

# **BOSTEDSBEGREPET I SKATTELOVEN OG SKATTEAVTALENE FOR PERSONLIGE SKATTYTERE**

Kandidatnummer:

Leveringsfrist: 27. april

( \* regelverk for masteroppgave på:

<http://www.jus.uio.no/studier/regelverk/master/eksamensforskrift/kap6.html> )

Til sammen X\* ord

16.07.2009

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1	Tema for oppgaven	1
	<p>Mønsteravtalen selv er ikke en gjeldende skatteavtale, men en modell som statene kan legge til grunn ved utarbeidelse av sine gjensidige avtaler. Mønsteravtalens systematikk og hovedinnhold går igjen i de fleste skatteavtalene, og jeg vil derfor ta utgangspunkt i denne avtalen ved fremstillingen av bostedsbegrepet i skatteavtalene.</p>	3
1.2	Noen avgrensninger og presiseringer	3
1.3	Bostedsbegrepets betydning	4
1.4	Videre fremstilling	6
	<p>Skatteavtalene er traktater. For å kunne vurdere innholdet av bestemmelsene i skatteavtaler, er det greit å se på den juridiske metode som skal legges til grunn ved tolkningen av disse traktatene. I pkt. 2 vil jeg gi en kort oversikt over skatteavtalene som rettskilder. Pkt. 2.1 omhandler forholdet mellom skatteavtaler og norsk rett og i pkt. 2.2 vil jeg si litt om særlige tolkningsmomenter som gjelder ved tolkning av en skatteavtale.</p>	6
<b><u>2</u></b>	<b><u>SKATTEAVTALENE SOM RETTSKILDER</u></b>	<b><u>7</u></b>
2.1	Forholdet mellom skatteavtaler og nasjonal lovgivning	7
2.2	Tolkning av skatteavtaler	8
<b><u>3</u></b>	<b><u>SKATTELOVENS BOSTEDSBEGREP</u></b>	<b><u>11</u></b>
	<b><u>LITTERATURLISTE</u></b>	<b><u>56</u></b>
<b><u>4</u></b>	<b><u>LISTER OVER TABELLER OG FIGURER M V</u></b>	<b><u>A</u></b>



# 1 INNLEDNING

## 1.1 Tema for oppgaven

Tema for oppgaven er bostedsbegrepet for personlig skattyter i henhold til skatteloven og skatteavtalene. Med et verdenssamfunn som stadig blir mer internasjonalisert er temaet svært aktuelt. Høyere velstand, bedre kommunikasjon og større grad av arbeidsmessig mobilitet, gjør det lettere å forflytte seg over landegrensene. Passering av landegrenser aktualiserer spørsmålet om hvilken stat som har adgang til å skattlegge disse personenes formue og inntekter, og i slike situasjoner vil det skattemessige bostedsbegrepet få stor betydning. Utvidelsen av Den Europeiske Union, og det voksende EØS samarbeidet, har ført til en økende arbeidsinnvandring i en rekke land. Som en følge av denne utviklingen oppstår problemet med internasjonal dobbeltbeskatning, som innebærer at én og samme skattyter blir ilagt sammenlignbare skatter på samme fordel i to eller flere stater, for samme tidsrom.<sup>1</sup>

Det er ikke tvil om at internasjonal dobbeltbeskatning er uheldig. Det kan være uforenlig med hensynet til rettferdighet og bidra til å svekke økonomisk effektivitet. Ulempene ved dobbeltbeskatning har særlig vist seg ved at utviklingen av internasjonal handel og økonomisk samkvem ellers svekkes.<sup>2</sup> I kommentarene til OECDs mønsteravtale uttrykkes det slik: "Its harmful effects on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons are so well known that it is scarcely necessary to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the development of

---

<sup>1</sup> OECD komm. Intro pkt. 1.

<sup>2</sup> Zimmer (2009) s. 29.

economic relations between countries.”<sup>3</sup> Behovet og ønsket for rettsregler som avverger dobbeltbeskatning er derfor stort.

Internasjonal dobbeltbeskatning er imidlertid ikke ulovlig etter alminnelig folkerett og avverges heller ikke av alminnelig folkerett.<sup>4</sup> Forebyggelse av dobbeltbeskatning må derfor skje etter særlige bestemmelser i intern rett og i traktater. I denne forbindelse er skatteavtalene og det skattemessige bostedsbegrepet i intern rett og i skatteavtalene av stor betydning.

Reglene for å avgjøre hvem som skal anses skattemessig bosatt i Norge, i henhold til norsk intern rett, er hjemlet i sktl. §2-1(1) - (6). Bestemmelsene er forholdsvis nye, dvs. fra 2004 og det foreligger derfor lite rettspraksis på område. I skatteavtalene er bostedsbegrepet normalt regulert i avtalenes Art. 4, se blant annet Mønsteravt. Art. 4. Bestemmelsene i Mønsteravtalen har ikke gjennomgått noen store endringer siden de først ble nedfelt i 1963.

Hovedproblemstillingen i oppgaven er å avgjøre hvor en person skal anses skattemessig bosatt dersom vedkommende oppholder seg i to eller flere stater over lengre tid. Fordi det er lettere å bli ansett skattemessig innflyttet i et land enn skattemessig utflyttet, oppstår gjerne situasjoner hvor man anses for å ha dobbelt skattemessig bosted. Skatteavtalene er utformet med den hensikt å avgjøre spørsmålet om bostedsstat og kildestat og dermed fastsette hvilken stat som til slutt får beskatningsretten over skattyters inntekter og formue.

Norge har per 2009 inngått skatteavtale med omkring 85 stater, og antallet øker stadig. OECDs Mønsteravtale, supplert med FNs avtale for ulandsavtaler er lagt til grunn for de aller fleste avtalene som Norge har inngått. Det er imidlertid visse avvik og unntak i avtalene, særlig gjelder det for den praktisk viktige avtalen med USA av 3. desember 1971. Flertallet av skatteavtalene er bilaterale, men skatteavtalen mellom de nordiske landene (NSA) er multilateral.

---

<sup>3</sup> OECDkomm. Intro. pkt. 1.

<sup>4</sup> Zimmer (2009) s. 29.

Mønsteravtalen selv er ikke en gjeldende skatteavtale, men en modell som statene kan legge til grunn ved utarbeidelse av sine gjensidige avtaler. Mønsteravtalens systematikk og hovedinnhold går igjen i de fleste skatteavtalene, og jeg vil derfor ta utgangspunkt i denne avtalen ved fremstillingen av bostedsbegrepet i skatteavtalene.

## 1.2 Noen avgrensninger og presiseringer

Hensikten med avhandlingen er å gi en generell fremstilling av vilkårene for bosted i henhold til skatteloven og skatteavtalene. Visse skatteavtaler kan ha bestemmelser som ikke samsvarer med Mønsteravtalen. Jeg vil ikke gå nærmere inn på disse konkrete bestemmelsene.

Jeg vil avgrense fremstillingen til å omhandle bosted for fysiske personer. Selv om bostedsreglene for juridiske personer er viktige og interessante vil de ikke bli behandlet her.

Når det gjelder bosted etter skatteloven vil jeg kun ta stilling til bestemmelsene i sktl.§ 2-1 (1)-(6). De spesielle bestemmelser som angår blant annet utenriktjenestemenn og sjømenn vil ikke bli vurdert.

For å kunne avgjøre en persons bosted i henhold til en skatteavtale, må man i tillegg til å vurdere bostedsbegrepet i den aktuelle avtalen, ta stilling til den kontraherende stats interne bostedsbestemmelser. Fremstillingen begrenser seg til vurderingen av bosted etter norske regler. Ved en konkret bostedsvurdering mellom statene må den annen stats interne bestemmelser naturligvis også vurderes.

Det må bemerkes at bostedsbegrepet i norsk rett ikke er gitt en entydig forståelse. Betydningen av ordet vil variere ut i fra hvilket rettsområde man anvender. Blant annet er bosted etter folketrygdloven og folkeregisterloven ikke sammenfallende med

bostedsbegrepet i skatteloven. Bosted skal i denne oppgaven forstås som skattemessig bosted.

### 1.3 Bostedsbegrepets betydning

Bostedsbegrepet har betydning i en rekke relasjoner, både i intern rett og ved anvendelse av skatteavtalene. I intern rett vil begrepet først og fremst få betydning for skillet mellom alminnelig og begrenset skatteplikt til Norge. Den alminnelige skatteplikten omfatter all inntekt og formue i Norge og i utlandet, og gjelder for fysiske personer som er bosatt i Norge. Den begrensede skatteplikten omfatter kun nærmere angitte innteks- og formuesposter som har en særlig tilknytning til Norge, og gjelder for personer som ikke er bosatt i Norge.

Bostedet vil også være viktig i andre sammenhenger. For personer bosatt i Norge gjelder andre fradragsbestemmelser enn for personer som ikke er bosatt her. Jeg vil gå nærmere inn på skatteplikten og fradragsretten i Norge for bosatte og ikke bosatte personer under pkt. 3.5.

Bostedsbegrepet i intern rett vil dessuten ha betydning ved anvendelse av skatteavtalene fordi disse tar utgangspunkt i de kontraherende staters krav til skatterettslig bosted i henhold til intern rett, se pkt. 4.

Bostedsbegrepet i skatteavtalene er avgjørende i tilfeller der en person blir ansett bosatt i flere land etter disse statenes interne rett. Ved anvendelse av skatteavtalene har bostedsbegrepet særlig to funksjoner. For det første bidrar det til å trekke grensen for avtalenes anvendelsesområde. Skatteavtalene gjelder som regel bare for personer som er bosatt i en eller begge de kontraherende statene, se Mønsteravt. Art. 1. For det andre har bostedsbegrepet stor betydning for enkeltreglene om fordeling av beskatningsretten mellom statene. Utgangspunktet etter skatteavtalene er at skattyters bostedsstat skal ha beskatningsretten til de ulike inntekter og formue og at kildestaten dermed gir avkall på denne retten. Bostedsstaten skal imidlertid avhjelpe dobbeltbeskatning hvor inntekt eller

formue kan skattlegges i begge statene, se Mønsteravt. Art. 23. Skatteavtalene har dessuten ofte en bestemmelse om at inntekt som ikke er særskilt angitt, skal skattlegges i bostedsstaten, se blant annet Mønsteravt. Art. 21.

I praksis er det to metoder som benyttes for å unngå dobbeltbeskatning, unntaksmetoden, jfr Mønsteravt. Art. 23A og kreditmetoden, jfr. Mønsteravt. Art. 23B. Gjennomgående har kreditmetoden vært benyttet i de stater der hjemstatsprinsippet har vært dominerende og baserer seg på kapitaleksportnøytralitet. Unntaksprinsippet derimot har vært benyttet av stater som først og fremst baserer på kildestatprinsippet og hvor kapitalimportnøytralitet er lagt til grunn.<sup>5</sup> Både unntaksmetoden og kreditmetoden finnes i flere versjoner. Statene har anledning til å benytte ulike metoder i samme avtale. Statene har også mulighet til å anvende kreditmetoden for noen inntekter og unntaksmetoden for andre, noe som er vanlig i praksis.<sup>6</sup> Norge brukte tidligere unntaksmetoden i sine skatteavtaler, men etter skattereformen av 1991 praktiserer Norge kreditmetoden som hovedregel.

Unntaksmetoden går kort ut på at hjemstaten unnlater å beskatte visse inntekter fra utlandet, mens lemping av dobbeltbeskatning ved bruk av kreditmetoden skjer ved at hjemlandet gir et fradrag i skatt for skatt som er betalt i kildestaten.

Skatteavtalenes bestemmelser om kreditmetoden er lite utfyllende og må suppleres med internrettslige bestemmelser. Ved bruk av denne metoden forutsettes derfor at gjennomføringen skjer etter vedkommende lands interne rett. For Norge innebærer det at man skal følge bestemmelsene i sktl.§ 16-20 flg., også hvor kredit skal gis i henhold til en skatteavtale, noe som fremgår av sktl.§ 16-27.

---

<sup>5</sup> Zimmer (2009) s. 136.

<sup>6</sup> Zimmer (2009) s. 138.



## 1.4 Videre fremstilling

Skatteavtalene er traktater. For å kunne vurdere innholdet av bestemmelsene i skatteavtaler, er det greit å se på den juridiske metode som skal legges til grunn ved tolkningen av disse traktatene. I pkt. 2 vil jeg gi en kort oversikt over skatteavtalene som rettskilder. Pkt. 2.1 omhandler forholdet mellom skatteavtaler og norsk rett og i pkt. 2.2 vil jeg si litt om særlige tolkningsmomenter som gjelder ved tolkning av en skatteavtale.

De internrettslige bestemmelsene for etablering og opphør av skattemessig bosted vil bli behandlet i henholdsvis pkt. 3.2 og 3.3. Selv om det er det materielle innholdet av bostedsbegrepet i skatteloven og skatteavtalene som er hovedtema, vil jeg gi en kort redegjørelse av de skattemessige virkningene for hvor man er skattemessig bosatt i pkt.... Det er nødvendig for å sette betydningen av bosted i perspektiv.

Bostedsbegrepet i henhold til skatteavtalene presenteres i pkt. 4. Dersom skattyter anses for å være skattemessig bosatt i to stater, skal endelig bosted avgjøres etter utslagsregelen i skatteavtalene. Bestemmelsens innhold blir drøftet i pkt. 5.

Avslutningsvis følger en kort oppsummering i pkt. 6.

## 2 SKATTEAVTALENE SOM RETTSKILDER

### 2.1 Forholdet mellom skatteavtaler og nasjonal lovgivning

Skatteavtalene er fra et folkerettslig og statsrettslig synspunkt ordinære traktater; det vil si folkerettslige avtaler mellom to eller flere stater. Statsrettens bestemmelser om traktatinngåelse må således følges, og folkerettens traktatregler får betydning for avtalene.

I norsk rett følges det dualistiske prinsipp. Det innebærer at selv om traktatene er folkerettslig bindende for Norge, må de vedtas særskilt ved inkorporasjon eller transformasjon for at de skal være gjeldende norsk rett.<sup>7</sup> Skal skatteavtalene få virkning etter sitt innhold i norsk rett, må de derfor gjøres til norsk rett. Fordi skatteavtalene har en rekke bestemmelser som griper inn skattelovens virkeområde og gjør unntak fra disse, må de gjennomføres med minst samme trinnhøyde som lov.

Den vanlige fremgangsmåten for gjennomføring av traktater er omfattende og man har derfor valgt en annen mer praktisk løsning for skatteavtalene. Ved innføring av dobbeltbeskatningsavtaleloven har vi fått hjemmel for derogasjon. Loven innebærer en forhåndsinkorporasjon av skatteavtalene i norsk rett og samtidig en delegasjon av lovgivningsmyndighet til Kongen og Stortinget i plenum. Det kan derfor fastslås at skatteavtaler som er inngått etter dobbeltbeskatningsavtaleloven umiddelbart blir en del av norsk rett med minimum trinnhøyde som formell lov. Fremgangsmåten fremkommer ikke direkte i ordlyden, men tolkningen følger av sikker teori og praksis.<sup>8</sup>

Det fremgår av ordlyden i dobbeltbeskatningsavtaleloven at skatteavtalene bare kan føre til "...lemping i beskatningen...". Etter sitt innhold hjemler derfor avtalene ikke skjerpet beskatningsrett i forhold til det som følger av intern rett. Det er vanlig oppfatning også etter norsk rett at inkorporerte avtaler kun kan inneholde lempende bestemmelser.<sup>9</sup> Det må

---

<sup>7</sup> Gisle (2002) s. 61.

<sup>8</sup> Se blant annet Rt. 1994 s. 132, Zimmer (2009) s. 60.

<sup>9</sup> Zimmer (2009) s. 60.

derfor alltid foreligge internrettslig hjemmel for å kunne beskatte en inntekt. Dersom det i et konkret tilfelle vil være lønnsomt for skattyter at man ser bort fra skatteavtalen, kan skattyter kreve dette.<sup>10</sup>

## 2.2 Tolkning av skatteavtaler

I likhet med all annen skreven rett må bestemmelser i skatteavtalene ofte gjennomgå en tolkningsprosess. Skatteavtalene er som tidligere nevnt traktater, og det er på det rene at avtalene må tolkes på bakgrunn av de folkerettslige regler om tolkning av traktater.<sup>11</sup>

Bestemmelser om tolkning av traktater er nedfelt i Wienkonvensjonen om traktatretten av 23. mai 1969 Art. 31 flg. Norge har ikke ratifisert denne konvensjonen, men det er alminnelig antatt at tolkningsbestemmelsene er en kodifisering av folkerettslig sedvanerett.<sup>12</sup> Det innebærer at bestemmelsene er bindende for Norge selv om vi ikke har undertegnet konvensjonen. Utgangspunktet for tolkningen må naturligvis være traktatteksten. Hovedregelen i Wienkonvensjonen fastslår i Art. 31(1) at:

”A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose”.

Utgangspunktet for tolkningen må altså være traktatens ordlyden. Det skal foretas en objektiv fortolkning av traktatens ord og uttrykk. Man skal imidlertid ikke legge til grunn en streng bokstavtolkning, men tolkningen skal skje i samsvar med god tro og i lys av traktatens formål. I tillegg skal den alminnelig betydning av traktatens ord og uttrykk forstås ut fra dens sammenheng i teksten. Henvisningen til traktatens ”object and purpose” i Wienkonvensjonen innebærer at skatteavtalenes formål, som først og fremst er å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning, skal få betydning. Hensynet til effektiv forebygging av dobbeltbeskatning kan også tale for at skatteavtalenes overordnede hensikt

---

<sup>10</sup> Zimmer (2009) s. 60.

<sup>11</sup> Se blant annet NOU 1972: 16 s. 40-41, Rt. 1994 s. 752.

<sup>12</sup> Se Rt. 2004 s. 957, Zimmer (2009) s. 74, Skaar (1991) s. 40-41.

skal få betydning ved tolkningen. Man bør prøve å finne frem til en ensartet fortolkning, det vil si en løsning som har størst sannsynlighet for å bli anerkjent i begge statene.<sup>13</sup> For å oppnå enighet bør statene ta hensyn til hvordan skatteavtalene forstås i den kontraherende stat. Det innebærer at statene bør søke en autonom tolkning av avtalene. Mønsteravt. Art. 3.2 fastslår at "...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..." Mønsteravtalen henviser dermed til internrettslig betydning i de tilfeller der ord og uttrykk ikke er definert i avtalen. Bestemmelsen reiser en del tolknings spørsmål, men jeg vil bare kort si noe om dette. For det første oppstår spørsmålet om når det er berettiget å gå til intern rett. Det fremgår av avtaleteksten at internrettslig betydning av begreper skal anvendes når ikke annet fremgår av teksten. Uttrykket "context" skal her trolig refereres til alt det fortolkningsmateriale man kan ta i betraktning ved tolkning av skatteavtalen.<sup>14</sup> Uttrykket "requires" antyder at sammenhengen må tale for en løsning med en viss styrke for at bruk av internrettslige begreper skal settes til side. Hensynet til mest mulig felles praksis taler for at kravet ikke stilles for strengt.

For det annet oppstår spørsmålet om hvilket lands interne rett som skal benyttes ved vurderingen. Det fremgår av Mønsteravt. Art. 3(2) at det er intern rett i den stat som anvender skatteavtalen som skal benyttes, se også OECDkomm. Art. 3 pkt. 12.

For det tredje oppstår spørsmål om hvilke tolknings- og anvendelsesspørsmål som kan løses ved henvisning til intern rett. Det følger av ordlyden i Art. 3(2) at bestemmelsen er begrenset til å gjelde forståelsen av "term". Bestemmelsen kan ikke benyttes til å utfylle skatteavtalen ellers og den åpner ikke for å bruke internrettslige prinsipper eller tolkningsregler ved tolkning av skatteavtalen.

---

<sup>13</sup> Se Rt. 1998 s. 794, Zimmer (2009) s. 75.

<sup>14</sup> Zimmer (2009) s. 81.

Dersom denne bestemmelsen kommer til anvendelse, sikrer altså ikke skatteavtalen uten videre en ensartet tolkning i de to statene og det vil kunne medføre at dobbeltbeskatning likevel ikke avverges, eller at det blir dobbel ikke-beskatning.

Statene skal derfor bare se hen til intern retts begreper etter Art. 3(2) der det er umulig eller uforholdsmessig problematisk å komme frem til et tolkningsresultat på skatteavtalenivå.

Tolkning som er basert på avtalenes formål om å hindre dobbeltbeskatning og som ikke har støtte i ordlyden kan medføre at statene gir avkall på beskatningsretten i større grad enn det som fremgår av skatteavtalen. Det vil i så tilfelle være i strid med statenes suverenitet.

Hensynet til å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning kan derfor i seg selv ikke være utslagsgivende hvor det ikke har støtte i ordlyden. Det må imidlertid skilles mellom skatteavtalenes overordnede formål og formål som fremgår av enkeltbestemmelsene. Formålet bak de enkelte bestemmelsene kan som utgangspunkt tillegges stor vekt ved vurdering av den enkelte bestemmelse.<sup>15</sup>

Bestemmelsene om traktattolkning i Wienkonvensjonen er ikke uttømmende, slik at andre rettsskilefaktorer enn de som nevnes også kan få betydning når man skal fastslå innholdet i skatteavtalene. I praksis henvises det ofte til juridisk teori og statenes tidligere praksis.

Også andre staters praksis kan tenkes å få betydning. I og med at de fleste skatteavtalene bygger på OECDs mønsteravtale vil kommentarene til denne være vesentlige ved tolkning av bestemmelsene. Det fremkommer uttrykkelig i Rt. 2008 s. 577 at mønsteravtalen og kommentarene til denne ”... må vege tungt...”. Kommentarene kan bidra til å oppnå enhetlig tolkning av avtalene som er viktig for at statene skal slutte seg til samme løsning. Den alminnelige oppfatning er at kommentarene skal tillegges vesentlig betydning, men at de ikke er rettslig bindende. Bakgrunnen for dette er blant annet at OECD selv har vedtatt dem som ”recommendations”.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Norsk skatteavtalerett (2006) s. 55.

<sup>16</sup> Zimmer (2009) s. 79.

Ved tolkning av skatteavtaler med en stat som ikke er medlem av OECD, kan imidlertid ikke kommentarene få vesentlig betydning. Det kan virke mest nærliggende å la kommentarene få størst betydning for de skatteavtaler som benytter samme formuleringer.

### **3 SKATTELOVENS BOSTEDSBEGREP**

#### 3.1 Innledning

For at Norge skal ha rett til å beskatte en inntekt eller en formue, må to vilkår være oppfylt. For det første må norsk intern rett gi hjemmel for beskatning. For det andre må Norge ikke ha gitt avkall på beskatningsretten gjennom en eventuell skatteavtale.

Det følger av sktl.§ 2-1(1) at ”enhver person som er bosatt i riket” har plikt til å svare skatt. Det sentrale vilkåret ”bosatt” defineres nærmere i sktl.§ 2-1 (2)-(6). Begrepet i seg selv gir visse holdepunkter for at bosettelse krever opphold av en viss fasthet. En person som er bosatt i Norge hele livet vil være skattepliktig til riket fra fødselstidspunktet til dødstidspunktet, jfr. forutsetningsvis sktl.§ 2-14 og § 2-15. Når en person blir ansett bosatt i riket, kan bostedstilknytningen etter intern rett bare opphøre etter bestemmelsene om utflytning, se pkt.3.3.

Reglene om bostedsbegrepet ble vesentlig endret ved lov 6. juni 2003, som trådte i kraft 1. januar 2004. Etter skattelovens tidligere bestemmelser ble en person ansett bosatt i riket dersom vedkommende hadde tatt opphold her og hadde til hensikt å bli her ikke bare midlertidig. Bestemmelsen ble supplert av den såkalte seksmånedersregelen som slo fast at opphold av minst seks måneders varighet skulle anses som bosettelse fra innflyttingsdagen, selv om oppholdet var midlertidig. De gamle reglene knyttet dermed rettsvirkningene både til midlertidig opphold i Norge og til bostedsbegrepet. Gjeldende regler knytter virkningen til skattyters opphold i Norge ved innflytting og til opphold og boligforhold ved utflytting. Hovedformålet med de nye reglene er å gjøre bestemmelsene enklere og klarere å

praktisere.<sup>17</sup> De tidligere reglene var i stor grad skjønnspregede og endringene skal bidra til større grad av forutberegnelighet og likebehandling for skattyterne.

Nedenfor beskrives reglene om når en person skal anses skattemessig bosatt i Norge i forbindelse med innflytting og utflytting. Bestemmelsene ved inn- og utflytting er ulike og blir derfor omtalt hver for seg.

Den skattemessige bostedstilknytningen til Norge må avgjøres særskilt for hver enkelt person. Det gjelder også for barn og ektefeller.<sup>18</sup> Bestemmelsene i sktl.§ 3-1 om skattemessig bosted i Norge for barn og ektefeller, gjelder ikke i forhold til utlandet. Statsborgerskap har ingen betydning for vurderingen av sktl.§ 2-1. En person med statsborgerskap i et annet land, kan etter skatteloven og skatteavtalene like fullt være bosatt i Norge. Tilsvarende gjelder for en person med norsk statsborgerskap, som like fullt kan være skattemessig bosatt i et annet land. Statsborgerskap kan imidlertid få betydning for bostedsvurderingen der en person anses bosatt i to stater, se pkt. 4.4.5.

## 3.2 Etablering av skattemessig bosted i Norge: Innflytting

### 3.2.1 Innledning

I forbindelse med en innflyttingssituasjon er det viktig å avgjøre når en person anses å være bosatt i Norge i henhold til skatteloven. Det er først når en person anses skattemessig bosatt her at man vil være omfattet av en eventuell skatteavtale. Reglene om skattemessig bosted ved innflytting er sentrale for personer som tidligere ikke har vært bosatt i Norge, og for de personer som har fått godkjent skattemessig utflytting. I skatteloven finner vi to bestemmelser om skattemessig bosted i forbindelse med innflytting til Norge.

### 3.2.2 183 dagers-regelen

---

<sup>17</sup> Zimmer (2003) s.118.

<sup>18</sup> Lignings-ABC pkt.2.1.

Den første bestemmelsen står i sktl.§ 2-1 (2) bokstav a. Etter denne bestemmelsen vil en person som ”i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv månedersperiode”, anses bosatt her. Bestemmelsen om innflytting knytter dermed utelukkende an til antall dager med opphold i Norge. Kriteriene er objektive; det har ingen betydning hvorfor vedkommende oppholder seg i Norge, for eksempel om han er her på ferie, i forbindelse med jobb eller som pensjonist. Det oppstilles ingen krav om sammenhengende opphold, og opphold i to kalenderår kan regnes sammen.

Tolv månedersperioden skal regnes fra dato til dato. Opptjeningsperioden på antall dager er derfor uavhengig av kalenderår og inntektsår. Ved beregning av antall oppholdsdager presiserer forarbeidene at alle hele og deler av kalenderdøgn skal regnes med.<sup>19</sup> Det innebærer i utgangspunktet at dersom en person ankommer Norge kl.23.00 en kveld, skal denne dagen regnes som en hel dag. Det legges dermed opp til samme metode for telling av dager som OECD angir i sine kommentarer til OECD’s mønsteravtale; den såkalte ”days of physical presence”-metoden.<sup>20</sup> Hele døgn med fravær fra Norge ved for eksempel ferie, arbeidsreiser m.v, skal ikke være med i beregningen av antall dager i Norge. Bestemmelsen har blitt kritisert i det den vil være vanskelig å håndheve. Det kan være problematisk for ligningsmyndighetene å kontrollere antall dager en person oppholder seg i Norge.

Dersom skattyteren oppholder seg i Norge i mer enn 183 dager det første inntektsår, skal han anses bosatt her fra første oppholdsdag. En person som flytter til Norge 1. juni et år og blir her ut året skal altså anses bosatt her fra 1.juni dette året. Dersom antall oppholdsdager strekker seg over to inntektsår, skal skattyter anses bosatt i riket fra og med 1. januar det året 183-dagersvilkåret er oppfylt. Dette følger ikke klart av lovteksten, men fremgangsmåten følger av forarbeidene.<sup>21</sup>

Dersom en person oppholder seg i Norge i 100 dager i annet halvår i år 1 og deretter over 83 dager i første halvår i år 2, skal skattyter altså anses bosatt i Norge fra og med år 2.

---

<sup>19</sup> Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) s. 43.

<sup>20</sup> Nordal s. 119.

<sup>21</sup> Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) s. 44.



Dersom de ytterligere 83 dagene hadde funnet sted i siste halvdel av år 2 i stedet for første halvdel, ville skattyter ikke ha oppfylt kravet til skattemessig bosettelse. Oppholdet i Norge varer i over 183 dager, men er altså ikke innenfor samme tolv månedersperiode.

### 3.2.3 270 dagers-regelen

183-dagersregelen har ikke vært effektiv nok til å fange opp tilfeller der personer over flere år oppholder seg i Norge i relativt lange perioder. Regelen suppleres derfor av bestemmelsen i sktl.§ 2-1, (2) bokstav b. Bestemmelsen er bygget opp på tilsvarende måte som 183-dagersregelen i bokstav a, men kravet til opphold i riket er mer enn 270 dager i løpet av enhver trettiseks månedersperiode.

Bestemmelsene innebærer at en person kan oppholde seg i Norge i gjennomsnittlig 90 dager per år i løpet av en treårsperiode uten å bli ansett skattemessig bosatt her. 270-dagersregelen er først og fremst utformet med sikte på tilfeller der skattyter har bodd i riket tidligere, men kan også gjelde ved andre tilfeller. Med tillatt opphold av det omfanget er det tatt hensyn til personer som tidligere har vært bosatt i Norge, som kanskje har fritidseiendom her og som regelmessig ønsker å oppholde seg her, men som ikke ønsker å reetablere skattemessig bosted i Norge. Ved beregning av oppholdsdager og av relevant tidsperiode gjelder samme fremgangsmåte som etter bokstav a.

Med gjennomsnittlig tillatt opphold på 90 dager i året, er det tatt hensyn til personers adgang til å ha relativt lange ferieopphold i Norge, uten at det får skattemessige konsekvenser.<sup>22</sup>

Som etter bokstav a, inntreer bosted i Norge etter bokstav b først det året fristkravet er oppfylt. Dette kan best illustreres med et eksempel: En person oppholder seg i Norge i 90 dager fra mars 2006 til mars 2007, ytterligere 90 dager fra mars 2007 til mars 2008, og deretter over 90 dager fra mars 2008 til mars 2009. Vedkommende vil først i mars 2009

---

<sup>22</sup> Ot.prp. nr 42 (2002-2003) s. 45.

oppfylle oppholdskravet som innebærer at han etablerer bosted i riket fra og med 1.januar 2009. Dersom personen skulle blitt ansett bosatt allerede fra mars 2006, ville det medført at ligningsmyndighetene hadde måttet endre ligningen i ettertid. At bosted først etableres det året oppholdskravet er oppfylt er derfor hensiktsmessig og kan være begrunnet i hensynet til ligningsmyndighetene.

Både etter 183-dagers- og 270-dagersbestemmelsene er det uten betydning hvorvidt personen har til hensikt å bosette seg fast i Norge eller bare er i landet midlertidig. Videre har det heller ingen betydning om barn eller ektefelle oppholder seg her eller i utlandet. En praktisk konsekvens av gjeldende innflyttingsbestemmelser er at dagpendlere, fra f.eks. Sverige, vil gå fra å være begrenset skattepliktig til Norge, til å være alminnelig skattepliktig hit, selv uten en eneste overnatting.

Har en person først oppfylt kravene for å være skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett, vil bostedstilknytningen etter internretten bare kunne opphøre etter bestemmelsene om utflytting, se pkt. 3.3

### 3.3 Opphør av skattemessig bosted: Utflytting

#### 3.3.1 Innledning

Alminnelig skatteplikt til Norge er begrunnet i skattyters vesentlige tilknytning til riket. Et viktig formål med utflyttingsreglene er å fastsette når skattyters tilknytning til Norge er såpass svekket at det ikke lenger er grunn til å pålegge alminnelig skatteplikt til Norge. Vilkårene for opphør av bosted i forbindelse med utflytting er mer kompliserte enn innflyttingsbestemmelsene. Mens bestemmelsene om innflytting utelukkende er knyttet til lengden av oppholdet, er vilkårene for utflytting mer sammensatte. Loven skiller mellom tilfeller der skattyter har vært bosatt i Norge i mindre enn ti år, og hvor skattyter har vært bosatt i Norge i minst ti år. Innflyttingsbestemmelsene kan medføre at utlendinger etablerer skattemessig bosted i Norge uten nødvendigvis særlig sterk tilknytning til landet. Lovgiver har tatt hensyn til dette ved å utforme forskjellige regler for når opphør av bosted skal skje.

Personer som har bodd i Norge i over ti år anses å ha en sterkere tilknytning til landet og det skal dermed mer til før man har brutt med landet.

Skatteloven hadde tidligere ingen bestemmelser om opphør av skattemessig bosted i forbindelse med utflytting, men regelen ble i praksis formulert som det motsatte av innflytting. Avgjørelsen av om en person skulle anses utflyttet skulle skje etter en skjønnsmessig vurdering. Gjeldende regler medfører at flere personer blir omfattet av skatteplikt til riket ved inn- og utflytting.

### 3.3.2 Personer som har bodd i Norge i mindre enn 10 år

For en person som har bodd i Norge mindre enn ti år opphører skattemessig bosted etter sktl. § 2-1(3) bokstav a når vedkommende har tatt fast opphold i utlandet, og han ikke har oppholdt seg her i mer enn 61 dager i inntektsåret. I tillegg må det godtgjøres at han eller hans nærstående ikke disponerer bolig i Norge.

Opphør av skattemessig bosted i Norge skjer det inntektsår samtlige av de tre vilkårene er oppfylt. Oppfyller vedkommende alle tre betingelsene innenfor samme inntektsår, opphører skatteplikten fra det seneste av de to tidspunktene i det året hvor skattyter tar fast opphold i utlandet eller oppgir disposisjonsretten til boligen, se Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) s. 46. Dersom vilkårene oppfylles i ulike inntektsår, vil tidspunktet for opphør av skattemessig bosted være avhengig av hvilken rekkefølge og i hvilket inntektsår vilkårene oppfylles. Har skattyter i et inntektsår både tatt fast opphold i utlandet og gitt avkall på boligen, men ikke oppfylt vilkåret om tillatt opphold i Norge før året etter, eller senere år, faller skatteplikten først bort fra og med 1. januar i det året dette vilkåret oppfylles. Et eksempel her vil være der en person har solgt sin bolig i Norge og tar sikte på å bo i et annet land over flere år, men tar ferieopphold eller lignende i Norge i over 61 dager i løpet av året. Skatteplikten faller først bort i det året vedkommende befinner seg i Norge i mindre enn 61 dager. Har en person i et inntektsår både sagt fra seg boligen og oppfylt kravet til opphold i Norge, men ikke tatt fast opphold i utlandet før neste inntektsår, vil skatteplikten først bortfalle fra og med det tidspunkt i inntektsåret hvor personen tar fast opphold i utlandet. Det forutsetter

imidlertid at vedkommende fortsatt oppfyller kravet til opphold i Norge samme inntektsår. Tilsvarende gjelder om skattyter oppfyller kravet til opphold i Norge og tar fast opphold i utlandet i samme inntektsår, men ikke gir avkall på boligen før neste år, eller senere.<sup>23</sup> Det følger også av ordlyden i sktl.§ 2-1(3) bokstav a at de tre vilkårene er kummulative, og at skattemessig utflytting dermed først skjer det året skattyter har oppfylt alle betingelsene. Skattyter kan aldri anses skattemessig utflyttet så lenge han, eller hans nærstående, disponerer bolig i Norge.

Det kan oppstå tilfeller der skattyter oppfyller både vilkårene for bosted i Norge ved innflytting og vilkårene for bortfall av bosted ved utflytting omtrent samtidig. Sett at vedkommende befinner seg i Norge 150 dager i annet halvår i år 1 og 35 dager i første halvår i år 2, men deretter oppgir sin bolig her og tar fast opphold i utlandet uten å oppholde seg her. Skattyter vil her oppfylle vilkårene for innflytting etter 2. ledd, men også vilkårene for utflytting etter 3. ledd. Etter loven skaper ikke dette problemer og løsningen må bli at skattyter anses bosatt i Norge 1.januar år 2, men at han deretter anses utflyttet etter 35 dager i år 2.<sup>24</sup>

### 3.3.3 Personer som har bodd i Norge minst 10 år

I sktl.§ 2-1 (3) bokstav b oppstilles en strengere utflyttingsbestemmelse for personer som har en forutgående skattemessig bostedsperiode i Norge på minimum ti år. Vilårene for at utflytting skal anses å ha skjedd, er de samme som etter bokstav a, men etter denne bestemmelsen kan skattemessig bosted i Norge tidligst opphøre etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det året personen tar fast opphold i utlandet. For hvert av de tre årene må vedkommende sende selvangivelse og godtgjøre at han ikke har oppholdt seg i Norge i over 61 dager, og at bolig ikke disponeres i Norge av hverken han eller hans nærstående.

---

<sup>23</sup> Lignings-ABC pkt. 2.4.1.

<sup>24</sup> Zimmer (2009) s. 125.

Hovedformålet med denne bestemmelsen er å sikre mulighet for kontroll med at vilkårene for utflytting faktisk oppfylles.<sup>25</sup> Reglene kan virke hensiktsmessige i det de gir skattemyndighetene mulighet til å vurdere skattyters tilknytning til Norge over tid, og bidra til å motvirke omgåelser. Også andre europeiske land har lovgivning som går langt i å anse en person skattemessig bosatt en viss tid etter utflytting. Det gjelder blant annet i Sverige, hvor en person som har vært bosatt der i mer enn 10 år skal anses skattemessig bosatt i riket i inntil fem år etter utflytting. Sett fra skattyters ståsted kan bestemmelsene i skatteloven virke urimelig strenge. For en person som har brutt med Norge kan det synes som bestemmelsen går for langt ved å pålegge selvangivelsesplikt hit i så mye som tre år etter utflytting. Det kan også virke urimelig å skulle skatte til et land man har flyttet fra. Som det antydes i forarbeidene vil rutineene ved ligning i tillegg være vanskelig å gjennomføre i forhold til personer som flytter til fjerntliggende land.<sup>26</sup>

Bestemmelsene gjelder for personer som har bodd i Norge i en eller flere perioder i til sammen mer enn 10 år. Tiden vedkommende har vært skattemessig bosatt her regnes fra dato til dato. Botiden skal imidlertid ikke regnes lengre frem enn til utløpet av inntektsåret før det året skattyter tar fast opphold i utlandet.<sup>27</sup> Loven stiller ikke krav om at skattyter må ha vært sammenhengende bosatt i landet i ti år. For skattyter som har oppholdt seg her i flere perioder, telles antall hele måneder som bosatt her.<sup>28</sup> Personer som har bodd i Norge i minst ti år vil dermed anses skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett i utreiseåret og de tre etterfølgende årene. Flytter man ut av landet 1. mai 2009, kan man etter disse bestemmelsene tidligst anses utflyttet 1. januar 2013, og man har plikt til å levere selvangivelse til Norge for denne perioden, dvs. til og med 2012. Etter utreise i 2009 og frem til 2013 kan imidlertid norsk beskatningsrett basert på bosted, være begrenset av en eventuell skatteavtale mellom Norge og oppholdslandet.

---

<sup>25</sup> Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48-49.

<sup>26</sup> Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48.

<sup>27</sup> Lignings-ABC 2007/08 pkt.2.3.4.

<sup>28</sup> Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) pkt.2.6.3.3.

Etter bokstav b opphører bosted i Norge alltid ved årsskifte. Dersom betingelsene for utflytting ikke oppfylles i samme år, følger det av sammenhengen i bestemmelsen at fristen begynner å løpe fra utløpet av det året når samtlige vilkår er oppfylt.

Flytter skattyter til et land som Norge har skatteavtale med, vil vedkommende normalt anses for å være bosatt i den annen stat etter skatteavtalen lenge før vilkårene etter treårsregelen er oppfylt. Regelen kan imidlertid få materiellrettslig betydning som internrettslig hjemmel for skatteplikt, blant annet for en som får pensjon etter offentlig tjeneste.<sup>29</sup>

### 3.3.4 Fast opphold i utlandet

Det er et absolutt krav etter sktl.§ 2-1 (3) bokstav a og b at personen tar ”fast opphold” i utlandet for å anses utflyttet fra Norge. Vilåret er vagt utformet og dermed vanskelig å etterprøve. Hva som ligger i ”fast opphold” er ikke nærmere presisert i lovteksten eller i forarbeidene, bortsett fra at opphold i forbindelse med korte feriebesøk eller lignende som ikke indikerer bostedstilknytning til Norge, normalt vil kunne aksepteres, jfr. Ot.prp nr.42 (2002-2003) s. 46. Begrepet i seg selv indikerer at fravær fra Norge må være av en viss varighet eller fasthet, og ikke tilfeldig eller midlertidig. Skattedirektoratet har uttalt at skattyters hensikt skal tillegges vekt. Dersom skattyters hensikt er å ta opphold i utlandet i over fem år, vil oppholdet normalt kunne anses å være fast. Dersom skattyter ikke kan svare på om oppholdet er fast eller bare midlertidig, dvs. kortere eller lenger enn fem år, skal han anses for ikke å ha tatt fast opphold i utlandet.<sup>30</sup> Et spørsmål som ikke omtales i forarbeidene er om kravet til ”fast opphold” er oppfylt dersom skattyter flytter mellom flere land. I situasjoner der vedkommende tar opphold i flere utland vil oppholdet ikke være fast, men skattyter vil likevel ta fast fravær fra Norge, som må være formålet bak vilåret i bestemmelsen. Loven stiller altså neppe noe krav om at skattyter tar fast opphold i et bestemt utland. Vilåret anses oppfylt dersom skattyter tar fast opphold i andre land enn

---

<sup>29</sup> Zimmer (2009) s. 126.

<sup>30</sup> Lignings-ABC 2007/08 pkt.2.3.5.

Norge.<sup>31</sup> Kravet til ”fast opphold” må vurderes ut fra en helhetsvurdering i den enkelte situasjon.

Det kan spørres om det vil få noen betydning dersom skattyters hensikt med oppholdet endrer seg slik at utenlandsoppholdet ikke lenger skal være fast. Spørsmålet vil særlig være aktuelt i forhold til personer som har vært bosatt i Norge i minst ti år. Det kan tenkes at en person har inngått en langvarig arbeidsavtale i utlandet på over fem år. Etter noen år blir kontrakten endret slik at arbeidsforholdet skal avsluttes etter fire år. Spørsmålet er dermed om bosted i Norge likevel opphører etter utløpet av det tredje inntektsår etter skattyters utflytting. Skattyters hensikt med utenlandsoppholdet er vanskelig å kontrollere og det strider med lovendringens formål om å gjøre bestemmelsene mer objektive. Forarbeidene omtaler ikke denne problemstillingen. Det følger av Lignings-ABC at det er skattyters hensikt på det tidspunktet han hevder å være bosatt i utlandet, som er avgjørende.<sup>32</sup> Hensynet til skattyters forutberegnelighet kan også tale for denne løsningen.

### 3.3.5 Tillatt opphold i Norge

Et av vilkårene for utflytting etter begge alternativer i sktl.§ 2-1 (3) er at opphold i Norge ikke må overstige 61 dager i løpet av et inntektsår, det vil si ca. to måneder, i én eller flere perioder. Etter de tidligere bestemmelsene ble grensene for tillatt opphold i Norge fastsatt etter skjønn. Vurderingene gikk på hvorvidt skattyter hadde brutt sin faste tilknytning til Norge.<sup>33</sup> Gjeldende bestemmelser er enklere å praktisere i det de angir eksakt antall dager med tillatt opphold i landet som et av vurderingstemaene.

Lovgivers valg av fristens lengde er ikke nærmere kommentert i forarbeidene. Det er inntektsåret som skal utgjøre tidsperioden for beregning av antall tillatte oppholdsdager i Norge; ikke enhver tolv månedersperiode som ved innflytting. Beregning av antall

---

<sup>31</sup> Zimmer (2009) s.124.

<sup>32</sup> Lignings-ABC 2007/08 pkt.2.3.5.

<sup>33</sup> Ot.prp. nr.42 (2002-2003) s.37.

oppholdsdager skal imidlertid skje på samme måte som ved innflytting, se pkt. 3.2.2. Formålet med personens opphold i Norge får ingen betydning.

For personer som har bodd i Norge i mindre enn ti år, må man beregne antall oppholdsdager i utflyttingsåret. Alle dager før utflytting skal også medregnes. Dersom skattyter ikke overholder fristens lengde i utflyttingsåret, må man beregne antall dager i det etterfølgende inntektsår, og skattemessig bosted kan da tidligst opphøre påfølgende år. En person som flytter ut av Norge i midten av mars 2009, vil altså ikke være skattemessig utflyttet før inntektsåret 2010.

For skattyter som har bodd minst ti år i Norge, må man beregne antall oppholdsdager i Norge for de tre inntektsår som følger etter det året vedkommende tar fast opphold i utlandet. Dersom skattyter oppholder seg i Norge i mer enn 61 dager noen av de årene, må beregningen av opphold skje i en ny treårsperiode og utflyttingsåret forskyves ytterligere.<sup>34</sup>

### 3.3.6 Disponere bolig

Det tredje hovedvilkåret etter sktl.§ 2-1 (3) er at skattyter eller dennes nærstående ikke må disponere bolig i Norge. Begrepet ”disponere bolig” defineres i sktl.§ 2-1 (5) og omfatter alle rettslige grunnlag for rett til å bruke bolig.

Definisjonen innebærer først og fremst at alt eierskap omfattes, både direkte og indirekte eie. Direkte eie inkluderer både det å eie alene og det å eie boenheten sammen med andre, såkalt sameie.<sup>35</sup> I tilfeller der skattyter eier en boenhet i sameie med andre, disponerer skattyter boligen dersom vedkommende har bruksrett til denne. Indirekte eie foreligger blant annet ved eie av bolig gjennom et aksjeselskap eller annen juridisk person. For at skattyter kan sies å disponere boenheten, er det en forutsetning at hans aksjeandel gir han kontroll eller disposisjonsrett over boligen.<sup>36</sup> Er personen direkte eller indirekte eier av

---

<sup>34</sup> Lignings-ABC pkt.2.3.6.

<sup>35</sup> Ot.prp.nr. 42(2002-2003) s. 48.

<sup>36</sup> Ot.prp.nr. 42(2002-2003) s. 48.



boligen, er det uvesentlig om vedkommende faktisk disponerer enheten. Dersom skattyter leier ut boligen etter å ha flyttet til utlandet, vil han fortsatt anses for å disponere bolig i Norge.

Videre omfattes leie av definisjonen i sktl. § 2-1(3). Leie av bolig likestilles med å eie og fyller dermed vilkåret til å disponere bolig i Norge. Et spørsmål som ikke er behandlet i lovteksten er hva som skjer ved fremleie. Spørsmålet er dermed om man kan innfortolke fremleie i ordet "leie". Forarbeidene til bestemmelsen sier lite rundt det å disponere bolig ved leieforhold. Etter en naturlig forståelse betyr ordet leie en "avtale der en fysisk eller juridisk person stiller en ting til disposisjon for en annen for et begrenset tidsrom og mot vederlag."<sup>37</sup> Det sentrale vil være om man kan si at boligen fortsatt er stilt til disposisjon for den som fremleier.

Finansdepartementet har i en uttalelse sagt at skattyter også ved fremleie må anses å disponere bolig. Det begrunnes nærmere med at "en person anses som innehaver av en leierett så lenge vedkommende har i behold den juridiske rådigheten over leieretten. At leietaker fremleier boligen medfører derfor at vedkommende i utgangspunktet fortsatt skal anses å leie boligen".<sup>38</sup> Det er ikke funnet relevant rettspraksis omkring dette temaet, og domstolene ville trolig sett på flere forhold samlet ved vurderingen av fremleie, hvor blant annet varigheten av leien og fremleien kunne vært et moment.

Også annen bruksrett omfattes av definisjonen av å "disponere bolig" i femte ledd. Forarbeidene sier at faktisk disposisjon over en bolig skal omfattes dersom skattyter har adgang til å bruke boenheten på en måte som tilsvarer den en eier eller leietaker har.<sup>39</sup> Et typisk eksempel som nevnes i forarbeidene er der vedkommendes tidligere bolig blir overdratt til gjenværende familiemedlemmer, for eksempel voksne barn, og personen benytter den som sin egen når han oppholder seg i Norge. Hva som ligger i uttrykket "har

---

<sup>37</sup> Jusleksikon (2005) s. 170.

<sup>38</sup> FIN i Utv.2004/807.

<sup>39</sup> Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) s. 48.

adgang til” er ikke særlig klart og kan dermed reise spørsmål ved avgrensningen. Besøk hos familie eller venner i ferier og lignende vil normalt ikke omfattes av bestemmelsen. Forarbeidene og Lignings ABC’s tolkning er ikke forenlig med lovtekstens ordlyd ”ha rett til å bruke”.

### 3.3.7 Bolig

Begrepet bolig defineres i sktl.§2-1 (6) som ” boenhet med innlagt helårs vann og avløp”. Lovens definisjon er relativt vid. Forarbeidene presiserer at boenheter som funksjonelt sett kan brukes til boligformål hele året, som f.eks. eneboliger, rekkehus, tomannsbolig, leilighet i blokk, bygård eller leilighetskompleks mv. skal anses som bolig.<sup>40</sup> Forarbeidene nevner også husbåt som eksempel på bolig. Det at boenheten er mobil fører ikke i seg selv til at enheten ikke anses som bolig. Det avgjørende i forhold til bolig er hvorvidt enheten, i tillegg til å ha innlagt vann og avløp, kan benyttes som bolig. Videre sier forarbeidene at campingvogner og anleggsbrakker i utgangspunktet ikke skal anses som bolig i denne sammenheng. Tilsvarende gjelder for hotellrom og lignende som disponeres kortvarig. Brukes enhetene imidlertid som bolig, skal de uansett anses som bolig.

Den viktigste grensen som må trekkes er i forhold til fritidsboliger, som skattyter kan fortsette å eie etter utflytting uten at det har betydning for utflyttingsspørsmålet. Bolig med innlagt helårs vann og avløp, vil etter loven ikke regnes som bolig dersom den ikke kan benyttes som helårsbolig i henhold til offentligrettslige planer og regler. Det er i forarbeidene begrunnet med at offentligrettslige regler vanligvis gir et riktig bilde av hvordan en eiendom disponeres. Det følger av loven at det er den offentligrettslige reguleringen av boenheten på utflyttingstidspunktet som er avgjørende. Boenheters stilling etter planer og andre offentligrettslige regler kan endre seg etter at en person har tatt fast opphold i utlandet. Omregulering av for eksempel hyttefelt til boligfelt vil ikke få noen skattemessig konsekvens dersom det skjer etter at skattyter er utflyttet. Hensynet til

---

<sup>40</sup> Ot.prp. 42 (2002-2003) s. 46.

skattyters forutberegnelighet blir dermed ivaretatt ved å la planreguleringen ved utflytting være avgjørende for hele utflyttingsperioden.

Etter sktl.§ 2-1 (6) bokstav b vil en eventuell faktisk bruk av bolig uansett være avgjørende. Bestemmelsen får selvstendig betydning for boenheter som ikke har innlagt helårs vann og avløp eller som ifølge reguleringsplanen ikke kan benyttes som bolig, men som likevel faktisk benyttes som bolig. Det skal i følge forarbeidene i hvert enkelt tilfelle foretas en konkret vurdering av omfanget av boligbruken.<sup>41</sup>

Det kan spørres om det etter denne bestemmelsen kreves at det er skattyter selv som faktisk må benytte boenheten som bolig. Hvis man ser på sammenhengen i regelverket kan det tale for å legge til grunn samme tolkningsalternativ som under bokstav a. Forarbeidene sier ingen ting om dette spørsmålet, men når det i forarbeidene presiseres at boligvurderingen i henhold til bokstav b skal foretas etter en konkret vurdering, kan dette tale for at tilsvarende skal gjelde for vurderingen av hvem som faktisk må ha benyttet boenheten. Rimelighetshensyn taler også for en slik tolkning.

En annen grense som må trekkes er i forhold til boliger som har karakter av å være investeringsobjekt. Det gjøres nemlig unntak i sktl.§ 2-1 (6) siste punktum for boenhet som skattyter har anskaffet minst fem år før det inntektsår det tas opphold i utlandet, og som i denne perioden ikke har vært benyttet som bolig av hverken utflytteren eller dennes nærstående. Det forutsettes i forarbeidene at investeringsboligen har vært et supplement til en hovedbolig i Norge. Dette gjelder for eksempel bolig som er kapitalplasseringsobjekt, utleieobjekt eller det kan være bolig som faktisk har vært benyttet som fritidsbolig. Har skattyter leid ut en boenhet i mer enn fem år før det året han flytter ut, kan han altså fortsette å leie ut denne enheten uten at det vil få konsekvenser for utflyttingsspørsmålet. Formålet med unntagelsen er at det skal være mulig å disponere eiendom til fritidsformål eller kapitalplassering uten at det skal hindre skattemessig utflytting fra Norge.

---

<sup>41</sup> Ot.prp. nr.42 (2002-2003) s.47.

Det følger av forarbeidene at også disse tilfellene må vurderes konkret for å se om eiendommen faktisk er benyttet som bolig eller fritidseiendom i de aktuelle årene. Forarbeidene sier imidlertid ikke hvor grensen skal trekkes. Det følger av lovteksten at skattyters nærstående identifiseres med han ved beregning av bruksomfanget. I juridisk litteratur er det antatt at man bør trekke en grense ved det som tidligere ble ansett som alminnelig ferie etter emigrasjonsregelen, som var ca. åtte ukers sammenhengende bruk. ”Boenheten bør derfor anses som bolig dersom den benyttes slik mer enn åtte uker sammenhengende”.<sup>42</sup> Dette kan brukes som et utgangspunkt, men som sagt følger det av forarbeidene at det i hvert enkelt tilfelle må vurderes konkret om omfanget av bruken tilsier at boenheten reelt er benyttet som fast bolig.

Det er verdt å merke seg at sktl.§ 2-1 (6) siste punktum bruker formuleringen ”opphold i utlandet”, mens det i bestemmelsens tredje ledd brukes ”fast opphold i utlandet”. Lovgivers valg av en annen ordlyd her kan tale for at kravet til oppholdets fasthet etter denne bestemmelsen ikke skal være like streng. Ut fra ordlyden bør man legge til grunn tidspunktet da skattyter påbegynner utenlandsoppholdet. Denne tolkningen samsvarer også med Lignings-ABC sin tolkning som bruker formuleringen ”flytter ut”.

Det kan spørres hva lovgiver har ment med begrepet ”anskaffet” i sktl.§2-1 (6) siste punktum. Begrepet er ikke nærmere definert i lovteksten, og forarbeidene sier heller ingen ting om dette. Med tanke på sammenheng i bestemmelsen, kan det være naturlig å forstå uttrykket ”boenhet som er anskaffet” som boenhet som skattyter eier eller disponerer. Det fremgår i Lignings-ABC 2007/08 s. 1125 at både direkte og indirekte disposisjon skal omfattes. Tilsvarende tolkning er lagt til grunn i en bindende forhåndsuttalelsen fra Skattedirektoratet.<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> Landa (2004) s. 251.

<sup>43</sup> BFU 74/04.

I de tilfeller hvor skattyter har eid en fritidsbolig både indirekte og direkte, skal man legge til grunn den sammenlagte tiden ved vurderingen av femårsperioden. Det at eierformen skifter ved at skattyter kjøper en bolig han tidligere har disponert gjennom indirekte eie, medfører ikke at tidsregningen skal begynne på nytt.

Et annet spørsmål er hvordan vilkåret ”anskaffet minst fem år før det inntektsår det tas opphold i utlandet” skal tolkes. Ut fra en vanlig språklig forståelse av ordlyden skal bare boenheter som er anskaffet minst fem år før utflytting omfattes av unntaket. Det kan imidlertid virke lite hensiktsmessig å skille mellom boenheter som erverves fem år før utflytting og enheter som anskaffes senere, dersom formålet med anskaffelsen er det samme. Skattedirektoratet har tidligere uttalt seg om dette og antatt at ”... en boenhet som er anskaffet mindre enn fem år før det inntektsår det tas opphold i utlandet vil være en ”bolig” som hindrer skattemessig utflytting etter reglene i § 2-1 (3) de første fem inntektsår etter anskaffelsen. Dersom boenheten i denne femårsperioden ikke har vært benyttet som bolig av skattyter eller dennes nærstående, vil den etter denne perioden ikke være en bolig i relasjon til utflyttingsreglene. Det samme vil gjelde for boenheter som er anskaffet etter at det tas opphold i utlandet, men før skattemessig bosted i Norge har opphørt”.<sup>44</sup>

Denne uttalelsen taler for at også boenheter som er anskaffet senere skal omfattes av unntaksbestemmelsen i sktl.§ 2-1 (6) siste punktum, men at det eventuelt forskyver tidspunktet.

### 3.3.8 Nærstående

I henhold til sktl.§ 2-1 skal det skje en identifikasjon mellom skattyter og dennes nærstående ved spørsmålet om disponering av bolig. Det bakenforliggende hensyn er å hindre at skattyter skal omgå bestemmelsene ved å overføre disposisjonsretten til sine nærstående.<sup>45</sup> Etter sktl.§ 2-1 (4) skal nærstående forstås som en persons ektefelle, samboer eller mindreårige barn. Som ektefelle regnes også regsitret partner, jfr. Lov av 30. april

---

<sup>44</sup> SKM-2006-5 pkt.55.2.

<sup>45</sup> Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) s.48.

1993 nr. 40 om registrert partnerskap. Det er en forutsetning at personene ikke er separert.<sup>46</sup> Det kan spørres om når man skal sette tidspunktet for samlivsbruddet, som i følge forarbeidene skal godtgjøres. Det følger av FSFIN§ 12-11-1 at personer som er skilt eller separert, fra og med det tidspunkt for dommen, bevillingen eller det faktiske samlivsbrudd, ikke skal regnes som ektefeller. Denne bestemmelsen omhandles i utgangspunktet i forhold til skattelovens delingsregler, men det kan tenkes at man kan foreta en analogisk anvendelse her.

Med samboer forstås en person man bor i ekteskapslignende forhold sammen med. I de tilfeller der den ene parten blir boende i Norge, mens den andre tar fast opphold i utlandet, skal man imidlertid ikke anses som samboere.<sup>47</sup> I slike situasjoner vil det dermed ha stor betydning hvorvidt man er gift eller bare er samboere.

Skattyter skal også identifiseres med sine mindreårige barn. Ordlyden tilsier at skattyter anses å disponere bolig i Norge dersom han har barn under 18 år<sup>48</sup> boende her. Det kan imidlertid spørres om det gir riktig resultat i ethvert tilfelle dersom bestemmelsen blir tatt på ordet. Lovens ordlyd gir ingen begrensninger for til når skattyters barn anses å disponere bolig. Det kan gi uheldige resultater dersom barnet bor sammen med fraskilt ektefelle eller tidligere samboer, eller i tilfeller der skattyter aldri har bodd sammen med den barnet bor hos i Norge. I henhold til forarbeidene og sammenhengen i bestemmelsene kan det se ut som det er en forutsetning at skattyter skal ha muligheten til å benytte boligen der mindreårige barn bor, når vedkommende er i Norge. I Lignings-ABC er spørsmålet besvart med at det i nevnte situasjoner vil som regel ikke barnet regnes for å disponere bolig selv.<sup>49</sup> Finansministeren har uttalt seg om denne problemstillingen og gitt uttrykk for at de ovenfornevnte situasjoner ikke skal fanges opp av bestemmelsen. Det sentrale poenget her var også at de fleste mindreårige ikke bor i bolig som de selv disponerer i juridisk

---

<sup>46</sup> Lignings-ABC (2007/08) pkt. 2.3.7.

<sup>47</sup> Lignings-ABC (2007/08) pkt. 2.3.7.

<sup>48</sup> Se Lov om vergemål, 22.april. Nr. 3. 1927. § 1 (2).

<sup>49</sup> Lignings-ABC (2008/09) pkt. 2.3.9.

forstand.<sup>50</sup> I juridisk teori går det frem at mindreårige barn først må anses for å disponere bolig når barnet formelt har ervervet eiendoms- eller bruksrett til boligen.<sup>51</sup> Bestemmelsen om å disponere bolig bør dermed tolkes slik at den ikke omfatter borett som er ledd i et forsørgelsesforhold.<sup>52</sup>

Rimelighetshensyn taler også for at bestemmelsen ikke skal tas på ordet. Det vil virke urimelig overfor skattyter at han ikke skal anses utflyttet fordi hans barn bor i Norge med en fraskilt ektefelle eller tidligere samboer.

Løsningen bør dermed være at skattyter ikke skal identifiseres med sine mindreårige barn dersom de bor i Norge sammen med for eksempel fraskilt ektefelle. Det må imidlertid foretas en konkret vurdering i hvert enkelt tilfelle hvor det sentrale moment vil være barnets disposisjonsrett over boligen. Denne problemstillingen burde lovgiver for øvrig vært oppmerksom på ved utforming av loven, slik at løsningen hadde fulgt direkte av lovteksten.

### 3.4 Bevisbyrde

Et spørsmål er hvem som skal ha bevisbyrden for at vilkårene for utflytting i sktl.§ 2-1(3) er oppfylt. Det som fremgår av lovteksten er at vilkårene skal ”godtgjøres”, men det fremgår ikke hvem som har ansvar for å godtgjøre dette. Utgangspunktet i skatteretten er at bevisbyrden ligger hos ligningsmyndighetene. Omvendt bevisbyrde bør kun anvendes i de situasjoner hvor skattyter selv er nærmest til å sannsynliggjøre at lovens krav for skatteplikt ikke foreligger.<sup>53</sup> I forbindelse med utflytting fra Norge vil det være lettest for skattyter å legge frem bevis for at han ikke lenger skal anses bosatt i landet. Forarbeidene uttrykker at det er skattyter som har plikt til å sannsynliggjøre at vilkårene for utflytting er oppfylt. Dette synspunktet følger også av Lignings-ABC.

---

<sup>50</sup> Utv. 2004 s. 530.

<sup>51</sup> Landa (2004) s. 252.

<sup>52</sup> Zimmer (2009) s. 124.

<sup>53</sup> Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) s. 49.

Når det gjelder bevisbyrden i forbindelse med innflytting etter sktl.§ 2-1 (2), følger det ikke av lovteksten at vilkårene skal ”godtgjøres”. Det er ikke kommentert i forarbeidene hvem som skal sannsynliggjøre bosettelse. Utgangspunktet må da være at man skal falle tilbake på hovedregelen som innebærer at det er ligningsmyndighetene som må godtgjøre at de materielle vilkårene for skatteplikt foreligger.

### 3.5 Betydningen av å være bosatt i Norge

#### 3.5.1 Generelt

Hvor Norge ikke har gitt avkall på beskatningsretten i en skatteavtale, og det er hjemmel for skattlegging i norsk skattelov, oppstår spørsmålet om hvordan beskatningen skal gjennomføres. Skatteavtalene gir liten veiledning her. Den alminnelige regel er at beskatning skal gjennomføres i henhold til intern rett i den stat som har beskatningsretten, se blant annet OECDkomm. Art. 23A pkt. 38. Dette følger også av at statene kun har gitt avkall på beskatning etter intern rett dersom det er særlig regulert i skatteavtale. Er det ikke inngått skatteavtale, avgjøres skatteplikten til Norge kun etter intern rett.

En grundig gjennomgang av virkningene for skatteplikten til bosatte personer i Norge vil være for omfattende i forhold til oppgavens omfang og tema. Fremstillingen under begrenser seg derfor til problemstillinger knyttet til innflytting og utflytting. Jeg vil også kort gå inn på skatteplikten for ikke bosatte personer for å illustrere hvilke forskjeller det har for skatteplikten å være bosatt i Norge kontra det å ikke være bosatt her.

Skattelovens bestemmelser om alminnelig og begrenset skatteplikt til Norge gjelder ikke for trygdeavgiften. For denne type inntekt skal skattplikt vurderes etter folketrygdloven og eventuelle sosialkonvensjoner, samt EØS-avtalen og regelverk under den.

#### 3.5.2 Skatteplikt for bosatte personer i Norge



Alle fysiske personer som er bosatt i Norge, er skattesubjekter, jfr. sktl.§ 2-1(1). Personer som anses bosatt i riket har alminnelig skatteplikt hit, som innebærer plikt til å svare skatt av all inntekt, uavhengig av hvor den er opptjent, og av all formue her i landet og i utlandet, jfr. sktl.§2-1(9). Dette betegnes gjerne som globalskatteplikt. Både skatteevne og nøytralitetshensyn taler for å ha en denne reguleringen; skatteevnen beror på skattyters totale inntekt, uavhengig av hvor den er opptjent.

Det følger imidlertid et unntak etter sktl.§ 2-1(10) som bestemmer at inntekt ved arbeid i utlandet er fritatt fra beskatning i Norge dersom arbeidstakeren har et arbeidsforhold utenfor landet med varighet på minst tolv måneder. Dersom vilkårene oppfylles skal det gis skattefritak for inntekt fra første dag etter utflytting.

Ved skatteplikt til Norge skal formue og inntekt fastsettes og tidfestes etter norske skatteregler.

Norges beskatningsrett kan imidlertid være begrenset av bestemmelser i en skatteavtale Norge har med en annen stat. For eksempel vil en person som er skattemessig bosatt i Norge og som har et arbeidsopphold i Sverige, i utgangspunktet være skattepliktig til Norge i henhold til sktl.§ 2-1(9) for lønnen i forbindelse med arbeidet der. Etter NSA Art. 15 nr.1 og Art. 25 nr. 5 vil imidlertid Sverige som arbeidsstat få beskatningsretten, siden Norge i avtalen har gitt avkall på denne retten.

#### 3.5.2.1 Fradragsrett for bosatte personer i Norge

Med mindre det foreligger spesielle unntak vil personer som er skattemessig bosatt i Norge ha krav på fradrag for all gjeld og alle kostnader som etter sin art er fradragsberettiget etter norsk intern rett. Dette gjelder selv om kostnaden er pådratt i utlandet. Retten til fradrag faller imidlertid bort dersom inntekten eller gevinsten gjennom skatteavtale er forbeholdt den annen stat til beskatning, det vil si at dobbeltbeskatning lempes ved unntaksmetoden. Fradragsretten vil ikke bortfalle dersom skatteavtalen benytter kreditmetoden.

Personer bosatt i landet kan dessuten kreve kreditfradrag for skatt som eventuelt er betalt i utlandet, jfr. sktl.§ 16-20. Bestemmelsen vil særlig få betydning hvor en person har inntekt eller formue i en stat som Norge ikke har skatteavtale med, i og med at eventuell dobbeltbeskatning i dette tilfelle kun kan avhjelpes gjennom sktl.§ 16-20.

### 3.5.3 Skatteplikt for ikke-bosatte personer

Personer som er bosatt i utlandet har ikke full skatteplikt til Norge på samme måte som bosatte personer har etter sktl.§ 2-1(9). Ikke-bosatte personer kan imidlertid være begrenset skattepliktig hit, jfr. sktl.§ 3-4(1), jfr. § 2-3(1) bokstav a. Begrenset skatteplikt innebærer skattlegging til Norge av utlendingers formue i Norge og av inntekt som de har opptjent her i landet. Inntekter og formue som ikke fremgår av sktl.§ 2-3 vil ikke være skattepliktig til Norge for personer som ikke er bosatt i landet. Jeg vil ikke gå nærmere inn på alle inntekts- og formuesposter som omfattes av bestemmelsen, men kun gi to sentrale eksempler.

Formue i og inntekt av fast eiendom eller løsøre som ikke-bosatt person eier eller rår over i Norge vil etter sktl.§ 2-3(1) bokstav a være skattepliktig hit.

Arbeidstakere som er bosatt i utlandet og som stilles til rådighet for å utføre arbeid her i landet, er skattepliktig til Norge for denne arbeidsinntekten, jfr. sktl.§ 2-3(2).

#### 3.5.3.1 Fradragsrett for ikke-bosatte personer

Siden inntektsbeskatningen for personer bosatt i utlandet er begrenset til inntekter fra kilder som er oppstilt i sktl.§ 2-3, kan det kun kreves fradrag for kostnader som etter sin art knytter seg til disse. Norsk skatterett bygger på det prinsipp at det skal være sammenheng mellom skatteplikt og fradragsrett. Det er imidlertid en forutsetning at kostnadene er fradragsberettigede etter skatteloven, jfr. sktl.§ 4-31(5).

## 4 SKATTEAVTALENE'S BOSTEDSBEGREP

### 4.1 Innledning

De internrettslige regler om inn- og utflytting vil være av mindre betydning i de tilfeller der skattyter flytter til eller fra et land som Norge har skatteavtale med. Hvor de norske bostedsreglene og bostedsreglene i den stat skattyter flytter til eller fra leder til dobbelt bosted, skal skatteavtalens bestemmelser om bosted være avgjørende for hvor vedkommende skal anses bosatt. Skatteavtalenes bostedsbegrep, jfr. blant annet Mønsteravt. Art. 4(1), tar utgangspunkt i de kontraherende staters krav til skatterettslig bosted i henhold til intern rett. Det innebærer at en person kan anses bosatt i to stater etter deres interne skattebestemmelser, selv om skattyter etter skatteavtalen i prinsippet skal anses bosatt i bare én av statene. At skattyter fremdeles anses bosatt i landet etter intern rett kan særlig få betydning for spørsmålet om internrettslig hjemmel for beskatning, se pkt. 3.5.2.

### 4.2 Art. 4 (1)

Etter Mønsteravt. Art. 4(1) er hovedregelen at en person anses bosatt i en stat dersom han "...under the laws of that State is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature,..." Det innebærer at en person må være skattepliktig i et av avtalelandene i henhold til dennes interne rett for å kunne anvende skatteavtalen. Videre må skatteplikten oppstå på grunnlag av domisil, bosted eller ethvert annet lignende kriterium.

Når det gjelder fysiske personer tilsikter definisjonen å dekke de ulike former for personlig tilknytning til en stat, som etter intern rett gir hjemmel for alminnelig skattlegging av personen.<sup>54</sup> Bestemmelsen viser tilbake til vedkommende staters interne regler om skatteplikt basert på bosted. Det er altså statenes internrettslige regler som er avgjørende for bostedsbegrepet i første omgang, og kriteriene skal tolkes i henhold til det innhold

---

<sup>54</sup> OECD komm. Art. 4, pkt. 8.

begrepene har i et lands interne rett. Spørsmålet om de interne reglene oppfyller vilkårene i Art. 4(1) beror imidlertid på en tolkning av skatteavtalen.

#### 4.2.1 Skattepliktig

Art. 4(1) tar sikte på alminnelig skatteplikt til vedkommende stat, og ikke begrenset skatteplikt, jfr. Art. 4 (1) 2. pkt. som sier: "This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein." Grensen kan være vanskelig å trekke i land hvor man ikke bygger på globalinntektsprinsippet, men derimot prinsippet om territorialitet.

Territorialprinsippet innebærer at man kun beskatter inntekt som har sin kilde i vedkommende stat. Det er først og fremst latin-amerikanske land som har utformet sine interne internasjonale skatteregler ut fra dette prinsippet.<sup>55</sup> En person som er begrenset skattepliktig til en stat for inntekter fra kilde i denne stat, skal ikke anses bosatt i den aktuelle stat i følge Art. 4 (1) 2.pkt. Kommentarene nevner at dette kan være tilfelle i enkelte land for utenlandske diplomater og konsuler som utfører arbeid innenfor denne stats territorier.<sup>56</sup>

Det følger av OECDkomm. at 2.pkt skal tolkes restriktivt. Det har ikke vært hensikten å ekskludere alle personer som er bosatt i et land hvor de følger territorialprinsippet for å beskattes.<sup>57</sup> Kommentarene gir ingen nærmere anvisning i forhold til hvor skillet skal gå. Det er imidlertid få land som følger et konsekvent territorialprinsipp og jeg vil derfor ikke gå nærmere inn på dette problemet.

Ut fra ordlyden i Art. 4(1) er det uklart hvordan vilkåret "skattepliktig", "liable to tax" skal forstås. Det kan spørres om det er tilstrekkelig å være omfattet av skattelovgivningen i det aktuelle landet, eller om det er nødvendig at personen faktisk betaler skatt. Hverken ordlyden eller sammenhengen i bestemmelsen gir en nærmere avklaring. Dersom man

---

<sup>55</sup> Zimmer (2009) s. 34.

<sup>56</sup> OECDkomm. Art. 4, pkt. 8.

<sup>57</sup> OECDkomm. Art. 4, pkt. 8.

tolker bestemmelsen slik at faktisk beskatning kreves, vil det medføre at personer som av ulike grunner er unntatt fra skatteplikten, ikke er omfattet av skatteavtalen.

Et viktig formål bak en skatteavtale er å beskytte personer mot dobbeltbeskatning. Dersom en person ikke er underlagt faktisk beskatning, vil det tale for at vedkommende heller ikke har det samme behovet for beskyttelse som skatteavtalen gir. Man skal imidlertid være varsom med å tolke bestemmelser i skatteavtalen ut fra det overordnede formål med skatteavtalen.<sup>58</sup>

I Utv. 2000 s.1235 FIN uttales at det er tilstrekkelig til å oppfylle vilkåret i Art. 4(1) at skattyter er underlagt den annen stats skattelovgivning og ikke er ubetinget skattefri. Det innebærer et forbehold om at skattyter ikke må falle utenfor bestemmelsene om skatteplikt, selv om vedkommende i praksis ikke betaler skatt, se neste avsnitt. Dette samsvarer med anbefalingen i OECDkomm.<sup>59</sup> Det er også funnet støtte til dette synspunkt i annen juridisk litteratur, blant annet mener Vogel at ”...application of the distributive rules is not conditional on the person concerned actually being taxed (as a resident). All it requires is that the person concerned has that personal attachment to at least one of the contracting States - the “State of residence”- which might result in him becoming subject to full tax liability”.<sup>60</sup>

Samlet taler dette for at Art. 4(1) ikke stiller krav om faktisk skattebelastning for å bli ansett ”skattepliktig”. Det vil være tilstrekkelig at en person er omfattet av norsk skattelovgivningen som bosatt, eller tilsvarende i den annen stat. Dette innebærer at man oppfyller vilkåret om skattepliktig selv om man til syvende og sist ikke betaler skatt, for eksempel i en situasjon der fradragene overgår inntektene.

---

<sup>58</sup> Zimmer (2009) s.75.

<sup>59</sup> OECDkomm. Art. 4, pkt. 8.2.

<sup>60</sup> Vogel (1997) art. 4 pkt. 24a, se også Norsk skatteavtalerett (2006) s. 111 og Zimmer (2009) s. 128.

Det må skilles mellom personer som har betinget skattefritak og personer som har ubetinget skattefritak. Betinget skattefritak innebærer at man er fritatt fra å betale skatt dersom nærmere angitte vilkår er oppfylt. Dette vil sjelden være tilfelle for fysiske personer, men være mer aktuelt når reglene benyttes for juridiske personer. En person med betinget skattefritak vil være omfattet av interne skattebestemmelser og dermed anses som skattepliktig etter skatteavtalen. Personer med ubetinget skattefritak vil imidlertid falle utenfor bestemmelsene om skatteplikt etter de interne regler, og vil derfor ikke anses skattepliktig i henhold til skatteavtalen.

Det kan imidlertid oppstå situasjoner hvor skattyter egentlig er skattepliktig, men faktisk ikke skattlegges fordi myndighetene ikke håndhever de aktuelle reglene. Skattyter vil i den gitte situasjonen i utgangspunktet være underlagt skattebestemmelsene og det må innebære at han skal anses skattepliktig etter Art. 4(1). Situasjonen kan kanskje sammenlignes med å være betinget skattepliktig. Dersom skattyter ikke oppgir en inntekt til beskatning, typisk ved svart arbeid, oppstår spørsmålet om han også her skal anses ”skattepliktig”. I utgangspunktet vil det være tilstrekkelig for å anses ”skattepliktig” at personen er omfattet skattelovgivningen, selv om han her ikke betaler skatt. En inntekt som ikke oppgis til ligningsmyndighetene vil imidlertid ikke bli berørt av skattereglene og kan sammenlignes med ubetinget skattefritak. Konklusjonen må derfor bli at skattyter som ikke oppgir en inntekt til beskatning ikke kan anses ”skattepliktig” i henhold til Art. 4(1). Dette synspunkt samsvarer også med skatteavtalenes hensikt om å unngå dobbel beskatning, i det skattyter i det gitte tilfellet ikke betaler skatt og derfor ikke har behov for den beskyttelse skatteavtalen gir.

#### 4.2.2 Domicil og bosted

Norsk intern rett sonderer ikke mellom bosted og domicil. Etter norsk rett er det bosettelse i henhold til sktl. § 2-1 (1)-(6) som medfører alminnelig skatteplikt til Norge, jfr. 9.ledd, og som dermed oppfyller kriteriet i Mønsteravt. Art. 4 (1, 1.pkt.). I enkelte land skilles det mellom begrepene bosted og domicil. Engelsk rett drar skille mellom ”residence” og ”domicile”. ”Residence” kan sammenlignes med bostedsbegrepet i norsk rett og

skatteavtalene, mens "domicile" først og fremst knytter an til hvor en person er født.<sup>61</sup> Domisil krever dermed sterkere tilknytning til landet enn hva som er tilfelle for bopel. For personer som er "residents", men ikke har "domicile" i UK, gjelder en såkalt "remittance rule" som innebærer at inntekten bare er skattepliktig dersom den tas hjem til UK. Spørsmålet blir så om det er "residence" eller "domicile" som er avgjørende i UK. Løsningen må trolig være at "residence" er det avgjørende etter denne bestemmelsen. Det synes forutsatt i skatteavtalen Norge har med UK, jfr. Art. 33, der Norge forbeholder seg beskatningsrett dersom inntekt ikke er beskattet i UK etter "remittance rule". En person som har "residence", men ikke "domicile" i UK, vil derfor være omfattet av Art. 4(1) etter skatteavtalen med UK. (Dette synspunkt følger også av Stolt-Nilsen dommen.)

Art. 4(1) gjør ingen forskjell mellom alternativene bosted og domisil og det vil i utgangspunktet derfor ikke være nødvendig å skille mellom disse alternativene.

For nærmere redegjørelse av bosted etter skatteloven, se pkt. 3.

#### 4.2.3 Ethvert annet lignende kriterium

Bosted og domisil er kun eksempler på tilknytningskriterier som kan medføre skattemessig bosted. Ethvert annet lignende kriterium vil også oppfylle kravet i bestemmelsen. Det kan spørres hva som skal til for at tilknytningen skal anses å være "lignende kriterium".

Hensikten med formuleringen er å dekke de forskjellige former for personlig tilknytning en person kan ha til en stat, og som etter intern rett gir hjemmel for alminnelig skattlegging av personen.<sup>62</sup> Vogel mener at uttrykket skal omfatte "... any locality-related attachment that attracts residence-type taxation".<sup>63</sup>

Bestemmelsen henviser ikke til statsborgerskap som kriterium for beskatning, og det kan spørres om det faller inn under begrepet "lignende kriterium". Statsborgerskap medfører

---

<sup>61</sup> Zimmer (2009) s. 126.

<sup>62</sup> OECDkomm. Art. 4, pkt. 8.

<sup>63</sup> Vogel (1997) art. 4, pkt. 29.

ingen stedsrelatert tilknytning til det aktuelle landet, og det er antatt i juridisk litteratur at det er heller tvilsomt at skatteplikt som etter intern rett er begrunnet i statsborgerskap vil oppfylle kravet etter Mønsteravtalen Art. 4(1).<sup>64</sup>

#### 4.3 Bevisbyrde

En skattyter som påberoper seg å være bosatt i en annen stat enn Norge i henhold til intern rett i vedkommende stat, skal for hvert år fremlegge bekreftelse fra kompetent myndighet i den stat han oppholder seg i, om at han anses skattemessig bosatt der etter dennes interne rett og etter dennes oppfatning av skatteavtalen (Certificate of Residence). Det må fremgå av bekreftelsen hvilken tidsperiode den gjelder for og den må henvise til skatteavtalen med Norge. Det følger av administrativ praksis at denne type dokumentasjon kreves, se blant annet Utv. 1985 s. 635 URD og 650 URD. Norske myndigheter skal alltid ta en selvstendig vurdering av kriteriene i skatteavtalen av om skattyter skal anses bosatt her i landet eller i den annen stat. Dersom skattyter, etter oppfordring fra ligningsmyndighetene ikke legger frem slik bekreftelse fra myndighetene i oppholdslandet, samt eventuelle andre nødvendige opplysninger, skal vedkommende behandles som skattemessig bosatt i Norge. Å pålegge skattyter bevisføringsbyrden for å fremlegge denne type dokumentasjon vil være naturlig i det skattyter er nærmest til å fremskaffe informasjonen. Finansdepartementet gir en grundig redegjørelse av dokumentasjonskrav i forbindelse med Mønsteravt. Art. 4 i Utv. 2005 s.1396 FIN. Det presiseres imidlertid ikke om godtgjørelse av bosted i henhold til skatteavtalen skal skje etter Art. 4(1) eller 4(2). Godtgjørelse etter Art. 4(1) vil uansett være tilstrekkelig i det Art. 4(2) først vurderes dersom det foreligger dobbelt bosted i henhold til Art. 4(1).

Kravet om dokumentasjon for at den annen stat anser vedkommende for bosatt også etter skatteavtalen, synes basert på et synspunkt om at norsk oppgivelse av bosted forutsetter, ikke bare at skattyteren anses bosatt i den annen stat i henhold til skatteavtalen, men også at den annen stat har en tilsvarende forståelse og dermed utnytter beskatningsmuligheten.<sup>65</sup>

---

<sup>64</sup> Norsk skatteavtalerett (2006) s.113, Weizman (1994) s. 248.

<sup>65</sup> Zimmer (2009) s. 128.



I Stolt-Nielsen dommen<sup>66</sup> bemerker flertallet "...at det er rimelig av ligningsmyndighetene å kreve dokumentasjon for at det betales skatt i det påståtte bostedslandet all den tid formålet med skatteavtalen er å hindre dobbeltbeskatning og skatteunndragelse, jf fortalen til skatteavtalen. På den annen side er flertallet enig med Stolt-Nielsen i at det ikke er noen formkrav til hvordan skattemessig bosted skal sannsynliggjøres. Således er det heller ikke et vilkår at det fremlegges en bostedserklæring som viser til skatteavtalen." Videre viser lagmannsretten til Sølvikdommen og at det her kun ble lagt frem en erklæring om at Sølvik var "resident of the United States of America for purposes of U.S Taxation", og ingen erklæring som viste til skatteavtalen mellom Norge og USA. I Sølvikdommen legger ikke Høyesterett noen vekt på hvordan USAs skattemyndigheter så på situasjonen. Når Høyesterett velger å se bort i fra det synspunkt, må det nødvendigvis tolkes dithen at det ikke lenger kreves dokumentasjon fra den annen stat om at den anser vedkommende skattepliktig dit etter skatteavtalen. Også SKDs uttalelse i Utv. 2008 s. 1494 kan oppfattes dithen.

#### 4.4 Fastsettelse av bosted etter Mønsteravt. Art. 4(2)

##### 4.4.1 Innledning

Dersom en person etter de interne regler anses bosatt i bare én av statene, er saken klar. En person kan i midlertid bli ansett bosatt i Norge etter norske bestemmelser, og i tillegg bosatt i et annet land etter dette landets interne rett, og skatteavtalen mellom de aktuelle landene.

Reglene om fordeling av beskatningsretten mellom bostedsstaten og kildestaten kan ikke anvendes hvis en person anses bosatt i to eller flere stater. I en situasjon hvor skattyter anses bosatt i to stater etter deres interne rett, jfr. Mønsteravt. Art. 4(1) 1.pkt., skal bosted avgjøres etter den såkalte utslagsregelen i Art. 4 (2). Ved å benytte formuleringen "only" i Art. 4(2a, b og c), presiseres at skattyter kun kan være bosatt i én stat i henhold til

---

<sup>66</sup> LB-2008-4122.

skatteavtalene. At skattyter i henhold til skatteavtalen skal anses bosatt i den ene staten, hindrer ikke at han etter intern rett fremdeles kan anses bosatt i den annen.

Art. 4(2) oppstiller en rekke kriterier som skal tas i betraktning etter tur når man skal bestemme i hvilken stat skattyter skal anses bosatt. Kriteriene er rangert og skal vurderes i den rekkefølgen som fremgår av bestemmelsen. Det er altså ikke tale om en helhetsvurdering av de tilknytningskriteriene som er oppstilt. I enkelte norske rettsavgjørelser har kriteriene feilaktig blitt bedømt etter en helhetsvurdering.<sup>67</sup> Dersom begge de kontraherende stater foretar en helhetsvurdering av momentene, vil det kunne medføre stadig flere motstridende resultater.<sup>68</sup> Denne form for praksis ville vært i strid med bestemmelsenes effektivitet.

Det første spørsmål som oppstår ved anvendelse av Art. 4(2) er om tilknytningskriteriene, som ikke alle finnes i samme utforming i avtalelandene, skal tolkes i henhold til internrettslige fortolkningsprinsipper, eller i henhold til folkerettslige fortolkningsprinsipper. Med unntak av begrepet ”national”, som nødvendigvis må tolkes etter intern rett, må det antas at tilknytningskriteriene skal gis en internasjonal mening. Kommentarene til Mønsteravtalen støtter dette synspunktet. I prinsippet er altså begrepet bosted uttømmende definert i skatteavtalen.<sup>69</sup> Spørsmålet blir så hva dette leder til når man ser det i sammenheng med Mønsteravt. Art. 3(2) som henviser til den internrettslige betydning av ord og uttrykk ved manglende definisjoner i avtalene. Se mer om denne bestemmelsen under pkt. 2.2. Å tillegge ord den betydning de har i statenes interne rett, vil kunne medføre forskjellig utfall i statene. Utgangspunktet er derfor at man ved tvil om bestemmelsenes ord og uttrykk normalt ikke skal falle tilbake på uttrykkenes betydning i intern rett, men søke å finne en internasjonal betydning. I Sølvikdommen utelukker imidlertid ikke Høyesterett at internrettslige begreper kan ha betydning for skatteavtalen, men premissene 64-65, som er obiter dicta, er på dette punkt ikke overbevisende. I

---

<sup>67</sup> Se blant annet Utv. 2001/44 (LRD) s. 47-48 og Utv. 2002/73 (URD) s. 77.

<sup>68</sup> Norsk skatteavtalerett (2006) s. 113.

<sup>69</sup> Zimmer (2009) s. 129.

tidsskriftet *Tax Notes International* 12. mai 2008 skriver Zimmer at "...the Court in principle seems to have accepted the domestic rule represent the current Norwegian understanding of the treaty's permanent home concept". Dette er i følge Zimmer ikke en holdbar tolkning: "...the commentaries...should leave no room for reference to domestic law."

#### 4.4.2 Disponere fast bolig

I første omgang skal skattyter anses bosatt i den stat hvor han "disponerer fast bolig", "has a permanent home available to him", jfr. Mønsteravt. Art. 4(2a). Regelen innebærer at en person som har fast bolig i et av avtalelandene, og varig oppholder seg i et annet land, skal anses for bosatt i det landet hvor han har fast bolig. I kriteriet ligger tre elementer; det må foreligge en bolig, boligen må være fast, og skattyter må disponere boligen. Bestemmelsen reiser noen tolkningsspørsmål. Det gjelder særlig i forhold til hva som ligger i uttrykket fast bolig og hva som skal til for at skattyter anses å disponere boligen.

Betydningen av å disponere fast bolig er ikke nødvendigvis i overensstemmelse med de interne betydningene, og som nevnt over skal man søke etter begrepenes internasjonale betydning. I den såkalte Sølvikdommen<sup>70</sup> utelukker imidlertid ikke Høyesterett at internrettslige begreper kan få betydning ved tolkning av Art. 4(2).

I OECDs mønsteravtale brukes uttrykket "has a permanent home available to him". Sktl.§ 2-1 har en definisjon av hva man i norsk rett mener med å "disponere bolig", men dette kan da ikke sies å være det samme.

Dersom man ved tolkning av begrepet disponere fast bolig etter skatteavtalene skal benytte intern rett, vil det trolig medføre at skattyter disponerer fast bolig i begge stater, slik at spørsmålet om bosted må avgjøres etter skattyters sentrum for livsinteresse eller de andre kriteriene. Anvisningen i Lignings-ABC om at innholdet av uttrykket "disponere fast

---

<sup>70</sup> Rt. 2008 s. 577.

bolig” i Art. 4(2) skal avgjøres etter det enkelte lands rett er derfor uholdbar. Støtte for dette synspunkt finner man også ved tolkning av henvisningsartikkelen i Mønsteravtalens Art. 3(2). Generelt er denne bestemmelsen viktig fordi det er flere grunnleggende begreper som ikke er definert hverken i skatteavtalene eller i kommentarene, og hvor det er behov for avklaringer. Etter skattebetalerforeningens oppfatning er begrepet disponere fast bolig et autonomt begrep som ikke er ment å tolkes etter statenes interne rett.

#### 4.4.2.1 Nærmere om bolig

OECDs mønsteravtale gir ingen nærmere definisjon av begrepet ”home”. En alminnelig<sup>71</sup> betydning av ordet ”home” kan være ”... the fixed residence of a family or a household; the seat of domestic life and interests; one’s own house: the dwelling in which one habitually lives ...”.<sup>72</sup> Definisjonen innebærer at det kreves en viss personlig tilknytning til boenheten for at den skal karakteriseres som ”home”. Bolig skal være den boenheten som skattyter vender tilbake til etter midlertidige opphold andre steder.<sup>73</sup>

Et spørsmål er om det kan stilles krav i forhold til boligens kvalitet og størrelse.

OECDkomm. påpeker at ”...any form of home may be taken into account...”<sup>74</sup> og gir noen eksempler på boenheter som oppfyller vilkåret, som hus, leilighet og leid, møblert værelse. Norsk Skatteavtalerett uttaler at dersom det er klart at skattyter disponerer boligen som fast bolig, skal det ikke stilles krav med hensyn til boligens kvalitet og størrelse.

Utgangspunktet må derfor bli at man ikke vurderer ut fra boligens egenskaper, men at det er den faktiske bruken som er avgjørende. Det kan spørres om blant annet husbåt eller campingvogn oppfyller kravet til bolig etter Art. 4(2). Formuleringen i kommentarene ”any form of home” tilsier at denne type boenheter skal omfattes av begrepet. En campingvogn eller en husbåt kan like fullt fungere som bolig og det avgjørende må også i denne

---

<sup>71</sup> Se Wienkonvensjonen Art. 31(1).

<sup>72</sup> The Oxford English dictionary.

<sup>73</sup> Norsk skatteavtalerett (2006) s. 114.

<sup>74</sup> OECDkomm. Art. 4, pkt. 13.

sammenheng være den faktiske bruken. Veiledningen i kommentarene gir ingen grunn til å unnta denne type boenheter dersom skattyter faktisk benytter disse som sin faste bolig.

#### 4.4.2.2 Nærmere om fast bolig

Det kan oppstå problemer ved tolkningen av uttrykket fast bolig. En objektiv tolkning av uttrykket fast, innebærer at det skal forstås som det motsatte av kortvarig og forbigående. Når det gjelder kravet til fast bolig må det derfor trekkes en grense mot boliger som etter sakens natur er til kortvarig bruk og knyttet til et bestemt formål med oppholdet, jfr. OECDkomm. Art. 4, pkt. 13 som sier: "... the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of short duration (travel for pleasure, business travel, educational travel, attending a course at a school, etc.)"

I den konkrete vurderingen av om skattyter disponerer fast bolig i utlandet står tidsmomentet sentralt. Tidsmomentet innebærer en vurdering av oppholdets lengde. Et sentralt spørsmål er hvor langt oppholdet må være for at fast bolig skal kunne etableres. Tidligere har ligningsmyndighetene stadig krevd lengre utenlandsopphold for å gi avkall på skattyter. I brev av 5. juli 2002 uttalte Finansdepartementet at norske eksperter som skulle jobbe for ESA i 13-18 måneder med betaling fra den norske stat skulle anses skattemessig bosatt i Norge etter skatteavtalen. Departementet begrunnet trolig sitt synspunkt med at tidsrommet var for kort. I Utv. 2003 s. 1203 ble det også lagt til grunn at et arbeidsopphold i Tsjekkia på 18 måneder var utilstrekkelig til å etablere fast bolig.

Sølvikdommen bidrar til viktig avklaring på dette området. Ligningspraksis blir ikke tillagt vekt ved Høyesteretts vurderingen av saken, kanskje fordi praktiseringen av tidsmomentet ikke har vært langvarig og konsekvent.<sup>75</sup> I dommen la Høyesterett til grunn at utenlandsopphold på to og et halvt år utvilsomt var lang nok tid til å etablere fast bolig. Det

---

<sup>75</sup> Gjerde pkt. 3.2.

viser at det ikke har vært grunnlag for den strenge ligningspraksis som har vært praktisert i Norge. Videre i dommen trekker Høyesterett frem noen eksempler fra internasjonal praksis, blant annet fra Danmark, der åtte måneder var tilstrekkelig for å etablere fast bolig.

Høyesterett tar imidlertid ikke standpunkt til hvor lenge utenlandsoppholdet må vare for at skattyter skal kunne etablere fast bolig der. I premiss 54 sier Høyesterett at ”For denne saka er det likevel ikkje nødvendig å ta standpunkt til ei minstetid for at det skal vere tale om ein fast bustad”. Ut fra dette kan det derfor ikke oppstilles en konkret, nedre grense for tidsmomentet, og sånn sett er rettstilstanden fortsatt noe diffus. Når Høyesterett ikke ser behovet for å ta stilling til en minstetid i denne saken, kan det se ut som to og et halvt år klart er tilstrekkelig til å oppfylle vilkåret. I tilknytning til vurderingen av minstetid uttaler Høyesterett at også andre momenter enn tiden kan tas i betraktning ved vurderingen. Retten nevner imidlertid ikke hvilke andre momenter som kan få betydning, men i Sølvikdommen vektlegger retten de forhold at skattyter bodde i USA sammen med sin familie og at utenlandsoppholdet i utgangspunktet var relatert til en arbeidskontrakt på tre år.

I forbindelse med Sølvikdommen bemerket Skattedirektoratet i en uttalelse av 30. juni 2008 i Utv. at det bør ”legges til grunn at et arbeidsopphold i et annet land på ca ett og et halvt år ikke har en slik midlertidig karakter at skattyter ikke kan etablere fast bolig i det annet land”. Denne uttalelsen kan forstås dithen at det i situasjoner hvor opphold i utlandet varer i over ett og et halvt år, skal det skje en helhetsvurdering, men at det i situasjoner hvor skattyters opphold varer under ett og et halvt år aldri vil kunne etaleres fast bolig i det annet land.

I og med at retten ikke tar stilling til dette spørsmålet kan man ikke konkludere med en tidsgrense på et og et halvt år ut fra dommen. Dersom Skattedirektoratets praksis vil skje etter denne tidsgrensen vil det være i strid med Høyesteretts anvisning om å foreta en helhetsvurdering.

Det fremgår av sivilombudsmannens årsmelding, 2004 at dersom boligen skal kunne anses som fast, må det foreligge et faktisk opphold av et visst omfang i den aktuelle bolig. Det skal avgrenses mot kortvarige opphold og provosorisk pregede opphold.<sup>76</sup> Det blir imidlertid heller ikke her trukket noen nedre grense.

#### 4.4.2.3 Nærmere om disponere

Bestemmelsen krever videre at skattyter disponerer boligen, at den er "available to him". Dette er en problemstilling som først og fremst vil være aktuell for boligen i den stat som skattyter har flyttet fra. En alminnelig språklig forståelse av uttrykket innebærer at det må være tale om en bolig som skattyter oppretholder; en bolig som vedkommende har tilgjengelig og muligheten til å benytte seg av. Ordlyden taler for at bolig som er leid ut, ikke kan sies å bli disponert av utleieren. OECDkomm. støtter dette synspunktet ved å påpeke at boligen skal være til skattyters rådighet kontinuerlig og til enhver tid.<sup>77</sup> I Sølvikdommen, premiss 66 konkluderer Høyesterett med at det neppe kan være tilstrekkelig å være eier av en bolig dersom vedkommende ikke har rett til å bo i denne. Det har også i norsk teori vært klar støtte for at det å eie en bolig som er utleid over lengre tid, ikke er tilstrekkelig til å oppfylle vilkåret om å ha boligen "available" etter mønsteravtalen.<sup>78</sup> Det må i allefall være tilfelle der leieforholdet ikke kan bringes nokså raskt til opphør. I premiss 59 i dommen sier imidlertid Høyesterett at dette ikke nødvendigvis gjelder "...ved bortleige til nær familie eller andre som ikkje er på ein armlengdes avstand. Det vil også vere tilfelle dersom bustaden i Noreg er leigd bort på vilkår som gjer at skattyter utan for store vanskar kan få faktisk rådvelde over bustaden". Et spørsmål som oppstår i denne forbindelse er hvilken betydning leiekontraktens oppsigelsestid vil få for vurderingen av disposisjonsretten. Formuleringen "...at all times continuously..." i kommentarene tilsier at boenheten må være tilgjengelig for skattyter også i perioder mellom hver gang vedkommende oppholder seg i boenheten.

---

<sup>76</sup> Se Sivilombudsmannen 2004/195 s. 200.

<sup>77</sup> OECDkomm. Art. 4, pkt. 13.

<sup>78</sup> Se blant annet Zimmer (2009) s. 130, Harboe (2002) s. 45.

I norsk administrativ praksis har tolkningen av å disponere bolig ikke vært i samsvar med Høyesteretts oppfatning i Sølvikdommen. Personer som har tatt opphold i utlandet og leier ut sin bolig i Norge, har gjennomgående blitt ansett for å disponere fast bolig i landet. Det har vært tilfelle også der boligen er leid ut med uoppsigelig kontrakt.<sup>79</sup> Med Sølvikdommen har dette standpunkt blitt satt til side. Skattyter bodde i USA med ektefelle og to barn i forbindelse med arbeidsoppdrag der. Boligen i Norge var leid ut på uoppsigelig leiekontrakt, først for to år, og deretter ytterligere ett år. Ved ligningen i Norge ble skattyter ansett for å ha fast bolig i Norge og ikke USA. Høyesterett derimot konkluderte med at skattyter hadde fast bolig i USA og ikke Norge. Høyesterett synes ikke å ha vært i tvil ved denne vurderingen.

Det kan spørres om det stilles noe krav til besittelsesform. Det fremgår av kommentarene at skattyter anses å disponere bolig både ved å eie og å leie. Formuleringen "...belonging to or rented by the individual..." søker trolig ikke å eliminere enhver annen tilknytningsform. Det ville medført store muligheter for omgåelse av regelen, for eksempel ved å leie bolig i en annens navn. Det må derfor antas at skattyter selv ikke behøver å stå som eier eller leietaker av den aktuelle boenheten for å oppfylle kriteriet. Ved vurderingen av hvor skattyter anses å ha sin faste bolig, vil det være sentralt hvor eventuelle mindreårige barn og eventuell ektefelle bor.<sup>80</sup>

#### 4.4.3 Sentrum for livsinteresse

Dersom skattyter har fast bolig i begge statene, skal han anses bosatt i den av statene hvor "han har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene)", "his personal and economic relations are closest (centre of vital interests)", jfr. Art. 4 2a 2.pkt. Dersom skattyter ikke disponerer fast bolig i noen av de kontraherende stater, er det ikke aktuelt å vurdere sentrum for livsinteresse. I slike situasjoner skal man gå direkte til neste kriterium; nemlig vanlig opphold. Det skyldes antagelig at det vil være vanskelig å avgjøre sentrum for livsinteresse i en stat vedkommende ikke disponerer fast bolig, eller at

---

<sup>79</sup> Se blant annet Utv. 2005 s. 1396 FIN og Utv. 2006 s. 1126 FIN.

<sup>80</sup> Zimmer (2009) s. 129.



skattyter da typisk har sentrum for livsinteresse i en tredje stat. Enkelte skatteavtaler følger imidlertid ikke denne fremgangsmåten. Det gjelder blant annet skatteavtalen mellom Norge og USA, der kriteriet sentrum for livsinteresse skal vurderes selv om skattyter ikke disponerer fast bolig i noen av statene, se Art. 3(2a).

Det fremgår av OECDkomm. at relevante vurderingsmomenter ved sentrum for livsinteresse vil være blant annet familiære og sosiale relasjoner, arbeidssted, politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, forretningssted, sted hvor vedkommende forvalter sin eiendom, osv.<sup>81</sup> Det legges dermed opp til en bred helhetsvurdering.

Et vesentlig spørsmål er om man skal legge like stor vekt på de økonomiske forbindelser som de personlige forbindelsene ved vurdering av skattyters sentrum for livsinteresse. Personlige relasjoner omfatter alle momenter som knytter seg til skattyters levemåte. Økonomiske forbindelser er først og fremst aktiviteter tilknyttet inntektskilder og kapitalplassering.<sup>82</sup> Bestemmelsen oppstiller neppe noe krav om at relasjonen til de aktuelle stater skal være av både personlig og økonomisk karakter.<sup>83</sup> Det følger av kommentarene at "...is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention..."<sup>84</sup> Kommentarene gir dermed anvisning om at de personlige tilknytningsmomentene skal tillegges størst vekt. Anvisningen får støtte i juridisk teori.<sup>85</sup> Tilknytningsmomentenes gjennomslagskraft kan for eksempel få betydning der en person fortsatt har betydelige økonomiske interesser i Norge, men hvor de personlige interesser, som blant annet familie er nærmere knyttet til den annen stat. I Utv. 2001 s. 682 SKD fremgår det at for skattyter med nær familie, vil det som regel være avgjørende hvor familien oppholder seg. For enslige skattytere, som ikke har barn, vil

---

<sup>81</sup> OECDkomm. Art. 4 pkt. 15.

<sup>82</sup> Vogel (1997) art. 4, pkt. 74-74a.

<sup>83</sup> Vogel (1997) Art. 4, pkt 74.

<sup>84</sup> OECDkomm. Art. 4, pkt 15.

<sup>85</sup> Se blant annet Lignings-ABC 2007/08 s. 1127, Zimmer (2009) s. 130, Norsk Skatteavtalerett (2006) s. 116.

derimot familietilknytningen ikke være like vesentlig ved vurdering av sentrum for livsinteresse.

For en praktisk situasjon i forbindelse med utflytting, gir kommentarene denne retningslinje: "If a person who has a home in one State sets up a second in the other State while retaining the first, the fact that he retains the first in the environment where he has always lived, where he has worked, and where he has his family and possessions, can, together with other elements, go to demonstrate that he has retained his centre of vital interests in the first State."<sup>86</sup>

I praksis kan det være problematisk å skille klart mellom kriteriet sentrum "for livsinteresse" og det neste kriteriet i bestemmelsen, nemlig "vanlig opphold". Oppholdets varighet i de to stater vil lett få betydning ved vurderingen av hvor sentrum for livsinteresse er, se OECDkomm. Art. 4 pkt. 17, som er sitert under pkt. 4.4.4 om "vanlig opphold". Det må bemerkes at mens oppholdets varighet er det vesentlige for "vanlig opphold", vil det bare inngå som et moment i en helhetsvurdering når det er "sentrum for livsinteresse" som skal bedømmes. Dette kan være forklaringen på at det i flere norske avgjørelser er konkludert med at skattyter er bosatt i Norge selv om vedkommende har oppholdt seg i utlandet det meste av året. Et eksempel kan hentes fra ligningsbehandlingen i Oslo, Utv. 1975 s. 183, der to pensjonerte ektefeller hadde kjøpt en enebolig i Spania. Samtidig beholdt de en obligasjonsleilighet i Oslo, som var møblert og som de ikke leide ut. Ekteparet skulle årlig bo omtrent syv måneder i Spania og de resterende fem månedene i Norge og ligningskontoret kom etter dette til at skattyterne skulle anses bosatt i Norge, også etter skatteavtalen.

#### 4.4.4 Vanlig opphold

Dersom man ikke klarer å avgjøre hvor sentrum for livsinteresse er, skal skattyter anses bosatt i den av statene hvor han har "vanlig opphold" "an habitual abode", jfr. Art. 4(2b).

---

<sup>86</sup> OECDkomm. Art. 4, pkt. 15.

Kriteriet om vanlig opphold skal også anvendes i tilfelle der skattyter ikke disponerer fast bolig i noen av statene. I slike situasjoner hopper man altså over kriteriet ”sentrum for livsinteresse”.

Hva som ligger i uttrykket vanlig opphold er ikke klart. Det kan spørres om ”vanlig” skal refereres til oppholdets lengde eller til oppholdets karakter. Dersom vurderingen skal foretas ut fra oppholdets lengde, vil man måtte foreta en opptelling av antall dager i de aktuelle statene. Er derimot oppholdets karakter det avgjørende, skal det foretas en helhetsvurdering av skattyters opphold. Ved vurderingen vil flere momenter som inngår i avgjørelsen av ”sentrum for livsinteresse” også kunne få betydning her.<sup>87</sup>

Det følger av juridisk teori at det kan være hensiktsmessig for vurderingen å sondre mellom tilfeller der skattyter har fast bolig i to stater, og situasjoner hvor skattyter ikke har fast bolig i noen av statene.<sup>88</sup> Særlig hvor skattyter har bolig i to stater, og man har vurdert kriteriet ”sentrum for livsinteresse”, fremgår det av kommentarene at varigheten av oppholdet i de to statene kan bli avgjørende: ”...the fact of having an habitual abode in one State rather than in the other appears therefore as the circumstance which, in case of doubt as to where the individual has his centre of vital interests, tips the balance towards the State where he stays more frequently”.<sup>89</sup>

Selv om kommentarene viser til at det avgjørende er hvor skattyter som oftest oppholder seg, er det i juridisk teori antatt at det avgjørende må være hvor skattyter normalt oppholder seg.<sup>90</sup> Norsk skatteavtalerett, dvs. boken, sier imidlertid at man skal legge mindre vekt på antall oppholdsdager, og heller vurdere vanlig opphold ut fra oppholdets karakter.<sup>91</sup> Det fremgår av Mønsteravtalen Art. 4(2c) at skattyter kan oppfylle vilkåret om ”vanlig opphold” i begge statene. I utgangspunktet er det derfor ikke avgjørende at skattyters

---

<sup>87</sup> Norsk skatteavtalerett (2006) s. 117.

<sup>88</sup> Norsk skatteavtalerett (2006) s. 117.

<sup>89</sup> OECDkomm. Art. 4, pkt. 17.

<sup>90</sup> Se blant annet Weizman (1994) s. 261-262.

<sup>91</sup> Norsk skatteavtalerett (2006) s. 117.

opphold har vart lenger i den ene staten enn i den andre. Kommentarene understreker at man skal ta hensyn til alle opphold uavhengig av om de finner sted ved boligen, og uansett grunnen til oppholdet.<sup>92</sup>

Det fremgår videre at: ”The comparison must cover a sufficient length of time for it to be possible to determine whether the residence in each of the two States is habitual and to determine also the intervals at which the stays take place”. Det innebærer at man skal bedømme oppholdet og foreta en sammenligning utover det aktuelle skatteår for å avgjøre hvor skattyter kan anses for å ha ”vanlig opphold”.

En samlet vurdering taler for at varigheten av oppholdet i de to statene får betydning ved vurderingen av hvor skattyter skal anses bosatt etter skatteavtalen, men det vil ikke være det sentrale kriterium.

I tilfelle hvor skattyter ikke har fast bolig i noen av landene, påpeker kommentarene at ethvert opphold i landet skal vurderes ved avgjørelsen av hvilket land vedkommende skal anses for å ha vanlig opphold i.<sup>93</sup> Det understrekes videre at årsaken til oppholdet ikke skal ha noen betydning. Det innebærer at ferieopphold og lignende også skal være med i vurderingen. Dersom man skal la avgjørelsen av vanlig opphold bero på oppholdets karakter, vil det oftere kunne medføre uforutsigbare og skjønnspregede resultater. Hensynet til utslagsbestemmelsens effektivitet taler dermed for at man skal foreta en kvantitativ vurdering av skattyters opphold i de aktuelle land.

#### 4.4.5 Statsborgerskap

Først dersom spørsmålet ikke er avgjort etter de nevnte kriterier, skal statsborgerskap tillegges betydning, jfr. Art. 4(2c). Innholdet av dette begrepet skal, i motsetning til hva som gjelder for de øvrige kriteriene i bestemmelsen, avgjøres etter intern rett i den aktuelle

---

<sup>92</sup> OECDkomm. Art. 4, pkt. 18.

<sup>93</sup> OECDkomm. Art. 4, pkt. 18.

stat. OECD Art. 3(1g, i) definerer begrepet “national” som ”any individual possessing the nationality or citizenship of that Contracting State”. Betingelsene for å få statsborgerskap varierer fra stat til stat, og det vil derfor ikke være mulig å finne en felles internasjonal forståelse av begrepet. Kriteriet om statsborgerskap blir i praksis bare sjelden avgjørende.

For mange rike forretningsfolk kan det lønne seg å oppgi sitt norske statsborgerskap med tanke på skattemessige fordeler. John Fredriksen, som lenge hadde vært ansett bosatt i utlandet, frasa seg sitt norske statsborgerskap og fikk kypriotisk statsborgerskap. Tanken bak dette var trolig at han ville kunne tenkes å ha fast bolig og sentrum for livsinteresse i både Norge og i utlandet og ved å oppholde seg omtrent like mye her i landet som der, ville statsborgerskapet være det avgjørende kriteriet.

#### 4.4.6 Gjensidig avtale

Dersom skattyter er statsborger i begge stater, eller ikke har statsborgerskap i noen av de kontraherende statene, skal spørsmålet om skattemessig bosted avgjøres ved gjensidig avtale mellom statenes kompetente myndigheter, jfr. Art. 4(2d). Normalt vil bostedsspørsmålet løses ved vurderingen av de foregående kriteriene, slik at det sjelden vil være aktuelt å vurdere spørsmålet etter gjensidig avtale. Myndighetene har ikke anledning til å hoppe over de foregående kriterier for å avgjøre spørsmålet direkte etter gjensidig avtale.

Ved gjensidig avtale etter Art. 4(2d) skal man følge prosedyren som fremgår av Art.25<sup>94</sup> Jeg vil ikke gå nærmere inn på innholdet av denne bestemmelsen. I motsetning til det som gjelder for gjensidige avtaler etter Art. 25, er myndighetene pålagt å finne frem til en løsning etter Art. 4(2d), jfr. formuleringen: ”...shall settle the question...”. Skattyter må selv ta opp problemstillingen med kompetent myndighet i den stat han anser seg selv for å være bosatt i. Kompetent myndighet i Norge er Finansdepartementet, men når det dreier seg om enkeltsaker ved dobbeltbeskatning er myndigheten delegert til Skattedirektoratet.

---

<sup>94</sup> OECDkomm. Art. 4, pkt. 20.

I Mønsteravtalen er det nå inntatt bestemmelse om voldgiftsordning som regulerer forholdet dersom statene ikke kommer til enighet, jfr. ny Art. 25(5). Etter denne bestemmelsen skal spørsmål som skattyter har fremlagt for de kompetente myndigheter, og som ikke er avklart gjennom gjensidig avtale innen en toårsfrist, løses ved voldgift dersom skattyter forlanger det. Norske myndigheter har imidlertid vært kritiske til en slik ordning, og pr. 2008 er det ikke voldgiftsklausul i noen av de skatteavtalene som Norge er part i. Det vil imidlertid ikke by på særlige problemer da gjensidig avtale ytterst sjelden blir nødvendig og det har til nå ikke vært tilfelle i praksis at spørsmål om bosted ikke har blitt løst ved gjensidig avtale.

Et spørsmål som reiser seg er hvilke kriterier de kompetente myndigheter skal vektlegge ved sin avgjørelse av skattemessig bosted. Oppregningen i Art. 4(2a-c) er ikke uttømmende, og dessuten har disse kriteriene forutsetningsvis allerede blitt vurdert. Ved gjensidig avtale må myndighetene derfor i tillegg legge vekt på andre kriterier ved fastsettelse av bosted etter skatteavtalen. OECDs kommentarer gir ingen retningslinjer her. I juridisk teori er det uttalt at dersom bosted må avgjøres ved gjensidig avtale, skal myndighetene stå relativt fritt ved valg av vurderingsmomenter som skal være avgjørende.<sup>95</sup>

Skatteavtalenes ordlyd synes å forutsette at man kan følge et tilnærmet absolutt hierarki med tanke på kriterienes rekkefølge. Det vil, som vi har sett, i praksis ikke la seg gjøre fordi kriteriene ofte vil overlape hverandre ved bostedsvurderingen.

---

<sup>95</sup> Norsk skatteavtalerett (2006) s. 118.

#### 4.5 Bevisbyrde

#### 4.6 Tidfesting for kriteriene i Art. 4(2)

Det kan spørres hvilket tidsrom man skal legge til grunn ved vurderingen av tilknytningskriteriene i Art. 4(2). Ordlyden i bestemmelsen gir ingen veiledning her. I OECDkomm. fremgår at "...The facts to which the special rules will apply are those existing during the period when the residence of the taxpayer affects tax liability..."<sup>96</sup> Det vil si at det er tidsperioden hvor skattyters bosted har innvirkning på skatteplikten som skal legges til grunn ved vurderingen.

---

<sup>96</sup> OECDkomm. Art. 4, pkt. 10.

#### 4.7 Virkningen av å være skatteavtalemessig bosatt i utlandet

En person som er skatteavtalemessig bosatt i en annen stat skal behandles som bosatt i den annen stat ved anvendelse av reglene i skatteavtalen. Det må imidlertid bemerkes at bosted i utlandet etter skatteavtalen ikke i seg selv medfører at bosted i Norge etter internrettslige bestemmelser opphører. Opphør av skattemessig bosted i Norge må alltid skje etter bestemmelsene i sktl. § 2-1. Når det gjelder situasjoner som ikke er omfattet av skatteavtalen, skal skattyter fortsatt behandles fullt ut som bosatt i Norge etter intern rett. Dersom skattemessig bosted i Norge ikke har opphørt vil det kunne få betydning dersom tilknytningen til skatteavtalelandet forandres slik at skattyter ikke lenger kan anses skatteavtalemessig bosatt der, for eksempel om skattyter tar opphold i et tredje land. Vedkommende skal da vurderes som fortsatt bosatt i Norge med full skatteplikt etter internrettslige bestemmelser. I den gitte situasjon er det altså ikke krav om at skattyter oppfyller vilkårene for innflytting etter sktl. § 2-1 for å bli ansett bosatt i Norge.

Konsekvensen av å være bosatt i Norge etter norsk intern rett, men internrettslig og skatteavtalemessig bosatt i en annen stat, er at den staten hvor vedkommende er bosatt etter skatteavtalen, ofte vil ha en eksklusiv beskatningsrett til alle inntekter som etter avtalen kan beskattes i bostedsstaten. Det innebærer for eksempel at pensjonen til en nordmann som oppholder seg i utlandet, i dette tilfelle bare kan skattlegges i utlandet. Norge vil i denne situasjonen regnes som kildestat etter skatteavtalen. Det innebærer at Norge vil ha beskatningsrett til formue og inntekter med en særlig og nær tilknytning til landet, som for eksempel inntekt som stammer fra fast eiendom i Norge. De inntekter og formuer som Norge har beskatningsretten til som kildestat, vil Norge ha rett til å skattlegge også hvor det oppbevares av en person som er skattemessig bosatt i utlandet. Når det gjelder inntekt og formue som ikke er underlagt skatteavtalen, vil Norge ha beskatningsretten dersom skattyter er bosatt i Norge etter intern rett.

Personer som er bosatt i Norge etter interne bestemmelser har krav på minstefradrag, personfradrag og fribeløp for toppskatt uten avkortning, også selv om vedkommende er



skatteavtalemessig bosatt i en annen stat. Skattyter gis dessuten rentefradrag i Norge i henhold til de vanlige bestemmelsene for personer bosatt i Norge.

## **5 OPPSUMMERING**

Fremstillingen har vist at rekkevidden av norsk beskatningsrett ikke nødvendigvis beror kun på innholdet av interne skattebestemmelser. Dersom en person oppholder seg i utlandet over lengre tid må skatteplikten bero dels på interne bestemmelser i de aktuelle stater og dels på bestemmelsene i skatteavtalen mellom disse statene.

Mens bostedsreglene i den norske skatteloven er forholdsvis greie å anvende fordi de er detaljerte og lite skjønnsmessige, viser det seg at bestemmelsene om bosted i skatteavtalene er langt vanskeligere å praktisere. Mange vesentlige begreper defineres hverken i avtalene eller i kommentarene og det kan medføre at rettsforståelsen av bestemmelsene ikke blir entydig, noe som igjen kan medføre at skattyters forutberegnelighet og rettssikkerhet svekkes. Tolkingsproblemene oppstår først og fremst hvor skattyter tar midlertidige utenlandsopphold. Problemet kunne muligens vært løst ved å benytte mer objektive vilkår for bosettele eller å innta flere definisjoner og presiseringer i skatteavtalebestemmelsene. Også flere utførlige retningslinjer i OECDs kommentarer kunne bidratt til å gjøre rettsområdet enklere å anvende. Til dags dato foreligger lite rettspraksis som kan bidra til å klargjøre innholdet i bostedsartikkelen.

Med Sølvikdommen har vi imidlertid fått viktige avklaringer som har betydning for tolkningen av bostedsbegrepet i skatteavtalene. Dommen etterlater likevel en del uavklarte spørsmål. Blant annet er det ikke klart om det kan fastslås en generell nedre grense for varigheten av utenlandsoppholdet for at skattyter kan anses å disponere fast bolig i utlandet. Ligningsmyndighetene vil uansett, som følge av dommen, måtte myke opp sin praksis og antagelig være mindre strenge ved anvendelsen og tolkningen av bestemmelsene i skatteavtalene.

Selv om de fleste skatteavtalene bygger på OECDs mønsteravtale, må det påpekes at avtalene kan variere atskillig i detaljene. Når man står overfor konkrete problemstillinger er det derfor viktig å vurdere den eller de avtaler som benyttes i det aktuelle tilfellet.

## Litteraturliste

Se <http://www.ub.uio.no/ujur/henvisninger/>

#### **4 Lister over tabeller og figurer m v**

Se <http://www.ub.uio.no/ujur/henvisninger/>