

Sak:22/3721

20.03.2024

# **Høringsnotat -**

## **Endringer i reglene om beskatning av aksjegevinster mv. ved utflytting eller overføring til utlandet**

## Innhold

1	Innledning og sammendrag .....	4
2	Gjeldende rett .....	8
2.1	Norsk rett .....	8
2.2	EU- og EFTA-domstolens praksis om utflyttingsskatt.....	10
2.3	Utenlandsk rett .....	13
2.3.1	Danmark.....	13
2.3.2	Tyskland.....	15
3	Departementets vurderinger og forslag .....	16
3.1	Oppgjør av utflyttingsskatten .....	16
3.1.1	12-årsfrist for betaling, alternative betalingsmåter .....	16
3.1.2	Nærmere om betalingsmåtene .....	21
3.1.3	Vilkår for utsettelse .....	24
3.1.4	Forfall ved realisasjon og død mv. ....	27
3.1.5	Særlig om fradrag for tap ved flytting eller overføring innenfor EØS .....	28
3.2	Virkeområdet .....	29
3.2.1	Aksjesparekonto .....	29
3.2.2	Fondskonto .....	31
3.2.3	Beløpsgrense for utflyttingsskatt.....	32
3.2.4	Overføring til Svalbard.....	34
3.3	Beregning av utflyttingsskatt .....	34
3.4	Reduksjon av utflyttingsskatten etter utflytting.....	36
3.4.1	Verdiendring etter utflytting .....	36
3.4.2	Kreditfradrag (omvendt kredit) .....	37
3.4.3	Tap som er kommet til fradrag i annen stat.....	38
3.5	Bortfall av utflyttingsskatt ved tilbakeflytting .....	39
3.6	Justering av inngangsverdi for endelig oppgjort utflyttingsskatt .....	41
3.7	Endring av skattefastsettelsen og avregning .....	43
4	Administrative og økonomiske konsekvenser .....	45

4.1	Administrative konsekvenser .....	45
4.2	Økonomiske konsekvenser .....	46
5	Ikrafttredelse .....	47
6	Utkast til lov- og forskriftsbestemmelser.....	48

## 1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Regjeringen vil at Norge skal være et attraktivt land å investere i. Skatte- og avgiftssystemet skal gi gode rammebetingelser for verdiskaping og for investeringer i virksomheter. Regjeringen mener det er riktig at verdiene som opparbeides mens eier er bosatt i Norge, også skattlegges her. For å oppnå dette er det viktig at man sikrer en effektiv beskatning av verdistigning på aksjer mv. opparbeidet mens eier er bosatt i Norge. Departementet foreslår derfor i dette høringsnotatet endringer i reglene om utflyttingsskatt på aksjer mv. når fysiske personer flytter ut av Norge. Endringene vil blant annet fjerne tilpasningsmuligheter i gjeldende regler og bidra til at fastsatt utflyttingsskatt blir betalt. Dette vil styrke skattegrunnlagene, som igjen kan bidra til å holde skattesatsene lave.

Gjeldende regler ble innført i 2007. De skulle hindre at norske skattytere med latente gevinster flyttet til utlandet for å realisere aksjer mv. uten norsk beskatning. Reglene ble utformet innenfor antatt EØS-rettslig handlingsrom på den tiden. Siden da har det skjedd en utvikling i EØS-retten. EØS-retten gir nå større handlingsrom for regler som sikrer fraflyttingslandets rett til effektiv beskatning av verdier som har oppstått mens en person er bosatt der.

Skatteutvalget (NOU 2022: 20) viste til utviklingen i EØS-retten, og mente at norske utflyttingsskatteregler i størst mulig grad bør sikre at verdistigning opparbeidet her, skattlegges her. Utvalget anbefalte en nærmere utredning av hvilke innstramminger EØS-retten tillater.

Stortinget har strammet inn utflyttingsskattereglene ved behandlingen av de to siste års statsbudsjetter. Endringene innebærer at utflyttingsskatten ikke lenger bortfaller etter fem år. Videre utløses utflyttingsskatt ved overføring av aksjer mv. til enhver mottaker som er bosatt eller hjemmehørende i utlandet. Ved behandlingen av statsbudsjettet for 2023 fattet Stortinget samtidig følgende anmodningsvedtak nr. 82: «*Stortinget ber*

*regjeringen utrede og foreslå en utflyttingsskatt som sikrer at urealiserte gevinster opparbeidet i Norge frem til utflyttingstidspunktet, faktisk skattlegges her.»*

Regjeringen foreslår på denne bakgrunn endringer i utflyttingsskattereglene. Det overordnede målet med forslaget er å sikre effektiv norsk beskatning av verdier opparbeidet her, samtidig som hensynet til skattyternes likviditet og mobilitet ivaretas i tilstrekkelig grad.

Høringsnotatet inneholder følgende forslag:

- Det innføres nye regler om betaling av utflyttingsskatt, jf. punkt 3.1. Skatteloven § 10-70 syvende ledd, som regulerer adgangen til betalingsutsettelse, endres ved å innføre en tidsbegrensning på 12 år og tre alternative betalingsmåter. Videre presiseres det at utsettelsesadgangen bortfaller ved realisasjon og ved skattyters død. I tillegg gjøres det mindre justeringer i reglene om sikkerhetsstillelse.
- Det gjøres endringer i virkeområdet for reglene om utflyttingsskatt, jf. punkt 3.2. Endringene omfatter:
  - o Aksjeparekonto skal omfattes av reglene om utflyttingsskatt, jf. punkt 3.2.1.
  - o Fondskonto skal omfattes av reglene om utflyttingsskatt, jf. punkt 3.2.2.
  - o Beløpsgrensen for utflyttingsskatt skal som hovedregel fortsatt være 500 000 kroner, men det foreslås en egen beløpsgrense for overføringer til mottaker som er bosatt eller hjemmehørende i utlandet. Beløpsgrensen foreslås fastsatt til 100 000 kroner. Hvis skattyter overfører og flytter ut samme år, skal beløpsgrensen på 500 000 kroner gjelde. Det vises til punkt 3.2.3.
- Reglene om beregning av utflyttingsskatt endres, jf. punkt 3.3. Ved innflytting til Norge skal det fastsettes inngangsverdi på aksjer mv. som skattyter eier på innflyttingstidspunktet. Det er markedsverdien på innflyttingstidspunktet som skal legges til grunn. Denne inngangsverdien skal kun ha virkning for eventuell senere utflyttingsskatt, og ikke for beregning av gevinst eller tap ved realisasjon av aksjene mv. i Norge.

- Reglene om at utflyttingsskatten kan bli redusert ved realisasjon av aksje mv. etter utflytting, endres, jf. punkt 3.4. Endringene omfatter:
  - o Opphevelse av bestemmelsen som gir skattyter rett til å kreve redusert utflyttingsskatt hvis aksjen blir realisert til lavere verdi etter utflytting, jf. punkt 3.4.1.
  - o Opphevelse av bestemmelsen om at skattyter som realiserer aksjer etter utflytting, får fradrag i norsk skatt for skatt betalt i tilflyttingsstaten på verdistigning opparbeidet mens skattyteren var bosatt i Norge (omvendt kreditfradrag), jf. punkt 3.4.2.
  - o Opphevelse av bestemmelsen i skatteloven § 10-70 tredje ledd annet punktum om at det ikke gis fradrag for tap som har kommet til fradrag i annen stat, jf. punkt 3.4.3.
- Etter gjeldende regler bortfaller utflyttingsskatten hvis skattyter flytter tilbake til Norge med aksjer mv. i behold. Denne regelen skal opprettholdes, men bortfall skal bare skje når tilbakeflytting skjer innen 12 år. Når skattyter flytter tilbake innen 12 år, vil det være behov for regler som sikrer at den ubeskattede verdiendringen fra den tidligere perioden ikke faller utenfor grunnlaget for en ny utflyttingsskatt, dersom vedkommende flytter ut igjen. Etter forslaget skal inngangsverdien i slike tilfeller settes til markedsverdi, justert med et beløp tilsvarende latent gevinst eller tap opparbeidet i en tidligere periode som bosatt her. Denne inngangsverdien skal kun ha virkning for utflyttingsskatten, og ikke for beregning av gevinst eller tap ved realisasjon av aksjene mv. i Norge. Det vises til punkt 3.5.
- Når skattyter flytter tilbake senere enn 12 år etter utflytting og tidligere utflyttingsskatt er gjort opp med endelig virkning, skal opprinnelig inngangsverdi på aksjer som er i behold justeres med den verdiendringen som er utflyttingsbeskattet. Denne inngangsverdien skal gjelde for beskatning av aksjene mv. mens skattyter er bosatt i Norge. Det vises til punkt 3.6.

- Det skal bli lettere for skattemyndighetene å fastsette utflyttingsskatt i de tilfellene skattyter ikke overholder opplysningsplikten ved utflytting. Skatteforvaltningslovens regler om endringsfrist skal ikke være til hinder for at utflyttingsskatt kan fastsettes eller endres for tidligere år, jf. punkt 3.7.

Økonomiske og administrative konsekvenser er omtalt i kapittel 4 i høringsnotatet. De foreslåtte endringene kan gi skattytere en økt likviditetsbelastning fordi skatten må betales innen 12 år. Skattytere som flytter innenfor EØS med latente tap, kan få fradrag tidligere enn i dag. Skattyteres mobilitet ivaretas ved at utflyttingsskatten bortfaller ved tilbakeflytting innen 12 år. For Skatteetaten medfører tidsbegrensningen redusert ressursbruk til håndheving. Samtidig kreves systemutvikling for å håndtere de nye betalingsmåtene og eventuell renteberegning. Provenyet fra ny utflyttingsskatt anslås på meget usikkert grunnlag å øke med i underkant av 100 mill. kroner påløpt og bokført i 2025. Provenyet vil gradvis øke i etterfølgende år etter hvert som nye skattytere flytter ut, og øke til 1 200 mill. kroner påløpt og bokført 12 år etter at reglene innføres.

Departementet viser til utkast til endringer i skatteloven § 10-70 og i Finansdepartementets forskrift til skatteloven §§ 10-70-1 og 10-70-2 samt ny §§ 10-70-3 og 10-70-4. Ut over de endringene som er omtalt foran, legges det opp til enkelte mindre justeringer av lovteknisk karakter i bestemmelsene. Disse justeringene er ikke ment å innebære realitetsendringer.

For å unngå tilpasninger, foreslår departementet at endringene skal gis virkning for utflyttinger og overføringer som skjer dagen for publisering av høringsnotatet, 20. mars 2024, eller senere. Det foreslås at endringen i skatteloven § 10-70 nytt tiende ledd trer i kraft straks den er vedtatt og sanksjonert.

I det følgende benyttes som hovedregel betegnelsen «aksjer» om samtlige objekter som er omfattet av reglene, jf. § 10-70 annet ledd. Der ikke annet fremgår av

sammenhengen, brukes «utflytting» som felles betegnelse på når en fysisk person flytter ut og når aksjer overføres til en mottaker i utlandet.

## **2 GJELDENDE RETT**

### **2.1 Norsk rett**

Personlig skattyter som flytter ut av Norge med latente gevinster på aksjer, skattlegges som om aksjene var realisert siste dag før skatteplikten som bosatt i Norge etter intern rett opphører, eller siste dag før den skattepliktige anses bosatt i et annet land etter skatteavtale, jf. skatteloven § 10-70 første ledd. Tilsvarende gjelder ved overføring av aksje til person, selskap eller innretning som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2 eller som skal anses bosatt eller hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale.

Overføring omfatter enhver overføring som inneholder et gaveelement eller underkurs mv. Skatteloven § 10-70 gjelder tilsvarende for personer som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der, jf. skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav b.

Reglene om skattlegging av gevinster ved utflytting omfatter gevinst på aksje, andel og egenkapitalbevis i selskaper hjemmehørende i Norge og utlandet, jf. skatteloven § 10-70 annet ledd. I tillegg omfattes blant annet gevinst på tegningsrett til aksje, opsjon og annet finansielt instrument hvor det underliggende objekt er eiendel som nevnt.

Ved flytting til annen EØS-stat gis fradrag for tap i samme utstrekning og på samme vilkår som gevinst er skattepliktig, jf. skatteloven § 10-70 tredje ledd. Det gis likevel ikke fradrag hvis tapet har kommet til fradrag i annen stat.

Reglene gjelder bare hvis netto gevinst eller tap utgjør mer enn 500 000 kroner, jf. skatteloven § 10-70 fjerde ledd. Beregningen skal i utgangspunktet skje i samsvar med de alminnelige reglene for beregning av gevinst eller tap på de aktuelle eiendelene, som om eiendelen var realisert siste dag før skattemessig utflytting. Det gjelder særskilte regler om inngangsverdi for skattyter som har bosatt seg i Norge etter fødselen og som



har bodd i Norge i mindre enn 10 år på utflyttingstidspunktet, jf. skatteloven § 10-70 sjette ledd.

Skattyteren kan på visse vilkår gis utsettelse med forfall og innbetaling av utflyttingsskatten frem til faktisk realisasjon eller likestilte begivenheter, jf. skatteloven § 10-70 syvende ledd, jf. åttende ledd. Som hovedregel er utsettelse betinget av at det stilles sikkerhet. Dette gjelder likevel ikke ved utflytting til annen EØS-stat når Norge har avtale med tilflyttingslandet om informasjonsutveksling og innkreving. Det er gitt nærmere bestemmelser om vilkår for utsettelse i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (heretter: FSFIN eller skattelovforskriften) § 10-70-1.

Det er gitt særskilte bestemmelser om reduksjon av utflyttingsskatten når skattyter etter utflyttingen realiserer aksje til lavere verdi enn utgangsverdien fastsatt ved utflytting, jf. skatteloven § 10-70 niende ledd bokstav a og FSFIN § 10-70-2.

Hvis aksjen realiseres etter utflytting og realisasjonsgevinsten blir skattlagt i annen stat, gis det omvendt kredit i fastsatt utflyttingsskatt, jf. skatteloven § 10-70 niende ledd bokstav b. Tilsvarende gis det fradrag i skatt til fastlandet for skatt som godtgjøres å være betalt på gevinsten på Svalbard, jf. § 2-35 annet ledd bokstav b tredje punktum.

Utflyttingsskatten faller bort hvis skattyter igjen blir bosatt i Norge etter skatteloven § 2-1 eller anses bosatt i Norge etter skatteavtale og har aksjene i behold, jf. § 10-70 niende ledd bokstav c.

Ved tilbakeflytting fastsettes inngangsverdi på aksjer mv. som hovedregel til historisk kostpris med tillegg for eventuelle reguleringer, jf. skatteloven §§ 10-32 annet ledd og 10-44 tredje ledd.

## 2.2 EU- og EFTA-domstolens praksis om utflytningsskatt

EØS-avtalens hoveddel er inkorporert i intern norsk rett gjennom EØS-loven, jf. § 1. Den er gitt forrang fremfor norsk motstridende lovgivning, jf. § 2. EØS-avtalen omfatter i utgangspunktet verken direkte eller indirekte beskatning, jf. avtalens artikkel 1. Norge er derfor ikke bundet av EUs sekundærlovgivning om skatt. Norske skatteregler må likevel være i samsvar med EØS-avtalens regler om det indre markedet, herunder fri bevegelse for arbeidstagere, etableringsrett og kapital, jf. EØS-avtalen artikkel 28, 31 og 40.

EU- og EFTA-domstolen har i en rekke dommer tatt stilling til regler om skattlegging av urealiserte verdier når de tas ut av en stats beskatningsområde, opp mot bestemmelsene om fri bevegelse.

Den første dommen om temaet er *Lasteyrie*-saken (C-9/02), som ble avsagt i 2004. I saken vurderte EU-domstolen franske regler om utflytningsskatt for fysiske personer. Reglene innebar at utflytningsskatt ble utløst på urealiserte aksjegevinster ved utflytning. Skattyter kunne få betalingsutsettelse frem til realiseringstidspunktet. Dette forutsatte imidlertid at en rekke vilkår var oppfylt, som blant annet sikkerhetsstillelse. EU-domstolen fant at både illeggelsen av utflytningsskatt og sikkerhetsstillelse som vilkår for utsettelse, utgjorde restriksjoner. Reglene var begrunnet i hensynet til å hindre skatteomgåelse. Domstolen fant at dette hensynet i utgangspunktet var relevant. De franske reglene var likevel i strid med etableringsfriheten, fordi bestemmelsen med sin vide utforming også omfattet tilfeller hvor utflytning hadde andre formål enn skatteomgåelse. Reglene gikk dermed lenger enn nødvendig for å ivareta dette hensynet.

I *N*-saken (C-470/04) vurderte EU-domstolen nederlandske regler om utflytningsskatt for fysiske personer, som var svært like de som ble vurdert i *Lasteyrie*-saken. I denne saken var det anførte formålet med reglene å sikre hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom statene. EU-domstolen aksepterte at skattyter

ilegges utflyttingsskatt, når det gis mulighet for utsettelse med betaling av skatten frem til faktisk realisasjon. Domstolen aksepterte også at det kreves levering av skattemelding som er nødvendig for å beregne skatten. Derimot var kravet om sikkerhetsstillelse uforholdsmessig, idet det forelå EU-direktiver om informasjonsutveksling og bistand til innfordring. Det var også uforholdsmessig at reglene ikke tok hensyn til verdifall etter utflyttingen som ikke allerede hadde blitt hensyntatt i tilflyttingsstaten.

Etter dette avsa EU-domstolen en rekke dommer som gjaldt utflyttingsskatt for juridiske personer. I *National Grid Indus*-saken (C-371/10) slo domstolen fast at krav om umiddelbar betaling av utflyttingsskatten utgjorde en restriksjon, fordi det ga et utflyttet selskap en likviditetsulempe sammenlignet med et som forble i hjemstaten. Kravet kunne likevel rettferdiggjøres i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom statene. I forholdsmessighetsvurderingen skilte domstolen mellom fastsettelse og innkreving av skattekravet. Det er bare forholdsmessig at skattekravet fastsettes på utflyttingstidspunktet. Ved innkrevingen må skattyter gis valget mellom umiddelbar betaling og utsatt betaling. Velges utsatt betaling, må skattyter godta de administrative byrdene det medfører. I motsetning til i *N*-saken, aksepterte EU-domstolen at utflyttingsstaten ikke tar hensyn til verdifall etter utflytting. Domstolen uttalte videre at statene kan ta hensyn til risikoen for at skatten ikke kan inndrives, som øker med tiden som går. Derfor aksepterte domstolen at det stilles krav om sikkerhet for skattekravet.

I *Kommisjonen mot Danmark*-saken (C-261/11) uttalte EU-domstolen at statene kan fastsette andre kriterier for utløsning av betalingsplikt enn faktisk realisasjon. Kriteriene må likevel utgjøre et mindre inngripende tiltak enn krav om umiddelbar innbetaling av hele skattebeløpet i forbindelse med uttaket av eiendelen fra Danmark.

I *DMC*-saken (C-164/12) godkjente EU-domstolen tyske regler som innebar at utflyttingsskatten skulle betales i årlige rater over fem år. Domstolen gjentok at

risikoen for at skatten ikke kan inndrives, øker med tiden som går, og at statene kan fastsette andre kriterier for utløsning av betalingsplikt enn faktisk realisasjon. Videre uttalte domstolen at sikkerhetsstillelse bare kan kreves etter en vurdering av den faktiske risikoen for at skatten ikke kan inndrives.

I *Verder LabTec*-saken (C-657/13) aksepterte EU-domstolen regler som innebar at utflyttingsskatten skulle betales i årlige rater over 10 år.

I *Kommisjonen mot Portugal*-saken (C-503/14) tok EU-domstolen igjen stilling til utflyttingsskatt for fysiske personer. De portugisiske reglene som ble prøvd, innebar umiddelbar betaling av utflyttingsskatten. Kommisjonen hadde anført at *Lasteyrie*-saken og *N*-saken var de relevante dommene i saken, ettersom de gjaldt fysiske personer. *National Grid Indus*-saken var ifølge Kommisjonen ikke relevant, fordi den gjaldt juridiske personer. I vurderingen av om de restriktive reglene kunne rettferdiggjøres i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom statene, slo EU-domstolen fast at det ikke er noen objektiv grunn til å sondre mellom fysiske og juridiske personer. Domstolen kom deretter til at reglene gikk lenger enn nødvendig. Reglene må gi skattyter valget mellom umiddelbar betaling og utsatt betaling, eventuelt med tillegg av renter i henhold til relevant nasjonal lovgivning, med de administrative byrder det medfører, som sikkerhetsstillelse. Kommisjonen hadde også pekt på at verdifall etter utflyttingen ikke kunne fradras i tilflyttingsstaten. Til det uttalte domstolen at opprinnelsesstaten ikke har noen plikt til å justere det skattekravet som ble endelig fastsatt ved utflyttingen.

I *Wächtler*-saken (C-581/17) vurderte EU-domstolen de tidligere tyske reglene om utflyttingsskatt på aksjegevinst for fysiske personer som flyttet fra Tyskland til Sveits. De tyske reglene foreskrev umiddelbar betaling av skatt på gevinst ved flytting utenfor EU/EØS-området, for eksempel til Sveits. Ved flytting til et EU/EØS-land skulle den fastsatte skatten først betales når aksjen ble realisert (uten rentebelastning). Siden Sveits ikke er medlem av EØS, gjaldt saken konkret tolkningen av avtalen mellom EU

og Sveits om fri bevegelighet for personer. EU-domstolen kom til at det var uforholdsmessig å kreve umiddelbar betaling. Domstolen uttalte at skattyter må gis utsettelse med betalingen, for at reglene skal være forenlige med avtalen mellom EU og Sveits. Reglene var etter dette i strid med avtalen mellom EU og Sveits. Etter de tyske reglene kunne skattyter gis utsettelse i form av ratebetaling i situasjoner der umiddelbar betaling ville vært for krevende for skattyter. Dette var ikke aktuelt i denne saken. EU-domstolen uttalte likevel at ratebetaling i en slik situasjon ikke kan eliminere likviditetsulempen det innebærer å måtte betale en andel av skatten ved utflyttingen. Ratebetaling vil uansett være mer tyngende for skattyter enn utsatt betaling til faktisk realisasjon.

I Borgarting lagmannsretts dom 4. november 2022 (Utv. 2022 s. 182 punkt 6.3), som gjaldt konserninterne overføringer over landegrensene, omtales *Wächtler*-dommen slik:

«Saken gjaldt en spesiell situasjon hvor rentefri utsettelse ble gitt ved utflytting til alle andre EU-/EØS-stater enn utflyttingslandet Sveits, og gjaldt dessuten innkreving av skatt på en latent kapitalgevinst i motsetning til det som det her er tale om. Lagmannsretten finner følgelig ikke at avgjørelsen kan forstås slik at EU-domstolen fraviker at et tilbud om avdragsbetaling over 5-10 år er å anse som et proporsjonalt tiltak, slik domstolen la til grunn i *Verder LabTec og DMC*.»

## **2.3 Utenlandsk rett**

### **2.3.1 Danmark**

Personlig skattyter som flytter fra Danmark etter dansk internrett eller blir ansett bosatt i annen stat etter skatteavtale, anses å ha realisert eventuelle latente gevinster på aksjer og andre verdipapirer som inngår i den såkalte aksjeavansebeskatningsloven. Det samme gjelder personer som etter en dobbeltbeskatningsavtale blir ansett hjemmehørende i en annen stat. Beskatningsadgangen gjelder latente gevinster i både danske og utenlandske selskaper.

Grunnlaget for beskatningen er den urealiserte gevinsten som er opptjent inntil tidspunktet for utflyttingen. Det gis fradrag for latente tap, men kun i den utstrekning de kan fradras i latente gevinster fra andre aksjer. Som hovedregel er det en betingelse

for skatteplikt at aksjonæren har vært skattepliktig i en eller flere perioder på til sammen 7 år i løpet av de 10 siste årene før utflyttingen.

Utflyttingsskatt utløses normalt bare dersom skattyters samlede beholdning av aksjer og andre verdipapirer utgjør DKK 100 000 eller mer, eller skattyter har aksjer mv. med negativ inngangsverdi på tidspunktet for utflytting.

Den fastsatte utflyttingsskatten er i prinsippet endelig og skal som utgangspunkt innbetales på utflyttingstidspunktet. Det kan gis utsettelse med betaling av den beregnede skatten i det omfang gevinst og tap skal skattlegges etter realisasjonsprinsippet. Oppfyller skattyter betingelsene for utsettelse, gis automatisk utsettelse. Det etableres en såkalt henstandskonto for håndtering av utsettelsen.

Når skattyter flytter til et land som ikke er omfattet av overenskomst av 7. desember 1989 mellom de nordiske landene om bistand i skattesaker eller Rådets direktiv 2010/24/EU av 16. mars 2010, må det stilles betryggende sikkerhet.

Henstandsbeløpet forfaller helt eller delvis til betaling ved realisasjon av aksjer mv. Henstandsbeløpet kan også forfalle ved utbytteutbetalinger og lån fra selskapet som er omfattet av utflyttingsskatten. Dersom skattyter dør i utsettelsesperioden, forfaller resten av skattebeløpet til betaling.

Ved tilbakeflytting til Danmark skal det fastsettes ny inngangsverdi for de aksjene som skattyter eide ved utflyttingen, og som fortsatt er i behold. Den nye inngangsverdien skal i utgangspunktet settes til markedsverdien på innflyttingstidspunktet. Dersom henstandssaldoen ikke er helt nedbetalt, skal inngangsverdien justeres med det laveste beløpet av følgende to alternativer: a) henstandssaldoen omberegnet til inntektsgrunnlag, eller b) nettogevinsten ved tilbakeflytting. Etter omberegningen faller resten av henstandssaldoen bort.

Den nye inngangsverdien settes til en ny fiktiv anskaffelsesverdi ved innflytting. Denne nye inngangsverdien skal benyttes ved beregning av gevinst og tap ved senere realisasjon av aksjene.

### 2.3.2 Tyskland

De tyske reglene om utflyttingsskatt ble endret med virkning fra 1. januar 2022. Endringen var en oppfølging av EU-domstolens dom i *Wächtler*-saken.

Reglene innebærer skatteplikt for personlig skattyter som har vært skattemessig bosatt i Tyskland i minst syv av de siste tolv årene og som de siste fem årene før utflytting har hatt en samlet eierandel på minst 1 pst. i et tysk eller utenlandsk selskap. Er aksjene ervervet av skattyter ved gave, regnes forrige eiers perioder med bosted i Tyskland med i beregningen av skattyters botid. Det er ikke krav til at gevinsten overstiger et visst beløp for at reglene skal komme til anvendelse. Skatteplikten gjelder for latent gevinst på aksjene på utflyttingstidspunktet. Utflyttingsskatt skal også fastsettes når skattyter overfører aksjer i gave til en person bosatt i utlandet.

Utflyttingsskatten forfaller i utgangspunktet til betaling umiddelbart, men skattyter kan be om å betale skatten i like store rater over syv år mot at det stilles betryggende sikkerhet for skattekravet. Renter vil ikke påløpe når skattyter velger dette betalingsalternativet.

Hvis skattyter har til hensikt å flytte tilbake, kan skattyter få utsettelse med betaling av hele skattekravet i syv år, med adgang til forlengelse i ytterligere fem år. Skattyter som har flyttet ut, og som ikke kommer tilbake innen fristen på syv/tolv år, belastes med renter på skattekravet med mindre skattyter har innbetalt skatten i årlige rater.

Utsettelsesadgangen opphører ved realisasjon av aksjen. Det samme gjelder ved utdeling fra selskap når det er beregnet utflyttingsskatt på aksjene og utdelingen overstiger 25 pst av markedsverdien på utflyttingstidspunktet. Videre opphører

adgangen til utsettelse hvis skattyter misligholder sine medvirkningsplikter (opplysningsplikt), misligholder ratebetaling eller melder insolvens.

Utflyttingsskatten bortfaller hvis skattyteren igjen blir skattemessig bosatt i Tyskland innen syv år etter utflyttingen, og aksjene fortsatt er i behold. Det er adgang til å forlenge denne perioden med ytterligere fem år.

De tyske reglene likebehandler utflytting til land henholdsvis innenfor og utenfor EU-/EØS-området.

### **3 DEPARTEMENTETS VURDERINGER OG FORSLAG**

#### **3.1 Oppgjør av utflyttingsskatten**

##### **3.1.1 12-årsfrist for betaling, alternative betalingsmåter**

Etter gjeldende regler anses gevinst og tap på aksje som innvunnet/pådratt siste dag før skattyter anses utflyttet fra Norge, jf. skatteloven § 10-70 første ledd og § 14-25.

Reglene sikrer at skatteplikten inntreder mens skattyter fortsatt har alminnelig skatteplikt til Norge etter skatteloven, og ennå ikke anses skattemessig bosatt i tilflyttingslandet etter skatteavtale. I overføringstilfellene anses gevinst/tap pådratt siste dag før aksjen overføres til mottaker som ikke er skattemessig hjemmehørende i Norge etter norsk rett eller skatteavtale. Regjeringen ønsker å videreføre disse reglene.

Når det gjelder oppgjør av utflyttingsskatten, er utgangspunktet i gjeldende rett at skattyter betaler skatten det året den fastsettes, jf. skattebetalingsloven § 10-21.

Skattyter kan imidlertid på nærmere vilkår få utsettelse med betalingen til aksjene faktisk realiseres eller på annen måte ikke kan anses å være i behold, jf. skatteloven § 10-70 syvende og åttende ledd, jf. FSFIN 10-70-1. Ved betalingsutsettelse har skattyter årlig rapporteringsplikt, og det kan bli stilt krav om sikkerhet for skattebeløpet. Hvis skattyter ønsker å unngå slik rapporteringsplikt og sikkerhetsstillelse, eller av andre grunner ikke ønsker å utsette betalingen, kan skattyter velge å betale den fastsatte skatten umiddelbart.



Utflyttingsskattereglene hadde opprinnelig som hovedformål å hindre skatteomgåelse, og ble utformet i samsvar med det EØS-retten ga rom for da reglene ble gitt. Stortingets anmodningsvedtak nr. 82 fra desember 2022 ber om regler som sikrer at gevinster opparbeidet mens en person er bosatt i Norge, faktisk blir skattlagt her. Dette harmonerer også godt med utviklingen i internasjonal skatterett, som vektlegger at aktivitet (her investors) på en stats territorium, skattlegges i denne staten. Prinsippet bygger opp under viktige samfunnsmessige hensyn, som for eksempel en stats rett til å skattlegge inntekter opparbeidet av en skattyter mens vedkommende var bosatt eller hjemmehørende i denne staten. Den økte bevisstheten rundt territorialprinsippet, har gitt sine avtrykk blant annet i OECDs BEPS-prosjekt (tiltak mot uthuling av skattegrunnlaget og inntektsskiftning - *Base Erosion and Profit Shifting*). Her inkluderes styrkede regler for internprising, rentebegrensningsregler, regler om skattlegging av utenlandskontrollerte selskaper (CFC-regler) og en rekke andre tiltak som skal fremme at inntekt blir skattlagt effektivt og i den staten inntekten er opparbeidet.

En balansert fordeling av beskatningsretten vil også kunne bidra til å motvirke skadelig skattekonkurransen mellom statene, for eksempel ved at noen stater selektivt trekker til seg personer og selskaper ved å tilby spesialregimer med lav beskatning, på andre staters (og skattyteres) bekostning.

Internasjonalt er det også økt oppmerksomhet om at mer effektiv skattlegging av såkalte «High- Net- Worth Individuals» kan spille en viktig rolle i å redusere ulikhet gjennom skattesystemet og også styrke skattesystemers legitimitet. En virkning av en velfungerende utflyttingsskatt kan være at store aksjegevinster hos formuende personer blir mer effektivt skattlagt.

Dette internasjonale arbeidet har satt sine spor også i EU/EØS-retten. Selv om det EØS-rettslige utgangspunktet er at skattereglene skal legge til rette for fri bevegelse over landegrensene, skal prinsippet om fri flyt veies opp mot andre anerkjente

samfunnsmessige hensyn, herunder et lands rett til å beskatte verdier som ble opparbeidet mens en person var skattemessig bosatt i dette landet. At det skal foretas en slik avveining bidrar til å redusere risikoen for uthuling av et lands skattegrunnlag. Dette kan i sin tur redusere risikoen for økt skattebelastning eller kutt i offentlige velferdsgoder for skattytere som blir boende i landet.

De siste tiårene har det vært en gradvis utvikling i hvordan de ulike prinsippene og hensynene har blitt veid mot hverandre i EU/EØS-retten. Finanskrisen, ved inngangen til 2010-tallet og i årene som fulgte, og de mange avsløringene av internasjonal skatteomgåelse og -unndragelse, bidro til å bygge opp under behovet for tiltak mot inntektsskiftning og uthuling av statenes skattegrunnlag også i EU. Finanskrisen førte til at EU-institusjonene begynte å stille større krav til medlemslandenes nasjonale skattesystemer. Det ble lagt politisk press på flere medlemsland for innføring av skatteregler/-systemer som sikret proveny gjennom en mer rettferdig beskatning av selskaper og borgere, både som et middel for å demme opp for de store budsjettunderskuddene, og for å fremme den generelle tilliten til skattesystemene. Noe av bakgrunnen var misnøyen med at medlemsland med velfungerende skattesystemer bidro tungt inn i redningspakker til land med mangelfullt utformede skattesystemer eller som bevisst tilbød særordninger med svært lav beskatning, med for lavt skatteproveny som resultat.

Tiltakene som ble utarbeidet i OECD mot uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting (*BEPS*, se ovenfor) ble fulgt opp av EU-institusjonene. Dette skjedde blant annet gjennom vedtakelse av omfattende sekundærlovgivning for å motvirke skatteomgåelse, bekjempe skadelig skattekonkurransen og sørge for en balansert fordeling av beskatningsretten.

Regjeringen mener det er rimelig at verdier som en person bygger seg opp mens vedkommende er bosatt her, også skattlegges her.

Regjeringen viser til utviklingen i internasjonal skatterett og mener det er riktig at utflyttingsskattereglene blir justert slikt at de sikrer en effektiv skattlegging av verdistigning opparbeidet her. Dette forutsetter blant annet at skattekravet blir betalt innenfor en overskuelig periode. Departementet mener gjeldende regler ikke ivaretar dette hensynet i tilstrekkelig grad. Som EU-domstolen har vist til i en rekke avgjørelser, øker risikoen for at det fastsatte skattekravet ikke vil bli betalt, i takt med tiden som går. Lovutkastet er derfor basert på at forfallstidspunktet for utflyttingsskatt kan settes før aksjen realiseres.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å innføre en frist på 12 år for oppgjør av utflyttingsskattekravet, og at skattyter gis valget mellom tre ulike måter å gjøre opp utflyttingsskatten på innenfor denne fristen. Skattyter skal gis valget mellom umiddelbar betaling, betaling i rater over tolv år og utsatt betaling i tolv år med tillegg av renter. Hvis skattyter flytter tilbake innen utløpet av 12-årsperioden, bortfaller utflyttingsskatten og eventuelt rentekrav hvis aksjen er i behold. Se nærmere om de ulike betalingsmåtene under punkt 3.1.2.

Forslaget gir etter departementets vurdering en romslig utsettelsesperiode som reduserer likviditetsbelastningen for skattyter og tilrettelegger for mobilitet over landegrensene. Samtidig vil løsningen i større grad bidra til å sikre at den fastsatte inntekten faktisk kommer til beskatning i Norge. For skattemyndighetene vil en tidsbestemt utsettelse også begrense de administrative byrdene som blant annet knytter seg til oppfølging av utflyttede skattytere og rapporteringer om deres aksjebeholdning, i et uvisst antall år fremover.

Departementet mener at forslaget ligger innenfor det EØS-rettslige handlingsrommet. I tråd med EU-domstolens vurderinger i blant annet *National Grid Indus*-saken og *Kommisjonen mot Portugal*-saken, gis skattyter et valg mellom umiddelbar betaling ved utflytting og utsatt betaling. Videre er fristen for betaling mer romslig enn fristene som ble akseptert i *DMC*-saken og *Verder LabTec*-saken. I de sakene åpnet EU-domstolen for

at forfall kan inntre gjennom ratebetaling før faktisk realisasjon, og aksepterte ratebetaling over henholdsvis fem og ti år.

*DMC-* og *Verder LabTec*-sakene gjaldt selskaper. Så langt departementet kan se er det ikke noe som tilsier at EU-domstolen har lagt vekt på dette. Tvert imot uttrykte domstolen i *Kommisjonen mot Portugal*-saken at det ikke er noen objektiv grunn til å skille mellom beskatning av latente kapitalgevinster ved henholdsvis fysiske og juridiske personers utflytting. Etter å ha konstatert at umiddelbar innkreving av utflyttingsskatten var uforholdsmessig, viste domstolen til at skattyter må gis valget mellom umiddelbar betaling og utsatt betaling, med eventuelt rentetillegg og sikkerhetsstillelse. Det var ikke noen foranledning for å vurdere lengden på betalingsutsettelsen i denne saken.

I *Wächtler*-saken uttalte domstolen i en *sidebemerkning* at en ratebetaling for skattytere i en vanskelig økonomisk situasjon, ville være mer belastende enn en betalingsutsettelse frem til aksjen realiseres. Saken gjaldt konkret tolkningen av avtalen mellom EU og Sveits. Sidebemerkningen var ikke en del av domsslutningen og resultatet, og synes preget av den store forskjellsbehandlingen som gjaldt etter de tidligere reglene for flyttinger mellom Tyskland og Sveits på den ene side, og mellom Tyskland og andre EØS-land på den andre. Uttalelsen er videre i motstrid med andre dommer som gjelder tolkningen av EU-traktaten, som *DMC-* og *Verder Lab Tec*-sakene. Disse sakene gjaldt som nevnt selskaper, men ifølge *Kommisjonen mot Portugal*-saken er det ikke noen objektiv grunn til å skille mellom fysiske og juridiske personers utflytting. Som et resultat av *Wächtler*-dommen, likebehandler de någjeldende tyske reglene flyttinger til Sveits med flyttinger til andre EØS-land. Departementet mener etter dette at sidebemerkningen ikke er relevant ved tolkningen av det EØS-rettslige handlingsrommet.

Departementet anser etter dette at regler som gir skattyter valget mellom umiddelbar betaling, rentefri ratebetaling over 12 år, alternativt utsatt betaling i 12 år med renter, og

bortfall av betalingsplikt for fastsatt beløp med renter ved tilbakeflytting innen 12 år, vil være i tråd med EØS-retten.

Departementet viser til utkast til endring i skatteloven § 10-70 syvende ledd.

### **3.1.2 Nærmere om betalingsmåtene**

#### *Umiddelbar betaling*

Departementet foreslår å videreføre gjeldende hovedregel om at utflyttingsskatten forfaller til betaling det året skatten fastsettes, jf. skattebetalingsloven 10-21. I disse tilfellene tas utflyttingsskatten med i den ordinære avregningen for utflyttingsåret. Når grunnlaget for utflyttingsskatten er netto tap, skal den alltid tas med i avregningen for utflyttingsåret, jf. forslag under punkt 3.1.6.

Umiddelbar betaling kan innebære en likviditetsmessig ulempe for skattyter. Denne betalingsmåten er imidlertid den administrativt minst krevende for både skattyter og skattemyndighetene, da det ikke oppstår behov for sikkerhetsstillelse og årlig rapportering.

#### *Utsettelse i form av ratebetaling*

Departementet foreslår at det innføres adgang for skattyter til å velge å betale utflyttingsskatten med like store rater over 12 år.

Dette gjennomføres ved at utflyttingsskatten holdes utenfor ordinær avregning for utflyttingsåret (det året utflyttingsskatten tidfestes til), og videre slik at den første tolvtedelen av fastsatt utflyttingsskatt tas inn i egen avregning. Denne avregningen vil normalt skje på slutten av året etter utflytting, forutsatt at skattyter har oppfylt opplysningsplikten. Raten forfaller da til betaling i januar året deretter. Det betyr at en skattyter som flytter ut i løpet av 2024, og som velger å betale fastsatt utflyttingsskatt i rater, vil motta avregning for første rate i desember 2025, med forfall i januar 2026. I desember hvert av de neste 11 årene vil skattyter motta en ny avregning for

utflyttingsåret, der en tolvtedel av det opprinnelige skattekravet tas med, og forfaller til betaling påfølgende måned.

Departementet foreslår at det ikke skal beregnes renter i utsettelsesperioden ved rettidig betaling av rater. Derimot påløper renter ved forsinket betaling av den årlige raten, jf. skattebetalingsforskriften § 11-1.

Departementet viser til utkast til endring i skatteloven § 10-70 syvende ledd ny bokstav a første punktum og FSFIN § 10-70-1 nytt syvende ledd første og annet punktum.

Skattyter kan realisere aksjer mv. i løpet av tolvårsperioden. I punkt 3.1.4 er det foreslått at slik realisasjon innenfor tolvårsperioden, skal innebære at adgangen til utsatt forfall for utflyttingsskatten på de aktuelle aksjene opphører. Den aktuelle gevinsten eller tapet skal da tas med i skatteavregningen for utflyttingsåret. Skattyter vil få ny skatteavregning. Samtidig korrigeres fremtidige ratebeløp for den skatteforpliktelsen som knytter seg til eiendelen som er realisert, og som da vil være endelig gjort opp.

Departementet viser til utkast til endring i skatteloven § 10-70 syvende ledd ny bokstav a annet punktum og FSFIN § 10-70-1 nytt syvende ledd tredje punktum.

#### *Utsettelse av hele skattekravet i 12 år, med tillegg av renter*

Som en tredje betalingsmåte foreslår departementet at skattyter gis anledning til å utsette forfall av hele utflyttingsskatten i 12 år, men at det da skal beregnes renter til betaling skjer.

Utsatt forfall gjennomføres ved at utflyttingsskatten først tas med i en egen avregning for utflyttingsåret ved utgangen av det ellefte året etter utflyttingsåret. Skattyter som flytter ut i 2024 og som velger denne betalingsmåten vil motta avregning for utsatt skattebeløp i desember 2036, som forfaller til betaling januar 2037.

Også under dette alternativet skal realisasjon av aksje i løpet av utsettelsesperioden medføre opphør av utsettelsesadgangen.

Etter gjeldende regler påløper det ikke renter ved utsettelse med betaling av utflyttingsskatten. Dette representerer et unntak fra det som ellers gjelder for betaling av skatt etter utgangen av inntektsåret for fysiske personer. Departementet mener det bør svares renter ved utsatt forfall av utflyttingsskatt uten ratebetaling. EU-domstolen har slått fast at utsatt utflyttingsskatt kan renteberegnes i henhold til den gjeldende nasjonale lovgivning, se blant annet *Kommisjonen mot Portugal*-saken. Departementet foreslår at det skal påløpe renter når skattyter velger utsettelse med betaling av skatten i tolv år.

Utsatt forfall av utflyttingsskatten kan ses på som et lån fra staten. En rente på utflyttingsskatten i gevinsttilfellene bør derfor i utgangspunktet reflektere skattyters rentevilkår på lån som kan tas opp i det private markedet. Departementet foreslår at renten settes til den pengepolitiske styringsrenten slik den er fastsatt 1. januar det aktuelle året tillagt ett prosentpoeng, jf. skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd. Dette er samme rentesats som gjelder for utsatt betaling av utflyttingsskatt etter skatteloven § 9-14. Ved tilbakebetaling av for mye betalt utflyttingsskatt, skal det gis rentegodtgjørelse etter satsen i skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd annet punktum.

Rente i utsettelsesperioden foreslås beregnet fra det tidspunktet utflyttingsskatten skulle vært betalt etter de ordinære reglene, jf. skattebetalingsloven § 10-21, hvis utsatt forfall ikke hadde vært gitt. Dersom vilkårene for utsettelse ikke lenger er oppfylt, skal utflyttingsskatten tas med i avregningen og forfalle etter bestemmelsene i skattebetalingsloven § 10-53. Oversittes forfallsfristen, skal det påløpe forsinkelsesrenter etter §§ 11-1, jf. 11-6 første ledd, frem til betaling skjer.

Videre foreslås det at påløpte renter skal legges til utflyttingsskatten årlig, slik at det ikke er nødvendig å betale renter løpende. Det foreslås også at påløpte renter, inklusive rentes-rente, skal betales i samme utstrekning som utsettelsesadgangen opphører på grunn av realisasjon eller andre betalingsutløsende hendelser.

Etter forslaget i punkt 3.5 i dette høringsnotatet, skal utflyttingsskatten bortfalle hvis skattyter flytter tilbake innen 12 år og aksjen fortsatt er i behold. Departementet foreslår at også påløpte renter skal bortfalle i slike tilfeller.

Departementet viser til utkast til § 10-70 syvende ledd bokstav b og FSFIN § 10-70-1 nytt sjette og syvende ledd.

### **3.1.3 Vilkår for utsettelse**

Etter gjeldende rett er det oppstilt visse vilkår for utsettelse med innbetaling av utflyttingsskatten, jf. skatteloven § 10-70 syvende ledd, jf. åttende ledd og FSFIN 10-70-1. For å ha rett til utsettelse må skattyter beregne latent gevinst/tap og levere oppgave over aksjer og andeler som omfattes av utflyttingsskatten. Som vilkår for fortsatt utsettelse, må skattyter hvert år levere beholdningsoversikt og bekrefte skattemessig bosted. Som hovedregel må skattyter stille sikkerhet for skattekravet. Dette gjelder likevel ikke ved utflytting til annen EØS-stat når Norge har avtale med tilflyttingslandet om informasjonsutveksling og innkreving. Hvis skattyter flytter videre fra et EØS-land til land utenfor EØS, må skattyter stille sikkerhet for å ha rett til fortsatt utsettelse.

Departementet foreslår at gjeldende vilkår for rett til utsettelse med betaling av utflyttingsskatten i hovedsak videreføres. Vilkårene skal gjelde både ved utsettelse i form av ratebetaling over tolv år og ved utsettelse i tolv år med tillegg av renter.

Departementet har imidlertid vurdert om det bør gjøres enkelte endringer i reglene om sikkerhetsstillelse ved flytting til annen EØS-stat, blant annet for å sikre at reglene ligger innenfor våre EØS-rettslige forpliktelser.



Kravet til sikkerhetsstillelse for utflytningsskatt er begrunnet i et behov for at skattekravet er godt sikret når skattyter eller aksjen som skattekravet knytter seg til, ikke lenger har tilknytning til norsk beskatningsområde.

EU-domstolen har i en rekke dommer slått fast at statene kan ta hensyn til risikoen for at skatten ikke kan innkreves, og at et krav om sikkerhetsstillelse kan være forholdsmessig, jf. blant annet *National Grid Indus*-saken og *Kommisjonen mot Portugal*-saken. I *DMC*-saken slo likevel EU-domstolen fast at et krav om sikkerhet ikke kan stilles generelt, uten at det gjøres en forutgående vurdering av den reelle risikoen for at skatten ikke kan oppkreves. Avgjørelsen gjaldt juridiske personer. EU-domstolens standpunkt er fulgt opp i skatteloven § 9-14 om uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde.

Etter departementets vurdering bør kravet om sikkerhetsstillelse være likt ved fysiske personers utflytting som ved selskapers utflytting. Departementet foreslår derfor at kravet om sikkerhetsstillelse ved flytting og overføring innenfor EØS justeres noe. Etter forslaget skal kravet til sikkerhetsstillelse ved flytting til annet EØS-land bero på en konkret vurdering av om det foreligger en reell risiko for at skattekravet (med renter) ikke vil bli betalt i fremtiden.

Avgjørelsen av behovet for sikkerhet vil bero på en helhetlig vurdering av flere momenter. Vurderingen vil i stor grad være de samme som ved sikkerhetsstillelse i forbindelse med uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde etter skatteloven § 9-14, se Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 15.3.

Vedtak om sikkerhetsstillelse kan etter forslaget treffes på tidspunktet for utflytting eller overføring, eller på et senere tidspunkt hvis det etter utflyttingen eller overføringen oppstår en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives.

Om det i et konkret tilfelle foreligger en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives i fremtiden, er et skjønnsmessig spørsmål. Skattekontorene har allerede erfaring med saker om sikkerhetsstillelse etter § 10-70. De er etter departementets syn nærmest til å behandle saker om sikkerhetsstillelse. Klage over vedtak om sikkerhetsstillelse behandles av Skattedirektoratet som overordnet instans.

Departementet viser til utkast til endring i skatteloven § 10-70 syvende ledd tredje punktum. Departementet foreslår ikke endringer i det ubetingede kravet til sikkerhetsstillelse ved flytting eller overføring ut av EØS-området.

Ut over dette foreslår departementet enkelte presiseringer i forskriftsbestemmelsene om sikkerhet, inntatt i FSFIN § 10-70-1. For det første foreslår departementet en presisering av at plikten til å sende inn opplysninger om beholdning av aksjer også gjelder når aksjer er overført til mottaker i utlandet. Dette fremgår ikke uttrykkelig av forskriftens ordlyd i dag. Videre foreslår departementet at det presiseres i forskriften at skattekontoret kan justere kravet om sikkerhet dersom verdien av sikkerhetsstillelsen eller behovet for sikkerhet endres frem til utflyttingsskatten er betalt.

Departementet viser for øvrig til at skattyter etter gjeldende regler må stille sikkerhet ved direkte flytting, eller videre flytting innen fem år, til stat hvor rett til utsettelse er betinget av at det stilles betryggende sikkerhet, jf. skatteloven § 10-70 syvende ledd og FSFIN § 10-70-1 tredje ledd. Forskriftsbestemmelsens henvisning til fem år må ses i sammenheng med den tidligere femårsregelen, som er opphevet. Etter departementets forslag i dette høringsutkastet skal utflyttingsskatten være endelig oppgjort etter 12 år. Departementet foreslår på bakgrunn av dette en justering av forskriftsteksten slik at plikten til å stille sikkerhet også gjelder ved videre flytting før utflyttingsskatten er gjort opp eller bortfalt.

Departementet viser til utkast til endring i FSFIN § 10-70-1 første ledd siste punktum, tredje ledd og fjerde ledd nytt tredje punktum.

### **3.1.4 Forfall ved realisasjon og død mv.**

Etter gjeldende regler opphører retten til utsettelse med betaling av utflyttingsskatt ved manglende sikkerhet eller rapportering, gaveoverføring fra utflyttet skattyter til person som ikke er skattemessig bosatt i Norge, samt ved realisasjon av aksjen. Likestilt med realisasjon er når utflyttingsskatten knytter seg til andeler i selskap med deltakerfastsetting, og virksomheten i Norge opphører, jf. skatteloven § 10-70 åttende ledd første punktum. Departementet foreslår at dette videreføres.

At realisasjon innebærer opphør av utsettelsesadgangen, fremgår ikke direkte av ordlyden. Departementet mener det bør fremgå direkte, og foreslår en presisering av bestemmelsen i samsvar med dette.

Det fremgår ikke av ordlyden i § 10-70 hva som skal skje med utsatt utflyttingsskatt når subjektet for utflyttingsskatten dør. Av forskriften fremgår det at fortsatt utsettelse med betaling av utflyttingsskatt blant annet er betinget av at aksjen fortsatt er i behold, jf. FSFIN § 10-70-1 annet ledd. Dette innebærer at adgangen til fortsatt utsettelse opphører når den utflyttede dør, da aksjen ikke lenger vil være i behold på den utflyttingskattepliktiges hånd. Departementet foreslår at det presiseres i lovteksten at utsettelsesadgangen opphører ved skattyters død.

Departementet viser til utkast til endringer i skatteloven § 10-70 åttende ledd første punktum.

Etter forslaget i punkt 3.2.1 skal utflyttingsskattereglene også gjelde for aksjesparekonto som nevnt i skatteloven § 10-21. Etter § 10-21 fjerde ledd skal uttak fra aksjesparekonto ut over tilbakebetaling av innskudd på kontoen tillagt ubenyttet skjerming, regnes som skattepliktig inntekt. Etter departementets vurdering bør ethvert slik skattepliktig uttak fra aksjesparekonto likestilles med realisasjon av aksjer mv. for så vidt gjelder opphør av adgangen til utsettelse med betaling av utflyttingsskatten. Departementet foreslår på bakgrunn av dette at uttak fra

aksjesparekonto som det knytter seg utflyttingsskatt til, skal medføre forfall av en forholdsmessig del av utflyttingsskatten. Det innebærer eksempelvis at en skattyter som kun har utflyttingsskatt på en aksjesparekonto, og tar ut verdier tilsvarende halvparten av gevinsten på kontoen, må betale halvparten av utflyttingsskatten.

Departementet viser til utkast til endring i skatteloven § 10-70 åttende ledd annet punktum. Nåværende annet punktum blir tredje punktum. Se også forslag til utfyllende bestemmelse i FSFIN ny § 10-70-3.

### **3.1.5 Særlig om fradrag for tap ved flytting eller overføring innenfor EØS**

Ved utflytting til annen EØS-stat har skattyter krav på fradrag for tap i samme utstrekning og på samme vilkår som gevinst er skattepliktig, jf. § 10-70 tredje ledd. Ved utflytting eller overføring til stat utenfor EØS gis ikke tapsfradrag.

Etter gjeldende rett fastsettes tapet ved skattefastsettelsen for utflyttingsåret, men avregningen utsettes til aksjen eller andelen er realisert, jf. § 10-70 tredje ledd tredje punktum. I punkt 3.1.1 og 3.1.3 har departementet foreslått endringer i reglene om oppgjør i situasjonen der skattyter har en netto gevinst og det er fastsatt utflyttingsskatt. Skattyter skal gis valget mellom umiddelbar betaling, betaling i rater over tolv år og utsatt betaling i tolv år med tillegg av renter. I utgangspunktet tilsier symmetriprinsippet at skattyter også bør ha samme valgfrihet med hensyn til tidspunkt for fradragsføring av tap. Departementet vil likevel ikke foreslå en tilsvarende valgmulighet i tapssituasjonen. Ettersom skattyter forventes å se seg best tjent med å få fradraget umiddelbart, foreslår departementet, som en forenkling, at tapsfradrag *skal* gis umiddelbart. Departementet foreslår etter dette at bestemmelsen om at latent tapsfradrag først gis (tas med i avregningen) ved faktisk realisasjon, oppheves. Skattyter vil da i praksis kunne avregne det latente tapet mot annen alminnelig inntekt i skatteoppgjøret for utflyttingsåret, og derved redusere betalbar skatt. Dersom fradraget for latent tap ikke fullt ut kan avregnes mot andre inntekter i utflyttingsåret, kan det overskytende fradraget fremføres til senere inntektsår.

Skattyter kan velge å først flytte til en stat innenfor EØS, for så å flytte videre til en stat utenfor EØS. Videre kan en mottaker av aksje bosatt innenfor EØS, flytte ut av EØS. Etter gjeldende regler bortfaller tapsfradraget i slike tilfeller hvis flyttingen ut av EØS skjer før aksjen med latent tap er realisert. Departementet mener at en fortsatt bør ha en regel om at tapsfradrag skal falle bort ved videre flytting ut av EØS innen en viss periode. Etter forslaget i punkt 3.1.1 skal utflyttingsskatt på netto gevinst være betalt og gjort opp tolv år etter utflyttingen. Departementet foreslår derfor at tapsfradraget skal bortfalle hvis skattyter eller mottaker flytter ut av EØS-området før det er gått 12 år etter utflyttingen eller overføringen. Det samme foreslås der aksjen overføres fra utflyttet skattyter eller mottaker bosatt eller hjemmehørende i EØS, til mottaker bosatt eller hjemmehørende utenfor EØS.

I slike tilfeller må det skje en ny skattefastsettelse for utflyttingsåret, der tapet holdes utenom beregningsgrunnlaget for utflyttingsskatt. Skatteavregningen og eventuelle ratebeløp korrigeres i samsvar med reverseringen.

Departementet viser til utkast til endringer i skatteloven § 10-70 tredje ledd annet og tredje punktum og i FSFIN § 10-70-2.

## **3.2 Virkeområdet**

### **3.2.1 Aksjesparekonto**

Det ble i 2017 gitt regler om aksjesparekonto i skatteloven § 10-21. Innskudd på kontoen kan benyttes til å investere i børsnoterte aksjer og egenkapitalbevis i selskap og aksjefond hjemmehørende innenfor EØS. Gevinster ved realisasjon av aksjer eller fondsandeler på kontoen skattlegges ikke i forbindelse med realisasjonen, men først når midlene tas ut av kontoen. Det samme gjelder utbytte. Dette innebærer at en aksjesparekonto kan omfatte både realiserte og latente aksjegevinster og -tap, i tillegg til utbytte og innskudd.

Etter tidligere praksis beregnet Skatteetaten utflytningsskatt på aksjer mv. plassert på en aksjesparekonto. Videre ble det lagt til grunn at realisasjon av aksjer på kontoen innebar at adgangen til utsettelse med betaling av utflytningsskatten bortfalt.

Skatteetaten endret praksis høsten 2022 på grunn av uklar hjemmel for skattlegging i disse tilfellene. Etaten legger nå til grunn at gjeldende § 10-70 ikke omfatter aksjesparekonto som sådan, eller aksjer mv. innestående på kontoen. Dette betyr at aksjesparekonto med både realisererte og latente verdiendringer, samt utbytte, kan tas med ved utflytting uten beskatning her.

Eventuelle uttak ut over tilbakebetaling av innskudd på kontoen tillagt ubenyttet skjerming vil imidlertid bli kildebeskattet når kontohaver er skattemessig bosatt utenfor Norge. Dette skyldes at slike uttak klassifiseres som utbytte. Det gjelder også når uttaket knytter seg til gevinster på kontoen som ble realisert før utflytting, jf. skatteloven § 10-21 fjerde ledd siste punktum. Kildeskattesatsen er i utgangspunktet 25 prosent, men er normalt redusert til 15 prosent i Norges skatteavtaler med andre land. Dette betyr at avkastning opparbeidet i perioden skattyter var bosatt i Norge, ikke nødvendigvis vil kunne beskattes effektivt her.

Etter departementets vurdering bør også latente gevinster og tap på aksjer og aksjefondsandeler som eies via en aksjesparekonto, omfattes av reglene om utflytningsskatt. Dette er nødvendig for å sikre at avkastning på aksjer mv. på aksjesparekonti som er opparbeidet mens kontohaver er bosatt i Norge, kan skattlegges her.

Etter Skatteetatens tidligere praksis ble det «sett gjennom» aksjesparekontoen, slik at utflytningsskattereglene ble anvendt som om aksjer mv. på kontoen var eid direkte av kontohaver. Skatteetatens erfaring fra behandling av slike saker er at det er krevende både for skattyter, tilbyder av aksjesparekonto og Skatteetaten.

Departementet foreslår derfor at utflyttingsskatten i stedet skal omfatte aksjesparekontoen som objekt. Dette innebærer at utflyttingsskatten skal beregnes som om kontoen ble oppgjort på utflyttingstidspunktet. Dette betyr at skattyter i hovedsak kan bygge på opplysninger som allerede er kjent, og som kontotilbyder holder oversikt over. Dette begrenser hvor komplisert det vil være å beregne den latente gevinsten eller tapet ved utflytting.

Grunnlaget for beregning av utflyttingsskatt vil være differansen mellom innskudd på kontoen og summen av verdien av de aksjer mv. og kontantbeløp som er inntående på kontoen dagen før utflyttingstidspunktet. Reglene i skatteloven § 10-21 fjerde og femte ledd om skjerming ved uttak fra aksjesparekonto skal gjelde tilsvarende så langt de passer, slik at beregningsgrunnlaget for utflyttingsskatt skal reduseres for ubenyttet skjerming.

Departementet viser for øvrig til at objektene som er omfattet av utflyttingsskattereglene, vekselvis er omtalt som «eiendeler» og «aksjen eller andelen» i skatteloven § 10-70. Departementet foreslår en språklig endring til «eiendel» i første, tredje, fjerde og sjette ledd.

Departementet viser til utkast til endring av skatteloven § 10-70 annet ledd bokstav b og femte ledd nytt femte og sjette punktum.

### **3.2.2 Fondskonto**

En fondskonto er et kombinert investerings- og forsikringsprodukt. Via fondskontoen kjøpes og selges aksjer og rentebærende obligasjoner mv. Det er forsikringsselskapet som eier plasseringene, men kunden har hele risikoen for avkastningen av midlene som betales inn på kontoen. Det er også knyttet et forsikringselement til fondskontoen. Når investor dør, vil den gjenstående sparebeholdningen utbetales til begunstiget arving.

Skattlegging av fondskonto hvor forsikringselementet er lite og investeringsdelen er dominerende, er regulert i skatteloven § 10-20 tiende ledd. Når forsikringselementet er lite, har investeringen i fondskonto stor likhet med investering i verdipapirfond. I slike tilfeller skjer skattleggingen derfor på tilsvarende måte som investering i verdipapirfond.

Skatteloven § 10-70 om utflyttingsskatt gjelder for blant annet «aksje, andel og egenkapitalbevis i norsk selskap som nevnt i § 2-2 første ledd a-e». Verdipapirfond anses som eget skattesubjekt etter skatteloven § 2-2 første ledd bokstav e. Utflyttingsskatt gjelder derfor også for andeler i verdipapirfond. Utflyttingsskatten gjelder for hele gevinsten på fondsandelen, ikke bare den delen som tilsvarer aksjeandelen.

Ved fondskonto skjer investeringen i verdipapir indirekte gjennom en kapitalforsikring. Etter gjeldende rett er det ikke hjemmel for utflyttingsskatt for fondskonto.

Etter departementets vurdering er det uheldig at utflyttingsskatt ikke gjelder når investeringen i verdipapir skjer gjennom en kapitalforsikring. Regelverket bør endres slik at fondskonto blir omfattet av utflyttingsskatt når vilkårene i skatteloven § 10-20 tiende ledd er oppfylt. Departementet foreslår derfor en bestemmelse som gjør det klart at skatteloven § 10-70 gjelder tilsvarende som for verdipapirfond i denne situasjonen. På samme måte som for verdipapirfond, skal utflyttingsskatten omfatte hele gevinsten på andelen, ikke bare aksjeandelen.

Det vises til utkast til ny bokstav f i skatteloven § 10-70 annet ledd.

### **3.2.3 Beløpsgrense for utflyttingsskatt**

Gjeldende regler om utflyttingsskatt får bare anvendelse når samlet gevinst for alle skattepliktige aksjer, fratrukket fradragsberettigede tap, utgjør mer enn 500 000 kroner, jf. skatteloven § 10-70 fjerde ledd. Beløpsgrensen knytter seg til det enkelte inntektsår.

Det gjelder én beløpsgrense for hver skattyter som er subjekt for fastsettelse av



utflyttingsskatt. Dette betyr at gevinst ved utflytting og overføring til utenlandsbosatte innenfor samme inntektsår, skal sees samlet ved vurderingen av om beløpsgrensen er nådd.

Beløpsgrensen har ligget fast siden 2007. Den ble fastsatt med sikte på å skjerme skattytere med små gevinster, og for å avgrense reglene mot utflyttinger som det var liten grunn til å anta var skattemotivert. Beløpsgrensen var også begrunnet i administrative hensyn.

Departementet mener at beløpsgrensen bør være lavere for overføringer av aksjer til mottaker bosatt eller hjemmehørende i utlandet enn det den er for ilegging av utflyttingsskatt på personer som flytter ut. Dette har sammenheng med at flytting normalt er en omfattende og sammensatt handling, mens en overføring ikke innebærer noe annet enn selve overføringen. Dermed er det større risiko for uheldige tilpasninger ved overføringer. Over tid kan det overføres betydelige ubeskattede verdier gjennom årlige overføringer med gjeldende grense. Videre antas det at den administrative belastningen ved utflyttingsskatten ofte vil være mindre ved overføring enn ved utflytting, ettersom det da sjeldnere vil være tale om å overføre en sammensatt portefølje av aksjer mv. Departementet foreslår at beløpsgrensen ved overføringer settes til 100 000 kroner. Denne skal gjelde for samlet gevinst/tap på de aksjene som er overført i løpet av inntektsåret.

Departementet foreslår ikke endringer i beløpsgrensen for utflyttinger.

Hvis skattyter gjennomfører overføringer og flytter ut i samme år, skal beløpsgrensen på 500 000 kroner gjelde for samlet netto gevinst/tap på de overførte aksjene og på de aksjene skattyter eier på utflyttingstidspunktet.

Departementet viser til utkast til endring i skatteloven § 10-70 fjerde ledd.

### **3.2.4 Overføring til Svalbard**

Det følger av skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav b at skatteloven § 10-70 får tilsvarende anvendelse for personer som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der.

Det fremgår ikke uttrykkelig av ordlyden at § 10-70 også omfatter *overføringer* til person bosatt eller selskap mv. hjemmehørende på Svalbard. Departementet foreslår at dette presiseres i lovteksten.

Departementet viser til utkast til endring i skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav b første punktum.

### **3.3 Beregning av utflyttingsskatt**

Utflyttingsskatten skal beregnes i samsvar med de alminnelige reglene for beregning av gevinst eller tap på aksjer, som om aksjene var realisert siste dag før skattemessig utflytting eller overføring. Utgangsverdien settes til aksjenes markedsverdi den dagen aksjene anses realisert. Inngangsverdien skal som hovedregel settes til historisk kostpris med tillegg for eventuelle reguleringer. For aksjer og andeler følger dette av skatteloven § 10-32 annet ledd og § 10-44 tredje ledd.

For skattytere som tidligere har vært bosatt utenfor Norge og som tar aksjer med inn, kan gjeldende regler innebære at det beregnes utflyttingsskatt også på verdistigning opparbeidet utenfor Norge. Dette er til en viss grad hensyntatt ved at skattyter som har bosatt seg i Norge etter fødselen, og som har bodd her mindre enn ti år, kan kreve at markedsverdien på innflyttingstidspunktet legges til grunn som inngangsverdi ved beregning av utflyttingsskatt, jf. skatteloven § 10-70 tredje ledd.

Etter departementets vurdering bør beregningsgrunnlaget for utflyttingsskatt avgrenses mot verdiendringer oppstått utenfor Norge, uavhengig av eventuell forutgående botid i Norge. Dette vil samsvare bedre med det EØS-rettslige territorialprinsippet. En slik avgrensning av beregningsgrunnlaget vil gjøre at verdiendringer oppstått mens eier var bosatt utenfor Norge, holdes utenfor norsk

utflyttingsskatt. Ved tilflytting fra en stat uten utflyttingsbeskatning, kan dette føre til at latent gevinst opptjent utenfor Norge ikke blir beskattet. Departementet legger imidlertid til grunn at dette er en konsekvens av territorialprinsippet, og at det bør være opp til fraflyttingsstaten å motvirke dette gjennom utflyttingsskatteregler.

På denne bakgrunn foreslår departementet at markedsverdien av aksjer på innflyttingstidspunktet *skal* legges til grunn som inngangsverdi ved fastsettelse av utflyttingsskatt. Dette skal gjelde for alle eiendeler som omfattes av utflyttingsskattereglene, og uavhengig av hvor lenge skattyter har bodd i Norge på utflyttingstidspunktet. For aksjesparekonto tilsvarer innskudd på kontoen i denne sammenheng inngangsverdi på aksjer. For skattytere som eier aksjesparekonto ved innflytting, skal markedsverdien av kontoen på innflyttingstidspunktet legges til grunn som innskudd ved eventuell senere fastsettelse av utflyttingsskatt.

Fra dette utgangspunktet om markedsverdi som inngangsverdi, foreslår departementet et unntak. I punkt 3.5 omtales fastsettelse av inngangsverdien når skattyter flytter tilbake innen tolv år, slik at utflyttingsskatten bortfaller. Da skal inngangsverdien settes til markedsverdi, justert for verdiendringer oppstått i tidligere perioder i Norge.

Departementet foreslår å videreføre at *fastsettelsen* av den nye inngangsverdien først skal skje på det senere utflyttings- eller overføringstidspunktet. Dette kan være administrativt besparende idet skattyter da ikke trenger å tallfeste verdiendringer oppstått mens skattyter ikke var bosatt i Norge, med mindre hen skal flytte ut fra Norge eller overføre aksjen mv. til noen som er bosatt eller hjemmehørende i utlandet. En ulempe ved en slik løsning er at det kan være krevende å fastsette markedsverdien hvis det er lenge siden innflyttingen til Norge. Etter en samlet vurdering mener departementet likevel at hensynet til administrative besparelser tilsier at justeringen utsettes til det eventuelt skal fastsettes utflyttingsskatt.

Departementet viser til utkast til endringer i skatteloven § 10-70 sjette ledd.

### 3.4 Reduksjon av utflyttingsskatten etter utflytting

#### 3.4.1 Verdiendring etter utflytting

Etter skatteloven § 10-70 niende ledd bokstav a kan skattyter som realiserer aksjer mv. til en lavere verdi enn utgangsverdien fastsatt ved utflytting, kreve at fastsatt utflyttingsskatt blir redusert slik at skatten beregnes på grunnlag av faktisk realisasjonsverdi. Dette gjelder med visse begrensninger. Videre følger det av FSFIN § 10-70-2 første ledd at skattyteren kan kreve å få redusert fastsatt utflyttingsskatt hvis retten til utsettelse er bortfalt uten at skattyteren har realisert aksjen. Av forarbeidene til bestemmelsen fremgår det at tapet ikke kan overstige faktisk tap ved realisasjonen, jf. Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) punkt 6.10.6.

Reglene innebærer at Norge tar hensyn til verdiendringer som oppstår i en periode skattyter var bosatt utenfor Norge. Dette er ikke i samsvar med hensynet til å sikre norsk skattlegging av verdier opparbeidet i Norge. Det har også skjedd en utvikling innenfor EØS-retten på dette punkt, som gjør at en slik regel ikke lenger er nødvendig av hensyn til våre EØS-rettslige forpliktelser. Departementet viser til at EU-domstolen i senere dommer har slått fast at utflyttingsskatten kan fastsettes endelig ved utflyttingen, og at det derfor er forholdsmessig at utflyttingsstaten unnlater å ta hensyn til verdifall oppstått etter utflyttingen. Se blant annet *National Grid Indus*-saken og *Kommisjonen mot Portugal*-saken. Domstolen har vist til at det, i samsvar med territorialprinsippet, er opp til tilflyttingsstaten å ta hensyn til verdiendringer som er oppstått etter at selskapet flyttet fra den andre staten. Utflyttingsstaten er ikke forpliktet til å redusere utflyttingsskatten, selv i situasjoner der tilflyttingsstaten ikke tar verdiendringen i betraktning.

Departementet foreslår etter dette å oppheve bestemmelsen som gir skattyter rett til å kreve at fastsatt utflyttingsskatt blir redusert hvis aksjen har falt i verdi etter utflyttingstidspunktet. Dette samsvarer også bedre med at inngangsverdi på aksjer som skattyter eier ved tilflytting til Norge, foreslås satt til markedsverdi på tilflyttingstidspunktet, se punkt 3.3. Løsningen er også i samsvar med reglene som

gjelder ved uttak av driftsmidler mv. fra norsk beskatningsområde. Som følge av forslaget vil tilhørende forskriftsbestemmelser i skattelovforskriften være overflødige. Departementet foreslår derfor å oppheve disse.

Med samme begrunnelse foreslår departementet at tapet ikke lenger skal begrenses til faktisk realisert tap i tilfeller der aksjen har steget i verdi etter utflytting. Dermed får skattyter som flytter til annen EØS-stat, fradrag for hele tapet som har oppstått mens skattyter var bosatt her, uavhengig av aksjens verdiutvikling etter utflyttingen.

På denne bakgrunn foreslår departementet at skatteloven § 10-70 niende ledd bokstav a og FSFIN § 10-70-2 første ledd (det nåværende innholdet) og annet ledd oppheves.

#### **3.4.2 Kreditfradrag (omvendt kredit)**

Når en person flytter fra en stat til en annen, oppstår risiko for dobbeltbeskatning av personens inntekter. Det er fordi både kildestaten og bostedsstaten kan ha rett til å beskatte inntektene etter sin interne rett. For å unngå dobbeltbeskatning følger det av skatteavtalene, og for Norges del av skatteloven §§ 16-20 til 16-28, at bostedsstaten skal lempe på beskatningen ved å gi fradrag i skatten for skatt som er betalt av den samme inntekten i utlandet (kreditfradrag).

Dersom tilflyttingsstaten ikke har regler for oppregulering av inngangsverdien ved innflytting, og heller ikke gir fradrag for skatt betalt til et annet land på samme gevinst, kan det oppstå (delvis) dobbeltbeskatning av gevinst som omfattes av reglene om utflyttingsskatt når aksjen realiseres etter utflytting. Ved innføring av reglene om utflyttingsskatt i 2007, ble det derfor gitt en regel om rett til såkalt omvendt kredit. Regelen er inntatt i skatteloven § 10-70 niende ledd bokstav b og innebærer at skattyter som realiserer aksjer etter utflytting, får fradrag i norsk skatt for skatt betalt i en annen stat på verdistiging opparbeidet mens skattyteren var bosatt i Norge. Tilsvarende gis det omvendt kreditfradrag i skatt til fastlandet for skatt som godtgjøres å være betalt av gevinsten på Svalbard, jf. skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav b annet punktum.

I lys av målet om at verdistigning som er oppstått mens skattyter var bosatt i Norge skal skattlegges her, er det ikke grunn til å opprettholde en regel om rett til omvendt kredit. En slik regel medfører at Norge gir fra seg den primære beskatningsretten til verdistigning opparbeidet i Norge, til den nye bostedsstaten.

Departementet er ikke kjent med at EU-domstolen har tatt uttrykkelig stilling til spørsmål om kreditfradrag i saker om utflyttingsskatt. Som nevnt ovenfor under punkt 3.4.1, har imidlertid EU-domstolen slått fast at utflyttingsstaten ikke trenger å ta hensyn til verdifall oppstått etter utflyttingen, jf. bl.a. *National Grid Indus*-saken og *Kommisjonen mot Portugal*-saken. Etter departementets vurdering tilsier dette at det ikke er et krav etter EØS-retten å gi kreditfradrag i utflyttingsskatten for skatt betalt i utlandet på gevinster som er opparbeidet innenfor norsk beskatningsområde.

På bakgrunn av ovenstående foreslår departementet å oppheve skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav b tredje punktum (det nåværende innholdet) og § 10-70 niende ledd bokstav b.

### **3.4.3 Tap som er kommet til fradrag i annen stat**

Skattyter som flytter til annen EØS-stat, og som realiserer aksje etter utflytting, har fradragsrett for tap i samme utstrekning og på samme vilkår som gevinst er skattepliktig etter skatteloven § 10-70, jf. bestemmelsens tredje ledd. Det følger av tredje ledd annet punktum at det ikke gis fradrag for tap som har kommet til fradrag i annen stat.

Formålet med de nye utflyttingsskattereglene er å sikre at verdier opptjent mens skattyter var bosatt i Norge, blir skattlagt her. Symmetrihensynet tilsier at det samme må gjelde for tap. Dette tilsier at det bør gis tapsfradrag i Norge for latent tap oppstått mens skattyter var bosatt her. Dette gjelder uavhengig av om tapet kommer til fradrag i annen EØS-stat når aksjen realiseres, og uavhengig av eventuelle verdiendringer etter

utflytting. Dette innebærer at skattyter kan oppnå fradrag for samme tap i to stater. Etter departementets vurdering tilsier territorialprinsippet at motvirkning av dette bør høre under tilflyttingsstaten.

Departementet foreslår på bakgrunn av ovenstående å oppheve den nåværende bestemmelsen i skatteloven § 10-70 tredje ledd annet punktum.

### **3.5 Bortfall av utflyttingsskatt ved tilbakeflytting**

Etter gjeldende rett skal fastsatt utflyttingsskatt eller tap falle bort hvis skattyter har aksjen i behold ved tilbakeflytting til Norge, jf. skatteloven § 10-70 niende ledd bokstav c. Dette gjelder uavhengig av om fastsettelsen gjelder aksje med gevinst eller tap, eller en kombinasjon av slike aksjer. Det gjennomføres da en ny skattefastsettelse og skatteberegning for inntektsåret utflyttingsskatten knytter seg til. Reglene i skatteforvaltningsloven § 12-7 om utsatt friststart og § 12-1 tredje ledd bokstav b om plikt til å endre fastsettelsen, gjelder i disse tilfellene. Ved den korrigerede fastsettelsen og skatteberegningen holdes netto latent gevinst eller tap utenfor beregningen. For utflyttinger og overføringer før 29. november 2022 vil utflyttingsskatten i tillegg bortfalle dersom aksjene ikke er realisert innen fem år etter utflyttingen/overføringen, jf. § 10-70 niende ledd bokstav c, slik den lød før 19. desember 2022.

Departementet foreslår å opprettholde regelen om bortfall når den utflyttingsskattepliktige selv flytter tilbake med aksjene i behold. Det foreslås likevel at bortfall begrenses til tilbakeflytting innen 12 år etter utgangen av det året utflyttingsskatten skal tidfestes til. Departementet foreslår at også eventuelt påløpte renter skal bortfalle i disse tilfellene. Dette vil etter departementets vurdering være tilstrekkelig til å tilrettelegge for mobilitet. En skattyter som ønsker å ta midlertidig opphold utenfor Norge, for eksempel for å studere eller arbeide, kan derved ha et relativt langvarig opphold utenfor Norge uten at det er nødvendig å betale utflyttingsskatt. Dette foreslås å gjelde også om utflyttingsskatten er betalt, men bare hvis flyttingen tilbake til Norge skjer innenfor den perioden det *kunne vært gitt*

utsettelse og aksjene fortsatt er i behold. Det skal altså ikke være et vilkår for bortfall at det er gitt slik utsettelse. Betalt utflyttingsskatt skal betales tilbake i den utstrekning aksjene er i behold ved tilbakeflytting innen fristen. Tilsvarende skal gjelde for tap når skattyter har flyttet til en stat innenfor EØS, men da slik at tapsfradrag reverseres. Dette kan føre til at det oppstår en restskatt som må betales.

Det skal beregnes renter ved bortfall av oppgjort utflyttingsskatt både ved gevinst og tap. Departementet foreslår at renten ved for mye betalt skatt skal beregnes etter reglene om rentegodtgjørelse ved endring av skattefastsettelse mv., jf. skattebetalingsloven § 11-4, jf. § 11-6 annet ledd. Dette innebærer at det skal ytes rentegodtgjørelse fra betaling fant sted, og frem til forfallstidspunktet i § 10-60. Ved for lite betalt skatt, foreslås det at det beregnes avsavnsrente etter § 11-2, jf. § 10-53. Dette innebærer at restskatten skal renteberegnes fra fradraget ble gitt, og frem til forfall etter den nye avregningen.

Skattyter kan flytte ut på nytt. I punkt 3.3 er det foreslått at inngangsverdien på aksjer som skattyter eier ved innflytting til Norge, skal settes til markedsverdi på innflyttingstidspunktet ved en eventuell senere beregning av utflyttingsskatt. Hvis inngangsverdien settes til markedsverdi på innflyttingstidspunktet i tilfeller der tidligere utflyttingsskatt er bortfalt, vil den ubeskattede verdiendringen fra den tidligere perioden falle utenfor grunnlaget for en ny utflyttingsskatt. Verdiendringen blir da aldri skattlagt her. Det samme gjelder for latente verdiendringer som ikke ble utflyttingsbeskattet fordi netto gevinst/tap var lavere enn nedre grense for fastsettelse av utflyttingsskatt på utflyttingstidspunktet. Departementet foreslår derfor at inngangsverdien i slike tilfeller skal settes til markedsverdi, justert med et beløp tilsvarende latent gevinst eller tap opparbeidet i en tidligere periode som bosatt her, og som ikke er skattlagt her. Dette skal bare gjelde ved eventuell fastsettelse av utflyttingsskatt.



Departementet viser til utkast til skatteloven § 10-70 sjette ledd annet og tredje punktum.

Departementet mener at utflytningsskatt på overføringer ikke skal kunne bortfalle som følge av at mottaker flytter til Norge. Tilbakeføring av en aksje som tidligere er overført til et annet rettssubjekt uten skattemessig bosted i Norge, skiller seg på flere måter fra skattyters egen tilbakeflytting. Den mest sentrale forskjellen er at den utflytningsskattepliktige ikke eier aksjen. De beregningsmekanismene som er foreslått i punktene 3.3, 3.5 og 3.6 vil derfor ikke kunne brukes direkte. Etter departementets vurdering vil det være krevende å utforme og praktisere regler som sikrer at verdiendringene som var omfattet av utflytningsskatten, kommer til beskatning her hvis utflytningsskatt skulle bortfalle som følge av at *mottaker* av aksjen flytter til Norge eller gir den tilbake til den utflytningsskattepliktige. Departementet foreslår derfor at utflytningsskatten skal bestå i disse tilfellene, uavhengig av om mottaker flytter til Norge eller overfører aksjen til den opprinnelige giveren.

Departementet viser til utkast til endring av skatteloven § 10-70 niende ledd første og annet punktum.

### **3.6 Justering av inngangsverdi for endelig oppgjort utflytningsskatt**

Etter gjeldende rett skal inngangsverdien på en aksje som en person eier ved innflytting til Norge, som hovedregel settes til kostpris, tillagt omkostninger. I punkt 3.3 foreslås det at inngangsverdien i stedet skal settes til markedsverdien på tilflyttingstidspunktet ved beregning av utflytningsskatt. I punkt 3.5 omtales fastsettelse av inngangsverdien når skattyter flytter tilbake innen tolv år, slik at utflytningsskatten bortfaller. Da skal inngangsverdien settes til markedsverdi på tilbakeflyttingstidspunktet, justert for eventuelle ikke-beskattede verdiendringer oppstått i tidligere perioder i Norge.

Skattyter kan flytte tilbake etter at det har gått tolv år. Utflytningsskatten vil da i sin helhet være forfalt til betaling selv om aksjene fortsatt er i behold. For å unngå at

skattyter i en slik situasjon blir skattlagt på nytt for den verdiendringen som oppsto før utflyttingen ved senere utdelinger og realisasjon i Norge, foreslår departementet at den opprinnelige inngangsverdien skal justeres med den utflyttingsskatten som er betalt. Nærmere bestemt foreslås at gevinst som er omfattet av oppgjort utflyttingsskatt, skal legges til aksjens opprinnelige inngangsverdi på det tidspunktet skattyter igjen blir bosatt i Norge. Det foreslås at dette skal være betinget av at forfalt utflyttingsskatt er gjort opp i sin helhet med endelig virkning. Tilsvarende skal skje for tap, man da skal tapet trekkes fra opprinnelig inngangsverdi. Det foreslås videre at gevinst på aksjesparekonto som er utflyttingsbeskattet med endelig virkning, skattemessig skal regnes som innskudd på kontoen. Tilsvarende skal tap redusere skattemessig verdi av innskudd på kontoen.

En slik justering av inngangsverdien innebærer at beskatningen etter tilbakeflytting til Norge avgrenses mot verdiendringer som tidligere er beskattet her. Dette vil gjelde både for løpende avkastning/utbytte og ved realisasjon mens skattyter er bosatt i Norge. Ved ny utflytting skal likevel markedsverdien på innflyttingstidspunktet legges til grunn som inngangsverdi for eventuell ny utflyttingsskatt, jf. punkt 3.3 og 3.5.

Forslaget harmonerer ikke fullt ut med det territorialprinsippet som de øvrige forslagene i dette høringsnotatet bygger på. Bakgrunnen for at departementet likevel har valgt denne løsningen, er at spørsmålet om inngangsverdi for andre formål enn utflyttingsskatt er en større problemstilling som må vurderes i en bredere sammenheng. Samtidig mener departementet at det er nødvendig å unngå norsk dobbeltbeskatning av verdier som allerede er beskattet med endelig virkning gjennom utflyttingsskatten for personer som igjen blir bosatt her.

For at skattemyndighetene skal kunne fastsette ny inngangsverdi, må skattyter gi nødvendige opplysninger i skattemeldingen for tilflyttingsåret. Departementet foreslår en ny forskriftsbestemmelse som regulerer denne opplysningsplikten.

Se utkast til skatteloven § 10-70 niende ledd tredje og fjerde punktum og skattelovforskriften § 10-70-4.

### **3.7 Endring av skattefastsettelsen og avregning**

#### *Endringsadgang i saker om utflyttingsskatt*

I saker der skattyter gir opplysninger om utflyttingen flere år etter faktisk flytting til utlandet, har det vært reist spørsmål om hvilket tidspunkt som skal legges til grunn som tidspunkt for fastsettelse av utflyttingsskatt etter skatteloven § 10-70.

Bestemmelsens ordlyd tilsier at tidspunktet der skattyteren egentlig fylte vilkårene for å anses skattemessig utflyttet, skal legges til grunn. En slik fortolkning kan etter gjeldende fristregler etter skatteforvaltningsloven føre til at Norge mister retten til å skattlegge etter skatteloven § 10-70 første ledd når skattyter ikke oppfyller sin opplysningsplikt om utflyttingen. Dette er uheldig.

Erfaringer fra tidligere saker viser at slike opplysninger kan komme flere år etter at vilkårene for å anses skattemessig bosatt i et annet land var oppfylt. Samtidig har skattemyndighetene normalt svært begrensede andre muligheter til å oppdage at skattemessig utflytting faktisk har skjedd. Myndighetene vil derfor normalt være avhengig av at skattyter gir rettidige og fullstendige opplysninger om utflytting. Utflyttingsskattesaker kan omfatte betydelige verdier og mange aksjer. Videre kan det ofte være krevende å verdsette slike aksjer korrekt. Verdssettelsen kan bli enda mer krevende hvis den må gjennomføres flere år i ettertid. Disse utfordringene gjelder tilsvarende ved overføring til noen som er bosatt eller hjemmehørende utenfor Norge.

Hvis utflyttingsskattereglene skal få de tilsiktede virkningene, bør derfor skattemyndighetene ha adgang til å fastsette utflyttingsskatt også i de tilfellene der skattyter ikke overholder opplysningsplikten knyttet til utflytting og overføring, eller det av andre grunner ikke blir fastsatt riktig utflyttingsskatt. Dette gjelder både tilfeller der det ikke er fastsatt utflyttingsskatt ved skatteoppgjøret for året for utflytting eller overføring, og tilfeller der den fastsatte skatten er uriktig. Skattemyndighetenes

endringsadgang i slike tilfeller bør gjelde uavhengig av de generelle endringsfristreglene i skatteforvaltningsloven.

Departementet foreslår at det i skatteloven § 10-70 inntas et nytt tiende ledd som bestemmer at skattemyndighetene kan endre skattefastsettelsen tilbake til det tidligere inntektsåret da utflyttingen eller overføringen skjedde. Bestemmelsen gjelder kun fastsettelse av skattepliktig inntekt etter skatteloven § 10-70. Endringsadgangen foreslås å gjelde uavhengig av endringsfristene i skatteforvaltningsloven, og innebærer blant annet at skattemyndighetene kan endre skattefastsettelsen fra og med det inntektsåret utflyttingen eller overføringen skjedde.

Departementet ser at det kan være behov for en absolutt endringsfrist også for utflyttingsskatt, men at den i så fall bør være betydelig lengre enn det som følger av skatteforvaltningsloven. Departementet ber om innspill på hvordan en eventuell slik frist bør innrettes.

Departementet viser til utkast til nytt tiende ledd i skatteloven § 10-70.

Etter departementets forslag i punkt 3.5 skal utflyttingsskatten på aksje som er i behold, bortfalle hvis skattyter flytter tilbake innen 12 år. Departementet kan ikke se at det er behov for en særskilt regulering av skattemyndighetenes endringsadgang for de tilfellene der tilbakeflytting skjer etter at endringsfristen i skatteforvaltningsloven § 12-6 er utløpt. Departementet viser til at skatteforvaltningsloven § 12-7 om utsatt friststart vil komme til anvendelse i slike tilfeller.

### *Avregning*

Utflyttingsskatten tidfestes til det år skattyter flytter fra Norge eller overfører aksje til mottaker bosatt eller hjemmehørende i utlandet, jf. skatteloven § 10-70 og § 14-25. Skattyter kan på visse vilkår få utsettelse med betaling av utflyttingsskatten.

Betalingsutsettelsen gjennomføres ved at den fastsatte skatten ikke tas med ved skatteavregningen, jf. skatteloven § 10-70 syvende ledd.

Departementet foreslår at bestemmelsen om den tekniske gjennomføringen av betalingsutsettelsen flyttes til FSFIN § 10-70-1. Samtidig foreslås det at forskriftshjemmelen i lovens § 10-70 utvides til å gi bestemmelser om gjennomføring av syvende ledd.

Departementet viser til utkast til skatteloven § 10-70 syvende ledd og utkast til nytt syvende ledd i FSFIN § 10-70-1.

#### **4 ADMINISTRATIVE OG ØKONOMISKE KONSEKVENSER**

##### **4.1 Administrative konsekvenser**

De foreslåtte endringene vil bare gjelde for personer med netto gevinst eller tap som overstiger 500 000 kroner. I perioden 2012-2021 har i underkant av 400 personer overskredet grensen på 500 000 kroner ved skattemessig utflytting. Det antas derfor at de foreslåtte regelendringene vil gjelde et begrenset antall personer.

Endringer i tråd med høringsforslaget vil innebære at de administrative kostnadene blir lavere, ettersom utsettelsesperioden kan bli betydelig kortere. Hensynet til skattyteres mobilitet ivaretas ved at utflyttingsskatten bortfaller ved tilbakeflytting innen 12 år, gitt at eiendelen er i behold. Endringene antas derved å ikke være mobilitetshemmende for personer med latente gevinster over beløpsgrensen, som for eksempel tar jobb utenfor Norge i en begrenset periode på under 12 år.

For Skatteetaten medfører tidsbegrensningen redusert ressursbruk til håndheving. Samtidig kreves systemutvikling for å håndtere rater og eventuell renteberegning. Det er behov for å se nærmere på de administrative konsekvensene av forslagene innebærer, herunder utviklingsbehov og varige forvaltningskostnader, og om dette er

noe etaten kan håndtere innenfor gjeldende budsjettildelinger eller om det vil være nødvendig med tildeling av ytterligere budsjettmidler.

#### **4.2 Økonomiske konsekvenser**

Personer som forblir skattemessig utflyttet fra Norge i en periode på over 12 år eller som realiserer aksjene innen 12 år etter utflyttingen, må betale utflyttingsskatt på eiendeler med latent gevinst på utflyttingstidspunktet. Det gunstigste betalingsalternativet for denne gruppen skattytere vil være å betale utflyttingsskatten i rater over 12 år. Dette kan bety en økt likviditetsmessig belastning. På den annen side vil skattytere med latente tap kunne få fradrag tidligere enn etter gjeldende regler. De nye reglene vil trolig innebære at flere skattytere enn i dag må stille sikkerhet.

Ettersom pant i aksje mv. ikke alltid lenger vil være tilstrekkelig, er det grunn til å tro at skattyters kostnader til sikkerhetsstillelse vil stige.

Det anslås at de forslåtte reglene for utflyttingsskatt vil øke påløpt og bokført proveny fra utflyttingsskatten i underkant av 100 mill. kroner året etter reglene blir iverksatt. Provenyet vil øke med om lag 100 mill. kroner for hvert år i takt med at nye skattyterne begynner med sin ratebetaling og øke til 1 200 mill. kroner påløpt og bokført 12 år etter at reglene innføres. For anslaget legges det til grunn at skattyter velger alternativet med betaling i rater over 12 år fremfor å betale utflyttingsskatten med en gang eller betale utflyttingsskatt etter 12 år, tillagt renter.

Provenyanslaget har utgangspunkt i tall fra Skattedirektoratet. Tallene viser oversikt over behandlede utflyttingsskattesaker og latente gevinster for disse i årene 2012-2021. Tall for 2022 er ekskludert fra disse beregningene ettersom dette var et år med relativt mange utflyttinger sammenliknet med tidligere år og der de latente gevinstene rapportert inn var store sammenliknet med tidligere år.

Anslaget forutsetter at de foreslåtte reglene for utflyttingsskatt vil føre til en reduksjon i antallet utflyttinger. Det er lagt til grunn at fremtidige årlige latente gevinster knyttet til

skattemessige utflyttinger fra Norge reduseres med 30 pst. sammenliknet med perioden 2012-2021. Antakelsen om redusert utflytting er usikker.

Generelt vil innstramminger som leder til færre skattemessige utflyttinger av skattytere med latente gevinster over beløpsgrensen, gi lavere utflyttingsskatteproveny. På den annen side vil innenlandsk skattegrunnlag bli bedre bevart, og endringene i utflyttingsskattereglene vil dermed kunne føre til økt proveny fra realisasjon av aksjene i Norge eller andre skatter. De foreslåtte mer effektive utflyttingsskattereglene vil dermed bidra til en viss styrking av skattegrunnlagene og dermed til at skattesatsene fortsatt kan holdes lave. Dette bidrar til å redusere et samfunnsøkonomisk effektivitetstap.

## **5 IKRAFTTREDELSE**

Departementet foreslår at bestemmelsen om endring av skattefastsettelsen, jf. utkast til § 10-70 nytt tiende ledd, skal tre i kraft straks den er vedtatt og sanksjonert.

Forslagene til øvrige endringer som er omfattet av dette høringsforslaget, foreslås satt i kraft straks, med virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 og senere. Skattyter anses utflyttet på det tidspunktet skatteplikten til riket opphører etter bestemmelsene i § 2-1 tredje ledd eller da skattyter skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale.

Foreslått virkningstidspunkt innebærer at reglene gis tilbakevirkende kraft for perioden mellom offentliggjøring av høringsnotatet og lovvedtaket. Departementet mener at dette er nødvendig for å motvirke tilpasninger som ville undergrave formålet med forslaget, og at en slik tilbakevirkning derfor er lovlig etter Grunnloven § 97.

## 6 UTKAST TIL LOV- OG FORSKRIFTSBESTEMMELSER

### Utkast til lov om endringer i skatteloven

#### I

**I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:**

§ 2-35 annet ledd bokstav b skal lyde:

b. § 10-70 gis tilsvarende anvendelse for personer som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der *og ved overføring av eiendel som nevnt i § 10-70 annet ledd til person, selskap eller innretning som er bosatt eller hjemmehørende på Svalbard*. Svalbard likestilles med stat innenfor EØS ved anvendelsen av § 10-70. *Departementet gir forskrift til utfylling og gjennomføring av denne bokstav.*

Deloverskriften til skatteloven §§ 10-70 og 10-71 skal lyde:

**Skatteplikt for gevinst og fradragrett for tap ved utflytting mv.**

§ 10-70 skal lyde:

§ 10-70 Skatteplikt for gevinst på aksjer og andeler mv. ved utflytting *og overføring*

(1) Gevinst på eiendel som nevnt i annet ledd, og som *personlig* skattyter eier på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører etter bestemmelsene i § 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. Tilsvarende gjelder ved overføring av eiendel som nevnt i annet ledd til person, selskap eller innretning som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2 eller som skal anses bosatt eller hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale.

(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 eller b,
- e. tegningsrett til aksje, opsjon og annet finansielt instrument hvor det underliggende objekt er eiendel som nevnt i bokstav a, b eller c, og
- f. *kapitalforsikring* som omfattes av § 10-20 ellefte ledd.

(3) Tap er fradragsberettiget ved utflytting til annen EØS-stat, i samme utstrekning og på samme vilkår som gevinst er skattepliktig etter denne *paragrafen*. *Retten til fradrag etter første punktum faller bort hvis skattyter eller mottaker innen utløpet av fristen i syvende ledd flytter til en stat utenfor EØS. Tilsvarende gjelder hvis eiendelen som det knytter seg utflyttingsskatt til overføres til mottaker bosatt eller hjemmehørende utenfor EØS.* Departementet kan gi forskrift om vilkår for rett til tapsfradrag.

(4) Samlet gevinst for alle skattepliktige *eiendeler* som fratrukket fradragsberettigede tap ikke overstiger 500 000 kroner omfattes ikke av skatteplikten etter denne paragraf ved utflytting som nevnt i første ledd første punktum. Ved overføring som nevnt i første ledd annet punktum er beløpsgrensen 100 000 kroner i inntektsåret. Skjer utflytting og overføring i samme inntektsår, skal overførte eiendeler omfattes av beløpsgrensen i første punktum.

(5) Ved gevinstberegningen fastsettes utgangsverdien til markedsverdien på det tidspunkt realisasjon anses å ha funnet sted. Bestemmelsene i §§ 10-30 til 10-36 og § 10-44 gjelder så langt de passer. Når det ikke foreligger en kjent markedsverdi, fastsettes denne ved skjønn. Departementet kan gi forskrift om verdsettelsen. *Gevinst på aksjesparekonto settes til differansen mellom innskudd på kontoen og markedsverdien av kontoen på det tidspunkt realisasjon anses å ha funnet sted. § 10-21 fjerde ledd tredje punktum og femte ledd om skjermingsfradrag og oppjustering gjelder tilsvarende.*

(6) Ved beregning av skatt etter denne *paragrafen*, skal inngangsverdien for *eiendeler* som *skattyter* eide ved innflyttingen, fastsettes til markedsverdien på det tidspunkt

skattyteren ble bosatt i riket etter § 2-1 første ledd *eller da skattyter skal anses bosatt i riket etter skatteavtale med annen stat. Dersom skattyter tidligere har vært bosatt i riket, skal inngangsverdien etter første punktum reduseres med et beløp tilsvarende gevinst opparbeidet i en tidligere periode som bosatt her, og som ikke er skattlagt her. Tilsvarende gjelder ved tap, slik at beløpet tillegges inngangsverdien etter første punktum.*

Departementet kan gi forskrift til utfylling av dette leddet.

(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 påløpte renter. Ved flytting til annen EØS-stat kreves sikkerhetsstillelse likevel bare dersom det er en reell risiko for at skatte- og eventuelt rentekravet ikke kan inndrives. 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 etter avregning 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.*

Departementet kan gi forskrift til gjennomføring av dette leddet, og om vilkår for utsettelse, *herunder om sikkerhetsstillelse, renter og opplysningsplikter.*

(8) Retten til utsettelse med betaling av skatten etter bestemmelsen i forrige ledd bortfaller ved *realisasjon, skattyters død, gaveoverføring til person som ikke er skattemessig bosatt i Norge, og ved opphør av virksomhet i selskap som nevnt i annet ledd bokstav c. Ved uttak ut over tilbakebetaling av innskudd på aksjesparekonto som det knytter seg utflyttingsskatt til, bortfaller retten til utsettelse for et forholdsmessig beløp.*

Departementet kan gi forskrift til utfylling av dette leddet.

(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 skatten etter denne paragrafen for de eiendelene skattyter eier på*

*tilbakeflyttingstidspunktet. Det samme gjelder påløpte renter. Hvis skattyter igjen blir bosatt i riket etter dette tidspunktet, og da har gjort opp utflyttingskatten 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 leddet.*

## II

**I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endring:**

§ 10-70 nytt tiende ledd skal lyde:

(10) Skattemyndighetene kan endre skattefastsetting som nevnt i første ledd for det inntektsåret vilkårene for fastsetting var oppfylt, når fastsettingen er uriktig eller det ikke foreligger slik fastsetting. Dette gjelder uavhengig av endringsfristene i skatteforvaltningsloven.

## III

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere. Skattyter anses utflyttet på det tidspunktet skatteplikten til riket opphører etter bestemmelsene i § 2-1 tredje ledd eller da skattyter skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale.

## IV

Endringen under II trer i kraft straks.

**I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 (forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven) gjøres følgende endringer:**

## I

**§ 10-70-1 skal lyde:**

**§ 10-70-1 *Utsettelse med betaling av fastsatt skatt***

(1) Utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt er betinget av at det leveres oppgave over eiendeler som nevnt i skatteloven § 10-70 annet ledd og beregning av gevinst sammen med skattemeldingen for det året skattyteren påstår at skatteplikten til riket er opphørt etter skatteloven § 2-1 eller skatteavtale med annen stat. Tilsvarende gjelder når skattemyndighetene anser skattyterens skatteplikt til riket etter skatteloven § 2-1 eller skatteavtale med annen stat for å være opphørt på et annet tidspunkt enn den datoen skattyteren har fastsatt *og ved overføring av eiendel til mottaker bosatt eller hjemmehørende i utlandet.*

(2) Fortsatt utsettelse med innbetaling av skatten er betinget av at det innen 30. april i hvert av de påfølgende år etter utflyttingen *eller overføringen til mottaker bosatt eller hjemmehørende i utlandet* dokumenteres at eiendel som nevnt er i behold, og hvor skattyteren har sitt skattemessige bosted.

(3) Hvis skattyteren innen *tolv* år, *regnet fra utløpet av det året utflyttingsskatten er tidfestet til*, flytter videre til en stat hvor rett til utsettelse med innbetaling av skatten er betinget av at det stilles betryggende sikkerhet, må det stilles slik sikkerhet for at det fortsatt kan gis utsettelse med innbetaling av skatten.

(4) Sikkerhetsstillelsen skal svare til skatteforpliktelsen, og kan skje i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller annen betryggende sikkerhet. Kravet til sikkerhetsstillelse og dens varighet fastsettes av skattekontoret. *Skattekontoret kan kreve at det stilles ytterligere sikkerhet eller redusere kravet til sikkerhet dersom verdien av sikkerhetsstillelsen eller behovet for sikkerhet endres frem til utflyttingsskatten er betalt.*

(5) Når rett til utsettelse med innbetaling av skatten ikke lenger foreligger, skal skattyteren innen to måneder informere skattekontoret om den betalingsutløsende hendelsen.

(6) *Renter som nevnt i skatteloven § 10-70 syvende ledd bokstav b, skal beregnes fra det tidspunktet restskatt eller tilgodebeløp knyttet til fastsatt skatt etter skatteloven § 10-70 skulle vært betalt etter bestemmelsene i skattebetalingsloven § 10-21, om det ikke var gitt utsatt forfall. Renteberegningen skal skje årlig etter satsene i skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd. Beregnede renter legges til hovedstolen frem til betaling skjer.*

*(7) Betalingsutsettelsen gjennomføres ved at den fastsatte skatten ikke medtas ved avregningen for inntektsåret. Ved betaling av utflyttingsskatten etter skatteloven § 10-70 syvende ledd gjennomføres avregningen ved utgangen av året før skatten skal betales. Ved bortfall av retten til utsettelse etter skatteloven § 10-70 åttende ledd tas gevinsten eller tapet med i en ny avregning for utflyttingsåret.*

§ 10-70-2 skal lyde:

**§ 10-70-2 Endring av skattefastsettingen ved bortfall av tap**

*Når retten til tapsfradrag bortfaller som følge av videre flytting eller overføring ut av EØS-området, jf. skatteloven § 10-70 tredje ledd annet og tredje punktum, skal det skje en ny skattefastsetting for utflyttingsåret hvor tapet holdes utenom beregningen.*

Ny § 10-70-3 skal lyde:

**§ 10-70-3 Opphør av betalingsutsettelse ved uttak fra aksjesparekonto**

*Ved uttak ut over tilbakebetaling av innskudd på aksjesparekonto som inngår i fastsatt, men ikke oppgjort utflyttingsskatt, bortfaller utsettelsesadgangen for en forholdsmessig del av utflyttingsskatten, jf. skatteloven § 10-70 åttende ledd. Som forholdsmessig del anses verdien av uttaket dividert med netto beregningsgrunnlag for utflyttingsskatten.*

Ny § 10-70-4 skal lyde:

**§ 10-70-4 Opplysninger om inngangsverdi ved tilbakeflytting etter 12 år**

*Skattyter som omfattes av skatteloven § 10-70 niende ledd tredje punktum skal i skattemeldingen for innflyttingsåret gi nødvendige opplysninger for fastsetting av skattemessig inngangsverdi på de aktuelle eiendeler.*

## II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere.