

ESA
Att: Maria Moustakali
Gaukur Jorundsson
Email: gjor@eftasurv.int

Oslo, 1. september 2025
Ref: M23302041/1/SJ28
Lawyer in charge:
Bettina Banoun

Re anmodning om informasjon vedrørende norsk exitskatt for fysiske personer

1. Innledning

Vi viser til brev fra ESA til Finansdepartementet datert 13. juni 2025, hvor ESA ber om nærmere opplysninger om de norske exitskattereglene for fysiske personer innen 1. september 2025. ESA ber videre om opplysninger om eventuelle andre forhold som kan være av betydning for å forstå regelverket.

For å forstå de norske reglene er det sentralt ikke bare å ha kunnskap om de norske *exitskattereglene*, det er også av betydning å ha kjennskap til *andre deler av de norske reglene for utflytting*. På vegne av flere klienter, ønsker Advokatfirmaet Wiersholm å gi informasjon både om det norske regelverket, samt vise konsekvenser reglene har for borgerne og for deres muligheter til å benytte seg av de fire friheter og etableringsretten. Både Grunnloven, EØS-avtalen og EMK stiller krav til norsk lovgivning, og det er vedtatt en utredningsinstruks som stiller krav til lovbehandlingen. I punkt 2 redegjøres det for krav til norsk lovgivning. I punkt 3 redegjøres det for regler knyttet til utflytting, mens de norske exitskattereglene behandles i punkt 4. I punkt 5 gis det en vurdering av regelverket.

Det følger av EU- og EFTA-domstolens rettspraksis at en nasjonal skatteregel som utgjør en restriksjon, kun kan aksepteres dersom den er begrunnet i tvingende allmenne hensyn, og tiltaket er egnet til å oppnå det tilsiktede målet og ikke går lenger enn det som er nødvendig for å oppnå målet. **De norske emigrasjons- og exitskattereglene går langt ut over det som er nødvendig og er i strid med EØS-avtalen.** Langt på vei fungerer de norske reglene som en **effektiv sperre for utflytting**.

For emigrasjon gjelder **særnorske regler som gjør at skattyter henger igjen om globalskattepliktig til Norge i flere år etter faktisk utflytting**. Videre har Norge særkrav om at **skattyter selv eller sine nærmeste ikke kan eie, leie eller disponere bolig i Norge** i skatteloven § 2-1. Ved flytting innen EØS-området er det kun et fåtall av skatteavtalene som gir beskyttelse mot formuesskatt. Dersom skattyter beholder sin bolig, så blir vedkommende globalskattepliktig til Norge etter skatteloven for formue og inntekt til evig tid. **I realiteten vil mange være tvunget til å selge sin bolig og nyere utleieleiligheter i Norge, for å skattemessig emigrere etter internretten.** Dette er en betydelig hindring som ikke kan begrunnes i tvingende allmenne hensyn. Lovgiver vurderte ikke forholdet til EØS-retten da disse reglene ble vedtatt. Restriksjonen var opprinnelig begrunnet i kontrollhensyn. Tiltaket går lenger enn nødvendig, og Norge har ikke dokumentert behov for å så strenge regler.

Når en fysisk person flytter fra Norge, skal gevinst på aksjer og en rekke andre eiendeler, anses skattepliktig som om aksjene var realisert dagen før en fysisk person skattemessig er endelig emigrert fra Norge eller fra det tidspunkt da skattyter anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale, jf. sktl. § 10-70 (1). Exit-skattebestemmelsen legger opp til at urealisert verdistigning på aksjer mv. blir skattepliktig til Norge dagen før utflyttingstidspunktet, selv om eiendelene først blir realisert på et senere tidspunkt.

Exitskatten må betales innen 12 år. Skattyter gis valget mellom å betale skatten umiddelbart, i rentefrie rater over 12 år, eller ved utløpet av 12-årsfristen med tillegg av renter. Imidlertid er exit-reglernes håndtering av senere utdelt utbytte så tyngende, at dette i mange tilfeller ikke vil være noe reelt alternativ.

Exitskatten nedjusteres ikke som følge av eventuelt verdifall etter utflytting. Dersom et selskap går konkurs etter at aksjonæren har flyttet ut, vil aksjonæren således fortsatt kunne sitte igjen med stor exitskattebetaling til Norge.

Utflyttere med norske selskaper blir dobbeltbeskattet. Exitskattereglernes medfører at skattyter for norske selskaper både må betale exitskatt og utbytteskatt til Norge for de samme verdiene. Reglene om beskatning av skattyters urealiserte gevinst i aksjeselskaper, er ikke harmonisert med den senere utbyttebeskatningen Norge illegger aksjonærer i norske selskaper. **Reglene innebærer norsk dobbeltbeskatning og totalbeskatningen blir mye høyere enn om skattyter hadde forblitt i Norge.** Reglene tar heller ikke hensyn til den formuesskatteforpliktelsen Norge illegger utflyttede skattytere.

Exit-beskatningen kan oppleves som **særlig tyngende for midlertidig bosatte personer i Norge** som eier utenlandske aksjer. **Selv om aksjene ikke har steget i verdi** mens vedkommende har bodd i Norge, kan disse bli sittende med en høy exitskatt til Norge kun som følge av at norsk valuta har falt.

Det er videre lovfestet at utbytteutdelinger skal utløse delbetaling av den latente exitskatten. Dette forslaget var ikke sendt på høring og nivået på beskatningen møtte sterk motstand. Dersom skattyter mottar utdelinger fra en eiendel som er underlagt utflyttingsskatt, er det vedtatt at exitskatt tilsvarende 70% av utdelingen skal forfalle til betaling, jf. sktl. § 10-70 (8)(4). Det følger av forskrift FSFIN § 10-70-4 at **inntil 100% av et fremtidig utbytte kan konfiskeres til dekning av latent exitskatt og utbytteskatt.** En konsekvens av regelverket er at skattyter ofte ikke vil ha noen del av utbytte tilbake til å betale formuesskatten eller noen midler igjen til å leve for. Disse reglene har medført at det for mange oppleves som faktisk umulig å flytte ut. Særlig exitutbytteregelen er overhodet ikke utredet. De norske reglene går langt ut over det som er nødvendig, og det foreligger ikke dokumentasjon på at tiltakene er proporsjonale. **Konfiskasjon av inntil 100% av utbytte utgjør ikke bare brudd på EØS-avtalen; den utgjør også brudd på Grunnloven § 105 og EMK P1-1.** Lovbehandlingen strider også mot **Grunnloven § 82 og Instruks om utredning av statlige tiltak (utredningsinstruksen).**

2. Krav til norsk lovgivning

2.1 EØS-rettens fire friheter og etableringsretten

2.1.1 Utflyttings- og exitregler for fysiske personer utgjør en restriksjon

Siden ESA er godt kjent med EØS-rettens fire friheter og etableringsretten, gis det ikke en generell redegjørelse for dette regelverket. I det følgende vil EØS-praksis knyttet til exitskatt for fysiske personer omtales.

EU-domstolen har avsagt fire dommer om exitskatt for fysiske personer. Franske regler ble ansett traktatstridig i C-9/02 Lasteyrie, nederlandske regler ble ansett traktatstridig i C-470/04 N, portugisiske

regler ble ansett traktatstridig i C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal* og tyske regler ble ansett traktatstridig i C-581/17 *Wächter*.

Ethvert tiltak som forbyr, hindrer eller gjør det mindre attraktivt å utøve rettighetene tilknyttet fri bevegelighet, er å anse som en restriksjon.¹ Det foreligger derfor i utgangspunktet en restriksjon dersom den grenseoverskridende situasjonen behandles mindre attraktivt enn en tilsvarende intern situasjon og dette gjelder også exitsskatter for fysiske personer:

"(46) A taxpayer wishing to transfer his tax residence outside French territory, in exercise of the right guaranteed to him by Article 52 of the Treaty, is subjected to disadvantageous treatment in comparison with a person who maintains his residence in France. That taxpayer becomes liable, simply by reason of such a transfer, to tax on income which has not yet been realised and which he therefore does not have, whereas, if he remained in France, increases in value would become taxable only when, and to the extent that, they were actually realised. That difference in treatment concerning the taxation of increases in value, which is capable of having considerable repercussions on the assets of a taxpayer wishing to transfer his tax residence outside France, is likely to discourage a taxpayer from carrying out such a transfer." [C-9/02 *Lasteyrie* avsn 46.]

"(40) [...] it is [...] settled case-law that all measures which prohibit, impede or render less attractive the exercise of the freedom of movement and the freedom of establishment must be regarded as restrictions on that freedom." [C-504/14 *Kommisjonen mot Portugal* avsn 40.]

I C-581/17 *Wächter* ble tilsvarende lagt til grunn i en tysk sak som gjaldt flytting til Sveits og tolkningen av AFMP – avtalen mellom EU og Sveits om fri bevegelighet for personer.

2.1.2 Krav til rettferdiggjøring

Den klare hovedregel er at enhver restriksjon på fri bevegelighet er forbudt. Unntaket fra hovedregelen krever særlig begrunnelse og hjemmel. En restriksjon kan kun aksepteres dersom den er begrunnet i tvingende allmenne hensyn, og hvor tiltaket er egnet til å oppnå det tilsiktede målet og ikke går lenger enn det som er nødvendig for å oppnå målet (proporsjonalitetskravet):

"(49) [A] measure which is liable to hinder the freedom of establishment [...] can be allowed only if it pursues a legitimate objective compatible with the Treaty and is justified by imperative reasons in the public interest. It is further necessary, in such a case, that its application must be appropriate to ensuring the attainment of the objective thus pursued and must not go beyond what is necessary to attain it." [C-9/02 *Lasteyrie* avsnitt 49.]

"(37) Et nasjonalt tiltak som er til hinder for etableringsfriheten etter EØS-avtalen artikkel 31, kan rettferdiggjøres [...] av tvingende allmenne hensyn, forutsatt at det er egnet til å sikre oppnåelse av det fastsatte mål og ikke går lenger enn det som er nødvendig for å nå dette mål". [E-15/16 *Yara International* avsnitt 37]

Det er medlemslandet som har bevisbyrden for at restriksjonene ikke går lenger enn nødvendig, og medlemsstaten må underbygge dette med passende dokumentasjon eller analyse av hvor egnet og proporsjonalt det vedtatte tiltaket er:

¹ Se f.eks. E-1/04 *Fokus Bank* avsnitt 25 og 26 og E-3/13 *Olsen* avsnitt 141.

"Det er etablert rettspraksis at kompetente myndigheter, når de vedtar et tiltak som fraviker et prinsipp som er nedfelt i EØS-retten, i hvert enkelt tilfelle må vise at tiltaket er egnet til å oppnå det mål som ble lagt til grunn, og ikke går lengre enn det som er nødvendig for å oppnå det. Det må også pekes på at grunner som en EØS-stat påberoper seg som rettferdiggjørelse, må ledsages av passende dokumentasjon eller en analyse av formålstjenligheten og proporsjonaliteten av tiltaket vedkommende stat har truffet, samt konkret dokumentasjon som underbygger dens argumenter (jf. dommen i DW, C-651/16, EU:C:2018:162, avsnitt 34)." [E-8/20 *Criminal Proceedings against N* avsnitt 95.]

Exitskatteregler begrunnes ofte i hensyn til å *motvirke skatteomgåelse*, hensyn til å *sikre en effektiv skatteinnkreving* og i hensynet til å *sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom statene*.

Når det gjelder skatteomgåelse, har EU-domstolen slått ned på generelle regler som bygger på en formodning om at skattytere som flytter ut, har til hensikt å omgå skattereglene.

I *C-9/02 Lasteyrie*, som gjaldt franske regler om utflyttingsskatt der skattyter kunne få utsatt betalingen mot sikkerhetsstillelse,² anerkjente EU-domstolen at hensynet til å motvirke skatteomgåelse var legitimt, men konkluderte med at kravet om sikkerhetsstillelse gikk lenger enn nødvendig og dermed ikke kunne rettferdiggjøre restriksjonen.³ Domstolen la særlig vekt på at kravet om sikkerhetsstillelse ikke var rettet mot *"purely artificial arrangements"*, men gjaldt enhver situasjon der en skattyter flyttet sitt skattemessige bosted ut av Frankrike:

*"[...] Article 167a of the CGI is not specifically designed to exclude from a tax advantage purely artificial arrangements aimed at circumventing French tax law, but is aimed generally at any situation in which a taxpayer with substantial holdings in a company subject to corporation tax transfers his tax residence outside France for any reason whatever."*⁴

Det ble videre fremhevet at en fysisk persons utflytting i seg selv ikke innebærer skatteomgåelse, og at et slikt generelt utgangspunkt ikke kan rettferdiggjøre en skattemessig restriksjon:

*"[The] transfer of a physical person's tax residence outside the territory of a Member State does not, in itself, imply tax avoidance. Tax avoidance or evasion cannot be inferred generally from the fact that the tax residence of a physical person has been transferred to another Member State."*⁵

De franske reglene om utflyttingsskatt kunne derfor ikke, uten å gå langt utover det som er nødvendig for å oppnå målsettingen, legge til grunn en forutsetning om at enhver skattyter som flytter sitt skattemessige bosted utenfor Frankrike har til hensikt å omgå Fransk skattelovgivning:

*"Article 167a [...] cannot [...] without greatly exceeding what is necessary in order to achieve the aim which it pursues, assume an intention to circumvent French tax law on the part of every taxpayer who transfers his tax domicile outside France."*⁶

² *C-9/02 Lasteyrie* avsnitt 15 og 16.

³ *C-9/02 Lasteyrie* avsnitt 50-52.

⁴ *C-9/02 Lasteyrie* avsnitt 50.

⁵ *C-9/02 Lasteyrie* avsnitt 51.

⁶ *C-9/02 Lasteyrie* avsnitt 52.

Tilsvarende synspunkt ble lagt til grunn i C-371/10 *National Grid Indus*, hvor EU-domstolen understrekte at en medlemsstat ikke kan operere med en presumsjon om skatteomgåelse:

"[...] cannot set up a general presumption of tax evasion and justify a measure which compromises the exercise of a fundamental freedom guaranteed by the Treaty".⁷

Når det gjelder hensyn til å sikre en effektiv skatteinnkreving, så fremgår det av C-470/04 *N* avsnitt 51-53 at et generelt krav om sikkerhetsstillelse for å få betalingsutsettelse går lenger enn nødvendig, særlig i de tilfeller hvor det foreligger EU-direktiv om informasjonsutveksling og bistand til skatteinnkreving.

Hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetanse mellom statene er av EU-domstolen anerkjent som et tvingende allment hensyn i saker som gjelder utflyttingsskatt. Imidlertid følger det av alle de fire dommene om exit-skatt på fysiske personer at allmenne hensyn ikke kan begrunne umiddelbar skatteinnkreving.

Den siste saken fra EU-domstolen om exit skatt for fysiske personer, er C-581/17 *Wächtler*. Saken gjaldt den tyske statsborgeren Wächtler, som flyttet fra Tyskland til Sveits, og tolkningen av AFMP – avtalen mellom EU og Sveits om fri bevegelighet for personer.

De tyske reglene innebar at skattekravet ble endelig fastsatt på utflyttingstidspunktet og skulle som hovedregel betales umiddelbart ved utflyttingen. I tråd med tidligere praksis, slo EU-domstolen fast at det var uforholdsmessig å kreve umiddelbar betaling:

*"(66) As regards the objective relating to the need to guarantee **the effective collection of the tax** in order to prevent the loss of tax revenue, it is clear that **the immediate collection of the tax at issue at the time when the taxpayer's domicile is transferred** may, as a general rule, be justified by the need to ensure the effective collection of tax liabilities. However, as the Advocate General stated in points 103 to 105 of his Opinion, **that measure goes beyond what is necessary in order to achieve that objective and must therefore be considered to be disproportionate**. In a situation where there is a risk of non-recovery of the tax payable, particularly where there is no mutual assistance mechanism for the recovery of tax debts, deferral of collection of that tax may be subject to an obligation to provide a guarantee (see, by analogy, judgments of 29 November 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, paragraphs 73 and 74, and of 23 January 2014, *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, paragraphs 65 to 67)"*

De tyske reglene åpnet for utsatt betaling i form av ratebetalinger over maksimalt fem år, i situasjoner der umiddelbar betaling ville vært forbundet med betydelige vanskeligheter for skattyter, se avsnitt 25. Wächtler oppfylte ikke dette vilkåret. EU-domstolen la til at exitskatten var uforholdsmessig selv om det var mulighet for ratebetaling og bemerket at ratebetaling for personlige skattytere vil være mer belastende enn en betalingsutsettelse frem til aksjene realiseres:

*"(68) That conclusion is not called into question by the fact that, in a situation where the immediate collection of the tax payable would have consequences that would be difficult for the taxpayer to bear, that tax regime provides for the possibility of payment of that tax in instalments. **Leaving aside the fact that the instalment-payment measure is possible only in that specific situation, it is incapable of eliminating, in such a situation, the cash-flow disadvantage inherent in the obligation on the taxpayer to pay, at the time***

⁷ C-371/10 *National Grid Indus* avsnitt 84.

of the transfer of his domicile to Switzerland, a proportion of the tax payable on the unrealised capital gains with respect to the shares concerned. Moreover, that measure remains more onerous, for the taxpayer, than a measure that permits the deferral, until the disposal of those shares, of payment of the tax payable."

Det norske Finansdepartement gir uttrykk for at EU-domstolens uttalelse i [Wächtler-saken](#) bør leses som en sidebemerkning som ikke kan tillegges vekt. Departementet erkjenner at premisset "*skaper usikkerhet*", men mener at domstolen ville ha vært tydeligere dersom den mente at ratebetaling ikke kan aksepteres.⁸

Etter vårt syn er Finansdepartements tolkning uriktig. Dersom EU-domstolen hadde ment at det var akseptabelt med ratebetaling, ville det være direkte villendende av EU-domstolen å ordlegge seg slik den gjorde i avsnitt 68. EU-domstolen fremholdt uttrykkelig at exitskatt var uforholdsmessig selv om det var mulighet for ratebetaling og bemerket at ratebetaling for personlige skattytere vil være mer belastende enn en betalingsutsettelse frem til aksjene realiseres. Departementet har ikke fremlagt noe nyere praksis fra EU-domstolen som tilsier at EU-domstolen har tilsidesatt Wächtler. Det er også påfallende at Norge betrakter uttalelsene i Wächtler-saken som sidebemerkninger uten vekt, men tillegger bemerkninger i [C-503/14 Kommisjonen mot Portugal](#) avgjørende vekt. Det kan også tilføyes at sistnevnte sak har større likhet med flytting av selskaper da de portugisiske reglene gjaldt beskatning knyttet til tidligere aksjebytte og overføring av virksomhet til selskap som hadde funnet sted mens skattyter var bosatt i Portugal.

ESA stiller spørsmål om det er de samme hensyn som gjør seg gjeldende ved utflytting av selskaper og personer. Svaret på det er nei. Når det gjelder selskaper, var situasjonen opprinnelig at selskaper ikke kunne flytte ut av en medlemsstat uten å opphøre å eksistere, jf. [C-81/87 Daily Mail](#). Etter hvert fikk selskaper adgang til å flytte ut. Etter norsk rett kan selskaper flytte ut til en annen EØS-stat uten at det blir exitskatt, jf. sktl. § 10-71 (2). Det er kun exitskatt på eiendeler og forpliktelser som tas ut fra norsk beskatningsområde, jf. § 9-14. Selskaper som flytter ut kan således velge å la eiendeler forbli i norsk filial uten at det utløser norsk exitskatt. Etter utflytting vil de eiendeler som flyttes ut, kun beskattes i den nye staten hvor selskapet er hjemmehørende.

Situasjonen er en annen for fysiske personer som flytter ut fra Norge. De norske reglene for utflytting er særdeles tyngende og særnorske. Ved utflytting etter skatteavtalen, vil exitskatt utløses, samtidig som Norge fortsatt vil pålegge skattyter formuesskatt. Skattyterne kan ikke flytte delvis eller kun formelt. Eneste valg fysiske personer har, er å ikke flytte eller å unngå å påberope seg beskyttelse etter skatteavtale, og med det bli gjenstand for dobbeltbeskatning. Uttalelsene i [C-503/14 Kommisjonen mot Portugal](#) avsnitt 53-56 om at det ikke er grunnlag for å skille mellom fysiske og juridiske personer ved vurderingen av om en restriksjon kan rettfærdiggjøres, gjør seg således ikke gjeldende for de norske reglene.

Det kan også tilføyes at det også er andre forskjeller mellom fysiske og juridiske personer. Mange av de alminnelige selskapsformene har begrenset ansvar, noe som innebærer at de mest alvorlige personlige konsekvensene i stor grad elimineres i tilfeller der selskapet ikke kan oppfylle sine skatteforpliktelser. For fysiske personer er situasjonen imidlertid en helt annen. Her bortfaller ikke skattekravet selv om personen mangler midler til å gjøre opp forpliktelsen ved forfall, hvilket kan medføre vesentlig tyngre personlige konsekvenser enn for juridiske personer.

⁸ Prop 1 (2024-2025) punkt 5.5.3.

2.2 Vern av eiendom i Grunnloven § 105, EMK P1-1 og fundamentale friheter innen EØS-retten

2.2.1 Grunnloven § 105

Grunnloven § 105 pålegger staten å betale full erstatning om eiendom konfiskeres:

"Fordrer statens tarv at noen må avgi sin rørlige eller urørlige eiendom til offentlig bruk, så bør han eller hun ha full erstatning av statskassen."

Bestemmelsen er til hinder for alle vedtak som innebærer konfiskasjon av privat eiendom. Kjerneområdet for § 105 er ekspropriasjon, men favner også vedtak med tilsvarende virkninger.

Stortingets alminnelige kompetanse til å pålegge skatter etter Grunnloven § 75 bokstav a innebærer at skattevedtak normalt ikke vil være i strid med § 105. Grunnloven hindrer imidlertid Stortinget fra å vedta en skatt som i *realiteten* er konfiskasjon. Som det vil fremgå av punkt 4, vil Norges konfiskasjon av utbytte etter skatteloven § 10-70 (8) kunne være i strid med Grunnloven § 105.

2.2.2 EMK P-1

EMK P1-1 beskytter retten til respekt for eiendom:

"Enhver fysisk eller juridisk person har rett til å få nyte sin eiendom i fred. Ingen skal bli fratatt sin eiendom unntatt i det offentliges interesse og på de betingelser som er hjemlet ved lov og ved folkerettens alminnelige prinsipper."

Bestemmelsene ovenfor skal imidlertid ikke på noen måte svekke en stats rett til å håndheve slike lover som den anser nødvendige for å kontrollere at eiendom blir brukt i samsvar med allmennhetens interesse eller for å sikre betaling av skatter eller andre avgifter eller bøter."

Bestemmelsen innebærer et vern mot uforholdsmessige inngrep i eiendomsretten. Selv om EMK P1-1 åpner for at staten kan håndheve lover som sikrer betaling av skatter, så vil også skatteregler være underlagt EMDs kontroll, jf. [Burden mot Storbritannia \(13378/05\)](#) avsnitt 59:

*"(59) **Taxation** is in principle an interference with the right guaranteed by the first paragraph of Article 1 of Protocol No. 1, since it deprives the person concerned of a possession, namely the amount of money which must be paid. While the interference is generally justified under the second paragraph of this Article, which expressly provides for an exception as regards the payment of taxes or other contributions, the issue **is nonetheless within the Court's control**, since the correct application of Article 1 of Protocol No. 1 is subject to its supervision."*

Skattleggingen må være proporsjonal og utøves uten å diskriminere skattyteren, jf. [N.K.M mot Ungarn \(66529/11\)](#) avsnitt 65:

*"(65) As it transpires from its case-law, in the area of social and economic legislation including in the area of taxation as a means of such policies States enjoy a wide margin of appreciation, which in the interests of social justice and economic well-being may legitimately lead them, in the Court's view, to adjust, cap or even reduce the amount of severance normally payable to the qualifying population. However, any such measures must be implemented in a **non-discriminatory manner** and comply with the requirements of **proportionality**."*

Det er brudd på EMK P1-1 dersom reglene innebærer en "excessive burden" eller at beskatningen "fundamentally interferes with his financial position":

"Though it is certain that no general prohibition of taxes payable exclusively out of the taxpayer's capital can be derived from Article 1, the Commission finds that a financial liability arising out of the raising of taxes or contributions may adversely affect the guarantee of ownership if it places an excessive burden on the person concerned or fundamentally interferes with his financial position." Svenska Managementgruppen AB v. Sverige (11036/84) s. 222:

"(42) Moreover, an interference, including one resulting from a measure to secure payment of taxes, must strike a "fair balance" between the demands of the general interest of the community and the requirements of the protection of the individual's fundamental rights. The concern to achieve this balance is reflected in the structure of Article 1 as a whole, including the second paragraph: there must be a reasonable relationship of proportionality between the means employed and the aims pursued. The question to be answered is whether, in the applicant's specific circumstances, the application of the tax law imposed an unreasonable burden on her or fundamentally undermined her financial situation – and thereby failed to strike a fair balance between the various interests involved [...]."N.K.M mot Ungarn (66529/11) avsnitt 42:

I sistnevnte sak ble skattyter beskattet for 52% av en mottatt kompensasjon, mens den generelle skattesatsen var 16%. EMD slo fast at det forelå en krenkelse av EMK P1-1:

"(67) In the instant case, the Court takes into consideration in the proportionality analysis that the tax rate applied exceeds considerably the rate applicable to all other revenues, including severance paid in the private sector, without determining in abstracto whether or not the tax burden was, quantitatively speaking, confiscatory in nature. For the Court, given the margin of appreciation granted to States in matters of taxation, the applicable tax rate cannot be decisive in itself, especially in circumstances like those of the present case.

*(68) The Court finds that the applicant, who was entitled to statutory severance on the basis of the law in force and whose acting in good faith has never been called into question, was subjected to a tax **whose rate exceeded about three times** the general personal income tax rate of **16%** (see paragraph 7 above) – and this notwithstanding the fact that the severance served the specific and recognised social goal of labour reintegration. It does not appear that any other revenue originating from the public purse was subjected to similarly high tax.*

(72) Against this background, the Court finds that the measure complained of entailed an excessive and individual burden on the applicant's side. This is all the more evident when considering the fact that the measure targeted only a certain group of individuals, who were apparently singled out by the public administration in its capacity as employer. Assuming that the impugned measure served the interest of the State budget at a time of economic hardship, the Court notes that the majority of citizens were not obliged to contribute, to a comparable extent, to the public burden.

(76) The foregoing considerations are sufficient to enable the Court to conclude that there has been a violation of Article 1 of Protocol No. 1."

Når inntil 100% av utbytte beslaglegges til utbytteskatt og exitskatt, og intet gjenstår til å betale formuesskatten eller til å kunne brukes av skattyter, vil dette være en "excessive burden" og er i strid med kravet om at skattereglene ikke må "*fundamentally interfere(s) with [the applicant's] financial position*". Dette gjelder særlig når skattytere bosatt i Norge beskattes, med en betraktelig lavere proSENTSATS (37,8%) og har 62,2% av utbytte til å betale norsk formuesskatt og levekostnader.

2.2.3 Menneskerettighetene må tas i betraktning ved anvendelse av fellesskapsretten

EU-retten anerkjenner ikke foranstaltninger som er uforenlige med grunnrettighetene i internasjonale traktater om beskyttelse av menneskerettigheter som medlemsstatene har tiltrådt. Dette innebærer at menneskerettighetene må tas i betraktning ved all anvendelse av fellesskapsretten. EMK kan således påberopes såfremt det skjer innenfor konteksten av et spørsmål om fellesskapsretten, jf. C-4/73 Nold KG v. the Commission avsnitt 13:

"As the Court has already stated, fundamental rights form an integral part of the general principles of law, the observance of which it ensures. In safeguarding these rights, the Court is bound to draw inspiration from constitutional traditions common to the Member States, and it cannot therefore uphold measures which are incompatible with fundamental rights recognized and protected by the Constitutions of those States. Similarly, international treaties for the protection of human rights on which the Member States have collaborated or of which they are signatories, can supply guidelines which should be followed within the framework of Community law".

2.3 Krav til utredning i Grunnloven § 82 og utredningsforskriften

2.3.1 Grunnloven § 82

Det følger av Grunnloven § 82 at Regjeringen skal sikre at Stortinget er tilstrekkelig opplyst for saker som den fremlegger:

"Regjeringen skal meddele Stortinget alle de opplysninger som er nødvendig for behandlingen av de saker den fremlegger."

Som det vil fremgår av redegjørelsen gav Regjeringen ikke tilstrekkelig opplysninger til Stortinget om konsekvenser av reglene da skattereglene ble vedtatt.

2.3.2 Utredningsinstruksen

I Norge har vi også en utredningsinstruks, Instruks om utredning av statlige tiltak (utredningsinstruksen), som skal legge til rette for at statlige beslutninger er velbegrunnede og gjennomtenkte. Ufullstendig eller manglende utredning øker risikoen for at det fattes beslutninger som gir uønskede virkninger eller som innebærer sløsing med samfunnets ressurser. En viktig del av utredningsinstruksen er å sikre arbeidet med EØS-spørsmål. Instruksen presiserer ansvar for å involvere andre departementer og tydeliggjøre ansvar for å følge opp rettsutvikling. Det er minimumskrav i utredningsforskriften at følgende seks spørsmål blir besvart:

1. Hva er problemet, og hva vil vi oppnå?
2. Hvilke tiltak er relevante?
3. Hvilke prinsipielle spørsmål reiser tiltakene?
4. Hva er de positive og negative virkningene av tiltakene, hvor varige er de, og hvem blir berørt?
5. Hvilket tiltak anbefales, og hvorfor?
6. Hva er forutsetningene for en vellykket gjennomføring?

Det fremgår av redegjørelsen for exitskatt, at utredningsforskriftens krav til utredning ikke er oppfylt.

3. Redegjørelse for norske skatteregler ved utflytting

3.1 Innledning

Som nevnt innledningsvis er det særdeles strenge vilkår for å flytte ut skattemessig fra Norge. Regelverket legger betydelig begrensninger på skattytere som ønsker å flytte til en annen EØS-stat. I realiteten vil mange være tvunget til å selge boligen sin i Norge for å kunne anses som skattemessig emigrert etter internretten. Disse reglene medfører at en person som flytter til en annen EØS-stat i mange år vil fortsette å måtte betale norsk formuesskatt. Skattyter vil også etter utflytting måtte betale utbytteskatt fra norske selskaper. Det redegjøres nærmere for disse norske utflyttingsreglene her.

3.2 Globalskatteplikt og internrettslig bosatt i Norge

Etter norsk internrett er enhver fysisk person som er bosatt i riket, skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 2-1 (1). Skatteplikten gjelder all formue og inntekt, uavhengig av hvor inntekten er opptjent eller hvor formuen befinner seg, jf. sktl. § 2-1 (9). Denne skatteplikten gjelder uavhengig av om skattyter også er bosatt i et annet land, men den kan modifiseres gjennom skatteavtaler Norge har inngått med andre land.

For personer som har vært bosatt i Norge i minst 10 år, gjelder særlig vilkår for når skattemessig bosted anses opphørt etter skatteloven. Etter sktl. § 2-1 (3) bokstav b opphører internrettslig bosted først etter utløpet av det 3. inntektsåret etter det inntektsåret vedkommende tar fast opphold i utlandet, forutsatt at vedkommende ikke disponere bolig og ikke oppholder seg mer enn 61 dager i Norge per år i tre år:

"(3) b. For person som har vært bosatt i riket i minst ti år før det inntektsår vedkommende tar fast opphold i utlandet, opphører bosted i riket etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsår vedkommende tar slikt fast opphold i utlandet, men bare hvis det for hvert av de tre inntektsårene godtgjøres at personen ikke har oppholdt seg i riket i en eller flere perioder som overstiger 61 dager i inntektsåret og at personen eller dennes nærstående ikke har disponert bolig i riket."

Opprinnelig var det foreslått at skattytere skulle kunne emigrere med skattemessig virkning fra emigrasjonstidspunktet, men at vedkommende av kontrollhensyn likevel fikk selvangivelsesplikt i utreiseåret og de tre påfølgende år. Forslaget om særlig selvangivelsesplikt ble møtt med motstand, og lovgiver valgte i stedet å *utvide perioden* vedkommende skattyter skulle anses som skattemessig bosatt i Norge, jf. Ot-prp-nr 42 (2002-2003) punkt 2.6.3.3:

"På bakgrunn av høringsinstansenes innvendinger om den særlige selvangivelsesplikten i utreiseåret og de tre etterfølgende år for person bosatt i utlandet, foreslår departementet at en slik person skal anses skattemessig bosatt i Norge i denne perioden."

Selv om regelen i utgangspunktet bare var begrunnet i ønske om kontroll, er virkningen av regelen videre. En skattyter som har flyttet til et annet land, vil fortsatt anses skattemessig bosatt i Norge i flere år. Dette innebærer at en skattyter som flytter i 2025 med sikte på varig å bo i utlandet, tidligst kan anses som skattemessig utflyttet etter skatteloven f.o.m. 01.01.2029, dersom vedkommende i årene 2026-2028 ikke disponerer bolig i Norge og ikke oppholder seg der mer enn 61 dager per år. Dersom skattyter beholder bolig, vil skattyter aldri flytte ut etter norsk skattelov.

Hva som er *"bolig"* er definert i skatteloven §§ 2-1 (6):

"Med bolig menes:

a. boenhet med innlagt helårs vann og avløp, med mindre boenheten i henhold til reguleringsplan, kommuneplanens arealdel eller andre offentligrettslige regler på utflyttingstidspunktet ikke kan benyttes som bolig, og

b. enhver boenhet som faktisk er benyttet som bolig.

Som bolig anses likevel ikke boenhet som er anskaffet minst fem år før det inntektsår det tas opphold i utlandet og som i denne perioden ikke har vært benyttet som bolig av skattyteren eller dennes nærstående."

Definisjonene av "disponere" bolig følger av skatteloven §§ 2-1 (5):

"(5) Med å disponere bolig menes å direkte eller indirekte eie, leie eller på annet grunnlag ha rett til å bruke bolig."

For å emigrere etter de norske interne emigrasjonsreglene, kan skattyter eller skattyters nærstående verken eie, leie, fremleie eller ha adgang til å benytte bolig i Norge. Skattyter kan heller ikke eie bolig gjennom aksjeselskap, såfremt aksjeposten gir skattyter kontroll eller disposisjonsrett over boenheten. Indirekte eie av bolig er omfattet av lovteksten og et kontrollkrav fremgår av forarbeidene.

I realiteten vil mange være tvunget til å selge sin bolig i Norge for å skattemessig emigrere etter internretten. Dette utgjør en restriksjon som har medført at flere av våre klienter har avstått fra å benytte seg av sine friheter til å flytte til en annen EØS-stat. Restriksjonen var kun begrunnet i kontrollhensyn. Det følger av det opprinnelige lovforslaget at dette kunne ha blitt ivaretatt ved plikt til å gi opplysninger til skattemyndighetene. Tiltaket går lenger enn nødvendig, og Norge har ikke dokumentert behov for å ha så strenge regler.

EKS PRIMÆRBOLIG OG FRITIDSBOLIGER

En borger ønsker å flytte i 2025. Vedkommende eier en bolig i Oslo og en fritidsbolig i Nord-Norge og en hytte på fjellet. Både boligen og fritidsboligen kan etter kommunens reguleringsplan benyttes som bolig, mens hytta på fjellet ikke kan det.

Fritidsboliger som ikke er regulert til bolig, trengs ikke å selges såfremt ikke vedkommende har benyttet den som bolig.

Vedkommende selger sin bolig i Norge og anskaffer en bolig i utlandet, men ønsker å eie fritidsboligen og hytta videre og bruke disse i ferier. Fordi fritidsboligen i reguleringsplan kan benyttes som bolig, og medfører skattereglene at vedkommende **aldri kan flytte ut etter skatteloven**. For å kunne flytte ut etter skatteloven tvinges vedkommende både å selge sin bolig i Oslo og sin fritidsbolig i Nord-Norge.

Det kan tilføyes at i en slik situasjon nekter også Folkeregisteret vedkommende å bli registrert utflyttet etter Folkeregisteret. Det følger av folkeregisterloven § 4-3 (1) at *"en person som flytter til et land utenfor Norden for å bosette seg der, registreres som utflyttet"*. I den forbindelse vektlegges det om vedkommende disponerer fast bolig i norsk kommune. Skattedirektoratet legger til grunn at man ikke kan registres som utflyttet dersom man beholder en fritidsboligen som kan brukes som fast bolig selv om den rent faktisk kun har vært benyttet til feriebruk:

"Familien eier to boliger i Norge. Det er dokumentert at en av boligene er leid ut og ikke står til disposisjon. Selv om det er anført at boligen aldri har vært benyttet til bolig, og at barna aldri har gått på skole der, er det fast og langvarig forvaltningspraksis at det er boligens art og

regulering som skal legges til grunn for om man disponerer bolig i Norge. Bostedsforykning gjelder derfor ikke bare fra tidligere bostedsadresse, men også fra andre boliger man disponerer. At boligen eventuelt benyttes som fritidsbolig vektlegges ikke. [...]

Skattekontorets avgjørelse er godt i overensstemmelse med Skattedirektoratets/skatteetatens faste, langvarige og omfattende forvaltningspraksis i tilsvarende saker."

Norge har også tyngende regler for nyere utleieboliger. Også nyere utleieboliger må selges dersom skattyter ønsker å flytte ut etter skatteloven. Dersom utleieboligen ikke blir solgt, vil det kunne ta 8 år før vedkommende skattemessig blir akseptert utflyttet fra Norge, jf. uttalelse fra Finansdepartementet 8. september 2010:

«Det fremgår av lovteksten at det er et krav om fem års eiertid før det inntektsåret en skattyter tar fast opphold i utlandet for at boenhet som ellers ville kvalifisert som bolig likevel ikke skal anses som bolig. Dette innebærer at en boenhet som er anskaffet mindre enn fem år før utflytting etter bestemmelsen vil anses som bolig helt fram til det tidspunktet hvor kravet om fem års eiertid er oppfylt. En skattyter som har anskaffet en slik boenhet for eksempel tre år før utflytting, vil derfor anses for fortsatt å ha bolig i Norge de første to årene etter utflytting.

At en boenhet anskaffet mindre enn fem år før utflytting ikke benyttes som egen bolig, kan ikke gi grunnlag for en lempeligere anvendelse av femårsfristen. Det var nettopp slike tilfeller regelen tok sikte på å regulere.

Det at en skattyter har foretatt en "faktisk utflytting", kan heller ikke gi grunnlag for en lempeligere anvendelse av femårsfristen. Som nevnt ovenfor vil vedkommende anses å ha bolig i Norge fram til det tidspunktet eiertidskravet er oppfylt. Det innebærer at skattyteren fortsatt vil være skattemessig bosatt i Norge så lenge vedkommende på grunn av femårsregelen disponerer bolig her, men det innebærer også at vedkommende i denne perioden ikke har anledning til å påbegynne emigrasjonen etter skatteloven § 2-1 tredje ledd.»

EKS SEKUNDÆRBOLIG

En borger ønsker å flytte til Sverige i 2025. Vedkommende eier en bolig og en nyinnkjøpt sekundærbolig som er utleid. Skattyter selger sin bolig og kjøper ny bolig i Sverige, men ønsker å beholde utleieleiligheten i Norge.

Fordi skattyter beholder utleieleiligheten, vil ikke 3 årsperioden for utflytting etter norsk skattelov begynne før i 2031.

Dersom vilkårene er oppfylt for utflytting årene 2031, 2032 og 2033, vil vedkommende først bli ansett som skattemessig utflyttet fra 1.1.**2034**, selv om vedkommende flyttet fysisk i **2025**.

3.3 Formuesskatt

Personer som fortsatt anses som internrettslig bosatt i Norge etter skatteloven, vil som utgangspunkt være fullt forpliktet til å betale norsk formuesskatt frem til vedkommende (eventuelt) blir endelig utflyttet etter skatteloven.

Skatteloven § 3-1 (7) fastsetter at personer som har flyttet fra riket, men som fortsatt er skattemessig bosatt her, anses som bosatt i den kommunen hvor vedkommende var skattepliktig på utflyttingstidspunktet:

"(7) Person som faktisk har flyttet fra riket, men som fortsatt er skattemessig bosatt her, anses som bosatt i den kommunen hvor vedkommende var skattepliktig på utflyttingstidspunktet."

Skattyter kan anses skattemessig bosatt i to ulike land etter disse lands interne rett. Skatteavtalen vil da avgjøre hvilket land som vedkommende skal anses bosatt i etter skatteavtalen. De fleste skatteavtalene innen EØS-området omfatter ikke formuesskatt, og en utflyttet skattyter vil dermed ikke kunne påberope seg beskyttelse mot norsk formuesskatt gjennom skatteavtalen. Regelverket legger dermed betydelig begrensninger på skattytere som ønsker å flytte til en annen EØS-stat. I realiteten vil mange være tvunget til å selge bolig og nyere utleieenheter i Norge for å kunne anses som skattemessig emigrert etter internretten

3.4 Utbytteskatt

Så lenge skattyter er internrettslig bosatt i Norge, vil aksjeutbytte fra utenlandske og norske selskaper i utgangspunktet være skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 10-11. Skattesatsen er i dag 37,8% (etter fradrag for skjerming). Dersom skattyter har bosatt seg i et land med skatteavtale og er skatteavtalemessig bosatt i denne staten, vil den norske kildeskatten på utbytte fra norske selskaper ofte være begrenset til 15%.

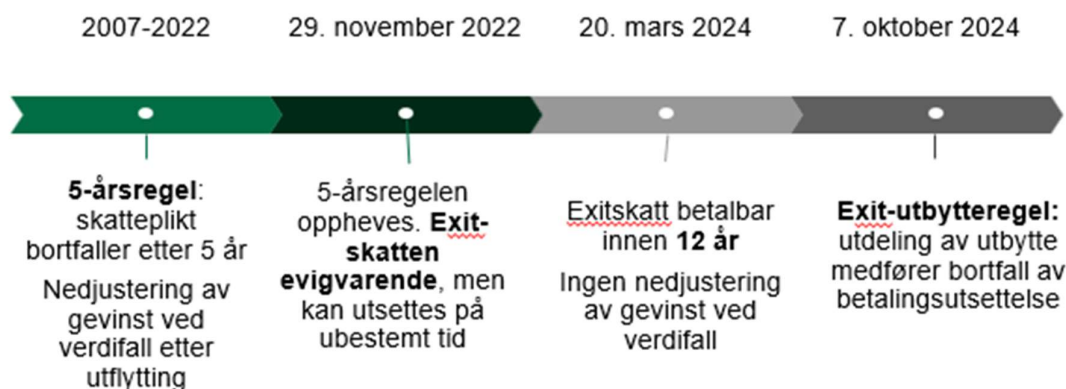
Etter at skattyter er internrettslig emigrert etter skatteloven, dvs. tidligst fra inntektsåret 2029 dersom vedkommende flytter ut i 2025, vil skattyter fortsatt være skattepliktig til Norge for aksjeutbytte fra selskaper hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav c og § 10-13 (1) første punktum. Skattesatsen er 25%, men er ofte satt ned i skatteavtale til 15%.

Det redegjøres nærmere for kombinasjonen av exitskatt og utbytteskatt under punkt 4.

4. Redegjørelse for de norske exitskattereglene

4.1 Gjentatte skjerpelser som følge av flyttestorm

Etter at Norge i 2021 innførte en kraftig skjerpelse i norsk formuesskatt av aksjer mv. og 6 prosentpoeng økning av utbytteskatten, så utløste dette en emigrasjonsbølge. For å motvirke utflytting, vedtok Norge gjentatte innstramninger i de norske exit-skattereglene fra 2022-2024:



Det påløper exitskatt for en fysisk person som flytter ut fra Norge, jf. sktl. § 10-70 (1):

"Gevinst på eiendel som nevnt i annet ledd, og som personlig skattyter eier på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører etter § 2-1 tredje ledd eller da skattyter skal anses bosatt i en

annen stat etter skatteavtale, er skattepliktig som om eiendelen var realisert siste dag før dette tidspunkt, jf. § 14-25."

Skatteplikten inntreffer på det tidspunkt skattyter blir *skatteavtalemessig bosatt i en annen stat*, eller på det tidspunkt hvor *skattyter ikke lenger internrettslig etter skatteloven er bosatt i Norge*. Det påløper også exit-skatt ved overføring av eiendelene til skattytere bosatt/hjemmehørende utenfor Norge, men det redegjøres ikke nærmere for disse reglene her.

Exit-skattereglene omfatter aksjer og flere andre finansaktiva, jf. sktl. § 10-70 (2):

"(2) Skatteplikt etter denne paragraf omfatter gevinst på:

- a. aksje, andel og egenkapitalbevis i norsk selskap mv. som nevnt i § 2-2 første ledd a-e,*
- b. aksjesparekonto som nevnt i § 10-21,*
- c. andel i norsk selskap som nevnt i § 2-2 annet ledd,*
- d. aksje og andel i tilsvarende utenlandsk selskap mv. som nevnt i bokstav a til c og f,*
- e. tegningsrett til aksje, opsjon og annet finansielt instrument hvor det underliggende objektet er eiendel som nevnt i bokstav a til d eller f, og*
- f. kapitalforsikring som omfattes av § 10-20 tiende ledd."*

Exit-skatten beregnes som om aksjene mv. ble realisert siste dag før utflytningstidspunktet. Gevinsten fastsettes således uavhengig av om og når aksjene faktisk realiseres.

Gevinst beregnes til differansen mellom inngangsverdien på eiendelene og utgangsverdien, jf. sktl. § 10-32 (1). Utgangspunktet for fastsettelse av skattemessig inngangsverdi, er kostprisen ved ervervet tillagt eventuelle anskaffelseskostnader, jf. sktl. § 10-32 (2).

Ved gevinstaberegnings fastsettes eiendelens utgangsverdi til *markedsverdien* på det tidspunktet realisasjon anses å ha funnet sted, jf. sktl. § 10-70 (5). For børsnoterte aksjer benyttes gjennomsnittlig omsetningskurs på dagen for realisasjon, eventuelt kjøpskurs der omsetningskurs ikke finnes. For ikke børsnoterte aksjer og selskapsandeler mv., hvor det ikke foreligger en kjent markedsverdi, fastsettes markedsverdien ved skjønn, jf. sktl. § 10-70 (5) og Prop 1 LS (2024-2025) punkt 5.5.2.

For personer som flytter inn til Norge, vil skattyters inngangsverdi på aksjer mv. vedkommende eide ved innflytting til Norge, oppjusteres til markedsverdi på innflyttingstidspunktet ved beregning av utflyttingsskatt, jf. sktl. § 10-70 (6).

4.2 Betalingsplikt innen 12 år og ingen nedregulering pga. verdifall

Det er lovfestet tre alternative måter å betale utflyttingsskatten på: 1) betale skatten umiddelbart, 2) betale skatten i rentefrie rater over 12 år eller 3) betale skatten ved utløpet av 12-årsfristen med tillegg av renter, jf. sktl. § 10-70 (7):

"(7) Skattyter kan gis 12 års utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt, regnet fra utløpet av det året utflyttingsskatten skal tidfestes til, jf. første ledd og § 14-25. Det er et vilkår for utsettelse at det blir stilt betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen og eventuelt renter. Ved flytting og overføring til annen EØS-stat kreves sikkerhetsstillelse likevel bare dersom det er en reell risiko for at skatte- og eventuelt rentekravet ikke kan innføres. Ved utsettelse kan skattyter velge mellom følgende betalingsmåter:

- a. Fastsatt skatt betales med en tolvtedel hvert år. Ved delvis oppgjør av skatteforpliktelsen som følge av opphør av retten til fortsatt utsettelse, jf. åttende ledd, reduseres fremtidige årlige avdrag med en forholdsmessig andel*

- b. *Fastsatt skatt betales ved utløpet av utsettelsesperioden. Det skal svares renter fra det tidspunktet utflyttingsskatten skulle vært betalt hvis utsatt forfall ikke hadde vært gitt, til betaling skjer."*

Det er omfattende regulering av vilkår for utsettelse av betaling av exit-skatten, og reguleringer av tilfeller hvor retten til utsettelse bortfaller. Exitreglenes håndtering av senere utdelt utbytte (utbytte medfører betalingsplikt for exitskatten, og utbytte betales ikke tilbake ved eventuell tilbakeflytting), er så tyngende, at det å betale skatten umiddelbart vil for mange de facto bli eneste mulighet.

Dersom den skattepliktige flytter tilbake til Norge innen 12 år, vil den beregnede utflyttingsskatten falle bort, jf. sktl. § 10-70 niende ledd bokstav c:

"(9) Hvis skattyteren igjen blir bosatt i riket etter § 2-1 eller skal anses bosatt i Norge etter skatteavtale innen 12 år etter utgangen av det året utflyttingsskatten skal tidfestes til, bortfaller skattleggingen etter denne paragraf for de eiendelene skattyter eier på tilbakeflyttingstidspunktet. Det samme gjelder påløpte renter. Hvis skattyter igjen blir bosatt i riket senere enn 12 år etter utgangen av det året utflyttingsskatten skal tidfestes til, og da har gjort opp utflyttings-skatten i sin helhet, skal opprinnelig inngangsverdi på eiendeler som er i behold, justeres med den verdiendringen som er utflyttingsbeskattet etter første til åttende ledd. Innskudd på aksjesparekonto skal justeres på tilsvarende måte. Departementet kan gi forskrift til utfylling av dette ledd.

Har skattyter delvis gjort opp utflyttingsskatten som følge av utdeling som nevnt i åttende ledd fjerde punktum, skal opprinnelig inngangsverdi på eiendeler som er i behold, justeres. Justeringen skal skje med et beløp tilsvarende den andelen av latent gevinst eller tap som er endelig gjort opp som følge av utdelingen. Har skattyter mottatt tilbakebetaling av innbetalt kapital, skal inngangsverdien reduseres, jf. §§ 10-35, 10-42 sjette ledd tredje punktum og 10-44 tredje ledd."

Det fremgår av bestemmelsen at exitskatt som er betalt som følge av utbytteutdeling *ikke* skal tilbakebetales, men at inngangsverdien på aksjene i et slikt tilfelle skal oppjusteres.

Tidligere kunne skattyter kreve utflyttingsskatten redusert hvis aksjene mv. falt i verdi etter utflyttingstidspunktet og de realiseres til en lavere verdi enn den fastsatte utgangsverdien. Etter lovendringene i 2024 påvirkes ikke exitskatten lenger av verdiforandringer etter utflyttingstidspunktet.

I slike tilfeller ble det etter tidligere regler gitt såkalt omvendt kredit, (jf. tidligere sktl. § 10-70 niende ledd bokstav b), ved at skattyter fikk fradrag i norsk skatt for skatt betalt i en annen stat på verdistiging opparbeidet mens skattyteren var bosatt i Norge. Adgangen til omvendt kredit ble også opphevet. Utviklingen etter utflytting vil dermed være uten betydning for Norge.

ESA har stilt spørsmål om det er mulig å innføre mer fleksible, individuelle betalingsplaner, spesielt når personer kan dokumentere likviditetsproblemer. Svaret på det er nei, lovgiver har ikke innført slike ordninger.

4.3 Krav til sikkerhet

Ved flytting til annen EØS-stat ble det frem til 2024 gitt utsettelse uten sikkerhetsstillelse når Norge i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra denne staten om skattyterens inntekts- og formuesforhold, samt bistand til innfordring.

Med virkning fra 20. mars 2024 er det innført regler om at det etter en konkret vurdering av om det er en reell risiko for at skattekravet (med renter) ikke vil bli betalt i fremtiden, kan stilles krav til sikkerhet

når man flytter til et annet EØS-land. Dette er et skjønnsmessig spørsmål som vurderes i hvert enkelt tilfelle.

Ved flytting utenfor EØS-området, slik som til EFTA-landet Sveits, må skattyter stille betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen, jf. sktl. § 10-70 (7), dersom skattyter ønsker utsettelse av innbetaling av exitsskatt uavhengig av om det foreligger en reell risiko for at kravet ikke vil bli betalt. Dette er i strid med EFTA-konvensjonen. Finansdepartementet har vurdert dette på en stemoderlig måte, jf Prop 1 LS (2024-2025) punkt 5.5.4:

"Offshore Norge mener at EFTA-konvensjonen innebærer at det ikke kan kreves sikkerhet ved flytting og overføring til Sveits i større grad enn innenfor EØS. Offshore Norge viser blant annet til Anneks K til EFTA-konvensjonen og til Wächtler-saken. Departementet viser til at denne spørsmålsstillingen ikke oppstår som følge av endringsforslaget som nå legges frem. Departementet legger til grunn at EFTA-konvensjonen kan ha relevans for norske skatteregler og har vurdert at utflyttingsskattereglene er i samsvar med denne konvensjonen. Etter departementets oppfatning innebærer Wächtler-dommen, som bygger på avtalen mellom EU og Sveits, ikke en avklaring av hvordan EFTA-konvensjonen skal forstås. Dette er det opp til de nasjonale domstolene å avklare."

Det er positivt uriktig å anføre at spørsmålet ikke oppstår som følge av endringsforslaget. Flytting innen EØS-området har ikke et generelt krav til sikkerhet. Et krav om sikkerhet er kun pålagt i de tilfeller hvor det foreligger en reell fare for tap, mens det ved flytting til Sveits er et generelt krav til sikkerhet.

Normalt vil det være aktuelt å gi skatteetaten pant i et visst antall av de aksjene som den latente exitsskatten er knyttet til. Panteretten skal ha 1. prioritet. Dersom det gis pant i aksjene krever skatteetaten at selskapet må notiseres om at

- de pantsatte aksjene ikke kan overdras eller være gjenstand for "andre frivillige disposisjoner" uten samtykke fra skatteetaten
- pantet vil forfalle dersom pantsetter overdrar aksjene eller dersom vilkårene for fortsatt utsatt betaling ikke er oppfylt på noe tidspunkt innen pantsettelsens varighet

Skatteetaten legger til grunn at det kan være behov for ny sikkerhet/samtykke i en rekke tilfeller, som gjør det tyngende å stille aksjene i pant. Blant annet legges det begrensninger på adgangen til å inngå aksjonæravtaler, endring av vedtekter og utdeling av utbytte:

Panteloven har også bestemmelser knyttet til «avhendelse» og «andre frivillige disposisjoner». Det er et krav at du får samtykke fra Skatteetaten før slike disposisjoner gjennomføres. Dette er for at vi skal kunne vurdere om det opprinnelige pantedokumentet dekker behovet for betryggende sikkerhet også etter at disposisjonen er gjennomført, eller om du må stille ny oppdatert sikkerhet. Dette er eksempler på disposisjoner vi regner som «avhendelse» eller «andre frivillige disposisjoner» som krever samtykke:

- ☐ Fisjon
- ☐ Fusjon
- ☐ Aksjebytte
- ☐ Likvidasjon av selskapet
- ☐ Overdragelse mellom ektefeller/registrerte partnere/meldepliktige samboere ved separasjon eller skilsmisse
- ☐ Nedskrivning av aksjekapital til null uten at aksjonæren tegner seg for nye aksjer i selskapet
- ☐ Endring av aksjeklasse
- ☐ Uttak
- ☐ Gaveoverføring
- ☐ Innløsning av aksjer, også der eierposisjonene i selskapet ikke endres
- ☐ Aksjespleis
- ☐ Aksjesplitt
- ☐ Endring av vedtekter som gir større begrensninger i råderett eller annet
- ☐ Utbytter som medfører at selskapets verdier blir redusert sammenlignet med verdien på utflyttingstidspunktet
- ☐ Inngåelse av aksjonæravtaler

4.4 Exit-utbytteregele

Dersom skattyter mottar utbytte fra aksjer som er underlagt exitskatt, så vil 70% av utdelingen gå til dekning av exitskatten og inntil 100% av inntekten til utbytte og exitskatt, jf. exit-utbytteregele i skatteloven § 10-70 (8) fjerde punktum:

*"Ved utdeling av utbytte mv. på andre eiendeler som det knytter seg utflyttingsskatt til, bortfaller retten til utsettelse for et beløp tilsvarende utdelingen **multiplisert med 0,7**. Departementet kan gi **forskrift** til utfylling av dette ledd, herunder gi regler om at bortfall av rett til utsettelse ved utdelinger på nærmere vilkår kan begrenses, slik at summen av skatt på utdelingen og det beløpet som det ikke lenger gis utsettelse for, ikke overstiger **100 prosent av utdelingen**."*

Dersom det deles ut 100 kroner i utbytte, vil således 70 kroner av exitskatten forfalle til betaling. Dersom utbytte er fra norsk selskap, så kommer dette i tillegg til normalt 15 kroner i kildeskatt på utbyttet og eventuell utbytteskatt i staten som skattyter har flyttet til. Regelen medfører at deler av exitskatten blir betalbar selv om den underliggende gevinsten på eiendelen fortsatt ikke er realisert. Regelen gjelder både for skattytere som velger å utsette skattekravet i 12 år med tillegg av renter, og for de som velger utsettelse i form av ratebetaling.⁹

Slik lovregelen er utformet kunne utbytteskatt og avdrag på exitskatt overstige utbytteutdelingen. Departementet ble gitt forskriftshjemmel til å begrense summen av skatt på utdeling og det beløpet som det ikke lenger gis utsettelse for, til 100 prosent av utdelingen.

I FSFIN § 10-70-4 er det fastsatt at inntil 100% av utbyttet kan benyttes til å dekke del av utflyttingsskatt og norsk og utenlandsk utbytteskatt:

"Hvis summen av dette beløpet (avdraget på utflyttingsskatten) og skatten på utdelingen overstiger det utdelte beløpet, kan avdraget reduseres med det beløpet som overstiger utdelingen. Slik reduksjon er betinget av at skattyter har uttømt muligheter for kreditfradrag og kan dokumentere at skatten er betalt til de respektive lands skattemyndigheter."

Norsk formuesskatt på aksjene hensyntas imidlertid ikke. Etter vår oppfatning vil det å beslaglegge mellom 70-100% av utbytte utgjøre en konfiskasjon som går lenger enn det som er nødvendig, og vil således være i strid både med EØS-avtalen, Grunnloven § 105 og EMK P1-1.

Exit-utbytteregele var ikke sendt på høring, men kom inn i statsbudsjettet etter innspill fra LO og SKD. Forslaget ble fremlagt den 7. oktober 2024 uten forutgående utredning, med forslag om at den skulle ha umiddelbar ikrafttredelse, jf. [Prop 1 LS \(2024-2025\) punkt 5.5](#):

"Skattedirektoratet og LO peker imidlertid på at muligheten for bortfall av utflyttingsskatt ved tilbakeflytting innen 12 år, fremdeles kan skape uheldige tilpasningsmuligheter. [...]"

Departementet er enig i at det er uheldig om skattyter kan motta utdelinger fra selskapet etter utflytting, og deretter flytte tilbake til Norge, uten at utflyttingsskattekravet forfaller til betaling. [...] Departementet foreslår på denne bakgrunn at en andel av mottatt utdeling under 12-årsperioden på en eiendel som er omfattet av fastsatt utflyttingsskatt, skal lede til forholdsmessig forfall av utflyttingsskattekravet."

*"Forslaget innebærer en innstramming sammenlignet med høringsforslaget. For å unngå tilpasninger, foreslår departementet at endringene skal **tre i kraft straks** med virkning fra og med*

⁹ [Prop. 1 LS \(2024-2025\)](#) s. 141.

7. oktober 2024. Dette innebærer at utflyttinger og overføringer som skjer 7. oktober eller senere, omfattes av regelen om forfall ved eventuelle senere utdelinger."

Departementet postulerer kortfattet at forslaget er i overenstemmelse med EØS-retten under henvisning til en anførsel om at skattyter får bedre likviditet ved utdeling av utbytte:

"Departementet mener at forslaget er i samsvar med EØS-retten. Det kan rettferdiggjøres i hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom statene, sammen med hensynene til å motvirke skatteomgåelse og sikre en effektiv skatteinnkreving. Departementet viser også til at når EU-domstolen i proporsjonalitetsvurderingen har slått fast at skattyter må gis valget mellom umiddelbar betaling av skattekravet og utsettelse, har likviditetshensynet vært særlig fremhevet. Når skattyter mottar utbytte, øker som nevnt likviditeten."

Som den nærmere redegjørelsen vil vise, får ikke skattyter bedre likviditet med de strenge og uforholdsmessige reglene som er vedtatt. EØS-vurderingen bygger således på feil faktisk grunnlag.

Departementet angir ingen av konsekvensene av lovforslaget. Innføringen av exitutbytte-reglene bryter med utredningsforskriften. Det besvares ikke nærmere hvilke negative virkninger tiltakene har, hvordan skattyter blir berørt og hvilke prinsipielle spørsmål som tiltakene reiser. I strid med Grunnloven § 82 gav Regjeringen heller ikke Stortinget tilstrekkelig opplysninger.

EU- og EFTA-domstolen har aldri behandlet tilsvarende ordninger, og Norge kan således ikke støtte seg på noe praksis fra domstolene som tilsier at tiltaket kan rettferdiggjøres.

5. Vurdering av regelverket

5.1 Vilkårene for utflytting er for strenge

Exitskatt utløses ved utflytting etter skatteavtalen. Selv mange år etter at en skattyter har flyttet ut, legger Norge til grunn at skattyter fortsatt er skattepliktig etter norsk internrett. De fleste skatteavtalene innen EØS-området beskytter ikke mot norsk formuesskatt. For å flytte ut etter skatteloven må skattyter realisere sin bolig og også fritidsbolig dersom den er regulert i offentlige planer som bolig, og selv da er skattyteren skattepliktig for formue i 3 år. Disse vilkårene kan ikke forsvares i tvingende allmenne hensyn. Opprinnelig var det bare foreslått at skattyter skulle ha plikt til å levere skattemelding i 3 år etter utflytting. En slik plikt til å levere skattemelding er mindre tyngende enn å fortsatt være skattepliktig til Norge i minimum 3 år og til evig tid dersom man beholder bolig. Reglene om at man for nyere utleieboliger ikke kan flytte ut før inntil 8 år er gått er også helt uforholdsmessig.

De strenge utflyttingsreglene (jf punkt 3), plikten til å betale norsk formuesskatt, kombinert med de strenge exitskattereglene som struper likviditeten ved senere utflyttinger (jf punkt 4), har medført at en rekke av våre klienter de facto ikke har noen mulighet overhodet til å flytte ut. De norske reglene fungerer som effektive sperrer, og det har også vært lovgivers intensjon.

5.2 Exitskattens 12-årsregel og den samlede beskatningen kan ikke forsvares

I [C-581/17 Wächter](#) ble det lagt til grunn at muligheten til å betale exitskatten i like store avdrag over fem år ikke endret vurderingen av at reglene var uforholdsmessige for fysiske personer. Denne løsningen ble dermed ansett som mer byrdefull enn å tillate utsettelse av skatten frem til gevinsten faktisk realiseres.

ESA har stilt spørsmål om den samlede virkningen av de norske exitskattereglene kan forsvares. For å få utsettelse av exitskatten må skattyter oppfylle flere krav, betale renter på skattegjelden, bruke 70 prosent av hvert utbytte til nedbetaling, og oppfylle omfattende rapporteringsplikter. Samtidig gjør de

norske utflyttingsreglene at skattyter ved flytting til de fleste EØS-stater fortsatt er pliktig til å betale norsk formuesskatt flere år etter utflytting. Samlet sett påvirker dette skattyters økonomi sterkt. Selv om skattyter formelt har et valg om å utsette exitskatten i 12 år, er de nærmere reguleringene så tyngende at dette i mange tilfeller ikke vil være noe reelt alternativ. Det er flere elementer ved de norske skattereglene som medfører at reglene utgjør en restriksjon som går lenger enn det som er nødvendig.

5.3 Utflyttere med norske selskaper blir dobbeltbeskattet i Norge

Norge legger opp til norsk dobbeltbeskatning ved at de urealiserte verdiene både beskattes i form av exitskatt og i form av senere utbytteskatt ved utdeling av de urealiserte verdiene fra norske selskaper. Den norske beskatningen samordnes ikke. Norge legger ikke opp til at senere norsk utbyttebeskatning reduserer exitskatt. I stedet kommer utbytteskatten på toppen av exitskatten. Samlet sett gir dette en totalbeskatning som blir mye høyere enn om skattyter hadde forblitt i Norge. En slik diskriminering kan ikke begrunnes i allmenne hensyn.

EKS NORSK DOBBELBESKATNING (NORSK EXIT SKATT OG NORSK UTBYTTESKATT)

For å illustrere denne problematikken, kan vi ta utgangspunkt i en skattyter som ønsket å flytte til Sverige. Skattyter har aksjer verdt MNOK 100, null i inngangsverdi, og en latent exitskatt på MNOK 37,8 (37,8%).

Dersom vedkommende hadde forblitt i Norge og solgt selskapet eller tømt selskapet full ut ved utdeling av utbytte, ville MNOK 37,8 vært total inntekts- og/eller gevinstskatt.

Ved flytting blir skattebyrden økt betraktelig:

- Latent exitskatt MNOK 37,8
- Senere utdeling av MNOK 100 i utbytte gir MNOK 15 til Norge i norsk utbytteskatt (15% av utbytte på MNOK 100), jf. den nordiske skatteavtalen art. 10 nr. 3.
- MNOK 15 i utbytteskatt i Sverige (MNOK 30 i skatt, og MNOK 15 i kredit for norsk utbytteskatt)
- Totalskatt blir 67,8% av MNOK 100 (og dette er før vi tar hensyn til den norske formuesskatten som fortsatt løper)
- Total norsk skatt blir 52,8% (37,8+15) i stedet for 37,8%

Selv om Norge skulle få medhold i at Norge ikke trenger å hensynta den dobbeltbeskatning som skjer i utlandet, må Norge som et minimum sikre at ikke de norske reglene legger opp til diskriminerende dobbeltbeskatning. Som et minimum må norsk exitskatt og norsk utbytteskatt samordnes. Dersom urealisert gevinst deles ut som utbytte og utbyttebeskattes i Norge, så må dette redusere exitskatten (ved at en mindre del betraktes som urealisert gevinst)

- Latent exitskatt MNOK 37,8
- Senere utdeling av MNOK 100 i utbytte (for eksempel over 10 år) gir MNOK 15 til Norge i norsk utbytteskatt.
- Denne utdelingen må redusere MNOK 15 av den latent exitskatt, slik at latent exitskatt reduseres til MNOK 22,8
- I et slikt tilfelle vil kombinasjonen av exitskatt og utbytteskatt på de urealiserte gevinsten på MNOK 100, bli MNOK 37,8 (MNOK 15 i utbytte og MNOK 22,8 i exitskatt)

5.4 Inntil 100% av utbytte konfiskeres

Slik det fremgår av FSFIN § 10-70-4 legger Norge til grunn at inntil 100% av et fremtidig utbytte kan konfiskeres til dekning av latent exitskatt og utbytteskatt. Skattyter vil da ikke ha noen midler igjen til å betale den norske formuesskatten som fortsatt løper etter utflytting eller gi skattyter noen midler igjen til å leve for.

Lovgiver begrunner exit-utbytteregelen i hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetanse, motvirke skatteomgåelse og å sikre en effektiv skaffeinnkreving. Regelen går imidlertid mye lenger enn det som er nødvendig for å oppnå disse målsettingene. Å basere en så inngripende regel på en formodning om at alle utdelinger av utbytte utgjør skatteomgåelse, er ekstremt problematisk.

Å beslaglegge/konfiskere inntil 100% av utbytte er helt uforholdsmessig, "*excessiv*" og "*fundamentally interferes with [the applicant's] financial position*". Reglene har medført at det oppleves som umulig å flytte ut. Ordningen med utsatt betaling er gjort så lite attraktivt at det ofte ikke er noe reelt alternativ. Konfiskasjon av inntil 100% av utbytte utgjør både brudd på de fire friheter og etableringsretten i EØS-avtalen, Grunnloven § 105, EMK P1-1 og de fundamentale menneskerettigheter i fellesskapsretten.

Norge begrunner exit-utbytteregelen med skattyters likviditet. Lovgiver anfører at behovet for utsatt betaling reduseres når skattyter har mulighet til 12 års betalingsutsettelse, og deretter mottar utbytte etter utflytting.¹⁰ På denne bakgrunn anføres det i forarbeidene at det vil være rimelig at en forholdsmessig andel av utflyttingsskatten forfaller til betaling ved utdeling av utbytte, og at utbytteregelen dermed er i samsvar med EØS-retten.¹¹

Etter vår vurdering er argumentet om likviditet her snudd på hodet. Kombinasjonen av reglene medfører en struping av likviditeten. Undertegnede har hatt klient som hadde anskaffet bolig i en annen EØS-stat og var i ferd med å flytte dit med samboer fra den annen EØS-stat. De hadde også startet virksomhet der. Vedkommende eide aksjer i familieeide strukturer i Norge hvor det er begrenset mulighet til å realisere aksjene. Etter at borgerne undersøkte konsekvensen av de norske exitskattereglene, måtte flyttingen reverseres. Vedkommende hadde de facto ingen mulighet til å flytte ut og benytte seg av sin rett til de fire friheter og etableringsretten. Kombinasjon av de norske skattereglene medførte at det ble faktisk umulig å flytte ut. Exit-utbytteregelen går dermed langt utover det som er nødvendig, og ingen deler av konsekvensene ble vurdert ved lovfestingen, og lovforslaget ble heller ikke sendt på høring.

Exit-utbytteregelen medfører særlige utfordringer for eiere i oppstartsselskaper som flytter til utlandet. I slike tilfeller kan det være vanskelig å få realisert aksjene, noe som forsterker risikoen for likviditetsproblemer ved bortfall av utsatt betaling.

EKS KONFISKASJON AV UTBYTTE

For å illustrere problematikken, kan vi fortsatt ta utgangspunkt i en skattyter som ønsker å flytte til Sverige, hvor vedkommende har MNOK 37,8 i latent skatt. Borgere som flytter til Sverige vil fortsatt være skattepliktig til Norge for formue i lenger tid. I eksempelet har skattyter en årlig formuesskatt på aksjene på MNOK 7 og skattyter ønsker å ta ut utbytte på MNOK 10 hvert år etter utflytting for å dekke utbytteskatt og formuesskatt:

¹⁰ Prop. 1 LS (2024–2025) s. 140.

¹¹ Prop. 1 LS (2024–2025) s. 140.

- Årlig formuesskatt MNOK 7 (i minimum 4 år eller så lenge vedkommende ikke har oppfylt de strenge vilkårene for utflytting etter skatteloven § 2-3)
- Årlig utbytteskatt til Norge på MNOK 1,5 (15% av utbytte på MNOK 10), jf. den nordiske skatteavtalen art. 10 nr. 3.
- MNOK 3 i årlig utbytteskatt i Sverige (30% av utbytte på MNOK 10), hvor det gis kredit for norsk skatt
- Exit-utbytteregelen medfører videre at MNOK 7 av exitskattekravet på MNOK 37,8 forfaller til betaling

Resultatet er at hele utbyttet på MNOK 10 går til utbytteskatt (MNOK 3 i Norge og Sverige) og til nedbetaling av utflyttingsskatten (MNOK 7).

Skattyter sitter i realiteten igjen med 0 kr til å betale formuesskatten på MNOK 7, noe som skaper et betydelig likviditetsproblem for aksjonæren som ønsker å flytte ut. Langt mindre vil aksjonæren ha noe å leve for.

Dersom skattyter tar ut mer utbytte, vil dette medføre at utbytte beslaglegges til latent exitskatt og utbytteskatt. De norske skattereglene gjør at det blir umulig for skattyter å flytte ut.

Som et minimum må beskatningen av utbytte/kapitalgevinst i Norge (37,8%) være øvre samlet grense for beskatningen. Med dagens skattesatser på 37,8%, vil et utbyttet på MNOK 10 vil maksimalt MNOK 3,78 kunne gå med til å dekke i norsk utbytteskatt og til nedbetaling av del av utflyttingsskatten.

Det er derfor utvilsomt at exit-utbytteregelen går lenger enn det som er nødvendig for å oppnå målsettingene, og regelen er derfor ikke forenlig med de fire friheter i EØS-avtalen.

5.5 Særlig om beskatning av papirverdier og manglende reduksjon for verdifall

ESA stiller spørsmål om verdiendringer etter utflytting, og særlig spørsmål om *"the proportionality of not taking into account decreases in value of underlying assets" in light of N and Wächtler*.

I C-470/04 N la EU-domstolen til grunn at exitbeskatningen for fysiske personer må ta hensyn til faktisk verdifall som oppstår etter utflytting, forutsatt at dette verdifallet ikke allerede kan fradragsføres i tilflyttingsstaten. Resultatet ble et annet i C-503/14 Kommisjonen mot Portugal, men der var det allerede et aksjebytte som hadde funnet sted i Portugal før utflytting som ble beskattet.

I C-581/17 Wächtler la EU-domstolen til grunn at muligheten til å betale exitskatten i like store avdrag over fem år ikke endret vurderingen av at reglene var uforholdsmessige for fysiske personer. Denne løsningen ble dermed ansett som mer byrdefull enn å tillate utsettelse av skatten frem til gevinsten faktisk realiseres, se side 3:

"While the CJEU appears to have subsequently transposed some of the principles of what constitutes a proportionate measure laid down in the context of exit taxation of capital gains on companies to the taxation on capital gains of natural persons, 14 the Directorate notes that in the Wächtler judgment, the Court held that the option to pay the exit tax in equal instalments over five years did not alter the conclusion that the exit tax rules for natural persons were disproportionate, as they failed to eliminate the cash-flow disadvantage of taxing unrealised capital gains upon relocation. That situation was found to be more burdensome than allowing deferral until the gains are actually realised. In comparison, the CJEU judgment in

DMC found that a five-year deferral period for the recovery of exit tax from companies was proportionate."

De norske reglene er uproporsjonale. For en gründer som flytter ut med papirverdier, kan exitskatten bli en felle. I gründervirksomheter er det ofte gjentatte emisjoner for å finansiere løpende drift og investeringer. Selv om man ved slike emisjoner normalt setter en tenkt verdi på selskapet, så vil gründerne som regel ikke ha noen mulighet til å realisere sine aksjer på det nivået. Normalt vil det gå lang tid før utviklingsselskap faktisk er realiserbare, og ofte feiler slike investeringer og gründerne er de siste som kan realisere sine aksjer. Dersom et selskap går konkurs etter at aksjonæren har flyttet ut, vil aksjonæren fortsatt sitte igjen med en stor exitskatteregning til Norge i og med at Norge ikke reduserer exitskatten ved verdifall. Konsekvensen er en helt annen for fysiske personer enn for selskaper med begrenset ansvar.

EKS VERDIFALL

For å illustrere denne problematikken, kan vi fortsatt ta utgangspunkt i en skattyter som ønsker å flytte til Sverige, hvor vedkommende har aksjer i et teknologiselskap som er verdsatt til MNOK 100, og har MNOK 37,8 i latent skatt. Skattyter er grunder, og kan ikke selge selskapet på disse nivåene. Teknologien selskapet satser på, flopper, og selskapet går konkurs.

- Latent exitskatt MNOK 37,8 blir betalbar ved konkurs, da konkurs anses som realisasjon

Hadde vedkommende forblitt i Norge, ville det ikke påløpt noen skatt.

5.6 Særlig om konsekvenser for midlertidig bosatte

Exitbeskatningen oppleves som særlig tyngende for midlertidig bosatte i Norge. Personer som flytter til Norge for å arbeide her, som har med seg utenlandske aksjer eller pensjonsordninger, kan sitte igjen med en høy exitskatt til Norge kun som følge av at den norsk valuta har falt, selv om aksjene ikke har steget i verdi.

De norske reglene om at exitskatt, gjelder også for midlertidig bosatte, jf. sktl. § 10-70 (6). Norske regler skiller seg på dette punktet fra reglene i andre EØS-land. I flere EØS-land er det oppstilt et minimumskrav til hvor lenge en skattyter må være skattemessig bosatt i det landet for å bli omfattet av utflyttingsskatten ved en eventuell utflytting. Vår erfaring er at det med de nåværende exitskattereglene er det nærmest blitt umulig innen teknologi/gründervirksomhet å rekruttere utenlandsk arbeidskraft til Norge. Utenlandske selskaper har avstått fra å etablere seg i Norge fordi exitskattereglene har medført at ingen fra hovedkontoret har tatt risikoen med å flytte til Norge for å følge opp etableringen.

I Danmark gjelder reglene om utflyttingsskatt i hovedsak kun for aksjonærer som har vært skattepliktige i en eller flere perioder på til sammen syv år i løpet av de 10 siste årene før utflytting. I Frankrike inntreffer skatteplikt for utflyttingsskatt kun for skattytere som har bodd i landet i mer enn seks av de 10 siste årene. I Spania inntreffer skatteplikt for utflyttingsskatt kun dersom skattyter har vært skattemessig bosatt i Spania 10 av de siste 15 årene.

Flere høringsinstanser foreslo at det ikke skulle fastsettes utflyttingsskatt for personer som har vært bosatt i Norge i mindre enn 10 år og omtaler reglene som en synlig skattefelle ved tilflytting til Norge og derfor en barriere. Særlig det forhold at det ikke tas hensyn til senere verdifall og at utlendinger ikke har plan om tilbakeflytting til Norge innen 12 år:

"Det må ansees hevet over all tvil at forslaget til skape nye barrierer for at gründere og verdiskapere flytter til Norge, f.eks. fordi de vil ha økt geografisk nærhet til norske samarbeidspartnere. En så skjerpet utflyttingsskatt som forslaget medfører, gjør Norge til en lett synlig skattefelle hvis man lykkes for enhver verdiskaper som skulle overveie midlertidig flytting hit" ¹²

"Bedrifter som allerede i dag har problemer med å tiltrekke seg nødvendig arbeidskraft og kompetanse, kan få ytterligere vanskeligheter fordi personer som vurderer midlertidig opphold i Norge må forholde seg til mulige innlåsingseffekter. Det begrenser mobilitet også blant ansatte og ledelse i internasjonale selskaper." ¹³

"Norge er avhengig av å kunne tiltrekke seg kompetanse fra utlandet for å få til innovasjon, omstilling og det grønne skifte. Det er et kompetanseunderskudd i Norge i alle næringer. Det er behov for unntaksregler som gjør det mulig for utlendinger å flytte til Norge midlertidig uten å bli omfattet av reglene om utflyttingsskatt." ¹⁴

"Moderne gründervirksomhet, teknologiutvikling mv. er ofte avhengig av utenlandske arbeidstakere med spesialkompetanse. Det er svært negativt hvis denne gruppen ikke oppfatter det som attraktivt å komme til Norge for å delta i oppstart og utvikling av nye, innovative bedrifter. For personer med tilknytning til utlandet vil det kunne være spesielt negativt at aksjegevinster blir låst til situasjonen ved hjemreisen, uten at det tas hensyn til et eventuelt senere verdifall. For denne gruppen vil det oppleves som ekstra byrdefullt og igjen måtte flytte til Norge for at beregnet utflyttingsskatt skal bortfalle." ¹⁵

"For personer som flytter midlertidig til Norge, for eksempel for å arbeide, vil den økonomiske usikkerheten være enda større. Når utlendinger flytter hjem igjen eller til et annet land vil de som regel ikke ha planer om å vende tilbake til Norge. Verdiendringer som oppstår mens de er i Norge vil derfor lede til betalbar skatt. I praksis vil de som får rådgivning når de vurderer om de skal ta arbeid i Norge velge å ikke komme." ¹⁶

Det fremgår av forarbeidene at Regjeringen legger til grunn skatteplikt, selv om en slik "gevinst" kun skyldes valutaendringer, jf. Prop 1 LS (2024-2025) s. 128:

"For norske skatteformål skal gevinst- og tapsberegning skje i norske kroner. Ved fastsetting av utflyttingsskatt settes utgangsverdien lik markedsverdien på aksjene mv. siste dag før utflytting, eventuelt omregnet til norske kroner etter kursen på dette tidspunktet. Inngangsverdien skal som hovedregel settes til historisk kostpris, omregnet til norske kroner etter kursen på kjøpstidspunktet. For eiendeler skattyter eide ved eventuell innflytting til Norge, fastsettes inngangsverdien i stedet til markedsverdien på tidspunktet skattyter ble bosatt i Norge, jf. forslaget til skatteloven § 10-70 sjette ledd første punktum. I så fall omregnes beløpet til norske kroner etter kursen på innflyttingstidspunktet. Dette gjelder kun for eventuell senere beregning av utflyttingsskatt.

[...]

¹² Høringssvar fra Professor emeritus Ole Gjems-Onstad

¹³ Høringssvar fra NHO, side 2.

¹⁴ Høringssvar fra NHO, side 5.

¹⁵ Høringssvar fra Skattebetalerforeningen

¹⁶ Høringssvar fra KPMG Law, side 1.

*Departementet viser til at problemstillingen ikke er unik for utflyttingssituasjonene. Den gjelder generelt ved gevinst- og tapsberegning på eiendeler ervervet i fremmed valuta. **Svekkelser i kronekursen kan øke skattyters latente gevinst ved omregningen.** Motsetningsvis vil en styrket kronekurs kunne lede til et latent tap. Ved innflytting til Norge oppstår det et grenseoverskridende element som fører med seg valutarisiko, på samme måte som ved investeringer i fremmed valuta. Departementet mener det ikke bør gjøres et særskilt unntak i utflyttingsskattereglene."*

EKS MIDLERTIDIG BOSATT

For å illustrere denne problematikken, kan vi ta utgangspunkt i en skattyter som flytter fra Sverige til Norge og bor her i 3 år for å etablere et norsk datterselskap av et svensk selskap. Vedkommende har aksjer i det svenske morselskap verdt MSEK 100 ved innflytting og MSEK 100 ved utflytting. I samme periode har norsk krone svekket seg mot svensk krone slik at MSEK 100 tilsvarer MNOK 100 ved innflytting, men MNOK 120 ved utflytting. Vedkommende er ikke blitt noe rikere, men vil likevel måtte betale exitskatt på MNOK 20. Alternativet for svensken å flytte tilbake til Norge innen 12 år, er lite aktuelt da oppholdet i Norge kun var midlertidig.

Det kan bemerkes at de såkalte valutagevinster som beskattes i Norge er av en annen karakter enn i [C-371/10 National Grid Indus](#). Den saken gjaldt utflytting av en juridisk person og ikke fysisk person. I tillegg hadde selskapet etablert en fordring i utenlandsk valuta mens selskapet var hjemmehørende i Nederland og valutagevinsten oppstod i Nederland. I vårt tilfelle er det ikke slik at skattyterne mens de er bosatt i Norge investerer i aktiva i en annen valuta som gir en valutagevinst mens de er bosatt her. Skattyter har kun hatt med seg aksjer i utenlandske selskaper eller pensjonsordninger når de midlertidig flytter inn og har disse med seg uforandret når de flytter ut. At den norske kronen svekker seg mens de er bosatt i Norge, har ingen betydning for dem verken verdimessig eller likviditetsmessig, og den norske beskatningen er uproporsjonal.

6. Avslutning

Det er positivt at ESA har engasjert seg i denne saken. Det er flere sider ved de norske reglene som er helt uproporsjonale, og det er sentralt at dette blir fulgt opp av ESA. Undertegnede bistår gjerne med eventuell ytterligere opplysninger og stiller også gjerne i møte for å forklare de norske reglene nærmere.

Yours sincerely
for Advokatfirmaet Wiersholm AS



Bettina Banoun
bb@wiersholm.no