

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Også sendt per e-post til: postmottak@fin.dep.no

Deres ref.:

Dok. nr.: 181091

Saksbehandler: Trude Molvik
tm@advokatforeningen.no

12.08.2014

Høring — skatt ved uttak fra norsk beskatningsområde

1. Innledning

Vi viser til departementets høringsbrev av 19. juni 2014 vedrørende ovennevnte høring.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettssikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sonderer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som et uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for skatterett. Lovutvalget består av Bettina Banoun (leder), Finn Eide, Einar Harboe, Hanne Kristin Skaarberg Holen, Thor Leegaard og Mons Alfred Paulsen.

EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har i sin grunngitte uttalelse av 24. april 2014 konkludert med at de gjeldende norske reglene om umiddelbar innkreving av skatt på latente gevinster ved uttak av immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander fra norsk beskatningsområde, jf. skatteloven § 9-14, er i strid med EØS-retten. Finansdepartementet oppgir at denne uttalelsen, sammen med øvrig utvikling i EU/EØS-retten, er foranledningen til de foreslåtte endringer.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

2. Advokatforeningens kommentarer til forslaget

2.1. Uttaksskatt skal betales i årlige rater over syv år

2.1.1. Gjeldende rett og de foreslåtte endringer

Det følger av sktl. § 9-14 at uttaksskatten må betales umiddelbart ved uttak av immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander, mens skattyter har krav på utsettelse med betalingsplikten frem til tidspunktet for realisasjon ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og fordringer. Rett til utsettelse gjelder bare innenfor EØS.

Finansdepartementet foreslår at uttaksskatten skal betales i syv årlige avdrag, uavhengig av hva slags type eiendel som tas ut. Forslaget innebærer således en skjerpelse hva gjelder fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og fordringer. For immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander, innebærer derimot forslaget en lempelse.

Dersom skattyter foretar en realisasjon i løpet av disse syv årene, må den resterende uttaksskatten betales. Det foreslås ikke endringer i reglene om krav til sikkerhetsstillelse og renteplikt. Finansdepartementet antar at endringene vil bringe reglene om uttaksskatt i overensstemmelse med EØS-avtalen.

2.1.2. Problematisk i forhold til EØS-avtalen

2.1.2.1. Innledning

Advokatforeningen mener at forslaget er problematisk i forhold til EØS-avtalen.

Finansdepartementet legger til grunn at en avbetalingsordning fordelt over syv år vil innebære at den norske uttaksskatten bringes i overensstemmelse med EØS-retten, og viser både til C-164/12 *DMC* og C-261/11 *Commission v. Denmark*.

Advokatforeningen er imidlertid av den oppfatning at den refererte praksis ikke umiddelbart kan tas til inntekt for at EU-domstolen nå på generelt grunnlag har akseptert en avdragsordning. Advokatforeningen legger også til at et grunnleggende prinsipp for anvendelsen av de fire friheter er at skattytere som velger å benytte seg av disse, ikke skal behandles dårligere enn skattytere som velger ikke å gjøre det.

Under enhver omstendighet er Advokatforeningen av den oppfatning at en lengere avdragsperiode ville være hensiktsmessig. Det bør dessuten vurderes å ha ulike avdragsperioder for ulike typer eiendeler.

2.1.2.2. C-164/12 *DMC* har begrenset overføringsverdi

I den nevnte C-164/12 *DMC* var de tyske reglene av særlig spesiell karakter. I hovedsak gjaldt de tyske reglene ombyting av andeler i et tysk kommandittselskap til andeler i et kapitalsekskap

som var skattemessig hjemmehørende i utlandet. Ved ombyttingen ble disse andelene tildelt en anslått verdi i stedet for bokført verdi. Følgelig ble de verdistigninger som var skjedd i Tyskland, beskattet umiddelbart, til tross for at andelene ikke var realisert.

Følgende uttalelse fra domstolen er av Finansdepartementet tatt til inntekt for at man nå i alle tilfeller kan kreve avdragsbetaling:

”(62) 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.”

Den siterte uttalelsen må imidlertid forstås på bakgrunn av de konkrete fakta i saken, jf. domstolens bruk av ordene "i denne forbindelse". Det må være sentralt for forståelsen av avgjørelsen at det tyske KSet opphørte å eksistere etter utflytting. Det forelå således en stor risiko for at Tyskland senere ikke kunne inndrive sitt skattekrav. EU-domstolens formulering indikerer at løsningen er farget av at det nettopp var stor risiko for tap av skattekravet i denne saken.

Advokatforeningen viser også til at den tradisjonelle diskusjonen rundt avdragsbetaling har vært knyttet til eiendeler som vanligvis ikke realiseres etter utflytting, dvs. der hvor fraflyttingsstaten har en risiko for ikke å få inndrevet sitt skattekrav.

Advokatforeningen er også av den oppfatning at en slik snever tolkning av domstolens uttalelse er naturlig, sett i sammenheng med at sikkerhet for skattekravet bare kan kreves dersom det foreligger en tilstrekkelig risiko for ikke å få inndrevet skattekravet.

Advokatforeningen legger derfor til grunn at domstolen *ikke* har tatt stilling til avdragsbetaling generelt, men at den siterte uttalelsen er mer et uttrykk for at avdragsbetaling kan anses forholdsmessig der hvor risikoen for ikke å få inndrevet sitt skattekrav er tilstrekkelig stor.

Advokatforeningen viser også til at det synes å være en vesentlig forskjell i faktum mellom *DMC*-saken og de norske reglene, idet skattekravet i *DMC* ikke var rentebelastet. Finansdepartementet nevner også dette i sitt høringsnotat, men drøfter ikke dette videre. Advokatforeningen er av den oppfatning at dette må få betydning når man drøfter avgjørelsens rekkevidde, og viser samtidig til at ESA i sin reasoned opinion av 24. april 2014 synes å dele denne oppfatningen:

"In this respect, the Authority observes that the CJEU, in its recent DMC case, held that the option to spread payment over a five years period qualified as a satisfactory and proportionate measure for the attainment of the objective of preserving the balanced allocation of the power to impose taxes between Member States. It should, however, be noted that the Court took into consideration that no interest was levied by the legislation at issue and thus concluded that the provision did not go beyond what is necessary to attain the objective of the preservation of the balanced allocation of the power to impose

taxes between Member States."

Slik det fremgår av høringsnotatet, vil det løpe renter på skattekravet i utsettelsesperioden. Advokatforeningen mener at manglende rentebelastning i *DMC*-saken er et forhold som gjør at avgjørelsen ikke automatisk har direkte overføringsverdi til norske regler.

2.1.2.3. Step-up i tilflyttingsstaten

Advokatforeningen legger videre til grunn at domstolens uttalelser om avbetaling må sees i sammenheng med reglene om step-up i tilflyttingsstaten.

Tanken om årlige avbetalinger må ha sammenheng med den eventuelle step-up skattyter vil få i tilflyttingsstaten, da en step-up normalt gir en skattefordel ved at avskrivningsgrunnlaget i tilflyttingsstaten blir høyere. Regler om step-up er imidlertid ikke noe alle land har, f.eks. har ikke Norge en slik alminnelig regel om step-up. Avhengig av hvor man flytter, vil man derfor kunne være utsatt for en fordel eller ulempe som følge av årlige avbetalinger. Dette er uheldig sett i lys av etableringsfriheten.

2.1.2.4. Danske regler kritisert av Kommisjonen

Finansdepartementet synes i stor grad å basere sitt forslag på de nylige endringene i de danske reglene om utflyttingsskatt. Advokatforeningen er imidlertid kjent med at Kommisjonen 21. januar 2014 har sendt et brev til den danske lovgiveren, hvor Kommisjonen berører tre forhold rundt de nye reglene om avdragsbetaling som fortsatt anses som problematiske. To av disse forholdene berører også de norske reglene, og de nevnes derfor i det følgende.

For det første kritiserer Kommisjonen at de nye reglene ikke skiller mellom eiendeler som er ment for å realiseres og eiendeler som ikke er ment for å realiseres. Kommisjonen mener at det er i strid med EU-retten å kreve avdragsbetaling for eiendeler som er ment for realisasjon.

For det andre kritiseres de danske reglene fordi de krever rente i perioden hvor utsettelse innrømmes. Kommisjonen mener at dette må likestilles med umiddelbar innkreving av utflyttingsskatten, og argumenterer for at det fra et likviditetsperspektiv ikke utgjør noen forskjell om skatten betales umiddelbart eller om det innrømmes utsettelse med rentetillegg.

På denne bakgrunn mener Kommisjonen at lovforslaget ikke sikrer overensstemmelse med EU-retten.

Advokatforeningen er av den oppfatning at disse innvendingene også kan gjøres mot de norske reglene.

Finansdepartementet legger særlig vekt på at EU-kommisjonen har avsluttet sine saker mot bl.a. Danmark etter at dette landet innførte nye regler om årlig avdragsbetalinger. Advokatforeningen vil presisere at det forhold at EU-kommisjonen avslutter sine saker ikke er det samme som at EU-domstolen har godkjent regelendringen, og kan ikke sees som noen endelig avklaring. Det

refererte brevet viser også at Kommisjonen ikke er fullt ut enig med den danske lovendringen.

2.2. Krav til sikkerhetsstillelse ved oppgjør av negativ saldo og positiv gevinst- og tapskonto for skattyter som har flyttet ut

Finansdepartementet foreslår at sktl. § 14-48 fjerde ledd annet punktum om krav til sikkerhetsstillelse lempes, slik at den bringes i overensstemmelse med sktl. § 9-14 niende ledd. Forslaget innebærer at sikkerhet bare kreves ved flytting til EØS hvor det foreligger en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives.

Tilsvarende som for sktl. § 9-14 foreslås det at Skattedirektoratet skal foreta vurderingen av hvorvidt det foreligger en slik reell risiko.

Som for sktl. § 9-14 er Advokatforeningen positiv til at Finansdepartementet nå går vekk fra et ubetinget krav om sikkerhetsstillelse. Advokatforeningen mener imidlertid at det er uheldig at Skattedirektoratet skal foreta vurderingen, og at skattyter ikke gis mulighet til å overprøve denne. Det foreligger heller ingen retningslinjer for vurderingen, utover det at informasjonsutvekslingsavtaler vil være et moment.

2.3. Ikrafttredelse og forholdet til Grunnloven

Endringene er foreslått å ha virkning fra inntektsåret 2014. For fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og fordringer som allerede er tatt ut av norsk beskatningsområde, innebærer forslaget en klar skjerpelse. Forholdet til Grunnloven § 97 er ikke diskutert, og Advokatforeningen er av den oppfatning at lovendringen ikke kan gis tilbakevirkende virkning.

Vennlig hilsen

Erik Keiserud
leder

Merete Smith
generalsekretær