

## Søksmål

Som et alternativ til å klage til Skatteklagenemnda, kan selskapet reise søksmål om prøving av skattekontorets vedtak direkte for tingretten. Fristen for å reise søksmål for tingretten er innen seks måneder etter at vedtaket ble sendt til selskapet.

Det er viktig å være klar over at når saken tas til tingretten, kan det som hovedregel ikke fremlegges mer fakta enn det som tidligere har blitt fremlagt for Skatteetaten. Det vil si at selskapet ikke kan komme med nye bevis, dokumenter eller argumenter som ikke var kjent eller tilgjengelig for Skatteetaten da vedtaket ble truffet. Dette kan være en ulempe hvis selskapet har oppdaget nye opplysninger som kan styrke ens sak. Selskapet bør derfor vurdere nøye om det er hensiktsmessig å gå direkte til retts sak eller om det er bedre å forsøke å klage til Skatteklagenemnda.

## Slik håndteres bokettersyn på en god måte

Bokettersyn kan være en krevende og tidkrevende prosess for selskapet. Det er derfor viktig å håndtere bokettersyn på en god måte, både for å unngå unødvendige kostnader, og for å lære av eventuelle feil eller mangler. Her er noen tips til hvordan selskapet kan håndtere bokettersyn på en effektiv og profesjonell måte:

1. Vær forberedt. Sørg for at du har oversikt over regnskapet, skattemeldingen og eventuelle dokumentasjonskrav som gjelder for din virksomhet. Utnevnt en kontaktperson som kan svare på Skatteetatens spørsmål og henvendelser.
2. Samarbeid med Skatteetaten. Vær imøtekommende og konstruktiv i dialogen med Skatteetaten. Gi Skatteetaten tilgang til den informasjonen de ber om, og forklar eventu-

elle uklårheter eller avvik. Unngå å holde tilbake eller skjule informasjon, da dette kan føre til mistillit.

3. Vurder å bruke ekstern bistand. Der som bokettersynet er omfattende, komplisert eller omhandler vanskelige skatterettslige spørsmål, kan det være lurt å søke råd og hjelp fra en revisor, advokat eller annen skatterådgiver. Dette kan bidra til å sikre at selskapet forstår og overholder skattereglene, og at selskapet kan ivareta sine interesser og rettigheter.
4. Lær av erfaringen. Bokettersyn kan være en nyttig anledning til å evaluere og forbedre selskapets skattebehandling. Ta lærdom av eventuelle feil eller mangler som ble avdekket, og gjør de nødvendige endringene i regnskapet, skattemeldingen, eller internkontrollen. Hold dere oppdatert på skattereglene, og søk veiledning fra Skatteetaten eller en skatterådgiver ved behov.

# Det er ikke bare å flytte

Når beslutningen om å flytte utenlands først er tatt, trenger det ikke å ta lang tid før det fysiske bostedet er forlatt og man er installert på sin nye lokasjon i utlandet. Å komme seg ut av det *skattemessige bostedet* i Norge, skjer imidlertid ikke med et knips.



Advokat  
**Atle Melø**  
Partner Advokatfirmaet Melø

Denne artikkelen tar for seg vilkårene for emigrasjon for personlige skattytere, samt konsekvensene av emigrasjon, herunder det som gjerne blir omtalt som *exit-skatt* eller *utflyttingsskatt*.

## Skattemessig utflytting (emigrasjon)

For å oppnå skattemessig utflytting (emigrasjon) fra Norge, må man som personlig skattyter oppfylle tre kumulative vilkår, fastsatt i skatte loven § 2-1:

1. Skattyteren må ta fast opphold i utlandet.

Ordlyden i loven er «fast», men synonymt med dette er varig eller permanent, som motsetning til et midlertidig opphold.

2. Skattyteren eller skattyterens nærstående kan ikke disponere bolig i Norge.

Som nærstående anses i denne sammenheng skattyterens ektefelle, samboer eller mindreårige barn.

Med å «disponere bolig» menes direkte eller indirekte å eie, leie eller på annet grunnlag ha rett til å bruke bolig i Norge. For praktiske formål må man

dermed kvitte seg med boligen i Norge. Det hjelper ikke å leie boligen ut; du blir fortsatt ansett for å disponere den i lovens forstand, fordi du som regel vil ha mulighet for å bringe leieforholdet til opphør og gjenerverve rådigheten til boligen.

Loven definerer også hva som regnes som bolig, og legaldefinisjonen er vid. Som bolig i denne sammenheng anses nemlig boenhet med innlagt helårs vann og avløp, med mindre boenheten iht. reguleringsplan, kommuneplanens arealdel eller andre offentligrettslige regler på utflyttingstidspunktet ikke kan benyttes som bolig, samt enhver boenhet som faktisk er benyttet som bolig.



*Vanligvis skal en rettsvirkning kunne inntre når rettsvilkårene er oppfylt, men Skatteetaten har lagt seg på den linje at emigrasjon er noe det må «søkes om».*

Derimot er det tatt reservasjon for boenhet som er anskaffet minst fem år før utflyttingen og som i denne perioden ikke har vært benyttet som bolig av skattyteren eller dens nærstående; slik boenhet skal ikke anses som bolig i lovens forstand. Dette unntaket er særlig praktisk for fritidstidsboliger.

3. Skattyteren kan ikke oppholde seg i Norge i mer enn 61 dager pr. inntektsår.

Alle fysiske oppholdsdager i Norge teller med, uavhengig av årsaken til oppholdet.

### Personer som har vært bosatt i Norge i mer enn ti år

Personer som har vært bosatt i Norge i ti år eller mer før utflyttingen, må oppfylle disse tre vilkårene i tre sammen-

hengende inntektsår, dvs. i tre år etter hverandre, før de tidligst kan kreve emigrasjon fra år 4. Utreiseåret teller ikke med, slik at emigrasjon i praksis vil kunne kreves først med virkning fra 1. januar i år 5.

### Emigrasjon skjer ikke av seg selv

Når jeg skriver «*kreve emigrasjon*», er det fordi at det – som de fleste andre ting i livet – ikke skjer av seg selv. Vanligvis skal en rettsvirkning kunne inntre når rettsvilkårene er oppfylt. Derfor skulle man tro at om vilkårene for emigrasjon var oppfylt, så skulle rettsvirkningen emigrasjon inntre automatisk. Skatteetaten har imidlertid lagt seg på den linje at emigrasjon er noe det må «søkes om». Det kan i og for seg være grunn til å sette spørsmålsteget ved hjemmelsgrunnlaget for denne praksisen, men den har vært såpass langvarig, konse-

kvent og ensartet at det nok vil være krevende å skulle få lagt om på den.

Mange kan dermed gå i den tro – eller villfarelse – at de er skattemessig emigrert fra Norge, fordi de har vært bosatt i utlandet i mange år og ikke har sett seg tilbake. Men strengt tatt kan de fortsatt ha status som internrettslig skattemessig bosatt i Norge, fordi de aldri «søkte om» emigrasjon, da de var i posisjon for å kunne gjøre det. Mange får seg dermed også en overraskelse når de innser at de fortsatt regnes som bosatt.

I praksis trenger det ikke alltid å spille noen stor rolle, f.eks. dersom skattyteren er bosatt i et land som Norge har skatteavtale med, og vedkommende har status som skattemessig bosatt i det andre landet i henhold til skatteavtalen. Men dette kan stille seg annerledes dersom den aktuelle skatteavtalen ikke

regulerer formuesskatt og skattyteren er i formuesskatteposisjon; da kan spørsmålet om internrettslig skattemessig emigrasjon ha stor betydning. Det samme gjelder i de tilfellene der skattyteren bor i et land som Norge ikke har skatteavtale med i det hele tatt.

Emigrasjon bør derfor kreves («søkes om») så snart man er i posisjon for å kunne gjøre det, dvs. fra det tidspunktet vilkårene er oppfylt. I praksis fremsettes gjerne dette kravet i forbindelse med skattemeldingen for angjeldende inntektsår, men man står også fritt til å sende inn en egenerklæring om emigrasjon utenom skattemeldingen. I den sammenheng må det godtgjøres at vilkårene for emigrasjon er oppfylt. Aller helst bør man også be om å få emigrasjonen bekreftet av skattekontoret, for å ha notoritet omkring utflyttingen og utflyttingstidspunktet. Jeg finner grunn til å innskyte at dette er noe annet enn en bekreftelse fra Folkeregisteret på at man har fått status som utvandret fra Norge.

### «Retroaktiv emigrasjon»

Grunnet fristregler i skatteforvaltningsloven har det tidligere vært utfordrende å få bekreftet emigrasjon mer enn tre år tilbake i tid, og i hvert fall mer enn fem år tilbake i tid. Etter forholdsvis ferske retningslinjer fra Skattedirektoratet (fra september 2022), har det vært enklere å få bekreftet emigrasjon med retroaktiv virkning, selv lenger tilbake i tid. Det forutsetter imidlertid at emigrasjonen ikke gir grunn til å foreta store endringer i tidligere års ligninger. Hvordan dette stiller seg i det enkelte tilfellet, må naturligvis vurderes konkret. Ofte vil det ikke være behov for å gjøre noen særlige endringer i tidligere års ligninger, f.eks. fordi skattyteren har vært bosatt i en skatteavtalestat der skatteavtalen uansett ville ha gitt grunnlag for skjerming av beskatning i Norge.

### Konsekvenser av emigrasjon

Den mest nærliggende følgen av skattemessig emigrasjon, er at den internrettslige skattemessige bostedsstatusen til Norge opphører. Dermed opphører

også den alminnelige skatteplikten («globalskatteplikten») til Norge etter skatteloven § 2-1. Vedkommende skattyter vil imidlertid fortsatt kunne ha *begrenset skatteplikt* til Norge etter skatteloven § 2-3, eksempelvis for lønn oppjent gjennom arbeid utført i Norge eller utbytte fra norsk aksjeselskap. Fellesnevneren etter § 2-3 er at det er tale om inntekt eller formue med kilde i Norge.

En annen (mulig) konsekvens av skattemessig emigrasjon fra Norge, er såkalt *exit-skatt* (eller *utflyttingskatt*) etter skatteloven § 10-70. Dette er aktuelt for utflyttere som har aksjer eller likestilte andeler med samlet latent gevinst overstigende 500 000 kroner. Dersom latent gevinst ved utflyttingstidspunktet er mindre enn dette terskelbeløpet, anses ikke utflyttingen for å være skattemotivert.

Exit-skatten trigges ved exit (derav benevnelsen), enten dette skjer i form av internrettslig skattemessig emigrasjon, eller det skjer ved at skattyteren endrer skattemessig bosted etter skatteavtale. Hensikten med exit-skatten er sånn sett å skattlegge opparbeidet gevinst i Norge før det er «for sent». Det vil det være etter at skattyteren er emigrert; da er det ikke hjemmel for å skattlegge gevinsten etter vanlige realisasjonsbeskatningsregler. Som regel vil det også være for sent å skulle skattlegge gevinsten etter at skattyteren har endret skatteavtalemessig bosted, fordi slik gevinst normalt er forbeholdt eksklusiv beskatningsrett i bostedsstaten, således at Norge har frasagt seg beskatningsretten etter skatteavtalen.

Det er mulig å få utsettelse med betaling av exit-skatten, dersom man stiller betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen. Det kan f.eks. være pant i de aksjene som er gjenstand for exit-skatt. Innenfor EØS er det mulig å få betalingsutsettelse uten å stille sikkerhet, dersom Norge har informasjons- og utvekslingsavtale med den andre staten.

Før var det slik at skattyteren kunne sitte på aksjene/andelene i fem år, for dernest å realisere, og således gå klar av både exit-skatten og realisasjonsskatten (for-

utsatt at vedkommende hadde rapportert omkring beholdningen til norske skattemyndigheter i hvert av de fem årene). Dagens regjering opphevet imidlertid den såkalte «femårsregelen» i slutten av november 2022. Reglene om betalingsutsettelse ble ikke opphevet. Den praktiske konsekvensen har sånn sett blitt at alle som har flyttet ut den 29. november 2022 eller senere, er låst til exit-skatten på ubestemt tid. Det er tvilsomt hvordan dette stiller seg i forhold til EØS-retten og reglene om fri bevegelighet mv.

Exit-skatten kan riktignok elimineres ved å flytte tilbake til Norge igjen. Men da er man like langt, fordi det i denne situasjonen vil foreligge hjemmel for å skattlegge gevinst etter ordinære realisasjonsbeskatningsregler.

Finansdepartementet har sendt på høring forslag til endringer i reglene om utflyttingskatt for personer som eier aksjer og tilsvarende eiendeler.<sup>1</sup> Der foreslås det at exit-skatten må betales innen tolv år, og at det bare er verdiendringer som har oppstått mens eier har vært bosatt i Norge som skal skattlegges. Forslaget omtales mer i detalj et annet sted i bladet.

### Etter emigrasjon

Når skattyteren først er emigrert, er det vilkårene om innflytting (fastsatt i skatteloven § 2-1 andre ledd) som virker bestemmende for om vedkommende blir regnet som innflyttet og bosatt i Norge igjen. Her følger det at man blir regnet som skattemessig bosatt i Norge dersom man oppholder seg i landet i mer enn 183 dager i løpet av en tolv månedersperiode eller 270 dager i løpet av en tretiseks månedersperiode. Årsaken til oppholdet er uten betydning, og også i denne sammenheng teller alle fysiske oppholdsdager med.

Man vil med andre ord kunne oppholde seg i Norge i inntil 90 dager pr. år i snitt, uten å (re)etablere skattemessig bosted her.

<sup>1</sup> [www.regjeringen.no/no/dokumenter/hoyring-endringer-i-reglane-om-utflyttingsskatt-pa-aksjar-osv.-for-fysiske-personar/id3030420/?expand=horingsnotater](http://www.regjeringen.no/no/dokumenter/hoyring-endringer-i-reglane-om-utflyttingsskatt-pa-aksjar-osv.-for-fysiske-personar/id3030420/?expand=horingsnotater)