

UiO : **Det juridiske fakultet**

Bostedsbegrepets betydning for personlig skattyter som flytter fra Norge til Sveits

Kandidatnummer: 532

Leveringsfrist: 27.11.2023 kl. 12:00

Antall ord: 17 706



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Tema og problemstillinger	1
1.2	Aktualitet.....	2
1.3	Avgrensning og presisering	3
1.4	Begrepsavklaring	4
1.4.1	«Bosted»	4
1.4.2	«Hjemstat» og «kildestat»	5
1.5	Metode	6
1.5.1	Rettskildebildet og særlige metodeutfordringer	6
1.5.2	Betydningen av legalitetsprinsippet i Grunnloven § 113	7
1.5.3	Forholdet mellom skatteloven og skatteavtalen	7
1.5.4	Folkerettens regler om traktatolkning	8
1.5.5	Er intern norsk rett anvendelig ved tolkingen av bostedsbegrepet i skatteavtalen artikkel 4?	9
2	BOSTEDSBEGREPET I SKATTELOVEN § 2-1 TREDJE LEDD.....	11
2.1	Rettslig grunnlag for opphør av skattemessig bosted	11
2.2	Hva skal til for at skattyter «tar fast opphold» i Sveits?	11
2.3	Opphold i Norge begrenset til 61 dager og beregningsmåte.....	12
2.4	Kravet om oppgivelse av disposisjonsrett til bolig i Norge.....	12
2.4.1	Identifikasjonsregelen.....	12
2.4.2	Hva regnes som «bolig»?	14
2.4.3	Hva menes med å «disponere» bolig?	14
2.4.4	Oppsummering	19
2.5	Tidspunktet for opphør av skattemessig bosted.....	20
3	BOSTEDSBEGREPET I SKATTEAVTALEN MELLOM NORGE OG SVEITS	21
3.1	Bostedsbegrepet og formålet om å unngå dobbeltbeskatning.....	21
3.2	Skatteavtalens regler om skattemessig bosted	21
3.3	Krav om alminnelig skatteplikt etter intern rett jf. artikkel 4 nr. 1	22
3.3.1	Hva skal til for å være skattepliktig i Norge eller Sveits «i henhold til lovgivningen i denne stat»?	22
3.3.2	Hva menes med at personen må være skattepliktig «på grunnlag av domisil, bopel [...] eller ethvert annet lignende kriterium»?	23
3.3.3	Kravet til «skattepliktig» og unntak for begrenset skatteplikt.....	24

3.4	Utslagsregelen som løsning på dobbelt bosted jf. artikkel 4 nr. 2	25
3.4.1	Kriteriene og anvendelsen av disse	25
3.4.2	Tidsrommet for vurdering av om kriteriet er oppfylt	26
3.4.3	Utgangspunktet er hvor skattyteren «disponerer fast bolig»	28
3.4.4	Kriteriet «sentrum for livsinteressene»	35
3.4.5	Kriteriet «vanlig opphold»	40
3.4.6	Kriteriet «statsborger»	41
3.4.7	Gjensidig avtale mellom statene	41
3.5	Forsterket bostedsbestemmelse i artikkel 4 nr. 4 og forholdet til utgiftsbasert beskatningsordning i Sveits	42
3.6	Hva slags dokumentasjon kreves ved påberopelse om bosted i Sveits?	43
4	AVSLUTTENDE BEMERKNINGER	46
5	KILDELISTE	47

1 INNLEDNING

1.1 Tema og problemstillinger

Denne masteroppgaven skal ta for seg bostedsbegrepets betydning for personlig skattyter som flytter fra Norge til Sveits. Slik oppgaven vil belyse må bostedsbegrepet fastlegges ut fra den rettslige sammenhengen det inngår i. Etter skatteloven¹ har bostedsbegrepet som hovedfunksjon å fastlegge hvem som har alminnelig skatteplikt til Norge.² Bostedsbegrepet i skatteavtalen har som hovedfunksjon å fastlegge skattyters bosted og fordele beskatningsretten mellom Norge og Sveits.³

Oppgavens overordnede problemstilling er om den utflyttede har skattemessig bosted i Norge eller Sveits. Utgangspunktet er at en person er skattemessig bosatt i den stat hvor personen etter nasjonal lovgivning har alminnelig skatteplikt.⁴ Oppgaven tar for seg spørsmålet om hva som skal til for at internrettslig hjemmel for bosted opphører etter skatteloven § 2-1 tredje ledd. Skatteloven oppstiller relativt strenge krav for opphør av skattemessig bosted, og utflytting fra Norge er normalt ikke tilstrekkelig.⁵ Samtidig skal det lite til for å etablere skattemessig bosted i Sveits. Dette innebærer at skattyteren for en periode ofte er skattemessig bosatt i både Norge og Sveits etter intern rett. Dersom skattyteren har skattemessig bosted i et av landene i henhold til nasjonal rett, kommer skatteavtalen til anvendelse. Dette er vanligvis tilfellet, slik at den praktiske hovedregelen er at skatteavtalens regler om bosted er avgjørende for bostedsspørsmålet.

Skatteavtalens bostedsbegrep må forstås ut fra formålet om å unngå dobbeltbeskatning. Bostedsbegrepet bygger på prinsippet om at skattyter er skattemessig bosatt i den staten som vedkommende har sterkest tilknytning til.⁶ Utgangspunktet for vurderingen er om skattyteren har alminnelig skatteplikt etter statenes interne rett på grunnlag av bosted i staten jf. artikkel 4 nr. 1. Dersom personen etter dette anses skattemessig bosatt i Norge og Sveits, vil bostedsspørsmålet avgjøres ut fra utslagsregelen i artikkel 4 nr. 2. Bestemmelsen oppstiller en rangert liste over hvilke tilknytningspunkter mellom personen og staten som er avgjørende. Utgangspunktet er at skattyter har bosted i den staten hvor han disponerer fast bolig.

¹ Lov 26. mars 1999 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

² Furuset (2023) § 2-1 Note 1.

³ Zimmer (2017) s. 134.

⁴ Skatteavtalen mellom Norge og Sveits artikkel 4 nr. 1.

⁵ Furuset (2023) § 2-1 note 15.

⁶ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 109 punkt 10.

Oppgaven reiser flere konkrete problemstillinger og vil blant annet svare på hvilken betydning det har at den utflyttede beholder boligen i Norge, at personen oppholder seg i Norge etter utflyttingen, og om det har betydning at familien til den utflyttede blir igjen i Norge.

1.2 Aktualitet

De senere årene har personer som flytter til Sveits av antatte skattemessige grunner blitt viet økt oppmerksomhet.⁷ Oppgavens hovedspørsmål, om den utflyttede har skattemessig bosted i Norge eller Sveits, er inspirert av denne faktiske tendensen. Skattyteren har alminnelig skatteplikt til staten der vedkommende anses for å ha skattemessig bosted. På denne bakgrunn er fastlegging av bostedsbegrepet av betydning for personens alminnelige skatteplikt og statens skatteinntekter.

Bostedsbegrepet i skatteavtalen mellom Norge og Sveits er utformet tilsvarende som OECDs⁸ mønsteravtale, med unntak av særbestemmelsen i artikkel 4 nr. 4. Dette innebærer at redegjørelsen hva gjelder artikkel 4 nr. 1 og nr. 2 kan være av interesse for tilsvarende bestemmelse i skatteavtaler mellom Norge og andre stater.

Den faktiske tendensen hvor personer flytter fra Norge til Sveits synes å være motivert av forskjellen i skattesystemene. Først og fremst har det sveitsiske skattesystemet generelt et lavt skattenivå i forhold til Norge.⁹ Dessuten er det i utgangspunkt ikke skatteplikt for kapitalgevinster i Sveits, med unntak av fast eiendom og kapitalgevinster på eiendeler som har tilknytning til virksomhet.¹⁰ Et annet viktig aspekt er at skatteavtalen mellom Norge og Sveits omfatter formuesbeskatning.¹¹ Utgangspunktet er at hjemstaten, hvor skattyter anses for å være skattemessig bosatt, har eksklusiv rett til å skattlegge formue.¹² Den sveitsiske formueskatten er normalt betydelig lavere enn den norske. Den norske formueskatten pålegges personer med formue over 1,7 millioner kroner, og innebærer en skatt på 1,0 prosent av formuen, og 1,1 prosent for personer med en nettoformue over 20 millioner kroner.¹³ Mens i Sveits pålegges formuesskatten av kantonen og på kommunalt nivå som gjør at den varierer mellom 0,13 prosent til rundt ett prosent.¹⁴

⁷ Se bl.a. Ulvin (2022), Folkvord & Furuseth (2023) og Ytreberg (2023).

⁸ OECD er en internasjonal organisasjon og står for Organisation for Economic Co-operation and Development.

⁹ Zimmer (2021) s. 28.

¹⁰ Cadosch (2023a) punkt 1.7.

¹¹ Skatteavtalen mellom Norge og Sveits artikkel 2 nr. 3 bokstav a (v) og (vi) og bokstav b (ii)

¹² Skatteavtalen mellom Norge og Sveits artikkel 22 nr. 4.

¹³ Skatteloven § 4-1 og Skatteetaten (2023)

¹⁴ OECD (2018) s. 87-88

Dessuten er det verdt å merke seg at særbestemmelsen i skatteavtalen mellom Norge og Sveits artikkel 4 nr. 4 inneholder en forsterket bostedsbestemmelse som ble gjenstand for en praksisendring i USKD 2023-10. I denne prinsipputtalelsen fra Skattedirektoratet ble det uttrykt at personer i Sveits som er underlagt en utgiftsbasert skattlegging, såkalt «modified lump-sum»-ordning, kan anses for å være skattemessig bosatt i Sveits til forskjell fra tidligere praktisering. Denne praksisendringen er et aktuelt tema som vil tas opp i punkt 3.5.

En rettslig virkning av å bli ansett utflyttet fra Norge, er at det utløser skatteplikt for latent gevinst på aksjer og andeler jf. skatteloven § 10-70. Skatteplikten omfatter som om det var realisert dagen før personens skattemessige anses bosatt i en annen stat etter skatteloven § 2-1 tredje ledd eller skatteavtalen. Etter § 10-70 syvende og åttende ledd kan det gis utsettelse av betaling av utflyttingsskatten. Tidligere bortfalt skatten i sin helhet dersom personen som flyttet til utlandet beholdt aksjene i fem år etter at vedkommende ble skattemessig bosatt i utlandet. Dette fremgikk av niende ledd bokstav c, men ble opphevet ved lovendring i 2022.¹⁵ Denne lovendringen trådte i kraft for personer som bosatte seg i utlandet 29. november 2022 eller senere.¹⁶

1.3 Avgrensning og presisering

Innenfor rammen av masteroppgavens tema må det foretas visse avgrensninger og presiseringer. Oppgaven omhandler skattemessig bosted som grunnlag for alminnelig skatteplikt. Hvorvidt en person har begrenset skatteplikt etter § 2-3 vil ikke behandles ettersom skatteplikten bygger på en annen tilknytning enn skattyters bosted. Dessuten tar oppgaven sikte på bostedsbegrepet i relasjon til personlige rettssubjekter. En selskapsrettslig tilnærming av hvor selskaper anses hjemmehørende i henhold til skatteloven 2-2 og 2-3 og etter skatteavtalen faller dermed utenfor oppgavens tema.

Ved redegjørelsen av opphør av skattemessig bosted etter skatteloven § 2-1 tredje ledd vil fremstillingen ta sikte på problemstillinger som er særlig aktuelle for personer som tar fast opphold i Sveits. I den forbindelse vil det tas utgangspunkt i normalsituasjonen, slik at det avgrenses mot særregler for bestemte persongrupper.¹⁷ Dessuten er verdt det verdt å merke seg at reglene for opphør av skattemessig bosted er annerledes enn etablering av skattemessig bosted i § 2-1 andre ledd. Det avgrenses dermed mot innflytningsreglene i § 2-1 andre ledd.

¹⁵ Lovvedtak 31 (2022-2023) Lov om endringer i skatteloven.

¹⁶ Lovvedtak 31 (2022-2023) Lov om endringer i skatteloven s. 4 punkt X.

¹⁷ Se bl.a. regler om utsendte utenriktjenestemenn og personer som tjenestegjør i NATO jf. § 2-1 (8) og ansatte på skip etter § 2-3 (1) bokstav h nr. 2 og 3.

Oppgavens hovedfokus er fastlegging av innholdet i bostedsbegrepet etter skatteloven § 2-1 tredje ledd og skatteavtalen artikkel 4. Den gir dermed ikke fullstendig oversikt over skatterettslige konsekvenser og regler som må hensyntas ved flytting fra Norge til Sveits. Utflyttingsskatten i § 10-70 vil dermed ikke behandles nærmere. Oppgaven tar sikte på et norsk skatteperspektiv, og sveitsisk rett vil poengteres for fullstendighetens skyld.

1.4 Begrepsavklaring

1.4.1 «Bosted»

En naturlig språklig forståelse av «bosted» er hvor en person bor. Normalt har en person et bosted der personen har sitt hjem eller faste oppholdssted. Ved vurderingen av dette kan det ses hen til om personen bruker en bolig, hvor vedkommende oppholder seg og hvor personlige eiendeler oppbevares.¹⁸ Tidligere hadde bostedsbegrepet en mer fast karakter enn det har i dagens globaliserte samfunn med økt mobilitet hvor en person kan oppholde seg på tvers av landegrenser.¹⁹

Etter skatteloven § 2-1 tredje ledd legges det til grunn en videre forståelse av bosted. I denne sammenheng har en person som tar fast opphold i Sveits fortsatt skattemessige bosted i Norge hvis personen disponerer bolig i Norge eller oppholder seg mer enn 61 dager i landet. Dessuten blir personer som har bodd i Norge i mer enn ti år ansett for å bo her i minimum tre år etter utflyttingen. At bostedsbegrepet i tilknytning til utflyttingsreglene er vidt, må ses i lys av at det har som formål å omfatte tilfeller hvor personen fortsatt har bostedsmessig tilknytning til Norge.²⁰ Dessuten vil det være hensiktsmessig å ha en vid intern hjemmel for alminnelig skatteplikt, som i stedet kan lempes av skatteavtalen.

Skatteavtalen artikkel 4 benytter «skattemessig bopel» for å uttrykke hvor en person har sitt bosted. I den engelske språkversjonen er det betegnet som hvor personen er «resident». Utgangspunktet er at en person anses skattemessig bosatt hvis vedkommende har alminnelig skatteplikt etter intern rett jf. artikkel 4 nr. 1. Det er dermed bostedsbegrepet slik det kommer til uttrykk i intern rett som skal legges til grunn. Som nevnt ovenfor er dette en vid forståelse av bosted i forhold til dagligtalens bostedsbegrep.

Ved dobbelt bosted er det primære vurderingstemaet hvor personen disponerer fast bolig jf. artikkel 4 nr. 2 bokstav a. Dette innebærer en snevrere forståelse av bosted som er mer i tråd

¹⁸ Backer (2007) s. 124.

¹⁹ Backer (2007) s. 120.

²⁰ Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) s. 45 punkt 2.6.2.1.

med vanlig språkbruk. At det legges til grunn en snevrere forståelse ved dobbelt bosted, må forstås i lys av skatteavtalens funksjon som er å unngå juridisk dobbeltbeskatning.

Begrepet «bosted» kan på denne bakgrunn sies å ha en språklig uklarhet ved at den har en fast kjerne, men med en vag yttergrense.²¹ Disse yttergrensene må fastlegges ut fra den rettslige konteksten som begrepet inngår i. Bostedsbegrepets nærmere innhold må dermed fastlegges gjennom en tolkning av skatteloven § 2-1 tredje ledd og skatteavtalen artikkel 4.

1.4.2 «Hjemstat» og «kildestat»

Skatteavtalen mellom Norge og Sveits bygger, i likhet med mønsteravtalen, på hjemstatsprinsippet hvor utgangspunktet er at skattesubjektets hjemstat gis prioritet til å skattlegge.²² Hjemstaten er staten hvor personen har skattemessig bosted etter artikkel 4. Hvis skattyter bare er skattemessig bosatt i én av statene etter intern rett, betegnes denne staten som skattyters hjemstat jf. artikkel 4 nr. 1. Dersom skattyteren anses for å være bosatt i Norge og Sveits, er bostedsvurderingen i artikkel 4 nr. 2 avgjørende for hvilken stat som er skattyters hjemstat.

Den annen stat, «kildestaten», har bare rett til å skattlegge dersom det direkte følger av skatteavtalens bestemmelser.²³ Dobbeltbeskatning unngås ved at statene har gitt gjensidig avkall på å skattlegge samme inntektstype.²⁴ Den største effekten bostedsbegrepet har er å lempe beskatningsretten til kildestaten.²⁵ Om Norge eller Sveits er skattyters hjemstat eller kildestat har følgelig skatterettslige konsekvenser for skattyteren og statenes skatteinntekter.

Hvorvidt det er hjemstaten eller kildestaten som har rett til å skattlegge inntekten fremgår av mønsteravtalens fordelingsbestemmelser i skatteavtalen artikkel 6 til 22.²⁶ I skatteavtalen mellom Norge og Sveits har kildestaten en klart mindre skattleggingsrett enn hjemstaten. Kildestaten har blant annet rett til å skattlegge avkastning og gevinster fra realisasjon av fast eiendom som ligger i staten, og inntekt av fast driftssted.²⁷ Hjemstaten har på sin side blant annet rett til å skattlegge aksjeutbytte dersom aksjonær er bosatt i staten, renter som utbetales til personen, royalty og annen inntekt som ikke er opplistet i skatteavtalen.²⁸

²¹ Backer (2007) s. 123 og Boe (2012) s. 89-90.

²² Naas m.fl. (2017) s. 69.

²³ Naas m.fl. (2017) s. 69.

²⁴ Zimmer (2021) s. 64

²⁵ Vogel (2022) s. 265 punkt 5.

²⁶ Naas m.fl. (2017) s. 70-71 og Zimmer (2017) s. 150.

²⁷ Jf. hhv. artikkel 6, 13 nr. 1, og 7.

²⁸ Jf. hhv. artikkel 10 nr. 1, 11 nr. 1, 12 nr. 1 og 21.

Hva gjelder formuesskatt fremgår det av skatteavtalen artikkel 22 nr. 1 til 3 at kildestaten kan skattlegge formue som består av fast eiendom som ligger i denne staten, løsøre som utgjør driftsmidler knyttet til et fast driftssted og formue som består av skip og luftfartøy. Etter artikkel 22 nr. 4 skal annen formue «bare kunne skattlegges» i staten hvor skattyter er hjemmehørende. Dette innebærer at kildestaten må unnta skattlegging.²⁹ Utgangspunktet er dermed, som tidligere nevnt, at hjemstaten har eksklusiv skattleggingsrett for formue, med unntak av inntektene som er opplistet i artikkel 22 nr. 1 til 3. Dette vil si at dersom en person anses bosatt i Sveits, har Norge gitt avkall på retten til å skattlegge annen formue.

1.5 Metode

1.5.1 Rettskildebildet og særlige metodeutfordringer

For å fastlegge innholdet i bostedsbegrepet etter skatteloven og skatteavtalen må det anvendes ulike tolkningsmetoder. Bostedsbegrepet etter norsk rett skal fastlegges ut fra alminnelig juridisk metode.³⁰ Dette betyr at skatteloven, dens forarbeider, rettspraksis, skattemyndighetens praksis, reelle hensyn og juridisk teori vil være av betydning for å utdype hva som ligger i skattelovens bostedsbegrep. Det er lite domstolspraksis knyttet til vilkårene for opphør av skattemessig bosted etter skatteloven § 2-1 tredje ledd, men noe mer praksis om skatteavtalens bostedsbegrep. Dette kan nok begrunnes i at det normalt er skatteavtalens regler som er avgjørende for bostedsspørsmålet.

Særegent på skatterettens område er at skattemyndighetenes praksis og uttalelser er sentrale rettskilder.³¹ Hvorvidt forvaltningspraksis i form av uttalelser fra skattemyndighetene er å anse som en relevant rettskilde må i utgangspunktet vurderes ut fra om det er en langvarig og fast praksis.³² Den andre særegne omstendigheten i forhold til fastlegging av bostedsbegrepet er at folkerettens regler om traktattolkning kommer til anvendelse ved tolking av skatteavtalen artikkel 4.

Oppgaven reiser flere metodiske utfordringer. I den forbindelse er legalitetsprinsippet grunnleggende, som innebærer at skatteplikt må ha hjemmel i lov. Videre må forholdet mellom skatteloven og skatteavtalen utdypes, herunder den folkerettslige metoden og om skattelovens bostedsbegrep er anvendelig ved tolkingen av skatteavtalen artikkel 4. I det videre vil oppmerksomheten rettes mot disse særlige metodeutfordringene.

²⁹ Zimmer (2017) s. 149-150.

³⁰ Zimmer (2021) s. 49.

³¹ Se bl.a. Rt. 2001 s. 1444, Rt. 2005 s. 1434 og HR-2016-1801-A avsnitt 49.

³² Høgberg & Sunde (2019) s. 104-105 og 319 flg.

1.5.2 Betydningen av legalitetsprinsippet i Grunnloven § 113

Legalitetsprinsippet gjelder på skatterettens område og fremgår av Grunnloven³³ § 113. For å ilegges skatt må dette ha grunnlag i lov. Ettersom bosted danner grunnlaget for alminnelig skatteplikt, vil legalitetsprinsippet få betydning ved tolkingen av bostedsbegrepet. Dette innebærer at ordlyden står sentralt.

Høyesterett har uttalt det ikke gjelder et særlig strengt legalitetsprinsipp på skatterettens område.³⁴ I Rt. 2014 s. 1281 fremholder Høyesterett at tolkningstvil må løses ut fra avveining av samtlige rettskildefaktorer som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for skattyteren, men samtidig at tolkningstvil ikke skal løses i skattyterens favør.³⁵

Hensynet til forutberegnelighet setter en grense for hvordan ordlyden kan tolkes. Et sentralt prinsipp i skatteretten er at skattyter skal kunne forutse sin stilling.³⁶ Med dette menes at tolkningsresultatet må ligge innenfor det skattyterne i rimelig utstrekning kunne forutse og innrette seg etter.³⁷ Dette innebærer at ordlyden i skatteloven § 2-1 tredje ledd står sentralt ved tolkingen og at tolkningsresultatet må ligge innenfor det skattyter i rimelig utstrekning kunne forutse.

1.5.3 Forholdet mellom skatteloven og skatteavtalen

For at en person har skatteplikt til Norge må det foreligge hjemmel i intern rett.³⁸ Skatteavtalen er en bilateral traktat som er gjort til norsk rett gjennom dobbeltbeskatningsavtaleloven³⁹. Avtalen har samme trinnhøyde som norsk lov, slik at den skal anvendes av skattemyndighetene og kan påberopes av skattyter.⁴⁰

Selv om skatteavtalen er gjort til intern rett, kan den ikke gi selvstendig hjemmel for skatteplikt.⁴¹ Skatteavtalen har den funksjon at den bare kan lempe skatteplikten som følger av

³³ Lov 17. mai 1814 Kongerike Norges Grunnlov (Grunnloven).

³⁴ Rt. 2014 s. 1281 avsnitt 48.

³⁵ Avsnitt 48.

³⁶ Rt. 2014 s. 1281 avsnitt 48 og Zimmer (2021) s. 50.

³⁷ Rt. 1990 s. 1293 s. 1297, Rt. 2005 s. 577 avsnitt 34 og Zimmer (2021) s. 50.

³⁸ Naas m.fl. (2017) s. 62 og Zimmer (2017) s. 65.

³⁹ Lov 28. juli 1949 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (dobbelbeskatningsavtaleloven).

⁴⁰ Rt. 2004 s. 957 (PGS), Skaar m.fl. (2006) s. 43, Naas m.fl. (2017) s. 62 og Zimmer (2017) s. 64.

⁴¹ Skaar m.fl. (2006) s. 45-46, Naas m.fl. (2017) s. 62, Zimmer (2017) s. 65 og Zimmer (2021) s. 64..

skatteloven. På bakgrunn av denne forskjellen anses det hensiktsmessig å bruke begrepet «intern rett» om skatteloven og ikke om skatteavtalen.

Dette innebærer at det først må vurderes om skatteloven inneholder internrettslig hjemmel for alminnelig skatteplikt. Dette avgjøres ut fra om personen har skattemessig bosted i Norge eller om det har opphørt etter skatteloven § 2-1 tredje ledd. Det er først i tilfeller hvor personen har skattemessig bosted i Norge etter intern rett at skatteavtalens bostedsbegrep må vurderes.

1.5.4 Folkerettens regler om traktattolkning

Bostedsbegrepet etter skatteavtalen artikkel 4 må fastlegges med folkerettslig metode. Skatteavtaler er å anse som bilaterale traktater som må tolkes i tråd med folkerettens regler som fremgår av Wien-konvensjonen om traktatretten (VCLT).⁴² Selv om Norge ikke har ratifisert traktaten, er prinsippene uttrykk for bindende folkerettslig sedvanerett.⁴³

Etter VCLT artikkel 31 nr. 1 skal traktaten tolkes «in good faith with the ordinary meaning» og «in their context and in the light of its object and purpose». Utgangspunktet er en naturlig språklig forståelse av ordlyden. Denne skal tolkes i lys av konteksten den inngår i, og i lys av hva det den handler om og formålet med traktaten.⁴⁴ Hva gjelder formålet med skatteavtalen er det å unngå dobbeltbeskatning, slik det fremgår av skatteavtalens tittel. Dette formålet vil dermed stå sentral ved fastlegging av bostedsbegrepet etter artikkel 4. Av VCLT artikkel 32 oppstilles supplementære kilder, i form av forarbeider og omstendigheter rundt inngåelsen, som er relevant hvis ordlyden er uklar eller gir et urimelig resultat.

Ved inngåelse av skatteavtaler gir statene gjensidig avkall på retten til å skattlegge. Dette innebærer et gjennomgående synspunkt om at statene ikke har gitt avkall på skattleggingsretten ut over det som fremgår uttrykkelig i avtalen.⁴⁵ Av hensyn til statenes suverenitet og avkall på skattleggingsretten, vil tolkningsstilen i folkeretten dermed være noe mer restriktiv enn tradisjonell lovtolkning i Norge.⁴⁶ Med andre ord danner en naturlig språklig forståelse av skatteavtalen en ramme for hvordan avtalen kan tolkes.

Skatteavtalen med Sveits er inngått på tysk, engelsk og norsk. Disse tre offisielle versjonene skal ha lik gyldighet, men hvis det er «fortolkningstvil» skal «den engelske tekst gis forrang».⁴⁷

⁴² Se bl.a. Rt. 2008 s. 577 (Sølvik) avsnitt 46-47 og HR-2021-1243-A avsnitt 42-44.

⁴³ Rt. 2008 s. 577 (Sølvik) avsnitt 46, Skaar m.fl. (2006) s. 53 og Zimmer (2017) s. 79.

⁴⁴ Hellestveit & Nystuen (2020) s. 51.

⁴⁵ Skaar m.fl. (2006) s. 51 og Zimmer (2017) s. 79.

⁴⁶ Zimmer (2017) s. 79.

⁴⁷ St.prp. nr. 76 (1987-1988) s. 1 punkt 2.

Ved tolkingen av skatteavtalen vil det tas utgangspunkt i den norske ordlyden. Samtidig vil den engelske språkversjonen trekkes inn ettersom den har forrang ved tolkningstvil og ved at dette gir en dypere forståelse av artikkel 4.

Særegent for tolking av skatteavtalene er at kommentarene til OECD i praksis tillegges vesentlig vekt.⁴⁸ Hva slags type rettskilde det kategoriseres som er omstridt og diskutert i juridisk litteratur. En måte er å anse kommentarene som en del av «the ordinary meaning» av ordene, eller at det er en «special meaning» som skal legges til grunn etter VCLT artikkel 31 nr. 4.⁴⁹ En annen måte er å anse kommentarene som en del av konteksten, og at det er en presumsjon om at partene har ment at avtalen skal tolkes i samsvar med kommentarene.⁵⁰ Ved tolkingen av artikkel 4 vil de nyeste kommentarene fra 2017 anvendes.⁵¹

Hensynet til ensartet tolking taler for å legge vekt på praksis fra Norge og andre staters praksis.⁵² I den forbindelse vil andre staters praksis som bygger på OECDs mønsteravtale artikkel 4 være relevant for fastleggingen av bostedsbegrepet i skatteavtalen artikkel 4.

1.5.5 Er intern norsk rett anvendelig ved tolkingen av bostedsbegrepet i skatteavtalen artikkel 4?

Ved tolking av bostedsbegrepet som fremgår av artikkel 4 nr. 1 og nr. 2, oppstår spørsmålet om intern norsk rett får direkte anvendelse ved tolkingen av skatteavtalen. Som nevnt innebærer Wien-konvensjonens regler om traktattolkning at det skal tas utgangspunkt i en naturlig språklig forståelse av ordlyden i lys av konteksten og traktatens formål.

I skatteavtalens artikkel 3 nr. 2 oppstilles imidlertid et tolkningsprinsipp om at «ethvert uttrykk som ikke er definert i [skatteavtalen skal] ha den betydning som følger av lovgivningen i vedkommende stat». Problemstillingen er da om artikkel 4 er en definisjon, slik at det ikke er rom for å legge til grunn interne definisjoner i skattelovgivningen.

Hvorvidt artikkel 4 er å anse som en uttømmende definisjon beror på en tolking av bestemmelsen. Ordlyden i artikkel 4 nr. 1 er slik:

⁴⁸ Se Rt. 2008 s. 577 (Sølvik) avsnitt 47, Skaar m.fl. (2006) s. 58 og Zimmer (2017) s. 84.

⁴⁹ Zimmer (2017) s. 84.

⁵⁰ Skaar m.fl. (2006) s. 61.

⁵¹ Naas m.fl. (2017) s. 96 og Zimmer (2017) s. 85-86,

⁵² Zimmer (2017) s. 82.

«I denne overenskomst betyr uttrykket «person bosatt i en kontraherende stat» enhver person som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av domisil, bopel [...] eller ethvert annet lignende kriterium.»

En naturlig forståelse av ordene «betyr uttrykket» indikerer at det oppstilles en definisjon av hvem som er bosatt i Sveits eller Norge i henhold til artikkel 4 nr. 1. Denne forståelsen støttes av OECDs kommentarer hvor det står at artikkel 4 nr. 1 «provides a definition of the expression «"resident of a Contracting State"».⁵³ På denne bakgrunn er bostedsbegrepet definert i artikkel 4 nr. 1, og må tolkes uavhengig av interne begreper og definisjoner. Hva gjelder vurderingen av om personen er skattepliktig «i henhold til [den nasjonale] lovgivningen» må det naturligvis vurderes ut fra statenes interne regler.

Hva gjelder artikkel 4 nr. 2 er ordlyden at dersom det foreligger dobbelt bosted etter intern rett jf. artikkel 4 nr. 1, «skal hans status avgjøres etter følgende regler». Ordlyden tyder på at det er spesifikke regler for å avgjøre hjemstaten, og ikke at det er en generell definisjon av bostedsbegrepet. Derimot tilsier formålet om å unngå dobbeltbeskatning, at bestemmelsen skal tolkes uavhengig av statenes interne definisjoner.⁵⁴ Hvis internrettslige definisjoner legges til grunn, vil det lettere kunne føre til ulikt tolkningsresultat for statene og dermed lettere dobbeltbeskatning eller dobbel ikke-beskatning. Et slikt syn støttes også av forarbeidende til skatteavtalen hvor artikkel 4 omtales generelt som en definisjon.⁵⁵ Det kan også fremholdes at tilsvarende forståelse synes å ha blitt lagt til grunn av Høyesterett i Rt. 2008 s. 577 (Sølvik) hvor den internrettslige definisjonen «disponerer» bolig i skatteloven § 2-1 tredje ledd, ikke var direkte anvendelig ved tolkingen av «disponerer» fast bolig etter skatteavtalen.⁵⁶

På denne bakgrunn skal bostedsbegrepet etter artikkel 4 fastlegges uavhengig av norsk intern rett.

⁵³ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 106 punkt 8.

⁵⁴ Zimmer (2017) s. 77-78 og Vogel (2022) s. 298-299 punkt 86.

⁵⁵ St.prp. nr. 76 (1987-1988) s. 1 punkt 3.

⁵⁶ Rt. 2008 s. 577 (Sølvik) avsnitt 66.

2 BOSTEDSBEGREPET I SKATTELOVEN § 2-1 TREDJE LEDD

2.1 Rettslig grunnlag for opphør av skattemessig bosted

Ved vedtakelsen av skatteloven av 1999 ble rettstilstanden etter skatteloven av 1911⁵⁷ videreført hvor opphør av bosted var ulovfestet. Opphør av skattemessig bosted forelå i tilfeller hvor skattyteren flyttet fra Norge med sikte på varig opphold i utlandet.⁵⁸ Dette skulle vurderes ut fra en helhetsvurdering hvor det avgjørende var om personen hadde brutt sin faste tilknytning til Norge.⁵⁹ Relevante tilknytningspunkter var blant annet i hvilken grad skattyter oppholdt seg i Norge etter utflytting, om vedkommende hadde bolig i Norge, om familien ble boende her og om arbeidsmessig tilknytning til Norge ble opprettholdt.⁶⁰

Etter lovendringen som trådte i kraft i 2004 ble skattelovens regler om opphør av bosted lovfestet i skatteloven § 2-1 tredje ledd. Til forskjell fra tidligere ble det konkretisert gjennom tre vilkår, hvor tilknytningspunktene ble redusert til bolig og opphold. Opphør av skattemessig bosted foreligger hvis skattyteren «tar fast opphold i utlandet», at det godtgjøres at personen «ikke har oppholdt seg i riket [i mer enn] 61 dager» og at personen eller dennes nærstående «ikke har disponert bolig i riket». Dessuten innebar vedtakelsen av § 2-1 tredje ledd en utvidelse av beskatning i tid ved treårsregelen i bokstav b. Regelen innebærer at personer som har bodd i Norge i minst ti år, må oppfylle vilkårene i tre inntektsår etter utflyttingsåret for at skattemessig bosted opphører.

2.2 Hva skal til for at skattyter «tar fast opphold» i Sveits?

Ordlyden «tar fast opphold» tilsier at det må være et utenlandsopphold som er ment å vare i en viss tid. I forarbeidene er det bemerket at en person bare kan være i Norge i forbindelse med tilfeldige og kortvarige opphold som ikke indikerer bostedtilknytning slik som ferieopphold.⁶¹ Utover dette er vilkåret ikke nærmere forklart i forarbeidene. Sammenholdt med at de øvrige vilkårene er utdypet i detalj, taler det for at det skal lite til for at vilkåret må legges til grunn som oppfylt for personer som flytter til Sveits.

I Skatte-ABC er det kun avgrenset mot midlertidig utenlandsopphold.⁶² Ved avgjørelsen vil skattyters formål med oppholdet i utlandet trekkes inn og om personen skal flytte tilbake til

⁵⁷ Lov 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

⁵⁸ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 33 punkt 7.2.

⁵⁹ Innst. O. nr. 77 (2002-2003) s. 7 punkt 3.1 og Harboe & Hobbelhagen (2002) s. 89.

⁶⁰ Ot.prp. nr.42 (2002-2003) s. 37 punkt 2.2.3.1.

⁶¹ Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) s. 46 punkt 2.6.2.2.

⁶² Utv. 2011 s. 928 og Skatte-ABC 2023 punkt U-19-2.3.5 s. 1426.

Norge.⁶³ Juridisk teori gir uttrykk for at det er et lempelig vilkår hvor det avgjørende er om personen har en tilknytning til utlandet ved å utøve en viss fysisk tilstedeværelse der.⁶⁴

For personer som bosetter seg i Sveits eller oppholder seg der i minst 6 måneder må skattyter melde flytting til Folkeregisteret.⁶⁵ En slik flyttemelding kan være et moment som taler for at oppholdet er av fast karakter.⁶⁶ På bakgrunn av rettskildene vil oppholdet være av fast karakter hvis personen flytter til Sveits for å bo der.

2.3 Opphold i Norge begrenset til 61 dager og beregningsmåte

Ordlyden «oppholdt» tilsier at det avgjørende er om vedkommende har vært fysisk tilstedeværende i Norge. Valget av grensen på «61 dager i inntektsåret», omtrent to måneder, er ikke begrunnet i forarbeidene. Det er inntektsåret som utgjør beregningsperioden ved utflytting. Dette skiller seg fra innflytningsreglene som beregner opphold ut fra en tolv månedersperiode eller trettiseks månedersperiode jf. § 2-1 andre ledd. Inntektsåret utgjør det kalenderår hvor inntektsskatteplikten gjelder.⁶⁷ Dette innebærer at opphold som finner sted før utflyttingen skal regnes med.⁶⁸

Ved beregningen skal hele eller deler av kalenderdøgn med opphold i Norge medregnes.⁶⁹ Bestemmelsen oppstiller ikke krav til formålet med oppholdet, slik at ethvert opphold omfattes. Dette innebærer at dersom en person ankommer Norge og drar tilbake til Sveits etter kl. 00:00 utgjør det to dager med opphold i Norge. For at opphør av skattemessig bosted kan finne sted samme år som utflytting til Sveits må personen flytte innen 2. mars, eller 3. mars i skuddår. For personer som har bodd i Norge i minst ti år, opphører skattemessig bosted senere som følge av treårsregelen.

2.4 Kravet om oppgivelse av disposisjonsrett til bolig i Norge

2.4.1 Identifikasjonsregelen

Det tredje vilkåret er at «personen eller dennes nærstående» ikke har disponert bolig i riket. Skattyter blir skattemessig identifisert med «nærstående». Nærstående er legaldefinert i § 2-1 fjerde ledd som «en persons ektefelle, samboer eller mindreårige barn». Personkretsen omfatter

⁶³ Zimmer (2017) s. 136.

⁶⁴ Landa (2004) s. 248 og Naas m.fl. (2017) s. 210.

⁶⁵ Lov 9. desember 2016 om folkeregistrering (folkeregisterloven) § 6-3.

⁶⁶ Naas m.fl. (2017) s. 210-211.

⁶⁷ Lundeland (2010) s. 207.

⁶⁸ Naas (2017) s. 211 og Skatte-ABC 2023 s. 1427 punkt U-19-2.3.7.

⁶⁹ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 46 punkt 2.6.2.2.

skattyters husstand og har til formål å hindre skattyter fra å overdra boligen til nær familie før utflyttingen.⁷⁰ Oppregningen anses uttømmende slik at det er uten betydning om øvrig familie, venner eller andre disponerer bolig.⁷¹

Mindreårige barn omfatter skattyters barn som er under 18 år.⁷² Personkretsen «ektefelle» omfatter personer som er gift med en annen i medhold av ekteskapsloven⁷³, eller registrerte partnere⁷⁴.⁷⁵ En naturlig språklig forståelse av «samboer» er at det er to personer som lever i et ekteskapslignende forhold. Denne forståelsen av «ektefelle» og «samboer» tilsier at skattyter identifiseres med en samboer eller ektefelle som disponerer bolig i Norge.

Av forarbeidende fremgår det at identifikasjon mellom ektefeller og registrerte partnere skal skje, «med mindre det godtgjøres at samlivet er brutt».⁷⁶ Samlivet anses brutt hvis ektefellene er separert ved dom eller bevilling og ved faktisk samlivsbrudd som antas å bli varig.⁷⁷ Dette innebærer at hvis ektefellene er separert, og en av dem flytter til Sveits, er det uten betydning at den andre disponerer bolig i Norge.

Hvorvidt skattyter skal identifiseres med en samboer som blir boende i Norge, er ikke omtalt i forarbeidende. Det ligger i samboerbegrepets natur at det opphører hvis personene flytter fra hverandre. Samtidig vil personer normalt anses for å være samboere selv om de for en tid bor fra hverandre på grunn av arbeid, sykdom og utdanning.⁷⁸

I Skatte-ABC står det at samboerskapet anses brutt dersom «den ene blir boende i Norge, mens den andre tar fast opphold i utlandet».⁷⁹ Uttalelsen kan være problematisk ettersom det fører til at skattyter ikke skal identifiseres med en samboer som blir boende i Norge på grunn av midlertidige omstendigheter. Selv om en slik praktisering kan synes som et smutthull i identifikasjonsregelen, kan det fanges opp ved at skattyteren selv «disponerer bolig» i Norge som følge av faktisk disposisjonsrett, se punkt 2.4.3.1.

⁷⁰ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48 punkt 2.6.2.5.

⁷¹ Widerberg (2008) s. 375, LB-2017-41575 og Skatte-ABC 2023 s. 1427 punkt U-19-2.3.8.

⁷² Furuseth (2023) § 2-1 Note 18.

⁷³ Lov 4. juli 1991 om ekteskap (ekteskapsloven).

⁷⁴ Lov 30. april 1993 om registrert partnerskap (partnerskapsloven) [opphevet].

⁷⁵ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48 punkt 2.6.2.5.

⁷⁶ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48 punkt 2.6.2.4.

⁷⁷ Naas m.fl. (2017) s. 212 og Skatte-ABC 2023 s. 377 punkt E-2.2.2.1 og s. 1427 punkt U-19-2.3.8.

⁷⁸ Se f.eks. legaldefinisjon av samboer i lov 14. juni 2019 om arv og dødsboskifte (arveloven) § 2 tredje ledd.

⁷⁹ Skatte-ABC-2023 s. 1427 punkt U-19-2.3.8.

2.4.2 Hva regnes som «bolig»?

Bolig er legaldefinert i § 2-1 sjette ledd bokstav a og b. For det første omfattes boenheter som har innlagt helårs vann og avløp og som kan benyttes som bolig i henhold til offentligrettslige regler jf. bokstav a. Dette gjelder blant annet enebolig, tomannsbolig, eierseksjon og borettslagsandel.⁸⁰ Avgjørende er om enheten er egnet til å tjene som fast bolig.⁸¹ Dessuten omfattes enhver «boenhet som faktisk er benyttet som bolig», jf. bokstav b. Denne kategorien har selvstendig betydning dersom enheten ikke oppfyller vilkårene etter bokstav a, men hvor en person reelt sett bruker det som bolig. Dette gjelder for eksempel hotellrom hvor bruken fremstår som bruk av bolig.⁸²

Etter bestemmelsens andre punktum unntas boenhet som er anskaffet «minst fem år før det inntektsår det tas opphold i utlandet» og som i perioden «ikke har vært benyttet som bolig» av skattyteren eller dennes nærstående. Unntaket innebærer at skattyter og hans ektefelle, samboer og mindreårige barn ikke disponerer boenhet som er brukt som fritidsbolig eller bolig som fremstår som en ren kapitalplassering, og hvor fem års eiertid er oppfylt.⁸³ Dette unntaket er praktisk ettersom personer som flytter av skattemessige motiver, normalt har flere eiendommer de har investert i som kapitalplassering.

Femårsregelen innebærer at hvis en person flytter til Sveits i 2023, må fritidseiendommen eller kapitalplasseringsobjektet senest være kjøpt i 2018. Dersom boligen er anskaffet senere enn dette, vil vedkommende disponere bolig inntil eiertiden er oppfylt.⁸⁴ Eksempelvis hvis den ble anskaffet i 2020, vil skattyter som tar fast opphold i Sveits i 2023 anses for å ha bolig i Norge til og med 2025.

2.4.3 Hva menes med å «disponere» bolig?

2.4.3.1 *Generelt*

Begrepet «disponere bolig» er legaldefinert som «å direkte eller indirekte eie, leie eller på annet grunnlag ha rett til å bruke bolig» jf. skatteloven § 2-1 femte ledd. Denne oppramsingen tilsier at skattyter kan disponere bolig som vedkommende eier eller disponerer.

⁸⁰ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 47 punkt 2.6.2.3.

⁸¹ Stoveland (2023) § 2-1 Note 21.

⁸² Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 47 punkt 2.6.2.3.

⁸³ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 47 punkt 2.6.2.3 og Skatte-ABC 2023 punkt U-19-2.3.10.2 s. 1428.

⁸⁴ Skatte-ABC 2023 s. 1428 punkt U-19-2.3.10.2.

Bestemmelsen tar sikte på enhver form for eierskap.⁸⁵ I tillegg omfattes leie eller annen bruksrett til en bolig.⁸⁶ Dette gjelder selv om skattyteren, fremleier leiligheten til en tredjepart.⁸⁷ Etter ordlyden omfattes ethvert leieforhold. Imidlertid oppstiller Skatte-ABC en begrensning ved at skattyteren ikke «disponerer bolig» ved leie av bolig på kortvarig basis i forbindelse med tillatt opphold i Norge på 61 dager.⁸⁸ Denne forståelsen er også lagt til grunn i juridisk teori.⁸⁹

Selv om ordlyden tyder på at det omfatter rettslig disposisjon, uttrykker forarbeidene at også faktisk disposisjon uten et klart rettslig grunnlag omfattes.⁹⁰ Det avgjørende er om personen «har adgang til å bruke boenheten på en måte som tilsvarer den en eier eller leietaker har».⁹¹ I den forlengelse trekker forarbeidene frem tilfellet hvor den utflyttedes egen bolig er overdratt til et familiemedlem, og hvor skattyteren kan bruke den som sin egen ved opphold i Norge så disponerer skattyteren boligen.⁹² En slik forståelse er også lagt til grunn av skattemyndighetenes praksis.⁹³ Likevel synes tolkningen å være diskutabel ettersom «har adgang til» uten et rettslig grunnlag ikke synes å være det samme som «ha rett til» i henhold til lovens ordlyd.⁹⁴

Forarbeidene angir et viktig skille mellom situasjonen der skattyter er eneeier av en bolig på den ene siden, og sameie og indirekte eierskap på den andre. Det anses dermed hensiktsmessig å strukturere den videre drøftelsen på bakgrunn av dette skillet. Først skal det vurderes om en eneeier av bolig anses for å disponere bolig som er utleid. Deretter skal det vurderes hva som skal til for at skattyter disponerer en bolig som er i sameie eller ved indirekte eierskap. Sameie og indirekte eierskap reiser mange likartede og vanskelige spørsmål, og det har ikke vært mulig å problematisere alle problemstillingene fullt ut.

2.4.3.2 Eneeier av bolig - disponerer skattyter bolig som er utleid?

Ordlyden «direkte [...] eie» tilsier at eierskap er tilstrekkelig, slik at det også omfatter tilfeller hvor boligen er utleid. Forarbeidene uttrykker at dersom vedkommende «eier boligen vil det ikke spille noen rolle om han eller hun disponerer den».⁹⁵ Dette gir grunnlag til å anta at eierskap er nok for å disponere bolig.

⁸⁵ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48 punkt 2.6.2.4.

⁸⁶ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48 punkt 2.6.2.4.

⁸⁷ Utv. 2004 s. 807 og Skatte-ABC 2023 s. 1427 punkt U-19-2.3.9.

⁸⁸ Skatte-ABC 2023 s. 1427 punkt U-19-2.3.9.

⁸⁹ Zimmer (2017) s. 137.

⁹⁰ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48 punkt 2.6.2.4.

⁹¹ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48 punkt 2.6.2.4.

⁹² Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48 punkt 2.6.2.4.

⁹³ Skatte-ABC 2023 s. 1427 punkt U-19-2.3.9.

⁹⁴ Zimmer (2017) s. 138.

⁹⁵ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48 punkt 2.6.2.4.

Av rettspraksis kan det vises til Rt. 2008 s. 577 (Sølvik). Selv om dommen gjaldt tolking av kriteriet «disponerer fast bolig» etter skatteavtalen, gjorde staten gjeldende at definisjonen i § 2-1 femte ledd var anvendelig. I den forbindelse hevdet staten at det er tilstrekkelig å eie en bolig for å disponere den etter skatteloven § 2-1 femte ledd.⁹⁶ Denne forståelsen ble ikke problematisert av skattyteren og retten tok dermed ikke standpunkt til dette. Høyesterett uttrykte i relasjon til skatteavtalen at det vanskelig kan være grunnlag for «det norske synet om at det er tilstrekkelig å vere eigar av ein bustad, i tilfelle der eigaren mangler rett til å bu i bustaden».⁹⁷ Sammenholdt med at retten ikke tok standpunkt til om eierskap er tilstrekkelig for å disponere bolig etter skatteloven, må uttalelsen antagelig forstås slik at den kun avklarer at eierskap ikke er tilstrekkelig for å disponere fast bolig etter skatteavtalen artikkel 4 nr. 2.

På bakgrunn av ordlyden og forarbeidene sammenholdt med at det ikke foreligger rettspraksis som tar standpunkt til spørsmålet, synes eierskap å være tilstrekkelig for å disponere bolig. At eierskap er tilstrekkelig synes dessuten å være slik skattemyndighetene praktiserer regelverket.⁹⁸ Systembetragtninger trekker i tilsvarende retning ettersom det fremgår forutsetningsvis av bestemmelsens sjette ledd at bolig også omfatter utleid bolig dersom den er anskaffet mindre enn fem år før utflyttingen.⁹⁹

En annen forståelse er uttrykt i juridisk teori hvor det fremholdes at det sentrale ut fra bestemmelsens ordlyd er retten til å bruke boligen.¹⁰⁰ I den forbindelse er det uttrykt at skattyter ikke bør anses for å disponere bolig hvis den er utleid på uoppsigelig og langvarig leieavtale.¹⁰¹ Argumentet er forankret i bestemmelsens ordlyd, men som nevnt er en nærliggende ordlydsfortolkning i lys av forarbeidene at eierskap er tilstrekkelig. På denne bakgrunn synes standpunktet å ha begrenset rettskildemessig betydning.

På bakgrunn av dette synes løsningen å være noe usikker, men det legges avgjørende vekt på ordlyden i lys av uttalelsene i forarbeidene. Dette innebærer at løsningen antagelig må være at skattyter disponerer bolig som er utleid.

⁹⁶ Avsnitt 63.

⁹⁷ Avsnitt 66.

⁹⁸ Utv. 2004 s. 807 og Skatte-ABC 2023 punkt s. 1427 U-19-2.3.9.

⁹⁹ Stoveland (2022) § 2-1 Note 20 og Furueth (2023) § 2-1 Note 19.

¹⁰⁰ Naas m.fl. (2017) s. 212 og Zimmer (2017) s. 137.

¹⁰¹ Naas m.fl. (2017) s. 212. og Zimmer (2017) s. 137.

2.4.3.3 Sameie og indirekte eierskap – i hvilke tilfeller disponerer skattyter bolig?

2.4.3.4 Felles vurderingstema

Ordlyden «direkte og indirekte eie» tilsier at eierskap er tilstrekkelig i seg selv for at skattyter anses for å disponere boligen. Imidlertid fremgår det av forarbeidene at ved sameie og indirekte eie, forutsettes det at «eierskapet gir vedkommende rett til å bruke enheten til boligformål».¹⁰² Det stilles dermed krav til rettslig eierskap og faktisk disposisjonsrett.

2.4.3.5 Nærmere om sameie

Regelen om at skattyter må ha rett til å bruke boligen til boligformål i kraft av sitt eierskap vil for enkelthetens skyld omtales for «sameieregelen» i dette punkt. At vedkommende må ha rett til å bruke enheten til boligformål, innebærer at det må avgrenses mot boenheter som brukes til næringsformål. Hvorvidt skattyteren har rett til å bruke boenheten til boligformål må vurderes ut fra sameielovens¹⁰³ regler, som kan fravikes ved avtale eller vedtekter jf. § 1.

Utgangspunktet er at en sameier har rett til å bruke boligen til boligformål dersom den er tiltenkt boligformål eller brukt som bolig jf. sameieloven § 3 første ledd. Etersom loven er fravikelig, må det likevel undersøkes om denne retten er begrenset som følge av avtale mellom sameierne eller av vedtekter.

Dette innebærer at hvis A er sameier i en bolig som kan brukes til boligformål, men hvor sameierne har inngått en avtale om at den skal leies ut til en tredjeperson C, så anses A for å ikke disponere boligen. Tilsvarende bør være resultatet hvor skattyter A og sameier B har inngått en avtale om at B skal ha eksklusiv bruksrett til boligen.

Dersom A og ektefellen B eier en bolig sammen er problemstillingen om sameieregelen kommer til anvendelse, slik at det kreves at skattyteren har rett til å bruke enheten til boligformål. Problemstillingen kan illustreres ved et eksempel hvor ekteparet A og B eier en bolig som er brukt som felles hjem, og som før utflyttingen leies ut til en tredjeperson C. Dersom A var eneeier av boligen viser tidligere drøftelse at han ville anses for å disponere boligen selv om den ble utleid. Hvis sameieregelen skal legges til grunn, vil skattyteren neppe anses for å disponere boligen som er utleid.

Forarbeidene omtaler ikke problemstillingen og den er heller ikke drøftet i juridisk teori. Etersom forarbeidene omtaler sameietilfellene generelt der en person eier «boenheten

¹⁰² Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48 punkt 2.6.2.4.

¹⁰³ Lov 18. juni 1965 om sameie [sameigelova].

sammen med andre», tyder det på at sameieregelen kommer til anvendelse også for nærstående.¹⁰⁴

Samtidig fremholder forarbeidende at det i forbindelse med å eie eller disponere bolig skal skje «en identifikasjon mellom ektefeller».¹⁰⁵ Dette kan se ut til å være en modifisering av sameieregelen, slik at den ikke kommer til anvendelse hvis ektefeller eier en bolig sammen. For øvrige nærstående, samboere og mindreårige barn, uttrykker forarbeidene ikke et slikt forbehold.

I den forbindelse kan det spørres om den generelle identifikasjonsregelen om hvorvidt «skattyter eller dennes nærstående» ikke disponerer bolig i § 2-1 tredje ledd, innebærer at skattyterens eierandel skal identifiseres med nærstående eierandeler.

Ordlyden skattyter «eller» nærstående disponerer bolig gir ikke svar på tolkningsspørsmålet. Sammenholdt med at forarbeidende ikke gir holdepunkter for at sameieregelen ikke skal komme til anvendelse for samboere og mindreårige barn, tyder rettskildebildet på at sameieregelen kommer til anvendelse for disse. For ektefeller skal det derimot finne sted en identifikasjon som fører til at sameieregelen ikke kommer til anvendelse, og det er dermed uten betydning om de har rett til å bruke boligen til boligformål.

Samlet sett synes regelen å være uklar og inkonsistent. En mulig tilnærming for å oppnå harmoni er å tolke begrepet «disponere bolig» innskrenkende, slik at det kreves faktisk rådighet over boligen i ethvert tilfelle. Dette vil føre til at det ikke skapes et skille mellom tilfeller hvor skattyter eier en bolig alene eller med en ektefelle, og på den andre siden hvor han eier den med andre. En slik innskrenkende forståelse har støtte i juridisk teori.¹⁰⁶ Dette vil føre til en mer samstemt regel hvor det avgjørende er om skattyter har rett til å bruke boligen.

2.4.3.6 Nærmere om indirekte eierskap

Ved indirekte eierskap kreves det som tidligere nevnt at eierskapet gir skattyteren rett til å bruke enheten til boligformål. Forarbeidende viser til at skattyter har rett til å bruke enheten som boligformål hvis aksjeposten gir aksjonæren «kontroll eller disposisjon over enheten».¹⁰⁷ Dette tilsier at det skattyter disponerer en bolig hvis han gjennom sitt selskap har «kontroll» over boligenheten eller har «disposisjon» over den.

¹⁰⁴ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48 punkt 2.6.2.4.

¹⁰⁵ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48 punkt 2.6.2.4.

¹⁰⁶ Naas m.fl. (2017) s. 212 og Zimmer (2017) s. 137.

¹⁰⁷ Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48 punkt 2.6.2.4.

For å ha kontroll over en boligenhet gjennom et selskap er det normalt tilstrekkelig å eie 51% av aksjene i et aksjeselskap som eier en bolig.¹⁰⁸ At skattyteren på grunnlag av eierskapet må ha rett til å bruke boligen tilsier at personen må ha praktiske muligheten til å bruke boligen som en eier eller leietaker ville gjort. Eksempelvis anses skattyter A for å disponere bolig hvis han er eneeier i et selskap som leier en leilighet i Norge.

Retten til å bruke boligen kan være begrenset av avtaler som selskapet har inngått eller av vedtekter.¹⁰⁹ Det må dermed foretas en konkret vurdering av om disse forholdene fører til at skattyter ikke kan bruke boligen. På bakgrunn av at det sentrale etter forarbeidene er om vedkommende har rett til å bruke ententen til boligformål, vil det neppe være tilfellet hvis leiligheten er utleid til en uavhengig tredjeperson på en vanlig leiekontrakt eller hvis vedtektene stenger for å bruke den til boligformål. Dette tyder på at skattyter ikke disponerer en bolig som er eid gjennom et selskap og hvor det foreligger en ordinær leiekontrakt til en uavhengig tredjeperson.

I utleietilfellene uttrykker Skatte-ABC en annen løsning ved at dersom selskapet har inngått en ordinær leieavtale med en tredjeperson, uten at selskapet har som formål å drive utleievirksomhet så vil personen med kontroll over selskapet anses for å disponere boligen.¹¹⁰ Sett i lys av forarbeidene, synes det å være en tvilsom praktisering av skatteloven § 2-1 femte ledd ettersom vedkommende ikke kan sies å ha rett til å bruke boligen til boligformål.

2.4.4 Oppsummering

Slik drøftelsen har vist vil skattyter anses for bosatt i Norge dersom vedkommende eller hans nærstående eier, leier eller på annet grunnlag har rett til å bruke boligen. Det har ikke noe å si at andre enn nærstående disponerer bolig, for eksempel separert ektefelle, myndige barn, eller venner. Det er heller ikke av betydning at skattyter eller nærstående disponerer boenhet som er eid i fem år og som ikke er brukt som bolig. Normalt kommer dette unntaket til anvendelse på fritidsboliger eller utleieobjekter. Det sentrale vurderingstema er normalt om skattyter eller hans nærstående disponerer boligen som er brukt som personens hjem.

Dersom skattyteren eller hans samboer, ektefelle eller mindreårige barn alene eier boligen vil skattyteren fortsatt disponere bolig i Norge. Dette gjelder selv om boligen er utleid. Hvis skattyteren eller hans nærstående eier boligen indirekte gjennom et selskap eller i sameie med

¹⁰⁸ Skatte-ABC 2023 s. 1427 punkt U-19-2.3.10.

¹⁰⁹ Skatte-ABC 2023 s. 1427-1428 punkt U-19-2.3.10.

¹¹⁰ Skatte-ABC 2023 s. 1427 s. 1428 punkt U-19-2.3.10.

andre må det vurderes om skattyter gjennom sitt eierskap har rett til å bruke boligen. Dersom skattyteren og ektefellen eier en bolig sammen, vil de identifiseres slik at sameieregelen ikke kommer til anvendelse. Dette innebærer at eierskap er tilstrekkelig for å disponere bolig. For andre tilfeller med sameie og indirekte eierskap må det vurderes om personen har rett til å bruke boligen eller om det er begrenset av avtaler, vedtekter eller andre omstendigheter. I disse tilfellene vil antagelig skattyter ikke disponere bolig som er utleid til en uavhengig tredjeperson.

2.5 Tidspunktet for opphør av skattemessig bosted

For personer som har bodd i Norge i minst ti år må kravet til oppholdstid og at personen ikke disponerer bolig være oppfylt i de tre etterfølgende årene etter utflyttingsåret. Dersom skattyter tar fast opphold i Sveits i 2024 og vilkårene er oppfylt i 2025, 2026 og 2027 så opphører bosted 1. januar 2028. Dersom et av vilkårene ikke er oppfylt, rykker man tilbake til start og må oppfylle en ny periode på tre inntektsår.¹¹¹

For personer som har bodd i Norge i mindre enn ti år avhenger tidspunktet for opphør av skattemessig bosted av når vilkårene oppfylles. Hvis alle vilkårene er oppfylt i samme inntektsår, opphører bostedet fra det siste tidspunktet når personen tar fast opphold i Sveits eller ikke disponerer bolig.¹¹² For eksempel hvis skattyter tar fast opphold i Sveits 1. februar 2024, og som ikke disponerer bolig i Norge eller overstiger 61 dager med opphold i 2024, så opphører skattemessig bosted 1. februar 2024.

Hvis vilkårene er oppfylt i ulike inntektsår må det foretas en konkret vurdering av vilkåret som oppfylles sist. Dersom dette er oppgivelse av disposisjonsrett til bolig eller fast opphold i Sveits, vil bosted opphøre fra datoen når vilkåret oppfylles.¹¹³ Hvis oppholdstidskravet gjenstår, vil skattemessig bosted opphøre fra 1. januar i det inntektsår hvor oppholdstidskravet oppfylles.¹¹⁴ For eksempel, hvis en person tar fast opphold i Sveits i juli 2024 og ikke disponerer bolig, vil skattemessig bosted opphøre 1. januar 2025 hvis oppholdstidskravet oppfylles dette året.

¹¹¹ Furuseth (2023) § 2-1 Note 15.

¹¹² Skatte-ABC 2023 s. 1425 punkt U-19-2.3.2.

¹¹³ Skatte-ABC 2023 s. 1426 punkt U-19-2.3.2.

¹¹⁴ Skatte-ABC 2023 s. 1426 punkt U-19-2.3.2.

3 BOSTEDSBEGREPET I SKATTEAVTALEN MELLOM NORGE OG SVEITS

3.1 Bostedsbegrepet og formålet om å unngå dobbeltbeskatning

Dersom en person er skattemessig bosatt i Norge etter skatteloven § 2-1 tredje ledd, er det neste spørsmålet om skatteplikten er begrenset. Dette kan være tilfellet dersom skatteavtalen mellom Norge og Sveits kommer til anvendelse jf. dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1 og skatteloven § 2-37 første ledd. Skatteavtalen har den funksjon at den lemper skatteplikten, mens skattyters øvrige plikter består.¹¹⁵ Dette innebærer at hvis skattemessig bosted i Norge ikke har opphørt, vil vedkommende fortsatt ha plikt til å levere skattemelding til Norge selv om vedkommende anses bosatt i Sveits etter skatteavtalen.

Skatteavtalen har som formål å unngå juridisk dobbeltbeskatning som kan defineres som «the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods».¹¹⁶ Det vil si at skatteavtalen har til formål å unngå skattlegging av samme skattesubjekt for samme inntekt.¹¹⁷ Dette har bakgrunn i at slik dobbelbeskatning kan hemme internasjonal handel, investeringer og etablering av bosted på tvers av landegrenser.¹¹⁸ Økonomisk dobbeltbeskatning, at en inntekt skattlegges to ganger ved å pålegge ulike skattesubjekter skatteplikt, avverges ikke av skatteavtalen.¹¹⁹

3.2 Skatteavtalens regler om skattemessig bosted

Bostedsbegrepet i skatteavtalen er inntatt i artikkel 4 under overskriften «skattemessig bopel», og «resident» i den engelske versjonen. Artikkel 4 nr.1 oppstiller en definisjon av hvem som er skattemessig bosatt etter skatteavtalen. Bestemmelsen må ses i sammenheng med artikkel 1 hvor skatteavtalen får anvendelse på «personer [...] bosatt» i en kontraherende stat. Hvis en person er skattemessig bosatt i Sveits eller Norge etter artikkel 4 nr. 1, kommer avtalen til anvendelse og avgjør hvilken stat som har beskatningsretten.

Artikkel 4 nr. 1 i skatteavtalen mellom Norge og Sveits lyder som følger:

«I denne overenskomst betyr uttrykket «person bosatt i en kontraherende stat» enhver person som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av domisil, bopel [...] eller ethvert annet lignende kriterium. Uttrykket omfatter imidlertid

¹¹⁵ Vogel (2022) s. 265 punkt 5.

¹¹⁶ OECD (2017) s. 9 punkt 1.

¹¹⁷ Zimmer (2017) s. 149.

¹¹⁸ OECD (2017) s. 9 punkt 1.

¹¹⁹ Zimmer (2017) s. 30 og 149.

ikke noen person som er skattepliktig i denne stat bare på grunnlag av inntekt fra kilder i denne stat eller formue som befinner seg der.»

Utgangspunktet er at det må vurderes om personen har skatteplikt i henhold til bostedsbegrepet i statenes interne rett. Skatteplikten må være på grunnlag av «domisil, bopel [...] eller ethvert annet lignende kriterium». I tillegg oppstilles krav til omfanget av «skatteplikten» ut fra hvordan uttrykket er tolket og gjennom avgrensningen i andre punktum om at skatteplikten ikke må være begrenset.

En person kan anses for å være skattemessig bosatt i Sveits og Norge etter bostedsvurderingen i artikkel 4 nr. 1. I et slikt tilfelle foreligger dobbelt bosted, og ettersom skatteavtalen bygger på prinsippet om at en person bare er bosatt i én stat må det foretas en nærmere vurdering etter artikkel 4 nr. 2. Utslagsregelen i artikkel 4 nr. 2 inneholder en rangert liste av kriterier som er avgjørende for om en person er skattemessig bosatt i Norge eller i Sveits. Denne utslagsregelen innebærer et snevrere bostedsbegrep, som er nødvendig for å unngå dobbeltbeskatning.

I den videre fremstillingen skal det drøftes hva som skal til for å være bosatt «i henhold til lovgivningen i statene», hva som ligger i «på grunnlag av domisil, bopel [...] eller ethvert annet lignende kriterium» og hva som menes med «skatteplikt» etter artikkel 4 nr. 1. Deretter skal utslagsregelen i artikkel 4 nr. 2 utdypes.

3.3 Krav om alminnelig skatteplikt etter intern rett jf. artikkel 4 nr. 1

3.3.1 Hva skal til for å være skattepliktig i Norge eller Sveits «i henhold til lovgivningen i denne stat»?

At personen er skattepliktig «i henhold til lovgivningen i denne stat» innebærer at det må foretas en vurdering av statenes interne rett.¹²⁰ Det er skattemyndighetene i det aktuelle landet som foretar vurderingen og avgjør om personen er skattemessig bosatt i landet etter artikkel 4 nr. 1.¹²¹

Etter norsk rett beror vurderingen på om den utflyttede fortsatt har skattemessig bosted i Norge eller om det har opphørt i henhold til skatteloven § 2-1 tredje ledd. Dette er redegjort i punkt 2, slik at det vises til drøftelsen ovenfor.

¹²⁰ OECD (2017) kommentar artikkel 4 s. 106 punkt 8 og Vogel (2022) s. 264 punkt 3.

¹²¹ Skaar m.fl. (2006) s. 110, Naas m.fl. (2017) s. 219, Zimmer (2017) s. 142.

I likhet med norsk intern rett og skatteavtalen, bygger sveitsisk rett på skattlegging ut fra om en person er bosatt i staten.¹²² Skattemessig bosted i Sveits foreligger hvis personen har domisil eller bopel i landet.¹²³ Bopel oppstår når personen har sitt oppholdssted eller bosted i Sveits.¹²⁴ Når det gjelder domisil, er dette oppfylt hvis personen har til hensikt å bli permanent bosatt i Sveits, og dette vurderes ut fra om personen har sitt livssentrum der.¹²⁵ I vurderingen tas det blant annet hensyn til personens familie- og vennskapsrelasjoner, hvor vedkommende tilbringer sin fritid, og i hvilken grad personen deltar i lokalsamfunnet.¹²⁶

I tillegg er personen skattemessig bosatt i Sveits hvis det foreligger midlertidig opphold som overstiger 90 dager, eller 30 dager hvis oppholdet er i forbindelse med økonomisk aktivitet.¹²⁷ På denne bakgrunn skal det lite til for at en person anses bosatt i Sveits.

3.3.2 Hva menes med at personen må være skattepliktig «på grunnlag av domisil, bopel [...] eller ethvert annet lignende kriterium»?

Av OECDs kommentarer er det uttrykt at «the definition aims at covering the various forms of personal attachment to a State».¹²⁸ Dette tyder på at kriteriet må gjenspeile en personlig tilknytning som personen har til staten.

Begrepet «domisil» kan forstås som der personen har sitt hjem, sitt faste oppholdssted eller der personen har sitt sentrum for livsinteresser.¹²⁹ Selv om det ikke er et klart skille mellom «domisil» og «bopel» i norsk rett, kan bopel forstås som noe videre ved at det også omfatter fysisk tilstedeværelse i et land for eksempel gjennom opphold eller rådighet over en bolig.¹³⁰

Uttrykket «annet lignende kriterium» kan tolkes på to ulike måter. Den mest nærliggende språklige forståelsen av «lignende» kriterium er at det må ha likhetstrekk med «domisil» og «bopel». Disse kriteriene oppstiller skatteplikt ut fra hvor personen har hjemmet sitt og hvor en person utøver sin fysiske tilstedeværelse.¹³¹ Felles er at skattyters territorielle tilknytning til staten danner grunnlaget for skatteplikten. Ved en slik forståelse vil det ikke tas i betraktning

¹²² Cadosch (2023a) punkt 1.1.

¹²³ Cadosch (2023a) punkt 1.1.4.1, Cadosc (2023b) punkt 1.1 og OECD (2023).

¹²⁴ Cadosch (2023a) punkt 1.1.4.1, Cadosc (2023b) punkt 1.1 og OECD (2023).

¹²⁵ Cadosch (2023a) punkt 1.1.4.1, Cadosc (2023b) punkt 1.1 og OECD (2023).

¹²⁶ Cadosch (2023a) punkt 1.1.4.1 og OECD (2023).

¹²⁷ Cadosch (2023a) punkt 1.1.4.1, Cadosc (2023b) punkt 1.1 og OECD (2023).

¹²⁸ OECD (2017) kommentar artikkel 4 s. 106 punkt 8.

¹²⁹ Vogel (2022) s. 285-286 punkt 54.

¹³⁰ Vogel (2022) s. 286 punkt 55.

¹³¹ Vogel (2022) s. 286 punkt 55.

at en person har alminnelig skatteplikt på bakgrunn av statsborgerskap.¹³² Uten betydning er også skatteplikt på grunnlag av tilknytning til en inntekt, at personen er registrert i et offentlig register eller at man er ektefelle til en som er bosatt i en stat.¹³³

En alternativ tolkning av «annet lignende kriterium» er at det omfatter ethvert kriterium som gir grunnlag for alminnelig skatteplikt. Denne tolkningen omfatter enhver situasjon hvor personen er underlagt alminnelig skatteplikt, og er i tråd med skatteavtalens formål om å unngå dobbeltbeskatning.

Tolkningsspørsmålet er ikke avklart i OECDs praksis og synes ikke å ha blitt problematisert i norsk eller utenlandsk praksis. Vogel tar opp problemstillingen og legger til grunn en territoriell forståelse av kriteriet på bakgrunn av at de øvrige kriteriene krever en slik forbindelse.¹³⁴ Dessuten viser han til at det ikke hadde vært behov for oppstillingen av kriterier hvis ethvert kriterium for alminnelig skatteplikt uansett skulle omfattes. Argumentasjonen synes overbevisende, og er også lagt til grunn i norsk juridisk teori.¹³⁵ Ettersom alminnelige skatteplikt etter norsk og sveitsisk rett baserer seg på bosted eller annen territoriell tilknytning til staten, er problemstillingen primært av teoretisk interesse.

3.3.3 Kravet til «skattepliktig» og unntak for begrenset skatteplikt

Personen må ha skatteplikt til staten etter nasjonal lovgivning. I den engelske versjonen er det uttrykt som at personen er «liable to tax». Hva slags skatt som omfattes er naturlig å forstå ut fra artikkel 2 nr. 1 hvor skatteavtalen får anvendelse på «skatter av inntekt og formue».

Videre må skatteplikten ikke være begrenset til «inntekt fra kilder i denne stat eller formue som befinner seg der» jf. artikkel 4 nr. 1 andre punktum. Etter norsk begrepsbruk omfattes ikke personer som har begrenset skatteplikt av skatteavtalens bostedsbegrep.¹³⁶ Stater som bygger på territorialprinsippet skattlegger bare inntekt som har sin kilde i staten.¹³⁷ Dette kan tilsi at personer som er bosatt i land som bygger på dette prinsippet ikke omfattes av skatteavtalens bostedsbegrep.

På dette punkt er OECDs kommentarer oppklarende ved at formålet med begrensningen er å «exclude persons who are not subjected to comprehensive taxation (full liability to tax) in a

¹³² Skaar m. fl. (2006) s. 113 og Vogel (2022) s. 285 punkt 53.

¹³³ Vogel (2022) s. 289-290 punkt 64 og 66.

¹³⁴ Vogel (2022) s. 288 punkt 61.

¹³⁵ Skaar m.fl. (2006) s. 112-113.

¹³⁶ Naas m.fl. (2017) s. 219 og Zimmer (2017) s. 141.

¹³⁷ Zimmer (2017) s. 34.

State», slik at det ikke skal avgrenses mot «all residents of countries adopting a territorial principle in their taxation».¹³⁸ Det avgjørende er dermed om skattyteren er underlagt fullstendig skattlegging i staten, som er tilfelle for personer som har skatteplikt på grunnlag av territorialprinsippet. En slik oppfatning er i tråd med formålet om å unngå dobbeltbeskatning ettersom territorialprinsippet innebærer en ubegrenset skatteplikt for inntekt i staten.

Som tidligere nevnt bygger norsk og sveitsisk rett på globalinntektsprinsippet, hvor skatteplikten omfatter all inntekt og formue som vedkommende har. Skatteplikten er dermed ikke begrenset, og unntaket i andre punktum kommer ikke til anvendelse.

3.4 Utslagsregelen som løsning på dobbelt bosted jf. artikkel 4 nr. 2

3.4.1 Kriteriene og anvendelsen av disse

For skatteavtalens formål kan en skattyter bare ha bosted i ett land innenfor en periode.¹³⁹ En person kan anses bosatt i både Sveits og Norge etter statenes nasjonale rett i henhold til artikkel 4 nr. 1. I et slikt tilfelle, hvor en person har dobbelt bosted, skal skattemessig bosted løses etter utslagsregelen i artikkel 4 nr. 2.¹⁴⁰

Bestemmelsen oppstiller en hierarkisk liste av kriterier som skal vurderes i den rekkefølgen de er opplistet i.¹⁴¹ Dersom det første kriteriet ikke avgjør hvilken stat som er hjemstaten, skal det neste på listen vurderes. Utslagsregelen har som formål å avgjøre hvilken stat personen har sterkest tilknytning til.¹⁴² Om en person har skattemessig bosted i Norge eller Sveits skal vurderes ut fra følgende:

- «a) han skal anses for bosatt i den stat hvor han disponerer fast bolig. Hvis han disponerer fast bolig i begge stater, skal han anses for bosatt i den stat hvor han har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene);
- b) hvis det ikke kan bringes på det rene i hvilken stat han har sentrum for livsinteressene, eller hvis han ikke disponerer en fast bolig i noen av statene, skal han anses for bosatt i den stat hvor han har vanlig opphold;

¹³⁸ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 107 punkt 8.3.

¹³⁹ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 punkt 10 s. 109, Naas m.fl. (2017) s. 219 og Vogel (2022) s. 298.

¹⁴⁰ Regelen er omtalt som «Tie-breaker rules» i mønsteravtalen, «Tie-breaker clause» i OECD (2017) kommentarer, «Tie-breaker Criteria» av Vogel, preferanseregelen av Naas m.fl. og utslagsregelen av Skaar m.fl., mens Zimmer (2017) omtaler de som «kriteriene». I det følgende brukes disse termene om hverandre.

¹⁴¹ OECD (2017) kommentar artikkel 4 s. 109 punkt 10, Skaar m.fl. (2006) s. 113, Naas m.fl. (2017) s. 220, Zimmer (2017) s. 142 og Vogel (2022) s. 267-268 punkt 12.

¹⁴² OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 109 punkt 10.

- c) hvis han har vanlig opphold i begge stater eller ikke i noen av dem, skal han anses for bosatt i den stat hvor han er statsborger;
- d) hvis han er statsborger av begge stater eller ikke av noen av dem, skal de kompetente myndigheter i de kontraherende stater avgjøre spørsmålet ved gjensidig avtale.»

Kriteriene avgjør hvilke forhold knyttet til bostedsbegrepet som skal gå foran andre. Rekkefølgen for vurderingen er hvor personen disponerer fast bolig, har sentrum for livsinteresser, utøver vanlig opphold og har statsborgerskap jf. bokstav a til c. Selv om det er en hierarkisk liste har kriteriet om vanlig opphold ved et par feilaktig blitt hoppet over.¹⁴³ Dersom ingen av disse kriteriene gir svar på hva som er hjemstaten, skal Norge og Sveits inngå en gjensidig avtale jf. bokstav d.

Av OECDs kommentarer fremgår det at kriteriet må være «of such a nature that there can be no question but that the person concerned will satisfy it in one State only» og at det samtidig «must reflect such an attachment that it is felt to be natural that the right to tax devolves upon that particular State»¹⁴⁴ Dette innebærer at det må være tilstrekkelig klart at kriteriet bare er oppfylt i enten Norge eller Sveits, og at tilknytningen gjør det naturlig at staten gis beskatningsretten. Ved tvil om kriteriet bare er oppfylt i en av statene, må det neste kriteriet på listen vurderes.

Ved å anvende et kriterium som vurderingstema i stedet for å basere det på en skjønnsmessig helhetsvurdering, øker sannsynligheten for at tolkingen blir konsistent blant myndigheter i ulike land.¹⁴⁵ Kriteriet sentrum for livsinteresser skiller seg fra kriteriene ved at det beror på en helhetsvurdering, og dette kan føre til at det er uklart om kriteriet bare er oppfylt i en av statene, se punkt 3.4.4.¹⁴⁶

3.4.2 Tidsrommet for vurdering av om kriteriet er oppfylt

Når man vurderer om et kriterium i skatteavtalen artikkel 4 nr. 2 er oppfylt, må det fastlegges hvilken tidsperiode som setter rammen for vurderingen. Problemstillingen er aktuell for kriteriene fast bolig, sentrum for livsinteresser og vanlig opphold. Når det gjelder kriteriet om statsborgerskap er det uten betydning ettersom det avgjørende er om skattyter er statsborger i perioden med dobbelt bosted. Problemstillingen er heller ikke aktuell for regelen om gjensidig avtale.

¹⁴³ Se Utv. 1989 s. 866 og TOSLO-2011-156948

¹⁴⁴ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 109 punkt 10.

¹⁴⁵ Skaar m.fl. (2006) s. 113.

¹⁴⁶ Vogel (2022) s. 307 punkt 107.

OECDs kommentarer bygger på at en person kan være bosatt to steder innenfor et kalenderår, regnskapsår, inntektsår eller lignende.¹⁴⁷ Dette betyr at en person som flytter, kan være bosatt i to forskjellige stater innenfor samme inntektsår. For eksempel hvis en person flytter fra Norge til Sveits 28. februar 2024, kan han anses for bosatt i Norge fra 1. januar til 28. februar og bosatt i Sveits fra 1. mars til 31. desember 2024.¹⁴⁸ I perioden hvor personen har dobbelt bosted i Norge og Sveits, som vil være 1. mars til 31. desember, må det vurderes om kriteriet i utslagsregelen er oppfylt. Ut fra eksempelet er problemstillingen om omstendigheter før 1. mars 2024 eller etter 31. desember 2024 kan trekkes inn ved vurderingen av om kriteriet er oppfylt.

OECDs kommentarer uttrykker i forbindelse med kriteriet «vanlig opphold» at «[t]he determination must cover a sufficient length of time for it to be possible to ascertain the frequency, duration and regularity of stays that are part of the settled routine of the individual's life».¹⁴⁹ Lengden på tidsrommet må følgelig være tilstrekkelig for å vurdere hyppigheten, varigheten og regelmessigheten av opphold som inngår i en persons faste rutine. I den forlengelse antyder kommentarene at det ved større endringer i en persons liv, eksempelvis skilsmisse og separasjon, kan være behov for et lengre tidsrom for å avgjøre hva som er personens vanlige opphold.¹⁵⁰ At tidsperioden normalt må være av en viss lengde for å vurdere om kriteriet er oppfylt har også støtte i juridisk teori.¹⁵¹ På denne bakgrunn kan det argumenteres for at flytting til Sveits er en større endring i en persons liv som ved vurderingen av vanlig opphold må avgjøres ut fra et lengre tidsrom.

Også ved vurderingen av «fast bolig» og «sentrum for livsinteressene» må tidsrommet normalt være av en viss lengde for å kunne konstatere om kriteriet er oppfylt.¹⁵² Omstendigheter før eller etter perioden med dobbelt bosted som indikerer hvorvidt personens intensjon er å etablere en fast bolig i staten, kan trekkes inn i vurderingen.¹⁵³ Ved vurderingen av «sentrum for livsinteresser» krever normalt et kortere tidsrom. Dette skiller seg fra «vanlig» opphold eller «fast» bolig, som kan kreve lenger tid ettersom personens livsmønster må fastlegges.¹⁵⁴

På denne bakgrunn kan det tas hensyn til omstendigheter før og etter tidsrommet med dobbelt bosted. Tidsrommet for faktiske omstendigheter som kan tas med i vurderingen er dermed ikke

¹⁴⁷ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 109 punkt 10.

¹⁴⁸ Se OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 109 punkt 10 som inneholder et lignende eksempel.

¹⁴⁹ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 111 punkt 19.1.

¹⁵⁰ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 111 punkt 19.1.

¹⁵¹ Skaar m.fl. (2006) s. 118 og Vogel (2022) s. 308 punkt 109.

¹⁵² Skaar m.fl. (2006) s. 118, Naas m.fl. (2017) s. 221 og Vogel (2022) s. 298 punkt 84.

¹⁵³ Vogel (2022) s. 298 punkt 84.

¹⁵⁴ Skaar m.fl. (2006) s. 118.

avgrenset til perioden hvor personen hadde dobbelt bosted. Ut fra eksempelet blir konklusjonen at det kan tas hensyn til omstendigheter utover perioden 1. mars til 31. desember 2024.

3.4.3 Utgangspunktet er hvor skattyteren «disponerer fast bolig»

3.4.3.1 *Generelt*

Dersom skattyter har dobbelt bosted, er det første kriteriet som skal vurderes hvor vedkommende «disponerer fast bolig» jf. bokstav a. I den engelske språkversjonen er dette uttrykt som et krav om at personen har «a permanent home available to him». Kriteriet kan være oppfylt i flere stater, og det er dermed uten betydning at personen har bolig i en annen stat.¹⁵⁵ For å vurdere om kriteriet er oppfylt må det vurderes om det foreligger en «bolig» som er «fast» og som skattyter «disponerer».

3.4.3.2 *Det må være en «bolig»*

Ordlyden «bolig» tilsier at det må være en boenhet som en person kan bo i. Det engelske begrepet «home» synes å ta sikte på et sted der personen har sitt hjem. Dette tyder på at boligen må fremstå som en vital interesse for skattytere og hvor det foreligger en personlig tilknytning til boligen.¹⁵⁶

I OECDs kommentarer er det lagt til grunn at enhver form for bolig omfattes.¹⁵⁷ Dette innebærer at både hus, leilighet, hotellrom, feriehus, kjøretøy og annet som brukes som et hjem omfattes.¹⁵⁸ I likhet med skatteloven § 2-1 tredje ledd, skal det dermed lite til for å oppfylle vilkåret «bolig». De nærmere grensene utdypes gjennom de øvrige elementene i kriteriet «fast» og «disponerer».

3.4.3.3 *Boligen må være «fast»*

3.4.3.3.1 *Vurderingstema*

En naturlig språklig forståelse av at boligen er «fast» tyder på at det er noe som er stabilt. Den engelske ordlyden «permanent» indikerer at det er vedvarende. I OECDs kommentarer er det beskrevet som at:

¹⁵⁵ Vogel (2022) s. 300 punkt 92.

¹⁵⁶ Vogel (2022) s. 300 punkt 92.

¹⁵⁷ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 109-110 punkt 13.

¹⁵⁸ Vogel (2022) s. 300 punkt 90.

«this home must be permanent, that is to say, the individual must have arranged and retained it for his permanent use as opposed to staying at a particular place under such conditions that it is evident that the stay is intended to be of short duration».¹⁵⁹

Med dette siktes det til at en bolig er «fast» hvis den er beholdt eller innrettet med tanke på varig bruk for skattyteren.¹⁶⁰ Kommentarene viser til at «permanent» skal forstås i motsetning til bolig som benyttes for opphold av «short duration». Det må dermed avgrensnes mot bolig som har til funksjon å være oppholdssted under kortvarig opphold. Dette gjelder bolig som brukes i forbindelse med blant annet studier, forretningsbesøk og kurs. Disse eksemplene forutsetter at personen har til hensikt å bruke boligen for en kort periode. Det er verdt å merke seg at personer som flytter til Sveits i forbindelse med studier over lenger tid, ikke anses skattemessig bosatt der som følge av en særregel i sveitsisk rett.¹⁶¹

Det er et stort spenn mellom en bolig som brukes «permanent» og som brukes for «short duration». I den forbindelse utdyper OECDs kommentarer at en bolig er «permanent» dersom den er «available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which [...] is necessarily of short duration».¹⁶² Boligen må være tilgjengelig for personen til enhver tid, og det er boligens funksjon for personen som står sentralt.¹⁶³ Dette tyder på at det avgjørende er om boligen er innrettet slik at den kan tjene som fast bolig for skattyteren til enhver tid.

Hvorvidt boligen fremstår som skattyters faste bolig, kan vurderes ut fra bomønsteret om i hvilken grad den brukes som et hjem for skattyteren og hans nærstående familie.¹⁶⁴ Selv om det ikke oppstilles krav til minimum oppholdstid i boligen, kan den omstendighet at boligen brukes i liten grad tyde på at boligen ikke fungerer som personens faste bolig.¹⁶⁵

3.4.3.3.2 Hvilken betydning har utenlandsoppholdets lengde for kravet til fast bolig?

Avtalens ordlyd «fast bolig» kan tilsa at oppholdet må være av en viss lengde for å etablere fast bolig. Samtidig avgrensner OECDs kommentarer eksplisitt mot opphold i forbindelse med ferier, jobb eller kurs. Slike opphold vil normalt vare fra noen dager og maksimalt til noen måneder.

¹⁵⁹ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 109 punkt 12.

¹⁶⁰ Skaar m.fl. (2006) s. 114, Naas m.fl. (2017) s. 221 og Vogel (2022) s. 301 punkt 93.

¹⁶¹ Cadosch (2023a) punkt 1.1.4.1 og OECD (2023).

¹⁶² OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 110 punkt 13.

¹⁶³ Skaar m.fl. (2006) s. 114 og Vogel (2022) s. 301 punkt 94.

¹⁶⁴ Naas m.fl. (2017) s. 224 og Zimmer (2017) s. 143.

¹⁶⁵ Skaar m.fl. (2006) s. 114, Naas m.fl. (2017) s. 221 og Vogel (2022) s. 301 punkt 94.

Dette tyder på at det ikke stilles strenge krav til utenlandsoppholdets varighet så lenge boligen er innrettet slik at skattyteren kan bruke den til enhver tid.

I Rt. 2008 s. 577 (Sølvik) var det ikke tvilsomt at et utenlandsopphold på to og et halvt år var tilstrekkelig for å etablere en fast bolig. Praksis fra andre land ble trukket inn, og det ble vist til dansk skattepraksis som tydet på at åtte måneder var tilstrekkelig for å etablere fast bolig i tilflyttingsstaten.¹⁶⁶ Høyesterett tok ikke stilling til om en slik grense kunne trekkes ettersom det ikke var nødvendig for den konkrete saken.

Praksis fra andre land er som tidligere nevnt relevant ved tolkingen av innholdet i OECDs mønsteravtale. Det er lite praksis hva gjelder minstetiden, men en dom av interesse er en sak fra domstolen i Luxembourg.¹⁶⁷ Saken gjaldt en advokat som jobbet i Luxembourg, og som ble utstasjoner i Hongkong i syv måneder. I avgjørelsen fra en lavere rettsinstans kom retten til at skattyteren ikke hadde «permanent home» i Hongkong på grunn av at han allerede etter tre måneder planla å returnere til Luxembourg. Skattyteren anket denne avgjørelsen og påsto at boligen oppfylte kriteriet om fast bolig. Domstolen ga skattyteren medhold og fremholdte at det avgjørende var at skattyteren hadde leid leiligheten med hensikt om langvarig bruk og at han hadde brukt boligen som sitt hjem i syv måneder. Det var ikke av betydning at han etter tre måneder hadde begynt å planlegge retur til Luxembourg. Konklusjonen var dermed at boligen i Hongkong oppfylte kravet til fast bolig.

Dessuten uttrykker det internasjonale standardverket av Vogel at «[a]ccordingly, a stay of more than six months can no longer be considered temporary».¹⁶⁸ Dette indikerer at opphold på seks måneder ikke er å anse som kortvarig. For opphold som er kortere antyder Vogel i samme punkt at det ikke kan oppstilles en minimumsgrense, men at det avgjørende er formålet og hensikten med boligen.

Skatte-ABC uttrykker at opphold i et annet land på rundt ett år er tilstrekkelig for å etablere fast bolig, og at det ved kortere opphold må foretas en vurdering hvor det avgrenses mot bolig som av natur er til kortvarig bruk.¹⁶⁹

Det kan argumenteres med at opphold over seks måneder er tilstrekkelig ut fra utenlandsk praksis og synspunktet til Vogel. Dessuten kan systembetragtninger tilsi en slik løsning

¹⁶⁶ Avsnitt 54.

¹⁶⁷ Sak 36888C.

¹⁶⁸ Vogel (2022) s. 301 punkt 94.

¹⁶⁹ Skatte-ABC (2023) s. 1430 punkt U-19-2.5.2.

ettersom opphold på seks måneder, 183 dager, er tilstrekkelig for å etablere skattemessig bosted etter innflytningsregelen i skatteloven § 2-1 andre ledd.

For opphold under seks måneder vil løsningen være mer usikker og bero på en konkret vurdering av hvorvidt skattyteren i den aktuelle perioden hadde til hensikt å bruke boligen som sitt faste hjem. Antagelig vil et utenlandsopphold på noen måneder anses for kortvarig. Løsningen er særlig usikker for utenlandsopphold på tre til fem måneder. Hvorvidt boligen er av langvarig karakter, må i så fall vurderes ut fra skattyters formål med oppholdet. Eksempelvis kan det argumenteres for at et utenlandsopphold på fire måneder i Sveits er tilstrekkelig dersom skattyteren hadde til hensikt å bruke boligen som sitt faste hjem, men hvor det oppstår uforutsette omstendigheter som gjør at skattyter flytter tilbake til Norge. En annen sak er at det kan være vanskelig for skattyteren å bevise at oppholdet ikke var midlertidig.

3.4.3.4 Personen «disponerer» fast bolig

3.4.3.4.1 Vurderingstema

Det siste elementet i kriteriet er at skattyteren «disponerer» boligen. På engelsk er det uttrykt som at boligen må være «available to him». I OECDs kommentarer er det beskrevet som «that place where the individual owns or possesses a home».¹⁷⁰ Dette omfatter tilfeller hvor skattyter eier, leier eller på annen måte har besittelse over boligen. Dermed omfattes både rettslig og faktisk rådighet over boligen.

Rettslig rådighet foreligger hvis skattyter eier eller leier boligen. Hvis en annen person har disposisjonsrett til boligen, kan flere forhold føre til at skattyteren likevel disponerer boligen. For det første kan det være relevant å vurdere om overdragelsen er reell i tilfeller hvor boligen overdras før utflyttingen. Dette var tilfelle i sak LB-2015-135465 hvor staten anførte at boligsalget til skattyters datter ikke var reelt. Hvis overdragelsen ikke er reell, vil skattyter fortsatt disponere boligen på grunnlag av rettslig rådighet.

For det andre kan skattyteren disponere boligen på faktisk grunnlag dersom en annen person eier boligen. Dette er tilfelle hvis boligen er innrettet («arranged») slik at den er tilgjengelig for skattyter hele tiden («available all times continuously»).

Av utenlandsk praksis er sakene 26638/2017 og 392997 relevante. Sakene er basert på skatteavtaler som er utformet etter OECDs mønsteravtale og tolkingen bygger på OECDs kommentarer. I den første saken kom den italienske domstolen til at en bolig som skattyters partner eide i Russland oppfylte kravet ettersom den var tilgjengelig for skattyteren til enhver

¹⁷⁰ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 109 punkt 12.

tid. I den andre saken opphevet den franske domstolen en avgjørelse ettersom skattemyndighetene ikke hadde undersøkt om boligen som skattyters sønn eide i Tyskland kunne oppfylle kriteriet «permanent home».

Hvorvidt skattyter disponerer en bolig som et selskap eier og hvor andre personer bruker boligen kan illustreres av tingrettsdommen TOSLO-2016-67549. Spørsmålet var om norske myndigheter hadde skattleggingsrett for inntektsårene 2013 og 2014 for ektefellene A og B. I denne perioden eide selskapet Top Score AS en møblert leilighet på Snarøya i Oslo. Dette selskapet var heleid av Top Score Management AS som igjen var heleid av A. Ved vurderingen av om ekteparet hadde fast bolig i Norge viste tingretten til at det avgjørende var om boligen alltid var tilgjengelig for ekteparet. Det var uten betydning at leiligheten også ble disponert av andre personer og at selskapet Top Score Management AS eide leiligheten. Retten viste til at boligen var tilgjengelig for ekteparet til enhver tid, og la vekt på at paret bodde i leiligheten under ethvert opphold i Norge som i 2013 var på 170 dager. Retten konkluderte med at ekteparet disponerte fast bolig i Norge.

I den videre redegjørelsen skal det undersøkes om en person disponerer bolig hvis den ikke kan brukes som følge av oppussing eller andre faktiske forhold, eller hvis den er utleid.

3.4.3.4.2 Disponerer skattyter en bolig som ikke kan brukes som følge av faktiske forhold?

Ordlyden «disponerer» kan tilsi at eierskap alene er tilstrekkelig, og at det ikke spiller noen rolle om boligen kan brukes. Den engelske ordlyden «available to him» kan forstås på to måter. En bolig kan anses tilgjengelig ved at personen har rettslig rådighet over den, men samtidig kan kravet tolkes som at boligen faktisk må være tilgjengelig for bruk. Ettersom den engelske språkversjonen har forrang, må det ses hen til øvrige rettskilder for å løse tolkningstvilen.

OECDs kommentarer om at individet må ha «arranged and retained it for his permanent use» og at det må avgrenses mot bolig som er «intended to be of short duration» innebærer at boligens funksjon er det sentrale.¹⁷¹ Sett i sammenheng med uttalelsen om at den må være «available to him at all times continuously, and not occasionally», tyder det på at skattyter må ha rettslig rådighet over boligen hele tiden.¹⁷² Ved oppussing har skattyter rådighet over boligen selv om den i avgrensede perioder ikke kan brukes. Dette trekker i retning av at skattyter disponerer bolig selv om den ikke kan brukes som følge av oppussing og lignende.

¹⁷¹ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 109 punkt 12.

¹⁷² OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 110 punkt 13.

En slik oppfatning ble lagt til grunn av lagmannsretten i LB-2015-135465 hvor et ektepar flyttet til Skottland og hadde kjøpt en bolig som måtte renoveres. For inntektsåret 2001 var boligen nærmest ubeboelig som følge av dette. Lagmannsretten konkluderte med at ekteparet disponerte boligen og fremholdt at det avgjørende var at ekteparet hadde full rettslig disposisjonsrett over boligen til boligformål og at den etter sin art var innrettet til å fungere som bolig. Dommen ble anket til Høyesterett, men ble ikke tillatt fremmet.¹⁷³

Annerledes kan det stille seg ved oppussing av en bolig som verken har eller skal bli benyttet som boligformål av skattyteren eller hans familie. Dette var tilfellet i saken Dennis O'Brien v. Inspector of Taxes hvor skattyter gjennom et selskap eide en bolig i Irland som ble renovert.¹⁷⁴ Irske skattemyndigheter tolket «permanent home» i lys av OECDs kommentar om at boligen må være tilgjengelig «at all times continuously» og Vogels avhandling som tydet på at en bolig ikke er tilgjengelig hvis den aldri har blitt benyttet, eller er innrettet for boligformål for skattyteren.¹⁷⁵ Dette synes å være en rimelig tolkning, som i så fall fører til at bolig som er kjøpt for kapitalplassering ikke oppfyller vilkåret hvis den ikke kan eller skal benyttes som hjem av skattyteren. Denne tolkningen stemmer overens med at boligens funksjon for skattyteren er det sentrale.

På denne bakgrunn er det avgjørende om boligen er tilgjengelig til enhver tid ved at skattyter har rettslig disposisjon over boligen. Hvis en bolig ikke kan brukes som følge av oppussing eller andre faktiske omstendigheter, er utgangspunktet at skattyter også for denne perioden disponerer boligen.

3.4.3.4.3 Disponerer skattyter en bolig som er utleid?

En naturlig språklig forståelse av «available to him» tyder på at en utleid bolig ikke oppfyller kriteriet ettersom skattyter ikke har rådighet over boligen. Dette har støtte i OECDs kommentarer som ble lagt til i 2017 om at en bolig ikke er «available» hvis den er «rented out and effectively handed over to an unrelated party so that the individual no longer has the possessions of the house and the possibility to stay there.»¹⁷⁶ Dette tyder på at boligen må være leid ut til en person som skattyter ikke har en personlig eller familiær tilknytning til.

¹⁷³ HR-2017-363-U.

¹⁷⁴ Dennis O'Brien v. Inspector of Taxes (2013).

¹⁷⁵ Dennis O'Brien v. Inspector of Taxes (2013) premiss 48.

¹⁷⁶ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 110 punkt 13.

Tillegget kom inn i 2017 og skulle klargjøre at en person ikke disponerer bolig hvor den er utleid til en uavhengig person.¹⁷⁷ Dette er forstått som at det ikke oppstilles særskilte krav til leieperiodens lengde eller oppsigelsesperioden.¹⁷⁸

I Rt. 2008 s. 577 (Sølvik) ble det fremholdt at en person disponerer bolig hvis den er utleid på vilkår som gjør at skattyteren uten for store vansker kan få faktisk rådighet over boligen.¹⁷⁹ Dommen er imidlertid avsagt før tillegget i OECDs kommentarer ble lagt til i 2017, slik at utsagnet neppe kan opprettholdes.

Tidligere var skattemyndighetenes praksis at skattyter disponerte bolig som var utleid på en tidsbestemt leieavtale med tre måneders oppsigelsesfrist.¹⁸⁰ Dette ble endret ved Skatte-ABC 2021 som er videreført i Skatte-ABC 2023.¹⁸¹ Endring av praksis går ut på at skattyter ikke disponerer bolig som er utleid, med mindre den er utleid til familie eller andre som ikke er på en armlengdes avstand. Dessuten disponerer skattyteren bolig som han uten for store vansker kan få faktisk rådighet over, «for eksempel ved korttidsutleie [på inntil 30 dager] som faller inn under sktl. § 7-2 annet ledd».¹⁸² Dette må ses i lys av at slik korttidsutleie ikke oppfyller kravene om at boligen er «effectively handed over» til en tredjeperson. En slik endring av praksis samsvarer med tillegget i OECDs kommentarer fra 2017.

På denne bakgrunn disponerer ikke skattyter en bolig som er utleid til en uavhengig tredjeperson på en ordinær leiekontrakt. Dette omfatter leieforhold hvor kontrakten er tidsbestemt eller tidsubestemt, og med en oppsigelsestid på tre måneder i henhold til husleieloven¹⁸³ §§ 9-1 til 9-3 og 9-6. Boligen er da «effectively handed over» til leietaker. Personer som flytter til Sveits og som leier ut boligen i Norge på en vanlig leiekontrakt til en tredjeperson, disponerer dermed ikke boligen i Norge.

Annerledes stiller det seg ved korttidsutleie, ettersom skattyter anses for å disponere bolig. Av utenlandsk praksis kan en sak fra Belgia illustrere et slikt tilfelle.¹⁸⁴ I saken ble skattyter ansett for å disponere en bolig som var utleid for korte perioder på 15 dager eller mindre og som ikke var utleid omtrent 60% av året. Retten fremholdt at boligen var tilgjengelig for skattyteren ettersom han hadde frihet til å bestemme om han ville leie ut leiligheten eller ikke.

¹⁷⁷ Naas m.fl. (2017) s. 223.

¹⁷⁸ Naas m.fl. (2017) s. 223 og Vogel (2022) s. 301 punkt 95.

¹⁷⁹ Avsnitt 59.

¹⁸⁰ Se f.eks. Skatte-ABC 2020-2021 punkt 2.5 s. 1453.

¹⁸¹ Skatte-ABC 2021 s. 1461 punkt 2.5 og Skatte-ABC 2023 s. 1430 U-19-2.5.2.

¹⁸² Skatte-ABC 2023 s. 1430 U-19-2.5.2.

¹⁸³ Lov 26. mars 1999 om husleieavtaler (husleieloven).

¹⁸⁴ Sak 2012/AR/2382.

For å oppsummere må det foretas en konkret vurdering av leieforholdets karakter og hvem boligen er utleid til. Dersom det foreligger et vanlig utleieforhold til en uavhengig tredjeperson, disponerer ikke skattyteren boligen. Annerledes stiller det seg ved korttidsutleie eller ved andre særlige omstendigheter som gjør at skattyteren i prinsippet har rådighet over boligen.

3.4.4 Kriteriet «sentrum for livsinteressene»

3.4.4.1 *Generelt*

Hvis en person disponerer fast bolig i Norge og Sveits, må det foretas en vurdering av hvor skattyteren har sitt sentrum for livsinteresser («centre of vital interests»), jf. bokstav a. At «sentrum» for livsinteresser er det avgjørende, indikerer at det normalt bare kan oppfylles i én stat.

En person som har bodd i Norge over lenger tid vil normalt ha sentrum for livsinteresser i Norge. Ved flytting til Sveits er spørsmålet om sentrum for livsinteresser er forskjøvet fra Norge til Sveits. Det er en treghet i kriteriet ved at det normalt tar en viss tid før sentrum for livsinteresser forskyves til Sveits dersom skattyteren har bodd i Norge over lang tid og har personlige og økonomiske forbindelser i Norge.¹⁸⁵

Kriteriet skiller seg fra de øvrige ved at det må foretas en helhetsvurdering av hvor personen har «de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser» («personal and economic relations are closer»). Det er en viss overlapp til øvrige kriterier, hvor blant annet skattyters opphold i statene og nylig tildelt statsborgerskap er relevant.

Vurderingstemaet er skjønnsmessig, og det er opp til myndighetene å trekke inn momenter som er relevante og vektleggingen av disse. En svakhet er at «personlige forbindelser» er svært subjektivt ut fra den enkelte skattyters situasjon.¹⁸⁶ Det er ofte skattyteren selv som sitter med informasjonen som er nødvendig for å avklare sentrum for livsinteresser.

Det skal ikke være tvil om kriteriet er oppfylt i bare én stat, samtidig skal den reflektere en tilknytning som gjør det naturlig at staten har rett til å skattlegge.¹⁸⁷ Dersom det ikke er rimelig klart å fastslå at sentrum for livsinteresser er i Norge eller Sveits, må kriteriet om vanlig opphold vurderes.

¹⁸⁵ Vogel (2022) s. 305 punkt 102.

¹⁸⁶ Vogel (2022) s. 304 punkt 98.

¹⁸⁷ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 109 punkt 10.

I den videre redegjørelsen skal det undersøkes hvilke momenter som er relevante ved vurderingen, og om personlige forbindelser kan vektlegges mer enn økonomiske. Deretter skal et utvalg av praktiske problemstillinger drøftes.

3.4.4.2 *Hva slags interesser er relevante momenter i helhetsvurderingen?*

Ordlyden «livsinteresser» og «vital interests» taler for at det er personens viktigste interesser som er avgjørende.¹⁸⁸ Dette kan forstås som at det er interesser som ikke er av forbigående karakter, og at det har en viss innvirkning på skattyterens liv.¹⁸⁹ Slike interesser vil gjenspeile en reell forbindelse mellom staten og personen. Interesser som kan endres enkelt og raskt slik som førerkort, bilregistrering, bankkontoer, kredittkort og pengeoverføringer bør holdes utenfor.¹⁹⁰ Av betydning er interesser av langvarig karakter som tyder på en reell forbindelse til en stat som blant annet familie, venner og arbeidsforhold.¹⁹¹

En naturlig forståelse av «personlige forbindelser» tilsier at det omfatter skattyters relasjoner. Ordlyden «økonomiske forbindelser» tilsier at det skal ses hen til hvor personen har økonomiske verdier eller interesser. Av OECDs kommentarer legges det til grunn en vid forståelse hvor personlige og økonomiske interesser omfatter «his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc.».¹⁹² Momenter av betydning er dermed hvor familien og venner oppholder seg, arbeidsforhold, fritidsinteresser og hvorfra han forvalter eiendom. Denne opplistingen er ikke uttømmende jf. ordlyden «etc.».

Normalt vil også varigheten av opphold i hver stat inngå som et moment.¹⁹³ Hvorvidt skattyter oppholder seg mest i Sveits eller Norge kan dermed være en indikasjon på hvilket land vedkommende har sterkest økonomisk og personlige forbindelser til.¹⁹⁴

Et annet moment som er vektlagt i utenlandsk praksis er den omstendighet at skattyter nylig har fått tildelt statsborgerskap.¹⁹⁵ Dette er i tråd med tolkningen ettersom statsborgerskap ofte krever en langvarig tilknytning til staten. I utenlandsk praksis er det også lagt vekt på om

¹⁸⁸ Se også LB-2016-65406 hvor en slik forståelse legges til grunn.

¹⁸⁹ Vogel (2022) s. 304 punkt 100.

¹⁹⁰ Vogel (2022) s. 304 punkt 100.

¹⁹¹ Vogel (2022) s. 304-305 punkt 100.

¹⁹² OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 110 punkt 15.

¹⁹³ LB-2015-135465, LB-2016-65406 og Skatte-ABC (2023) s. 1430 punkt U-19-2.5.2.

¹⁹⁴ Naas m.fl. (2017) s. 224 og Skatte-ABC (2023) s. 1430 punkt U-19-2.5.2.

¹⁹⁵ Sak 2C-128/2016 og 2C-130/2016.

skattyter fortsatt disponerer bankkonto i fraflyttingsstaten og har helseforsikring i tilflyttingsstaten.¹⁹⁶ Disse momentene kan imidlertid endres raskt og er neppe en «livsinteresse». For andre eiendeler eller interesser bør disse gjenspeile en tilknytning som ikke kan endres raskt. Dette kan være tilfellet hvis skattyter har en hytte eller bil som han har eid over tid eller som han bruker ofte.¹⁹⁷

Andre relevante momenter kan illustreres ved lagmannsrettsdommene LB-2016-65406 og LB-2015-135465 hvor spørsmålet var om sentrum for livsinteresser var i Norge eller henholdsvis Sveits og Storbritannia. I begge sakene konkluderte lagmannsretten med at sentrum for livsinteresser var i Norge.

I LB-2016-65406 var relevante momenter at skattyteren arbeidet med et selskap som hadde sterkest tilknytning til Norge, at han hadde betydelig opphold i Norge som i snitt var rundt 200 dager per år, at samboeren bodde her, relasjoner til venner, fødselsfeiringer ble holdt her og tilknytning til foreninger. Av forbindelser til Sveits ble det vist til skattyters politiske interesser og særlig hans interesse i å ha tilgang til førsteklasses helsetjenester.

I den andre saken, LB-2015-135465, ble det vist til mange momenter som trakk i retning av at et ektepar hadde sentrum for livsinteresser i Norge. Dette var blant annet at inntekter fra Norge utgjorde livsgrunnet deres, hytte på Tjøme, barn og barnebarn var i Norge, familietradisjoner ble opprettholdt i Norge, og at de hadde en plan om å selge eiendom og flytte tilbake til Norge. Dersom en slik vurdering legges til grunn kan det tyde på at det skal mye til for å flytte sentrum for livsinteresser til Sveits.

En særegen omstendighet ved Sveits er at det noen steder har dannet seg et norsk miljø. Dette gjelder for eksempel i kantonen Luzern.¹⁹⁸ Dersom en tilflytter engasjerer seg i det norske miljøet i Sveits, vil dette antagelig anses som en personlig forbindelse som trekker i retning av at sentrum for livsinteresser er i Sveits.

3.4.4.3 Kan personlige forbindelser vektlegges mer enn økonomiske?

Et særlig omdiskutert spørsmål er om personlige forbindelser kan vektlegges mer enn økonomiske.¹⁹⁹ Ordlyden i skatteavtalen personlige «og» økonomiske forbindelser tilsier at forbindelsene er likestilt.

¹⁹⁶ Se sakene A300124032, 2016/RG/544, 16-0592979 og 17/00261-17/00265.

¹⁹⁷ Sak 102/2012 og LB-2015-135465.

¹⁹⁸ Ytreberg (2023).

¹⁹⁹ Zimmer (2017) s. 144 og Vogel (2022) s. 307 punkt 105.

OECDs kommentarer uttrykker at «considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention».²⁰⁰ Dette tyder på at skattyters personlige handlinger er av særlig betydning. Hvorvidt personlige interesser generelt er mer tungtveiende synes å være uklart ut fra denne uttalelsen.

Hvordan kriteriet praktiseres kan belyses ved utenlandsk praksis. I en sak fra Østerrike uttalte domstolen at personlige interesser er mer tungtveiende, og i en annen sak ble det lagt særlig vekt på at skattyterens personlige relasjoner var i Østerrike til tross for at hans økonomiske interesser var i Sveits.²⁰¹ Motsatt ble lagt til grunn av danske skattemyndigheter hvor interessene ble likestilt.²⁰² I saken hadde skattyteren sterkest personlig tilknytning til Danmark der hans kone og barn bodde. Samtidig hadde han sterkest økonomisk tilknytning til Tyskland hvor han eide 50% av et selskap og var ansatt som direktør. På bakgrunn av at skattyterens personlige og økonomiske bånd var delt mellom Danmark og Tyskland, kom skattemyndighetene til at neste kriteriet på listen «vanlig opphold» måtte vurderes. Det synes dermed ikke å være en entydig praktisering.

Norske skattemyndigheter ser ut til å legge noe mer vekt på personlige forhold i sin praksis.²⁰³ I den forlengelse er det uttrykt at hvor nærstående familie oppholder seg er et sentralt moment.²⁰⁴ I Rt. 2009 s.1577 (Stolt-Nielsen) gjengir Høyesterett denne uttalelsen uten å knytte bemerkninger til den.²⁰⁵ Forståelsen i Skatte-ABC må trolig forstås som at tilknytningspunktet nærstående familie utgjør en sentral vital interesse, og ikke at personlige forbindelser generelt skal tillegges mer vekt.

Den vanlige oppfatningen i juridisk teori er at det ikke kan oppstilles en generell regel om at personlige interesser vektlegges mer.²⁰⁶ En slik forståelse er i tråd med skatteavtalens ordlyd. Likevel er det enighet om hvor skattyters nærmeste familie oppholder seg har stor betydning i helhetsvurderingen, som skal utdypes i punkt 3.4.4.5.²⁰⁷

På denne bakgrunn kan det ikke oppstilles en generell regel om at personlige forbindelser vektlegges mer enn økonomiske.

²⁰⁰ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 110 punkt 15.

²⁰¹ Hhv. sak 96/15/0183 og sak RV/1100198/2018.

²⁰² Sak 20-0987672.

²⁰³ Skatte-ABC (2023) s. 1430 U-19-2.5.2.

²⁰⁴ Skatte-ABC (2023) s. 1430 U-19-2.5.2.

²⁰⁵ Avsnitt 66.

²⁰⁶ Zimmer (2017) s. 144 og Vogel (2022) s. 307 punkt 105.

²⁰⁷ Vogel (2022) s. 305 punkt 101 og Zimmer (2017) s. 144.

3.4.4.4 *Hvilken betydning har det at skattyteren beholder boligen i Norge?*

Plasseringen av fast bolig og sentrum for livsinteresser i samme setning, tilsier at boligen er en sentral livsinteresse. I utflyttingstilfellene oppstiller OECD en retningslinje. Denne går ut på at dersom en person har en bolig i en stat hvor han alltid har bodd, arbeidet og hvor han har familie og eiendeler, og som så flytter til en annen stat «while retaining the first [home]», så kan det tyde på at han har «retained his centre of vital interests» i den første staten.²⁰⁸ Med dette oppstilles en presumsjon om at dersom den faste boligen i Norge beholdes, tyder det på at skattyteren har videreført sentrum for livsinteresser i Norge.²⁰⁹

Av relevant praksis er en sak fra Luxembourg.²¹⁰ Saken gjaldt en midlertidig utstasjonering fra Luxembourg til Hongkong i syv måneder. Skattyteren disponerte bolig i begge statene. Domstolen konkluderte med at siden skattyteren begynte å planlegge hjemreise etter 3 måneder, var den omstendighet at han flyttet til Hongkong i seg selv ikke tilstrekkelig for å flytte sentrum for hans økonomiske interesser. Domstolen kom dermed til at sentrum for livsinteresser fortsatte å være i Luxembourg.

Saken fra Luxembourg gjaldt en person som ikke hadde ektefelle, samboer eller barn, og som flyttet alene til Hongkong. Annerledes kan det stille seg hvis nærstående familie flytter med skattyteren til utlandet ettersom det er et tungtveiende moment i retning av at sentrum for livsinteresser er forskjøvet.

3.4.4.5 *Hvilken betydning har det at familien oppholder seg i Norge eller Sveits?*

Som nevnt har det stor betydning hvor skattyterens familie oppholder seg. Dette kan begrunnes i at relasjoner til nærstående utgjør en helt sentral vital interesse. At skattyteren flytter med ektefelle, samboer eller barn vil dermed ha stor betydning i helhetsvurderingen.

Dersom nærstående blir igjen i Norge, kan det tyde på at sentrum for livsinteresser til Norge opprettholdes. Som tidligere nevnt ble det i dommen LB-2016-65406 lagt vekt på at skattyteren hadde en samboer som bodde i Norge. At samboerforhold og ekteskap er trukket inn som et sentralt moment fremgår også av andre staters praksis.²¹¹ Dessuten vil den omstendighet at

²⁰⁸ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 110 punkt 15.

²⁰⁹ Skaar m.fl. (2006) s. 116.

²¹⁰ Sak 36888C.

²¹¹ Sak 26638/2017 og sak 20-0987672.

skattyters barn bor i Norge, være et moment som trekker i retning av at sentrum for livsinteresser er i Norge.²¹²

Samtidig tyder praksisen på at dersom skattyter har økonomisk eller andre interesser i Sveits, er det ikke er avgjørende at nærstående blir igjen i Norge.²¹³ I så fall må det neste kriteriet om «vanlig opphold» vurderes.

På denne bakgrunn har det stor betydning hvor nærstående oppholder seg ettersom det et tungtveiende moment som tyder på hvor skattyterens sentrum for livsinteresser er.

3.4.5 Kriteriet «vanlig opphold»

Dersom personen verken disponerer bolig i Norge eller i Sveits, eller sentrum for livsinteresser kan avklares er det neste kriteriet «vanlig opphold» jf. artikkel 4 nr. 2 bokstav b. På engelsk er kriteriet uttrykt «habitual abode». Personen kan ha «vanlig opphold» i begge statene, en av statene eller i ingen av statene.²¹⁴

Ordlyden «vanlig» opphold tilsier at det må foretas en sammenligning av oppholdet ut fra hva som er typisk. Av OECDs kommentarer er det utdypet at det må foretas en helhetsvurdering av hyppighet, varighet og regelmessigheten av oppholdene som gir uttrykk for personens livsmønster.²¹⁵ Ethvert opphold i staten skal tas med i vurderingen, uavhengig av om oppholdet er ved boligen eller årsaken til at personen er i landet.²¹⁶ Det legges ikke opp til en ren kvantitativ vurdering av hvor skattyter oppholder seg flest antall dager.²¹⁷ Dette skiller kriteriet fra den kvantitative vurderingen i skatteloven § 2-1 tredje ledd gjennom vilkåret om maksimalt opphold på 61 dager.

I tilfeller hvor personen har fast bolig i begge statene og sentrum for livsinteresser ikke kan fastlegges, oppstiller OECDs kommentarer en retningslinje hvor det sentrale er «where he stays more frequently».²¹⁸ Dette innebærer at antall dager med opphold i statene står sentralt.²¹⁹ Begrunnelsen er antagelig at personen har vitale interesser i form av fast bolig og vitale

²¹² LB-2015-135465 og sak RV/1100198/2018.

²¹³ Sakene 20-0987672, 469/2018 og 90LY00183.

²¹⁴ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 111 punkt 19.

²¹⁵ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 111 punkt 19.

²¹⁶ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 110-111 punkt 17-18.

²¹⁷ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 111 punkt 19.

²¹⁸ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 110-111 punkt 17.

²¹⁹ Zimmer (2017) s. 146 og Vogel (2022) s. 309 punkt 111.

interesser i begge statene slik at oppholdets karakter er «vanlig». Dermed får antall dager større betydning, men antall dager er ikke avgjørende i seg selv.

Et eksempel hvor skattyteren har «vanlig opphold» i begge statene er inntatt i OECDs kommentarer.²²⁰ Eksempelet går ut på at en person oppholder seg 210 dager i året i en stat i forbindelse med jobb, og resterende 146 dager i en annen stat hvor han tilbringer tid med familien. Personen vil i så fall ha vanlig opphold i begge statene. Dette konkrete eksempelet er veiledende for personer som flytter til Sveits, og viser at både oppholdets karakter og antall dager må vurderes.

3.4.6 Kriteriet «statsborger»

Det neste kriteriet angår hvor personen er «statsborger». Det er statsborgerskap etter statenes interne rett som er avgjørende.²²¹ Etter norsk rett reguleres dette av statsborgerloven²²² hvor statsborgerskap kan erverves ved fødsel eller etter søknad jf. henholdsvis kapittel 2 og 3. For utenlandske statsborgere som flytter til Sveits, kan sveitsisk statsborgerskap oppnås hvis personen har vært bosatt minst ti år i landet.²²³

Statsborgerskap gjenspeiler normalt en langvarig forbindelse som en person har til staten. Kriteriet skiller seg fra de øvrige i artikkel 4 nr. 2 ved at statsborgerskap ikke er tilstrekkelig for å være skattemessig bosatt i en stat etter artikkel 4 nr. 1. At statsborgerskap ikke nødvendigvis innebærer en territoriell tilknytning slik som de øvrige kriteriene, er antagelig begrunnelsen for at det er rangert lavt på listen. Likevel er statsborgerskap en effektiv regel, som avgjøres ut fra en enten/eller-vurdering. Enten oppfyller man kravet for statsborgerskap i en stat, eller så gjør man det ikke.

3.4.7 Gjensidig avtale mellom statene

Hvis spørsmålet om hvor skattyteren har skattemessig bosted ikke kan løses av de øvrige kriteriene, har statene plikt til å inngå en gjensidig avtale om hvilken stat som er hjemstaten jf. bokstav d. Skatteavtalen artikkel 25 beskriver fremgangsmåten for å inngå en slik avtale.²²⁴ Det er viktig å merke seg at plikten ikke gjelder hvis statene er uenige om den konkrete tolkningen og anvendelsen av kriteriene som for eksempel «fast bolig», «sentrum for livsinteresser» og

²²⁰ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 111 punkt 19.

²²¹ Naas m.fl. (2017) s. 226.

²²² Lov 10. juni 2005 om norsk statsborgerskap (statsborgerloven).

²²³ State Secretariat for Migration (2023)

²²⁴ OECD (2017) kommentarer artikkel 4 s. 112 punk 20.

«vanlig opphold».²²⁵ Ved en slik konflikt kan statene inngå en frivillig avtale i henhold til artikkel 25.

Verken skatteavtalen eller dens kommentarer gir anvisning på hva statene skal vektlegge ved avtalen om bostedsspørsmålet.²²⁶ I prinsippet står statene relativt fritt til å velge hvilken fremgangsmåte, hvilke momenter som er relevante og hva som anses mest tungtveiende.²²⁷ Formålet om å avgjøre hvilken stat personen har sterkest tilknytning til, tilsier at momenter i vurderingen av «sentrum for livsinteresser» vil stå sentralt for å finne ut hvilket land skattyter har tilknytning til.²²⁸ Her kan en løsning være å vektlegge personlige forbindelser mer tungtveiende enn økonomiske forbindelser. En annen løsning kan være å gi preferanse til et spesifikt moment innenfor sentrum for livsinteresser.

3.5 Forsterket bostedsbestemmelse i artikkel 4 nr. 4 og forholdet til utgiftsbasert beskatningsordning i Sveits

Skatteavtalen mellom Norge og Sveits inneholder en forsterket bostedsbestemmelse i artikkel 4 nr. 4. Dette er en særbestemmelse, som ikke er inntatt i OECDs mønsteravtale, og lyder slik:

«Når en fysisk person i følge bestemmelsene i punktene 1 og 2 skulle anses for bosatt i kontraherende stat, men ikke undergis den alminnelige inntektsbeskatning i denne stat for all inntekt fra kilder i den annen[sic] kontraherende stat, da skal en slik fysisk person ved anvendelsen av denne overenskomst ikke anses for å være bosatt i den førstnevnte stat.»

Ordlyden tyder på at det omfatter ethvert tilfelle hvor inntekten ikke er gjenstand for alminnelig inntektsbeskatning. Av forarbeidende fremgår det at formålet med bestemmelsen var å ramme tilfeller hvor personer som er bosatt i Sveits ikke ble skattlagt for inntekt med utenlandsk kilde, ettersom dette ikke skattlegges i enkelte kantoner.²²⁹

En slik bestemmelse er inntatt i flere skatteavtaler som Sveits har inngått med ulike land.²³⁰ Dette kan ses i forbindelse med at Sveits har mulighet for en «lump-sum» ordning hvor

²²⁵ Vogel (2022) s. 310 punkt 118.

²²⁶ Vogel (2022) s. 311 punkt 121 og Zimmer (2017) s. 146.

²²⁷ Skaar m.fl. (2006) s. 118, Naas m.fl. (2017) s. 226, Zimmer (2017) s. 146 og Vogel (2022) s. 311 punkt 121.

²²⁸ Zimmer (2017) s. 146 og Vogel (2022) s. 311 punkt 121.

²²⁹ St.prp. nr. 76 (1987-1988) s. 2 punkt 3.

²³⁰ Vogel (2022) s. 296 punkt 80 og Cadosch (2023a).

skattlegging er basert på skattyters utgifter, som erstatter vanlig inntektsbeskatning.²³¹ Denne ordningen er mulig for personer som ikke skal drive inntektsgivende aktivitet i Sveits. Norske skattemyndigheter har praktisert det slik at «lump-sum»-ordningen ikke tilfredsstillt kravet om alminnelig inntektsbeskatning for all inntekt fra kilder i Norge etter artikkel 4 nr. 4.²³² Denne praksisen er imidlertid omdiskutert ettersom det kan hevdes at «lump-sum» ordningen er generell og trer istedenfor all annen beskatning, slik at inntekter med utenlandsk kilde i prinsippet kan være gjenstand for beskatning.²³³

For å bøte på at særbestemmelsen i artikkel 4 kan føre til at personer ikke blir ansett som skattemessig bosatt av norske skattemyndigheter, har Sveits en såkalt «modified lump-sum»-ordning. Denne går ut på at ved skattleggingen tas det hensyn til alle inntekter fra Norge så langt inntekten generelt er skattepliktig i Sveits.²³⁴ Tidligere anså skattemyndighetene at skattytere som var underlagt en «modified lump-sum»-ordning ikke var bosatt i Sveits. I en prinsipputtalelse fra skattemyndighetene fra 2023, USKD-2023-10, ble praksisen endret. Skattedirektoratet uttalte at personer som skattlegges etter «modified lump-sum»-ordningen kan anses for bosatt i Sveits etter skatteavtalen.

3.6 Hva slags dokumentasjon kreves ved påberopelse om bosted i Sveits?

Verken skatteavtalen eller skatteloven gir anvisning på hvilke krav som stilles til dokumentasjon for at skattyteren anses bosatt i Sveit i henhold til artikkel 4. Det rettslige utgangspunktet etter skatteforvaltningsloven²³⁵ § 8-1 er at den som skal levere skattemelding «skal gi riktige og fullstendige opplysninger». Det er dermed den skattepliktige som må klargjøre det faktiske grunnlaget og som har hovedansvaret for å fremskaffe opplysninger som er nødvendig for skattemyndighetenes skattefastsettelse.²³⁶

Det er det mest sannsynlige faktum som skal legges til grunn jf. Rt. 2009 s. 1577 (Stolt-Nielsen).²³⁷ I dommen uttalte Høyesterett at dersom faktum er uklart og skattyter har fått en oppfordring om å fremlegge dokumentasjon som ikke er etterkommet, kan denne uklarheten gå

²³¹ Cadosch (2023a) punkt 7.1.4.

²³² Naas m.fl. (2017) s. 229.

²³³ Naas m.fl. (2017) s. 229.

²³⁴ Cadosch (2023a) punkt 7.1.4 og USKD-2023-10.

²³⁵ Lov 27. mai 2016 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

²³⁶ Jf. Rt. 1997 s. 860 på s. 869 og Rt. 2012 s. 1648 avsnitt 41.

²³⁷ Avsnitt 45.

utover skatteyder.²³⁸ Det må i så fall foretas en vurdering av skattyters mulighet for å frembringe dokumentasjonen og skattemyndighetens behov for dokumentasjonen.

Hva slags dokumentasjon som skattyteren må legge frem ved påberopelse om bosted i Sveits etter skatteavtalen artikkel 4 nr. 1, ble avklart i Rt. 2009 s. 1577 (Stolt-Nielsen). Saken gjaldt hvorvidt Stolt-Nielsen var skattemessig bosatt i Norge eller Storbritannia. Norske myndigheter hevdet at han bare hadde fast bolig i Norge, mens Storbritannia la til grunn at han hadde fast bolig der og sentrum for livsinteresser i landet. For å bevise dette, uttrykte Høyesterett at skattyteren måtte dokumentere at britiske myndigheter i den aktuelle perioden anså han for å ha skattemessig bosted i Storbritannia etter artikkel 4 nr. 1.²³⁹ Det var dermed tilstrekkelig å fremlegge et «Certificate of Residence» fra skattemyndighetene i Storbritannia som bekreftet at personen var bosatt der for den aktuelle perioden. Høyesterett uttrykte at skattemyndighetene ikke kunne kreve kopi av utenlandsk selvangivelse og skatteoppgjør, ettersom det ikke var avgjørende for bostedsspørsmålet.²⁴⁰ Dette dokumentasjonskravet er gjengitt i underrettspraksis og av Skatte-ABC.²⁴¹ Dommen lempet kravene fra tidligere praksis som innebar et dokumentasjonskrav om at den andre staten anså personen for skattemessig bosatt etter artikkel 4 nr. 2.²⁴²

Ved vurderingen av utslagsregelen i artikkel 4 nr. 2 må skattyter på forespørsel fra norske skattemyndigheter redegjøre for flere ulike omstendigheter. I den forbindelse er myndighetene ikke bundet av at den andre staten anser skattyteren for bosatt der i henhold til artikkel 4 nr. 2. En bostedsbekreftelse garanterer dermed ikke mot dobbeltbeskatning.²⁴³ Av Skatte-ABC fremgår at personen må redegjøre for oppholdet i den andre staten og varigheten, bolig- og arbeidsmessig tilknytning til Norge og den andre staten.²⁴⁴ Bevis for hvor personen har sitt vanlige opphold kan for eksempel være bruk av gass, elektrisitet og vann.²⁴⁵ Normalt vil norske skattemyndigheter ikke konkludere med at skattyters bosted er i Sveits etter artikkel 4 nr. 2 uten å ha involvert sveitsiske skattemyndigheter.²⁴⁶ Dersom begge myndigheter anser skattyter bosatt i staten etter artikkel 4 nr. 2, vil konflikten normalt løses gjennom frivillig avtale etter artikkel 25.

²³⁸ Avsnitt 45.

²³⁹ Avsnitt 65.

²⁴⁰ Avsnitt 65.

²⁴¹ LB-2016-135465, LB-2021-79891 og Skatte-ABC (2023) s. 1431 punkt U-19-2.5.3.

²⁴² Utv. 2005 s. 1396

²⁴³ Rt. 1998 s. 794 s. 806, LB-2016-65406 og Naas m.fl. (2017) s. 229,

²⁴⁴ Skatte-ABC (2023) s. 1431 punkt U-19-2.5.3.

²⁴⁵ Vogel (2022) s. 309 punkt 111.

²⁴⁶ Utv. 2005 s. 1396.

Særskilt med skatteavtalen mellom Norge og Sveits er den forsterkede bostedsbestemmelsen i artikkel 4 nr. 4. Bestemmelsen krever som tidligere nevnt at skattyteren må undergis den alminnelige inntektsbeskatning for all inntekt fra kilder i den andre staten. En person som har blitt skattlagt av norske myndigheter, og som påberoper bosted i Sveits etter artikkel 4, må sannsynliggjøre at han har alminnelig skatteplikt for inntekt fra kilder i Norge. Av Skatte-ABC fremgår det at på grunn av særbestemmelsen kan det være grunnlag for «å kreve fremlagt ytterligere opplysninger og dokumentasjon».²⁴⁷ Skatte-ABC utdyper ikke hva slags tilleggsopplysninger eller dokumentasjon som kreves. Etter skattemyndighetenes prinsipputtalelse i USKD-2023-10, vil det antagelig være tilstrekkelig med dokumentasjon om at vedkommende er underlagt «modified lump-sum»-beskatning i Sveits.

²⁴⁷ Skatte-ABC (2023) s. 1431 punkt U-19.2.5.3.

4 AVSLUTTENDE BEMERKNINGER

Om skattyter har bosted i Norge eller Sveits må i utgangspunktet vurderes ut fra statenes interne rett. Slik oppgaven har vist vil skattyter normalt ha dobbelt bosted i Norge og Sveits, som følge av strenge vilkår for opphør av skattemessig bosted etter skatteloven § 2-1 tredje ledd og lempelige innflytningsregler i Sveits. Dobbelt bosted skal løses etter utslagsregelen i artikkel 4 nr. 2. Selv om skatteavtalen har til formål å unngå dobbeltbeskatning, kan ulik tolkning og anvendelse av utslagsregelen i Norge og Sveits føre til at begge statene anser skattyteren for bosatt i staten.

Et fellestrekk ved bostedsbegrepet etter skatteloven og skatteavtalen er at det må vurderes om skattyteren disponerer bolig. Det skal mindre til for at skattyteren anses for å disponere bolig i medhold av skatteloven § 2-1 tredje ledd enn etter skatteavtalen artikkel 4 nr. 2 bokstav a. Dette kommer til uttrykk ved at en person som leier ut boligen i utgangspunktet anses for å disponere bolig etter skatteloven, men ikke etter skatteavtalen. En annen forskjell er at boligen i henhold til skatteavtalen må være fast. Dette innebærer at utenlandsoppholdet i Sveits må være av en viss lengde for å etablere fast bolig i landet. I den forbindelse er det etablert praksis om at ett år tilstrekkelig for å etablere fast bolig, og dessuten kan det argumenteres for at utenlandsopphold over seks måneder må legges til grunn som tilstrekkelig. Ved kortere opphold må det foretas en nærmere vurdering. Det sentrale er boligens funksjon ved at skattyteren til enhver tid må ha rådighet over boligen og ha til hensikt å bruke den som sitt faste hjem. Annerledes stiller det seg etter skatteloven som omfatter enhver bolig som er anskaffet mindre enn fem år før utflyttingen, uavhengig av boligens funksjon for skattyteren. At skatteavtalens begrep om bolig er snevrere, må forstås i lys av funksjonen om å løse konflikter for skattyteren er bosatt i Norge og Sveits etter intern rett.

Dersom skattyteren har en fast bolig i Sveits og Norge, kan sentrum for livsinteresser være utslagsgivende. I vurderingen er det av betydning om skattyteren beholder den faste boligen i Norge og disponerer denne. Samtidig kan andre endringer i en persons livssituasjon tilsi en forskyvning av sentrum for livsinteresser fra Norge til Sveits. Dette er særlig aktuelt hvis skattyterens nærstående i form av ektefelle, samboer eller barn oppholder seg i Sveits ettersom det er et tungtveiende moment i vurderingen. Dersom skattyteren har personlige og økonomiske forbindelser i begge statene og det med sikkerhet ikke kan lokaliseres et sentrum, må det foretas en vurdering av hvor skattyter utøver vanlig opphold. Dette skal avgjøres ut fra en helhetsvurdering av oppholdets karakter og varighet. Avslutningsvis er statsborgerskap avgjørende, og om ikke må Sveits og Norge inngå en gjensidig avtale som avgjør personens skattemessige bosted. Listen av kriterier ivaretar utslagsregelens formål om å avgjøre skattemessig bosted ut fra hvilken stat skattyteren har sterkest tilknytning til.

5 KILDELISTE

Norske rettskilder

Lover og forskrifter

- 1814 Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven).
- 1911 Lov 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) [opphevet].
- 1949 Lov 28. juli 1949 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsavtaleloven).
- 1965 Lov 18. juni 1965 om sameige [sameigelova].
- 1991 Lov 4. juli 1991 om ekteskap (ekteskapsloven).
- 1993 Lov 30. april 1993 om registrert partnerskap (partnerskapsloven) [opphevet].
- 1999 Lov 26. mars 1999 om husleieavtaler (husleieloven).
- 1999 Lov 26. mars 1999 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).
- 2005 Lov 10. juni 2005 om norsk statsborgerskap (statsborgerloven).
- 2016 Lov 27. mai 2016 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).
- 2016 Lov 9. desember 2016 om folkeregistrering (folkeregisterloven).
- 2019 Lov 14. juni 2019 om arv og dødsboskifte (arveloven).

Forarbeider

Innst. O. nr. 77 (2002-2003) *Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i skatteloven m.m.*

Lovvedtak 31 (2022-2023) *Lov om endringer i skatteloven*

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) *Ny skattelov*

Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) *Om lov om endringer i skatteloven m.m.*

St.prp. nr. 76 (1987-1988) *Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Det Sveitsiske Edsforbund til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue. [Skatteavtalen mellom Norge og Sveits]*

Rettspraksis

Høyesterettspraksis

Rt. 1990 s. 1293

Rt. 1997 s. 860

Rt. 1998 s. 794

Rt. 2001 s. 1444

Rt. 2004 s. 957 (*PGS*)

Rt. 2005 s. 577

Rt. 2005 s. 1434

Rt. 2008 s. 577 (*Sølvik*)

Rt. 2009 s. 1577 (*Stolt-Nielsen*)

Rt. 2012 s. 1648

Rt. 2014 s. 1281

HR-2016-1801-A

HR-2017-363-U

HR-2021-1243-A

Underrettspraksis

LB-2015-135465

LB-2016-65406

LB-2017-41575

LB-2021-79891

TOSLO-2011-156948

TOSLO-2016-67549

Skattemyndighetenes praksis og uttalelser

USKD-2023-10

Utv. 1989 s. 866

Utv. 2004 s. 807

Utv. 2005 s. 1396

Utv. 2011 s. 928

Internasjonale rettskilder

VCLT

The Vienna Convention on the Law of Treaties, Vienna 23 May 1969.

- OECD (2017) *OECD, Model Tax on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.787/mtc_cond-2017-en.
- OECD (2018) *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies, No. 26, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>.
- OECD (2023) Switzerland - Information on residency for tax purposes, OECD. <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/Switzerland-Residency.pdf> (hentet 09.11.2023)

Utenlandske rettskilder

Dommer

- Dennis O'Brien v. Ireland - Dennis O'Brien v. Inspector of Taxes, 6 September 2013 (Decision). [Lest i IBFD] [https://research-ibfd-Inspector of Taxes \(2013\) %23cl_ie_2013_09_06_1_ttcl_d](https://research-ibfd-Inspector%20of%20Taxes%20(2013).org.ezproxy.uio.no/#/doc?url=/linkresolver/static/cl_ie_2013_09_06_1_ttcl_d)
- Sak 90LY00183 France - Case 90LY00183, 10 July 1992 (Summary). [Lest I IBFD]. https://research-ibfd-90LY00183.org.ezproxy.uio.no/#/doc?url=/collections/ttcls/html/cl_fr_1992-07-10_1-summary.html
- Sak 96/15/0183 Austria - Case 96/15/0183, 10 September 1998 (Summary). [Lest i IBFD] https://research-ibfd-96/15/0183.org/#/doc?url=/collections/ttcls/html/cl_at_1998-09-10_1-summary.html
- Sak 102/2012 Italy - Case 102/2012, 13 July 2012 (Summary). [Lest i IBFD] https://research-ibfd-102/2012.org/#/doc?url=/collections/ttcls/html/cl_it_2012-07-13_1-summary.html
- Sak 2012/AR/2382 Belgium - Case 2012/AR/2382, 29 April 2014 (Summary). [Lest I IBFD]. https://research-ibfd-2012/AR/2382.org.ezproxy.uio.no/#/doc?url=/collections/ttcls/html/cl_be_2014-04-29_1-summary.html

- Sak 17/00261 – 17/00265 Netherlands - Case 17/00261 – 17/00265, 24 April 2016 (Summary). [Lest i IBFD] https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/ttcls/html/cl_nl_2016-04-24_1-summary.html
- Sak 36888C Luxembourg - Case 36888C, 27 June 2016 (Summary). [Lest i IBFD] https://research-ibfd-org.ezproxy.uio.no/#/doc?url=/collections/ttcls/html/cl_lu_2016-06-27_1-summary.html
- Sak 16-059297 Denmark - Case 16-059297, 30 August 2016 (Summary) [Lest i IBFD] https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/ttcls/html/cl_dk_2016-08-30_1-summary.html
- Sak 392997 France – Case 392997, 21 October 2016 (Summary). [Lest i IBFD] https://research-ibfd-org.ezproxy.uio.no/#/doc?url=/collections/ttcls/html/cl_fr_2016-10-21_1-summary.html
- Sak 2C-128/2016 og 2C-130/2016 Switzerland - Case 2C-128/2016 and 2C-130/2016, 7 April 2017 (Summary). [Lest i IBFD] https://research-ibfd-org.ezproxy.uio.no/#/doc?url=/collections/ttcls/html/cl_ch_2017-04-07_1-summary.html
- Sak 26638/2017 Italy – Case 26638/2017, 10 November 2017 (Summary). [Lest i IBFD] https://research-ibfd-org.ezproxy.uio.no/#/doc?url=/collections/ttcls/html/cl_it_2017-11-10_1-summary.html
- Sak 469/2018 Greece - Case 469/2018, 10 October 2018 (Summary). [Lest i IBFD]. https://research-ibfd-org.ezproxy.uio.no/#/doc?url=/collections/ttcls/html/cl_gr_2018-10-10_1-summary.html
- Sak 2016/RG/544 Belgium - Case 2016/RG/544, 6 November 2019 (Summary). [Lest i IBFD] https://research-ibfd-org.ezproxy.uio.no/#/doc?url=/collections/ttcls/html/cl_be_2019-11-06_1-summary.html

- Sak A300124032 Belgium - Case A300124032, 24 March 2020 (Summary). [Lest i IBFD] https://research-ibfd-org.ezproxy.uio.no/#/doc?url=/collections/ttcls/html/cl_be_2020-03-24_2-summary.html
- Sak RV/1100198/2018 Austria - Case RV/1100198/2018, 24 November 2020 (Summary). Lest i IBFD] https://research-ibfd-org.ezproxy.uio.no/#/doc?url=/collections/ttcls/html/cl_at_2020-11-24_1-summary.html
- Sak 20-0987672 Denmark - Case 20-0987672, 23 February 2021 (Summary). [Lest i IBFD] https://research-ibfd-org.ezproxy.uio.no/#/doc?url=/collections/ttcls/html/cl_dk_2021-02-23_1-summary.html

Litteratur

- Backer (2007) Backer, Inge Lorange. «Hvor bor vi?» i «Rett og toleranse. Festskrift til Helge Johan Thue» s. 120-133. Oslo: Gyldendal. 2007. [Lest i Lovdata pro].
- Boe (2012) Boe, Erik Magnus. *Grunnleggende juridisk metode. En introduksjon til rett og rettsstenkning*, 3. utg., Oslo: Universitetsforlaget, 2012.
- Cadosch (2023a) R.M. Cadosch, Switzerland - Individual Taxation sec. 1., Country Tax Guides IBFD (accessed 19 Oct. 2023). https://research-ibfd-org.ezproxy.uio.no/#/doc?url=/document/ita_ch_s_1.
- Cadosch (2023b) R.M. Cadosch, Switzerland - Private Investment Income, Country Tax Guides IBFD (accessed 19 Oct. 2023) https://research-ibfd-org.ezproxy.uio.no/#/doc?url=/document/epi_ch_s_1.
- Folkvord & Furuseth (2023) Folkvord, Benn & Furuseth, Eivind. «Blir de norske holdingselskapene med på flyttelasset til Sveits?» I *Skatterett* vol.42 (2023) utg. 1 s. 1-2. [Lest i Idunn.no]

- Furuseth (2023) Furuseth, Eivind. «Karnov lovkommentar til Skatteloven.» I *Lovdata Pro. 2023*. (Hentet 06.10.2023).
- Harboe & Hobbelhagen (2002) Harboe, Einar & Hobbelhagen, Ivar. *Skattespørsmål ved flytting*. Oslo: Universitetsforlaget, 2002.
- Hellestveit & Nystuen (2020) Hellestveit, Cecilie & Nystuen, Gro. *Krigens folkerett*. 1. utg., Oslo: Universitetsforlaget, 2020. [Lest i Juridika.no].
- Høgberg & Sunde (2019) Høgberg (red.), Alf Petter & Sunde, Jørn Øyrehagen (red.). *Juridisk metode og tenkemåte*, Universitetsforlaget, 2019. [Lest i Juridika.no].
- Landa (2004) «Nye regler om skattemessig bosted for fysiske personer». I *Skatterett* vol. 23 utg. 3 (2004) s. 240-255 [Lest i Idunn.no].
- Lundeland (2010) Lundeland, Kåre. «Inntektsåret og ligningsåret». I *Skatterett* vol. 29 utg. 3 (2010) s. 207-212. [Lest i Idunn.no].
- Naas m.fl. (2017) Naas, Henning m.fl., *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utg., Universitetsforlaget, 2017 [Lest i Juridika.no].
- Skaar m.fl. (2006) Skaar, Arvid m. fl. *Norsk skatteavtalrett*. 1 utg., Oslo: Gyldendal, 2006.
- Skatte-ABC 2020-2021 Skattedirektoratet. *Skatte-ABC* 2020-2021. https://www.skatteetaten.no/globalassets/rettskilder/handboker/skatte-abc/skatte-abc_2020-2021.pdf
- Skatte-ABC 2021 Skattedirektoratet. *Skatte-ABC* 2021. https://www.skatteetaten.no/globalassets/rettskilder/handboker/skatte-abc/skatte-abc_2021.pdf
- Skatte-ABC 2023 Skattedirektoratet. *Skatte-ABC* 2023. <https://www.skatteetaten.no/globalassets/rettskilder/handboker/skatte-abc/skatte-abc-2023.pdf>

- Skatteetaten (2023) Skatteetaten, «Formuesskatt og verdsettingsrabatter» <https://www.skatteetaten.no/satser/formuesskatt/> (hentet 30.10.2023)
- State Secretariat for Migration (2023) State Secretariat for Migration. «How do I become a Swiss citizen?». <https://www.sem.admin.ch/sem/en/home/integration-einbuengerung/schweizer-werden.html> (Hentet 14.11.2023)
- Stoveland (2023) Stoveland, Per Helge. «Norsk lovkommentar.» I *Rettsdata*. (Hentet 24.10.2023).
- Ulvin (2023) Ulvin, Philippe. «Derfor flytter rikingene til Sveits». NRK, 12.09.2022, <https://www.nrk.no/norge/derfor-flytter-rikingene-til-sveits-1.16101080> (Hentet 24.10.2023)
- Vogel (2022) Reimer & Rust (eds), «Klaus Vogel on Double Taxation Convention», 5. utg. 2022, Kluwer Law International BV.
- Wilderberg (2008) Widerberg, Hilde. «Nærstående etter skattelovgivningen». I *Skatterett* vol. 27 utg. 4 (2008) s. 369-378. [Lest i Idunn.no]
- Ytreberg (2023) Ytreberg, Rune. «Flyttet til Sveits for å betale formuesskatt: - klyper meg i armen hver dag». E24, 2023. <https://e24.no/privatoekonomi/i/y6JW9e/flyttet-til-sveits-for-aa-slippe-formuesskatt-klyper-meg-i-armen-hver-dag>. (hentet 13.11.2023)
- Zimmer (2017) Zimmer, Frederik. *Internasjonal inntektsskatterett*. 5. utg., Oslo: Universitetsforlaget, 2017.
- Zimmer (2021) Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 9. utg., Oslo: Universitetsforlaget 2021.