

Utflyttings-skatt og sammenslåingsprinsippet

Utflyttings-skatt skal beregnes av latent gevinst på aksjer dersom det skattemessige bostedet i Norge opphører. Skatteetatens praksis for beregning av gevinst medfører i mange tilfeller beskatning av valutagevinst som ikke er innvunnet selv om innvinning av en fordel er en forutsetning for beskatning.



Senior Tax Manager
Oddgeir Wik
Deloitte Advokatfirma



MBA
Alena Usovik
Deloitte Advokatfirma

Utflyttings-skatt (exit-skatt)

Utflyttings-skatt på aksjer ble innført med virkning fra 1.1.2007. Regelen skal forhindre at personlige skattytere «flytter ut» større ubeskattede latente aksjegevinster for å unngå beskatning i Norge. Dersom aksjene som har vært omfattet av utflyttings-skatt, fremdeles er i behold fem år etter utflyttingstidspunktet, frigis aksjene. Reglene gjelder uavhengig av hvor lenge skattyter har vært bosatt i Norge forut for utflyttingen. Reglene om utflyttings-skatt avløste den tidligere generelle skatteplikten for aksjegevinster i inntil fem år etter skattemessig utflytting.

Problemstillingen er særlig aktuell for personer som har avsluttet et midlertidig opphold i Norge.

Regelverket om utflyttings-skatt

Utflyttings-skatt (exit-skatt) skal beregnes for personer som er skattemessig bosatt i Norge, og som bryter det skattemessige bostedet enten ved opphør av skatteplikt etter bostedsreglene i Skatteloven¹ (emigrasjon), eller ved skattemessig bosted i annen stat som Norge har inngått skatteavtale med. Vilåret for beregning av exit-skatt er at det dagen før opphør av skatteplikt foreligger en samlet beregnet latent gevinst på aksjer som overstiger NOK 500 000. Gevinsten tidfestes til siste dag som skattemessig bosatt,² enten etter internrett eller skatteavtale. Selv om gevinsten er latent, skal skatten i utgangspunktet betales. Ved flytting til et annet EØS-land gis det utsettelse med betaling av exit-skatten i fem år. Ved utflytting til andre land kan det gis utsettelse med betalingen dersom det stilles betryggende sikkerhet for den latente skatten. For aksjer som var

omfattet av exit-skatt og som ikke blir realisert innen fem år, bortfaller den latente skatten og aksjene frigis.

Som nevnt er vilkåret for å omfattes av reglene om exit-skatt at man må være skattemessig bosatt. Det vil si at en utenlandsk person som kommer til Norge i prinsippet (forutsatt også bosatt etter skatteavtale) er i exit-skattposisjon det første inntektsåret hans opphold i Norge overstiger 183 dager i en 12 måneders periode, eller 270 dager i en 36 måneders periode.³

For personer som kommer til Norge, settes inngangsverdien på aksjene som eies ved innflytting til markedsverdi på tidspunktet for etablering av skattemessig bosted. Utgangsverdi settes til markedsverdi på tidspunktet for opphør av skatteplikt som bosatt.⁴ For utlendinger på midlertidig opphold i Norge medfører denne regelen at beskatningsgrunnlaget begrenses til den verdistigningen som aksjene har hatt under oppholdet i Norge.

Sammenslåingsprinsippet

Ved exit-skatt-beregningen skal gevinsten oppgis i norsk mynt.⁵ For beregning av gevinst/tap i norske kroner for utenlandske aksjer, anvender skatteetaten det såkalte «sammenslåingsprinsippet» der inngangsverdi og utgangsverdi omregnes for seg.

Sammenslåingsprinsippet er et hovedprinsipp ved valutabeskatning som forutsetter at valutadelen av en transaksjon ikke vurderes separat ved beskatningen, men som en del av den underliggende transaksjonen. Dette utgjør en ligningspraksis som har sitt utgangspunkt i dom fra Høyesterett⁶ fra 1929 som gjaldt et selskap hjemmehørende i Norge som mottok en erstatning for skipskontrakter i USD. Erstatningen medførte en salgsgevinst, der en del av gevinsten skrev seg fra kursstigning på valuta i tiden mellom kontraktsdato og erstatningsutbetaling. Stridsspørsmålet i dommen var ikke om valutagevinsten var skattepliktig eller ikke. Innvinning av valutagevinsten var et faktum i saken,

¹ Skatteloven § 10–70 (1).

² Skatteloven § 14–25.

³ Skatteloven § 2–1.

⁴ Skatteloven § 10–70 (6).

⁵ Følger implisitt av Skatteloven § 5–3: «Fordel som består av annet enn norsk mynt verdsettes til omsetningsverdi.»

⁶ RT 1929 s. 369.

og spørsmålet var om valutaelementet skulle skilles ut fra gevinsten på skipskontraktene og få en annen skatterettslig behandling (gjennomsnittsligning). Høyesterett konkluderte med at valutaelementet som er forårsaket av en dollartigning, skulle vurderes under ett med salgsgevinsten og skattlegges på tilsvarende måte. Fra dommen siterer vi:

«Hvad en norsk skattyder tjener eller taper paa et i fremmed land foretatt kjøp med efterfølgende salg, maa bedømmes efter hvad han i norske kroner betalte for og senere fikk igjen for salgsgjenstanden.»

Høyesterett sier altså at ombyttingen først fra norske kroner til utenlandsk valuta og senere fra utenlandsk valuta til norske kroner utgjør en skattepliktig valutagevinst, eventuelt fradragsberettiget valutatap, som skal tillegges salgsresultatet. Som nevnt danner denne dommen grunnlaget for etterfølgende ligningspraksis, og er følgelig inntatt i Skatte-ABC. Denne praksisen er korrekt, vel å merke i de tilfellene det faktisk skjer en innvinning av en valutagevinst i form av ombytting av valuta.

En viktig forutsetning for inntektsbeskatning

For at en inntektspost skal komme til beskatning, må både innvinning og tidfesting ha funnet sted. Innvinning refererer seg til begivenheter som er avgjørende for om skatteplikt overhodet foreligger, jf. Skatteloven § 5–1: «... enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet» (vår understreking), mens reglene om tidfesting bestemmer når en inntektspost skal komme til beskatning (tidspunktet for skattlegging)⁷.

Innvinning og tidfesting av en inntekt/fordel er altså to vilkår som begge må være oppfylt for at beskatning skal kunne gjennomføres. Omveksling av valuta gjør at valutagevinsten er innvunnet på skattyters hånd. Slik innvinning av valutagevinst skjer når en skattyter har vekslet om norske kroner til for eksempel kjøp av aksjer i euro. Ved realisasjon av aksjene ombyttes salgssummen i

euro til norske kroner. En eventuell valutagevinst er da innvunnet, og tidfestes til tidspunktet for realisasjon.

Uheldige konsekvenser for utlendinger i Norge

For utlendinger med aksjer kjøpt med utenlandsk valuta før flytting til Norge, kan dette medføre uheldige konsekvenser. En stadig svekket kronkurs medfører at aksjer som faktisk ikke har steget i verdi kan gi grunnlag for exit-skatt grunnet endring i valutakurs. Dette fordi Skatteetaten legger til grunn at inngangsverdi og utgangsverdi skal omregnes til norske kroner med historiske valutakurser for å komme frem til en latent gevinst.

Aksjer som tas inn til Norge ved for eksempel et midlertidig arbeidsopphold her, er ikke kjøpt ved omveksling fra norske kroner til utenlandsk valuta. Etter utflytting vil det følgelig heller ikke skje noen omveksling til norske kroner ved en eventuell realisasjon. Det er altså ikke tale om en innvunnet valutagevinst, som er en forutsetning for beskatning.

Flere uoverenstemmelser med lovens ordlyd

Beskatning av valuta slik skattemyndighetene i dag anvender regelverket ved beregning av exit-skatt på aksjer, men hvor valutagevinsten ikke er innvunnet, må anses i strid med lovens ordlyd. Det er også i strid med et av de viktigste prinsippene for et godt skattesystem; «skatt etter evneprinsippet». Dette prinsippet forutsetter at «skattebelastningen skal fordeles ut fra subjektene evne til å bære skatten».⁸ Kjernen i skatteevneprinsippet er at alle skal betale skatt etter økonomisk evne avhengig av bl.a. inntektsstørrelse som de har fått. Gevinstberegning på aksjer kjøpt og solgt i utenlandsk valuta etter sammenslåingsprinsippet gir i enkelte tilfeller urimelig stor utlignet skatt på valutagevinster for personer som i realiteten ikke har evne til å betale den, fordi de ikke har noen «reelle» inntekter.

Beregning etter sammenslåingsprinsippet går uansett lenger enn hovedformå-

let med skattelovens § 10–70 tilsier. Bestemmelsen omfatter skatteplikt ved utflytting kun for enkelte inntektsgevinster, og etter lovens ordlyd skal reglene ikke anvendes på gevinst fra valuta.

Kan «nettometode» være et alternativ?

I boken «Norsk Internasjonal Skatterett»⁹ omtales generelle prinsipper vedrørende valutabeskatning. I tillegg til sammenslåingsprinsippet omtales prinsippet om «hver transaksjon for seg». Boken har her et eksempel på dette prinsippet:

«En konsekvens av dette er at det skal fastsettes en valutagevinst/valutatap dersom skattyteren benytter utenlandsk valuta til å kjøpe for eksempel aksjer i samme valuta. Kjøp/salg av valuta og kjøp av aksjer regnes som to separate transaksjoner. Dersom det er nærhet i tid mellom henholdsvis valutakjøpet og aksjekjøpet, godtas det normalt i praksis at man legger vekslingskursen for valutakjøpet til grunn ved fastsettelsen av kostprisen for aksjene».

Dette viser klart at det må skje en faktisk innvinning av en valutagevinst før den kan tidfestes og beskattes, dvs. at valutagevinsten må gå fra å være en inntektsmulighet til å bli en faktisk inntekt.

Følgelig må etter vår mening nettometoden anvendes for å gi et korrekt grunnlag for beskatning. Dette må også gjelde når personer på midlertidig arbeidsopphold i Norge kjøper utenlandske aksjer under oppholdet i Norge, forutsatt at kjøpet finansieres med midler fra utenlandsk bank. Dette vil gjelde i de langt fleste tilfeller når en person har utenlandsk arbeidsgiver og får sin lønn i hjemlandets valuta utbetalt til sin lokale bank i hjemlandet.

Det kan jo hevdes at valutaeffekten ved bruk av «sammenslåingsprinsippet» vil gi en tilsvarende positiv virkning for skattyter dersom valutakursene endrer seg og den norske kronen styrkes. Dette er jo riktig, men effekten vil jo da bli et urettmessig proveny tap for staten, da faktisk aksjegevinst i utenlandsk valuta ikke kommer fullt ut til beskatning.

7 Skatteloven § 14–25 regulerer tidfesting av exit-skatt.

8 Fredrik Zimmer: Lærebok i skatterett 7. utgave side 31.

9 Nars, Brugaard, Ilstad, Svensen – side 790.