet AS må Ola med utdelingsregelen betale ned på utflyttingsskatten sjablonmessig med faktor 0,7. Siden virksomheten fremdeles er hjemmehørende i Norge, må Ola også betale kildeskatt til Norge, jf. sktl. § 10-13. Ola må i tillegg betale utbytteskatt til Danmark. I Danmark er skattesatsen 42 % for utbyttebetalinger

---

<sup>130</sup> Prop. 1 LS (2024-2025) s. 140.

over 61 000 kroner.<sup>131</sup> Ola får imidlertid fradrag i Danmark for den allerede betalte kildeskatten til Norge etter kreditmetoden, i tråd med skatteavtalen mellom de nordiske landene.<sup>132</sup> Dersom det foretas en utbetaling av utbytte på 100 000 kroner, oppstår følgende situasjon.

**Tabell 1.**

<b>Utbyttebetaling</b>	<b>100 000 kr</b>
Utflyttingsskatt til forfall (utdelingsregelen)	70 000 kr
Kildeskatt i Norge (15 % <sup>133</sup> )	15 000 kr
Utbytteskatt i Danmark (effektiv sats 27 %, opprinnelig 42 %, men fradrag for 15 % etter kreditmetoden)	27 000 kr
<b>Samlet skattekrav for Ola</b>	<b>112 000 kr</b>

Ved en utbyttebetaling til Ola på kr 100 000, forfaller dermed kr 112 000 i skatt, hvorav kr 70 000 er nedbetaling av utflyttingsskattekravet. Ved utflytting til Danmark vil dermed utbyttebetalinger kunne medføre at 112 % av utbyttebetalingen forfaller som skattekrav. Regelen er derfor etter mitt syn inngripende og av betydelig praktisk betydning i samspill med øvrig beskatning av utbytter.

### **Hvor langt kan Norge gå for å motvirke skatteomgåelse?**

Utdelingsregelen er foreslått av regjeringen som respons på høringssvar som påpeker risikoen for skatteomgåelse gjennom utdelinger.<sup>134</sup> Hensynet til å motvirke skatteomgåelse ble anført som rettferdiggjøringsgrunn i sak C-9/02 *Lasteyrie*, som gjaldt regler hvor skatten ble fastsatt endelig på utflyttingstidspunktet, men med utsettelse til realisasjonstidspunktet. I dommen ble skatteomgåelse anerkjent som tvingende allment hensyn, men å begrunne

---

<sup>131</sup> Skatteforvaltningen (u.å.) *Når du kjøper og selger aktier og verdipapirer*.

<sup>132</sup> Skatteavtalen mellom de nordiske landene, art. 25 pkt 1.

<sup>133</sup> Skatte-ABC 2024 pkt. U-13-4.2 Skatteavtale.

<sup>134</sup> Prop. 1 LS (2024–2025) s. 140.

utflyttingsskatteregler kun i hensynet til å motvirke skatteomgåelse ble ikke akseptert. Domstolen uttalte at:

*«I CGI's artikkel 167a kan der derfor ikke, uten langt at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opfylde det forfulgte formål, opstilles en formodning for, at enhver skattepligtig, der flytter sit hjemsted fra Frankrig, har til hensigt at omgå den franske skattelovgivning.»<sup>135</sup>*

Å begrunne utflyttingsskattereglene i hensynet til å motvirke skatteomgåelse ble ikke akseptert fordi det ikke kunne oppstilles en formodning om at enhver utflytting er et forsøk på skatteomgåelse. På samme måte vil det etter mitt syn være tvilsomt å begrunne utdelingsregelen i skatteomgåelseshensynet, da det ikke kan oppstilles en formodning om at enhver utdeling til en utflytter er et forsøk på skatteomgåelse. Særlig dersom det eksisterer alternative regler som oppnår det samme formålet på en mindre inngripende måte.

### **Kan formålet oppnås på en mindre inngripende måte?**

Som vist i eksemplet ovenfor kan reglene medføre at utbyttebetalinger utløser samlet skattekrav til forfall på inntil 112 % av utbyttebetalingen. Reglene er etter mitt syn tydelig inngripende – særlig for skatteyttere som baserer sin økonomi på utdelinger. Når skattekravet som forfaller kan bli større enn selve utdelingen, kan skatteyter presses til å velge bort utbytte, og heller selge eiendelen, eller unnlate å flytte fra Norge for potensielt unngå situasjonen i det hele tatt. Regelen gjør det etter mitt syn dermed ytterligere mindre attraktivt å benytte seg av bevegelsesfriheten etter EØS-avtalen.

Reglene stenger en omgåelsesmulighet i utflyttingsskattereglene. Samtidig rammer reglene også andre skatteyttere som mottar utbytte uten omgåelse som formål. Problemstillingen er dermed om reglene går lenger enn nødvendig, da formålet kan nås ved hjelp av mindre inngripende tiltak.

Advokat og førsteamanuensis ved Norges Handelshøyskole, Harald Hauge, tar i Finansavisen til orde for at en mer treffsikker regel mot omgåelsesproblemet kunne være å justere eiendelens inngangsverdi for lavt eller ikke-beskattet utbytte, ved tilbakeflytting.<sup>136</sup>

---

<sup>135</sup> C-9/02 *Lasteyrie* avsnitt 52.

<sup>136</sup> Grini (2024) *Vedum fryktet skattekupp: Derfor gir han skatteflyktninger 100 prosent skatt.*

For å forstå Hauges forslag er det nødvendig med en grunnleggende forståelse for hvordan kapitalgevinst og -tap beregnes. Gevinst og tap refererer noe forenklet til forskjellen mellom en eiendels inngangsverdi og utgangsverdi – ofte eiendelens kostpris og salgspris.<sup>137</sup> Hvis en eiendel kjøpes for 100 kr, er dette inngangsverdien. Hvis den senere selges for 200 kr, er dette utgangsverdien, og gevinsten blir dermed 100 kr. Ved å justere en av disse verdiene justeres dermed også den skattemessige gevinsten.

Regjeringens bekymring er at utflyttere kan tømme selskapet for verdier gjennom lavt beskattede utdelinger i utlandet. Dersom selskapet tømmes for verdier, vil selskapets markedsverdi synke, og dermed også selskapets eventuelle utgangsverdi/salgspris. Ved tilbakeflytting kan derfor utflytteren unngå utflyttingsskatten, selge eiendelen med lavere skattepliktig gevinst, og samtidig ha fått selskapets verdier ut gjennom utdelinger i utlandet.<sup>138</sup> Hvis eiendelens inngangsverdi reduseres for lavt eller ikke-beskattet utbytte, slik Hauge foreslår, vil imidlertid den skattemessige gevinsten øke, og dette hindrer utflytter i å tømme selskapet for verdier utenlands og deretter flytte hjem, og unngå norsk beskatning.

Hauges forslag kan illustreres ved å bygge videre på det tidligere eksemplet, uten utdelingsregelen. Eksempelet her må naturligvis leses som en forenklet fremstilling, men illustrerer etter mitt syn likevel hovedeffektene ved forslaget. Heretter forutsettes det at Ola Nordmann flytter til et EØS-land hvor utbytte beskattes med 15 %, men hvor det gis fradrag for allerede betalt skatt i kildestaten (kreditmetoden),<sup>139</sup> slik at reell beskatning i tilflyttingslandet er kr 0.

**Tabell 2.**

Ola Nordmanns opprinnelige inngangsverdi	10 000 000
Ola Nordmanns utgangsverdi (markedsverdi på utflyttingstidspunktet)	23 000 000

<sup>137</sup> Zimmer (2021) s. 322.

<sup>138</sup> Se regjeringens fremstilling av omgåelsesmuligheten i Prop. 1 LS (2024-2025) s. 140.

<sup>139</sup> Naas m.fl. (2017) s. 1281.



Ola Nordmanns skattegrunnlag for utflyttingsskatten (gevinsten på utflyttingstidspunktet, fratrukket bunnfradrag på kr 3 000 000)	10 000 000
<b>Utflyttingsskatt (37,8 % av skattegrunnlaget)</b>	<b>3 780 000</b>
Utdelinger til Ola Nordmann	13 000 000
Kildeskatt i Norge (forutsetter 15 % av utdelingen)	1 950 000
Utbytteskatt i tilflyttingslandet (15 %, men fradrag for kildeskatt i kildestaten)	0
<b>Samlet skatt på utbyttet (kildeskatt i Norge og utbytteskatt i tilflyttingslandet)</b>	<b>1 950 000</b>
Eiendelenes markedsverdi når Ola Nordmann flytter tilbake til Norge	10 000 000

Ola Nordmann har ved å motta utdelinger fra Norsk Virksomhet AS, som reelt sett kun kildebeskattes i Norge, jf. sktl. § 10-13, redusert selskapets verdi tilbake til den opprinnelige inngangsverdien. Han har i praksis realisert gevinsten på kr 13 000 000, og av dette skattet kr 1 950 000. Når Ola deretter flytter tilbake til Norge bortfaller utflyttingsskattekravet. Siden markedsverdien nå samsvarer med inngangsverdien, kan eiendelene deretter selges uten gevinst og dermed uten skatt, jf. sktl. § 5-20, jf. § 10-31. I et tilfelle uten utdelingsregel og nedjustering av inngangsverdi har Ola dermed unngått utflyttingsskatten, og kun betalt kildeskatt i Norge på totalt kr 1 950 000, som utgjør kr 1 830 000 mindre enn det opprinnelige utflyttingsskattekravet.

Dersom eiendelens inngangsverdi imidlertid reduseres, slik Hauge foreslår, tilsvarende Ola Nordmanns lavt beskattede utdelinger (for enkelhets skyld forutsettes her full justering, å kr 13 000 000), blir inngangsverdien kr -3 000 000. Dette innebærer at eiendelene ikke lenger kan selges uten gevinst, men med en gevinst på kr 13 000 000, tilsvarende den opprinnelige gevinsten på utflyttingstidspunktet. Realisasjonen blir dermed gjenstand for normal gevinstbeskatning, jf. sktl. § 5-20, jf. § 10-31, tilsvarende det opprinnelige

utflyttingsskattekravet, med samme skattesats, 37,8 %.<sup>140</sup> Regelen lar dermed skatteyster motta utbytte, men justeringen av inngangsverdien sørger for at ved en eventuell realisasjon vil skatteyster i praksis beskattes likt som det opprinnelige utflyttingsskattekravet.

En slik ordning er etter mitt syn mindre inngripende og mer målrettet enn den foreslåtte utdelingsregelen. Eksempelvis unnlater man å ramme utdelinger for personer som flytter ut på permanent basis, og betaler utflyttingsskatten på normalt vis enten gjennom ratevise betalinger eller full betaling etter tolv år. Man lar også andre skatteystere som baserer sin økonomi på løpende utdelinger, motta disse uhindret. Konsekvensene tas først ved en eventuell tilbakeflytting, hvor skatteyster må tåle nedjustering av eiendelens inngangsverdi for lavt eller ikke-beskattet utbytte.

En annen løsning kunne også være å la skatteyster velge mellom utdelingsregel eller nedjusteringsregel. På denne måten kan skatteystere som tåler den likviditetsmessige ulempen av utdelingsregelen velge denne, mens skatteystere som ikke tåler ulempen kan velge nedjusteringsalternativet. En slik valgmulighet vil trolig utgjøre en mer ressurskrevende ordning på statens hånd.

Den EØS-rettslige vurderingen er om tiltaket går lenger enn nødvendig, herunder om det samme formålet kan nås ved hjelp av mindre inngripende midler. Å bygge praktisk inngripende regler på en formodning om at alle utdelinger utgjør skatteomgåelse er etter mitt syn tvilsomt, jf. *Lasteyrie-dommen*. Når formålet om å motvirke skatteomgåelsestilfellene i tillegg kan nås eksempelvis med en nedjusteringsregel, som utgjør en mindre inngripende ordning slik jeg ser det, mener jeg at de beste argumenter taler for at utdelingsregelen går lenger enn nødvendig for å oppnå formålet om å forhindre skatteomgåelse.

---

<sup>140</sup> Prop. 1 LS FIN (2023–2024) s. 31.

## 6 Konklusjon

Regjeringens forslag om innstramminger i reglene om utflyttingsskatt utgjør klart nok en restriksjon på retten til fri bevegelse for fysiske personer. Reglene gjør det mindre attraktivt å flytte ut, fordi det påløper et skattekrav ved utflytting, som ikke hadde påløpt før ved realisasjonstidspunktet dersom personen hadde blitt boende. Den som velger å benytte seg av bevegelsesfriheten behandles dermed strengere enn den som blir boende, og dette utgjør en restriksjon.<sup>141</sup>

Endringsforslagene er imidlertid begrunnet i formål som anses som legitime i EØS-retten for å innføre restriksjoner på grunnfrihetene. Hensynet til balansert beskatningskompetanse er godt etablert som et legitimt hensyn, basert på grunntanken om at hvert land må ha rett til å beskatte verdier skapt innen sitt territorium mens skattesubjektet har skatteplikt til landet.<sup>142</sup> Domstolen har videre anerkjent at risikoen for at skattekravet ikke vil bli innfridd stiger i takt med tiden, og følgelig er også hensynet til effektiv oppkreving av skatten et formål som anerkjennes.<sup>143</sup> Også hensynet til å motvirke skatteomgåelse er anerkjent som legitimt av domstolen.<sup>144</sup>

De tre forslagene er også etter mitt syn egnet til å oppnå formålet om henholdsvis balansert beskatningskompetanse, effektiv oppkreving og motvirkning av skatteomgåelse.

Konklusjonen på om reglene går lenger enn nødvendig er imidlertid etter mitt syn underlagt tvil basert på EU-domstolens praksis. Når det gjelder oppgjørsmetodene har EU-domstolen i både *DMC-saken* og *Verder LabTec* akseptert innkrevingsregler med ratebetalingsordninger over henholdsvis fem og ti år, som begge medfører krav om innbetaling før realisasjonstidspunktet. Basert på disse dommene skulle en ordning som tilbyr ratevise betalinger over tolv år klart nok være forholdsmessig.

De to sakene gjaldt imidlertid utflytting for selskaper, og spørsmålet som kommer på spissen er om dette kan overføres på lik linje til å også gjelde fysiske personer. I *Wächtler-saken* uttaler domstolen seg for første gang om ratevise betalinger for fysiske personer, og her gir domstolen en sidebemerkning som gjør konklusjonen mer usikker. Uttalelsen kan tolkes slik at ratevise

---

<sup>141</sup> C-9/02 *Lasteyrie* avsnitt 46, C-470/04 *N-saken* avsnitt 34, C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal* avsnitt 45 og C-581/17 *Wächtler* avsnitt 53.

<sup>142</sup> C-470/04 *N-saken* avsnitt 42, C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal* avsnitt 51 og C-581/17 *Wächtler* avsnitt 64.

<sup>143</sup> C-581/17 *Wächtler* avsnitt 66.

<sup>144</sup> C-9/02 *Lasteyrie* avsnitt 50.

betalinger ikke er en ordning som i tilstrekkelig grad avbøter skatteytters likviditetsmessige ulempe, og dermed går lenger enn nødvendig for fysiske personer.<sup>145</sup> Dette i strid med den fastsatte rettstilstanden fra *DMC-saken* og *Verder LabTec*.

Regjeringen mener for det første at uttalelsen i *Wächtler-saken* ikke kan tillegges særlig rettskildemessig vekt da den kun er gitt i en sidebemerkning. For det andre mener regjeringen at domstolen i *Kommisjonen mot Portugal* fastslår at det ikke er grunn til å skille mellom fysiske og juridiske personers utflytting, og at man derfor må falle tilbake på utgangspunktet fra *DMC-saken* og *Verder LabTec*.

*Wächtler-saken* sår etter både mitt regjeringens syn tvil om ratevise betalinger er tilstrekkelig avbøtende. Å nærmest frata uttalelsen all vekt fordi den er gitt i en sidebemerkning fremstår etter mitt syn lite betryggende. Dommen er avsagt senere enn både *DMC-saken* og *Verder LabTec*, og er den eneste av de tre dommene som omhandler fysiske personer.

Etter mitt syn er også regjeringens tolkning av uttalelsen i *Kommisjonen mot Portugal* tvilsom. Uttalelsen knytter seg til hensynet til balansert beskatningskompetanse som rettferdiggjøringsgrunn. Når dette hensynet vurderes som rettferdiggjøringsgrunn er det etter domstolens syn ikke objektive grunner til å skille mellom fysiske og juridiske personers utflytting:

«Der er således ingen objektiv grund til at sondre mellem beskatningen af latente kapitalgevinster ved henholdsvis fysiske og juridiske personers fraflytning med henblik på begrundelsen om målet om at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.»<sup>146</sup>

For spørsmål om hvilke oppgjørsmetoder som er tilstrekkelig avbøtende vurdert opp mot hensynet til effektiv oppkreving av skatt, kan det etter mitt syn ikke utelukkes at det kan være grunn til å skille mellom fysiske og juridiske personer. Å tolke uttalelsen dithen at det gjennomgående ikke er behov for å skille mellom fysiske og juridiske personers utflytting er det etter mitt syn ikke tilstrekkelig grunnlag for.

Samlet er det likevel utfordrende å konkludere bastant i den ene eller andre retningen på spørsmålet om oppgjørsmetodene går lenger enn nødvendig for å oppnå balansert

---

<sup>145</sup> Prop. 1 LS (2024-2025) s. 136.

<sup>146</sup> C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal* avsnitt 56.

beskatningskompetanse og effektiv oppkreving. Konklusjonen samlet sett om hvorvidt de tre valgfrie oppgjørsmetodene er i tråd med EØS-retten er derfor etter mitt syn uklar.

Det behøves særlig avklaring av domstolens standpunkt på hvorvidt det må skilles mellom fysiske og juridiske personers utsettelsesregler når effektiv innkreving er anført som rettferdiggjøringsgrunn. Og videre, dersom domstolen mener det er grunnlag for dette, om domstolens uttalelse i *Wächtler-saken* kan tas til inntekt for at ratevise betalinger ikke er tilstrekkelig avbøtende, eller om det for fysiske personer må gis utsettelse helt til realisasjonstidspunktet.

Når det gjelder utdelingsregelen har gjennomgangen vist at reglene kan ha stor praktisk betydning, særlig i samspill med øvrige skatteregler. Utdelinger kan medføre at sum tilsvarende inntil 112 % av utdelingen kan forfalle som skattekrav. Regelen er primært foreslått for å motvirke omgåelsesmuligheter ved utdelinger i utlandet. Etter mitt syn fremstår det tvilsomt å begrunne en svært praktisk inngripende utdelingsregel i skatteomgåelseshensynet, da det ikke kan oppstilles en formodning om at enhver utdeling til en utflytter er et forsøk på skatteomgåelse. Når omgåelsesproblemet kan motvirkes gjennom nedjustering av inngangsverdien for lavt eller ikke-beskattet utbytte, som etter mitt syn er en mindre inngripende regel, mener jeg de beste argumenter taler for at regelen går lenger enn nødvendig for å oppnå formålet om å forhindre skatteomgåelse.

# Litteraturliste

## Norske rettskilder

### Litteratur

- Arnesen m.fl. (2022) Arnesen, Finn; Hammersvik, Simen; Hjelmeng, Erling; Kolstad, Olav og Rognstad, Ole-Andreas, *Oversikt over EØS-retten*, Universitetsforlaget 2022.
- Bråthen (2022) Bråthen, Tore, *Selskapsrett*, 7. utg., Fagbokforlaget / Focus forlag 2022.
- Fredriksen og Mathisen (2022) Fredriksen, Halvard Haukeland og Mathisen, Gjermund, *EØS-rett*, 4. utg., Fagbokforlaget 2022.
- Kokott (2022) Kokott, Juliane, *EU Tax Law*, Verlag C. H. Beck oHG 2022.
- Naas m.fl. (2017) Naas, Henning; Kristiansen, Ståle R.; Backer-Grøndahl, Finn; Holen, Hanne Skaarberg og Rynning, Marius Holm (Advokatfirmaet Thommessen AS), *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utg., Universitetsforlaget 2017.
- Zimmer (2017) Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 5. utg., Universitetsforlaget 2017.
- Zimmer (2021) Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 9. utg., Universitetsforlaget 2021.

## Lover og forskrifter

1911	Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) (Opphevet).
1992	Lov 26. juni 1992 nr. 75, om endringer i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).
1992	Lov 27. november 1992 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven)
1999	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).
1999	Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN).
2006	Lov 15. desember 2006 nr. 81, om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).
2007	Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)
2022	Lov 20. desember 2022 nr. 105, om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

## Lovforarbeider og stortingsvedtak

Ot.prp.nr. 64 (1991-1992)	Om lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.
---------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------

Innst.O.nr.10 (2004-2005)	Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer
Ot.prp.nr. 1 (2004-2005)	Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer
Ot.prp.nr. 1 (2005-2006)	Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer
NOU 2012:2	Utenfor og innenfor – Norges avtaler med EU
NOU 2021:8	Trygd over landegrensene – Gjennomføring og synliggjøring av Norges trygdekoordineringsforpliktelser
Anmodningsvedtak 82 (2022)	Endring av Prop. 1 S (2022-2023) Statsbudsjettet 2023 og Prop. 1 LS (2022-2023) Skatter, avgifter og toll 2023 (saldering) - <a href="https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Vedtak/Vedtak/Sak/?p=91366">https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Vedtak/Vedtak/Sak/?p=91366</a>
Innst. 4 L (2023–2024)	Innstilling fra finanskomiteen om skatter og avgifter 2024 – lovsaker
NOU 2024:7	Norge og EØS: Utvikling og erfaringer
Høringsnotat (2024)	Endringer i reglene om beskatning av aksjegevinster mv. ved utflytting eller overføring til utlandet - <a href="https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/hoyring-endringer-i-reglane-om-utflyttingsskatt-pa-aksjar-osv.-for-fysiske-personar/id3030420/">https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/hoyring-endringer-i-reglane-om-utflyttingsskatt-pa-aksjar-osv.-for-fysiske-personar/id3030420/</a>
Prop. 1 LS (2024 –2025)	Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak) – Skatter og avgifter 2025
<b>Forvaltningens håndbøker</b>	
Skatte-ABC 2024	Skattedirektoratets håndbok med oversikt over aktuelle skatteregler.



## Rettspraksis

Rt. 1997 s. 1954

*Løten kommune*

Rt. 1997 s. 1965

*Eidesund*

Rt. 1999 s. 977

*Nemko*

HR-2016-2554-P

*Holship*

HR-2024-1168-A

*PRA*

## Internasjonale rettskilder

### Traktater og direktiver

EØS-avtalen

Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde. Oporto, 2. mai 1992.

ODA

Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et overvåkningsorgan og en domstol, med protokollene 1 – 7. Oporto, 2. mai 1992.

Skatteavtalen mellom de nordiske landene

Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue, 23. september 1992.

AFMP

Aftale mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer ((EUT L 114 af 30.4.2002, s. 6). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02002A0430%2801%29-2021010>

Direktiv 2004/38

Europaparlaments- og rådsdirektiv 2004/38/EF av 29. april 2004 om unionsborgere og deres familiemedlemmers rett til å ferdes og oppholde seg fritt på medlemsstatenes territorium, om endring av forordning (EF) nr. 1612/68 og om oppheving av direktiv 64/221/EØF, 68/360/EØF, 72/194/EØF, 73/148/EØF, 75/34/EØF, 75/35/EØF, 90/364/EØF, 90/365/EØF og 93/96/EØF [Unionsborgerdirektivet, Oppholdsrettsdirektivet].

TEUV

Traktaten om Den europeiske unions virkemåte – TEUV – Roma-traktaten konsolidert 2016.

## Rettspraksis

### EU-domstolen

C-270/80 *Polydor*

Polydor Limited and RSO Records Inc. mot Harlequin Records Shops Limited and Simons Records Limited.

C-415/93 [P] *Bosman*

Union royale belge des sociétés de football association ASBL mot Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA mot Jean-Marc Bosman, Société anonyme d'économie mixte sportive de l'union sportive du littoral de Dunkerque, Union royale belge des sociétés de football association ASBL, Union des associations européennes de football (UEFA), samt Union des associations européennes de football (UEFA) mot Jean-Marc Bosman.

C-9/02 [C5] <i>Lasteyrie</i>	Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.
C-446/03 [GC] <i>Mark &amp; Spencer</i>	Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)
C-470/04 [C5] <i>N-saken</i>	N mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo.
C-371/10 [GC] <i>National Grid Indus</i>	National Grid Indus BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam.
C-261/11 [C5] <i>Kommisjonen mot Danmark</i>	Kommisjonen mot Kongeriket Danmark
C-164/12 [C5] <i>DMC-saken</i>	DMC Beteiligungsgesellschaft mbH mot Finanzamt Hamburg-Mitte
C-80/13 [C5] <i>ACO Industries Tábor</i>	ACO Industries Tábor s.r.o. mot Odvolací finanční ředitelství
C-591/13 [C5] <i>Kommisjonen mot Tyskland</i>	Kommisjonen mot Forbundsrepublikken Tyskland
C-657/13 [C5] <i>Verder LabTec</i>	Verder LabTec GmbH & Co. KG mot Finanzamt Hilden.
C-503/14 [C5] <i>Kommisjonen mot Portugal</i>	Kommisjonen mot Den Portugisiske Republikk
C-292/16 [C5] <i>A Oy</i>	A Oy mot Helsingin hallinto-oikeus
C-581/17 [GC] <i>Wächtler</i>	Martin Wächtler mot Finanzamt Konstanz.

### **EFTA-domstolen**

E-26/13 <i>Gunnarson</i>	Atli Gunnarsson og Den islandske stat
E-14/15 <i>Holship</i>	Holship Norge AS og Norsk Transportarbeiderforbund

E-28/15 <i>Jabbi</i>	Yankuba Jabbi og Den norske stat v/Utlendingsnemnda
E-4/19 <i>Campbell</i>	Melissa Colleen Campbell mot Den norske stat v/Utlendingsnemnda.
E-3/21 <i>PRA</i>	PRA Group Europe AS og Den norske stat v/Skatteetaten

## Nettsteder og avisartikler

Grini, Steinar (2024) *Vedum fryktet skattekupp: Derfor gir han skatteflyktninger 100 prosent skatt*. Finansavisen. Lastet ned 29. oktober 2024 fra:

<https://www.finansavisen.no/finans/2024/10/10/8190622/vedum-fryktet-skattekupp-derfor-gir-han-skatteflyktninger-100-prosent-skatt>

Skatteforvaltningen (u.å.), *Når du kober og sælger aktier og værdipapirer*, Skat.dk. Lastet ned 4. november 2024 fra: <https://skat.dk/borger/aktier-og-andre-vaerdipapirer/naar-du-koeber-og-saelger-aktier-og-vaerdipapirer>