



Advokatforeningen

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep.
0030 Oslo

FINANSDEPARTEMENTET	
28. AUG. 2006	
Saksnr.	05 / 4111 - 11
Arkivnr.	

Sendes også som e-post: postmottak@finans.dep.no.

Deres ref: 05/4111
SL CBA/RLa

Vår ref: #42148v1/th-th

Saksbehandler: Trude Hafslund
th@jus.no T +47 22 03 50 61

25.08.2006

Høringsuttalelse - Endring i reglene om beskatning av aksjegevinster mv etter utflytting.

Vi viser til departementets høringsbrev av 13. juni 2006 vedrørende høring - endring i reglene om beskatning av aksjegevinster mv etter utflytting. .

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 en uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for skatterett. Lovutvalget består av Ole Morten Huseby (leder), Alf Nielsen, Eivind Bjøralt, Stein Åge Martinsen, Bettina Banoun og Hans Georg Wille

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

1. Sammendrag

Foreningens skattelovutvalg har fokusert på hovedpunktene i forslaget. Kjernen er:

- 1. Etter Advokatforeningens mening medfører de foreslåtte regler om utflyttingsskatt så mange ulemper og betenkeligheter at det begrensede formål med å hindre skattemotivert utflytting hos noen skattytere, ikke forsvarer innføring av slike regler.** Dette gjelder også etter Finansdepartementets gjennomgang og forslag til endringer. Det er særlig hensynet til skattyternes *rettsikkerhet og forutberegnelighet* og de *administrative byrder* for både ligningsetat og mange skattytere foreningen finner avgjørende.
- 2. Reglene om utflyttingsskatt bør i et hvert fall begrenses betydelig i omfang og rekkevidde.** Reglene bør begrenses til utelukkende det som er nødvendig for å fange opp skattemotivert utflytting, som også er formålet med innføringen av reglene slik dette er gjengitt i Ot.prp. nr 1 (2005 – 2006). Begrensningen kan skje ved at den foreslåtte beløpsbegrensning på kr 200.000 i netto skattepliktig latent gevinst økes til minimum kr 1 million. Selv skatt av gevinst på f.eks. kr 1 million (p.t. kr 280.000) er neppe tilstrekkelig til å motivere mange mennesker til å foreta en flerårig utflytting fra Norge. En økning av beløpsgrensen vil på den annen side begrense den personkrets som vil omfattes av de nye reglene betydelig.
- 3. Tilsvarende bør de objekter som foreslås presisert omfattet begrenses.** Vårt syn er at det i forhold til reglernes formål ikke er nødvendig å omfatte *grunnfondsbevis og andeler i sparebanker, gjensidige forsikringsselskap, selveiende finansieringsforetak samvirkeforetak og verdipapirfond*. Oppbygging av ubeskattet kapital under skattyters kontroll vil med dagens skatteregime først og fremst skje gjennom unoterte aksjer og andeler i aksjeselskaper og selskaper med ubegrenset og blandet ansvar, samt tilsvarende utenlandske selskaper og etter omstendighetene gjennom finansielle instrumenter med slike underliggende objekt. En begrensning som foreslått vil derfor være forenkling og ligningsadministrativt fordelaktig.
- 4. Det bør inntas i lovteksten at det skjønn som skal utøves som alternativ metode for verdsettelse av aksjer og andelers utgangsverdi skal være et forsiktig skjønn.** Dette er særlig viktig for skattytere som skal flytte utenfor EØS siden disse forutsettes å stille betryggende sikkerhet for skattekravet som vilkår for å utsette skattebetalingen.
- 5. Kravet om at skattyter som flytter utenfor EØS må stille betryggende sikkerhet for det beregnede skattekravet bør tas ut.** Dette er et krav som for mange skattytere kan medføre uholdbare og sterkt urimelige resultater. I et hvert fall bør det fremkomme klarere – fortrinnsvis i lovteksten – at **kravet om sikkerhet kan lempes** i de tilfeller skattyter kan dokumentere vanskeligheter med å stille den sikkerhet som normalt vil kreves. Kombinasjonen med verdsettelse basert på skjønn uten at det utarbeides retningslinjer til ligningsetaten og kravet om betryggende sikkerhet kan ellers gi uholdbare og sterkt urimelige følger som ikke engang kan forutsies av skattyter på det tidspunkt vedkommende faktisk (fysisk) flytter.

Nedenfor gjennomgås våre merknader og resonnementet bak våre kommentarer mer i detalj.

2 LOVPROSESSEN OG ADVOKATFORENINGENS GRUNNLEGGENDE SYN PÅ REGLENE OM UTFLYTTINGSSKATT

Skatteloven § 2-3 tredje ledd slik den i dag lyder ble vedtatt i forbindelse med fremleggelse og vedtakelse av statsbudsjettet for 2006. Forslaget om endring av den tidligere 5-års regel om utsatt skatteplikt og innføring av en regel om skatt på urealisert gevinst som følge av utflytting, ble imidlertid *ikke* sendt på høring. Etter Advokatforeningens mening er dette kritikkverdig. Alminnelig høring forut for utarbeidelse av forslag om en så vidt omfattende lovendring og ikke minst systemendring, burde være en selvfølge. I ettertid har man også sett at de bestemmelsene som ble vedtatt var utilstrekkelige for sitt formål.

I Finansdepartementets høringsnotat av 13. juni 2006 foreslås som varslet høsten 2005 utfyllende bestemmelser. I tillegg foreslås det visse lempninger og blant annet endringer i beskatningstidspunktet. Sistnevnte medfører at reglene kan sanksjoneres uavhengig av Norges forpliktelser i henhold til skatteavtaler med andre land.

Advokatforeningen savner imidlertid en nærmere vurdering av hensiktsmessigheten av å opprettholde et nylig innført regelsett som straks etter viser seg å ikke kunne oppfylle de hensyn som lå til grunn for innføringen av reglene.

Ved vedtakelsen av dagens § 2-3 tredje ledd høsten 2005 antok Finansdepartementet at de nye regler om utflyttingsskatt ikke ville bli begrenset av Norges skatteavtaler. Dette var galt og de nye reglene medførte i praksis de samme begrensninger som var tilfelle for den "gamle" 5-års regelen. I tillegg kommer at de nye reglene medfører langt større administrative ulemper og svekket forutberegnelighet for skattyter mv. I stedet for å revurdere de nye reglenes eksistensgrunnlag som sådan har departementet nå foreslått visse justeringer og ikke minst endring av beskatningstidspunkt. Sistnevnte medfører at utflyttingsskatten ikke begrenses av skatteavtale som opprinnelig forutsatt, men skaper nye problemstillinger.

Etter Advokatforeningens mening burde man i stedet gå ett skritt tilbake og vurdere på ny om en utflyttingsskatt i det hele tatt er en farbar vei. Advokatforeningens prinsipale syn er at en utflyttingsskatt medfører så mange administrative ulemper og griper så sterkt inn i skattyternes rettssikkerhet at slike regler burde ikke Norge ha. Stikkordsmessig er vårt syn basert på særlig følgende:

- Skatteplikt forut for realisasjon er brudd på det i både norsk og internasjonal skatterett grunnleggende prinsipp om at inntekt skal innvinnes (og tidfestes) før skatteplikt inntreffer.
- Pga de begrensninger, lempninger og krav til beregninger en utflyttingsskatt nødvendigvis vil medføre, vil en slik skatt være vesentlig mer arbeidskrevende enn regler om utsatt skatteplikt.
- IFAs Generalrapport fra 2002 omtaler temaet og beskriver ulempene ved utflyttingsskatt som vesentlige.
- Også i tidligere norske forarbeider, i Ot.prp. nr 64 (1991-92), omtales ulempene ved en eventuell utflyttingsskatt som vesentlige.

I stedet burde Finansdepartementet vurdere å endre den gamle 5-årsregelen om latent skatteplikt, herunder utvide dens virkeområde og hvilke objekter som omfattes.

3 NÆRMERE OM NOEN SVAKHETER VED DE FORESLÅTTE REGLER OG ADVOKATFORENINGENS FORSLAG TIL ENDRINGER

3.1 Rettssikkerhet – Kravet til en særlig begrunnelse og sammenhengen mellom reglens begrunnelse og rekkevidde

Rettssikkerhetshensynet innen skatteretten, herunder kravet til rimelig forutberegnelighet, er sentralt. Advokatforeningen mener at de foreslåtte reglene om utflyttingsskatt – også etter Finansdepartementets høringsnotat – ikke i tilstrekkelig grad oppfyller de rettssikkerhets- og forutberegnelighetshensyn som bør foreligge.

Dette skyldes dels at det nye regelverket generelt innebærer et avvik fra prinsippet om at inntekt skal være innvunnet og gevinst realisert før inntekten tas til beskatning. Beskatning av inntekt som ikke er innvunnet og/eller at det pålegges vesentlige byrder for å unngå betaling av slik skatt slik det foreslås for flytting utenfor EØS-området, bør da kreve en særskilt begrunnelse.

Dersom man mener at de hensyn som begrunner en utflyttingsskatt imidlertid er så tungtveiende at et regelverk man egentlig ikke ønsker (hvis det kan unngås), likevel bør innføres, blir det helt sentralt at *omfanget og rekkevidden* av reglene ikke må gå lenger enn hva den særskilte begrunnelse tilsier. Advokatforeningen er enig i at det etter innføring av ny skattereform kan foreligge et særlig behov for å verne det norske skattefundamentet i de tilfeller en skattyter planmessig sørger for å bygge opp ubeskattet kapital i eget investeringsselskap for deretter å planlegge en utflytting med det formål å realisere kapitalen uten eller med lav skatt. Foreningen er også enig i at dette etter omstendighetene kan være en særlig begrunnelse for å vurdere å innføre en utflyttingsskatt.

Advokatforeningen mener imidlertid at de foreslåtte reglene går langt ut over hva som er nødvendig for å oppfylle formålet med utflyttingsskatten slik dette er beskrevet i Ot. prp. nr. 1 (2005 – 2006). Advokatforeningen foreslår derfor å utvide dagens terskelbeløp på kr 200.000 til kr 1.000.000. Forslaget gjennomgås nærmere nedenfor under pkt 3.3.

3.2 Svekket Forutberegnelighet

En annen side av rettssikkerhetshensynet er kravet til rimelig forutberegnelighet for omfanget av skatteplikt som følge av en disposisjon. I høringsnotatet foreslås det å endre tidspunktet for inntreden av skatteplikt til dagen før skattyter anses bosatt i tilflytningsstaten i henhold til skatteavtale. Advokatforeningen er enig i at dette forslaget effektivt vil sikre Norge den ønskede beskatningsrett og at gjeldende regel ikke gir noen øket beskatningsrett i forhold til den ”gamle” femårs-regelen om utsatt skatteplikt.

Mens den gamle femårs-regelen om utsatt skatteplikt ga forutberegnelighet med hensyn til omfanget av skatteplikten ved realisasjon, vil forslaget i høringsnotatet ikke gjøre det samme. Dette skyldes at man på det tidspunkt man faktisk og fysisk flytter fra Norge regelmessig ikke vil kjenne det fremtidige tidspunktet for den skatteutløsende begivenhet, dvs. på hvilket fremtidig tidspunkt man vil bli ansett

bosatt i den annen stat etter skatteavtale.

Advokatforeningen mener det er svært uheldig at skattyter i regelen først lenge etter at flytting er besluttet og man faktisk har foretatt utflytting, vil kunne vite hva grunnlaget for beskatning består i. Jo flere skattytere som omfattes, desto flere av disse vil være privatpersoner uten nødvendigvis noen større formue og ofte uten ressurser til å kunne få adekvat rådgivning om konsekvensene av å flytte til utlandet.

Finansdepartementet bør på denne bakgrunn vurdere nærmere om den skatteutløsende begivenhet skal være tidspunktet for faktisk (fysisk) utflytting og ikke det senere tidspunkt da skatteavtalemessig bosted opphører.

3.3 Administrative hensyn

For svært mange skattytere vil reglene om utflyttingsskatt medføre forpliktelser i form av oppgaveinnlevering, beregning av gevinst(er) og fremskaffelse av betryggende sikkerhet mv. som i praksis ikke er håndterbare uten at vedkommende får bistand hos kyndig skatterådgiver. Følgelig vil regelverket slik det nå er utformet medføre økte kostnader for den enkelte skattyter for i det hele tatt å kunne kartlegge sine skatteposisjoner og ikke minst for å kunne oppfylle de offentligrettslige krav som stilles.

Advokatforeningen legger til grunn at man ikke kommer utenom økte ligningstekniske og for skattyterne administrative utfordringer og kostnader uten at utflyttingsskatten avskaffes. Dette er derfor som anført ovenfor foreningens prinsipale forslag. Opprettholdes regelverket, vil imidlertid en begrensning av reglenes omfang og rekkevidde som nevnt ovenfor antakelig i stor grad avhjelpe de økte administrative problemer.

3.4 Nærmere om Advokatforeningens forslag om å øke terskelbeløpet

I pkt 3.1, 3.2 og 3.3 ovenfor er det redegjort kort for de foreslåtte reglenes virkning i forhold til rettssikkerhet, forutberegnelighet og administrative ulemper. Vi ser dette i sammenheng med at *formålet* med innføring av en utflyttingsskatt er å hindre tap av norsk skattegrunnlag som følge av *skattemotivert utflytting* hos personer som har sørget for å tilbakeholde ubeskattet kapital i egne selskaper. *Middelet*, dvs. de foreslåtte reglene, er å beskatte den verdistigning på slike selskapsandeler og aksjer som har oppstått i den tiden vedkommende person var skattemessig bosatt i Norge.

Advokatforeningen er enig i at det prinsipielt kan være en hensiktsmessig måte å begrense reglenes omfang på ved at det vedtas et terskelbeløp. Men med en beløpsbegrensning på bare kr 200.000 i netto skattepliktig gevinst vil reglene fange opp alle personer som har en latent skatteforpliktelse på mer enn kr 56.000. Med de kostnader, personlige endringer og belastninger mv. en flytting til et annet land medfører, synes det nokså opplagt at det bare er i teorien en persons flytting til utlandet er motivert av en skattebesparelse på kr 56.000. I alminnelighet antar vi at for at en utflytting skal være motivert av muligheten til å spare skatt, må besparelsen iallfall være noen hundre tusen kroner.

Advokatforeningen foreslår derfor at terskelbeløpet utvides til minst kr 1 million. Man vil da fange opp de skattytere som – uavhengig av egentlig motivasjon – oppnår

en norsk skattebesparelse ved utflytting og senere realisasjon på mer enn kr 280.000.

Ved å begrense utflyttingsskatten til de personer der formålet for å innføre regelverket, å hindre *skattemotivert* utflytting, mest sannsynlig kan gjøre seg gjeldende, vil de rettsikkerhetsmessige betenkeligheter etter foreningens mening avhjelpes. De relativt få personer som bevisst vil vurdere å samle opp ubeskattet kapital i egne selskaper for deretter å vurdere flytting fra Norge, vil nemlig regelmessig også ha ressurser til å engasjere rådgivere til å vurdere nærmere de aktuelle skattekonsekvensene av en utflytting.

3.5 Objektavgrensningen

Advokatforeningen er enig i at man bør presisere hvilke objekter som omfattes, jf forslag til skatteloven § 10-70 andre ledd bokstav a. Finansdepartementet foreslår imidlertid at i tillegg til aksjer og andeler i (ansvarlige) selskaper og selskapet med blandet ansvar skal også *grunnfondsbevis, andeler i verdipapirfond og andeler i sparebanker, gjensidige forsikringsselskap og samvirkeforetak* omfattes av utflyttingsskatten.

Privatpersoner vil selvsagt kunne ha latente gevinster fra investeringer i grunnfondsbevis og andeler som nevnt som overstiger terskelbeløpet, selv om dette som departementet selv påpeker ofte ikke vil være tilfellet. Det samme gjelder investeringer i aksjer i f eks børsnoterte selskaper i Norge og utlandet.

Formålet med innføring av en utflyttingsskatt er å *hindre skattemotivert utflytting*. Advokatforeningen kan ikke se at investeringer i objekter som nevnt ovenfor i praksis vil være et egnet instrument til å samle opp ubeskattet kapital der man senere planlegger å omgå norsk skatteplikt på gevinst gjennom en utflytting. De investeringer det her er tale om er typisk investeringer der det er utenfor skattyters kontroll hvilke disposisjoner selskapene / bankene / forsikringsselskapene / verdipapirfondene osv foretar seg og det er utenfor skattyters kontroll hvilke utbytter som deles ut. Videre vil de privatpersoner som har kapital til å foreta investeringer der det i fremtiden kan bli tale om større gevinster med dagens skatteregime nesten uten unntak foreta sine investeringer gjennom privateide investeringsselskaper / holdingselskaper. I praksis er det derfor i dag i privateide holdingselskaper oppbygging av ubeskattet kapital skjer.

Formålet bak innføring av en utflyttingsskatt slik dette er gjengitt i reglens forarbeider tilsier derfor at de objekter som først og fremst omfattes av reglene er unoterte aksjer i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, samt andeler i ansvarlige selskaper og i selskaper med blandet ansvar. Når det gjelder aksjer og andeler i tilsvarende utenlandsk selskap, er Advokatforeningen enig i at slike bør omfattes for at formålet med reglene skal oppfylles. Det samme gjelder finansielle instrumenter der det underliggende objekt er aksjer og andeler som nevnt, likevel med unntak for opsjoner og tegningsretter i ansettelsesforhold.

Opsjoner i ansettelsesforhold vil etter Advokatforeningens mening neppe være aktuelt som instrument for at den ansatte privatperson skal kunne foreta en oppsamling av ubeskattet kapital. Formålet med tildelingen av opsjoner i ansettelsesforhold er i alminnelighet helt annerledes og den ansatte vil ordinært bare kunne oppnå en eierandel som utgjør en minoritet i det underliggende selskapet. Følgelig vil ikke den ansatte i slike tilfeller ha kontroll over f eks utbytteutdelinger. Formålet med utflyttingsskatten vil følgelig ikke gjøre seg gjeldende her heller.

Som en sammenfatning i forhold til de objekter som bør omfattes, mener Advokatforeningen at forslaget til lovtekst favner for vidt i forhold til bestemmelsenes egentlige formål. Ulempen med å omfatte for mange objekter vil antakelig først og fremst være at det antall skattytere som må vurdere om utflyttingsskatt kan være aktuelt mangedobles, samt at ligningskontorene vil måtte foreta skjønn (jf nedenfor) for verdsettelsen av en rekke selskaper der utflyttingsskatten likevel ikke blir aktuell pga terskelbeløpet. Dette er unødvendig og det vil bidra til en forenkling om antallet potensielle skattytere begrenses.

3.6 Gevinstberegningen – særlig om fastsettelse av utgangsverdi for unoterte aksjer, andeler mv og krav om betryggende sikkerhet for utsettelse med skattebetaling

3.6.1 Generelt

I høringsnotatet drøftes forskjellige metoder for verdsetting av ikke børsnoterte aksjer mv og de ligningstekniske ulemper og risiki mv. for feil verdsetting som nødvendigvis vil foreligge når man skal fastsette ”markedsverdien” av verdipapirer som ikke er realisert (ennå).

Hvis man først skal ha en bestemmelse om utflyttingsskatt, er Advokatforeningen for så vidt enig med Finansdepartementet i at det kan det være naturlig å ta utgangspunkt i sist registrerte omsetningsverdi forutsatt at omsetning har skjedd i rimelig tid før utflytting.

Departementet konkluderer videre med at i de tilfeller det ikke foreligger en slik registrert omsetningsverdi, må aksjene eller andelene verdsettes ved *skjønn*. Det uttales at det ved skjønnet kan tas utgangspunkt i selskapets eiendeler, herunder immaterielle verdier og at både egenutviklet og ervervet goodwill skal verdsettes. Om det skal fastsettes retningslinjer for skjønnsutøvelsen ”...vil departementet komme tilbake til etter at ligningsmyndighetene har vunnet erfaringer med arbeidet knyttet til verdsettelse ...”.

Den valgte ”løsningen” bærer sterkt preg av den kompleksitet og usikkerhet som alltid vil foreligge ved en skjønnsmessig verdifastsettelse av aksjer og andeler. Dette illustrerer også noe av vanskeligheten med i det hele tatt å innføre en utflyttingsskatt, jf våre kommentarer i punkt 2 ovenfor. Etter Advokatforeningens oppfatning innebærer løsningen en for skattyterne uakseptabel stor usikkerhet knyttet til hvordan verdifastsettelsen vil skje for de enkelte aksjer ved de enkelte ligningskontor. Hensynet til rimelig forutberegnelighet som en del av skattyters rettssikkerhet er fremhevet ovenfor i punkt 3.2, men synes her ikke vektlagt tilstrekkelig av departementet. Det forhold at departementet velger å ikke utarbeide retningslinjer for skjønnet som må foretas er et sentralt punkt.

3.6.2 Flytting til annet EØS-land

For personer som flytter innen EØS-området kan man på den annen side anføre at det avhjelper situasjonen at det automatisk og uten krav om sikkerhetsstillelse gis utsettelse med betaling av utlignet (beregnet) skatt inntil realisasjon skjer og at skattyter ved realisasjon for et lavere beløp enn beregnet utgangsverdi kan kreve å få redusert utlignet skatt tilsvarende. Forutsatt at de dokumentasjonskrav som i ligningspraksis vil utvikles i denne forbindelse er rimelige, antar Advokatforeningen at disse skattyterne ikke vil bli utsatt for rettsovergrep.

3.6.3 Flytting utenfor EØS

For skattytere som flytter til land utenfor EØS stiller dette seg annerledes. De forutsettes å stille betryggende sikkerhet for den utlignede (beregnete) skatt tilsvarende skatteforpliktelsen dersom de ønsker å utsette betalingen av skatten.

I praksis vil kravet om betryggende sikkerhet medføre at skattyter må skaffe finansiering eller sikkerhet i sine aktiva for skattekravet. For noen skattytere vil formodentlig slik sikkerhet kunne skaffes uten spesielle problemer. For andre – der det ikke foreligger betryggende sikkerhet eller der ledig sikkerhet er tiltenkt finansiering av andre aktiva - vil kravet i realiteten innebære et krav om finansiering av skatteforpliktelsen forut for realisasjon.

Kravet om betryggende sikkerhet vil derfor i mange tilfeller bare i ubetydelig grad avhjelpe det likviditetsproblem som kan oppstå når skatten må finansieres eller betales forut for realisasjon. Advokatforeningen antar at ovennevnte for mange skattytere kan medføre et fremtvunget salg av aksjer eller andeler på et tidspunkt som kan være svært ugunstig for skattyter. For mange skattytere kan salg av aksjene forut for et visst fremtidig tidspunkt også medføre avtalebrudd i forhold til øvrige aksjonærer og/eller utløse forkjøpsrett for øvrige aksjonærer til en pris lavere enn aksjenes markedsverdi. Sistnevnte er ikke uvanlig for aksjer eller opsjoner på aksjer i ansettelsesforhold og/eller i selskaper i en oppbyggingsfase.

Etter Advokatforeningens syn kan kravet om betryggende sikkerhet for mange skattytere medføre et uforholdsmessig tyngende inngrep i skattyters rådighet og rettslige stilling. Advokatforeningen mener derfor prinsipalt at dette kravet må fjernes også for de som flytter utenfor EØS. Advokatforeningen fremhever i denne sammenheng at det ikke er noen selvfølge at staten skal eller bør ha betryggende sikkerhet for et skattekrav som eventuelt blir å innfordre for det tilfelle at aksjer eller andeler selges innen fem år mv. Situasjonen her kan ikke ses å være prinsipielt forskjellig fra den situasjon som foreligger i de tilfeller der utenlandsk skattyter har begrenset skatteplikt til Norge for salg av f.eks fast eiendom i Norge, andeler i norske deltakerlignede selskaper eller aktiva tilhørende norsk fast driftssted.

I ethvert fall bør selve lovteksten åpne for at vurderingen av om sikkerhet skal kreves og omfanget av denne undergis en konkret vurdering der kravet *skal lempes tilstrekkelig* i de tilfeller skattyter kan godtgjøre at det vil bety på problemer å stille betryggende sikkerhet som nevnt. Eksempler på dette kan være skattytere som av forskjellige årsaker ikke har opparbeidet egenkapital i egen bolig eller andre aktiva og der de aktuelle aksjene allerede er pantsatt f. eks for kjøpesummen.

Sett i lys av kravet til betryggende sikkerhet fremstår verdsettelse av latent gevinst ved skjønn (uten retningslinjer til skatteetaten om skjønnsutøvelsen) som særlig betenkelig. Slik regelverket om gevinstberegning og sikkerhetsstillelse nå foreslås utformet vil det opplagt foreligge risiko for at det beløp det vil kreves sikkerhet for kan bli alt for høyt i forhold til aksjenes egentlige ”markedsverdi”.


På bakgrunn av ovennevnte mener Advokatforeningen at det skjønn som skal utøves bør være et *forsiktig* skjønn. Dette anses nødvendig for i det minste å sikre en viss rettssikkerhet og forutberegnelighet for de skattytere der kombinasjonen av et for høyt skjønn og krav om betryggende sikkerhet ellers vil kunne slå urimelig hardt ut. At markedsverdien som alternativ metode skal fastsettes ved et *forsiktig* skjønn bør fremkomme i selve lovteksten.

3.7 Andre forhold

De nye reglene om utflyttingsskatt og departementets høringsnotat reiser også andre problemstillinger. Eksempelvis vil mange hevde at regelverket slik det nå foreslås ikke akkurat vil gi utenlandsk kompetent arbeidskraft noe insentiv til å ta oppdrag i Norge. Tvert i mot vil mange antakelig kunne avskrekkes bare pga de administrative konsekvenser (verdsettelse av aksjer ved skjønn ved innflytting, oppgaveplikt i fem år etter tilbakeflytting mv) som følger av reglene.

Advokatforeningen vil imidlertid ikke gå nærmere inn på andre forhold enn de punktene som er tatt opp ovenfor. Det er disse forholdene vi har ansett mest relevante i forhold til rettssikkerhets hensyn og muligheten for å oppnå mest mulig praktikable regler.

Vennlig hilsen



Anders Ryssdal
leder