

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep.  
0030 Oslo

Også sendt pr. e-post: [postmottak@fin.dep.no](mailto:postmottak@fin.dep.no)

Deres ref.:  
13/1173 SL HRU  
/KR

Dok. nr.: 158484

Saksbehandler: Trude Molvik  
tm@advokatforeningen.no  
T +47 22 03 50 46

14.06.2013

## **Høring — Skatt ved uttak fra norsk beskatningsområde — reduksjon av gevinst for fysiske driftsmidler som tidligere er tatt inn i beskatningsområdet**

### **1. Innledning**

Vi viser til departementets høringsbrev av 24.4.2013 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, Johan Kiær Engelschjøn, Thor Leegaard, Mons Alfred Paulsen og Ingvild Vartdal.

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

### **2. Endringsforslaget**

Uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde medfører realisasjonsbeskatning for latente gevinster, jf. sktl § 9-14. De foreslåtte endringene er til gunst for skattyter ved at det lempes på uttaksreglene i gitte situasjoner.

I høringsnotatet foreslås at gevinst/tap på fysiske driftsmidler som tidligere er tatt inn i beskatningsområdet, skal reduseres forholdsmessig for den del av skattyterens eiertid som driftsmidlet ikke har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde.

Det foreslås en reduksjonsregel for fysiske driftsmidler som tidligere er tatt inn i norsk beskatningsområde: Dersom driftsmidlet tidligere er tatt inn i norsk beskatningsområde, skal uttaksgevinst/tap reduseres forholdsmessig for den del av skattyterens eiertid som driftsmidlet ikke har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde.

Endringen foreslås inntatt i Finansdepartementets forskrift § 9-14-1 (4).

Formel:

$$\text{Gevinst tilordnet ved første uttak} = \frac{(\text{Antall dager i norsk beskatningsområde}) * (\text{total gevinst ved første uttak})}{\text{antall dager total eiertid}}$$

### **3. Vurdering av forslaget**

#### **3.1 Innledning**

Advokatforeningen er positiv til at det foretas lemping av uttaksbeskatningen. Advokatforeningen stiller imidlertid spørsmål ved plasseringen av endringen i Finansdepartementets forskrift, og ber om at det vurderes å innta lempingsregelen i sktl § 9-14.

#### **3.2 EØS-rettslige forhold knyttet til exit-beskatning**

Det følger av fast praksis fra EU-domstolen at exitbeskatning innebærer en diskriminerende forskjellsbehandling. Med exitbeskatning sikter vi til at en medlemsstat beskatter urealiserte gevinster i forbindelse med at eiendeler mister sin tilknytning til medlemsstatens skattejurisdiksjon.

Bakgrunnen for dette er at denne typen beskatning kun rammer grenseoverskridende forhold. Vi viser i denne sammenheng til C-9/02 (*de Lasteyrie du Saillant*), C-470/04 (N), C-371/10 (*National Grid Indus*) og C-38/10 (*Commission v Portugal*). Sistnevnte avgjørelse fastslår at exitbeskatning ved opphør av et fast driftssted ikke står i noen annen stilling enn ved for eksempel flytting av et selskaps sete og virksomhet. Av samme praksis kan utledes at slik beskatning under gitte omstendigheter kan rettferdiggjøres av territorialprinsippet og hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom medlemsstatene.

I tillegg til å være begrunnet i slike tvingende allmenne hensyn må en restriksjon, for å være i overensstemmelse med forpliktelsene etter EU-traktaten (og dermed også EØS-avtalen), oppfylle kravene til forholdsmessighet. Dette innebærer at bestemmelsen må være egnet til å oppnå sitt uttalte formål, og at den ikke går lenger enn det som er nødvendig for å oppnå det.

De norske reglene om uttaksbeskatning er begrunnet i hensynet til å beskytte det norske skattefundament – territorialprinsippet. Etter Advokatforeningens syn kan imidlertid reglene, sett i lys av bestemmelsene om fastsettelse av inngangsverdi ved inntak, vanskelig sies å oppfylle forholdsmessighetskravet.

Skatteloven § 9-14, jfr. § 14-61, foreskriver at det ved gevinstbeskatningen ved uttak skal legges til grunn en inngangsverdi satt til historisk kostpris, redusert med stipulerte saldoavskrivninger over skattyters eiertid. Som utgangsverdi settes markedsverdi ved uttakstidspunktet.

Dersom Norge skulle ha skattlagt verdistigning som har funnet sted i perioden den aktuelle eiendel var tilknyttet norsk beskatningsområde, skulle gevinsten ha vært beregnet som markedsverdi ved uttak fratrukket markedsverdien ved innføring. Ovenfor beskrevne beregningsgrunnlag innebærer imidlertid at Norge tilegner seg et skattegrunnlag som overstiger verdistigningen som kan knyttes til perioden på norsk territorium. Etter reglene kan Norge endog påberope seg beskatningsrett selv om ingen verdistigning har funnet sted. Dette kan åpenbart ikke begrunnes i territorialprinsippet eller hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen.

Ovennevnte rettspraksis fra EU-domstolen tar ikke direkte stilling til dette spørsmålet. Årsaken til det er at det ikke har vært prøvet. I N-saken uttalte imidlertid Generaladvokaten at det var en indre sammenheng i de nederlandske reglene, i og med at inngangsverdien ved innflytting til Nederland settes til markedsverdien på dette tidspunktet:

*“107. Moreover, the approach of the Netherlands tax system is coherent in that in the case of immigrating taxpayers taxation of profits on the disposal of substantial shareholdings is based on the value of the shareholding at the time of immigration (‘step-up’). This method is consistent with the principle of territoriality because it takes account only of the profit which has arisen during the period of residence within the territory.”*

Etter vårt syn må Generaladvokatens uttalelse tas til inntekt for at territorialprinsippet kun rettfærdiggjør beskatning av den verdistigning som skjer i perioden den aktuelle eiendel er knyttet til norsk beskatningsområde. De foreslåtte endringene løser ikke dette grunnleggende problemet med det norske regelverket. En regel om at kostprisen settes til markedsverdien ved inntak i norsk beskatningsområde, vil treffe klart bedre.

Endelig vil Advokatforeningen peke på at det kan reises spørsmål ved om det kan forsvares at Norge ilegger exitbeskatning ved uttak på driftsmidler som kun har vært kort tid i Norge. Alle de saker som har vært prøvet for EU og EFTA-domstolen gjelder utflytting av personer og selskaper med varig tilknytning til det land de flytter fra, eller uttak av eiendeler fra fast driftssted med noe varighet. De kan derfor etter vårt syn ikke støtte en exitbeskatning ved opphør av kortvarige faste driftssteder. En gevinstbeskatning av latente gevinster som oppstår som en følge av verdistigning i løpet av et begrenset tidsrom mens en eiendel har vært i Norge representerer etter Advokatforeningens syn mer en tilfeldig gevinst for Norge enn et utslag av territorialprinsippet.

### 3.3 Alternativ løsning – step up

Advokatforeningen er videre av den oppfatning at den foreslåtte løsningen er lite treffsikker. Driftsmidler kan falle raskt i verdi, og antall dager vil ikke gjenspeile reelt verdifall i den aktuelle perioden. Advokatforeningen mener derfor at det er grunn til å vurdere en alternativ løsning. Advokatforeningen foreslår at det settes en ny inngangsverdi (markedsverdi) når driftsmidlet tas inn i norsk beskatningsområde. Ved senere uttak vil en ved gevinstberegningen i så fall beskattes latent gevinst/tap med mer riktig verdier i forhold til den periode driftsmidlet er tilknyttet norsk beskatningsområde. En slik løsning er kjent i skattelovgivningen gjennom sktl § 10-70 (6), som omhandler beregning av inngangsverdi for aksjer og andeler ved innflytting til Norge:

*"Skattyter som har bosatt seg i riket etter fødselen og som ikke omfattes av § 2-1 tredje ledd b, kan kreve at inngangsverdien for aksjer og andeler som vedkommende eide ved innflyttingen fastsettes til markedsverdien på det tidspunkt skattyteren ble bosatt i riket etter § 2-1 første ledd og skatteavtale med annen stat. Når den fastsatte inngangsverdien er høyere enn utgangsverdien etter femte ledd, gis det ikke fradrag for tap."*

Bestemmelsen gir en særlig regel om beregning av inngangsverdi for skattyter som har flyttet til Norge og bodd her mindre enn ti år. Slike skattytere kan kreve markedsverdien på innflyttingstidspunktet lagt til grunn som inngangsverdi. Formålet er å forebygge at personer som bare har vært bosatt i Norge i relativt kort tid, blir skattlagt for verdistigning som har funnet sted før innflytting.

Ved at det gis slik såkalt "step-up" vil bare verdistigningen på aksjer/andeler etter innflytting være omfattet ved beskatning i Norge.

En tilsvarende "step-up" kan tenkes også for fysiske driftsmidler. Advokatforeningen anbefaler at en slik alternativ løsning vurderes.

### 3.4 Terskelbeløp etter forskriftens § 9-14 (2)

Av høringsnotatet s. 6 fremgår at reduksjonene av gevinst ikke skal påvirke terskelvurderingen i skatteloven § 9-14:

*"Etter fsfin. § 9-14 -2 første ledd omfattes gevinst og tap på fysisk driftsmiddel som ikke overstiger 5 millioner kroner, ikke av skatteplikten eller fradragsretten etter skatteloven § 9-14. Reduksjon av gevinst og tap etter den foreslåtte, nye forskriftsbestemmelsen skal ikke påvirke skatteplikten, det vil si at dersom gevinsten eller tapet før reduksjon overstiger 5 millioner kroner, vil det foreligge skatteplikt."*

Den foreslåtte regelen skal følgelig ikke få anvendelse for spørsmålet om § 9-14 i det hele tatt kommer til anvendelse, og historisk kostpris vil måtte legges til grunn for spørsmålet om terskelbeløpet er overskredet. Dette kan medføre at en del av gevinsten som stammer fra verdistigning som har skjedd utenfor norsk beskatningsområde bidrar til å trigge skatteplikt etter sktl. § 9-14, og at gevinst under 5 millioner kroner derved blir tatt til beskatning.

Advokatforeningen stiller spørsmål ved departementets forslag. Etter Advokatforeningens syn synes dette ikke å være i tråd med territorialitetsprinsippet eller likhetsprinsipper.

Advokatforeningen kan ikke se at dette er nærmere begrunnet i høringsnotatet. Det foreslås at departementets vurderer hensiktsmessigheten av forslaget. Etter Advokatforeningens syn bør gevinst og tap på fysisk driftsmiddel som ikke overstiger 5 millioner kroner, ikke omfattes av skatteplikten eller fradragsretten.

### 3.5 Riktig henvisning i § 9-14-1 (4) i.f.?

I forskriftsutkastet vises det til skatteloven § 9-14 *tiende* ledd.

Det stilles spørsmål ved om henvisningen skal være til sktl § 9-14 ellefte ledd og ikke til bestemmelsens tiende ledd slik det fremgår av forslag til forskriftstekst.

Vennlig hilsen

Erik Keiserud  
leder

Merete Smith  
generalsekretær