

SKATTEPLIKTEN TIL NORGE VED MIDLERTIDIG ARBEIDSOPPHOLD I UTLANDET

Kandidatnummer: 595

Leveringsfrist: 25.11.2008

Til sammen 17 914 ord

21.11.2008

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Bakgrunn for valg av tema	1
1.2	Avgrensinger	2
<u>2</u>	<u>RETTSKILDER OG METODE</u>	<u>2</u>
2.1	Rettskildebildet ved tolkning av intern skatterett	2
2.2	Rettskildebildet ved tolkning av skatteavtaler	3
<u>3</u>	<u>INTERNRETTSLIGE HJEMLER FOR SKATTEPLIKT PÅ LØNNSINNTEKT OPPTJENT I UTLANDET</u>	<u>6</u>
3.1	Omfanget av den alminnelige skatteplikten	6
3.2	Vilkårene for inntreden av alminnelig skatteplikt	7
3.3	Vilkårene for opphør av bosted og alminnelig skatteplikt	9
3.3.1	Fast opphold i utlandet	9
3.3.2	Tillatt opphold i Norge etter utflytningen	11
3.3.3	Boligforhold i Norge etter utflytningen	11
3.3.4	Tidspunktet for opphør av alminnelig skatteplikt	15
3.4	Betydningen av fortsatt bosted i Norge etter flytting til utlandet.	16
<u>4</u>	<u>INTERNASJONAL DOBBELTBESKATNING</u>	<u>17</u>
4.1	Dobbeltbeskatningsbegrepet	17
<u>5</u>	<u>METODER FOR UNNGÅELSE AV DOBBELTBESKATNING I INTERN RETTEN</u>	<u>18</u>

5.1	Ettårsregelen	18
5.1.1	Nærmere om oppholdets karakter	19
5.1.2	Varigheten av arbeidsoppholdet	22
5.1.3	Fysisk opphold i Norge under arbeidsoppholdet i utlandet	23
5.1.4	Inntekter som omfattes av skattenedsettelsen	27
5.1.5	Skatteplikten på øvrige inntekter	31
5.1.6	Gjennomføringen av skattenedsettelsen	32
5.1.7	Vurdering av ettårsregelen	34
5.2	Kreditmetoden	35
6	SKATTEAVTALER	36
6.1	Generelt	36
6.2	Rekkevidden av beskatningsretten med hjemmel i skatteavtale	37
6.3	Skatteavtalemessig bosted	38
6.3.1	Kriterier for avgjørelse av skatteavtalemessig bosted	40
6.3.2	Fast bolig	41
6.3.3	Personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteresser)	46
6.3.4	Vanlig opphold	48
6.3.5	Statsborgerskap	49
6.3.6	Gjensidig avtale	49
6.4	Betydningen av at bosted etter skatteavtalen fastslås	49
6.5	Beskatningsretten til lønnsinntekt etter skatteavtalene	50
6.5.1	Innledning	50
6.5.2	Lønnsinntektsbegrepet	51
6.5.3	Hovedregelen for beskatningsretten til lønnsinntekt	51
6.5.4	Unntak fra arbeidsstatens beskatningsrett	53
6.5.5	Kort om lønn fra offentlig tjeneste	56
6.6	Metoder for unngåelse av dobbeltbeskatning i skatteavtaler	56
6.6.1	Kreditmetoden	57
6.6.2	Unntaksmetoden (med progresjonsforbehold)	57

6.6.3	Den alternative fordelingsmetoden som metode i skatteavtalene	58
<u>7</u>	<u>KONKLUSJON</u>	<u>59</u>
<u>8</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>60</u>

1 Innledning

1.1 Bakgrunn for valg av tema

Mobilisering over landegrensene for å finne arbeid er ikke et nytt fenomen, og utviklingen i samfunnet i moderne tider har heller ikke lagt noen demper på dette, slik at det er et meget aktuelt tema. Blant annet har Norges medlemskap i EØS¹ har siden 1994 åpnet EUs arbeidsmarked for norske borgere, og samtidig gjort det norske arbeidsmarkedet tilgjengelig for EUs borgere.

Mange norske bedrifter har omfattende virksomhet i utlandet. Behov for spesialkompetanse, samt ønske om tett oppfølging og kontroll av virksomheten i utlandet, gjør at disse sender arbeidstakere fra Norge på kortere eller lengre arbeidsoppdrag hos bedriften i utlandet. Moderne teknologi, kommunikasjon og velstand gjør det også enklere for mennesker å oppsøke muligheter i andre land. Med moderne teknologi følger også mer sofistikerte og avanserte metoder for å overvåke arbeidsstrømmen, og det blir det enklere for myndighetene å håndheve regler vedrørende en eventuell skatteplikt.

Hovedformålet med denne oppgaven er å vurdere i hvilken utstrekning personer, som i utgangspunktet er bosatt i Norge, er skattepliktige for inntekter opptjent i forbindelse med arbeid utført i utlandet.

Det vil først bli redegjort for de internrettslige regler som gjelder for skatteplikten til Norge, opphør av skatteplikten, samt metoder for unngåelse av dobbeltbeskatning. Videre vil det ses nærmere på internasjonale avtaler som Norge har inngått med andre stater om fordeling av beskatningsretten og unngåelse av dobbeltbeskatning.

¹ EØS avtalen er gjennomført i norsk rett ved EØS loven

1.2 Avgrensinger

Det er kun skatteplikten for fysiske personer med midlertidig arbeidsopphold utenfor Norge som er tema for oppgaven. Juridiske personers skatteplikt, samt skatteplikten for personlige skattytere som driver næringsvirksomhet, eller personer som tar opphold i utlandet av andre årsaker enn arbeid, herunder pensjonister og studenter, vil derfor ikke bli behandlet.

Videre vil forhold omkring en eventuell skatteplikt for personer som kommer inn til riket for å arbeide heller ikke omfattes.

Fastsettelse av trygdeavgift² til Folketrygden er nært knyttet til fastsettelse av inntektsskatt på arbeidsinntekt.³ Reglene for medlemskap i Folketrygden⁴ henger imidlertid ikke sammen med skattelovens regler om bosted, og reglene for medlemskap i folketrygden avhenger ikke av skatteplikten når en person arbeider i utlandet. Vilkår for medlemskap i Folketrygden og fastsettelse av trygdeavgift vil derfor holdes utenfor denne fremstillingen.

2 Rettskilder og metode

2.1 Rettskildebildet ved tolkning av intern skatterett

På skatterettens område er det den alminnelige juridiske metode som gjelder.⁵ Den sentrale loven er Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr 14⁶, som blant annet regulerer skatteplikten til skattesubjektene, samt bestemmer hvilke inntekter som er skattepliktige.

² Folketrygdloven § 23-3

³ Skatteloven § 12-1, jf § 12-2

⁴ Folketrygdloven kap 2 flg.

⁵ Zimmer, *Lærebok i skatterett*, (2005) s. 45

⁶ I det følgende forkortet til "skatteloven" eller "sktl".

Utgangspunktet for tolkningen er lovens ordlyd. På skatterettens område gjelder dessuten legalitetsprinsippet, noe som tilsier at ordlyden bør tillegges ekstra stor vekt, selv om dette ikke kan trekkes så langt som til et krav om en klar lovhjemmel eller lignende for skatteplikten.⁷

Når det er tvil om hvordan lovteksten skal forstås må andre rettskilder trekkes inn. Lovens formål, forarbeider og rettspraksis fra Høyesterett er tungtveiende rettskildefaktorer også på skatterettens område. Rettspraksis fra de lavere rettsinstansene vektlegges normalt ikke i samme grad som praksis fra Høyesterett.

Administrativ praksis fra ligningsmyndighetene er ikke bindende, men kan være relevant som rettskildefaktor, spesielt fordi den til en viss grad blir tillagt vekt av Høyesterett. Det synes imidlertid som om Høyesterett legger større vekt på ligningspraksis som er i favør av skattyter enn motsatt.⁸ Ligningsforvaltningens håndbok, *Lignings-ABC*⁹, anses å ha liten selvstendig betydning som rettskilde, men gir et godt bilde av hvilken praksis ligningsforvaltningen legger til grunn.

EØS-avtalen omfatter i utgangspunktet ikke harmonisering av skatterettens område¹⁰, men avgjørelser fra EF- og EFTA domstolen har likevel vist at EØS avtalen kan ha betydning på den interne skatterettens område¹¹.

2.2 Rettskildebildet ved tolkning av skatteavtaler

Skatteavtaler er folkerettslige konvensjoner inngått mellom stater, og har til hovedformål å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning. Pr 2008 har Norge skatteavtaler med i overkant

⁷ Zimmer, *Lærebok i skatterett*, (2005), s. 46

⁸ Zimmer, *Lærebok i skatterett*, (2005), s. 51

⁹ Utgis årlig av Skattedirektoratet

¹⁰ Sejersted et al, *EØS-rett*, (2002), s. 83

¹¹ Se f.eks E 1/04 (Fokus Bank), C-446/03 (Marks and Spencer)

av 80 land.¹² Skatteavtalene gjøres til en del av intern rett gjennom Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning m.v. (dobbelbeskatningsloven) av 28. juli 1949 nr 15, og anses derfor som formell lov.

Når det uklart hvordan en bestemmelse i en skatteavtale skal forstås, kan man ikke uten videre legge til grunn de samme rettskildedefaktorene som ved tolkning av norsk lov. Hvis statene tolker skatteavtalene med utgangspunkt i den rettskildemetoden de anvender for sin interne rett, kan det medføre at statene kommer til forskjellige tolkningsresultater, og dermed øker risikoen for at dobbeltbeskatning oppstår.

Folkerettens metoder for tolking av traktater må derfor benyttes ved tolkningen av hvordan skatteavtalenes bestemmelser skal forstås.¹³ Reglene om tolkning av traktater fremgår av Wien-konvensjonen om traktatretten av 23. mai 1969.¹⁴

Utgangspunktet for tolkning av traktater følger av Wien-konvensjonen artikkel 31 (1), som lyder slik: *”A treaty shall be interpreted in good faith, in accordance with the ordinary meaning to be given the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.”*

Utgangspunktet er altså traktatens ordlyd, hvor det skal legges til grunn en vanlig språklig forståelse sett i lys av hva avtalen gjelder og dens formål. For at en stat ikke skal komme i en situasjon hvor den avstår mer suverenitet enn det som var intensjonen ved inngåelsen av traktaten, er det viktig ved tolkning av traktater at det i utgangspunktet ikke legger mer i

¹² www.regjeringen.no/nb/dep/fin

¹³ Rt 1994 s. 752 (Alphawell)

¹⁴ Norge har ikke ratifisert Wien-konvensjonen, men konvensjonens regler om traktattolkning anses som en kodifisering av folkerettslig sedvanerett, og Norge er derfor bundet av fortolkningsprinsippene, jf RT 2004 s. 957 (Alphawell) avsnitt 41.

ordlyden enn hva det er belegg for.¹⁵ For skatteavtalene spesielt vil dette normalt bety at en utvidet tolkning av ordlyden kan medføre at en stat ender opp med å frasi seg mer av beskatningsretten enn det som var dens opprinnelige hensikt.

For skatteavtaler spesielt har OECD landene samarbeidet om en modellavtale.¹⁶ OECD utarbeidet og la frem den første versjonen av modellavtalen i 1963. Denne er et utgangspunkt for hvordan skatteavtaler bør utformes, og har blitt brukt som modell for de fleste skatteavtaler som Norge har inngått mellom I-land¹⁷ etter 1963.

Modellavtalen blir jevnlig revidert og oppdatert¹⁸, og det er utarbeidet egne kommentarer¹⁹ som har som funksjon å gi veiledning til tolkningen av modellavtalen. Disse kommentarene anses i praksis som en tungtveiende rettskilder ved tolkning av de skatteavtalene som bygger på OECDs modellavtale,²⁰ og utgjør en primær rettskilde ved tolkningen av norske skatteavtaler.²¹

Rettspraksis fra domstolen og ligningsmyndighetene har vekt ved fortolkningen. I Norge er det i første omgang norsk praksis omkring den aktuelle skatteavtalen, men siden skatteavtaler langt på vei bygger på samme mønster, så antas det at man også kan legge vekt på fortolkning av en annen avtale enn det selve saken dreier seg om.²²

¹⁵ Skaar m.fl, *Norsk skatteavtalerett*, (2006), s. 49

¹⁶ OECD Model Tax convention on income and on capital (I det følgende omtalt som “modellavtalen”)

¹⁷ FN har utarbeidet en modellavtale som er beregnet på skatteavtaler mellom i-land og u-land. Denne ble publisert i 1980, og har i stor utstrekning blitt lagt til grunn i norske avtaler med u-land etter 1980.

¹⁸ Sist updatert 2008.

¹⁹ Model Tax convention on income and on capital, Commentaries.

²⁰ Arvid Aage Skaar m fl, *Norsk skatteavtalerett*, (2006), s. 58

²¹ Rt 2004 s. 957 (Alphawell) avsnitt 46, Rt 2008 s. 577 (Sølvik) avsnitt 47.

²² Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, (2003), s 97/98

Praksis fra andre staters domstoler og administrative myndigheter anses som relevant for å belyse hvordan en bestemmelse er å forstå, men er ikke avgjørende for tolkningen.²³

3 Internrettslige hjemler for skatteplikt på lønnsinntekt opptjent i utlandet

3.1 Omfanget av den alminnelige skatteplikten

Det følger av sktl. § 2-1 første ledd at enhver som er bosatt i Norge har plikt til å svare skatt. Den alminnelige skatteplikten som bosatt omfatter plikt til å betale skatt for all inntekt og formue, uansett hvor i verden inntekten er opptjent eller formuen befinner seg, jf sktl. § 2-1 niende ledd. At man er skattepliktig til Norge også for inntekt opptjent i utlandet kommer av at den alminnelige skatteplikten til Norge bygger på et globalinntektsprinsipp. Andre land kan ha andre regler for beskatning av sine bosatte, vanlig er blant annet et territorialprinsipp (kildestatsprinsipp) hvor bare inntekt som har sin kilde i staten skattlegges.²⁴

Det er ikke hjemmel i skatteloven for alminnelig skatteplikt, og dermed globalskatteplikt til Norge, for fysiske personer som ikke er bosatt i riket. En person kan dermed ikke bli regnet som skattepliktig til Norge på grunnlag av at vedkommende har et kortvarig opphold i riket, for eksempel i forbindelse med ferie. Selv om man må være bosatt for å ha alminnelig skatteplikt, kan en fysisk person som ikke er bosatt likevel være begrenset skattepliktig til Norge. Det kan for eksempel være fordi vedkommende deltar i næringsvirksomhet eller har et kortvarig arbeidsopphold i riket.²⁵

For fysiske personer er det altså bosted i Norge som avgjør om man har alminnelig skatteplikt hit, og det uavhengig av hvilken stat man er statsborger i. Lov om

²³ Rt 2008 s 577 (Sølvik) avsnitt. 53

²⁴Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett* (2003), s. 69

²⁵ Sktl. § 2-3

folkeregistrering (folkeregisterloven) av 16. januar 1970 nr 1 har andre kriterier enn skatteloven ved avgjørelsen av hvor en person skal anses bosatt. Det kan derfor medføre at selv om en person anses som emigrert fra Norge i henhold til folkeregisterlovens bestemmelser, så kan han like fullt anses som bosatt etter skatteloven, og derfor ha alminnelig skatteplikt hit. Folkeregisterlovens regler skal derfor ikke legges til grunn ved vurderingen av bosted etter skatteloven.

Spørsmålet er dermed hva som bestemmer at en skattyter skal anses som bosatt i Norge etter skatteloven. Det må avgjøres etter skattelovens regler om bosted, og i det følgende vil det med uttrykket ”bosatt” og ”bosted” menes at man har skattemessig bosted i Norge etter reglene i skatteloven § 2-1 første ledd.

3.2 Vilkårene for inntreden av alminnelig skatteplikt

Bosted i henhold til skatteloven § 2-1 første ledd etableres ved definitiv innflytting, og opphører ved definitiv utflytting.²⁶

Det mest typiske utgangspunktet for at man anses som bosatt i Norge er at man er født og oppvokst i riket, og aldri brutt bostedstilknytningen ved definitiv utflytning. Alternativt har at man på et eller annet tidspunkt i livsløpet tatt opphold i Norge utover det rent kortvarige, og således oppfylt de vilkårene som stilles i skatteloven for å bli ansett som bosatt.

Vilkåret for at en person som tar opphold i Norge skal anses som bosatt, er at vedkommende oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv måneders periode.²⁷ Alternativt vil bosted foreligge ved opphold i riket som overstiger 270 dager i løpet av en periode på 36 måneder, selv om oppholdet er under 183 dager i den enkelte tolv måneders periode.²⁸ Formålet med sistnevnte bestemmelse er å unngå situasjoner hvor en person oppholder seg regelmessig i Norge i lengre perioder, men likevel ikke så lenge at

²⁶ Fredrik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, (2003), s. 24

²⁷ Sktl. § 2-1, andre ledd bokstav a.

²⁸ Sktl. § 2-1, andre ledd, bokstav b

vedkommende faller inn under 183 dagers bestemmelsen.²⁹ Dette medfører at for at en person skal unngå å bli bosatt i Norge, kan vedkommende maksimalt oppholde seg 90 dager i riket gjennomsnitt pr år i løpet av tre år, under forutsetning av opphold ikke overstiger 183 dager i en enkelt tolv måneders periode.

Ut i fra ordlyden i ovennevnte regler stilles det ikke stilles ikke krav om at opphold må være sammenhengende.³⁰ Bestemmelsen sier ikke noe om hvorvidt man kun skal telle hele oppholdsdøgn i Norge, men av forarbeidene fremgår det at også deler av et døgn skal telles med som opphold i Norge, og at perioden på tolv måneder skal regnes fra dato til dato.³¹

I de tilfeller hvor oppholdet i Norge strekker seg over flere inntektsår, vil det først være fra det inntektsåret man har oppholdt seg så mye i Norge at man anses som bosatt i relasjon til ovenstående regelverk, at den alminnelige skatteplikten inntre.³² Det medfører at man i innflytningsåret har begrenset skatteplikt, og i det påfølgende inntektsår er alminnelig skattepliktig, for de tilfeller hvor 183 dagers perioden strekkes seg over to inntektsår.

Etter gjeldende regelverk blir en person bosatt i Norge utelukkende på grunnlag av antall dager med opphold i Norge. Subjektive forhold omkring årsaken til oppholdet vektlegges ikke, det blir altså en ren telling av dager med fysisk opphold.

Når en person først anses som bosatt i henhold til skattelovens regler, vil vedkommende være alminnelig skattepliktig til riket helt til de vilkårene som stilles for opphør av bosted eventuelt er oppfylt.

²⁹ Ot. prp. nr 42 (2002-2003). Om endringer i skatteloven m.m. s. 44/45

³⁰ Jf sktl. § 2-1, andre ledd: ”i en eller flere perioder”

³¹ Ot.prp nr 42 (2002-2003) s. 44

³² Sktl. § 2-1, andre ledd, i.f

3.3 Vilkårene for opphør av bosted og alminnelig skatteplikt

I henhold til sktl. § 2-1, tredje ledd bokstav a opphører bostedet i riket for en person som har tatt fast opphold i utlandet for det inntektsåret det godtgjøres at personen ikke har oppholdt seg i riket i en eller flere perioder som overstiger 61 dager i inntektsåret, og personen eller dennes nærstående ikke har disponert bolig i riket. Det er dermed tre kumulative vilkår som må være oppfylt for at bosted, og dermed alminnelig skatteplikt, anses for opphørt.

3.3.1 Fast opphold i utlandet

Av det første vilkåret, at oppholdet i utlandet må være ”fast”, følger det av en antitetisk tolkning av lovens ordlyd, at rent midlertidige opphold av kortvarig karakter i utlandet faller utenom. Et midlertidig opphold er et opphold av begrenset varighet, hvor personen har til hensikt å vende tilbake til Norge på et senere tidspunkt. Man kan derfor naturlig nok ikke påberope seg opphør av bosted som følge av en tilfeldig ferie- eller forretningsreise til utlandet. På den annen side er det mange som tar arbeidsopphold i utlandet på en mer langvarig basis, uten at det nødvendigvis er meningen å bryte med Norge for godt, og det er derfor vesentlig å avklare hva som ligger i begrepet ”fast”.

Forarbeidene gir ikke en konkret definisjon på begrepet, annet enn at skattyter etter utflyttingen ikke kan ha mer enn tilfeldige og kortvarige opphold i Norge, som for eksempel feriebesøk.³³ I praksis legger skattemyndighetene til grunn at man i hvert fall som utgangspunkt må ha til hensikt å oppholde seg i utlandet minst fem år for at det skal bli ansatt for å dreie seg om et fast opphold.³⁴ Hvorvidt dette medfører at alle opphold hvor skattyters hensikt er at oppholdet skal vare i minst fem år kan anses som faste, er imidlertid uklart. Det må vel heller forstås dit hen at det legges til grunn at opphold på ubestemt tid *kan* anses som faste, under forutsetning av at hensikten er at oppholdet skal strekke seg utover fem år, men at et tidsbegrenset opphold på for eksempel syv år som utgangspunkt likevel ikke vil bli ansett som fast, fordi man her har en endelig tidshorisont. Jeg tolker det

³³ Ot.prp nr 42 (2002-2003) s. 46

³⁴ Lignings-ABC 2007/08, s. 1124, pkt. 2.3.5

slik fordi det i ligningspraksis legges til grunn at hvis skattyter ikke kan avklare om oppholdet skal være fast eller midlertidig på utflytningstidspunktet, så anses det som et midlertidig opphold, og det er skattyters hensikt på det tidspunktet vedkommende påberoper seg å ha tatt fast opphold i utlandet som er avgjørende.³⁵ På den annen side kan ikke ligningspraksis tillegges avgjørende vekt ved tolkningen, og det må derfor vurderes om det også kan være andre sider ved utenlandsoppholdet som skal vektlegges utover den hensikt skattyter påberoper seg. Det kan for eksempel tenkes at andre forhold omkring oppholdets karakter, for eksempel hva skattyter gjør i utlandet, om ektefelle har vært bosatt i Norge, om han flytter til et konkret land eller bare reiser ut på måfå, skal tillegges betydning. Et eksempel kan være at skattyter har en midlertidig arbeidskontrakt på tre år, men likevel hevder at han har til hensikt å ta fast opphold i utlandet.

Det finnes ikke rettspraksis som gir tilstrekkelig avklaring på dette, men siden det fremgår av forarbeidene³⁶ til bestemmelsen at reglene for utflytting skal bygge på mest mulig objektive vurderinger, er det mye som taler i mot at man skal vektlegge for mye skjønnsmessige vurderinger når man definerer begrepet ”fast”.

Når en person tar et midlertidig arbeidsopphold i utlandet vil det i utgangspunktet vanskelig kunne hevdes at oppholdet er ”fast”, og derfor er det ikke grunnlag for å kunne påberope seg opphør av bosted, og dermed opphør av den alminnelige skatteplikten. Hvis personen tar et midlertidig opphold på ubestemt tid, men av minst fem års varighet, kan det likevel tenkes at dette vilkåret kan anses som oppfylt.

³⁵ Lignings-ABC 2007/08, s.1124 pkt. 2.3.5

³⁶ Ot.prp. nr 42 (2002-2003) s. 39

3.3.2 Tillatt opphold i Norge etter utflytningen

Opphold i Norge etter det tidspunkt skattyter har tatt fast opphold i utlandet må begrenses til maksimalt 61 dager i løpet av inntektsåret. I følge forarbeidene skal man regne hele og påbegynte deler av et kalenderdøgn ved beregningen av antall dager i Norge.³⁷

Årsaken til opphold i Norge er uten betydning, og det er heller ikke i loven eller forskrift gitt noen amnestiregel om utvidet opphold utover 61 dager hvis upåregnelige forhold oppstår. Man skal dermed se på om skattyter objektivt sett har oppholdt seg i Norge, og opphold utover 61 dager som følge av for eksempel sykdom i nær familie, eller forhold i oppholdsstaten som gjør det vanskelig for vedkommende å oppholde seg der en periode, vil medføre at vilkåret ikke er oppfylt.

Slik som loven lyder kan det synes som at skattyter må begrense sitt opphold i Norge til 61 dager pr inntektsår også etter at bosted har opphørt, for å unngå å bli ansett som bosatt igjen. Det er imidlertid ingenting som tyder på at det er ment å være en særregel for inntreden av bosted i Norge for tidligere bosatte personer. I så fall må det forutsettes at det ville fremgått av reglene om inntreden av skatteplikt i sktl. § 2-1, andre ledd. Det fremgår også av forarbeidene at det er opphold i selve *utflytningsfasen* som skal begrenses til 61 dager pr inntektsår.³⁸

Når bosted først anses som opphørt må det dermed legges til grunn at skattyter omfattes av reglene om inntreden av skattemessig bosted. Det medfører at vedkommende faktisk kan oppholde seg inntil 90 dager i gjennomsnitt i pr år i løpet av en treårsperiode.

3.3.3 Boligforhold i Norge etter utflytningen

Det siste vilkåret som må være oppfylt er at skattyter eller hans nærstående ikke disponerer bolig i Norge. Som nærstående regnes ektefelle, samboer og mindreårige barn.³⁹

³⁷ Ot.prp. nr 42 (2002-2003) s. 46

³⁸ Ot.prp. nr 42 (2002-2003) s. 46

³⁹ Sktl. § 2-1 fjerde ledd.

Begrepet ”å disponere bolig” favner vidt slik skatteloven definerer det. I følge sktl. § 2-1, femte ledd anses man for å disponere bolig hvis man direkte eller indirekte eier, leier eller på annet grunnlag har rett til å bruke bolig. Også bolig som man leier, men har fremleid, anses i utgangspunktet for å falle inn under begrepet.⁴⁰

Boligbegrepet omfatter i utgangspunktet alle boenheter med innlagt helårs vann og avløp, så fremt det ikke foreligger offentlige regler som tilsier at boenheten ikke kan benyttes som bolig.⁴¹ Begrepet omfatter dermed alle vanlige boligformer som enebolig, rekkehus, leilighet mv, men i tillegg er det uttalt i forarbeidene at boenheter som funksjonelt kan likestilles med boliger, herunder husbåter og andre mobile enheter, også i utgangspunktet faller inn under boligbegrepet, men at campingvogner av vanlig størrelse samt anleggsbrakker faller utenom. Hotellrom og lignende vil bare anses som bolig dersom bruken fremstår som bruk av bolig.⁴²

Et åpenbart spørsmål er hvordan det stiller seg hvis en skattyter etter utflytningen disponerer en av dagens moderne fritidsboliger. Disse har normalt innlagt vann og avløp, og har samme utstyrsnivå og komfort som vanlige bolighus, slik at det er uproblematisk å bebo en slik eiendom over lengre tid, uansett årstid. Unntaksregelen om at boligbegrepet ikke omfatter eiendommer hvor offentlige reguleringer avskjærer helårs bruk, kan gjøre at en slik fritidseiendom faller utenfor boligbegrepet. Dette vil imidlertid kun gjelde fritidseiendommer som det for eksempel i henhold til kommunale reguleringsplaner ikke er adgang til å bebo på helårig basis. Det er også lagt til grunn i forarbeidene at hvis det skjer en omregulering av et hyttefelt til et boligfelt *etter* at skattyter har tatt fast opphold i utlandet, så skal man likevel legge til grunn den reguleringsplanen som gjaldt på utflytningstidspunktet ved vurderingen av om skattyter disponerer bolig.⁴³

⁴⁰ Finansdepartementets uttalelse av 9. juli 2004.

⁴¹ Sktl. § 2-1 sjettede ledd bokstav a

⁴² Ot.prp. nr 42 (2002-2003) s. 46

⁴³ Ot.prp. nr 42 (2002-2003) s. 47

Hvis en skattyter faktisk benytter en boenhet som bolig, selv om den verken har vann og avløp eller er godkjent til helårig bruk, så skal eiendommen likevel anses som bolig i skattelovens forstand, jf sktl. § 2-1, sjette ledd bokstav a. I forarbeidene⁴⁴ legges det til grunn at det i hvert enkelt tilfelle må vurderes konkret om omfanget av bruken tilsier at boenheten reelt benyttes som fast bolig. Ved leilighetsvise besøk hos venner og familie, samt i de tilfellene hvor man på kortvarig basis leier enn bolig når man oppholder seg i Norge under 61 dager i løpet av inntektsåret, antas man for eksempel ikke for å disponere bolig.⁴⁵

Selv om man i utgangspunktet skal identifiseres med nærstående som disponerer bolig, herunder mindreårige barn, så legges det til grunn i praksis at man ikke skal anses for å disponere bolig ene og alene på grunnlag av at ens mindreårige barn bor sammen med fraskilt ektefelle eller tidligere samboer, eller i tilfeller hvor skattyter aldri har bodd sammen med den barnet bor hos i Norge. Man anser det slik at barnet i disse tilfellene ikke regnes for å disponere bolig selv.⁴⁶

I henhold til sktl. § 2-1 sjette ledd, siste punktum anses en boenhet som er anskaffet minst fem år før det inntektsåret det tas opphold i utlandet, og som i denne perioden ikke har vært benyttet som bolig for skattyter eller dennes nærstående, heller ikke som bolig. Dette unntaket er tatt med for å unngå å ramme de tilfeller hvor boligen er en ren kapitalinvestering⁴⁷, for eksempel en utleiebolig.

For en person som absolutt ikke vil realisere sin bolig i Norge, til tross for at vedkommende tar fast opphold i utlandet, er det et spørsmål om man ved hjelp av denne unntaksregelen likevel kan oppnå opphør av bosted. Man kan tenke seg en situasjon hvor skattyter leier ut

⁴⁴ Ot.prp. nr 42 (2002-2003) s. 47

⁴⁵ Lignings-ABC 2007/08 s. 1124 pkt 2.3.8

⁴⁶ Finansdepartementets uttalelse av 11. februar 2004.

⁴⁷ Ot.prp. nr 42 (2002-2003) s. 47

boligen i Norge de fem første årene etter at vedkommende tar fast opphold i utlandet. Etter det femte året er jo faktisk vilkåret i skatteloven oppfylt, skattyter har eiet boenheten i minst fem år, men ikke selv benyttet den som bolig i den siste femårsperioden.

I bestemmelsen står det ”... *minst fem år før det inntektsår det tas opphold i utlandet...*”. Her er det altså vist til det tidspunktet det tas opphold i utlandet, og ikke det tidspunktet det tas *fast* opphold i utlandet. Hvorvidt denne nyansen i ordbruken er tilsiktet er uklart. Hvis det etter bestemmelse skal legges til grunn det faktiske tidspunktet det tas opphold i utlandet, er grunn til å anta at man ikke kan komme inn under femårsbestemmelsen ved å la være å benytte boligen i de første fem årene etter at man flytter ut. I en uttalelse fra Skattedirektoratet av 1. desember 2005⁴⁸ legges det til grunn at hvis man anskaffer en bolig mindre enn fem år før man flytter ut, så vil den ikke være en bolig i relasjon til utflytningsreglene når den har vært eiet i fem år, selv om femårsfristen først inntreter etter at man har tatt opphold i utlandet., under forutsetning av at den ikke har vært benyttet som bolig av skattyter eller dennes nærstående i hele denne perioden.. Det er også uttalt at det samme vil gjelde for boenheter som er anskaffet etter at det tas opphold i utlandet, men før skattemessig bosted i Norge har opphørt.

Denne uttalelsen gir imidlertid ikke noe svar på om man også kan leie ut en boenhet man benyttet som egen bolig før utflyttingen, og således anses for ikke å disponere bolig etter fem år. Antakelig må det legges til grunn at en slik løsning ikke vil bli akseptert.

Tilknytningen til Norge vil antakelig fortsatt anses som sterkere når skattyter fortsatt beholder den eiendommen man benyttet til eget bruk før man flyttet ut, enn en eiendom som man ikke har benyttet før man flyttet ut, eller som ble ervervet etter utflytningen, og ikke blir benyttet av skattyter. Det må derfor også antas at nyanseforskjellen i ordlyden i loven er tilsiktet, ved at femårsfristen på boliger man har eiet og benyttet faktisk skal beregnes fra det tidspunkt man tar opphold i utlandet, nettopp for å unngå omgåelser.

⁴⁸ Inntatt i Melding om ligning for 2006 (SK-melding 2006-5) avsnitt 55.2

Kravet om ikke å disponere bolig i Norge etter utflytningen er det vanskeligste å oppfylle. Selv om en person har til hensikt å ta fast opphold i utlandet, og relativt enkelt vil kunne begrense opphold i Norge til maksimalt 61 dager i løpet av inntektsåret, særlig fordi arbeidstakere har begrenset med feriedager, så er boligvilkåret atskillig vanskeligere å oppfylle. Selv om hensikten er å ta fast opphold i utlandet er det ikke vanskelig å forstå at en person gjerne vil beholde eiendom i Norge, spesielt hvis man er født og oppvokst her, og har stor tilknytning til den aktuelle eiendommen. Svingninger i boligprisene kan også medføre at skattyter finner det lite hensiktsmessig å selge eiendommen på det aktuelle tidspunktet vedkommende flytter. Samtidig er det å selge eiendommen sin noe som taler for at skattyter ikke lenger har vesentlig tilknytning til Norge, noe som i henhold til forarbeidene er betingelsen for opphør av bosted.⁴⁹ Ved å disponere bolig i Norge har skattyter objektivt sett en nær tilknytning til riket også etter utflytningen.

Når man først har oppfylt alle vilkårene, og bostedstilknytningen etter skatteloven anses som brutt, er det intet i veien for at man går til anskaffelse av fast eiendom i Norge igjen. Bosted og dermed alminnelig skatteplikt vil ikke inntre før man da faktisk oppfylder vilkårene til inntreden av skatteplikt igjen, og det vil i så fall kun vurderes ut i fra fysisk opphold i riket, jf sktl. § 2-1, andre ledd.

3.3.4 Tidspunktet for opphør av alminnelig skatteplikt

For en person som har vært bosatt i Norge under 10 år på utflytningstidspunktet opphører den alminnelige skatteplikten fra det inntektsåret alle de tre vilkårene er oppfylt, dog uansett ikke før det tidspunkt vedkommende ikke lenger disponerer bolig.⁵⁰

For en person som hadde vært bosatt i Norge i *mer* enn 10 år før det inntektsåret vedkommende tar fast opphold i utlandet, opphører bosted i Norge først etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsåret vedkommende tar fast opphold i utlandet, under forutsetning av at vedkommende har oppfylt de tre kumulative vilkårene i samtlige av de

⁴⁹ Ot.prp. nr 42 (2002-2003) s. 45

⁵⁰ Sktl. § 2-1 tredje ledd bokstav a.

tre inntektsårene.⁵¹ Det betyr at en person som tar fast opphold i utlandet i oktober 2008, og på daværende tidspunkt ikke disponerer bolig i Norge, vil anses for å være alminnelig skattepliktig til Norge både i 2009, 2010 og 2011. Først fra 2012 opphører bosted i Norge, og dermed alminnelig skatteplikt, men da bare under forutsetning av at personen ikke har oppholdt seg over 61 dager i Norge i de tre foregående inntektsår.

Årsaken til at det settes strengere vilkår for en person som har vært bosatt over 10 år i Norge før utflytningen, antas å være fordi en person som har bodd i Norge så lenge forutsettes å ha opparbeidet en sterk tilknytning til Norge, og at det således må stilles strengere krav til at vedkommende virkelig viser at tilknytningen til Norge er brutt. Ved at personen tvinges til å levere selvangivelse i inntil tre år etter utflytningen, øker også skattemyndighetenes mulighet for å kontrollere at personen virkelig oppfyller vilkårene.⁵² Det ville vært urimelig å stille like strenge krav til en person som har hatt et kortvarig arbeidsopphold i Norge, at vedkommende skal forholde seg til norske skattemyndigheter i så lang tid etter at arbeidsoppholdet er avsluttet.

3.4 Betydningen av fortsatt bosted i Norge etter flytting til utlandet.

Siden en person med et midlertidig arbeidsopphold i utlandet normalt ikke oppfyller vilkårene for opphør av bosted, vil vedkommende være i en situasjon hvor den alminnelige skatteplikten opprettholdes under utenlandsoppholdet.

Lønnsinntekt anses som skattepliktig inntekt, jf sktl. § 5-1 første ledd, og lønnsinntekt opptjent i utlandet er i utgangspunktet skattepliktig til Norge, jf globalinntektsprinsippet. Det medfører at den utenlandske arbeidsinntekten er skattepliktig med samme skattesatser som i de tilfeller hvor inntekten faktisk er opptjent innenlands. I og med at arbeidet har kilde i en annen stat vil skattyter normalt også bli alminnelig eller begrenset skattepliktig til

⁵¹ Sktl. § 2-1 tredje ledd bokstav b.

⁵² Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, (2003), s. 124

arbeidsstaten. Dette medfører at vedkommende risikerer å måtte betale skatt på den samme inntekten til to stater, altså en reell fare for dobbeltbeskatning.

4 Internasjonal dobbeltbeskatning

4.1 Dobbeltbeskatningsbegrepet

Internasjonal dobbeltbeskatning medfører kort fortalt at en skattyter skattlegges for samme inntekt i to eller flere stater, som følge av overlappende skatteregler i de ulike stater.

Det sondres mellom såkalt juridisk dobbeltbeskatning og økonomisk dobbeltbeskatning⁵³. I denne oppgaven vil kun problemstillinger omkring juridisk dobbeltbeskatning bli behandlet.

For at juridisk dobbeltbeskatning anses å oppstå er det et krav at det dreier seg om sammenlignbare skatter, i tillegg til at det er en og samme skattyter som beskattes i to eller flere stater. Videre må det være den samme fordelen som er gjenstand for beskatning i mer enn en stat, og beskatningen må gjelde samme tidsperiode.⁵⁴

Den typisk problemstilling ved midlertidige arbeidsopphold i utlandet er at skattyter har alminnelig skatteplikt til Norge som bosatt, i tillegg til begrenset skatteplikt til arbeidsstaten ved at inntekten har sin kilde der.

En annen situasjon kan være at skattyter oppfyller de vilkårene som to eller flere stater oppstiller for alminnelig skatteplikt samtidig. For eksempel kan en person være skattepliktig til Norge som bosatt etter intern retten, og dermed underlagt

⁵³Ved økonomisk dobbeltbeskatning blir to forskjellige skattesubjekter skattlagt for den samme inntekten, se Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, (2003) s. 28

⁵⁴ Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, (2003), s 28

globalinntektsprinsippet, samtidig som skatteplikt som bosatt i arbeidsstaten også har inntrådt fordi skattyter oppfyller vilkårene som stilles for bosted der.

Internasjonal dobbeltbeskatning anses som uheldig, og kan stride både mot hensynet til rettferdighet og økonomisk effektivitet i samfunnet. Blant annet er det vært fremhevet at internasjonal dobbeltbeskatning hemmer utviklingen av internasjonal handel og økonomisk samkvem ellers.⁵⁵

Dobbeltbeskatning avhjelpes med intern rettslige bestemmelser, i tillegg til at det inngås internasjonale skatteavtaler stater i mellom, med formål å regulere beskatningsretten når fysiske personer arbeider på tvers av landegrensene. I den videre fremstillingen vil det bli sett nærmere på hvilke virkemidler en skattyter har til disposisjon, både i form av intern rett og skatteavtale, for å unngå dobbeltbeskatning når vedkommende anses som skattepliktig for samme inntekt i mer enn en stat.

5 Metoder for unngåelse av dobbeltbeskatning i intern retten

5.1 Ettårsregelen

Det følger av skatteloven § 2-1, tiende ledd bokstav a, at en person som er bosatt i Norge, ved et arbeidsopphold utenfor riket av minst 12 måneders sammenhengende varighet, kan kreve nedsettelse av den samlede skatt med et beløp som tilsvarer den del av skatten som faller på lønnsinntekten opptjent i utlandet.

Bestemmelsen vil i det følgende bli omtalt som ”ettårsregelen” siden det er forutsatt at det dreier seg om et arbeidsopphold i utlandet av er av minst 12 måneders varighet.

⁵⁵ Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, (2003), s 26

I henhold til en antitetisk tolkning av sktl. § 2-1, tiende ledd bokstav e, må arbeidsoppholdet, for at det skal anses å være ”utenfor riket”, være utenfor norsk territorium og heller ikke på et område som omfattes av petroleumskatteloven § 1 første ledd, bokstav a. Sistnevnte medfører at arbeid på norsk kontinentalsokkel ikke anses som opptjent ”utenfor riket”.

Ettårsregelen omfatter heller ikke inntekt opptjent utenfor andre staters territorium,⁵⁶ og det medfører for eksempel at sjømenn i internasjonal fart ikke vil kunne påberope seg nedsettelse i skatt etter bestemmelsen.⁵⁷

5.1.1 Nærmere om oppholdets karakter

Ettårsregelen legger til grunn at det må være et ”arbeidsopphold” i utlandet. Med arbeid menes vanligvis at en person yter tjenester til andre mot vederlag. Normalt vil det foreligge et tjenesteforhold, ved at personen er ansatt hos en arbeidsgiver, men det kan også tenkes at arbeid kan utføres som enkeltoppdrag utenfor ansettelsesforhold (frilansvirksomhet). Det er normalt bare fysiske personer som kan være skattesubjekt for slike inntekter,⁵⁸ og inntekter til juridiske enheter vil derfor ikke omfattes av ettårsregelen.

Det er uttalt i forarbeidene⁵⁹ til bestemmelsen, at hensikten med regelen er hensynet til norsk næringslivs konkurransevne, ved at en bedrifts ansatte kan få skattefritak når disse oppholder seg en noe lengre periode i utlandet. Dette for å sikre at rammevilkårene for norske bedrifter ikke blir vesentlig dårligere enn oppholdsstatens bedrifter, og bedrifter fra andre stater som skattlegger utsendte medarbeidere på en gunstigere måte enn det Norge gjør. Man ønsker altså å bidra til at norsk arbeidskraft ikke blir dyrere enn om man velger å ansette arbeidstakere fra andre stater med gunstigere skatteregler.

⁵⁶ Sktl. § 2-1, tiende ledd, bokstav c nr 2

⁵⁷ Lignings-ABC 2007/08 s. 1151

⁵⁸ Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, (2003), s 213

⁵⁹ Ot.prp. nr 50 (2001-2002) om lov om endringer i skatteloven (ettårsregelen) s. 8

Det er imidlertid ikke stilt krav om at man må ha norsk arbeidsgiver, eller være utsendt fra Norge for å gjøre arbeid på vegne av et norsk selskap, for å kunne påberope seg ettårsregelen. I forarbeidene er det lagt til grunn at en slik avgrensning vil kunne ramme tilfeldig, og gi forskjellige resultater avhengig av om en bedrift etablerer seg med en filial eller et datterselskap i utlandet.⁶⁰ Utgangspunktet er dermed at alle arbeidstakere med et arbeidsopphold i utlandet vil kunne omfattes av reglene, forutsatt at øvrige vilkår er oppfylt, uavhengig av om de er utsendt fra Norge eller på eget initiativ har tatt seg jobb hos en lokal arbeidsgiver i arbeidsstaten.

I forskriften til skatteloven heter det at utenlandsopphold hvor personen jobber mindre enn 50 % av full stilling ikke anses som et arbeidsopphold.⁶¹ Denne presiseringen av begrepet "arbeidsopphold" medfører at, hvis arbeidet i utlandet avledes av et opphold som har et annet hovedformål og man derfor jobber under 50 % av full stillingsstørrelse, så vil man ikke kunne påberope seg reglene. Det fremgår ikke hvilket lands arbeidstidsbestemmelser som skal legges til grunn ved avgjørelsen av hva som utgjør full stillingsstørrelse. Etter min mening må imidlertid rimelighetshensyn tilsi at man legger arbeidsstatens arbeidstidsbestemmelser til grunn. Det vurderer jeg ut i fra det faktum at siden hensynet med reglene er at norske skattytere skal beskattes på samme nivå som andre arbeidere i arbeidsstaten, så bør det også legges til grunn at de skal omfattes av de samme reglene for arbeidstid.

50 % kravet vil ramme studenter som tar seg en bijobb i utlandet under studiene, men også en i utgangspunktet hjemmeværende ektefelle som følger sin fulltidsarbeidende ektefelle til utlandet, og tar sporadisk arbeid under utenlandsoppholdet.

Det kan etter min mening være noe problematisk å bruke en slik bestemt stillingsstørrelse som grense ved vurderingen av om man skal definere et forhold som et arbeidsopphold eller ikke. For det første kan man tenke seg situasjoner hvor en spesiell yrkesgruppe har

⁶⁰ Ot.prp. nr 50 (2001-2002) s. 12

⁶¹ Forskrift av 19. november 1999 nr 1158 til utfylling og gjennomføring av skatteloven (FSFIN) § 2-1-3, første ledd i.f.

vanskeligheter med å få relevant arbeid i Norge, men får tilbud om en mindre stillingsstørrelse i utlandet. Hovedmotivet til at man flytter ut kan da hevdes å være arbeid, selv om man ikke får full stilling med en gang. Det kan jo også ligge inne en forventning om økt stilling etter hvert. Dette kan jo være en typisk problemstilling for unge mennesker som trenger yrkespraksis. I forarbeidene⁶² legges det til grunn at regelen skal gjelde for personer som arbeider mindre enn full stilling, såfremt hovedformålet med utenlandsoppholdet er arbeid. Siden forskriften stiller opp et krav om minst 50 % stillingsstørrelse er det imidlertid neppe tilstrekkelig rettslig grunnlag for å innfortolke en lavere stillingsstørrelse enn 50 % vil bli akseptert basert på uttalelsen i forarbeidene.

For personer som jobber i deltidsstillinger kan man videre spørre seg om reglene er kjønnsdiskriminerende, siden det spesielt er kvinner som vil rammes. Selv om loven er kjønnsnøytral, er det ikke tvil om at det er en overvekt av mannlige arbeidstakere som tar arbeidsoppdrag i utlandet. Medfølgende ektefelle jobber ofte deltid eller er hjemmeværende under oppholdet i utlandet, blant annet for å kunne følge opp barn og hjem og det praktiske rundt et utenlandsopphold. Ved å stille krav om minst 50 % stillingsstørrelse for å oppnå skattenedsettelse, kan kvinners incitament til å delta i yrkeslivet under utenlandsoppholdet reduseres. På dette området må regelen anses for å ha en utilsiktet virkning, men på den annen side finnes det andre metoder for å forebygge dobbeltbeskatning, slik at det faktisk at vedkommende ikke kan påberope seg ettårsregelen, ikke nødvendigvis fører til dobbeltbeskatning av inntekten. Siden formålet med regelen er norske bedrifters konkurransevne, så er det sannsynligvis ikke i strid med dette formålet at personer som ikke har som hovedformål å arbeide, må benytte seg av andre regler for å avverge dobbeltbeskatning.

⁶² Ot. prp nr 50 (2001-2002) s. 19, femte avsnitt

5.1.2 Varigheten av arbeidsoppholdet

Det stilles krav om at arbeidsoppholdet er av minst 12 måneders sammenhengende varighet, og dette skal beregnes fra dato til dato.⁶³ Man skal beregne oppholdet i utlandet som startet fra og med første hele kalenderdøgn utenfor Norge og slutte det siste hele kalenderdøgnet utenfor Norge.⁶⁴

Et opphold i utlandet som i utgangspunktet var avledet av et annet formål enn arbeid da det startet, kan ha en endring i status underveis. Man kan for eksempel gå fra å være student eller hjemmeværende til å bli arbeidstaker. Når oppholdet endrer karakter må det antas at det stilles krav om at man må ha vært i i arbeid minst 12 måneder for å kunne påberope seg ettårsregelen. Det er ikke tilstrekkelig at man fysisk har oppholdt seg i landet i over 12 måneder, hvis man ikke samtidig har oppfylt arbeidsoppholdsbegrepet minst 12 måneder.

For arbeidstakere med lønn fra den norske stat, unntatt ansatte i anledning tjenester som er ytet i forbindelse med statens forretningstjenester⁶⁵, kan nedsettelsen også kreves når personen har flere arbeidsopphold utenfor riket som hver er av minst seks måneders sammenhengende varighet, når arbeidsoppholdet til sammen utgjør minst 12 måneder innenfor en periode på 30 måneder.⁶⁶ Formålet med særregelen for offentlig ansatte er hensynet til Forsvarets styrkegenereringsmodell, samt ønske om å motivere personer til å ta oppdrag i krigsområder og fattige områder i verden.⁶⁷

Også private bedrifter kan ha turnusordninger for ansatte som oppholder seg i land med særlige risikoforhold eller levevilkår. Dette er ikke uvanlig for ansatte i olje- og gassindustrien, hvor forekomstene ofte befinner seg i stater med forholdsvis tøffe arbeids- og levevilkår sammenlignet med Norge, for eksempel stater som Iran, Angola og Libya.

⁶³ FSFIN § 2-1-4 andre ledd

⁶⁴ FSFIN § 2-1-4, første ledd

⁶⁵ F. eks Posten eller NSB

⁶⁶ Sktl. § 2-1 tiende ledd bokstav a, i.f.

⁶⁷ Ot.prp. nr 50 (2001-2002) s. 18

Ovennevnte særregel for offentlig ansatte kan derfor fremstå som urettferdig i forhold til ansatte i privat sektor. Til dette har departementet uttalt at statsansatte som hovedregel vil være unntatt beskatning i oppholdsstaten som følge av skatteavtale, og vil således ikke kunne påberope seg ettårsregelen uansett.⁶⁸ Ettårsregelen vil nemlig ikke komme til anvendelse ved tilfeller hvor en skatteavtale tilsier eksklusiv beskatningsrett til Norge.⁶⁹

Uttalelsen må derfor kunne forstås slik at selv om man har gitt denne unntaksregelen for statsansatte, så legges det til grunn at den i prinsippet ikke vil kunne påberopes i særlig mange tilfeller. Det vil kun være i tilfeller hvor det i inngått skatteavtale ikke er krevd eksklusiv beskatningsrett til Norge for lønn utbetalt av den norske stat, men det er uvanlig. Det medfører at særregelen i praksis bare kom til anvendelse i forhold til stater som Norge ikke har inngått skatteavtale med overhode, eller der skatteavtalen er suspendert. Dette betyr at vilkårene i hovedsak bare vil gjelde for personell i internasjonale oppdrag for bevaring av fred og sikkerhet, da slikt arbeid som regel utføres i stater hvor det ikke er inngått skatteavtale, eller hvor denne er suspendert som følge av landets konfliktsituasjon.⁷⁰ Skattefritaket for slik lønn vil også være begrenset til inntektsskatt til kommunen og fylkeskommunen.⁷¹ Man kan dermed ikke kreve nedsettelse av inntekts- og toppskatt til staten.

5.1.3 Fysisk opphold i Norge under arbeidsoppholdet i utlandet

Selv om det kreves et arbeidsopphold av minst 12 måneders sammenhengende varighet, er det likevel tillatt med noe opphold i Norge uten at arbeidsoppholdet anses som avbrutt. Det tillates i utgangspunktet opphold i Norge i inntil seks dager for hver hele måned skattyters arbeidsopphold i utlandet varer.⁷² Man beregner oppholdsdagene ved å ta hensyn til både

⁶⁸ Ot.prp. nr 50 (2001-2002) s. 18

⁶⁹ Sktl. § 2-1, tiende ledd, litra c nr 1.

⁷⁰ Ot.prp. nr 50 (2001-2002) s. 18

⁷¹ Sktl. § 2-1, tiende ledd, litra d.

⁷² Sktl. § 2-1, tiende ledd litra b, jf FSFIN 2-1-5, første ledd

hele og påbegynte oppholdsdøgn i Norge.⁷³ I praksis medfører dette at hvis man reiser ut av Norge kl 00.05 om natten, så skal dette beregnes som et helt oppholdsdøgn i Norge. Bestemmelsen betyr at man ved et arbeidsopphold på i alt 12 måneder i utlandet i utgangspunktet kan ha totalt 72 dagers opphold i Norge uten å bryte vilkåret.

Det skilles i utgangspunktet ikke på årsaken til oppholdet i Norge, slik at både opphold av private årsaker og eventuelle opphold i forbindelse med jobb, slik som møter og kurs, skal medregnes ved beregningen av tillatte oppholdsdager i Norge. Det er imidlertid åpnet for at en utvidelse av antall oppholdsdager kan aksepteres ved ufrivillige opphold i Norge når disse begrunnes i forhold som var upåregnelige for arbeidstakeren eller arbeidsgiveren, og det dreier seg om forhold som ingen av dem rår over.⁷⁴ Som eksempler på upåregnelige forhold er det blant annet nevnt krig, naturkatastrofer, stengte grenser og alvorlig sykdom hos skattyter selv eller i den nærmeste familie.⁷⁵ Hovedvilkåret er at forholdene må ha vært klart upåregnelige da arbeidsoppholdet ble påbegynt, det vil si at det må ha vært en klar og uforutsigbar endring av forholdene fra arbeidsoppholdet ble påbegynt til det tidspunktet grensen for det tillatte opphold i Norge overskrides.⁷⁶ Antall tillatte oppholdsdager i Norge kan imidlertid ikke utvides fordi arbeidsinntekt opptjent i Norge under utenlandsoppholdet undergis norsk beskatning, jf uttalelse fra Finansdepartementet.⁷⁷

Oppholdsdagene kan tas ut samlet, jf FSFIN § 2-1-4, femte ledd i.f. Det synes imidlertid uklart hvor lang periode man kan legge til grunn når man vurderer om gjennomsnittlig opphold i Norge overstiger seks dager pr måned. En måte er å se på enhver tolv måneders periode, slik at man maksimalt kan oppholde seg 72 dager i Norge i løpet av den enkelte tolv måneders periode, uten at arbeidsoppholdet er avbrutt. Det som taler for å legge denne forståelsen til grunn er at det kreves et *sammenhengende* arbeidsopphold av 12 måneder,

⁷³ FSFIN 2-1-5, andre ledd

⁷⁴ FSFIN 2-1-6, første ledd

⁷⁵ FSFIN § 2-1-6 fjerde ledd

⁷⁶ Ot.prp.nr 50 (2001-2002) s. 20

⁷⁷ Finansdepartementets uttalelse til et advokatfirma av 21. november. 2003

noe som kan tyde på at det i tillegg til at oppholdet er av minst 12 måneders varighet, også ligger som krav at det til enhver tid må opprettholdes en *sammenhengende* varighet, og at denne opprettholdes ved at man aldri oppholder seg i Norge mer enn seks dager i gjennomsnitt pr måned i løpet av 12 måneder.

Et annet alternativ er å ta utgangspunkt i *hele* arbeidsoppholdets lengde, slik at man faktisk kan oppholde seg mer enn 72 dager i Norge i en tolv måneders periode, så fremt antall oppholdsdager ikke overstiger seks dager i gjennomsnitt pr måned i løpet av *hele* arbeidsoppholdets varighet. I henhold til ordlyden i FSFIN § 2-1-5 opptjener man nemlig rett til å oppholde seg i riket under utenlandsoppholdet i inntil seks dager *for hver hele måned vedkommende har hatt arbeidsopphold* (min uthevning) utenfor riket. Det synes her som om man kan legge til grunn varigheten av *hele* arbeidsoppholdet når man vurderer hvor mange oppholdsdager som tillates. Det fremkommer ikke av forarbeidene at det stilles krav om at det skal være i gjennomsnitt seks dager pr måned i løpet av enhver tolv måneders periode, tvert i mot fremgår det at seks dager i gjennomsnitt skal beregnes ut i fra arbeidsoppholdets lengde, og at oppholdsdagene kan tas opp samlet, uten at man har opparbeidet dem på forhånd.⁷⁸ Heller ikke i ligningspraksis synes å legge til grunn at man må begrense opphold i Norge til maksimum 72 dager pr 12 måneder. I Lignings-ABC⁷⁹ er det oppstilt et eksempel som viser at man ved et opphold på i alt 15 måneder kan oppholde seg i alt 90 dager i Norge. Det kommer i den forbindelse ikke spesielt frem om det er en forutsetning at man likevel må begrense oppholdet til 72 dager i løpet av en tolv måneders periode, men tvert i mot vises det også her til at skattyter ikke trenger å opptjene dagene på forhånd, og at de kan tas ut samlet.

I juridisk litteratur kan det synes som at forståelsen er at det er en begrensning på 72 dager i løpet av et år. Zimmer skriver blant annet ”*Kortvarige opphold i Norge avbryter ikke tolv månedersfristens løp hvis det ikke overstiger seks dager per måned i gjennomsnitt. I løpet av et år kan skattyteren altså oppholde seg i Norge i inntil 72 dager uten at fristen*

⁷⁸ Ot. prp nr 50 (2001-2002) s. 19

⁷⁹ Lignings-ABC 2007/08 s. 1152, pkt. 9.1.6, andre avsnitt

avbrytes...”⁸⁰ Hvis en slik tolking skal legges til grunn burde det etter mitt syn kommet klarere frem i loven, på samme måte som ved inntreden av skatteplikt i sktl. § 2-1 annet ledd, hvor det i lovteksten spesifikt står ”enhver tolv måneders periode”. Spesielt sett på bakgrunn av at noe av hensynet med utformingen av ettårsregelen var å unngå fortolkningsproblemer.⁸¹

Det er derfor, med utgangspunkt i lovens ordlyd, gode grunner for å fortolke regelen dit hen at man kan oppholde seg i Norge mer over 72 dager i løpet av et år, så lenge man ikke overstiger seks dager i gjennomsnitt når man ser hele arbeidsoppholdets varighet under ett. På den annen side vil en slik romslig tolkning av regelverket kunne føre til ekstreme utslag. Hvis en skattyter har et arbeidsopphold av tre års varighet i utlandet, vil rett til opphold i Norge utgjøre totalt 216 dager (ca syv måneder) til sammen. I ytterste vil det kunne medføre at skattyter etter to år i utlandet kan tilbringe over syv måneder i Norge, for så å ta opp igjen de siste fem måneder av arbeidsoppholdet, og kreve nedsettelse av skatten etter ettårsregelen på inntekten fra disse siste månedene.

Uansett hvordan man tolker bestemmelsen vil nok ikke et slikt tilfelle blitt akseptert. Det vises i den forbindelse til at Finansdepartementet har uttalt at det er uten betydning hva oppholdet i Norge brukes til, men at arbeidsoppholdet i utlandet etter omstendighetene kan bli ansett som avbrutt hvis det er av lengre varighet og hovedsaklig benyttes til å utføre arbeid i riket.⁸² Dette vil nok spesielt kunne komme på spissen hvis man bytter arbeidsgiver eller arbeidsstat etter at man har oppholdt seg i Norge, men det må også legges vekt på hva vedkommende bedriver tiden med under oppholdet i Norge. Hvis personen utøver arbeid i Norge taler det i større grad for at arbeidsoppholdet kan anses som avbrutt, enn hvis vedkommende kun ferierer. Hvis skattyter videre velger å benytte seg av norske trygdeytelser, som for eksempel dagpenger under arbeidsløshet, under oppholdet i Norge taler det også, etter mitt syn, for at arbeidsoppholdet i utlandet må anses som avbrutt.

⁸⁰ Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, (2003), s 214

⁸¹ Ot.prp. nr 50 (2001-2002) s. 8

⁸² Finansdepartementets uttalelse til et advokatfirma av 21. november. 2003.

Hvorvidt man maksimalt kan oppholde seg 72 dager i Norge i løpet av enhver tolv måneders periode utenlandsoppholdet varer er etter mitt syn uavklart. Spesielt med utgangspunkt i lovteksten og forskriften er det gode grunner til å kunne legge til grunn at man kan oppholde seg mer enn 72 dager i løpet av en tolv måneders periode, men dog under forutsetning av at oppholdet i Norge ikke har et slik omfang og art at det er åpenbart at arbeidsoppholdet i utlandet må anses som avsluttet.

Ettårsregelens bestemmelser om tillatt opphold avviker fra reglene om opphør av alminnelig skatteplikt i sktl. § 2-1 tredje ledd, bokstav a, hvor maksimalt opphold i Norge er 61 dager i løpet av et inntektsår i utflytningsfasen, og hvor det ikke er lovfestet noe unntak for upåregnelige opphold som medfører at antall tillatte dager kan overskrides.

5.1.4 Inntekter som omfattes av skattenedsettelsen

Ettårsregelen hjemler kun nedsettelse av skatt som faller på lønnsinntekt opptjent ved arbeid utført i utlandet, jf sktl. § 2-1 tiende ledd, litra a første punktum. Det er derfor viktig å klarlegge hva slags inntekt som omfattes av lønnsinntektsbegrepet.

I følge FSFIN § 2-1-1 første ledd omfattes lønnsinntekt etter ettårsregelen de ytelsene som er nevnt i sktl. § 5-10 første ledd, bokstavene a og d, samt følgende ytelser i den utstrekning de trer i stedet for arbeidsinntekt:

- Sykepenger etter folketrygdloven kapittel 8, herunder sykepenger fra arbeidsgiver i arbeidsgiverperioden,
- Fødselspenger og adopsjonspenger etter folketrygdloven kapittel 14,
- Tilsvarende ytelser fra offentlig trygdeordning i annen stat eller fra privat forsikringsordning (finansiert av arbeidsgiver), men kun i den perioden personen ville hatt krav på slike ytelser fra den norske folketrygden dersom vedkommende hadde vært medlem av den norske folketrygden.

For at det skal kunne kreves nedsettelse av skatten på ytelsene som trer istedenfor lønnsinntekt er det en forutsetning at skattyter, på det tidspunktet vedkommende tok et arbeidsopphold i utlandet, ikke visste eller burde ha visst at vilkåret til å motta disse ytelsene ville bli oppfylt i løpet av oppholdet, jf FSFIN § 2-1-3, andre ledd.

Lønnsinntekt etter sktl. § 5-10 første ledd, bokstav a omfatter blant annet lønn, honorar, feriepenger og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor arbeidsforhold, men ikke i virksomhet. I tillegg til vanlig kontantlønn omfattes derfor også naturalytelser og overskudd på utgiftsgodtgjørelser fra arbeidsgiver, som for eksempel arbeidsgivers dekning av fri bolig, fri bil og hjemreiser ved et arbeidsopphold i utlandet.

Det må dermed være på det rene å kunne anta at alle ytelser fra arbeidsgiveren tilknyttet arbeidsoppholdet i utlandet i utgangspunktet omfattes av ettårsregelen, så lenge de anses som skattepliktige om de hadde vært opptjent i Norge. Et spesielt unntak fra skatteplikten er imidlertid fri bolig som arbeidsgiver stiller til disposisjon for en arbeidstaker i utlandet. I utgangspunktet er en slik ytelse skattepliktig, men på bakgrunn av en avgjørelse⁸³ i Høyesterett med påfølgende regelending, er fordel av fri bolig unntatt beskatning til og med inntektsåret 2010, under forutsetning av at skattyter var i arbeid på det aktuelle arbeidsstedet i utlandet pr 31.12.2007.⁸⁴ For personer som flytter ut fra og med inntektsåret 2008, vil det imidlertid som utgangspunkt foreligge skatteplikt på fri bolig allerede fra 2008.⁸⁵ Dette er et eksempel på en ytelse som er skattepliktig når den oppbæres i Norge, men som under særskilte vilkår unntas beskatning når den oppbæres i utlandet.

For at en inntekt skal anses som lønnsinntekt opptjent i utlandet, er det naturlig at det foreligger en nær sammenheng mellom det arbeidet som utføres i utlandet, og det vederlaget som den ansatte mottar. Det må antas at ytelser fra andre enn arbeidsgiver også vil kunne omfattes hvis det er tilstrekkelig årsakssammenheng mellom arbeidsforholdet og

⁸³ Rt. 2007 s. 302 (KOGAS)

⁸⁴ Overgangsregler, jf SKD melding nr 8/08

⁸⁵ FSFIN § 5-12 kap D II

ytelsen fra tredjemann. Hvis skattyter mottar forskudd på lønn i forkant av arbeidsoppholdet (for eksempel for å dekke etableringskostnader i utlandet), eller mottar utbetalinger på etterskudd etter at arbeidsoppholdet er avsluttet, så må det kunne legges til grunn at dette ikke hindrer at ettårsregelen kan anvendes på denne inntekten. Dette betyr da også at ytelse utbetalt etter at skattyter tok opphold i Norge igjen også må komme inn under skattenedsettelsen, så fremt de er opptjent under et arbeidsopphold i utlandet som kvalifiserer for nedsettelse av skatt etter ettårsregelen. Forarbeidene nevner feriepenger som et eksempel.⁸⁶ Tilsvarende må kunne legges til grunn for bonus opptjent på basis av arbeid i utlandet, men utbetalt etter at arbeidsoppholdet er avsluttet.

Sluttvederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold ved avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver, jf sktl. § 5-10 første ledd bokstav d, omfattes i utgangspunktet av ettårsregelen. Også her må det grunnleggende vilkåret være at vederlaget relaterer seg til nettopp et forutgående arbeidsopphold i utlandet som for øvrig oppfyller vilkårene etter ettårsregelen.

Lønnsinntekt oppebåret under tillatte opphold i Norge under arbeidsoppholdet i utlandet omfattes imidlertid ikke av ettårsregelen.⁸⁷ Hvis Norge har en eksklusiv beskatningsrett til inntekten i henhold til skatteavtale inngått med en annen stat, vil heller ikke slik inntekt være gjenstand for nedsettelse av skatt etter ettårsregelen.⁸⁸

I og med at også fordel ved arbeid innvunnet *utenfor* arbeidsopphold anses for å være lønnsinntekt, kan det legges til grunn at også inntekt av frilansvirksomhet omfattes av ettårsregelen. Dette synet støttes av lovens forarbeider.⁸⁹

⁸⁶ Ot.prp. nr 50 (2001-2002) s. 12/13

⁸⁷ FSFIN § 2-1-1, andre ledd.

⁸⁸ Sktl. § 2-1 tiende ledd, litra c, nr 1

⁸⁹ Ot.prp. nr 50 (2001-2002) s. 15

I henhold til sktl. § 5-10, første ledd, bokstav c, nr 1 anses også dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven som fordel vunnet ved arbeid, og skattlegges som lønnsinntekt. Forskriftens definisjon av lønnsinntekt i forbindelse med ettårsregelen omfatter imidlertid ikke dagpenger. Hvis dagpenger er opparbeidet på grunnlag av inntekt opptjent i utlandet som for øvrig fyller vilkåret til nedsettelse av skatt, kan det være gode grunner for at dagpenger skal omfattes i beregningsgrunnlaget for nedsettelse av skatten. Det er imidlertid i forarbeidene vist til at dagpenger ved arbeidsløshet normalt utbetales etter opphøret av et arbeidsforhold, og at slik ytelse av den grunn ikke kan anses som oppebåret som vederlag for arbeid og derfor ikke er omfattet av forslaget til skattefrihetsbestemmelse.⁹⁰ Når det i FSFIN § 2-1-1 bokstav c viser til ”tilsvarende ytelser” fra offentlige trygdeordninger i annen stat, men det må antas at det med ”tilsvarende ytelser” menes de ytelsene som er nevnt i den samme bestemmelsens bokstav a og b. Det må derfor legges til grunn at dagpenger fra arbeidsstatens trygdesystem heller ikke vil kunne kreves nedsatt skatt på, selv om retten til dagpenger er opptjent i tilknytning til det utenlandske arbeidsoppholdet.

At dagpenger ved arbeidsløshet ikke omfattes betyr at lønnsinntektsbegrepet i relasjon til ettårsregelen gjør at definisjonen ”fordel vunnet ved arbeid” blir noe snevrere for lønnsinntekter omfattet av ettårsregelen, enn i skatteloven for øvrig. Dagpenger er jo i utgangspunktet nært tilknyttet til lønnsinntekt, sett i lys av at det vanligvis er krav om et tap av arbeidsinntekt før man i det hele tatt har krav på dagpenger, jf folketrygdloven § 4-3. På den annen side er det formål loven skal oppnå, nemlig å styrke norske bedrifters konkurransevne i utlandet, ikke lenger relevant når skattyter mottar dagpenger, og det må derfor benyttes andre metoder enn ettårsregelen for å avverge en eventuell dobbeltbeskatning. Således er det ikke nødvendigvis urimelig at dagpenger ikke omfattes av regelen.

⁹⁰ Ot.prp. nr 50 (2001-2002) s. 13

En annen side av dette er imidlertid spørsmålet om det faktisk at en person ikke lenger har arbeidsinntekt som følge av arbeidsledighet, kan medføre at vedkommende også blir avskåret fra å kreve nedsettelse av skatt på lønnsinntekt opptjent i utlandet *før* uttak av dagpenger. Hvis skattyter blir arbeidsledig før han har arbeidet minst 12 måneder, så risikerer han å ikke kunne kreve nedsettelse av skatten på den inntekten som ble opptjent før han ble arbeidsledig heller. Man kan for eksempel tenke seg at skattyter bare rakk å arbeide i ni måneder før han ble arbeidsledig. Da vil han jo i realiteten ikke anses å ha et arbeidsopphold på mer enn ni måneder. Han oppfyller dermed ikke vilkåret om arbeidsopphold av minst 12 måneders varighet, og kan således i utgangspunktet ikke kreve nedsettelse av skatt på lønnsinntekten. Det er uklart hvordan dette skal tolkes, og en svært streng fortolkning her kan synes urimelig. Det vises i den forbindelse til at en skattyter som har arbeidsopphold med både inntekt som omfattes av ettårsregelen, og inntekt som ikke omfattes fordi den er eksklusiv skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-1 tiende ledd, bokstav c kan, ved beregning av total oppholdstid også regne med den perioden vedkommende har inntekt som det ikke kan kreve nedsettelse i skatten av.⁹¹ Gode grunner taler for at denne bestemmelsen bør kunne legges til grunn når skattyter har hatt lønnsinntekt i under 12 måneder, og for øvrig har mottatt dagpenger under arbeidsløshet, når oppholdet i utlandet i sin helhet er av minst 12 måneders sammenhengende varighet.

Uføretrygd anses ikke å være lønnsinntekt, det samme gjelder rehabiliteringspenger og attføringspenger.⁹²

5.1.5 Skatteplikten på øvrige inntekter

Det er lagt til grunn at nedsettelsen av skatt kun omfatter skatt på lønnsinntekt opptjent ved arbeid utført i utlandet. Dette medfører for det første at arbeidsinntekt opptjent i Norge før arbeidsoppholdet i utlandet tok til, ikke vil omfattes av skattenedsettelsen, selv om beløpet utbetales etter at skattyter har startet sitt arbeidsopphold i utlandet. Videre skal

⁹¹ FSVIN § 2-1-4, tredje ledd

⁹² Ot.prp. nr 50 (2001-2002) s. 13

kapitalinntekter, gevinster og formue beskattes fullt ut i Norge selv når de oppbevares under skattyters arbeidsopphold i utlandet.

Loven stiller imidlertid ikke krav om at skattyteren må ha vært skattepliktig for lønnsinntekten i arbeidsstaten, eller at inntekten faktisk er skattlagt i arbeidsstaten, for at skattenedsettelse etter ettårsregelen kan kreves.

5.1.6 Gjennomføringen av skattenedsettelsen

Selve nedsettelsen av skatten etter ettårsregelen skjer ved at man benytter den så kalte alternative fordelingsmetoden.⁹³

Ved bruk av den alternative fordelingsmetoden medregnes den utenlandske lønnsinntekten i beskatningsgrunnlaget i Norge, men den totalt beregnede skatten i Norge skal settes ned med et beløp som tilsvarer den andel av den totale skatten som faller på den utenlandske inntekten.⁹⁴ Nedsettelsen fremstår som er fradrag i den totalt utlignede skatten.

Bakgrunnen for at denne løsningen er valgt, istedenfor at man faktisk kunne utelatt den utenlandske inntekten i beskatningsgrunnlaget overhodet, er at likhetssyn tilsier at inntekt opptjent i Norge, og som er skattepliktige her, skal skattlegges likt selv om de oppbevares av en skattyter som i tillegg har inntekter som kvalifiserer for skattefritak. Det er lagt til grunn at dette formålet best kan oppnås ved å ta i betraktning den inntekt som kvalifiserer til skattefritak ved beskatning av skattyters øvrige skattepliktige inntekter i Norge.⁹⁵

FSFIN § 16-28-22 flg. gir anvisning på en tilordning av inntekter og kostnader ved bruk av den alternative fordelingsmetoden. Ved beregningen skal man tilordne kostnader som har direkte tilknytning til den utenlandske inntekten i sin helhet i den utenlandske inntekten.

⁹³ FSFIN § 2-1-8, jf § 16-28 del B.

⁹⁴ Lignings-ABC 2007/08 s. 1211

⁹⁵ Ot.prp. nr 50 (2001-2002) s. 21

Kostnader som verken relaterer seg til norsk eller utenlandsk inntekt, herunder minstefradrag⁹⁶ og personfradrag⁹⁷, skal tilordnes inntekten forholdsmessig mellom norsk og utenlandsk inntekt. Når en forholdsmessig andel av fradragene tilordnes utenlandsinntekten, medfører det at den skatten som faller på den øvrige norske inntekten relativt sett blir høyere, enn om alle fradrag ble tilordnet fullt ut i den norske inntekten.

På bakgrunn av Norges forpliktelser etter EØS-avtalen er det fra og med inntektsåret 2007 innført en endring i tilordningsbestemmelsen når alternativ fordelingsfradrag skal anvendes på arbeidsinntekt opptjent i en annen EØS-stat. De nye bestemmelsene medfører at man, ved beregningen av hva som utgjør utenlandsk nettoinntekt, likevel *ikke* skal tilordne en forholdsmessig andel av minstefradrag, personfradrag samt fradrag som ikke kan relateres direkte til denne inntekten. Disse kostnadene skal fullt og helt tilordnes den norske inntekten.⁹⁸ Bakgrunnen for regelendringen er at det anses for å være i strid med EØS-avtalens bestemmelse om fri bevegelighet av arbeidskraft⁹⁹ at man foretar en avkortning av en skattyters personlige og familiemessige inntektsfradrag i regler om forebygging av dobbeltbeskatning.¹⁰⁰ I tilfeller hvor mer enn 90 % av inntekten har kilde i en annen EØS-stat enn Norge skal likevel fradraget tilordnes også den utenlandske inntekten.¹⁰¹ Gjeldende rett før inntektsåret 2007 var at også rentefradrag¹⁰² skulle tilordnes forholdsmessig mellom den utenlandske og den norske nettoinntekten, uavhengig av hva lånet rentene ble betalt for gjaldt. Etter en endring i loven¹⁰³ med virkning fra og med inntektsåret 2007, skal ikke lenger rentefradrag som er fradragsberettiget i Norge tilordnes den utenlandske inntekten, men tilordnes fullt ut i den norske inntekten.¹⁰⁴ Bakgrunnen for

⁹⁶ Sktl. § 6-30 flg.

⁹⁷ Sktl. § 15-4

⁹⁸ FSFIN § 16-22-28 tredje, fjerde og femte ledd.

⁹⁹ EØS avtalen artikkel 28.

¹⁰⁰ Sml. C-385/00 De Groot

¹⁰¹ FSFIN § 16-22-28, tredje, fjerde og femte ledd

¹⁰² Sktl. § 6-40 første ledd.

¹⁰³ Ot.prp. nr 20 (2006-2007) om endringen i skatteloven mv.

¹⁰⁴ FSFIN § 16-28-4, annet ledd

lovendringen er at betalte gjeldsrenter sjelden har noen sammenheng med innvinningen av den utenlandske inntekten, men til formuesobjekter, og at det derfor er rimelig at man gis fradrag der hvor formuesgjenstanden befinner seg.¹⁰⁵ Samtidig var antakelig den tidligere praksisen med tilordning av rentefradraget i strid med Norges forpliktelser etter EØS avtalen, jf en analogisk tolkning av en nylig avsagt dom i EFTA-domstolen.¹⁰⁶

5.1.7 Vurdering av ettårsregelen

Ettårsregelen er en skjematisk regel som legger til grunn vilkår som er svært klare, og som krever få skjønsmessige vurderinger. Dette medfører at regelen er både forutsigbar, og i utgangspunktet enkel for skattyter å tilpasse seg.

Det stilles ikke krav om at man faktisk har blitt skattlagt i arbeidsstaten, men i og med at inntektsskatt er innført i de aller fleste stater i verden, så vil man jo normalt bli skattlagt også i arbeidsstaten for inntekten. Regelen er derfor godt egnet for å forhindre dobbeltbeskatning, men kan også medføre dobbelt ikke-beskatning ved arbeidsopphold i stater som ikke har innført skatt på lønnsinntekt¹⁰⁷, eller hvor inntekten for øvrig ikke er skattepliktig i arbeidsstaten som følge av bestemmelser i arbeidsstatens interne skattelovgivning.

Regelen er gunstig for personer som jobber i stater med lavere skattenivå enn Norge siden man får fradrag i skatten i Norge for den del av den totale norske skatten som faller på den utenlandske inntekten, uavhengig av hva som faktisk er betalt i skatt i arbeidsstaten. Ved lavere skattenivå i arbeidsstaten enn i Norge, vil man derfor kunne få en høyere nedsettelse i norsk skatt enn den skatten man faktisk har betalt i arbeidsstaten.

Selve nedsettelsen av skatten etter den alternative fordelingsmetoden kan imidlertid være vanskelig for skattyter å forstå, da progresjonseffekten som oppstår på grunn av

¹⁰⁵ Ot.prp. nr 20 /2006-2007) s. 19, siste avsnitt.

¹⁰⁶ E 7/07 (Seabrokers AS)

¹⁰⁷ F.eks Kuwait, Bahrain og Saudi-Arabia

tilordningen av fradrag gjør at skatt på øvrig inntekt blir høyere, og dermed fremstår ikke utenlandsinntekten som helt skattefri likevel. Spesielt i utreise- og innreise året, hvor man gjerne har en kombinasjon av både norsk og utenlandsk lønnsinntekt, vil denne effekten gjøre størst utslag.

5.2 Kreditmetoden

Hovedmetoden for å forebygge dobbeltbeskatning i norsk intern rett er kreditmetoden. Metoden går ut på at det gis fradrag i skatten i Norge for den endelige skatten man har betalt på inntekten i utlandet, jf sktl. § 16-20. Fradraget er imidlertid begrenset til maksimalt den andel av den norske skatten som faller på inntekten, jf sktl. § 16-21, første ledd annet punktum. Det kan derfor medføre at fradraget kan bli lavere enn den skatt som faktisk er betalt i utlandet hvis arbeidsstaten har et høyere skattenivå enn Norge.

Også ved bruk av kreditmetoden skal det gjøres en tilordning av kostnader som fradragsberettigete ved ligningen mellom norsk inntekt og utenlandsk inntekt. Reglene rundt selve tilordningen følger av FSFIN § 16-28-4, og er basert på samme prinsipp som ved nedsettelse av skatt etter den alternative fordelingsmetoden.

Vilkåret for at fradraget innvilges ved ligningen er at skattyter dokumenterer at skatten i utlandet er endelig utlignet og betalt. Det må fremlegges dokumentasjon fra det andre landets skattemyndigheter på at beløpet det kreves fradrag for utgjør utenlandsk skatt som er fradragsberettiget i norsk skatt, og at skatten er innbetalt til den fremmede stat.¹⁰⁸

Siden kreditfradraget innvilges først når skattyter har oppfylt dokumentasjonsplikten, kan det oppstå likviditetsmessige problemer for skattyter. Dette fordi det kan ha vært forskuddstrekk i lønnen i arbeidsstaten, i tillegg til at han må betale skatten på inntekten i Norge i påvente av at nødvendig dokumentasjon foreligger. Dette medfører at skattyter i en periode må betale skatten til to land samtidig, noe som kan medføre en vanskelig situasjon likviditetsmessig.

¹⁰⁸FSFIN § 16-28-8 flg.

Ved midlertidige opphold i utlandet kan skattyter velge om han vil benytte kreditmetoden eller ettårsregelen. Kreditfradrag bør kun kreves hvis vilkårene for nedsettelse av skatt etter ettårsregelen ikke er oppfylt. Det nemlig liten tvil om at ettårsregelen er en gunstigere metode for skattyter, siden det ved anvendelse av kreditfradragmetoden uansett ikke gis fradrag for mer skatt enn det er betalt i arbeidsstaten, mens man ved ettårsregelen benytter den alternative fordelingsmetoden, og således kan få nedsettelse av hele den norske skatten som faller på inntekten.

Kreditmetoden egner seg imidlertid godt for å avverge dobbeltbeskatning, men skattyter nyter ikke fordel av å arbeide i en stat med lavere skattesatser enn Norge. Man vil alltid måtte betale minst full norsk skatt, selv når man jobber i et land med lavere skatter enn i Norge.

6 Skatteavtaler

6.1 Generelt

Hovedbestemmelsene i skatteavtalene regulerer hvilken stat som har beskatningsretten til en inntekt som er opptjent på tvers av landegrensene,¹⁰⁹ og har egne bestemmelser for hvor en person skal anses som bosatt. Skatteavtalene har videre som hovedformål å forebygge dobbeltbeskatning.

Siden de fleste norske skatteavtaler bygger på OECDs modellavtale vises det til denne i den påfølgende fremstillingen.

¹⁰⁹ Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, (2003), s. 80

6.2 Rekkevidden av beskatningsretten med hjemmel i skatteavtale

Siden skatteavtaler regulerer hvilken stat som skal ha beskatningsretten til en inntekt, er det et spørsmålet om en skattyter kan bli skattepliktig til Norge eller en annen stat ensidig på grunn av at det følger av skatteavtalen, at beskatningsretten til en inntekt skal tillegges en av statene.

Den vanlige forståelsen av skatteavtaler er imidlertid at disse i seg selv kan ikke hjemle beskatning hvis det ikke i utgangspunktet foreligger intern rettslig hjemmel for skatteplikt i en stat.¹¹⁰ Foreligger det ikke intern rettslig hjemmel for skatteplikt på en inntekt, vil derfor ikke skatteavtalen i seg selv medføre at inntekten skal skattlegges selv om skatteavtalen tilordner beskatningsrett til en bestemt stat. Skatteavtalene er som nevnt inkorporert i norsk lov i medhold av dobbelbeskatningsloven, og det alminnelig antatt at en skatteskjerpene regel ikke er inkorporert, bare regler om lemping av skatt.¹¹¹

Det er videre den alminnelige oppfatning at en skattyter kan velge å se bort i fra skatteavtalen hvis det i hans konkrete tilfelle er gunstigere.¹¹² Som nevnt ovenfor vil for eksempel en skattyter som har hatt inntekt hvor vilkåret for nedsettelse av skatt etter ettårsregelen er oppfylt, normalt være tjent med å velge ettårsregelen fremfor kreditfradrag, og kan da velge å se bort i fra skatteavtalen hvis denne bygger på kreditmetoden.

Det er imidlertid tilfeller hvor norsk intern rett knytter rettsvirkninger til en skatteavtale, og hvor skattyter av den grunn ikke kan velge å se bort fra skatteavtalen. Det gjelder for eksempel for bestemmelser i skatteavtalen om at Norge skal ha eksklusiv beskatningsrett til en inntekt¹¹³. Skattyter kan ikke i slike tilfeller velge å se bort fra skatteavtalen, og benytte ettårsregelen for lemping av skatten som faller på lønnsinntekten i Norge.

¹¹⁰ Skaar, *Norsk skatteavtalerett*, (2006), s. 45, Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, (2003), s. 80

¹¹¹ Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, (2003), s. 81

¹¹² Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, (2003), s. 81

¹¹³ Modellavtalen art. 15 (2)

Skatteavtalene bygger på et prinsipp om at den ene av de kontraherende statene er skattyters bostedsstat (hjemstat), og den andre staten hvor skattyter eventuelt har opptjent inntekt, anses som kildestat. For at man i det hele tatt skal kunne anvende skatteavtalenes bestemmelser, er det derfor nødvendig å fastslå hvilken av statene som er skattyters hjemstat etter skatteavtalen.

For en person som har et midlertidig arbeidsopphold i utlandet kan man tenke seg to situasjoner. Den ene er at han anses som bosatt i Norge etter skatteavtalen, og at arbeidsstaten er kildestat fordi det er her lønnsinntekten opptjenes. Den andre situasjonen er at skattyter anses som bosatt i arbeidsstaten, og da er arbeidsstaten både bosteds- og kildestat.

Hvis Norge anses som bostedsstat etter skatteavtale når en skattyter arbeider i utlandet, kan vedkommende imidlertid risikere å bli skattepliktig til begge statene for lønnsinntekten. Dette fordi kildestaten som regel har rett til å beskatte inntekt fra arbeid utført der, i tillegg til at Norge som bostedsland også er tilordnet beskatningsrett. I det følgende vil det bli sett nærmere hva som bestemmer hvor skattyter skal være bosatt etter skatteavtalen, samt hva som skal til for å forhindre dobbeltbeskatning i de tilfeller skattyters bostedsstat ikke er den samme som kildestaten.

6.3 Skatteavtalemessig bosted

Hovedregelen ved anvendelse av skatteavtaler er at en person skal anses som bosatt i den kontraherende staten hvor vedkommende er skattepliktig som bosatt etter internrettslige regler, jf modellavtalen artikkel 4 (1). I Norge vil det omfatte personer som anses som bosatt etter sktl. § 2-1 andre ledd.

Det er imidlertid fullt mulig å bli ansett som bosatt etter intern retten i to stater samtidig. Dette følger av at tidspunktet for opphør av bosted i en stat kan avvike fra det tidspunktet skatteplikten som bosatt i tilflytningsstaten inntreffer. I Norge er et av vilkårene for opphør av bosted etter intern retten at man tar fast opphold i utlandet. Det betyr at bosted etter norsk intern rett ikke vil opphøre ved et midlertidig opphold i utlandet av for eksempel to års

varighet. På den annen side vil antakelig vilkårene for å anses som bosatt etter intern retten i tilflytningsstaten oppfylles på et langt tidligere tidspunkt. Som allerede redegjort for vil en person som tar opphold i Norge anses som bosatt når vedkommende har oppholdt seg i riket mer enn 183 dager i løpet av en tolv måneders periode. Flere andre stater har lignende vilkår for inntreden av bosted.

Når begge kontraherende stater anser en person som bosatt etter intern rett oppstår en bostedskonflikt i forhold til skatteavtalen, og det må da tas stilling til hvor skattyter skal anses som bosatt etter skatteavtalen. For disse tilfellene har skatteavtalen en egen utslagsregel i artikkel 4 (2) som gir anvisning på hvilke kriterier som skal vektlegges ved avgjørelsen.

Det er for øvrig vesentlig å påpeke at bestemmelsen kun kommer til anvendelse i de tilfeller en skattyter anses som intern rettslig bosatt i *begge* de kontraherende statene. Kan skattyter kun anses som bosatt etter lovgivningen i en av de kontraherende statene, så kommer ikke bostedsbestemmelsen i skatteavtalen til anvendelse overhode. Foreligger det ikke skatteavtale med den aktuelle staten, skal bostedstilknytningen til Norge kun avgjøres etter norsk intern rett, da har ikke Norge noen folkerettslig forpliktelse til å rette seg etter den andre statens skatteregler ved avgjørelse av bosted for en skattyter.

En vurdering av skatteavtalens kriterier for bosted kan medføre at en skattyter skal anses som bosatt etter den interne retten i Norge, og i den andre staten etter skatteavtalen. Det vil da være den sistnevnte staten som skal anses som bostedsstat ved anvendelsen av skatteavtalen.

Skattyter må selv påberope seg bosted i den andre staten, og minimum dokumentere dette ved bostedsbekreftelse fra den andre stats kompetente myndighet.¹¹⁴ I tillegg må han dokumentere at han er globalskattepliktig til det andre landet (under forutsetning av at det

¹¹⁴ Lignings-ABC 2007/08 s 1127

aktuelle landet bygger på en global skatteplikt for sine bosatte), samt legge frem ytterligere dokumentasjon i form av blant annet selvangivelser og skatteoppgjør fra oppholdsstaten, hvis Skattekontoret krever det.¹¹⁵ Selv om skattyter har fremlagt godkjent dokumentasjon fra den andre staten på at han anses som bosatt der etter skatteavtalen, forbeholder norske myndigheter seg likevel retten til å på selvstendig grunnlag vurdere om vilkårene er oppfylt.¹¹⁶

6.3.1 Kriterier for avgjørelse av skatteavtalemessig bosted

Ved avgjørelsen av hva som er skattyters bosted etter skatteavtalen skal følgende kriterier legges til grunn ved vurderingen, jf modellavtalen art 4(2) bokstav a til c.:

- Fast bolig
- Personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteresser)
- Vanlig opphold
- Statsborgerskap

Det er meningen at reglene skal vurderes i den rekkefølge de er opplistet i, og ikke undergå en helhetsvurdering.¹¹⁷ Det medfører at hvis man finner løsningen allerede ved vurdering av det første kriterium, så skal bosted etter skatteavtalen anses som avklart. Man skal da ikke gå videre til neste kriterium.

Det er også den alminnelige forståelsen at man ikke skal blande sammen kriteriene til en helhetsvurdering, noe som man i blant ser feilaktig blir gjort ved bruk av utslagsregelen, også i rettspraksis. Et eksempel er en avgjørelse i Drammen tingrett¹¹⁸, hvor retten tilsynelatende hoppet over kriteriet ”fast bolig”, og gikk rett på kriteriet om ”sentrum for livsinteresser”, og hvor videre også statsborgerskap ble trukket inn ved denne vurderingen.

¹¹⁵ Skattedirektoratets uttalelse av 22.09.2008

¹¹⁶ Lignings-ABC 2007/08 s 1127

¹¹⁷ Skaar, *Norsk skatteavtalerett*, (2006), s. 113

¹¹⁸ Utv. 2005 s. 968

Dette viser at det kan være en utfordring i praksis å ikke trekke inn de øvrige kriteriene når man vurderer ett konkret kriterium. Det kan for eksempel være vanskelig å holde utenfor kriteriet om ”vanlig opphold” når man vurderer hvor skattyters ”sentrum for livsinteresser” er.¹¹⁹

6.3.2 Fast bolig

Utgangspunktet er at en person skal anses som bosatt i den stat hvor han disponerer fast bolig. I modellavtalen artikkel 4(2) bokstav a er det uttrykt slik: ”... *has as permanent home available to him...*”. I note 12 i kommentarene til modellavtalen art. 4 (2) utdypes begrepet slik: “...*it is considered that the residence is that place where the individual owns or possesses a home; 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...*”

Begrepet ”permanent” tilsier at det ligger et krav om varighet. I kommentarenes note 13 til modellavtalens art. 4 (2) fremkommer følgende: ”*But the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all time continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reason for it, is necessarily of short duration (travel for pleasure, business travel, educational travel, attending a course at a school, etc.)...*” I dette ligger at det i tillegg til varighet også stilles krav til boligens funksjon og om disposisjonsrett (tilgjengelighet).

Når det gjelder spørsmålet om funksjon må man se på hvordan boligen benyttes mer enn hvor ofte den benyttes. Man spør om boligen er skattyters hovedbase, hvis det er denne boligen skattyter alltid vender tilbake til etter andre midlertidige opphold, for eksempel ferie, arbeidsopphold, foretningsreiser, kurs og lignende, styrker den påstanden om at det dreier seg om en fast bolig. Dette må tolkes slik at ethvert losji av midlertidig karakter for å dekke overnattingsbehovet, for eksempel en forretningsreise eller et feriebesøk, ikke kan anses som fast bolig. Et hotellrom vil derfor som utgangspunkt falle utenfor begrepet.

¹¹⁹ Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 3 utgave, s 128 (2003)

I ligningspraksis har norske skattemyndighetene lagt stor vekt på tidsaspektet ved vurderingen av om skattyter disponerer fast bolig i utlandet¹²⁰, og to til tre års opphold i en annen stat har som regel blitt ansett for å være for kortvarig til å kunne etablere fast bolig i den andre staten¹²¹.

Det er rimelig at det må settes en grense for hvor kortvarige opphold som kan gi grunnlag for å skape eller opprettholde en fast bolig i en stat. Dette synspunktet kan også tolkes av kommentarene til OECDs modellavtale på bakgrunn av at det må være en viss ”permanence”, men en antatt nedre grensen for varigheten av opphold er ikke angitt.

I en nylig avsagt dom uttalte Høyesterett at det ikke er tvil om et opphold med en varighet på to og et halvt år var tilstrekkelig for å kunne anses å ha fast bolig i den annen stat.¹²²

Saken gjaldt bestemmelse av bosted etter skatteavtalen mellom Norge og USA. Denne skatteavtalen har en særbestemmelse i art. 3 (2) annet ledd som ikke har noen parallell i OECDs modellavtale. I henhold til særbestemmelsen skal en person anses for å ha fast bolig det sted hvor han bor sammen med sin familie. Høyesterett baserte imidlertid ikke sin avgjørelse på denne særbestemmelsen, men tok utgangspunkt i art. 3 (2) første ledd, som samsvarer med modellavtalen, ved vurderingen av hvor skattyter skulle anses for å ha fast bolig. Det må derfor kunne legges til grunn at dommen kan tillegges stor vekt også ved tolkning av ”fast bolig” kriteriet i andre skatteavtaler som bygger på modellavtalen. Høyesterett kunne kommet frem til samme resultat ved å bare legge til grunn særbestemmelsen i art. 3 (2) annet ledd, men da ville dommen hatt mindre rettskildemessig betydning ved tolkning av andre skatteavtaler som ikke har en slik særbestemmelse. Det kan derfor synes som om Høyesterett ønsket å komme med en prinsipiell avklaring av begrepet ”fast bolig”.

¹²⁰ Lignings-ABC 2007/08 s. 1127

¹²¹ Sml. sak omtalt i Utv. 2005 s. 847 punkt 6.

¹²² Rt. 2008 s. 277 (Sølvik) avsnitt 55

Dommen viser at den tolkning og praksis skattemyndighetene har lagt til grunn har vært for streng. I etterkant av Høyesterettsdommen kom Skattedirektoratet med en uttalelse hvor blant annet følgende ble uttalt: ”*Etter Skattedirektoratets oppfatning bør det legges til grunn at et arbeidsopphold i et annet land på ca et og et halvt år ikke har en slik midlertidig karakter at skattyter ikke kan etablere fast bolig i det annet land.*”¹²³ Jeg oppfatter uttalelsen slik at den gir uttrykk for at selv om halvannet år *kan* være tilstrekkelig for å etablere fast bolig i arbeidsstaten, er det ikke nødvendigvis tilstrekkelig i alle tilfeller, siden Skattedirektoratet benytter uttrykket ”bør” og ikke ”skal”. Videre synes det som om Skattedirektoratet legger til grunn i uttalelsen at opphold *under* ett og et halvt år uansett ikke kan anses som tilstrekkelige. Det må antakelig forstås slik at man må foreta en konkret vurdering i de enkelte saker på hvorvidt halvannet år er tilstrekkelig.

Høyesterett gikk i den nevnte dommen ikke inn på en vurdering av en eventuell minstegrense før det kunne være snakk om en fast bolig, annet enn at oppholdet ikke måtte være kortvarig, og det er derfor uavklart hvordan Høyesterett ville stillet seg til en bastant minstegrense på ett og et halvt år. I dommen viste Høyesterett blant annet til praksis fra Danmark, hvor åtte måneder kunne være tilstrekkelig for å etablere fast bolig i tilflytningsstaten, uten at Høyesterett kommenterte nærmere om en så pass kort varighet av oppholdet var tilstrekkelig.

Det er i hvert fall åpenbart at Skattedirektoratet nå har lagt inn et slingringsmonn i forhold til Høyesteretts avgjørelse, og ved vurderingen av om en skattyter har etablert fast bolig i tilflytningsstaten, vil det nå kunne legges til grunn et langt kortere tidsperspektiv enn det som har vært gjeldende ligningspraksis. I og med at det må være et mål for skattemyndighetene med entydig praksis for å likebehandle skattyterne, vil nok i utgangspunktet ligningsforvaltningen legge stor vekt på Skattedirektoratets uttalelser, og

¹²³ Skattedirektoratets uttalelse av 30.06.2008

det må derfor kunne forventes at det i ligningspraksis fremover vil legges til grunn at fast bolig i utlandet anses som etablert ved opphold av minst halvannet års varighet.

I tillegg til å vurdere om skattyter har fast bolig i utlandet, må det vurderes hvorvidt vedkommende i tillegg har fast bolig i Norge.

Problemet oppstår først og fremst når skattyter har bolig i Norge som er utleid under utenlandsoppholdet, fordi boligen da, etter en fortolkning av ordlyden i kommentarene, ikke kan sies å være til disposisjon kontinuerlig. Det er vanskelig å forene det faktum at en skattyters bolig er utleid med kravet om at boligen skal være til skattyters disposisjon kontinuerlig. I den aktuelle dommen kom Høyesterett til at en bolig som er utleid ikke kan anses å samtidig være disponert av skattyter, nettopp fordi han mangler rett til å bo i boligen. Det dreide seg om en bolig i Norge som var utleid med en leiekontrakt som ikke ensidig kunne avsluttes i løpet av leieperioden. Retten la i sin vurdering vesentlig vekt på kommentarene til modellavtalen, i tillegg til å støtte sin avgjørelse blant annet på juridisk teori¹²⁴, hvor det er uttalt at type boligform er uten betydning, men at det er et vilkår at boligen skal kunne disponeres av skattyter til enhver tid.

Høyesterett tok riktignok forbehold om at utleie til nær familie, venner eller andre som man ikke har et uavhengig forhold til, kan likestilles med å ha boligen til disposisjon, og at det samme vil gjelde hvis skattyter på en enkelt måte igjen kan få råderetten over boligen, for eksempel utleie med en svært kort oppsigelsesfrist.

Da Skattedirektoratet kom med den ovennevnte uttalelsen så det ut til at direktoratet ikke anerkjente at dommen som relevant for vurderingen av om man kan anses for å disponere fast bolig i Norge når den er utleid. Skattedirektoratet viste til at siden begrepet ”å disponere bolig” i sktl. § 2-1 femte ledd også omfatter en bolig man eier selv om den er utleid, så skal denne definisjonen også legges til grunn ved vurderingen av om man har fast bolig i skatteavtalen. Dette hevdet Skattedirektoratet på grunnlag av at det normalt følger

¹²⁴ Skaar, *Norsk skatteavtalerett*, (2006), s 114

av skatteavtalen at alle begrep som ikke er definert i selve skatteavtalen skal ha den betydningen begrepet i den interne retten i det enkelte stat, se modellavtalen art 3 (2). Den intern rettslige definisjonen av ”å disponere bolig” trådte først i kraft fra og med inntektsåret 2004, mens Sølvik saken omhandlet inntektsår *før* 2004. På det grunnlag antydet Skattedirektoratet at dommen ikke var relevant ved vurderingen av om en skattyter disponerer fast bolig i Norge, annet enn i de tilfellene hvor eventuelt særregelen i skatteavtalen med USA art 3 (2) annet ledd avskjærer at skattyter kan ha fast bolig i Norge.

Høyesterett gikk ikke inn på en vurdering av om man kan legge den intern rettslige definisjonen til grunn for å definere begrepet ”å disponere bolig”, nettopp fordi det var en egen definisjon av begrepet i skatteavtalen art. 3 (2) annet ledd..

Den aktuelle bestemmelsen i skatteavtalen, jf modellavtalen art 3 (2), som henviser til at betydningen i en stats interne rett skal legges til grunn for forståelse av et begrep som ikke er definert i skatteavtalen, lyder som følger: ”...*any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that state...*”.

Ved anvendelsen av skatteavtalen mellom Norge og USA må det etter mitt syn være åpenbart at denne henvisningsbestemmelsen ikke kan benyttes for å definere begrepet ”fast bolig” når en skattyter bor sammen med familien. Da fremgår det av konteksten, jf skatteavtalen mellom Norge og USA art 3 (2) andre ledd, at uttrykket skal ha en bestemt mening, og man må da anses som avskåret fra å benytte en intern rettslig definisjon.

Kommentarene til modellavtalen avskjærer i stor grad at en utleid bolig kan anses for fast bolig, nettopp fordi disposisjonskravet da ikke er oppfylt. Kommentarene anses som nevnt for å være en tungtveiende rettskilde ved tolkning av skatteavtaler, og under forutsetning av at disse kan ses på som en del av skatteavtalens ”konteksts”, er det et spørsmål om man i det hele tatt kan benytte henvisningsklausulen i skatteavtalen hvis man kan finne løsningen

i kommentarene. I juridisk teori¹²⁵ argumenteres det med at kommentarene kan anses å være en del av skatteavtalens kontekst nettopp fordi eksistensen av kommentarene vil ofte være et argument for å basere skatteavtalen på modellavtalen, og at det er derfor er like naturlig å anses kommentarene som en del av vedkommende avtales kontekst. I så fall må det legges til grunn at når man kan finne betydningen av et begrep ved hjelp av kommentarene, så vil partene være avskåret fra å henvise til den interne retten for å definere begrepet.

I en ny uttalelse fra Skattedirektoratet av 22. september 2008 ser det ut til at Skattedirektoratet likevel har skiftet mening, og langt på vei anerkjenner Høyesteretts avgjørelse. Det uttales her at Høyesteretts avgjørelse skal tas til følge i lignende saker, under forutsetning av at skattyters bolig i Norge er utleid under et tidsrom og på vilkår som tilsvarer faktum i Sølvik saken. Det betyr at skattemyndighetene heretter i utgangspunktet skal legge til grunn at man ikke anses for å ha fast bolig i Norge hvis den er utleid for en tidsperiode på minst to til tre år, og under forutsetning av at det foreligger en uoppsigelig leiekontrakt eller er utleie til uavhengig part.

Dette betyr at personer med midlertidige arbeidsopphold i utlandet på halvannet til to år antakelig vil bli ansett for å ha fast bolig i *begge* de kontraherende statene, og at vurderingen av hvor skattyter har fast bosted da må avgjøres på grunnlag av et av de andre kriteriene i utslagsregelen. Ved arbeidsopphold utover to til to og et halvt år antas det at skattyter ikke vil anses for å ha fast bolig i Norge hvis denne er utleid på samme vilkår som i Sølvik saken. Skattyter skal da anses som bosatt i arbeidsstaten etter skatteavtalen.

6.3.3 Personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteresser)

Hvis en skattyter etter vurdering av momentet ”å disponere fast bolig” blir ansett for ikke å disponere fast bolig i noen av de kontraherende statene skal man gå videre til det kriteriet som omhandler fast opphold.¹²⁶ Hvis han anses for å ha fast bolig i begge stater, er

¹²⁵ Skaar, *Norsk skatteavtalerett*, (2006) s. 61

¹²⁶ Kommentarene til modellavtalen art 4 (2) bokstav b, note 16

imidlertid det neste kriteriet i utslagsregelen å avgjøre i hvilken stat skattyter har sine personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteresser).

Det skal foretas en helhetsvurdering av skattyters tilknytningspunkter til den enkelte stat for å avgjøre hvor skattyter har sine sterkeste tilknytningspunkter når det gjelder forhold av personlig og økonomisk karakter. Ved vurderingen legges det vekt på personlige forhold slik som hvor vedkommende har familie, venner, arbeid, sosiale relasjoner, hobbyaktiviteter og lignende, samt hans økonomiske forhold, som hvor han har eiendom, økonomiske investeringer, bankforbindelse, arbeidsgiver osv. Poenget med helhetsvurderingen er å komme frem til hvor skattyter totalt sett kan sies å ha tyngdepunktet for sine livsinteresser, men det er gitt uttrykk i kommentarene til modellavtalen at de personlige tilknytningstidspunktene skal vies spesiell oppmerksomhet.¹²⁷ I juridisk litteratur er det lagt til grunn at det i tvilstilfeller skal legges relativt større vekt på hvor skattyter har sine personlige interesser enn de økonomiske interessene.¹²⁸

I ligningspraksis synes det også her å legges til grunn et tidsperspektiv. Vurderingen er at man må se det over litt tid, at det faktisk kreves opphold av en viss varighet før sentrum for livsinteresser har skiftet fra fraflyttingsstaten til tilflyttingsstaten.¹²⁹

Beholder skattyter for eksempel den opprinnelige boligen i fraflyttingslandet så er dette gjerne et tungtveiende hensyn for at han fortsatt har i behold sine livsinteresser der, selv om han også anskaffer bolig i tilknytningsstaten. På den annen side kan det forhold at ektefelle og barn også bor sammen med vedkommende i tilflyttingsstaten være med på å forsterke at sentrum for livsinteressene kan sies å ligge i den staten. I et vedtak fra Overligningsnemnda i Sandnes¹³⁰ la imidlertid nemnda større vekt på at skattyter hadde en eiendom i Norge

¹²⁷ Kommentarene til modellavtalen art. 4, note 15

¹²⁸ Skaar, *Norsk skatteavtalerett*, (2006) s. 116

¹²⁹ Lignings-ABC 2007/08 s. 1127

¹³⁰ Det er referert fra vedtaket i dom inntatt i Utv. 2007 s. 1524.

(som var utleid), enn det faktum at han hadde kjøpt ny bolig i USA, og hadde sine øvrige økonomiske forbindelser i USA, herunder også arbeidsgiver, i tillegg til at familien bodde sammen med han i USA. Dette er et eksempel på at ligningsmyndighetenes praksis til tider avviker kraftig fra det som følger av kommentarene til modellavtalen,

Det foreligger lite rettspraksis på området, så det er derfor vanskelig å avklare hva som er gjeldende rett, utover det man kan tolke av skatteavtalene og kommentarene til modellavtalen. Ligningspraksis er jo i seg selv ikke en tungtveiende rettskilde, men reflekterer likevel den praksis som blir lagt til grunn, inntil det fremkommer eventuelle rettsavgjørelse fra mer autoritære kilder. Med utgangspunkt i Sølvik dommen og Skattedirektoratets etterfølgende uttalelser, vil det nok bli flere saker hvor skattytere anses for å ha fast bolig i begge de kontraherende stater, og det vil derfor antakelig bli større press på ”sentrum for livsinteresser” kriteriet ved vurderingen av hva som er bosted etter skatteavtalen.

6.3.4 Vanlig opphold

Hvis man ikke kan avgjøre i hvilken stat skattyter har sitt sentrum for livsinteresser, eller hvis han ikke har fast bolig i noen av statene, mest praktisk fordi skattyter anses for å ha sentrum for livsinteresser og fast bolig i en tredje stat, er det neste kriteriet i utslagsregelen å vurdere hvor skattyter har ”vanlig opphold”, i modellavtalen omtalt som ”habitual abode”. Hva som menes med vanlig opphold er noe uklart, og det foreligger lite rettspraksis som kan gi avklaring, normalt fordi bostedstvister som regel blir avklart på grunnlag av ”fast bolig” eller ”sentrum for livsinteresser” kriteriene.

Det er i hvert fall klart at det med vanlig opphold nødvendigvis ikke menes den stat skattyter oppholder seg flest antall døgn fysisk sett, slik at en overvekt av oppholdsdager i den ene stat kontra den annen neppe er avgjørende. I henhold til kommentarene skal man se på alle opphold, uansett grunn, og det må også legges til grunn et visst tidsperspektiv

utover det enkelte inntektsår.¹³¹ Hvor lang tid er uklart, og noen avklarende rettspraksis synes ikke å foreligge.

6.3.5 Statsborgerskap

I den grad heller ikke kriteriet ”vanlig opphold” kan avgjøre bostedsspørsmålet, så skal skattyters statsborgerskap avgjøre tvisten.¹³² Det er lovgivningen for statsborgerskap i den enkelte stat som avgjør hvorvidt en person er statsborger eller ikke. Hvis den ene staten anser en person som statsborger etter sine regler må det andre landet legge dette til grunn, her kan man det vanskelig tenkes at statene vil overprøve hverandres intern rettslige definisjoner av statsborgerskap.

6.3.6 Gjensidig avtale

Hvis personen ikke er statsborger i noen av de kontraherende statene, eller er i besittelse av dobbelt statsborgerskap, så må bosted avgjøres ved gjensidig avtale mellom kompetente myndigheter i de kontraherende statene, jf artikkel 4 (2) bokstav d i modellavtalen. I Norge er det Finansdepartementet som anses som kompetent myndighet, men avgjørelsesmyndigheten er delegert til Skattedirektoratet.¹³³

6.4 Betydningen av at bosted etter skatteavtalen fastslås

Når det er fastslått hva som er skattyters bostedsstat og hva som er kildestat, er det mulig ved anvendelse av skatteavtalen å avgjøre hvilken stat som har beskatningsretten til en inntekt. Fordelingsreglene for beskatningsretten følger av modellavtalen art. 6 til art. 21.

Norge vil kunne bli ansett som kildestat i forhold til skatteavtalen, og dermed kunne ha rett til å bare skattlegge inntekt som tillegges kildestaten etter skatteavtalen, selv om skattyter i utgangspunktet anses som globalskattepliktig etter intern rett. Det betyr at i de tilfeller hvor skatteavtalen tillegger bostedsstaten eksklusiv beskatningsrett, så vil ikke Norge som

¹³¹ Kommentarer til modellavtalen art. 4, note 17 og 19

¹³² Modellavtalen art. 5 (2) bokstav c.

¹³³ Lignings ABC 2007/08 s 1130 pkt. 4.2

kildestat kunne skattelegge inntekten overhode, selv om skattyter fortsatt anses som bosatt etter intern retten. Den intern rettslige beskatningsretten er lempet på grunn av skatteavtalen.

Selv om en skattyter anses som skatteavtalemessig bosatt i en annen stat, har vedkommende likevel krav på personfradraget og minstefradraget i Norge ved ligningen.¹³⁴ Det betyr at han vil kunne nyttiggjøre seg av disse fradragene i eventuell inntekt som er underlagt stedbunden beskatning til Norge. Dette medfører videre at selvangivelsesplikten¹³⁵ til Norge består, og det kreves at skattyter for hvert legger frem bekreftelse fra kompetent myndighet i oppholdsstaten på at han fortsatt anses som skattemessig bosatt i den andres stat etter skatteavtalen¹³⁶. I tillegg er det i utgangspunktet ingen begrensninger på opphold i Norge, slik man har i utflytningsregelen, hvor man maksimalt kan oppholde seg i Norge 61 dager i inntektsåret.

6.5 Beskatningsretten til lønnsinntekt etter skatteavtalene

6.5.1 Innledning

I de tilfellene hvor man etter en vurdering av skatteavtalens bostedsbestemmelse kommer til at skattyter skal anses som bosatt i Norge, vil det være Norge som etter hovedregelen har eksklusiv beskatningsrett til skattyters inntekter. Hvis skattyter har inntekt fra arbeid utført i den annen kontraherende stat, kan skatteavtalen under visse vilkår også gi arbeidsstaten (kildestaten) beskatningsrett. Det vil da være bostedsstaten som tillegges ansvaret for å avverge at det oppstår dobbeltbeskatning av inntekten.¹³⁷

¹³⁴ Lignings- ABC 2007/08 s 1128.

¹³⁵ Ligningsloven § 4-2

¹³⁶ Lignings -ABC 2007/08 s 1127

¹³⁷ Modellavtalen art. 23 A og 23 B

6.5.2 Lønnsinntektsbegrepet

I OECDs modellavtale artikkel 15 (1) er lønnsinntekt beskrevet slik: ”....*salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment...*”

Det er forutsatt at ”lønnsinntektsbegrepet” i skatteavtalene skal tolkes autonomt,¹³⁸ slik at landene ikke uten videre kan legge til grunn den intern rettslige definisjonen av begrepet ved benyttelse av skatteavtalen. Slik det fremgår av ordlyden gjelder definisjonen på lønnsinntekt i modellavtalen vederlag for tjenester ytet i et tjenesteforhold.¹³⁹ Det forutsetter at det finnes en arbeidsgiver. I norsk intern rett omfatter lønnsinntektsbegrepet også vederlag for personlige tjenester *utenfor* arbeidsforhold. En autonom tolkning av skatteavtalen medfører imidlertid at inntekt som oppbæres av en frilanser, ikke anses å falle inn under lønnsinntektsbegrepet i modellavtalen art. 15 (1). Dette avviker fra definisjon av lønnsinntekt etter norsk intern rett, hvor også frilanseinntekt omfattes.

Det fremgår av kommentarenes note 2.1 til modellavtalens art. 15, at den generelle forståelsen i medlemsstatene er at lønnsinntekt også anses å inkludere naturalytelser oppbåret i forbindelse med et arbeidsforhold, herunder aksjeopsjoner, firmabil, helse eller livsforsikringer og klubbmedlemskap. Oppramsingen kan ikke anses å være uttømmende

6.5.3 Hovedregelen for beskatningsretten til lønnsinntekt

Lønnsinntekt skal etter hovedregelen beskattes i den staten skattyter anses som bosatt etter skatteavtalen, men kan, under forutsetning av at er utført i en annen stat, også skattlegges i arbeidsstaten, jf modellavtalen art 15 (1). Arbeidsstaten anses da som kildestat ved anvendelse av skatteavtalen.

Bostedsstaten mister imidlertid ikke sin beskatningsrett selv om inntekten kan beskattes i arbeidsstaten, men må som nevnt sørge for at dobbeltbeskatning avverges. Det er

¹³⁸ Skaar, ”Norsk skatteavtalerett, (2006) s. 670

¹³⁹ Uttrykt ved ”employment”.

selvfølgelig en forutsetning at bostedsstaten har internrettslig hjemmel i utgangspunktet for å beskatte inntekten, i og med prinsippet om at en skatteavtale ikke kan hjemle beskatning i kraft av seg selv, bare lempe.

For at arbeidsstaten skal kunne beskatte inntekten må arbeidet være utført i arbeidsstaten, og det må være en sammenheng mellom vederlaget og arbeidet. Selve tidspunktet for utbetalingen er imidlertid ikke avgjørende. Det endrer derfor ikke på skatteplikten om deler av vederlaget utbetales til skattyter etter at vedkommende har forlatt arbeidsstaten, så lenge vederlaget har sammenheng med det arbeidet som ble utført i arbeidsstaten.¹⁴⁰ Et typisk eksempel er bonus og feriepenger som blir utbetalt i etterkant av et arbeidsopphold. Lignende er en nettolønnsordning hvor arbeidsgiver har påtatt seg ansvaret for å betale skatten som faller på skattyters skattepliktige ytelser. Selve skattekravet kan foreligge lenge etter at arbeidsoppholdet er ferdig, men vil likevel ha sammenheng med arbeidet som er utført i arbeidsstaten.

Det spiller i utgangspunktet ingen rolle hvor lønnen utbetales fra, men for at en stat skal anses å være arbeidsstat, og således ha beskatningsrett for inntekten, kreves det at arbeidstaker er *fysisk* tilstede i staten for å utføre arbeidet. Det medfører at selv om sluttproduktet av et arbeid kommer til nytte i den stat som har betalt vederlaget, så vil ikke det i seg selv medføre at arbeidstakeren blir skattepliktig til den staten, så fremt vedkommende ikke fysisk har utført arbeidet i denne samme staten.¹⁴¹

Ovenstående bestemmelser for beskatning av lønnsinntekt gjelder i utgangspunktet for alle typer av arbeidsinntekter, uavhengig av arbeidstaker eller yrkesgruppe.¹⁴² For enkelte inntektstyper som for eksempel styrehonorar¹⁴³, og for enkelte arbeidstakere eller

¹⁴⁰ Kommentarene til modellavtalen art 15 note 2,2

¹⁴¹ Kommentarene til modellavtalen art 15 note 1 i.f.

¹⁴² Skaar, *Norsk skatteavtale rett*, (2006), s. 669,

¹⁴³ Modellavtalen art. 16.

yrkesgrupper, herunder artister og idrettsutøvere¹⁴⁴, studenter¹⁴⁵ og offentlig ansatte¹⁴⁶ finnes det særregler. På grunn av omfanget av oppgaven vil det, med unntak for lønnsinntekt i offentlig tjeneste, ikke bli gått nærmere inn på disse særregler.

6.5.4 Unntak fra arbeidsstatens beskatningsrett

Ved arbeidsopphold av kortere varighet har skatteavtalene lagt til grunn at arbeidsstatens beskatningsrett kan innskrenkes, gitt at visse vilkår er oppfylt, jf modellavtalen art 15 (2). Bostedsstaten har i så fall en eksklusiv beskatningsrett til arbeidsinntekten, selv om arbeidet er utført i en annen stat.

Formålet med denne bestemmelsen er å forebygge at skattemessige forhold legger hindringer i veien for at en arbeidsgiver sender kvalifisert personell på kortvarige arbeidsopphold til andre stater.¹⁴⁷

Det stilles normalt opp tre kumulative vilkår for at arbeidsstatens beskatningsrett er avskåret, og bostedsstaten har eksklusiv beskatningsrett. Vilkårene er angitt i OECDs modellavtale art 15 (2) litra a, b, og c, og er som følger:

- Arbeidstakeren må ikke oppholde seg i arbeidsstaten mer enn 183 dager i løpet av en 12 måneders periode¹⁴⁸ som begynner eller slutter i angjeldende skatteår og,
- Arbeidsgodtgjørelsen må være betalt av eller på vegne av en arbeidsgiver som ikke er hjemmehørende i arbeidsstaten og,

¹⁴⁴ Modellavtalen art. 17

¹⁴⁵ Modellavtalen art 20

¹⁴⁶ Modellavtalen art 19.

¹⁴⁷ Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, s 218

¹⁴⁸ Noen stater legger til grunn inntektsår, f. eks Norges skatteavtale med Italia art. 15 (2) bokstav a

- Arbeidsgodtgjørelsen må ikke belastes et fast driftsted som arbeidsgiver har i arbeidsstaten

Vilkårene er kumulative, slik at hvis et vilkår ikke er oppfylt, så gjelder ikke bostedsstatens eksklusive beskatningsrett, og arbeidsstaten kan da skattlegge inntekten fra første dag.

Bestemmelsen kan ikke forstås slik at det er et vilkår at skattyters opphold i arbeidsstaten er sammenhengende over 183 dager for at bostedsstatens eksklusive beskatningsrett skal falle bort. Det vises i den forbindelse til at det i modellavtalen art. 15 (2) bokstav a refereres til ”period or periods”. Det må således legges til grunn at alle opphold innenfor en tolv måneders periode skal legges sammen når arbeidsstaten skal vurdere om vilkåret er oppfylt.

Et problem kan være hvordan man skal beregne selve dagene man oppholder seg i den annen stat. Modellavtalen redegjør ikke nærmere om man kun skal telle hele døgn, eller om man også skal telle med døgn hvor man for eksempel har opphold seg både i bostedsstaten og i arbeidsstaten. Videre er det et spørsmål om det bare er arbeidsdager som skal medregnes. Kommentarene til modellavtalen gir imidlertid uttrykk for hvordan dette skal forstås. I henhold til kommentarene til artikkel 15 pkt 5, så skal alle dager som en skattyter er fysisk tilstede medregnes, uavhengig om han er på arbeid, eller det er ferie, helg, streik eller lignende. Det er også lagt til grunn at både hele og deler av et døgn, herunder både ankomst- og avreisedag skal medregnes. Sistnevnte er for øvrig i tråd med den beregningsmåten norsk intern rett legger til grunn ved både telling av dager både ved anvendelse av ettårsregelen, og ved vurderingen av antall dager som kreves før bosted har inntrådt i Norge.

De eneste unntakene hvor man kan unnlate å telle dager er hvis sykdom eller dødsfall i familien gjør at skattyter ikke kan forlate arbeidsstaten når han ellers ville oppfylt vilkåret,

samt dager hvor skattyter er i transitt mellom to stater, og i den forbindelse er innom arbeidsstaten¹⁴⁹, for eksempel for et flybyste.

Den neste betingelsen som må oppfylles er at godtgjørelsen må være betalt av, eller på vegne av, en arbeidsgiver som ikke er bosatt i arbeidsstaten. Det avgjørende her er at arbeidsgiveren ikke er hjemmehørende i arbeidsstaten, ikke at han må være bosatt i den staten skattyter er hjemmehørende i. Således vil vilkåret som hovedregel være oppfylt også når lønn utbetales fra en tredje stat. Noen skatteavtaler setter likevel som vilkår for bostedsstatens beskatningsrett at lønnen er betalt av eller på vegne av en arbeidsgiver i bostedsstaten.¹⁵⁰

Den tredje og siste betingelsen som må være oppfylt er at godtgjørelsen ikke belastes et fast driftssted eller annet sted som arbeidsgiveren har i arbeidsstaten. Formålet her er å sikre at det ikke skjer en urimelig fordeling av skattefundamentet mellom de to kontraherende stater.¹⁵¹ Hvis godtgjørelsen belastes et fast driftssted i arbeidsstaten, vil normalt driftsstedet få fradrag for lønnskostnadene i sin skattepliktige inntekt, slik at arbeidsstaten lemper skatt. Når arbeidsinntekten i tillegg ikke skattlegges på arbeidstakerens hånd i arbeidsstaten, får arbeidsstaten redusert sitt skatteproveny. Det er vanligvis ikke noe som tilsier at godtgjørelsen må belastes i skattyters hjemstat, noe som kan medføre at det skjer en skjevdeling av skattefundamentet likevel, men da ikke på bekostning av kildestaten

Konsekvensen av at inntekten anses som eksklusiv skattepliktig til Norge medfører, i tillegg til at den ikke er skattepliktig i arbeidsstaten, at skattyter er avskåret fra å kreve nedsettelse av skatten i Norge etter ettårsregelen.¹⁵² Dette er nok i praksis ikke et stort problem, siden det i utgangspunktet er vanskelig å forene kravet om at et arbeidsopphold i utlandet må være av minst 12 måneders varighet, med et vilkår om at et arbeidsopphold

¹⁴⁹ Kommentarer til modellavtalen s art 15 note 5.

¹⁵⁰ Se Norges skatteavtale med Storbritannia art 15 (2) bokstav b.

¹⁵¹ Skaar, *Norsk skatteavtalerett*, (2006), s. 683

¹⁵² Sktl. § 2-1 tiende ledd, bokstav c nr 1.

ikke skal overstige 183 dager. Utenlandsoppholdet ved benyttelse av ettårsregelen fordrer imidlertid ikke at skattyter oppholder seg i samme arbeidsstat i minst 12 måneder, og man kan derfor tenke seg en situasjon hvor en svært mobil arbeidstaker har flere arbeidsopphold som til sammen overstiger 12 måneder i utlandet, men sammenlagt utgjør mindre enn 183 dager i den enkelte arbeidsstat.

6.5.5 Kort om lønn fra offentlig tjeneste

Lønnsinntekt fra det offentlige er normalt kun skattepliktig i utbetalingsstaten, jf modellavtalen art. 19 (1) bokstav a. Det vil foreligge eksklusiv beskatningsrett til utbetalingsstaten, jf modellavtalen art. 23 A (1).

Hvis det dreier seg om lønn fra norske myndigheter som skal skattlegges eksklusivt i Norge, så kan skattyter ikke kreve nedsettelse av skatten etter ettårsregelen, jf sktl. § 2-1, tiende ledd bokstav c nr 1.

Hvis det dreier seg om lønnsinntekt i forbindelse med en offentlig forretningsvirksomhet skal likevel normalt hovedregelen i art. 15 (1) legges til grunn.

6.6 Metoder for unngåelse av dobbeltbeskatning i skatteavtaler

I de tilfeller hvor skattyter anses som bosatt i Norge etter skatteavtalen, men har arbeidsinntekt som kan skattlegges i den andre staten, kan Norge likevel medta inntekten i beskatningsgrunnlaget, men må også gjøre tiltak for å unngå at skattyter blir dobbeltbeskattet.

Det er to hovedmetoder for unngåelse av dobbeltbeskatning i OECDs modellavtale, dette er ”unntaksmetoden”, jf art. 23 A og ”kreditmetoden”, jf art. 23 B. I tillegg benytter anvender Den Nordiske skatteavtalen (NSA) alternative fordeling som metode for unngåelse av dobbeltbeskatning på arbeidsinntekt, jf NSA art. 25 (5) bokstav c.

6.6.1 Kreditmetoden

Over halvparten av de skatteavtaler Norge har inngått benytter kreditmetoden som hovedmetode for unngåelse av dobbeltbeskatning., og det er den metoden som har vært lagt til grunn som hovedmetode i de skatteavtaler Norge har inngått etter 1992.¹⁵³ Metoden gjennomføres i henhold til de samme vilkår og prinsipper som legges til grunn ved krav om kreditfradrag etter den interne retten, jf sktl. § 16-20, og det vises derfor til denne oppgavens kap. 5.2 for en nærmere redegjørelse av kreditmetoden.

6.6.2 Unntaksmetoden (med progresjonsforbehold)

Unntaksmetoden benyttes som metode for unngåelse av dobbeltbeskatning i en rekke av de eldste av Norges skatteavtaler. Her skal inntekten som er opptjent i utlandet i prinsippet unntas fra beskatning i bostedsstaten, jf modellavtalen art. 23 A (1). Det er imidlertid tatt med et progresjonsforbehold ved inngåelse av skatteavtalene, som går ut på at den inntekten som omfattes av unntaksmetoden kan hensyn tas ved fastsettelsen av skatten på øvrig inntekt som er skattepliktig i skattyters hjemstat.¹⁵⁴ Dette betyr at når en skattyter har lønnsinntekt som omfattes av unntaksmetoden med progresjonsforbehold, så vil skatten på øvrig skattepliktig inntekt blir noe høyere enn om man hadde utelatt den utenlandske inntekten ved beregningen, man får en progresjonseffekt. Inntekten kommer på toppen av annen lønnsinntekt fra for eksempel Norge i samme inntektsår, slik at man får beregnet skatt ut i fra høyeste satser.

Det er bestemt at når en skatteavtale anviser unntaksmetoden med progresjonsforbehold som metode for unngåelse av dobbeltbeskatning, så skal den alternative fordelingsmetoden legges til grunn i praksis¹⁵⁵.

Det er kun i Norges skatteavtale med Malaysia at det ikke er avtalt et progresjonsforbehold, og arbeidsinntekt fra Malaysia dermed holdes helt utenfor norsk beskatning¹⁵⁶.

¹⁵³ Skaar, *Norsk skatteavtalerett*, (2006), s. 755

¹⁵⁴ Se modellavtalen art 23 A (3)

¹⁵⁵ FSFIN av 19. november 1999 nr 1158 B, § 16-28-20, 1 ledd nr 2

Det er videre antatt at en skattyter ikke kan velge å benytte seg av den interne hjemmel for kreditfradrag når skatteavtalen foreskriver unntaksmetoden som metode for unngåelse av dobbeltbeskatning, jf sktl. § 16-26.

6.6.3 Den alternative fordelingsmetoden som metode i skatteavtalene

Den alternative fordelingsmetode er nærmere redegjort for i denne oppgavens kapittel 5.1.6. I henhold til den Nordiske skatteavtalen art. 25 (5) bokstav c skal den alternative fordelingsmetoden benyttes for avverging av dobbeltbeskatning av arbeidsinntekt. Siden det er den alternative fordelingsmetoden som i praksis også skal benyttes når skatteavtalene bygger på fordelingsmetoden med progresjonsforbehold, medfører det indirekte at den alternative fordelingsmetoden i realiteten er en hovedmetode for unngåelse av dobbeltbeskatning i skatteavtalene ved siden av kreditmetoden.

Det er ikke et vilkår at skattyter er skattlagt i den andre staten, og skattenedsettelsen er begrenset til den andel av de totale skatter som faller på den utenlandske inntekten, uavhengig av hva skattyter har betalt i arbeidsstaten. Det medfører at nedsettelsen av skatten i Norge kan bli større enn den skatt som faktisk er betalt i det andre landet, under forutsetning av at skatten som er utlignet på lønnsinntekten er lavere i arbeidsstaten enn i Norge.

Den alternative fordelingsmetoden kan være vanskelig å forstå, og også bruke for skattyter. Progresjonsbestemmelsen gjør at skatten på den øvrige inntekten blir høyere enn den ville vært hvis man helt unnlot å ta med inntekten i beskatningsgrunnlaget,

¹⁵⁶ Skatteavtalen mellom Norge og Malaysia art XX (3).

7 Konklusjon

Skatteplikten for personer bosatt i Norge etter sktl. § 2-1 baseres på et globalinntektsprinsipp, og er dermed svært vidtgående. Det stilles strenge vilkår for opphør av bosted, og således vil personer som tar et midlertidig arbeidsopphold i utlandet i utgangspunktet måtte forholde seg til skatteplikten som om inntekten var opptjent i Norge.

For å unngå dobbeltbeskatning kan man påberope seg enten intern rettslige metoder, eller bestemmelser i skatteavtale hvis Norge har inngått skatteavtale med den aktuelle staten.. Således er det tilrettelagt løsninger for å forebygge dobbeltbeskatning, men skattereglene kan være til dels både vanskelig for folk flest å forstå, i tillegg til at tolkningsutfordringer, spesielt i forhold til skatteavtaler, kan være et problem som gjør området uklart og uforutsigbart.

Mens opphør av skatteplikt, jf sktl. § 2-1 tredje ledd, i praksis ikke kan påberopes av skattytere med midlertidig arbeidsopphold i utlandet, nettopp fordi oppholdet er midlertidig, er det mye som tyder på at det som følge ny rettspraksis, og påfølgende signaler om praksisendring fra skattemyndighetene, vil bli vesentlig enklere for skattyterne å kunne få aksept for at det foreligger skatteavtalemessig bosted i arbeidsstaten. En slik løsning vil medføre at en person med et midlertidig arbeidsopphold i utlandet i utgangspunktet vil kunne oppnå opphør av skatteplikt til Norge, til tross for at vedkommende fortsatt anses som skattepliktig etter intern rett.

8 Litteraturliste

Bøker:

Buflod, Sannes og Aasebø (red), *Folkerettslig tekstsamling*, 2. utg. Oslo, 2004

Ruud, Morten og Ullfstein, Geir, *Innføring i folkerett*, 2. utg. Oslo, 2002

Sejerested, Fredrik et al., *EØS-rett*, 2. utg. Oslo, 2004

Skaar, Arvid Aage m.fl, *Norsk skatteavtalerett*, 1.utg. Oslo, 2006

Zimmer Fredrik, *Lærebok i skatterett*, 5. utg. Oslo, 2005

Zimmer, Fredrik. *Internasjonal inntektsskatterett*, 3. utg. Oslo, 2003

Artikler:

Zimmer, Fredrik, *Høyesterett som skatteavtaletolker*, 2002, Festskrift til Carsten Smith, publisert i *Rettsteori og rettsliv* s. 939, (lest på Lovdata 10.november.2008).

Skatteetaten, *Dom i Efta-domstolen- norske regler i strid med EØS-avtalen når det gjelder beregning av maksimalt kreditfradrag*, 2. juni 2008, publisert på [www. skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no). (sitert 16.september 2008)

Lovregister:

1949 Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. av 28. juli 1949 nr 15

1970 Lov om folkeregistrering (folkeregisterloven) av 16. januar 1970 nr 1

1975 Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven) av 13. juni 1975 nr 35

1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr 24

1992 Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtalen om Det Europeisk Økonomiske samarbeidsområdet (EØS-loven) av 27. november1992 nr 109

1997 Lov om folketrygd (folketrygdloven) av 28. februar 1997 nr 19

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr 14

Forskrifter:

Forskrift av 19. november 1999 nr 1158 til utfylling og gjennomføring av skatteloven (FSFIN)

Forarbeider:

Ot.prp nr 50 (2001-2002) om endringer i skatteloven (ettårsregelen)

Ot.prp nr 42 (2002-2003) om endringer i skatteloven mv.

Ot.prp nr 20 (2006-2007) om endringer i skatteloven mv.

Internasjonale konvensjoner:

Wien-konvensjonen om traktatretten av 23. mai 1969.

Agreement between the government of Malaysia and the Royal Norwegian government for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income of 23. December 1970.

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Amerikas forente stater til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue av 3. desember 1971.

Overenskomst mellom Regjeringen I Kongeriket Norge og regjeringen I den Italienske Republikk til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue av 17. Juni 1985.

Overenskomst av 23. september 1996 mellom de nordiske landene for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue. (Den Nordiske Skatteavtalen)

Overenskomst mellom Kongeriket Norges regjering og regjeringen i det Forente Kongeriket Storbritannia og Nord-Irland til unngåelse av dobbeltbeskatning og

forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue av 12. oktober 2000.

Annet:

Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version, OECD Committee on fiscal affairs, Paris, 17 July 2008.

Utv. 2005 s 847 avsnitt 6. Eksempel fra Sivilombudsmannens saksbehandling i 2004.

Administrative uttalelser:

Finansdepartementets uttalelse av 21. november 2003 til et advokatfirma. I: Skattenytt nr. 1 2004.

Finansdepartementets uttalelse av 11. februar 2004 til Stortinget. I: Skattenytt nr 2 2004 s. 238

Finansdepartementets uttalelse om ”*bolig i riket-fremleie*”, av 9. juli 2004 til et rådgivningsfirma. I: Skattenytt nr 8 2004 s. 1059

SKD-melding nr 5/06 av 28. mars 2006. *Melding om ligningen for 2005*. Publisert på www.skatteetaten.no (sitert 1. september 2008)

SKD-melding nr 8/08 av 10. mars 2008. *Melding om ligningen for inntektsåret 2007*. Publisert på www.skatteetaten.no (sitert 15.november 2008)

Skattedirektoratets uttalelse av 30. juni 2008, *Bosted etter skatteavtalen med USA- Skattedirektoratets kommentarer til Høyesteretts dom av 24. april 2008*. Publisert på www.skatteetaten.no , (sitert 01.august.2008)

Skattedirektoratets uttalelse av 22. september 2008, *Bosted etter skatteavtalen- disponerer skattyter bolig når den er utleid*. Publisert på www.skatteetaten.no (sitert 26.september.2008)

Skattedirektoratet, *Lignings-ABC 2007/-08*, 29. utg. Oslo, 2008

Rettspraksis:

Rt. 1994 s. 752 (Alphawell)

Rt. 2007 s 302 (KOGAS)

Rt. 2008 s 577 (Sølvik)

Underrettspraksis:

Utv. 2005 s. 968 (Drammen tingrett)

Utv. 2007 s. 1524 (Jæren tingrett)

EF-domstolen:

Sag C-385/00 De Groot mot Staatssecretaris van Financien. Saml. 2002 I-11819

Sag 446/03 Marks and Spencer mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)

EFTA- domstolen

E 1/04 Fokus Bank mot Staten v/ Skattedirektoratet (publisert på www.rettsdata.no)

E-7/07 Seabrokers AS mot Staten v/ Skattedirektoratet (publisert på www.rettsdata.no)

Nettdokumenter:

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/Skatter_og_avgifter/skatteavtaler/skatteavtaler-liste.html?id=450647&epslanguage=NO (sitert 5.november 2008)

