



Skattedirektoratet

Saksbehandler
Lars Olsen

Deres dato
13.06.2006

Vår dato
15.08.2006

Telefon

Deres referanse

Vår referanse
2006/308618 /FA-RR/ LAO/
008

Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

FINANSDEPARTEMENTET	
18. AUG. 2006	
Saksnr.	05, 4111-10
Arkivnr.	

Høring om endring i reglene om beskatning av aksjegevinster mv.

1. Innledning

Vi viser til høringsbrev datert 13. juni 2006 med tilhørende notat med forslag til endringer i reglene om utflyttingsskatt på aksjer mv. Det vises også til kontakt med departementet vedrørende utsettelse med høringsfristen til i dag.

Skattedirektoratet har gått gjennom høringsnotatet med forslag til regelendringer, og har enkelte kommentarer. Kommentarene gjelder både prinsipielle sider ved regelverket og mer detaljerte spørsmål i tilknytning til foreslått lov- og forskriftstekst. Kommentarene følger nedenfor.

2. Subjektavgrensning - hvem som omfattes

De nye reglene om utflyttingsskatt gjelder for alle som er skattemessig bosatt i Norge, uansett hvor lenge de har vært bosatt her. Etter Skattedirektoratets oppfatning bør det vurderes å innføre en minste botid i Norge etter innflytting for at reglene skal komme til anvendelse.

Personer som flytter til Norge og som bare oppholder seg her i noen få år og som opprettholder en bostedstilknytning til hjemlandet, vil som regel ikke bli ansett skatteavtalemessig bosatt i Norge slik at reglene av den grunn ikke er aktuelle når personen flytter ut. For personer som er skatteavtalemessig bosatt i Norge, skal reglene om skatt på latente gevinster anvendes ved utflytting. For disse personene er det imidlertid bare verdistigningen under den tid de har vært bosatt i Norge som skal beskattes, jfr. § 10-70 (6). Som det fremgår av høringsnotatet slår ikke hensynene bak regler om utflyttingsskatt alltid til for personer som har opphold i Norge av begrenset varighet. Etter direktoratets oppfatning vil det å fastsette en latent gevinst på aksjer og andeler for personer med kortvarig opphold i Norge kunne innebære en unødvendig merbelastning for både skattyterne og likningsmyndighetene. I tillegg har det betydning at de skattyterne som omtales her i de fleste tilfeller ikke vil ha tilstrekkelig kjennskap til norske skatteregler til uoppfordret å gi de nødvendige opplysninger, noe som vil gi ytterligere merarbeid for likningsmyndighetene.

Postadresse

Postboks 6300 Etterstad

0603 Oslo

skattedirektoratet@skatteetaten.no

Kontoradresse

Fredrik Selmers vei 4

Org. nr: 974 761 076

Sentralbord

22 07 70 00

Telefaks

22 07 71 08



Vi foreslår på bakgrunn av dette at det innføres en minste botid på tre år.

3. Objektavgrensning – hva som omfattes

3.1 Verdipapirfond

Den tidligere femårsregelen i skatteloven § 2-3 (3) omfattet ikke andeler i aksjefond og andre verdipapirfond. Gjennom henvisningen til § 2-38 i den bestemmelsen som gjelder for 2006 ble slike objekter omfattet av bestemmelsene om utflyttingsskatt. Når begrunnelsen for utflyttingsskatten er å hindre skattemotivert utflytting bør det vurderes nærmere om denne begrunnelsen i tilstrekkelig grad også gjør seg gjeldende for skattytere som har spart eller investert i verdipapirfond. Som utgangspunkt antar vi at investeringer i slike fond normalt har en annen karakter enn de selskapsinvesteringene som det først og fremst er meningen at en utflyttingsskatt skal treffe. Vi ser at det vil bryte med nøytraliteten i systemet å holde andeler i verdipapirfond utenfor utflyttingsskatten. Fra et administrativt ståsted vil det likevel være en fordel om reglene ikke kommer til anvendelse i de tilfeller skattyter ikke har aksjer eller selskapsandeler, men bare andeler i verdipapirfond. En slik begrensning vil trolig innebære en betydelig reduksjon av antall skattytere som omfattes av dette regelverket. Etter Skattedirektoratets oppfatning bør det på denne bakgrunn vurderes om verdipapirfond skal holdes utenfor virkeområdet for reglene om utflyttingsskatt.

3.2 Opsjoner mv

Skattedirektoratet er enig i forslaget om å la opsjoner og andre finansielle instrumenter være omfattet av utflyttingsskatten. Den tidligere regelen i skatteloven § 2-3 (3) omfattet etter sin ordlyd opsjoner og andre finansielle instrumenter knyttet til aksjer og selskapsandeler. Når det gjelder opsjoner i arbeidsforhold har det vært lagt til grunn at skatteplikten er uttømmende regulert i skatteloven § 5-14 og at slike opsjoner ikke var omfattet av § 2-3 (3). I forarbeidene til den nye regelen som ble vedtatt for 2006, sies det ikke noe om opsjoner og andre finansielle instrumenter. På bakgrunn av dette mener direktoratet at endring i reglene som innebærer at opsjoner i arbeidsforhold skal omfattes av utflyttingsskatten, bør begrunnes nærmere i forarbeidene til bestemmelsene. Det ovennevnte bør ses i sammenheng med pkt 2 om subjektavgrensning og muligheten for å gjøre unntak for personer med mer kortvarige opphold i Norge, ettersom mange utlendinger med kortvarige opphold vil kunne opparbeide seg gevinster på slike opsjoner i løpet av oppholdet i Norge.

4. Tidspunkt for beskatning

I høringsnotatet forslås at skatteplikten for latente gevinster/tap tidfestes dagen før skattyters fulle skatteplikt til Norge opphører som følge av at han ikke lenger anses skattemessig bosatt i Norge etter intern rett eller en skatteavtale.



Når det gjelder tidspunktet for opphør av skatteplikt etter skatteavtale, er det i mange tilfeller uenighet mellom skattyter og likningskontoret om når vilkårene for endret skattemessig bosted er oppfylt. Dette fører til at likningsmyndighetenes avgjørelse av bostedsspørsmålet ofte tar lang tid. I disse sakene vil også datoen for når skattyter blir ansett for å ha flyttet skatteavtalemessig bosted kunne bli en annen enn den datoen skattyter har påstått. Dette vil kunne påvirke fastsettelsen av den latente gevinst som skal tas med ved ligningen av skattyter i utflyttingsåret. Det sentrale i denne sammenheng er at det er hjemmel og rutiner for å innhente opplysninger om beregning av gevinst/tap ved det endelige utflyttingstidspunktet. Se nærmere om dette under pkt 13.

For personer som omfattes av utflyttingsreglene i skatteloven § 2-1 tredje ledd bokstav a, kan skatteplikten til Norge opphøre enten i løpet av inntektsåret eller ved årsskiftet. Det vil også i disse tilfellene ofte kunne være enighet mellom skattyter og likningsmyndighetene om hvilket tidspunkt som er avgjørende.

5. Gjennomføring av beskatningen

5.1 Gevinsttilfeller

Det fremgår av høringsnotatet punkt 3.1 at skatten på den latente gevinsten skal beregnes og fastsettes ved utflyttingen, men at skatten ikke skal tas med ved skatteavregningen når det gis utsettelse med betalingen. Dette medfører behov for å skille ut og håndtere særskilt den delen av utlignet skatt som knytter seg til latent gevinst på aksjer mv.

Resultatet av skatteberegningen må da fremkomme på skatteoppgjøret slik at skatten på den latente gevinsten er identifiserbar.

5.2 Tapstilfeller

Skattyter skal ha tilsvarende rett til fradrag for latente tap når han flytter til en annen EØS-stat. Det fremgår ikke av høringsnotatet om det er et krav for tapsfradrag at skattyter er bosatt i en EØS-stat i hele perioden fra utflytting til aksjene eller andelene realiseres. Dersom det er et slikt krav bør det etter vår oppfatning fremgå av lovteksten at retten til tapsfradrag faller bort hvis skattyter flytter til en stat utenfor EØS.

Det følger av høringsnotatet punkt 3.1 at tapet skal fastsettes ved ligningen for utflyttingsåret, men først effektivt gis ved en endring av ligningen når aksjene eller andelene faktisk er realisert. Det vil da ikke være behov for noen endring av ligningen hvis aksjene eller andelen ikke er realisert innen fem år slik som angitt i punkt 6.4. Vi gjør oppmerksom på at det synes å være en viss motstrid mellom pkt 3.1 og siste avsnitt i pkt 6.4 mht gjennomføringen av ligningen i tapstilfellene, men legger til grunn at det har vært departementets mening at det i tapstilfellene skal gjennomføres en endring av ligningen først etter endelig realisasjon. En slik løsning vil også være enklest å praktisere for likningsmyndighetene. For å unngå usikkerhet på dette punkt bør det fremgå klart av



lovteksten at det for tapstilfellene skal skje en endring av ligningen når aksjene er realisert mv, særlig ettersom dette er regulert på annen måte for gevinsttilfellene.

Det vil være vanskelig å endre den norske ligningen i realisasjonsåret dersom det skal tas hensyn til hvilken del av det latente tapet som har kommet til fradrag i utlandet – ligningen kan da ikke endres før det foreligger en ligning i utlandet. I de tilfeller hvor skattyter kan dokumentere på en tilfredsstillende måte hvordan tapsfradraget vil bli beregnet i utlandet, bør den norske ligningen kunne endres før det foreligger en ligning i utlandet. Dette bør komme bedre frem i lovteksten.

I høringsnotatet punkt 6.5 er bestemmelsen i § 10-70 (9) bokstav a nærmere omtalt. Det fremgår her at skattyter kan velge å legge til grunn faktisk realisasjonsverdi ved gevinstberegningen i stedet for verdien som er fastsatt på utflyttingstidspunktet. Det fremgår videre at denne valgretten ikke bør gjelde tilsvarende i en tapssituasjon. Det står i høringsnotatet at "tapet som ble fastsatt ved utflyttingen ikke vil kunne overstige et faktisk tap ved realisasjon, samtidig som det kun gis fradrag for tapet som ble beregnet ved utflytting hvis aksjene eller andelene har sunket ytterligere i verdi etter utflyttingen". Etter direktoratets oppfatning bør dette komme klarere frem i lovteksten.

Det bør også fremgå av lovteksten at skattyter ikke kan velge faktisk realisasjonsverdi i de tilfeller denne er lavere enn verdien på utflyttingstidspunktet, når det er beregnet et latent tap. Tilsvarende bør det fremgå av lovteksten at fradraget for et latent tap på utflyttingstidspunktet ikke kan overstige det reelle tapet på realisasjonstidspunktet.

Det bør videre komme tydeligere frem av § 10-70 (4) at beløpsgrensen på kr 200 000 også gjelder for tap.

Nedenfor har vi satt opp enkelte tall-eksempler som viser hvordan direktoratet oppfatter at reglene skal forstås:

inngangsverdi	verdi ved utflytting	salgsverdi	gevinst/tap i Norge	gevinst/tap i utlandet	kommentarer
800	1 200	500	400	- 300	skattyter skal kunne kreve at utgangsverdien blir satt lik historisk kostpris slik at det ikke blir noen latent gevinst til beskatning
800	500	400	-300	- 400	skattyter skal ikke kunne kreve at utgangsverdien blir satt lavere enn verdien ved utflyttingen
800	500	600	- 300	- 200	skattyters rett til fradrag skal begrenses til det faktiske tapet



					når det er mindre enn det latente tapet ved utflytting
800	500	900	- 300	100	skattyters rett til fradrag skal begrenses til det faktiske tapet og i dette tilfellet er det ikke tap ved realisasjonen

5.3 Skjerming

I høringsnotatet pkt 5 er det innledningsvis nevnt at ubenyttet skjerming frem til utflytting skal komme til fradrag i gevinstberegningen. Behandlingen av skjermingsfradrag og eventuelt ubenyttet skjerming vil kunne bli tema i en rekke relasjoner knyttet til utflytting til land i og utenfor EØS, og også ved tilbakeflytting til Norge. Vi antar at dette bør utredes noe nærmere, og finner det hensiktsmessig at departementet og direktoratet i fellesskap ser nærmere på disse spørsmålene.

6. Tidfesting – behov for egen bestemmelse

Skatteloven har egne tidfestingsbestemmelser i kapittel 14. Det fremgår av høringsnotatet at forslaget innebærer en særskilt bestemmelse om innvinning og tidfesting av visse gevinster og tap ved utflytting. I tråd med systematikken i skatteloven for øvrig, regulerer forslaget til ny § 10-70 når en gevinst eller et tap er innvunnet, men bestemmelsen har ingen direkte regulering av tidfestingsspørsmålet. Etter direktoratets oppfatning bør bestemmelsen suppleres med en særskilt tidfestingsbestemmelse i skatteloven kap. 14. Vi viser i denne sammenheng bl a til de særskilte bestemmelser om tidfesting av lønnsinntekt ved inn- og utflytting i skatteloven § 14-3 (4).

7. Kreditfradrag

Reglene om kreditfradrag kommer til anvendelse når det fremkommer en skattepliktig gevinst både i Norge og i utlandet.

Det bør etter direktoratets oppfatning presiseres i lovteksten at det bare kan gis kreditfradrag for utenlandsk skatt på den del av gevinsten som også er skattepliktig i Norge.

Det står i høringsnotatet punkt 6.6 at kreditfradraget for skatt i utlandet på gevinsten ikke bør komme til fradrag i annen skattepliktig inntekt i Norge. Vi antar meningen er at kreditfradraget i norsk skatt på den latente gevinsten ikke skal samordnes med kreditfradrag for annen utenlandsk skatt i utflyttingsåret. Det bør i tilfelle fremgå av lovteksten. Det bør også tas stilling til om skattyter kan kreve inntektsfradrag etter skatteloven § 6-15 for utenlandsk skatt på slike gevinster.

Tabellen nedenfor viser hvordan Skattedirektoratet oppfatter at kreditreglene skal forstås:



inngangs-verdi	verdi ved utflytting	salgs-verdi	gevinst i Norge	gevinst i utlandet	kommentarer
100	200	250	100	150	fradrag for den forholdsmessige utenlandske skatten på 100
100	200	250	100	50 (ny inng.verdi)	ikke fradrag for skatt på verdistigning etter utflytting
100	200	150	50	50	fradrag for utenlandsk skatt på 50

8. Utsettelse med betalingen

Betingelsene for utsettelse med betalingen av skatten på den latente gevinsten er knyttet til forhold som er kjent for ligningsmyndighetene ved ligningen. Dette gjelder både hvilket land skattyter har flyttet til og om han har levert den pålagte oppgave som ligger til grunn for gevinstberegningen. Det fremgår også av høringsnotatet at det er ligningskontoret som skal ta stilling til om det skal gis utsettelse med betalingen, stilles sikkerhet og om betingelsene for fortsatt sikkerhetsstillelse er oppfylt. Vurdering av sikkerhetsstillelse er en arbeidsoppgave som i dag ikke ligger til ligningskontorene. Vi finner likevel at det i disse sakene er hensiktsmessig at det faktisk er ligningskontoret som tar stilling til dette, da det i disse sakene ikke foretas noen avregning, og ligningskontoret er nærmest til å vurdere betingelsene for betalingsutsettelse/sikkerhetsstillelse i disse sakene.

Når skatten på gevinsten skal betales, skal skatten inngå i avregningen på vanlig måte. Men når det gis utsettelse med betalingen skal skatten ifølge § 10-70 (7) "ikke medtas ved avregningen for inntektsåret". Ligningskontoret kan ta standpunkt til om betingelsene for utsettelse er oppfylt, men det er først på et senere tidspunkt det er kjent om skattyter stiller sikkerhet, eller om skatten forfaller til betaling. Det må utvikles rutiner for å håndtere disse forholdene i avregningen og skatteoppgjøret.

Det må videre etableres særskilte rutiner for kommunikasjon mellom ligningskontoret og skatteoppkreveren i disse sakene.

Det kan ikke kreves sikkerhetsstillelse før det latente skattekravet er fastsatt. Dette kan skje tidligst ved ligningsbehandlingen som utføres i kalenderåret etter det siste inntektsåret skattyter er bosatt hele eller deler av året. Det må vurderes hvilken type sikkerhet skattyter, som på tidspunktet for krav om sikkerhetsstillelse anses skattemessig bosatt i utlandet, må kunne stille for at den skal anses betryggende. Stiller skattyteren i slike tilfeller ikke betryggende sikkerhet, skal skattekravet etter de foreslåtte reglene avregnes og inndrives straks. Er skattyter uvillig til å betale, antar vi den manglende sikkerhetsstillelsen i slike tilfeller kan medføre et visst innfordringsproblem. Sanksjonsmulighetene overfor skattytere som ikke kan/vil stille sikkerhet og heller ikke frivillig betaler det skattekravet den manglende sikkerheten skal utløse, kan være begrenset.



9. Endring av ligningen for utflyttingsåret

Når aksjene eller andelene faktisk ikke blir realisert innen fem år etter utflyttingen eller skattyter flytter tilbake til Norge, bortfaller skatteplikten etter forslaget § 10-70 (9) bokstav c og d. Vi oppfatter forslaget slik at det skal skje en endring av ligningen i disse tilfellene, og at likningskontoret må sørge for at eventuell sikkerhet frigis. Her må man se nærmere på hvilken kommunikasjon som trengs mellom likningskontoret og skatteoppkreveren.

Ligningen for utflyttingsåret må også endres i de tilfeller det skal foretas korrigeringer av den skattepliktige gevinsten i forbindelse med faktisk realisasjon. Endring av ligning og frigivelse av sikkerhetsstillelse forutsetter at ligningsmyndighetene får opplysninger om at skatteplikten er bortfalt eller at aksjene eller andelene er realisert.

10. Særskilte regler om fastsettelse av ny inngangsverdi

Skattytere som har bodd mindre enn 10 år i Norge (og som omfattes av utflyttingsregelen i skatteloven § 2-1- tredje ledd bokstav a), kan kreve at inngangsverdien fastsettes på det tidspunkt de blir skattemessig bosatt i Norge, som et alternativ til historisk kostpris. I § 10-70 (6) er det alternative tidspunkt angitt som det tidspunkt skattyter blir bosatt i Norge etter skatteloven § 2-1- første ledd. I punkt 5.1 kan det virke som om departementet legger til grunn at skatteplikten som bosatt inntreer samtidig etter intern rett og skatteavtale. Det er ikke riktig. I mange tilfeller vil skattyter blir skatteavtalemessig bosatt i Norge først på et senere tidspunkt. Det bør derfor presiseres i forarbeidene, og eventuelt i lovteksten, hvilket tidspunkt som skal være avgjørende.

Det bør videre vurderes om det i § 10-70 (6) er tilstrekkelig å si "Skattyter som omfattes av skatteloven § 2-1 tredje ledd bokstav a, ..", i stedet for ".. har bosatt seg i riket etter fødselen..".

Det bør også presiseres i lovteksten at alternativ inngangsverdi kan fastsettes på det tidspunkt skattyteren sist ble bosatt i riket etter § 2-1 første ledd. Det vil bli forhindre at det må foretas verdsettelse mer enn 10 år tilbake.

11. Overføring til ektefelle

Det fremgår av § 10-70 (1) at reglene gjelder tilsvarende ved overføring til ektefelle "som er skattemessig bosatt i annen stat". Dette kan synes å være en referanse til interne bostedsregler. Det kan tenkes tilfeller hvor begge ektefellene er bosatt i Norge etter interne regler, men bare den ene ektefellen er bosatt i utlandet etter en skatteavtale. Det bør derfor presiseres hvilket bostedsbegrep som skal være avgjørende. Dersom man mener at avtalemessig bosted skal være avgjørende, bør det fremgå av lovteksten.



Det må vurderes om det er behov for å tilpasse noen av de øvrige bestemmelsene til at det i disse tilfellene er ektefellen som er eier av, og som eventuelt realiserer, aksjene eller andelene.

12. Verdsettelse av aksjer og selskapsandeler.

For verdipapir der det finnes et marked, vil forholdsvis pålitelige verdier være tilgjengelige. Et marked innebærer at det foregår omsetning mellom uavhengige parter av et visst omfang og at omsetningsverdien gjenspeiler de virkelige verdier i selskapet. For børsnoterte aksjer anses dette å være tilfelle. For aksjer notert utenfor børs likeledes.

For unoterte aksjer kan situasjonen være meget forskjellig fra de (børs)noterte. Norske aksjeselskap har gjennomsnittlig 3 aksjonærer. I slike selskaper vil forvaltningen ofte ha preg av et nært samarbeid mellom eierne. Omsetning av slike aksjer er normalt svært begrenset. Skattedirektoratet legger til grunn at ved omsetning av aksjer i selskaper med få eiere, er det i realiteten en andel av virksomheten som omsettes. Dette i motsetning til børsnoterte aksjer som vanligvis har preg av finansinvestering snarere enn virksomhetsinvesteringer.

I høringsnotatet pkt 5.2.1 drøftes ulike metoder for fastsettelse av markedsverdi for unoterte aksjer og andeler mv. Direktoratet slutter seg til de vurderinger som ligger i høringsnotatet når det gjelder alternative fremgangsmåter i skjønnsutøvelsen. Anvendelse av skattemessig formuesverdi for norske aksjer vil være enkel å anvende, men i mange tilfeller gi et dårlig uttrykk for selskapets og dermed aksjens verdi. Metoden vil dessuten bare kunne anvendes for eierandeler i norske selskaper. Det må likevel nevnes at denne verdien i mange tilfeller vil kunne være hensiktsmessig som et utgangspunkt for en skjønnsmessig verdsettelse av aksjene. Sist registrerte omsetningsverdi vil i mange tilfeller være helt tilfeldig for selskap der omsetning skjer sjelden. En tilfeldig omsetning kan være preget av så spesielle forhold, at den ikke på noen måte gir en indikasjon på en egentlig markedsverdi for aksjen.

Etter Skattedirektoratets syn bør skjønnen som utgangspunkt utøves i samsvar med anerkjente prinsipper for verdsettelse av aksjer og andeler slik det foreslås i høringsnotatet. Anerkjente metoder vil bl.a. også få med immaterielle verdier som er opparbeidet i selskapet, som goodwill og rettigheter. En praktisk tilnærming for å finne en virkelig verdi av aksjen, kan være å ta utgangspunkt i regnskapsmessig resultat før skatt for de tre siste regnskapsår. Direktoratet vil peke på at det ligger en betydelig utfordring i å anslå selskapets risiko som skal innarbeides i diskonteringsrenten ved for eksempel en avkastningsverdiberegning. En slik beregning vil likevel være en metode som antas å gi et tryggere uttrykk for virkelig verdi av aksjen enn andre metoder. Det må på denne bakgrunn vurderes om ikke skattemessig formuesverdi skal kunne brukes som en form for utgangspunkt ved verddivurderingen, men i det minste justert for kjente størrelser av betydning for verdsettelsen.



Skattedirektoratet vil anbefale at det i likhet med i Danmark fastsettes retningslinjer for skjønnsutøvelsen dersom reglene innføres. Slike retningslinjer vil sikre at skattyterne vil oppleve en prinsipielt lik behandling.

Når det gjelder tilgang til opplysninger om regnskapstall, kostnader og inntekter anses dette forholdsvis uproblematisk for norske selskaper.

For selskaper hjemmehørende i andre land, kan skjønnsutøvelsen bli meget tid- og kompetansekrevene. Det blir spørsmål om i hvilken grad det vil være tilgang til pålitelig regnskapsinformasjon, evt informasjon om omsetninger i markeder utenfor børs. Dette problemet kan bli spesielt stort for skattytere som faller inn under § 2-3 tredje ledd a og der utflytting skjer innpå 10 år etter innflytting. Jo eldre informasjon som skal fremskaffes, jo vanskeligere kan det være for skattyter. Direktoratet legger til grunn av det er ligningsmyndighetene som skal foreta skjønnet, basert på opplysninger gitt av skattyter, jfr ligningsloven § 4-3 nr 1. Dersom skattyter ikke kan fremskaffe de nødvendige opplysninger, mener direktoratet at skattyters kostpris for aksjene må vurderes som en tilnærming til verdien på innflyttingstidspunktet om ikke forholdene skulle tilsi noe annet.

13. Skattyters opplysningsplikt til ligningsmyndighetene

13.1 Ved utflytting

I høringsnotatet forutsettes det at nødvendige opplysninger for å fastsette latent gevinst eller tap gis sammen med selvangivelsen for det aktuelle utflyttingsåret.

Grunnlaget for å pålegge skattyterne opplysningsplikt bør finnes i ligningsloven kap 4. (§§ 4-3 og 44), og pålegge alle skattytere som omfattes av § 10-70, å levere en oppgave over aksjer og andeler og grunnlaget for gevinstberegningen. For skattytere som omfattes av norske skatteregler er det her de sentrale bestemmelser om slike plikter er regulert.

Denne oppgaveplikten synes etter høringsnotat å skulle gjelde generelt, uten hensyn til om skattyter har en latent gevinst eller latent tap og uansett størrelsen på gevinsten/ tapet. Etter direktoratets oppfatning bør det vurderes om det skal innføres en ordning der kun skattytere med f eks en bruttoformue over et visst beløp skal levere en oppstilling over aksjegevinst uoppfordret.

Betingelsen for utsettelse med betaling i § 10-70-1 (1) bør knyttes til om oppgaveplikten etter ligningsloven er oppfylt.

Oppgaven over aksjer mv, i forbindelse med utflytting bør leveres sammen med selvangivelsen for det året skattyter påstår at skattemessig bosted i Norge opphører etter intern rett eller skatteavtale. Dersom skattyter først gis medhold i at skattemessig bosted opphører på et senere tidspunkt, bør skattyter ha plikt til å gi tilsvarende opplysninger om verdien av aksjene eller andelene på det tidspunkt han har fått godkjent utflytting.



13.2 Etter utflytting

Den oppgaven som skal gis for etterfølgende år for å få fortsatt utsettelse med skattebetalingen, bør også leveres sammen med selvangivelsen for de skattytere som fortsatt har selvangivelsesplikt. Skattytere som ikke plikt til å levere selvangivelse, bør ha frist den 30. april (fristen for å levere selvangivelse for lønnstakere og pensjonister), som er den innleveringsfrist som er i ferd med å bli innarbeidet hos folk flest. I oppgaven bør det bekreftes at vilkårene for fortsatt utsettelse var oppfylt pr 1. april.

For skattytere som ikke har plikt til å levere selvangivelse er det behov for en bestemmelse om at det er likningskontoret i utflyttingskommunen som skal motta oppgaven.

Når det gjelder skattytere som har fått fastsatt et latent tap er det mulig at skattyterne vil ha et tilstrekkelig incitament til å melde fra til norske skattemyndigheter at de har realisert aksjene eller andelene, uten at det er en utrykkelig regel som pålegger en oppgaveplikt. Etter direktoratets oppfatning bør det vurderes å innføre en regel av samme type som den tomånedersregelen som er foreslått i FSFIN § 10-70-2, slik at skattyter må gi opplysninger om det endelige tapet innen to måneder for at ikke ligningsmyndighetene skal måtte gjennomføre en vurdering etter ligningsloven § 9-5 nr. 7 for å avgjøre om ligningen faktisk skal endres.

I disse tilfellene må det også kreves at skattyter gir informasjon om hele eller deler av tapet er kommet til fradrag i utlandet.

14. Maskinell behandling og - forvaltning av opplysninger - utviklingsbehov i skatteetaten

For å avhjelpe forvaltningen av reglene for utflyttingsskatt, anser direktoratet det for nødvendig å utvikle ny funksjonalitet for aksjer registrert i Aksjonærregisteret. Aksjonærregisteret må etter innføringen av nye regler håndtere og holde løpende oversikt over aksjonærenes skattemessige forhold. Aksjonærregisteret må også beregne aksjenes verdi på utflyttingstidspunktet. Aksjonærene vil motta oppgaver fra Aksjonærregisteret og skal være pliktig til å levere dem. De oppgavene som produseres av registeret vil måtte modifieres noe for å håndtere de nye reglene. Overføringen av skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap fra Aksjonærregisteret til likningsbehandlingen må tilpasses. Dette vil kreve et moderat omfang av utviklingsarbeid med tilhørende kostnader.

For aksjer i andre enn norske selskaper, og øvrige selskapsandeler og eventuelt verdipapirfondsandeler må det utvikles egne skjema og oppfølgingsrutiner.

Videre må det i Skattedirektoratet utvikles nye systemer og rutiner for håndtering av samlet gevinst-/tapsberegning for de objekter som omfattes av de nye reglene, og det skattebeløpet som knytter seg til gevinst ved utflytting. Dette beløpet må skilles ut på særskilt måte under skatteberegningen og holdes utenfor ved den alminnelige avregningen. Etersom det ikke



eksisterer tilsvarende ordninger i dag må det gjøres et utviklingsarbeid i de systemer som omfattes, med tilhørende kostnader.

15. Enkelte kommentarer til lov- og forskriftstekst

§ 10-70 (1)

Etter ordlyden gjelder bestemmelsen når skatteplikten til riket "opphører" etter intern rett eller "skattyter skal anses bosatt" i en annen stat etter skatteavtale. Det bør i stedet stå "skattyter anses bosatt". I annet punktum bør det presiseres hvilket bostedsbegrep man sikter til (intern rett og/eller skatteavtale).

§ 10-70 (2) bokstav d

For å øke forståelsen av lovteksten bør det fremgå at tegningsretter og opsjoner omfattes av bestemmelsen. Dette vil dessuten bringe språkbruken i samsvar med den tidligere femårsregelen i § 2-3 (3).

Forslag: "tegningsrett, opsjon og annet finansielt instrument"

§ 10-70 (3)

Det bør fremgå av lovteksten at fradrag for latent tap først skal gis ved en endring av ligningen for utflyttingsåret etter at aksjene eller andelene er realisert. Se kommentarene under pkt 5.2. Det bør også vurderes å endre teksten i annet punktum til "Det gis ikke fradrag for tap som kommer til fradrag i annen stat."

Dersom det er et krav for tapsfradrag at skattyter er bosatt i en EØS-stat i hele perioden fra utflytting til aksjene eller andelene realiseres, bør det fremgå av lovteksten at retten til tapsfradrag faller bort hvis skattyter flytter til en stat utenfor EØS.

§ 10-70 (4)

Ordet "skattepliktige" bør flyttes slik at det står "Samlet skattepliktig gevinst". Det bør fremgå av lovteksten at beløpsgrensen på 200 000 også gjelder for fradragsrett for tap

§ 10-70 (6)

Dersom tidspunktet for fastsettelse av alternativ inngangsverdi skal være det siste av når skattyter ble bosatt etter intern rett og etter skatteavtalen, bør det fremgå av lovteksten. Det er uklart hva som ligger i at regelen bare gjelder for skattyter "som har bosatt seg i riket etter fødselen,".

§ 10-70 (9)

Overskriften bør endres da de bestemmelser som er tatt inn i niende ledd ikke går på "betaling av skatt" med på forhold knyttet til ligningen og omfanget av skatteplikt. Bestemmelsene i bokstav c og d er skattepliktsbestemmelser som ikke hører ikke naturlig sammen med de øvrige bestemmelsene i niende ledd. Direktoratet foreslår derfor å flytte bokstav c og d til et nytt tredje ledd. Da vil bestemmelsen om rett til tapsfradrag komme som



fjerde ledd og teksten "i samme utstrekning og på samme vilkår" vil også omfatte bortfall av fradragrett, slik at man ikke trenger å gjenta dette.

§ 10-70 (9) bokstav a

Ordlyden i første punktum bør endres til "... skattyter kreve å få redusert utlignet skatt på gevinsten på aksjen eller andelen som om denne var fastsatt ..."

Det fremgår av høringsnotatet punkt 6.5 at realisasjonsverdien ikke kan settes lavere enn inngangsverdien når det beregnet en latent gevinst ved utflyttingen. Dette bør fremgå uttrykkelig av bestemmelsen.

Det bør fremgå av lovteksten at skattyter ikke kan velge faktisk realisasjonsverdi i de tilfeller denne er lavere enn verdien på utflyttingstidspunktet når det er beregnet et latent tap. Det bør også fremgå av lovteksten at fradraget for et latent tap på utflyttingstidspunktet ikke kan overstige det reelle tapet på realisasjonstidspunktet.

§ 10-70 (9) bokstav b

Det foreslås at teksten presiseres slik at det fremgår at det bare kan gis kreditfradrag for utenlandsk skatt på den del av gevinsten som også er skattepliktig i Norge.

Forslag til ny tekst: "Dersom gevinsten er skattepliktig i annen stat, gis fradrag for skatt på den del av gevinsten som også er skattepliktig i Norge, etter reglene i"

§ 10-70 (9) bokstav c

Formuleringen "etter skatteplikten opphøret etter første ledd" må endres da første ledd i § 10-70 ikke regulerer opphør av skatteplikt.

§10-70-1 (1)

Dersom bestemmelsen opprettholdes bør ordlyden endres til "... leveres oppgave sammen med selvangivelsen for det året skattyter påstår at skatteplikten til riket opphører etter skatteloven § 2-1 tredje ledd eller skattyter anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale."

§10-70-1 (2)

Det vises videre til at det ovenfor er foreslått at fristen for å levere den årlige oppgave skal være samme frist som for levering av selvangivelsen.

§10-70-1 (3)

Ordlyden bør endres til "Hvis skattyter innen fem år etter at skatteplikten til riket opphørte etter skatteloven § 2-1 tredje ledd eller skattyter ble ansett bosatt i en annen stat etter skatteavtale, flytter videre til en stat...."

§10-70-2

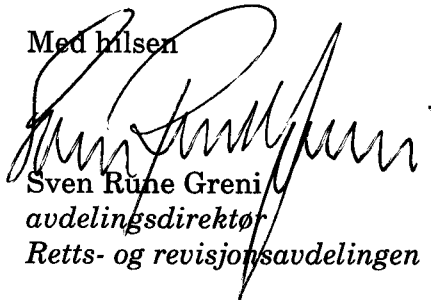
Ordlyden bør endres til "... om den betalingsutløsende hendelsen ...".



Øvrige bestemmelser i skatteloven:

Skatteloven § 2-35 (2) om utflytting til Svalbard må endres i samsvar med forslagene til endring i § 2-3 og ny § 10-70.

Med hilsen


Sven Rune Greni
avdelingsdirektør
Retts- og revisjonsavdelingen


Tone Kaarbø