



Finansdepartementet  
Postboks 8009 Dep.  
0030 OSLO

Oslo, 16. mai 2024  
Deres ref.: 22/3721

## Tax Justice Norges skriftlige innspill til høring om endringer i reglene om beskatning av aksjegevinster mv. ved utflytting eller overføring til utlandet

Takk for invitasjonen til å komme med innspill til denne høringen. Tax Justice Norge støtter regjeringens arbeid med å tette hullene i utflyttingsskatten, men har innspill til innretningen av endringsforslagene. Oppsummert er våre forslag at:

1. Behov for utsettelse av utflyttingsskatten bør begrunnes
2. Utsettelsesperioden bør kortes ned fra 12 til syv år
3. Det bør påløpe renter ved ratebetaling
4. Betalingsutsettelsen bør avbrytes ved utdeling
5. Utdeling fra aksjeselskap må hensyntas ved reversering
6. Omdanning etter utflytting må hensyntas

### Grunnleggende prinsipper bak utflyttingsskatt

Departementet mener det er riktig at verdiene som opparbeides mens eier er bosatt i Norge, også skattlegges her. Dette uttrykker et grunnleggende prinsipp i utviklingen av den internasjonale skatteretten. I G20s slutterklæring fra St. Petersburg-toppmøtet i 2013 ble prinsippet formulert slik: “Profits should be taxed where economic activities deriving the profits are performed and where value is created”. Det samme ligger til grunne for OECDs BEPS-prosjekt, som referert i høringsnotatet.

Prinsippet er også å finne i EUs direktivet mot aggressiv skatteplanlegging – ATAD I (directive (EU) 2016/1164), som har denne faneformuleringen:

“The current political priorities in international taxation highlight the need for ensuring that tax is paid where profits and value are generated. It is thus imperative to restore trust in the fairness of tax systems and allow governments to effectively exercise their tax sovereignty”

Direktivet etablerer et minimumsnivå i EU for beskyttelse mot aggressiv skatteplanlegging. Utflyttingsbeskatning er ett av fem områder for medlemslandenes regelverksutvikling.

Departementets foreslåtte regelendringer i utflyttingsbeskatningen må ses i lys av denne utviklingen internasjonalt, hvor omgåelse av skatteplikt i den globale økonomien anses som en trussel mot statenes suverenitet på skatteområdet.

## 1. Behov for betalingsutsettelse bør begrunnes

Når skatteplikten for gevinster og tap oppstår ved utflytting, uten at aksjene er faktisk realisert, kan likviditetssituasjonen innebære behov for en betalingsutsettelse. Utflyttingsbeskatningen er imidlertid ikke i seg selv en begrunnelse for betalingsutsettelse. TJN forutsetter at behovet for betalingsutsettelse blir konkret begrunnet.

## 2. Utsettelsesperioden bør kortes ned fra 12 til syv år

Departementet foreslår adgang for skattytere til å betale utflyttingsskatten med like store rater over 12 år, eller en betalingsutsettelse for hele beløpet etter 12 år, hvor det da påløper renter. TJN mener at den foreslåtte perioden for hel eller delvis utsettelse er for lang, og foreslår å redusere utsettelsesperioden til syv år.

Departementet trekker frem likviditetshensyn som argument for mulighet til utsettelse. TJN er enig i at dette bør hensyntas, men en betalingsutsettelse fordelt over 12 år er såpass gunstig at skattyter kan investere skattebeløpet og la avkastningen betjene ratebetalingen. Dette vil være en overkompensering for likviditetsproblemet. Statens skatteproveny stilles med dette til skattyters disposisjon slik at skattebetalingen ikke blir til belastning for skattyter.

12 års betalingsutsettelse utgjør en betydelig risiko for at skatteprovenyet går tapt. I referanse til EU-domstolens vurdering av *National Grid Indus*-saken og *DMC*-saken angitt på side 11–12 i høringsnotatet, fremheves det at “risikoen for at skatten ikke kan inndrives, øker med tiden som går”. Av hensynet til denne risikoen bør den 12-årige utsettelsesperioden kortes ned.

Departementet viser ved sin omtale av *DMC*-saken at det er presedens for kortere ratebetaling i EU-retten. Tyskland gir i sine regler betalingsutsettelse i syv år mot ratebetaling. TJN anbefaler at vi følger Tyskland på dette, og setter maksimal betalingsutsettelse til syv år, både med og uten rater.

## 3. Det bør påløpe renter ved ratebetaling

Hvis skattyter betaler utflyttingsskatten med like store rater over 12 år, påløper det ikke renter på dette beløpet, etter departementets forslag.

Departementet skriver selv (s. 23) at “Utsatt forfall av utflyttingsskatten kan ses på som et lån fra staten. En rente på utflyttingsskatten i gevinsttilfellene bør derfor i utgangspunkt reflektere skattyters rentevilkår på lån som kan tas opp i det private markedet”. Departementet bruker dette som

begrunnelse for at det ved utsettelse i 12 år uten ratebetaling, bør betales rente. TJN mener det er inkonsekvent å ikke også anvende dette argumentet ved utsettelse med ratebetalinger.

Departementets analyse av EU/EØS-retten stiller etter det TJN kan se, ikke krav om rentefritak ved ratebetalingen. Begrunnelsen for rentefritaket ved ratebetaling blir dermed uklar. Likviditetshensyn blir også mindre gjeldende ved utsettelse, som omtalt i punkt 2.

TJN anbefaler at det pålegges renter på utestående skattegjeld etter ett år fra utflyttingen. Rente ved ratebetaling bør være lavere enn ved 12-års utsettelse uten rater.

#### 4. Betalingsutsettelsen bør avbrytes ved utdeling

Departementet tar ikke opp problemstillinger ved utdeling fra selskapet på noen punkter. TJN etterlyser at departementet oppklarer dette. Kan en aksjeeier som kontrollerer selskapet og som flytter ut, ta ut kapitalen fra selskapet til beskatning etter kildeskattesatsene i en eventuell skatteavtale? Kildeskattesatsen i skatteavtaler er normalt godt under halvparten av utbytteskattesatsen.

Høringnotatet viser til to andre land der utdeling hensyntas i relasjon til betalingsutsettelse. Etter dansk rett skal betalingsutsettelsen avbrytes ved utbytteutdeling og lån fra selskapet. Etter tysk rett skal betalingsutsettelsen avbrytes dersom utdelingen overstiger 25 % av kapitalen. TJN vil anbefale at rett til betalingsutsettelse ved større uttak fra selskapet bør begrenses, på samme måte som ved endelig realisasjon av aksjene – altså at vi her følger de danske reglene.

#### 5. Utdeling fra aksjeselskapet må hensyntas ved reversering

TJN ønsker videre oppklaring på hvordan utdeling fra selskapet hensyntas, med tanke på regelen om reversering ved tilbakeflytting. I scenarioet hvor en skattyter flytter ut, betaler utflyttingsskatt, tar ut kapitalen i selskapet med kildeskatt i skatteavtale, for så å flytte tilbake igjen til Norge etter kort tid; vil skattyter her ha anledning til å få reversert utflyttingsskatten? Dette utgjør i så fall et betydelig smutthull i regelverket.

TJN vil anbefale en unntaksregel som avskjærer reversering av utflyttingsskatten ved tilbakeflytting, når det etter utflytting er tatt ut større verdier fra selskaper som skattyter kontrollerer.

#### 6. Omdanning etter utflytting må hensyntas

I forlengelsen av dette mulige smutthullet vil TJN gjøre departementet oppmerksom på [en bindende forhåndsuttalelse \(nr 6/23\)](#) fra Skatteetaten, om aksjebytte til en skattyter som planla å flytte til Sveits. Det skulle gjennomføres et aksjebytte etter utflytting til Sveits ved at aksjene i et norsk holdingselskap ble byttet mot vederlagsaksjer i et sveitsisk selskap.

Saken gjaldt spørsmål om betalingsutsettelse på fastsatt utflyttingsskatt etter skatteloven § 10-70 kunne videreføres på vederlagsaksjene ved gjennomføring av aksjebytte etter skatteloven § 11-11 fjerde ledd. Skatteetaten kom til at et aksjebytte kunne gjennomføres uten beskatning for aksjonærene, altså at

betalingsutsettelse på fastsatt utflytningskatt videreførtes på vederlagsaksjene med kontinuitet etter aksjebyttet, jf. skatteloven § 10-70 syvende ledd og FSFIN § 10-70-1 annet ledd.

Dermed kan exit-skatteyder ta ut og overføre kapitalen i det norske holdingselskapet til selskapet i Sveits mot 5 % kildeskatt i henhold til skatteavtalen mellom Norge og Sveits. Hvis vedkommende personlig henter ut kapitalen er kildeskatten 15 %. Kapitalen kan i fortsettelsen forvaltes i henhold til regelverket i Sveits uten at det påvirker utflyttingsbeskatningen og betalingsutsettelsen.

TJN er bekymret for at dette kan utgjøre et smutthull i regelverket, hvor skattytere kan benytte aksjebytte til å omgå utflyttingskatten. Dette gjør seg spesielt gjeldende ved reversering.

TJN ønsker derfor en videre utredning av hva denne forhåndsuttalelsen betyr for regelverket. Som en utvidelse av forslagene ovenfor, er TJNs vurdering at aksjebytte og annen omdanning med kontinuitet også bør medføre at aksjene anses som endelig realisert, og at betalingsutsettelsen bortfaller. Det samme bør gjelde for reverseringsreglene ved tilbakeflytting.

Med vennlig hilsen,

Andreas Fjeldskår,  
daglig leder

Gregar Berg-Rolness,  
faglig rådgiver

 TJN Tax Justice  
Norge