

Vilkårene for skattemessig bosted i norsk intern rett og i skatteavtalen

Kandidatnummer:

Leveringsfrist:

(* regelverk for masteroppgave på:

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

Til sammen X* ord

11.05.2010

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>SKATTEMESSIG BOSTED</u>	<u>3</u>
1.1	Presentasjon av oppgavens tema - aktualitet	3
1.2	Noen avgrensninger	6
1.3	Metode og bruk av rettskilder	7
1.4	Videre fremstilling	8
<u>2</u>	<u>BETYDNINGEN AV Å VÆRE SKATTEMESSIG BOSATT</u>	<u>8</u>
2.1	Norsk intern rett	9
2.2	Skatteavtale	9
<u>3</u>	<u>SKATTEMESSIG BOSTED ETTER NORSK INTERN RETT</u>	<u>10</u>
3.1	Innflytting – når etableres skattemessig bosted	10
3.2	Utflytting – når opphører skattemessig bosted i Norge	11
3.2.1	Innledning	11
3.2.2	Vilkår 1 - Fast opphold i utlandet	13
3.2.3	Vilkår 2 - Oppgivelse av bolig i Norge	14
3.2.4	Definisjon av begrepet ”bolig”	15
3.2.5	Unntak for ferieboliger og boliger som er et kapitalplasseringsobjekt	17
3.3	Definisjon av å ”disponere”	20
3.3.1	Nærstående	22
3.3.2	Vilkår 3 - Tillatt opphold i Norge	23
3.3.3	Bevisbyrde	24
<u>4</u>	<u>SKATTEAVTALENE - METODE</u>	<u>25</u>

4.1	Innledning	25
4.2	Forholdet mellom skatteavtaler og norsk rett	27
4.2.1	Dobbeltbeskatningsavtaleloven – det dualistiske prinsipp	27
4.2.2	Rekkevidden av skatteavtalene	28
4.2.3	Skatteavtalenes trinnhøyde	29
4.3	Tolkning av skatteavtaler	30
4.3.1	Innledning	30
4.3.2	Wien - konvensjonen	30
4.3.3	OECD's Modellavtale	32
4.3.4	Kommentarene til mønsteravtalen	33
4.3.5	Statenes praksis	35
4.4	Skatteavtalens generelle tolkningsregel; OECD art. 3 (2)	36
5	<u>SKATTEMESSIG BOSTED ETTER SKATTEAVTALE</u>	39
5.1	Hovedregel – alminnelig skatteplikt	39
5.1.1	”Domicile” og ”Residence”	40
5.1.2	Vilkåret ”any other criteria of similar nature”	42
5.1.3	Kravet til å være ”liable to tax”	42
5.2	Dokumentasjonskravet	44
6	<u>OECD'S MØNSTERAVTALE ARTIKKEL 4 NR 2 (”TIE – BREAKER REGELEN”)</u>	50
6.1	Hvor har skattyter sin faste bolig?	51
6.1.1	Innledning	51
6.1.2	Kravet til fast bolig – ”bolig”	52
6.1.3	Kravet til fast bolig – ”fast”	53
6.1.4	Kravet til fast bolig - disposisjonsvilkåret	55
6.2	Sentrum for livsinteresser	58
6.3	Vanlig opphold	61

6.4	Statsborgerskap	63
6.5	Avtale mellom berørte myndigheter	64
LITTERATURLISTE		65

1 Skattemessig bosted

1.1 Presentasjon av oppgavens tema - aktualitet

Oppgavens tema er en analyse av de rettslige vilkår for skattemessig bosted for fysiske personer etter norsk intern rett og etter skatteavtale.

Begrepet skattemessig bosted er et juridisk uttrykk som gir anvisning på når en fysisk person har skatteplikt til Norge. I henhold til norsk intern rett er det innledningsvis viktig å bemerke at personer som har skattemessig bosted i Norge er skattepliktig for alle sine inntekter og formue uansett hvor i verden denne er innvunnet, jfr. lov av 26. mars 1999 nr. 14 (skatteloven) §§ 2-1 (1), 2-1 (9). Det er således ikke bare inntekt og formue opptjent i Norge som er gjenstand for skatteplikt. En slik skatteplikt kalles derfor ”globalskatteplikt” eller ”alminnelig skatteplikt”.

I skatteloven § 2-1 (1)-(6) oppstilles vilkårene for å være skattemessig bosatt i Norge. Formålet med å anvende et bostedsbegrep er å avgrense hvilke personer som har en så sterk tilknytning til riket at de kan ilegges en så omfattende skatteplikt.¹

Tidligere var det generelt mye enklere å utpeke de personer som hadde alminnelig skatteplikt til Norge. Som et eksempel på dette har vi de såkalte amerikafarerne på 1800 – tallet. I disse tilfellene var flyttingen ensbetydende med at vedkommende person kom til å bo permanent i Amerika. Følgelig var det heller ikke noen tvil om at tilknytningen til Norge måtte anses å være brutt.

I dag er virkeligheten mye mer kompleks, og en flytting til Amerika trenger ikke bety at vedkommende mister sin tilknytning til Norge. Billige og effektive transportmidler har ført til økt mobilitet for folk flest, slik at det kan være en vanskelig grensedragningsområde om en person bor i Norge eller Amerika. Samfunnet er preget av en utvikling som går mot en stadig mer globalisert verden, blant annet på grunn av at det har blitt både enklere og mer vanlig å krysse landegrensene. I det samme tidsrommet har vi sett en enorm økning i den generelle velstanden, og det er ikke lenger uvanlig at folk eier bolig i flere stater. Dette nye verdensbildet har ført til et behov for skatteregler som er tilpasset denne utviklingen.²

Ved lov av 6. juni 2003 vedtok Stortinget nye regler om skattemessig innflytting og utflytting som skulle møte dagens dynamiske utfordringer ved regler for når en person er skattemessig bosatt i Norge. Reglene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2004. Formålet med lovendringen var å få mer objektive regler som klart angir når skattemessig bosted i Norge foreligger. Videre ble en anvendelse av objektive regler ansett å gi en høyere grad av forutberegnelighet og likebehandling.³ På den annen side har det i praksis imidlertid skjedd en markant økning i tilfeller av internasjonal dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatning innebærer at en skattyter blir ilagt sammenlignbare skatter til samme tid og på de samme

¹ Skattespørsmål ved flytting s. 89, Landa s 245

² Jfr. Forarbeidene til skatteloven Ot. prp. Nr. 42 (2002-2003) pkt. 2.3

³ Ot. prp. Nr. 42 (2002-2003) s. 43-

skattefundamenter.⁴ Dobbeltbeskatning kan oppstå ved at to eller flere stater anser skatteyteren som skattemessig bosatt etter deres respektive stats interne rett. At en person risikerer å bli ansett å være skattemessig bosatt i to eller flere stater til samme tid, skyldes at det generelt kreves lite for å oppnå «tilknytning» til en stat, mens det kreves mer for at «tilknytningen» skal opphøre.⁵ Dobbeltbeskatning strider mot grunnprinsippet om rettferdighet i skatteretten. Videre vil dobbeltbeskatning være uheldig ut ifra en vurdering av samfunnsøkonomisk effektivitet.⁶ Derfor har Norge inngått en rekke skatteavtaler med andre stater for å hindre at det skal oppstå dobbeltbeskatning av norske skattesubjekter.⁷

Alle skatteavtaler Norge har inngått etter 1963 bygger på OECDs modellavtale eller mønsteravtalen som den også kalles.⁸ Mønsteravtalen er i utgangspunktet ikke annet enn et mønster for etterfølgelse til stater som vil inngå skatteavtale med andre stater. Utkastet er derfor ikke bindende for noen, og det vil derfor alltid være nødvendig å forholde seg til den aktuelle avtalen som er inngått mellom Norge og den annen stat.⁹ Men siden hensikten med oppgaven er å gi en generell fremstilling av vilkårene for skattemessig bosted i Norge, har jeg valgt å foreta redegjørelsen av skatteavtalene på grunnlag av OECDs modellavtale. Når jeg i denne oppgaven nevner skatteavtaler, og det ikke uttrykkelig fremgår at det er tale om en annen skatteavtale, skal dette forstås som en henvisning til OECD avtalen.

⁴ OECD komm introduction pkt. 1

⁵ Sktl. § 2-1 (3) setter for eksempel som vilkår at skatteyteren ikke disponerer en bolig i Norge. Etter dette utgangspunktet opphører ikke alminnelig skatteplikt til Norge før disposisjonsretten til bolig faller bort, herunder eiendomsrett, leie, hevd etc. I tillegg gjelder det grenser for tillatt opphold i riket etter utflyttingen. Dette i motsetning til skattemessig innflytting som kun vurderes på grunnlag av opphold jfr, sktl. § 2-1 (2)

⁶ Sml. Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett s 31. Se mer om mønsteravtalen under pkt 4.1 og 4.3.3

⁷ Skatteavtaler er i realiteten traktater. Gjennom lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning m.v. av 28 juli 1949 nr 15, har slike avtaler status som formell lov.

⁸ Zimmer (1992) Internasjonal inntektsskatterett s. 49

⁹ Skattespørsmål ved flytting side 43

Skatteavtaler motvirker dobbeltbeskatning ved at den gir en anvisning på hvordan skattefundamentene skal fordeles mellom avtalestatene.¹⁰ Denne fordelingen skjer på grunnlag av skatteavtalens bostedsbegrep.¹¹ På grunn av at Norge har inngått skatteavtale med de fleste stater det er aktuelt å flytte til eller fra, har skattelovens bostedsbestemmelse fått mindre betydning ved inn – og utflytting.¹²

Hvorvidt det foreligger skattemessig bosted i Norge, må imidlertid alltid først vurderes på bakgrunn av sktl. § 2-1. Det følger av skatteavtalens hovedregel i art 4 (1) at bostedet som utgangspunkt skal bestemmes av intern retten i vedkommende avtalestat.¹³ Hvis skattyteren kun er skattemessig bosatt i en av statene på grunnlag av intern rett, vil dette også være hans skattemessige bosted etter skatteavtalen. Dersom skattyter på grunnlag av intern rett anses å være skattemessig bosatt i flere stater, må bostedet fastsettes på grunnlag av ”tie- breaker ”-regelen i skatteavtalens art 4 (2). Mønsteravtalens artikkel 4 nr 2 gir anvisning på et hierarki av utslagsregler for å kunne fastslå i hvilken av statene vedkommende skattyter skal anses å ha sin skatteavtalemessige bopel.¹⁴

1.2 Noen avgrensninger

I denne fremstillingen behandles vilkårene for alminnelig skatteplikt til Norge for fysiske personer, jfr sktl. § 2-1(1). Skatteplikt på grunnlag av bestemte inntekter eller formue i Norge (kildeskatt) jfr, sktl. § 2-3 faller utenfor oppgavens tema. Når jeg i oppgaven benytter begrepet ”person”, skal det i utgangspunktet forstås som enhver fysisk person. Skatteplikt for juridiske personer (selskaper) vil som et utgangspunkt falle utenfor denne fremstillingen. Det må imidlertid skilles mellom selskaper som regnes som egne skattesubjekter og de som ikke gjør det. Selskaper som er egne skattesubjekter vil ikke behandles i denne oppgaven. Dette gjelder for eksempel aksjeselskaper,

¹⁰ I OECDs modellavtale følger denne fordelingen av avtalens kap 3 ”Taxation of income” og kap 4 ”Taxation of capital”

¹¹ I OECDs modellavtale er bostedsbegrepet inntatt i art 4 (1) og 4 (2) Se mer om dette under pkt. 5 og 6

¹² At skatteavtalen har forrang i forhold til skatteavtalens bostedsbestemmelse skyldes presumpsjonsprinsippet og lex specialis prinsippet. Se mer om dette i pkt.4.2.2 og 4.2.3

¹³ Se mer om dette under pkt 5

¹⁴ Se pkt 6

allmennaksjeselskaper etc.¹⁵ Selskaper som ikke er egne skattesubjekter i henhold til sktl. § 2-2 (2) skal derimot behandles etter de samme regler som fysiske personer og vil av den grunn falle innenfor oppgavens tema.

1.3 Metode og bruk av rettskilder

Opgavens analyser foretas innenfor rammene av godtatt rettslig argumentasjonsteknikk i det praktiske rettsliv. Det vil si at analysene bygger på de samme rettskilder og prinsipper for håndtering av disse som en norsk domstol ville bygget på. Oppgaven søker å avklare noen praktiske rettslige spørsmål innenfor denne rammen. Det er derfor naturlig å ta hva man kan kalle et deskriptivt og rettsdogmatisk utgangspunkt. Det skal ikke være nødvendig å gå nærmere inn på metodens innhold her. Det vises til den praktisk-rettslige metoden som er beskrevet av Torstein Eckhoff, 2001.¹⁶

Det er likevel relevant å nevne at Høyesterett pr. dags dato ikke har kommet med noen avgjørelser tilknyttet bestemmelsen om alminnelig skatteplikt i sktl. § 2-1. Jeg har heller ikke funnet noe underrettspraksis av særlig interesse. Dette kan skyldes at reglene er forholdsvis ferske. En annen viktig årsak kan være at vilkårenes objektive karakter gir liten grad av rettsusikkerhet. Bestemmelsen er dessuten lite behandlet i juridisk teori, og rettsreglene må derfor først og fremst søkes klarlagt gjennom lovtekst og forarbeider, samt Lignings ABC.

Skatteavtalens bostedsbegrep har vært behørig behandlet både i juridisk teori og i rettspraksis. Metoden ved drøftelse av skatteavtaler vil jeg redegjøre for i pkt. 4. Andre rettskilder av særlig interesse er Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2008 s 577. Denne avgjørelsen er viktig idet dette er første og hittil eneste gang Høyesterett har tatt stilling til

¹⁵ For fullstendig oppregning se sktl. § 2-2 (1).

¹⁶ Torstein Eckhoff 2001 Rettskildelære

skattemessig bosted på grunnlag av en skatteavtale. På bakgrunn av dette vil dommen være sentral i min analyse av bostedsbestemmelsen i skatteavtalen.

1.4 Videre fremstilling

Tanken bak disposisjonen av oppgaven har vært å behandle rettsreglene kronologisk, slik de vil oppstå i forbindelse med inn- og utflytting fra riket.

Jeg har valgt å starte oppgaven med å kort redegjøre for viktige begreper i pkt 2. Der redegjøres det for betydningen av, og forskjellen mellom, å være skattemessig bosatt etter henholdsvis norsk intern rett og skatteavtalen.

Deretter vil jeg drøfte vilkårene for å anses å være skattemessig bosatt etter norsk intern rett i pkt 3.

Under punkt 4 vil jeg redegjøre for metode i tilknytning til skatteavtaler. Herunder forholdet mellom skatteavtaler og norsk intern rett. Fremstillingen vil også inneholde en oversikt over de forskjellige tolkningsreglene som benyttes ved anvendelse av skatteavtaler. Dette er etter min oppfatning nødvendig for at oppgaven skal gi en helhetlig fremstilling av regelverket ved flytting.

I pkt 5 og pkt 6 vil jeg redegjøre for skatteavtalens bestemmelser om skattemessig bosted.

2 Betydningen av å være skattemessig bosatt

2.1 Norsk intern rett

I Norge kan skatteplikt oppstå på to forskjellige grunnlag. Det skilles mellom personer som er skattepliktige til Norge på grunnlag av et globalinntektsprinsipp og de som har begrenset skatteplikt.¹⁷ Bostedsbegrepet i norsk intern rett har først og fremst som formål å trekke grensen mellom de to ulike skattegrunnlagene, samt de som ikke er skattepliktig til Norge overhodet¹⁸.

Norsk skattelovgivning er bygget på et prinsipp om at det er tilknytningen til riket som bestemmer om en person skal anses skattepliktig og i tilfelle på hvilket grunnlag. Personer med skatteplikt til Norge på grunnlag av skattemessig bosted anses å ha den nærmeste tilknytningen til riket av de mulige skattegrunnlagene. De aller fleste som oppholder seg i riket anses å være skattepliktig på grunnlag av skattemessig bosted. Skatteplikt på dette grunnlag kalles alminnelig skatteplikt. Den lovgivningspolitiske begrunnelsen for å anvende et globalinntektsprinsipp er skatteevneprinsippet og hensynet til lik fordeling av skattebyrdene¹⁹.

2.2 Skatteavtale

I skatteavtalen har bostedsbegrepet to hovedfunksjoner:

For det første angir bostedsbegrepet hvilke personer som kan påberope seg avtalen. I henhold til art. 1 er skatteavtalen begrenset til å gjelde personer som er ”resident” i en eller begge stater.²⁰ Vilkårene til å være ”resident” følger av art. 4 nr 1.

For det andre er bostedsbegrepet avgjørende i forhold til fordelingen av beskatningsretten mellom de kontraherende skatteavtalestater. Skatteavtalen bygger på en terminologi som omfatter begrepene ”bostedsstat” (”State of residence”) og ”kildestat” (”State of source or situs”), slik at bare en av statene kan være bostedsstat, mens den andre da blir betegnet som

¹⁷ Kildeskatt jfr. sktl. § 2-3

¹⁸ Zimmer, (2003) internasjonal inntektsskatterett s. 117

¹⁹ Zimmer, (2003) Internasjonal inntektsskatterett s. 25

²⁰ OECD art. 1

kildestat.²¹ På bakgrunn av inndelingen i bostedsstat og kildestat fastlegger skatteavtalen hvordan beskatningen skal fordeles mellom statene. Utgangspunktet for denne fordelingen er at bostedsstaten har generell beskatningsrett, men at kildestaten på visse betingelser har rett til å skattlegge bestemte inntekter som har kilde i vedkommende stat.²²

Fordelingen av beskatningsretten beror i første rekke på bostedsbegrepet i de kontraherende statenes interne rett. Hvis vedkommende skattyter kun anses skattemessig bosatt i en av statene etter deres interne skattelovgivning, skal denne staten anses å være bostedsstat også etter skatteavtalen. I situasjoner hvor begge staters skattemyndigheter anser personen skattemessig bosatt i deres respektive stat, bestemmer skatteavtale art. 4. Nr. 2 hvilken av statene som skal anses å være henholdsvis bostedsstat og kildestat. (Se mer om vilkårene under pkt. 7)

Hvordan den nærmere beskatningsfordelingen skal være følger av skatteavtalens kapittel 3 ”Taxation of income” og kapittel 4 ”Taxation of capital”.

3 Skattemessig bosted etter norsk intern rett

3.1 Innflytting – når etableres skattemessig bosted

Ved innflytting bestemmes skattemessig bosted på grunnlag av bestemmelsen i sktl. § 2-1 (2);

”Person som

- a. i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv månedersperiode, eller*

²¹ OECD komm art. 4 pkt. 1

²² Norsk skatteavtalerett s. 109, Zimmer 2003 s117

b. i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 270 dager i riket i løpet av enhver trettiseksmånedersperiode,

anses som bosatt i riket, men først i det inntektsår oppholdet i riket overstiger antallet dager som nevnt i a og b.”

Det følger av bestemmelsen at det er tilstrekkelig med fysisk opphold i riket for å bli skattemessig bosatt. Dette følger klart av ordlyden i bestemmelsen og er også forutsatt i forarbeidene.²³ På grunnlag av regelens objektive karakter vil det heller ikke ha noen betydning for beregningen av antall dager om personen «må» oppholde seg i Norge for eksempel pga. sykdom ,fengselsstraff ol.

Ved beregningen av antall dager skattyter har oppholdt seg i riket skal hele eller deler av kalenderdøgn telles med.²⁴ Det stilles ingen krav om at oppholdet i Norge må være sammenhengende. Grunnen til dette er at det ellers ville være enkelt å omgå skatteplikt ved å kortvarig avbryte oppholdet.²⁵

Til forskjell fra bestemmelsen som gjaldt frem til 1. Jan. 2004 har det ikke betydning om personen har til hensikt til å bosette seg i Norge permanent eller kun midlertidig. Regelen har derfor blitt enklere å praktisere, som var et av formålene med lovendringen.²⁶

3.2 Utflytting – når opphører skattemessig bosted i Norge

3.2.1 Innledning

Reglene om skattemessig utflytting omfatter alle personer som alltid har bodd i Norge og de som er skattemessig innflyttet i henhold til sktl. § 2-1 (2).

²³ Ot. prp. Nr. 42 (2002-2003) s 43-

²⁴ Ot. prp. Nr. 42 (2002-2003) s 44

²⁵ Ot. prp. Nr. 42 (2002-2003) s 43-44

²⁶ Ot. prp. Nr. 42 (2002-2003) s 43

Reglene frem til 1. jan. 2004 hadde ingen bestemmelser om opphør av skattemessig bosted i forbindelse med flytting. I stedet ble regelen i praksis formulert som det motsatte av innflytting; en persons skattemessige bosted i Norge opphører når personen tar fast opphold i utlandet og har til hensikt å bli der, ikke bare midlertidig. Høyesterett gav anvisning på en bred helhetsvurdering hvor problemstillingen var om tilknytningen til Norge var brutt.²⁷

Siden den alminnelige skatteplikten til Norge er begrunnet i skattyters personlige tilknytning til riket, må et opphør av denne skatteplikten nødvendigvis innebære at det skjer et bortfall av denne tilknytningen. Formålet med reglene om utflytting er derfor å angi når skattyters tilknytning til riket er så svekket at den alminnelige skatteplikten kan opphøre.²⁸ På grunn av at de nye reglene om utflytting trådte i kraft 1. jan. 2004, får de virkning bare for personer som per denne dato var ansett bosatt i Norge etter norsk intern rett.

Skattemessig utflytting av Norge reguleres av sktl. § 2-1 tredje ledd:

a.- ” For person som tar fast opphold i utlandet, opphører bostedet i riket for det inntektsår det godtgjøres at personen ikke har oppholdt seg i riket i en eller flere perioder som overstiger 61 dager i inntektsåret og at personen eller dennes nærstående ikke har disponert bolig i riket. Bostedet opphører uansett ikke før det tidspunkt personen eller dennes nærstående ikke lenger disponerer bolig i riket”

b.- ”For person som har vært bosatt i riket i minst ti år før det inntektsår vedkommende tar fast opphold i utlandet, opphører bosted i riket etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsår vedkommende tar slikt fast opphold i utlandet, men bare hvis det for hvert av de tre inntektsårene godtgjøres at personen ikke har oppholdt seg i riket i en eller flere perioder som overstiger 61 dager i

²⁷ Harboe Hobbelhagen, Skattesporsmål ved flytting s 89

²⁸ Landa (2004) s. 245

inntektsåret og at personen eller dennes nærstående ikke har disponert bolig i riket.”

Bestemmelsen i sktl. § 2-1 tredje ledd oppstiller tre kumulative vilkår for skattemessig emigrasjon; fast opphold i utlandet, oppgivelse av disposisjonsrett for bolig og oppholdstid i Norge begrenset til 61 dager.

Som nevnt ovenfor var rettstilstanden før lovendringen i stor grad basert på skjønn og subjektive elementer hos skattyteren. I samsvar med formålet til lovendringen har anvendelsen av objektive vilkår og legaldefinisjoner gitt mindre rom for vurderinger enn det som var tilfellet tidligere. Et viktig unntak følger av vilkåret ”fast opphold i utlandet”. – se nedenfor.

3.2.2 Vilkår 1 - Fast opphold i utlandet

Det første vilkåret som oppstilles er at personen må ha tatt ”*fast opphold i utlandet*”. Hva som ligger i dette vilkåret er ikke definert i verken lovtekst eller i forarbeidene. I Lignings ABC for 2009 gis det derimot en kort anvisning på innholdet i uttrykket.²⁹ Det fremgår at vilkåret om ”*fast opphold i utlandet*”, vil bero på skattyters hensikt med sitt utenlandsopphold. At hensikten må gå ut på at oppholdet i utlandet må være ”*fast*” indikerer at korte og midlertidige opphold, for eksempel i forbindelse med ferier, ikke vil oppfylle vilkåret.³⁰

I henhold lignings ABC må hensikten gå ut på å oppholde seg i utlandet i minst 5 år.³¹ Det kan imidlertid ikke legges for stor vekt på denne fem – års grensen. Grunnen til det er at regelen er for fersk til at det har rukket å utvikle seg noen særlig praksis på området. For den enkelte skattyter vil imidlertid denne grensen være viktig siden den gir en anvisning på hva skattemyndighetene normalt vil legge til grunn.

²⁹ Lignings ABC 2009 pkt. 2.3.5

³⁰ Jfr. Ot.prp. Nr 42 (2002-2003) s 46

³¹ Lignings ABC 2009 pkt. 2.3.5

Ved vurderingen av skattyterens hensikt, vil det nødvendigvis måtte tas utgangspunkt i hva skattyteren selv erklærer om hensikten med utenlandsoppholdet.³² Dette reiser spørsmål om den bevismessige vekt av en slik erklæring. Hensikt er skjønnsmessig og vanskelig å etterprøve. Det må derfor legges til grunn at hensikten må være realisert gjennom faktiske disposisjoner.³³ Dette reiser spørsmålet om hvilken betydning kravet til hensikt har ved siden av vilkårene om oppgivelse av bolig og begrenset opphold i Norge til 61 dager.

Etter de gamle reglene ble hensikten vurdert på grunnlag av om de etterfølgende forhold skulle tilsi at tilknytningen til Norge var brutt. Kjernen i denne vurderingen var om skattyteren disponerte bolig i riket, opphold etc.³⁴ Forarbeidene sier ingenting om at det ved lovendringen var tilsiktet noen endringer av dette vilkåret. Hensikt om å ta ”fast opphold i utlandet” må derfor som utgangspunkt bli ansett å foreligge dersom vilkårene til begrenset opphold og oppgivelse av bolig er oppfylt.

3.2.3 Vilkår 2 - Oppgivelse av bolig i Norge

I de fleste utflyttingstilfellene har skattyteren disponert en fast bolig i Norge. Aksept av utflytting er betinget av at denne boligen ikke lenger står til disposisjon for den som mener å ha flyttet ut eller dennes nærstående.

For å kunne vurdere om skattyteren oppfyller dette vilkåret, er det nødvendig å ta stilling til hva som menes med begrepene; ”bolig”, ”disponere” og ”nærstående”. I sktl. § 2-1 (4-6) er det angitt legaldefinisjoner av disse begrepene.

³² I forarbeidene gis det uttrykk for at subjektive vurderingskriterier er uheldig for rettsanvendelsen. Se mer om dette i Ot. prp. Nr 42 (2002-2003) s 39

³³ Skattespørsmål ved flytting 2002 s. 118 av Einar Harboe og Ivar Hobbelhagen

³⁴ Utv. 2009 s 222, Rt 1922 s 683

3.2.4 Definisjon av begrepet ”bolig”

Et av formålene bak lovendringen i 2004 var å øke forutberegneligheten for skattyteren ved inn -og utflytting. Dette har medført at begrepet ”bolig” har fått en forholdsvis byggtknisk definisjon inntatt i skattelovens § 2-1 sjette ledd;

Med bolig menes:

a) *Boenhet med innlagt vann og avløp, med mindre boenheten i henhold til reguleringsplan, kommuneplanens arealdel eller andre offentligrettslige regler på utflyttingstidspunktet ikke kan benyttes som bolig og*

b) *Enhver boenhet som faktisk er benyttet som bolig*

Som bolig anses likevel ikke boenhet som er anskaffet minst fem år før det inntektsår det tas opphold i utlandet og som i denne perioden ikke har vært benyttet som bolig av skattyter eller dennes nærstående.

Av forarbeidene fremgår det at boligbegrepet som utgangspunkt skal begrenses til boenheter som etter en alminnelig oppfatning kan benyttes som bolig året rundt.³⁵ Hovedregelen er derfor at boenheten må ha innlagt vann og kloakk for å anses som skattyters ”bolig” i henhold til skatteloven, jfr. sktl. § 2-1 (6) bokstav a.

I henhold til § 2-1 (6) bokstav b vil også skattyters bruk av boenheten kunne være relevant.³⁶

I tredje ledd oppstilles det et praktisk viktig unntak fra hovedregelen i sktl. § 2-1 (6) bokstav a. Se pkt 3.2.5

3.2.4.1 Boenhet med innlagt vann og avløp – bokstav a

Vilkåret om at boenheten må ha innlagt vann og kloakk medfører at de fleste vanlige boenheter må anses å være en ”bolig” i henhold til skattelovens bestemmelser. For

³⁵ Ot. prp. Nr 42 (2002-2003) pkt 2.6.2.3

³⁶ Se pkt 3.2.4.2

eksempel rekkehus, enebolig, leilighet osv. Videre skal enhver boenhet som funksjonelt kan likestilles med vanlige boliger, dvs de som har vann og avløp og er egnet til helårs bruk også anses som bolig i forhold til skatteloven. At en boenhet er flyttbar er derfor ikke diskvalifiserende for om enheten kan anses å være bolig. Som et eksempel på slike enheter nevner forarbeidene husbåter. Når det gjelder mobile boenheter oppstilles det likevel et vilkår om boenheten etter en alminnelig oppfatning må være egnet til å tjene som fast bolig. I henhold til forarbeidene vil ikke campingvogner og anleggsbrakker av vanlig størrelse være egnet til å oppfylle dette kravet.³⁷ Det samme gjelder hotellrom og lignende boenheter som kun benyttes midlertidig.

Et unntak fra hovedregelen om at boliger med innlagt vann og kloakk skal regnes som bolig følger av siste ledd i § 2-1 (6) bokstav a. Etter denne bestemmelsen skal ikke boenheten anses å være skattyters bolig dersom reguleringsplan, kommuneplanens arealdel eller andre offentligrettslige regler på utflyttingstidspunktet bestemmer at boenheten ikke kan benyttes som bolig. Et spørsmål er imidlertid det konkrete tidspunktet for når det må foreligge en offentlig rettslig regel som bestemmer at boenheten ikke kan brukes som bolig.

Bestemmelsen angir at planene for en bruksendring må foreligge på ”utflyttingstidspunktet”. I forarbeidene er det uttalt at det vil være uheldig om en omregulering i den perioden en person er i ferd med å emigrere skal få skattemessige konsekvenser. Det må derfor legges til grunn at det er planene på det tidspunktet for når skattyteren påbegynner utenlandsoppholdet som skal legges til grunn. En slik tolkning vil også være i tråd med formålet ved at den er retts teknisk enkel å anvende.³⁸

3.2.4.2 Boenhet som faktisk er benyttet som bolig – bokstav b

Etter sktl. § 2-1 (6) b er bruken avgjørende for om boenheten skal anses å være skattyters ”bolig”. Utrykket ”enhver boenhet” må antas å innebære at bestemmelsen gjelder alle

³⁷ Ot. prp. Nr 42 (2002-2003) pkt 2.6.2.3

³⁸ Artikkel Landa s 251

boenheter, uansett standard som er i bruk av skattyteren. På grunnlag av denne regelen må også boenheter som benyttes på tross av offentligrettslige forbud kunne anses å være skattyterens "bolig".

En praktisk viktig forskjell mellom boenheter med innlagt kloakk og vann, og andre boenheter som subsumeres under sktl. § 2-1(6) b, er at det er skattyter selv som må benytte boenheten. I disse tilfellene vil ikke skattyterens bruk bli identifisert med bruken til nærstående i.h.t. sktl. § 2-1 (4). På grunn av vilkåret om tillatt opphold på 61 dager pr inntektsår i sktl. § 2-1 (3), vil skattyteren i de fleste tilfeller hvor dette alternativet er aktuelt uansett anses som fortsatt bosatt i Norge.

At det er bruk som er relevant etter denne boligdefinisjonen, må bety at det ikke er tilstrekkelig med en juridisk rådighet over slike boenheter.

3.2.5 Unntak for ferieboliger og boliger som er et kapitalplasseringsobjekt

Et viktig unntak fra de nevnte reglene, er nedfelt i § 2-1 sjettede ledd siste punktum. Etter denne bestemmelsen vil en boenhet som skattyter har anskaffet minst fem år før det året han tar opphold i utlandet, og som ikke har vært benyttet som skattyterens eller hans nærståendes egen bolig i løpet av de siste fem årene før det året han flytter ut, ikke regnes som bolig. Dette unntaket fra hovedregelen i sjettede ledd medfører at fritidsbolig og bolig som er anskaffet som et ledd i kapitalplassering, arv osv. kan falle utenfor boligbegrepet.³⁹

Denne bestemmelsen bygger på en forutsetning om at besittelse av bolig som har karakter av et fritids- eller kapital objekt ikke medfører en slik sterk tilknytning til Norge som tilfellet er med fast bolig.⁴⁰

³⁹ Se Lignings ABC 2009 pkt 2.3.10 «Kravet til bolig»

⁴⁰ Se Utv. 1997 s 530

Et spørsmål er imidlertid hva som menes med uttrykket ”anskaffet”, og dermed på hvilket tidspunkt 5 – års grensen begynner å løpe. Verken lovtekst eller forarbeidene gir noen nærmere forklaring av det konkrete tidspunktet. Problemstillingen var imidlertid tema i en bindende forhånduttalelse fra Skattedirektoratet.⁴¹ I uttalelsen som gjaldt anvendelsen av en bolig som var indirekte eid ble det slått fast at man som anskaffelsestidspunkt må legge til grunn det tidspunkt hvor skattyteren fikk direkte /indirekte rett eller faktisk disposisjon over boligen. På grunnlag av dette må 5 års – fristen begynne å løpe fra det tidspunkt hvor det foreligger kjøp, leieavtale, gave, tålt bruk eller lignende handling som medfører disposisjonsrett for skattyteren.

Videre så må denne 5 – års fristen være oppfylt ”før det inntektsår det tas opphold i utlandet”. I henhold til ordlyden oppstilles det to mulige tidspunkter for når vilkåret er oppfylt. En mulighet er at fristen løper frem til inntektsåret forut for når utenlandsoppholdet anses å ha en viss permanent karakter. Det andre alternativet er å legge til grunn tidspunktet hvor skattyteren påbegynner det oppholdet i utlandet som medfører at skattyteren anses skattemessig utflyttet etter sktl. § 2-1 (3). Det må antas at det er tidspunktet for når skattyteren påbegynner sitt utenlandsopphold som må legges til grunn for utløpet av fristen. Av de mulige alternativene er denne regelen retsteknisk enkel å anvende og harmonerer derfor best med formålet med lovendringen.⁴²

Fristen avbrytes når boenheten har vært ”benyttet som bolig av skattyter eller dennes nærstående”.⁴³ Et viktig spørsmål blir derfor hva som tales av bruk før boenheten anses å være ”benyttet”.

Verken lovteksten eller forarbeidene angir noen konkret grense for hvor mye man kan benytte fritidsboligen før den endrer karakter til fast bolig. At forarbeidene nevner feriebolig som et eksempel på en boenhet som omfattes av vilkåret, taler for at det tillates

⁴¹ BFU 74/04

⁴² Jfr. Ot. prp. Nr. 43 (2002-2003). Se også Landa s 252. Lignings ABC pkt. 2.3.10

⁴³ Se om definisjonen av nærstående i pkt 3.3.1

en «normal» bruk av slike boliger. Således vil opphold i forbindelse med ferier og fridager ikke medføre at boenheten endrer karakter.⁴⁴ I henhold til proposisjonen skal det foretas en konkret vurdering av hvert enkelt tilfelle om kravet i tredje ledd er oppfylt.⁴⁵ Antagelig vil den konkrete bruken av boenheten ha stor betydning for den helhetsvurderingen som må foretas. Således vil det stilles mindre krav til lengden på oppholdet dersom bruken har vært omfattende og omvendt.

Dersom bruken av boenheten overstiger hva som er «naturlig» for en fritidsbolig, vil det innebære at boenheten endrer karakter til å bli fast. Hvis skattyteren til samme tid også benytter sin opprinnelige bolig ved at han f. eks oppholder seg på hytta i sommerhalvåret og eneboligen om vinteren, vil resultatet bli at han disponerer to faste boliger. Konsekvensen av en slik bruk er at skattyteren må selge både huset og hytta for at han skal bli ansett skattemessig utflyttet jfr. sktl § § 2-1 a og b siste punktum. Sett fra skattyters synspunkt vil en slik regel kanskje fremstå som svært urimelig. Men en slik løsning må være den riktige tatt i betraktning at disposisjon av bolig er et objektivt vilkår jfr. sktl. § 2-1 (3).

At forarbeidene likestiller kapitalobjekter og ferieboliger, innebærer at fem års- fristen og kravet til ikke -bruk også gjelder der boenheten er et rent investeringsobjekt.⁴⁶

Videre så skal skattyteren identifiseres med sine nærstående. Deres disposisjon av boenheten vil også være relevant. Man vil dermed ikke gå klar av bestemmelsen ved å selge til en person i nær familie.

⁴⁴ Se artikkelen av Erik Landa (2004) s. 251 antas det at grensen bør gå ved det som ble ansett som alminnelig ferie etter tidligere praksis ved emigrasjon, dvs. ca 8 ukers sammenhengende bruk.

⁴⁵ Ot. prp. Nr. 42 (2002-2003)

⁴⁶ Ot. prp. Nr. 42 (2002-2003) Se f. eks Utv. 1997 s 530 – tidligere var det avgjørende om boenheten faktisk ble benyttet av skattyter. De nye bestemmelsene innebærer således et brudd på den eldre praksis.

For å oppsummere kort: alle boliger som skattyteren benytter som fast bolig omfattes av boligdefinisjonen, også de som ikke har innlagt kloakk og vann og/eller benyttes i strid med et offentligrettslig forbud. Boenheter som ikke subsumeres under sktl § 2-1 (6) a må imidlertid benyttes av vedkommende skattyter selv.

Videre vil også fritidsboliger og andre kapitalobjekter falle utenfor, under forutsetning av «vanlig» bruk.

3.3 Definisjon av å "disponere"

Begrepet å "disponere" en bolig er definert i sktl. § 2-1 femte ledd. Det følger av denne bestemmelsen at vedkommende anses å disponere over bolig dersom han;

"direkte eller indirekte eier, leier eller på annen grunnlag har rett til å bruke boligen."

Med dette omfattes alle bruksrettigheter basert på avtale av regelen, uavhengig av om man har rettigheter i boligen alene eller sammen med andre, eller direkte/ indirekte, for eksempel gjennom et aksjeselskap.⁴⁷ Når det gjelder eierskap i aksjeselskap er det avgjørende at skattyters aksjepost gir vedkommende et rettslig grunnlag til å bruke boenheten som bolig.⁴⁸ Hvorvidt det foreligger rettslig grunnlag for å bruke en bolig må vurderes konkret. I enkelte tilfeller kan en aksjepost, eller aksjonæravtale, generalforsamling etc. gi skattyter en rett eller kontrollerende innflytelse som innebærer at han kan ta seg til rette uten at det er rettslig grunnlag for å disponere boligen. I henhold til ordlyden i sktl. § 2-1 (5) vil ikke en slik bruk av bolig bygge på en "rett" skattyteren innehar. Hovedregelen er at skatteyteren må kunne binde selskapet med sin "rett" til å bruke boligen for at han skal anses å disponere bolig i henhold til skt. § 2-1 (5).

⁴⁷ Ot. prp. Nr. 42 (2002-2003) s 48

⁴⁸ Ot. prp. Nr. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.4

⁴⁸ Ot. prp. Nr. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.4

En rett til å bruke bolig må imidlertid ikke være positivt tildelt skattyteren. I visse tilfeller kan en nær tilknytning mellom skattyter og selskap være tilstrekkelig til å konstatere at det foreligger en ”rett”, selv om bruken av boligen ikke bygger på et formelt rettslig grunnlag.⁴⁹

Regelen om at det er tilstrekkelig å ha en juridisk rådighet over en bolig kan i mange tilfeller ha stor betydning. Ofte velger skatteytere å leie ut boligen i Norge under utenlandsoppholdet. Det er derfor viktig å være klar over at også en utleid bolig vil bli ansett å være disponert av skatteyteren jfr. definisjonen i sktl. § 2-1 femte ledd. Skattyteren har for eksempel disponert bolig i Norge på grunnlag av langvarig leieavtale som er tidsbestemt og dermed ikke kan sies opp i kontraktstiden. Hvis skattyteren i et slikt tilfelle leier ut boligen (fremleie), vil han uansett anses fortsatt skattemessig bosatt i Norge frem til leieavtalen utløper. Dette er imidlertid et spesielt eksempel. Mer praktisk er det at skattyteren eier boligen i Norge. I slike tilfeller må skatteyteren selge denne dersom han vil oppnå skattemessig utflytning etter sktl. § 2-1 (3).⁵⁰

Faktisk disposisjon av bolig skal ifølge proposisjonen tas i betraktning dersom vedkommende skattyter har en adgang til å benytte boenheten på en måte som tilsvarer den bruk en eier eller leietaker har, men hvor det ikke foreligger noen skriftlig avtale som ligger til grunn for skattyters disposisjonsrett.⁵¹ Et eksempel på dette er myndige «barn» som bor hos sine foreldre. I disse tilfellene må vedkommende anses å disponere bolig i Norge etter sktl. § 2-1 (5), men har de først flyttet ut på ett eller annet tidspunkt, innebærer ikke forventningen om at de kan komme til å flytte tilbake til foreldrene på et senere tidspunkt at de fortsatt kan regnes å ha sin bolig hos foreldrene.⁵² Det samme må gjelde dersom

⁴⁹ Utv. 1993 s. 734

⁵⁰ Gjelder naturligvis ikke ferieboliger og lignende som faller innenfor unntaket i sktl. § 2-1 (6). Man vil heller ikke anses skattemessig utflyttet dersom man selger til ”nærstående” jfr. nedenfor i pkt. 3.3.7.

⁵¹ Ot. prp. Nr. 42 (2002-2003) s 48

⁵² Skattespørsmål ved flytting s 92

situasjonen er omvendt, f.eks at en forelder bor hos sin sønn eller datter ved opphold i Norge. Et slikt tilfelle ble vurdert av Høyesterett i Rt. 1921 s 682. Her var situasjonen at en enke som disponerte bolig i Danmark, bodde hos sin sønn når hun oppholdt seg i Norge. Høyesterett kom til at et slikt forhold måtte likestilles med at enken disponerte bolig i Norge, og hun ble derfor ansett å være bosatt her. Det avgjørende i denne dommen var at enken faktisk bodde hos sin sønn. At enken ikke hadde inngått noen formell leieavtale med sønnen var uten betydning. I artikkelen av Erik Landa (2004) på s. 251-252 omtales denne praksisen for stilltiende disposisjonsrettigheter. Slike tilfeller hvor disposisjonsretten beror på et annet grunnlag skal likestilles med rettigheter gjennom leie eller eie jfr. § 2-1, femte ledd.⁵³ Besøk hos familie og venner anses normalt ikke som å disponere bolig. Det samme gjelder dersom skattyter for det enkelte år leier bolig på kortvarig basis for de dagene han er i Norge, såfremt oppholdet er på under 61 dager.⁵⁴

3.3.1 Nærstående

Regelen om at skattyter skal identifiseres med sine nærstående har som formål å gjøre definisjonen av bolig mer effektiv. Denne regelen må ses i lys av at juridisk rådighet over en bolig er tilstrekkelig for at skattyter anses å disponere bolig i Norge. Hvis regelen kun omfattet skattyteren ville det vært enkelt å omgå norsk skatteplikt ved å overføre rådigheten til en man stoler på. I de fleste tilfeller hvor dette er aktuelt ser man hen til den nære familie.

Begrepet nærstående er utømmende definert i skatteloven § 2-1 fjerde ledd. Av bestemmelsen fremgår det at skattyteren skal identifiseres med ektefelle, samboer og barn. Når det gjelder homofile som lever i registrert partnerskap så skal disse likestilles med ektefeller.⁵⁵ Skattyters identifikasjon med registrert partner eller ektefelle skal i henhold til forarbeidene opphøre når samlivet anses brutt. Finansdepartementet har i forskrift til

⁵³ Gjelder også hvor disposisjonsretten beror på "annet grunnlag" f. eks tålt bruk, hevd, lån etc.

⁵⁴ Lignings ABC 2009 pkt. 2.3.8 «Disponere bolig, generelt»

⁵⁵ Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) s 48 Lov om registrert partnerskap. Vil naturligvis også inkludere homofile som har inngått ekteskap iht. Lov om ekteskap av 4. juli nr 47 1991

skatteloven (FSFIN) § 12-11-1 fastsatt tidspunktet til når det foreligger dom, bevilling eller når det faktiske samlivsbruddet finner sted.⁵⁶ Regelen om at skattyter skal identifiseres med sine barn, kan få stor praktisk betydning i forhold til om det foreligger skattemessig bosted i Norge. Dersom skattyter etter samlivsbruddet flytter til utlandet, vil han fortsatt anses å disponere bolig i Norge, dersom barnet blir boende i parets tidligere felles bolig.

3.3.2 Vilkår 3 - Tillatt opphold i Norge

Ved skattemessig emigrasjon fra Norge er det en absolutt forutsetning at skattyter faktisk flytter ut og tar fast opphold i utlandet.⁵⁷ For å sikre at personer oppfyller vilkåret om ”fast opphold i utlandet”, oppstilles det i sktl. § 2-1 tredje ledd klare grenser for hva som tillates av opphold i Norge i perioden etter at den påståtte flyttingen skal ha skjedd. Således vil regelen om tillatt opphold først få betydning fra det tidspunkt de øvrige utflyttingsvilkårene er oppfylt.

Etter bestemmelsen i sktl. § 2-1 tredje ledd gjelder det forskjellige krav til ikke- opphold i Norge avhengig av om personen har bodd her i kortere eller lengre enn 10 år, jfr. sktl. §2-1 (3) bokstav a og b.

3.3.2.1 Tidspunkt for opphør av bosted - Bosatt i Norge i mindre enn 10 år

For en person som har vært bosatt i Norge i mindre enn 10 år før han tar fast opphold i utlandet, opphører bostedet i riket fra det inntektsår det godtgjøres at personen ikke har oppholdt seg i riket i en eller flere perioder som overstiger 61 dager i inntektsåret.

Det har ingen betydning om oppholdet er sammenhengende eller om det gjelder flere kortere opphold. Det avgjørende er om sammenlagt oppholdstid i Norge overstiger den fastsatte grensen på 61 dager i løpet av et inntektsår, dvs. kalenderåret. jfr. sktl. § 14-1 første ledd. Vilket om at 61 dagers regelen gjelder i et kalenderår og ikke en 12 måneders periode har som konsekvens at skattyter må emigrere senest 2. Mars i et normalår (ikke

⁵⁶ Se Artikkel Erik Landa s 253

⁵⁷ Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) 2.6.2.2

skuddår) for å unngå å bli fanget opp av regelen i utflyttingsåret.⁵⁸ Har skattyter emigrert på et senere tidspunkt enn den nevnte datoen eller oversteget grensen på 61 dager i Norge, må man beregne antall dager i det etterfølgende år. Skattemessig bosted i Norge vil da tidligst opphøre i det etterfølgende året.

3.3.2.2 Tidspunkt for opphør av bosted - Bosatt i Norge i mer enn 10 år

Beregningen av antall dager i Norge er den samme uavhengig av om personen har bodd kortere eller lengre enn 10 år i riket. Forskjellen består i at de som har bodd her i mer enn ti år må oppfylle kravet til maksimalt opphold i Norge på 61 dager i utflyttingsåret, samt i de tre etterfølgende inntektsår. Dette betyr at skattyter først kan anses skattemessig utflyttet 4 år etter at han tok fast opphold i utlandet og oppgav disposisjonsrett til sin norske bolig. Hvis skattyter overstiger vilkåret om 61 dager i Norge i ett av disse 4 årene, så starter fristen å løpe på nytt det påfølgende inntektsår.

3.3.3 Bevisbyrde

Et sentralt spørsmål i henhold til reglene om skattemessig utflytting er om det er skattyter eller skattemyndighetene som må sannsynliggjøre at vilkårene i sktl. § 2-1 tredje ledd er oppfylt.

En alminnelig forståelse av ordlyden i ligningsloven⁵⁹ § 8-1 peker i retning av at det er skattemyndighetene som har bevisbyrden for at utflyttingsvilkårene er oppfylt. Det følger av denne bestemmelsen at ligningsmyndighetene skal avgjøre hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn etter en prøving av de opplysninger skattyteren har gitt. Dette kan tolkes i retning av at dersom ligningsvesenet ikke anser skattyterens opplysninger som korrekte, så er det skattemyndighetene som har bevisbyrden for sin oppfatning av faktum.

⁵⁸ Artikkel Hellebostad

⁵⁹ Lov om ligningsforvaltningen (ligningsloven) av 13. juni Nr. 24. 1980

I lovteksten angis det imidlertid at vilkårene i bestemmelsen må ”godtgjøres”⁶⁰. Dette taler for at det er den som mener at vilkårene er oppfylt som har bevisbyrden, dvs. skattyteren. En slik forståelse er også lagt til grunn av Harboe og i Lignings ABC.⁶¹ Til støtte for et slikt syn kan det anføres at det er skattyteren som er nærmest til å kunne dokumentere de faktiske forhold som er av betydning for skatteplikten. I tillegg vil en slik bevisbyrderregel kunne oppfordre skattyter til å samle på bevis som kan være av betydning for skatteplikten til Norge.⁶²

Det kan imidlertid diskuteres hvor effektiv den omvendte bevisbyrden er til å frembringe beviser hos skattyteren. Jeg vil anta at de færreste leser skatteloven i forkant av utflyttingen. Det er desto mindre grunn til å tro at folk forstår at bestemmelsen gir anvisning på en bevisbyrde som innebærer at man må samle på kvitteringer på alle reiseregninger, hotellopphold etc. På grunn av dette kan det ikke oppstilles høye krav til de beviser som faktisk blir fremlagt. Det må være tilstrekkelig med en sannsynlighetsovervekt. Dette illustreres av Stolt – Nielsen avgjørelsen hvor skattyteren fremla sin Outlook kalender med oversikt over sitt opphold i Norge, se Utv. 2009 s 222

4 SKATTEAVTALENE - METODE

4.1 Innledning

I den internasjonale inntektsskatteretten er dobbeltbeskatning en velkjent og klassisk problemstilling. I 1963 fremla Organisation for Economic Co- operation and Development (OECD) et eksempel på en skatteavtale som innebar at kontraherende stater forpliktet seg til å anvende avtalens beskatningsregler i tilfeller hvor intern rett ville føre til

⁶⁰ Sktl. 2-1 (3) a

⁶¹ Skattespørsmål ved flytting s 88, Lignings ABC 2009 pkt. 2.4.2

dobbeltbeskatning.⁶³ Formålet med avtalen var å imøtekomme problemene med dobbeltbeskatning og skatteunndragelse som forekom mellom medlemsstatene i OECD.⁶⁴ Modellavtalen, eller mønsteravtalen som 1963 – avtalen blir kalt, ble umiddelbart en suksess. Siden den gang har flertallet av vestlige land, deriblant Norge, inngått skatteavtaler med OECD avtalen som mønster.

Norge har i dag inngått skatteavtale med de fleste land det er aktuelt for nordmenn å flytte til, og pr. 29.10.08 var det inngått skatteavtale med i alt 88 stater.⁶⁵ De aller fleste av disse skatteavtalene er bilaterale, dvs inngått mellom to og to stater. Skatteavtalen mellom de nordiske landene⁶⁶ (NSA) er derimot multilateral, og den er også den første multilaterale avtale som er basert på OECDs modellavtale. Selve mønsteravtalen ble først offentliggjort i 1963, men har i senere år kommet ut i reviderte utgaver. De fleste vestlige land er medlemmer av organisasjonen og mønsteravtalen tok derfor hovedsakelig sikte på å være en modell for skatteavtale mellom industriland.⁶⁷ Den opprinnelige avtalen tok utgangspunkt i den skatteavtalepraksis som forelå på den tiden. I senere tid er avtalen blitt revidert flere ganger med utdypninger og svar på konkrete problemstillinger, men utgangspunktet er fremdeles 1963 – avtalen.

⁶³ Jfr. fortalen til modellavtalen hvor det fremgår at avtalens formål er å hindre bla.a dobbeltbeskatning

⁶⁴ Fortalen til OECD avtalen som den fremstår 15. Juli 2005

⁶⁵ http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/Skatter_og_avgifter/skatteavtaler/skatteavtaler-liste.html?id=450647&epslanguage=NO

⁶⁶ Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue av 23. sept. 1996

⁶⁷ Zimmer (1992), Internasjonal inntektsskatterett s. 75

4.2 Forholdet mellom skatteavtaler og norsk rett

4.2.1 Dobbeltbeskatningsavtaleloven – det dualistiske prinsipp

Skatteavtaler er skriftlige avtaler inngått mellom to eller flere stater hvor det forpliktes å gjennomføre uniforme regler med sikte på å unngå dobbeltbeskatning. Fra et folkerettslig og statsrettslig perspektiv er de ordinære traktater.⁶⁸

I norsk rett har folkeretten tradisjonelt blitt bygget på det dualistiske prinsipp. Etter det dualistiske prinsipp er traktater ikke en del av norsk intern rett. Dvs. at de ikke er bindende for norske myndigheter og domstoler ved avgjørelsen av enkeltsaker og tvister, i den forstand at de uten videre etter sitt innhold kan legges frem for norske myndigheter og domstoler for avgjørelse.⁶⁹ Dette gjelder selv om traktater er folkerettslig bindende for Norge som stat. For at skatteavtalene skal få virkning etter sitt innhold, må de transformeres eller inkorporeres til norsk rett og få trinnhøyde som formell lov. Transformasjon av traktaten vil innebære at Stortinget må vedta en internrettslig lov, hvis innhold er i samsvar med skatteavtalen. Ved inkorporasjon er fremgangsmåten at Kongen inngår traktaten etter at Stortinget har gitt sitt samtykke, jfr. Grunnloven § 26 annet ledd. Dette vil medføre at det er selve traktaten som blir inntatt som en del av norsk intern skatterett. Fordi skatteavtaler gjør unntak fra skattelovgivningen, vil det alltid måtte innhentes samtykke fra Stortinget for hver skatteavtale.⁷⁰ I tillegg til dette vil det kreves at skatteavtalen transformeres til- eller inkorporeres ved særlig lovvedtak.⁷¹ På bakgrunn av at det ble inngått stadig flere skatteavtaler, fant man ut at denne fremgangsmåten var unødvendig tungvint. Løsningen var å vedta Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning m. v. av 28. juli, nr. 15.(dobbeltbeskatningsavtaleloven).

⁶⁸ Zimmer, Internasjonal inntekts skatterett s. 51

⁶⁹ Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett s.51 , nou 1972 : 16

⁷⁰ Zimmer(1992), Internasjonal inntektsskatterett s. 51

⁷¹ Innst. S. 167 1975/76 s.4, se Zimmer (1992) Internasjonal inntektsskatterett s. 51

Etter denne lovens § 1 heter det: ”*under forbehold av gjensidighet kan Kongen med Stortingets samtykke ved overenskomst med fremmed stats regjering*

1) med omsyn til offentlige skatter og avgifter fastsette regler for deling av skattefundamentene og herunder innrømme slik lempning i beskatningen at dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås..”

Det som forutsettes av denne bestemmelsen er at skatteavtaler som er inngått i medhold av dobbeltbeskatningsloven (”*Kongen med Stortingets samtykke inngår..*”) blir inkorporert umiddelbart i norsk rett uten et særskilt lovvedtak. Loven innebærer altså en forhåndsinkorporasjon av skatteavtalene i norsk rett.⁷² Dette medfører at skatteavtaler som Norge har inngått med hjemmel i dobbeltbeskatningsavtaleloven har trinnhøyde som formell norsk lov.

4.2.2 Rekkevidden av skatteavtalene

Et spørsmål er hvor langt skatteavtalen har forrang fremfor norsk lov. Det følger av dobbeltbeskatningsloven § 1 at ”*overenskomsten...innrømme...lempning i beskatningen ...*” Etter en ordlydsdrøftelse av bestemmelsen er det klart at skatteavtalene som er inkorporert i medhold av loven, kun gir hjemmel til å lempe på beskatningen for å unngå dobbeltbeskatning. Dette er også den vanlige oppfatningen i juridisk teori.⁷³

At en skatteavtale inkorporert i medhold av dobbeltbeskatningsloven kun kan innrømme lempning i beskatningen, må tolkes dit hen at skattyter kan velge om fordelingen av skattefundamentene skal skje på grunnlag av intern rett eller skatteavtale.⁷⁴

⁷² Zimmer(1992), Internasjonal inntektsskatterett s. 52

⁷³ Norsk Skatteavtalerett s 45, Zimmer(1992), Internasjonal inntektsskatterett s. 52, jfr. sktl. § 2-37

⁷⁴ Norsk Skatteavtalerett s 45-46

4.2.3 Skatteavtalenes trinnhøyde

Det fremgår i punktet foran at skatteavtaler som er inkorporert i medhold av dobbeltbeskatningsloven, har trinnhøyde minst som formell lov. Et spørsmål er imidlertid hva som blir situasjonen ved motstrid mellom inkorporert skatteavtale og annen formell norsk rett.

Ved motstrid mellom skatteavtale og eldre intern skatterett med formell trinnhøyde går skatteavtalen foran. Dette er et resultat av *lex posterior* - prinsippet som tilsier at nyere rett skal gå foran, siden den mest sannsynlig gir best uttrykk for Stortingets vilje. Omvendt vil *lex posterior* – som utgangspunkt medføre at nyere intern lovgivning vil gå foran eldre skatteavtale. En slik løsning vil imidlertid ikke være forenlig med skatteavtalenes formål om å begrense intern skatterett for å unngå dobbeltbeskatning. I slike situasjoner er det derfor anført at skatteavtalene skal gå foran på grunnlag av *lex specialis* – prinsippet.⁷⁵ Begrunnelsen er at skatteavtalen anses å være en spesialbestemmelse i forhold til intern skatterett.

Videre vil også presumpsjonsprinsippet tale for å la skatteavtalen gå foran i tilfelle av motstrid med nyere norsk skatterett. Dette prinsippet går ut på en forutsetning om at norsk rett er i samsvar med landets folkerettslige forpliktelser. Ved motstrid mellom skatteavtale og nyere intern rett løses dette ved at den nyere lovgivningen tolkes innskrenkende, for på denne måten å være i samsvar med folkeretten.⁷⁶ Spørsmål har imidlertid aldri vært satt på spissen i Norge. Dette kan skyldes at norske skattemyndigheter respekterer skatteavtalene og dens funksjon. Hvis spørsmålet likevel skulle settes på spissen, mener Zimmer at nyere lovgivning må få forrang. Dette begrunner han ut ifra en betraktning av avtalens formelle trinnhøyde. Selv om avtalen gir uttrykk for folkerettslig sedvane, har den i medhold av dobbeltbeskatningsloven kun trinnhøyde som formell lov. Videre vil reelle hensyn tale mot at skatteavtalen kan binde Stortinget. Siden Stortinget kan oppheve skatteavtalen ved å si den opp, vil det være mest logisk at de også kan endre den ved å vedta nye formelle lover.

⁷⁵ Norsk Skatteavtalerett s 43, Zimmer(1992), Internasjonal inntektsskatterett s. 55

⁷⁶ Thorstein Eckhoff, Rettskildelære s. 301

4.3 Tolkning av skatteavtaler

4.3.1 Innledning

I likhet med alle skrevne rettskilder må også skatteavtalene tolkes for å finne det korrekte meningsinnhold. Hvis statene har forskjellig syn på hvordan en skatteavtale skal forstås, kan det medføre at det blir vanskeligere å komme til enighet om hvordan skattefundamentene skal fordeles. Hvilke regler som legges til grunn for tolkningen har derfor avgjørende betydning. Til forskjell fra en del andre internasjonale rettskilder er det fremdeles ikke etablert noe internasjonalt organ for løsning av skatteavtaletvister. Hvordan skatteavtalene skal forstås vil derfor bero på tolkningen som foretas av de enkelte staters myndigheter og domstoler.

Skatteavtaler er traktater, og det er derfor enighet om at det er de folkerettslige reglene om traktattolkning som skal legges til grunn. En slik tolkningsmetode skulle i teorien tilsi at tolkningsresultat skulle bli det samme i begge skatteavtalestatene. I praksis viser det seg imidlertid at samme skatteavtale ofte blir tolket forskjellig i de kontraherende statene.⁷⁷ Ulik tolkning av en og samme skatteavtale kan føre til dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning.⁷⁸ Det er derfor svært viktig at skatteavtalestatene benytter felles tolkningsregler. Under dette punktet vil jeg redegjøre for de enkelte rettskildene som skal benyttes ved skatteavtaletolkning.

4.3.2 Wien - konvensjonen

Høyesterett har fastslått at det er folkerettens regler om traktattolkning som skal legges til grunn for tolkningen av skatteavtaler.⁷⁹ Bestemmelsene om hvordan traktater skal tolkes er nedfelt i Vienna Convention on the Law of Treaties av 23. mai 1969.

⁷⁷ Norsk skatteavtalerett s. 53

⁷⁸ Norsk skatteavtalerett s. 53

⁷⁹ Rt. 1994 s 752, Rt. 1997 s 653, Rt. 2004 s 957, Rt. 2008 s. 577

Hovedregelen om traktattolkning følger av Wien – konvensjonen art. 31 nr. 1.:

”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 tolkning av skatteavtaler er følgelig en alminnelig forståelse (“ordinary meaning”) av ord og uttrykk i avtaleteksten. Selv om det som utgangspunkt er den objektive betydningen som skal legges til grunn, skal tolkningen være i samsvar med god tro (“good faith”) og i lys av avtalens formål (“in the light of its object and purpose”). I tillegg oppstilles det et krav om at den alminnelige betydningen av skatteavtalens ord og uttrykk må forstås ut fra den konteksten (“context”) de benyttes i.

Den alminnelige tolkningen skal for det første skje i samsvar med ”good faith”. Hva som ligger i dette uttrykket er antatt å referere seg til forholdene ved inngåelsen av avtalen. Ved å inngå skatteavtaler gir statene i praksis avkall på beskatningsrett som følger av deres interne skatterett. Det er derfor nærliggende å tro at statene ikke har ment at begrensningen av deres interne rett skal gå utover det som uttrykkelig fremkommer av avtalen.⁸⁰

Videre gir Wienkonvensjonen anvisning på at tolkningen skal foretas i lys av skatteavtalens formål (“object and purpose”). Dette reiser spørsmålet om i hvilken utstrekning man ved fortolkningen kan ta hensyn til at et sentralt formål med skatteavtalene er å forhindre dobbeltbeskatning. Hensynet til en effektiv forebyggelse av dobbeltbeskatning taler for å gi formålet vesentlig vekt ved tolkningen. Men som nevnt i avsnittet ovenfor, må hensynet til statenes suverenitet veie tungt. Slike hensyn kan derfor bare tillegges vekt dersom det har en viss støtte i ordlyden.⁸¹

Endelig gir bestemmelsen i Wien – konvensjonen anvisning på at den alminnelige forståelsen av avtalens tekst skal bestemmes ut fra konteksten (“in their context”).

Konteksten til en traktat er definert som; traktatteksten; preambel, vedlegg til avtalen og

⁸⁰ Zimmer(1992), Internasjonal inntektsskatterett s. 64

⁸¹ Zimmer(1992), Internasjonal inntektsskatterett s. 65

andre dokumenter ("instruments") som er utarbeidet og akseptert av avtalepartene i forbindelse med inngåelse av avtalen.⁸² Er partene for eksempel enige om at ord og uttrykk skal forstås på en bestemt måte, skal denne betydningen gå foran den alminnelige betydningen av de aktuelle begrepene.⁸³ Bortsett fra selve traktatteksten, har skatteavtalens kontekst sjelden betydning for tolkningen. Dette skyldes at det finnes lite slik materiale som kontekstdefinisjonen gir anvisning på.⁸⁴ Bestemmelsene i Wienkonvensjonen er imidlertid ikke uttømmende.⁸⁵ I praksis har mønsteravtalen m. kommentarer hatt stor betydning for tolkningen av den enkelte skatteavtale.⁸⁶

4.3.3 OECD's Modellavtale

Mønsteravtalen er i utgangspunktet ikke annet enn et mønster for etterfølgelse til stater som vil inngå skatteavtale med andre stater. Utkastet er derfor ikke bindende for noen, og alle tvister som måtte oppstå skal derfor avgjøres på bakgrunn av faktisk inngåtte avtaler. Men på bakgrunn av at mønsteravtalen regelmessig benyttes som mal ved inngåelse av skatteavtaler, får den betydelig gjennomslagskraft ved tvist om forståelsen av inngåtte avtaler. jfr. for eksempel Sølvik – dommen.⁸⁷ Mønsteravtalen gir anvisning på en presis rekkefølge for de temaer som må drøftes og bidrar med det å klarlegge den faktiske avtalens innhold. Det er likevel alltid nødvendig å forholde seg til den aktuelle avtalen som er inngått mellom Norge og den annen stat.⁸⁸

⁸² Wienkonvensjonen art. 31 nr 2

⁸³ Norsk Skatteavtalerett s. 51

⁸⁴ Norsk Skatteavtalerett s. 54

⁸⁵ Norsk Skatteavtalerett s. 52

⁸⁶ Jf. f.eks Rt. 2008 s 577 Sølvik

⁸⁷ Rt. 2008 s. 727

⁸⁸ Skattespørsmål ved flytting side 43

4.3.4 Kommentarene til mønsteravtalen

For å sikre en mer ensartet forståelse av avtaleteksten, ble det i forbindelse med utgivelsen av OECD's mønsteravtale utarbeidet en kommentar til de enkelte bestemmelsene i mønsteravtalen. På den måten kunne selve avtalen holdes kort og presis, mens en mer utdypende forklaring fulgte av kommentaren.

Et spørsmål er hvilken vekt kommentaren har ved tolkning av den enkelte skatteavtale. Som nevnt ovenfor skal skatteavtaler tolkes i samsvar med folkerettslige regler om tolkning av traktater. Spørsmålet blir dermed hvilken plass kommentaren har i forhold til de tolkningskilder som nevnes i Wienkonvensjonen. Et alternativ er å se kommentarene som en del av den enkelte skatteavtales kontekst etter konvensjonen. Et problem med denne oppfatningen er at kommentarene refererer seg til mønsteravtalen, og ikke til den enkelte skatteavtale, som er et av vilkårene for å anses som "kontekst" i forhold til Wienkonvensjonen.⁸⁹ Det er likevel sikker rett at kommentaren skal anses som "context" i forhold til den enkelte skatteavtale som bygger på modellavtalen. Dette begrunnes i kommentarens eksistens og den anses å være en viktig fortolkningskilde for mønsteravtalen.⁹⁰

Vogel mener at det må skilles mellom de tilfeller hvor begge stater er medlem av OECD og hvor kun ett eller ingen av de involverte stater er medlem. Slik at kommentaren må anses å ha status som "context" ved skatteavtale mellom to medlemmer, men at den vil få mindre betydning for tolkningen i de andre tilfellene.⁹¹ Arvid Aage Skaar er imidlertid uenig i at det skal foretas et slikt skille. Han mener at kommentarene må anses som en del av norske skatteavtalers kontekst i alle tilfeller hvor modellavtalen ligger til grunn.⁹² Etter min oppfatning bør det foretas et skille i disse tilfellene. Som nevnt ovenfor, må det utvises forsiktighet med å tolke en skatteavtale mer utvidende enn det statene uttrykkelig har

⁸⁹ Wienkonvensjonen art. 31 nr 2

⁹⁰ Norsk skatteavtalerett s. 61

⁹¹ I.F.A Vogel/Prokish General Report s. 65

⁹² Norsk Skatteavtalerett s 61

akseptert. Hvorvidt det er relevant å ta kommentaren i betraktning, bør derfor bero på forholdene ved inngåelsen av skatteavtalen. Dette må undersøkes i hvert enkelt tilfelle.

I rettspraksis har kommentarene blitt tillagt betydelig vekt ved tolkning av skatteavtaler.⁹³ Sølvik – saken inntatt i Rt. 2008 s. 577 er som kjent første gang HR behandlet en sak som omhandlet tolkning av skatteavtalens bostedsbegrep. Spørsmålene omkring kommentarens vekt ved tolkning av bostedsbegrepet var en av problemstillingene Høyesterett måtte ta stilling til. Saken gjaldt skattemessig bosted på grunnlag av utslagsreglene i art. 3 (2) i skatteavtalen mellom Norge og USA (tilsvarende art. 4 i mønsteravtalen). Staten v/ skatt øst innrømmet at kommentaren som utgangspunkt har stor vekt ved tolkning av en skatteavtale som bygger på OECD's modellavtale. Etter statens syn kunne kommentaren likevel ikke tilføyes like stor vekt som vanlig når det gjelder tolkningen av utslagsreglene i skatteavtalen. Det ble fra statens side gjort gjeldende at kommentaren var gammel (fra 1963), samtidig hadde disse reglene gjennomgått en stor utvikling som dermed ikke hadde blitt reflektert gjennom kommentaren. Denne påstanden ble avvist av Høyesterett; *«Eg kan ikkje dele dette synet. Både mønsteravtalen og kommentarane har vorte endra fleire gonger sidan 1963, og det må då kunne leggjast til grunn at OECD – landa har hatt høve og grunn til å endre kommentarane også til utslagsreglane dersom kommentarane ikkje har følgd med i utviklinga(..)Eg byggjer etter dette på at kommentarane til mønsteravtalen framleis er relevante og bør tilleggjast stor vekt for forståinga av mønsteravtalen.»*⁹⁴ Med denne uttalelsen bekrefter Høyesterett kommentarenes rettskildemessige vekt ved tolkning av skatteavtaler som bygger på OECD's mønsteravtale. At kommentarene er gamle og av den grunn ikke anses å reflektere den senere utviklingen, er et ansvar som etter dette synes å ligge på OECD landene.

I dommen tas det forbehold om den rettskildemessige vekten dersom internasjonal praksis tyder på en annen forståelse enn hva som fremkommer av kommentarene; *«Staten har også hatt all moglege grunn til å leggje fram dokumentasjon for at det i internasjonal praksis*

⁹³ Rt. 1984 s. 99; Alaska; Rt 1994 s. 752, Alphawell; Rt. 1997 s. 563. Siemens; Rt. 2001 s. 512, Safe Service; Rt. 2004 s 957, PGS, Norsk Skatteavtalerett s. 58

⁹⁴ Rt. 2008 s. 577 premiss 48

har skjedd endringar med omsyn til praktiseringa av utslagsreglane, men har ikke gjort det.»⁹⁵

Selv om rettspraksis viser at kommentaren har stor betydning for å klarlegge innholdet av skatteavtalen, kan det ikke oppstilles noen plikt for domstolene til å legge avgjørende vekt på dem. Det klare utgangspunkt er at den enkelte skatteavtale må legges til grunn.⁹⁶

4.3.5 Statenes praksis

Det er antatt at tidligere praksis fra domstoler og administrative myndigheter vil være relevante rettskilder ved fortolkningen av skatteavtaler.⁹⁷ Dette vil først og fremst gjelde norsk praksis omkring den samme skatteavtalen. Men siden skatteavtalene bygger på et felles mønster etter OECDs modellavtale, er det grunnlag for å tillegge praksis i relasjon til en avtale vekt ved fortolkningen av en annen som bygger på det samme mønster.

Det er imidlertid mer tvilsomt i hvilken grad man skal eller kan legge vekt på skatteavtalepraksis fra andre stater. Hensynet til å forebygge dobbeltbeskatning taler for å vektlegge andre staters praksis. Hvis flere stater legger til grunn tilnærmet lik forståelse av skatteavtalene, vil dette føre til en mer ensartet praksis. Det som taler imot er hensynet til statenes suverenitet.⁹⁸ Suverenitetshensynet må ses på bakgrunn av at det er tale om å gi skatteavtale forrang i henhold til norsk skattelovgivning. Dette taler for at andre staters praksis ikke vil kunne ha avgjørende vekt i spørsmål om tolkningen av en skatteavtale.

Selv om det er litt usikkert hvilken rettslig betydning andre staters praksis vil ha, har Høyesterett lagt vekt på slik praksis i sine avgjørelser. I Sølvik – dommen trakk Høyesterett for eksempel frem noen eksempler fra internasjonal praksis for å underbygge forståelsen av innholdet i kommentaren vedrørende ”fast bolig” kriteriet i Art. 4. Nr. 2. Høyesterett kom frem til at *«det er ikkje noko som tyder på at det er etablert andre kriterium utanfor dei*

⁹⁵ Rt. 2008 s. 577 premiss 48

⁹⁶ Skattespørsmål ved flytting s 43

⁹⁷ Zimmer (1992) Internasjonal inntektsskatterett s. 66

⁹⁸ Norsk skatteavtalerett (2006) s 64

*som er nemde der.»*⁹⁹ Det fremgår imidlertid ikke hvor stor vekt Høyesterett la på den internasjonale praksisen. Som nevnt ovenfor vil ikke andre staters praksis ha noen avgjørende betydning ved tolkningen av en skatteavtale. Sølvikdommen bekrefter imidlertid at slik praksis kan ha betydning som støtte til Høyesteretts avgjørelse av et tolkningsspørsmål.

4.4 Skatteavtalens generelle tolkningsregel; OECD art. 3 (2)

Ved anvendelse av skatteavtale kan det oppstå tolkningsproblemer fordi det er uklart hvordan ord eller uttrykk skal forstås. For å sikre en mest mulig enhetlig tolkning er derfor noen viktige ord og uttrykk definert i selve skatteavtalen, f eks i egne definisjonsbestemmelser, som ”resident”¹⁰⁰, ”interest”¹⁰¹ etc. Hvis ikke annet er bestemt, skal den nærmere presiseringen av disse begrepene skje i overensstemmelse med de folkerettslige tolkningsprinsippene.¹⁰²

Modellavtalen inneholder imidlertid også en del begreper hvor det ikke er gitt noen nærmere anvisning på hvordan tolkningen skal utøves. I slike tilfeller åpner skatteavtalens art 3 (2) for at hver stat kan tolke begrepet i samsvar med intern rett.

OECD art. 3 (2);

As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, 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 for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.

⁹⁹ Rt. 2008 s. 577 premiss 53

¹⁰⁰ OECD art 4 (1)

¹⁰¹ OECD art 11 (3)

¹⁰² Norsk Skatteavtale(2006) s 68 jfr. Wienkonvensjonen

Denne bestemmelsen kalles henvisningsklausulen.¹⁰³ I forhold til de generelle tolkningsreglene i Wienkonvensjonen må den regnes som *lex specialis* og har dermed forrang.¹⁰⁴ Fordelen ved å ha en slik generell henvisningsregel er at den gir en viss grad av forutsigbarhet for den enkelte skattyter om hva skatteavtalen bestemmer om en konkret sak.¹⁰⁵ I tillegg anses henvisningsartikkelen å være nyttig siden det er mange begreper som ikke defineres i selve skatteavtalen. Dette gjelder f. eks. begreper som ”student”, ”fast eiendom” m.v.

Ulempen er at skatteavtalens ord og uttrykk kan ha forskjellig betydning i de kontraherende stater. En konsekvens av ulik tolkning kan være både dobbeltbeskatning og dobbelt ikke – beskatning.¹⁰⁶

Hvorvidt det i det konkrete tilfelle er adgang til å falle tilbake på utrykkenes betydning i statenes interne rett, beror på hvordan bestemmelsen i art. 3 (2) tolkes. I likhet med de øvrige bestemmelsene i skatteavtalen må også henvisningsartikkelen tolkes i samsvar med Wienkonvensjonen.¹⁰⁷ . Det følger av art. 3. Nr. 2 at begreper som ikke er definert i skatteavtalen skal gis den betydning tilsvarende uttrykk har i statenes interne rett, om ikke konteksten krever noe annet.

Det oppstilles derfor to kumulative vilkår for at henvisningsartikkelen skal få anvendelse;

1. det aktuelle begrepet må ikke være definert i selve skatteavtalen (*”any term not defined therein”*) og
2. at ikke sammenhengen i skatteavtalen viser at uttrykket skal ha et autonomt innhold (*”unless the context otherwise requires”*).

¹⁰³ OECD art 3 (2)

¹⁰⁴ Wienkonvensjonen av 23 mai 1969 art 31 (4), Norsk skatteavtalerett s. 69

¹⁰⁵ Vogel/Prokisch pkt. 3 a

¹⁰⁶ Norsk Skatteavtalerett s 45

¹⁰⁷ Norsk skatteavtalerett s. 69

Det første vilkåret er at skatteavtalens uttrykk ikke er definert i skatteavtalen. Kravet indikerer at det ikke er anledning til å benytte intern rett til å fylle «hull» i skatteavtalen som følge av uklare, generelle regler.¹⁰⁸ Intern rett skal kun få anvendelse i de tilfeller hvor uttrykket ikke kan utledes fra skatteavtalen.

Selv om det første vilkåret er oppfylt, er det ikke fritt frem for å benytte intern rett ved tolkning av skatteavtale. I slike tilfeller vil spørsmålet om å benytte intern rett bero på hva som ligger i uttrykket ”*unless the context otherwise requires*”.

Som nevnt ovenfor må uttrykket tolkes på grunnlag av Wienkonvensjonens tolkningsregler. Det første spørsmålet er hva som karakteriseres som ”context”. I henhold til Wienkonvensjonen er en traktats kontekst definert som preambel og vedlegg til traktaten, samt avtaler og andre ”instruments” utarbeidet i forbindelse med inngåelse av skatteavtalen.¹⁰⁹ Dersom Wienkonvensjonens definisjon av begrepet “context” også skal benyttes ved anvendelse av henvisningsklausulen, vil det bety at det kun kan ses hen til selve skatteavtaleteksten og evt. andre utfyllende avtaler som blir utarbeidet i forbindelse med inngåelsen. I juridisk teori er det imidlertid enighet om at dette er en for snever tolkning av begrepet, og at Wienkonvensjonen derfor ikke gir noen veiledning på dette spørsmålet.¹¹⁰ Sannsynligvis vil begrepet inkludere alt relevant fortolkningsmateriale som det er berettiget å ta i betraktning ved tolkning av skatteavtalen.¹¹¹

Videre må konteksten kreve (”require”) at intern rett skal være avskåret for at henvisningsklausulen ikke skal få anvendelse. Som en følge av den vide forståelsen av begrepet ”context”, vil det i praksis være forståelsen av ”require” som avgjør om henvisningsartikkelen skal få anvendelse eller ikke. Hensynet til enhetlig praksis og unngåelse av dobbeltbeskatning og dobbelt ikke - beskatning taler for at det ikke skal stilles

¹⁰⁸ Norsk skatteavtalerett s. 70 jfr. Vogel m fl, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions art 3 pkt. 62 (tredje utgave, London 1997)

¹⁰⁹ Norsk skatteavtalerett s. 70 jfr. Wienkonvensjonen av 23. Mai 1969 art. 31 (2)

¹¹⁰ Norsk skatteavtalerett s. 70 jfr. Vogel, Interpretation of double conventions ..

¹¹¹ Zimmer(1992), Internasjonal inntektsskatterett s. 101

for strengt krav til hva som kreves av konteksten før bruk av internrettslige definisjoner skal være avskåret.¹¹² Man skal i stedet søke å finne begrepens internasjonale betydning.¹¹³

På den annen side indikerer uttrykket ”requires” at konteksten må tale for en løsning med en viss styrke.¹¹⁴ Ved å inngå skatteavtale har statene i realiteten gitt avkall på retten til å ilagge skatt i henhold til intern lovgivning. Hensynet til statenes suverenitet taler derfor for at det skal legges en snever tolkning til grunn for hva som skal forstås med uttrykket ”require”.

Selv om hensynet til utslagsreglens effektivitet taler mot å benytte internrettslige definisjoner av ord og uttrykk, kan det likevel ikke utelukkes at henvisningsartikkelen får anvendelse også på art. 4 nr. 2. Et viktig spørsmål er derfor når det er adgang til å la henvisningsartikkelen få anvendelse på bostedsbegrepet i art. 4 (2). Dette er en av problemstillingene som diskuteres i kjølevannet av Sølvik – avgjørelsen.¹¹⁵ Se mer om dette under behandlingen av bostedskriteriene i art. 4 nr. 2. – i pkt 6.1.4

5 Skattemessig bosted etter skatteavtale

5.1 Hovedregel – alminnelig skatteplikt

¹¹² Norsk skatteavtalerett s 71.

¹¹³ Zimmer (2003) Internasjonal inntektsskatterett s. 127, John F. Avery Jones m.fl.: Dual Residence of Individuals: The Meaning of the Expressions in the OECD Model Convention, i British Tax Review 1981 s. 15-29 og s. 104-119

¹¹⁴ Zimmer(1992), Internasjonal inntektsskatterett s. 68

¹¹⁵ Artikkel Gjerde

I mønsteravtalens art. 4 (1) oppstilles vilkårene for om en person skal anses å være ”resident” (skattemessig bosatt) i henhold til skatteavtalen;

”For the purposes of this Convention, the term resident of a Contracting State’ means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature. But this term does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income sources in that State or capital situated therein.”

Oppsummert er vilkårene:

1. Personen må være “liable to tax” (ha plikt til å betale skatt) i avtalestatene i henhold til deres interne rett,
2. denne skatteplikten må oppstå ”by reason of” (på grunnlag av) ”domicile” (domisil), ”residence” (bopel) eller ”any other criterion of a similar nature” (ethvert annet lignende kriterium).

Det avgjørende etter art. 4 (1) er om vedkommende skattyter har alminnelig skatteplikt til vedkommende stat.¹¹⁶ Dette følger motsetningsvis av art. 4 (1) andre punktum hvor det blir gjort klart at begrenset skatteplikt i en stat ikke medfører status som ”residence”.

Videre gir bestemmelsen anvisning på at den alminnelige skatteplikten må ha grunnlag i ”domicile”, ”residence” eller ”any other criterion of a similar nature”. I det følgende vil jeg redegjøre for disse grunnlagene.

5.1.1 ”Domicile” og ”Residence”

Etter norsk intern skatterett er det bosted etter sktl. § 2-1 som fører til alminnelig skatteplikt. Det må antas at bosted etter skt. § 2-1 tilsvarer kriteriet ”residence” i mønsteravtalen. Videre oppfyller bostedsbegrepet i sktl. § 2-1 modellavtalens krav om at

¹¹⁶ Zimmer, (2003) Internasjonal inntektsskatterett s. 126

den alminnelige skatteplikten må bygge på en tilknytning til vedkommende stat.¹¹⁷ En person som anses bosatt i Norge etter skattloven § 2-1 vil således alltid anses bosatt i Norge etter artikkel 4 nr. 1.

Skatteplikt på grunnlag av "domicile" har ingen spesiell betydning i norsk intern rett. Forskjellene mellom "domicile" og "residence" har imidlertid betydning for stater som bygger på common law, for eksempel Storbritannia. Etter britisk skatterett omfatter begrepet "domicile" de personer med en særlig fast tilknytning til staten. Denne tilknytningen blir ervervet ved fødsel ("domicile of origin"), men kan senere endres av skattyteren ("domicile of choice").¹¹⁸ Videre opereres det med en tredje variant av domisil i britisk skatterett, - "domicile of dependence"¹¹⁹. Alle personer som ikke er "domiciled" i Storbritannia kan på grunnlag av bolig og opphold av et visst omfang få status som "resident".¹²⁰

På grunnlag av sondringen mellom "domicile" og "residence" er skatteplikten forskjellig i britisk skatterett. Begge skattegrunnlagene utløser som utgangspunkt globalskatteplikt ("arising basis") til Storbritannia.¹²¹ En viktig forskjell er at personer som er "residents" kan påberope seg reglene om remittance.¹²² Fordelen ved dette er at skattyteren kun blir inntektsbeskattet for den inntekten som opptjenes i England, eller som er opptjent i utlandet og tas inn til Storbritannia. For formuende personer vil det være en stor fordel å være bosatt i en stat som medfører at man unnslipper å bli globalskattepliktig.¹²³ Slike personer har ofte inntekt og verdier i andre land hvor skattenivået er lavt. I dag har riktignok denne regelen blitt innskjerpet ved at utlendinger som har vært bosatt i mer enn 7 år blir skattepliktig på lik linje med øvrige innbyggere i England. Skjerpelsen av remittance reglene har imidlertid ikke veldig stor betydning for Storbritannias rike utlendinger. Som følge av et unntak kan

¹¹⁷ OECD komm note 8

¹¹⁸ Se mer Vogel art. 4 pkt. 27 a

¹¹⁹ Hmrc pkt. 4.3

¹²⁰ Hmrc 2.1 (UK tax liability) jfr. pkt 2.2(UK residence)

¹²¹ Hmrc 1.3 jfr Hmrc pkt. 4.1

¹²² Se mer om dette i Hmrc pkt 5 flg.

¹²³ Se mer om temaet i tidsskriftet Kapital Nr 13. 39. Årgang 14. Aug. 2009 «Fluktplan for skatteflyktninger»

man fortsatt slippe å bli lignet for arbeids- og kapital inntekt utenfor England. For å komme inn under unntaket må man imidlertid betale 30 000 pund pr. år.

5.1.2 Vilkåret "any other criteria of similar nature"

Utrykket "ethvert annet kriterium av samme natur" indikerer at grunnlagene som oppstilles i art. 4 (1) kun er eksempler på grunnlag som medfører status som "residence of a Contracting State".¹²⁴ Hva som ligger i kravet til kriterier av "samme natur" er nærmere utdypet i kommentaren til artikkelen: "... the definition aims at covering the various forms of personal attachment to a State which, in the domestic taxation laws, form the basis of a comprehensive taxation (full liability to tax)".¹²⁵ Dette åpner for at også andre grunnlag enn de som er nevnt i bestemmelsen kan gi status som "resident". Vilkårene er at det internrettslige skattegrunnlaget fører til alminnelig skatteplikt, og at denne skatteplikten bygger på den personlige tilknytningen skattyteren har til vedkommende stat.

Vilkåret om at skatteplikten må bygge på skattyterens personlige tilknytning til vedkommende stat, vil i enkelte tilfeller være problematisk ved flytting til Sveits. Ifølge tidsskriftet Kapital skal det være mulig å inngå avtaler med sveitsiske skattemyndigheter om størrelsen på årlig skatt.¹²⁶ Bygger skatteplikten på en slik avtale i stedet for bosted i sin alminnelighet, vil skattyteren sannsynligvis ikke oppnå skattavtalebeskyttelse. I slike tilfeller vil det antageligvis være nødvendig å oppfylle skattelovens vilkår om utflytning i sktl. § 2-1 (3) for å slippe norsk skatteplikt som bosatt.

5.1.3 Kravet til å være "liable to tax"

Vilkåret i art. 4 (1) om at personen må være "liable to tax" har ført til spørsmålet om det gjelder et krav om at skattyteren faktisk må betale skatt, eller om det er tilstrekkelig at vedkommende i prinsippet er omfattet av skattelovgivningen som bosatt. Vedkommende

¹²⁴ Vogel regarding art 4 (1) pkt. 29

¹²⁵ OECD komm note 8

¹²⁶ Kapital Nr. 13 2009

skattyter kan f. eks anses bosatt, men være omfattet av særskilte fritaksregler. Situasjonen kan også være at skattyteren ikke er underlagt skattelovgivningen overhodet.¹²⁷

Vogel mener at det ikke gjelder et krav om at skattyteren faktisk blir skattlagt som ”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.* ”¹²⁸ Norske skattemyndigheter har inntatt det samme standpunkt; i Utv. 2000/ 1235 FIN uttales det at det er tilstrekkelig å være omfattet av en stats skattelovgivning, så lenge vedkommende ikke er ubetinget skattefri.¹²⁹ Etter denne uttalelsen må det antas at norske skattemyndigheter vil sondre mellom tilfeller hvor personen er betinget og ubetinget skattefri.

Personer som har et ubetinget skattefritak vil i henhold til uttalelsen ikke oppfylle kravet til å være ”liable to tax”. Følgelig vil ikke personer med slik «skatteplikt» kunne påberope seg skatteavtalen som beskyttelse fra intern skattelovgivning. Dette er en naturlig konsekvens av at det i slike tilfeller aldri vil oppstå dobbeltbeskatning ved at stat nr. 2 ilegger skatteplikt. I uttalelsen nevner Finansdepartementet Vinmonopolet AS som et eksempel på et skattesubjekt som er ubetinget skattefri.¹³⁰ Hvorvidt også personer kan få ubetinget skattefritak i en stat er jeg noe usikker på. Det kan imidlertid tenkes at slike fritak kan oppnås i enkelte skatteparadiser. Siden Norge konsekvent nekter å inngå skatteavtale med skatteparadiser, er dette en lite aktuell problemstilling.

Mer praktisk er det at skattyteren har et såkalt betinget skattefritak. Personer som er gitt skattefritak på nærmere angitte vilkår skal anses å være ”liable to tax” i forhold til skatteavtalen. Et eksempel på betinget skattefritak er remittance reglene i Storbritannia.¹³¹

¹²⁷ Norsk Skatteavtalerett s 111

¹²⁸ Vogel Regarding Art 4 (1) pkt. 24a

¹²⁹ Zimmer, (2003) Internasjonal inntektsskatterett s. 126

¹³⁰ Jfr. sktl. § 2-32

¹³¹ Se mer om remittance reglene under pkt. 6.1.1

5.2 Dokumentasjonskravet

Norske skattemyndigheter har ingen automatisk plikt til å undersøke om en skatteavtale har betydning for skattyterens bosted. Så lenge en skattyter er bosatt i Norge etter norsk intern rett, vil norske ligningsmyndigheter uten videre legge dette til grunn ved ligningen.¹³² Hvis en skattyter mener at det foreligger dobbelt bosted etter skatteavtalen, må han selv påberope dette ovenfor norske skattemyndigheter.¹³³

I tillegg til en påberopelse av skatteavtalen, krever norske skattemyndigheter at det fremlegges dokumentasjon på at skattyteren også er skattepliktig som bosatt i den kontraherende stat. Skatteavtalen skal etter sin art kun anvendes til å begrense statenes interne rett i de tilfeller hvor det kan oppstå dobbeltbeskatning, jfr. formålet med skatteavtalen som er unngåelse av dobbeltbeskatning og skatteunndragelse.¹³⁴

Hjemmelen for å ilegge skattyteren en dokumentasjonsplikt antas å følge direkte av art 4 (2) jfr. vilkåret om at skattyteren må være "resident of both Contracting states". Skatteavtalen gir imidlertid ingen anvisning på hva som eventuelt kan kreves av dokumentasjon for at vilkåret er oppfylt. Vogel mener at det ikke kan oppstilles noen bestemte beviskrav, og at det er opp til hver enkelt stat å undersøke om betingelsene er oppfylt.¹³⁵ I Norge har innholdet av den bevisbyrden som påhviler skattyteren blitt utviklet gjennom lignings- og rettspraksis.¹³⁶ I en uttalelse av Finansdepartementet inntatt i Utv. 2005 /1396 blir det gitt en redegjørelse for de krav skattemyndighetene stiller til den dokumentasjon som blir fremlagt.¹³⁷ Kravene som oppstilles i uttalelsen må anses å innebære en skjerpelse av dokumentasjonsplikten. I forbindelse med uttalelsen uttales det at norske skattemyndigheter må være sikre på at skattyteren også er skattepliktig i den

¹³² Utv 2005 s 1396

¹³³ Utv 2005 s 1396

¹³⁴ Se fortalen til OECD avtalen

¹³⁵ Vogel art 4 (1) pkt. 25

¹³⁶ Utv. 1975/293 (SKD) S. 295, Utv. 1985/635 (URD) s. 641 – 642, Utv. 1985/650 (URD), Utv. 1987/439 (LBH), Utv. 2007/864 (URD), Utv. 2005 s. 1396, Utv. 1993 s. 734,

¹³⁷ Sml. Utv. 2001 s. 1647

andre staten.¹³⁸ I Lignings ABC 2009 vises det til den samme uttalelsen og samme beviskrav legges til grunn.¹³⁹ Dokumentasjonskravet som oppstilles i uttalelsen er todelt:

For det første kreves det at skattyteren fremlegger dokumentasjon på at han er omfattet av skattelovgivningen i oppholdstaten. Dette er i praksis et krav om at skattyteren må fremlegge selvangivelse og skatteoppgjør fra oppholdsstaten.. Siden de fleste land Norge har skatteavtale med bygger på et globalinntektsprinsipp, kreves det i henhold til uttalelsen at ligningen gjenspeiler en skatteplikt med dette omfang. Som nevnt er det imidlertid i noen stater slik at bosted ikke nødvendigvis utløser globalskatteplikt – se pkt. 6.1.3. Det må antas at det i forhold til slike stater er tilstrekkelig at skattyter kan fremlegge et skatteoppgjør som viser at han ikke er ubetinget skattefri i forhold til den aktuelle statens interne rett.¹⁴⁰

For det andre er det et «minimumskrav» at det legges frem dokumentasjon på at kompetente skattemyndigheter i oppholdsstaten anser vedkommende skattyter som bosatt også etter skatteavtalen. Det fremgår ikke av uttalelsen om dokumentasjonsplikten er begrenset til å gjelde bosted etter art. 4 nr.1, eller om det også kreves at oppholdsstaten anser vedkommende som bosatt etter tie- breaker – regelen i art. 4. Nr. 2. Det må imidlertid antas at det er tilstrekkelig å fremlegge dokumentasjon på at oppholdsstaten anser vedkommende som bosatt etter mønsteravtalens art. 4 nr 1. Dette dokumentasjonskravet innebærer at skattyteren må fremlegge en bostedsbekreftelse, en såkalt Certificate of Residence. Bekreftelsen må angi hvilken tidsperiode den gjelder for og vise til den aktuelle skatteavtale med Norge. Skattemyndighetene i den annen stat må på et selvstendig grunnlag ta standpunkt til om skattyteren er bosatt i staten i henhold til skatteavtalen. Standarderklæringer om skattemessig bosted vil derfor ikke tilfredsstillende krav til dokumentasjon som skattemyndighetene krever.¹⁴¹

¹³⁸ Utv 2005 s 1396

¹³⁹ Lignings ABC 2009 pkt 2.6 Skatteavtale, skattemessig bosted

¹⁴⁰ Utv. 2000 s. 1235

¹⁴¹ Utv. 2009 s. 222

Dokumentasjonskravene som uttalelsen gir anvisning på har møtt mye kritikk blant skatteadvokater og andre rettsanvendere.¹⁴² Kritikken går ut på at de omfattende dokumentasjonskravene har gjort det uforholdsmessig vanskelig å få norske skattemyndigheter til å vurdere skattemessig bosted på grunnlag av skatteavtale. Det er spesielt kravet til at det må fremlegges en nærmere angitt bostedsbekreftelse som har vært omstridt. Dette skyldes at det i mange tilfeller er vanskelig å få skattemyndighetene i oppholdsstaten til å gi den bostedsbekreftelsen som norske skattemyndigheter krever.

Nyere rettspraksis kan tyde på at domstolene ikke anser dokumentasjonskravene som absolutte.

I Rt. 2008 s. 577 (Sølvik) ble det kun fremlagt en erklæring om at Sølvik var ”*resident of the United States of America for purposes of U.S. Taxation*”.¹⁴³ Dette ble godtatt av Høyesterett. Det var imidlertid ikke bestridt at det i dette tilfellet faktisk ble betalt skatt til den amerikanske stat. Det var derfor bevismessig dekning for å legge til grunn at han hadde skattemessig bosted i USA, selv om det ikke var fremlagt en erklæring som viste til skatteavtalen mellom Norge og USA.¹⁴⁴

I Stolt – Nielsen avgjørelsen uttalte retten: «*..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.*»¹⁴⁵

Etter flertallets syn ville imidlertid bostedserklæringen inngå som ett av bevismomentene i bevisvurderingen om skattyteren har skattemessig bosted i den påståtte bostedsstaten.

¹⁴² Artikkel Gjerde

¹⁴³ Erklæringen viste ikke til skatteavtalen

¹⁴⁴ Utv. 2009 s 222

¹⁴⁵ Utv. 2009 s 222

Denne saken var spesiell idet saksøker valgte å ikke fremlegge skatteoppgjør fra Storbritannia, selv om han hadde mulighet til det.¹⁴⁶ Lagmannsrettens flertall kom til at fraværet av skatteoppgjør var avgjørende i forhold til om skattyteren hadde sannsynliggjort at det forelå skattemessig bosted etter skatteavtalen. Det ble uttalt at det var ”rimelig”¹⁴⁷ av ligningsmyndighetene å kreve dokumentasjon for at det faktisk ble betalt skatt i den påståtte bostedsstaten og viste i den forbindelse til formålet med skatteavtalen. Skattyteren fikk dermed ikke medhold i at bostedet måtte avgjøres etter skatteavtalen.

Lagmannsrettens mindretall kom imidlertid til at den fremlagte dokumentasjonen var «utvilsomt tilstrekkelig» for å sannsynliggjøre at skattyteren var skattepliktig i Storbritannia. I likhet med flertallet var også mindretallet enig med skattyter i at det ikke kunne oppstilles noen bestemte krav til bevisene.

Selv om de nevnte avgjørelsene taler imot å oppstille krav om bestemte formalbevis, er det fremdeles usikkert hvilke dokumentasjonskrav som gjelder. Dette skyldes at avgjørelsene gjaldt skatteår til og med 2005, altså før de skjerpede dokumentasjonskravene ble publisert. At det måtte oppstilles et skille mellom tiden før og etter de nye kravene ble innført, var også noe retten var inne på i Stolt Nielsen avgjørelsen. Mindretallet uttalte; « *Det er etter denne dommers syn et åpent spørsmål hvilken rettslig status det skjerpede dokumentasjonskrav har, og det kan ikke utelukkes at domstolene i eventuell prøving av ligningen for senere år, det vil si etter 2005, vil la fravær av tilleggsdokumentasjon som nå kreves, få betydning for bedømmelsen av skattemessig bopel etter skatteavtalen. Stolt Nielsen må derfor være forberedt på å fremlegge årlig dokumentasjon i henhold til myndighetenes krav fra det tidspunkt det ble skjerpet.* »

¹⁴⁶ Se Harboe, Skattespørsmål ved flytting s 88 - Man kan ikke forvente mye «godvilje» fra ligningsmyndigheter og domstoler i tilfeller hvor manglende dokumentasjon beror på manglende vilje hos skatteyter. Et poeng regjeringsadvokaten fremla ovenfor prosessfullmektigen til Stolt – Nielsen, Einar Harboe.

¹⁴⁷ Sml. Utv. 1993 s 734

I juridisk teori synes oppfatningen å være at det ikke bør oppstilles for byrdefulle dokumentasjonskrav når det gjelder innhold og omfang av skatteplikten i utlandet.¹⁴⁸ Skaar m. fl. skriver i Norsk Skatteavtalerett på s. 118 at dokumentasjonskravet prinsipielt bør begrenses til sannsynliggjøring av bosted etter den aktuelle statens interne rett. Etter hans oppfatning må det være tilstrekkelig å fremlegge dokumentasjon for at man er opptatt i skattemanntallet i vedkommende stat som bosatt etter intern rett, eller sannsynliggjøre at man vil bli behandlet på denne måten.¹⁴⁹ En slik bevisvurdering vil også være i tråd med ligningslovenl. § 8-1.¹⁵⁰

Dokumentasjonskravet som skattemyndighetene oppstiller i Utv 2005 s. 1396 innebærer et klart brudd på prinsippet om fri bevisvurdering i lignl. § 8-1. At det er rettslig adgang til å kreve slike formalbevis må allikevel anses å være klart. Spørsmålet er imidlertid om et slikt krav krever en klar lovhjemmel, eller om det er tilstrekkelig med en uttalelse fra Finansdepartementet, som i dette tilfellet. Einar Harboe og Ivar Hobbelhagen mener at slike dokumentasjonskrav vanskelig kan kreves siden dette ikke kan utledes av lovteksten.¹⁵¹ I boken Skattespørsmål ved flytting s 203 uttales det at ligningsmyndighetene er henvist til en konkret bedømmelse av den dokumentasjon som måtte finnes.

Rettspraksis viser at Høyesterett tradisjonelt har lagt stor vekt på uttalelser og tolkninger av skattemyndighetene.¹⁵² Bakgrunnen for at slike rettskildeprinsipper har stor betydning for tolkningen på skatterettens område skyldes at regelverket anses å være stort og komplisert.¹⁵³ Videre anses departementet og forfatterne av Lignings ABC å ha særlig kyndighet på vedkommende felt.¹⁵⁴ Thorstein Eckhoff mener derfor at hensynet til å oppnå

¹⁴⁸ Norsk Skatteavtalerett s. 118 – 119, Frederik Zimmer(2003) s. 126 (tredje utgave)

¹⁴⁹ Norsk Skatteavtalerett s. 118 – 119

¹⁵⁰ Lov om ligningsforvaltning av 13 juni 1980 § 8-1 ; Denne bestemmelsen fastslår at ligningsmyndighetene skal avgjøre hvilke faktiske forhold som skal legges til grunn etter at det er foretatt en ”prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger.”

¹⁵¹ Einar Harboe og Ivar Hobbelhagen, Skattespørsmål ved flytting s 200

¹⁵² Se f.eks Rt. 1991 s 1182 (Brenden), Rt. 1962 s 614 (Tronier)

¹⁵³ Thorstein Eckhoff, Rettskildeprinsipper s 229

¹⁵⁴ Thorstein Eckhoff, Rettskildeprinsipper s 233

en tilnærmet ensartet rettsanvendelse taler for å legge vesentlig vekt på signaler fra en kompetent skattemyndighet.¹⁵⁵ Det er imidlertid tvilsomt om hensynet til ensartet rettsanvendelse får like stor betydning i denne sammenheng. Som nevnt ble det skjerpede beviskrav publisert første gang i 2005. Det har derfor ikke festnet seg noen særlig omfattende praksis vedrørende de nye reglene.

Et annet moment er at uttalelsen gir anvisning på en regel som går i disfavør av skattyteren. Som nevnt ovenfor er mye av kritikken mot beviskravet basert på at det i visse tilfeller er vanskelig eller umulig å fremskaffe den dokumentasjonen som kreves. I et tilfelle som dette hvor det ikke foreligger noen klar hjemmel i verken lov eller forskrift, er det en god mulighet for at Høyesterett vil tolke beviskravet til gunst for siktede basert på reelle hensyn - betraktninger.¹⁵⁶

Selv om det pr. dags dato er usikkerhet om den rettslige betydningen av det skjerpede beviskrav, er det nå håp om at Høyesterett vil avklare innholdet av dokumentasjonskravet. Stolt – Nielsen har nemlig anket lagmannsrettens avgjørelse i Utv. 2009 s 222. Saken gjaldt som nevnt tidligere skatteår, men på grunn av stor usikkerhet omkring beviskravets rettslige status, noe også lagmannsretten gav uttrykk for, vil det være naturlig at Høyesterett tar stilling til dokumentasjonskravet også for skatteår etter 2005.

¹⁵⁵ Se mer om dette i Thorstein Eckhoff, Rettskildeprinsipper s 229 flg.

¹⁵⁶ Se Thorstein Eckhoff s. 380 flg.

6 OECDs mønsteravtale artikkel 4 nr 2 ("tie – breaker regelen")

Hvis skattyteren anses skattemessig bosatt i begge stater etter statenes interne skattelovgivning, ("Resident of both Contracting States"), skal det skattemessige bosted avgjøres etter skatteavtalens utslagsregel.¹⁵⁷

OECD art. 4 (2):

2. *Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:*
 - a) *he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);*
 - b) *if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;*
 - c) *if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;*
 - d) *if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.*

Mønsteravtalens artikkel 4 nr 2 gir anvisning på et hierarki av utslagsregler for å kunne fastslå i hvilken av statene vedkommende skattyter skal anses å ha sin skatteavtalemessige

¹⁵⁷ OECD art. 4 nr. 2

bopel. At utslagsreglene er hierarkisk ordnet betyr at de skal tas etter tur. Det første kriteriet er i hvilken stat vedkommende disponerer fast bolig. Disponerer han fast bolig i en av statene, skal han anses å være bosatt i denne staten også etter skatteavtalen. Hvis personen i henhold til bostedsbegrepet i art. 4. Nr. 2 disponerer fast bolig i begge stater, må bosted vurderes på bakgrunn av neste utslagsregel som er ”sentrum for livsinteresser”. Slik fortsetter man til man kommer til et kriterium som er oppfylt for den ene staten, men ikke den andre. Er det ikke mulig å komme til enighet om hvor personen skal anses bosatt etter kriteriene i art. 4 nr. 2 a-c, må bosted løses på grunnlag av avtale, jfr. art. 4. Nr. 2 d. Det skal ikke foretas noen helhetsvurdering av disse kriteriene. Grunnen til dette er hensynet til reglernes effektivitet. Hvis det var adgang for de kontraherende statenes skattemyndigheter å foreta en helhetsvurdering, ville det lettere kunne føre til at man kom til motstridende konklusjoner.¹⁵⁸

6.1 Hvor har skattyter sin faste bolig?

6.1.1 Innledning

Det første temaet som skal vurderes etter mønsteravtalen er hvorvidt skattyteren ”*has a permanent home available to him*” i den ene, men ikke den andre stat¹⁵⁹. I norske versjoner av skatteavtaler som bygger på mønsteravtalen er dette et spørsmål om i hvilken stat skattyteren ”disponerer fast bolig”.¹⁶⁰ Kriteriet gir anvisning på en konkret vurdering hvor to vilkår må være oppfylt;

For det første må det være tale om en permanent bolig - ”fast bolig”.

For det andre oppstilles det et krav til den faktiske bruken av boligen - ”disponere”.

I tillegg til disse to vilkårene kan det muligens oppstilles krav til den konkrete boenheten – ”bolig”.

¹⁵⁸ Norsk skatteavtalerett s. 113

¹⁵⁹ OECD art. 4 (2) litra a

¹⁶⁰ Se f.eks Den nordiske skatteavtale (NSA)

6.1.2 Kravet til fast bolig – ”bolig”

I motsetning til norsk intern skatterett inneholder verken modellavtalen eller kommentarene noen definisjon av begrepet ”bolig”. Begrepet må derfor tolkes i samsvar med folkerettens tolkningsregler.¹⁶¹ En alminnelig ordlydsdrøftelse av begrepet taler for at det gjelder et rent objektivt krav til hva som kvalifiserer til å være ”bolig”. Slik at det kun gjelder krav om at boligen faktisk fungerer som skattyterens oppholdssted i den aktuelle staten. Modellavtalens anvendelse av uttrykket ”home” (”hjem”), indikerer imidlertid at også subjektive momenter kan tas i betraktning. Et viktig spørsmål er derfor om det gjelder et krav om at skattyteren må ha en personlig tilknytning til boligen.

Vogel mener at begrepet ”home” må forstås i dets ordinære betydning og at det derfor kreves en personlig tilknytning til boligen (”...*personal link with the accommodation..*”).¹⁶² Han viser til begrepets alminnelige definisjon som er; «*..place where one lives, esp with one´s family...*». ¹⁶³ At det er den ordinære forståelsen av begrepet som skal legges til grunn har også støtte i tolkningsregelen i Wienkonvensjonen art. 31 (1).

Det er imidlertid usikkert om det kan oppstilles et krav om at skattyteren må ha en personlig tilknytning til selve boligen. Et slikt krav vil nødvendigvis lede til en vurdering av momenter som hører inn under kriteriet ”sentrum for livsinteresser”. En vurdering av personlig tilknytning vil derfor bryte med det hierarkiske prinsippet bak tie breaker - regelen. Arvid Aage Skaar m. fl. hevder på s. 115 i Norsk Skatteavtalerett at det av den grunn ikke er adgang til å ta slike hensyn. Resultatet må derfor være at det ikke gjelder noen krav til skattyterens personlige tilknytning til boligen.¹⁶⁴

Et spørsmål er om det gjelder noen krav vedrørende boligens størrelse og kvalitet.

¹⁶¹ Wienkonvensjonen art. 31

¹⁶² Vogel pkt. 70

¹⁶³ Oxford advanced learners dictionary fourth edition 1989

¹⁶⁴ Norsk Skatteavtalerett s 115

Vogel mener at det må gjelde et krav om at boligen må tilfredsstillende skattyterens vanlige bo- standard.¹⁶⁵ I Norsk skatteavtalerett (2006) s. 115 hevdes det imidlertid at det ikke kan stilles opp noen krav vedrørende boligens kvalitet. Utgangspunktet må derfor være at det er den faktiske bruken som karakteriserer fast bolig etter skatteavtalen, og at det dermed ikke gjelder noe krav til boligens konkrete kvalitet.

6.1.3 Kravet til fast bolig – ”fast”

Kriteriet ”fast” innebærer et krav om at skattyteren opprettholder boligen med den intensjon om at det er hans permanente bolig.¹⁶⁶ Derfor vil en bolig som opplagt kun er ment for midlertidig/ kort bruk (”short duration”), som ferier, forretningsreiser og lignende, aldri kvalifisere som fast bolig i henhold til skatteavtalen.¹⁶⁷

Selv om det er enkelt å identifisere de klare tilfellene som faller innenfor eller utenfor definisjonen av ”fast” bolig, inneholder verken modellavtalen eller kommentaren noen klar angivelse av hvor grensen går. I Norsk Skatteavtalerett s. 114 skriver Arvid Skaar m. fl. at spørsmålet som må stilles er om boligen utgjør skattyterens hovedbase, dvs. om det er denne boligen skattyteren vender tilbake til etter å ha avsluttet midlertidige opphold andre steder. En vurdering av om boligen utgjør skattyterens hovedbase vil normalt innebære at det kreves et opphold av en viss varighet. Skaar mener imidlertid at det ikke kan oppstilles noen bestemte krav til varigheten av oppholdet, og at det derfor er boligens funksjon som er avgjørende i forhold til om boligen skal anses å være ”fast”. Vogel;” *the length of the individual’s stay in the dwelling is of no or of only little importance*”.¹⁶⁸ At oppholdstiden i boligen skal ha mindre betydning er også i samsvar med tie breaker- regelens hierarkiske prinsipp. Varigheten av oppholdet er et sentralt moment under kriteriet ”vanlig opphold” i art 4 (2) (b) og skal derfor ikke vurderes før det er fastslått at skattyteren har fast bolig i begge skatteavtalestater.¹⁶⁹

¹⁶⁵ Sml. Vogel (1997) art. 4. Pkt. 71

¹⁶⁶ Vogel pkt. 71

¹⁶⁷ OECD komm note 12

¹⁶⁸ Vogel pkt. 71 a

¹⁶⁹ Vogel pkt 71 a jfr. Avery Jones . J.F. et al., supra m. no. 1, at 116

Norske skattemyndigheter har tradisjonelt lagt en streng vurdering til grunn for hva som kreves av tidsmessig opphold før boligen skal anses å være fast. Noen eksempler tas med her: I Utv. 2003 s. 1203 – den såkalte «Tsjekkia – uttalelsen» ble det lagt til grunn at et opphold på 18 måneder i Tsjekkia ikke var tilstrekkelig til at det kunne etableres fast bolig i utlandet. Utv. 2006 s. 1358 gjaldt en skattyter som hadde tatt med seg sin familie og flyttet til Storbritannia for en periode på 3 år. Boligen i Norge var utleid under oppholdet, og personen fikk ikke medhold i at han hadde opparbeidet fast bolig i Storbritannia. Det ble lagt til grunn at oppholdet på tre år ikke var tilstrekkelig. Mye kan tyde på at den norske praksisen vedrørende kravet til oppholdstid har vært for streng. I Rt. 2008 s. 577 (Sølvik – dommen) ble det lagt til grunn at et opphold på to og et halvt år utvilsomt måtte anses tilstrekkelig til å kunne etablere fast bolig i utlandet.¹⁷⁰

Skattedirektoratet har i kjølvannet av dommen i en uttalelse av 30. juni 2008 uttalt 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.*»¹⁷¹

Dette kan forstås dit hen at det ved opprettholdelse av bolig i utlandet i over ett og et halvt år åpnes for at boligen skal anses å være ”fast”. Omvendt vil en situasjon hvor skattyter har opprettholdt bolig i mindre enn ett og et halvt år aldri føre til skatteavtalemessig bosted i utlandet.¹⁷²

Denne tidsgrensen kan imidlertid ikke ukritisk legges til grunn i alle fremtidige bostedsvurderinger. Dette skyldes at Høyesterett ikke tok stilling til en konkret tidsangivelse i dommen. Men det er klart at den kan ha en viss betydning, siden denne uttalelsen indikerer at skattemyndighetenes tidligere krav til tidsangivelse var for strenge.

Oppsummert kan det derfor anføres at det bør foretas en helhetsvurdering i tilfeller hvor skattyteren har opprettholdt bolig i utlandet i mellom ett og et halvt år og to og et halvt år.

¹⁷⁰ Rt. 2008 s. 577 premiss 55

¹⁷¹ Gjerde (2008) s. 207

¹⁷² Gjerde (2008) s.207

Det er viktig å merke seg at tidsgrensen må vurderes ut ifra bruken av boligen som sådan og ikke fra det tidspunkt hvor boligen ble anskaffet/leid.¹⁷³

6.1.4 Kravet til fast bolig - disposisjonsvilkåret

En fast bolig er en bolig som står til disposisjon for skattyteren. Hvorvidt skattyteren ”disponerer” boligen på grunnlag av leieavtale eller som eier er uten betydning. Men det er et vesentlig vilkår at skattyteren skal kunne disponere boligen til enhver tid. I den engelske versjonen av modellavtalen er dette formulert som et vilkår om at boligen må være tilgjengelig (”available”)¹⁷⁴ for skattyteren. Kravet innebærer at boligen må være fysisk tilgjengelig for skattyteren under hele det aktuelle tidsrommet (”*the dwelling available to him at all times continuously*”).¹⁷⁵ Vogel inntar samme standpunkt og formulerer det som et krav til ”*actual power of disposition*”.¹⁷⁶

I henhold til rettspraksis er det ofte tolkningen av dette vilkåret som det er uenighet om. Dette skyldes at mange velger å leie ut boligen i den staten som de flytter fra under utenlandsoppholdet. Et viktig spørsmål er derfor om kravet til disposisjonsrett stenger for at en bolig som er utleid samtidig kan være skattyterens ”faste bolig” i henhold til skatteavtalen.

Norske skattemyndigheter har tradisjonelt tolket disposisjonsvilkåret i samsvar med skattelovens § 2-1(5).¹⁷⁷ Som en følge av denne tolkningen har flere skattytere blitt ansett å ha fast bosted i Norge til tross for at den norske boligen var utleid i relativt lang tid. Noen eksempler på dette er inntatt i Utv. 2005 s. 847.

¹⁷³ Vogel pkt 71

¹⁷⁴ OECD art. 4 (2)

¹⁷⁵ OECD komm note 13

¹⁷⁶ Vogel art. 4 pkt. 71 a

¹⁷⁷ Se mer om sktl § 2-1 (5) i pkt?

Den norske praksisen har imidlertid aldri hatt støtte i juridisk teori. For eksempel skriver Skaar m fl. på side 114 i at en utleid bolig ikke kan anses å være ”fast bolig”, og at man følgelig ikke kan være bosatt i Norge dersom boligen er leid ut. Samme oppfatning legges også til grunn i boken Internasjonal skatterett av Frederik Zimmer.¹⁷⁸

I den nylig publiserte avgjørelsen inntatt i Rt 2008 s 577 tok Høyesterett stilling til begrepet ”disponere” for første gang. Dommen som gikk i skattyterens favør, fastslår at skattemyndighetenes tolkning av kravet til å «disponere» var uriktig. Høyesterett gav skatteyteren medhold i at han ikke kunne anses å være bosatt Norge da den norske boligen var utleid. I vurderingen av disposisjonsvilkåret la retten stor vekt på kommentaren og juridisk teori; «*Det er ut frå dette vanskeleg å sjå at det kan vere grunnlag for det norske synet om at det er tilstrekkeleg å vere eigar av en bustad, i tilfelle eigaren manglar rett til å bu i bustaden*». ¹⁷⁹ Dommen fastslår at det gjelder et krav om at skattyteren må ha fysisk adgang til boligen i det aktuelle tidsrommet. Høyesterett var enig med partene om at dette kravet vil være oppfylt dersom boligen ikke er utleid. I dommen åpnes det også for at utleide boliger i visse tilfeller kan tjene som skattyterens faste bolig. Vilkåret er at boligen er «*leigd bort på vilkår som gjer at skattyteren utan for store vanskar kan få faktisk rådvelde over bustaden*». ¹⁸⁰ Det samme gjelder dersom boligen er utleid til nær familie eller «*andre som ikkje er på ein armlengdes avstand*».

I kjølvannet av Sølvik-dommen har det oppstått diskusjon om dommens fremtidige betydning for tolkning av skatteavtalens bostedsbestemmelse. Uklarheten skyldes at skatteloven siden 2004 har inneholdt en definisjon av begrepet ”å disponere bolig”. ¹⁸¹ I henhold til modellavtalens art 3 (2) skal ord og uttrykk som ikke er definert i skatteavtalen tillegges den betydning tilsvarende uttrykk har i intern rett. Selv om kommentaren til modellavtalen gir en klar angivelse av hvordan dette vilkåret skal forstås, er ikke begrepet definert i selve skatteavtalen. Et viktig spørsmål er derfor om man ved tolkningen av

¹⁷⁸ Zimmer s 127 selvangivelsesplikt etter utflytting s124

¹⁷⁹ Rt 2008 577 premiss 59 jfr 67

¹⁸⁰ Rt 2008 577 premiss 59

¹⁸¹ Skatteloven § 2-1 (5)

skatteavtalens bostedsbestemmelse skal legge til grunn skattelovens definisjon av begrepet ”disponere”.

I Sølvik-saken ble art 2 (2) i skatteavtalen mellom Norge og USA¹⁸² (tilsvarer modellavtalens art 3 (2) anført som et av grunnlagene til støtte for skattemyndighetenes tolkning av disposisjonsvilkåret. Dette grunnlaget ble avvist av Høyesterett. Grunnen til det var at Sølvik-saken omhandlet skatteår som i tid lå forut for ikrafttredelsen av skattelovens § 2-1 (5). Høyesterett uttalte; ”«*Sjølv om eit omgrep må forståast med det innhald omgrepet har på det tidspunktet Skatteavtalen blir nytta, jf. Skatteavtalen artikkel 2 (2), kan det ikkje gjere at tidspunktet blir endra frå å vere det aktuelle skatteåret til tidspunktet for avgjerd av ein tvist.*»¹⁸³ Dommen sier imidlertid ingenting om hva utfallet vil være for påfølgende skatteår.

Hvorvidt det er adgang til å henvise til skatteloven i dette tilfellet beror på om ”*the context otherwise requires*” jfr, OECD art. 3 (2). Siden kommentaren må anses å være ”context” i forhold til skatteavtaler som bygger på modellavtalen¹⁸⁴, blir spørsmålet om denne krever (”requires”) at tolkningen basert på kommentaren skal legges til grunn.

I tidsskriftet Tax Notes International 12. mai 2008 vurderer Frederik Zimmer dommens betydning for fremtidig praksis. Zimmers konklusjon er at det de lege ferenda ikke bør være adgang til å benytte art 3 (2) i dette tilfellet; «*the commentaries ...should leave no room for a reference to domestic law.*» Skattebetalerforeningen inntar samme standpunkt i en artikkel av Therese Karoline Gjerde i tidsskriftet Skatterett 2008 Nr 03 «Bosted etter skatteavtale- rettstilstanden etter Sølvik – dommen». Oppfatningen er at selv om begrepet ”disponere” ikke er definert i skatteavtalen, gir kommentaren til modellavtalen en så klar angivelse av begrepet at det ikke er adgang til å henvise til skattelovens definisjon, jfr. OECD art 3 (2).¹⁸⁵

¹⁸² Skatteavtalen mellom Norge og USA -St prp. Nr 63 1971-72

¹⁸³ Rt 2008 s 577 premiss 64

¹⁸⁴ Se pkt 5.1.4

¹⁸⁵ Artikkel Gjerde

Selv om det ikke er støtte i juridisk teori for at henvisningsartikkelen får anvendelse på disposisjonsvilkåret, må skattytere i fremtiden være forberedt på at skattemyndighetene vil tolke skatteavtalebegrepet ”disponere” i samsvar med sktl. § 2-1 (5). I en uttalelse av Skattedirektoratet av 30. juni 2008 fremgår det at skattemyndighetene finner støtte i Høyesteretts premisser for at internretten vil ha betydning for saker som gjelder fra og med skatteåret 2004; «.. *det må ved tolkningen av uttrykket ”disponere” i skatteavtalen for inntektsår etter 2003 også ses hen til at skatteloven nå inneholder en legaldefinisjon av dette uttrykket.*»¹⁸⁶ Hva som menes med at man i en vurdering av bosted etter skatteavtale skal «*se hen til*» intern rett er fremdeles noe uklart. Siden skattelovens definisjon av ”disponere” og tolkningen basert på skatteavtalens kilder er så forskjellig, tyder mye på at man i realiteten må velge å tolke begrepet enten på den ene eller andre måten, og ikke i en kombinasjon. Tatt i betraktning myndighetenes tidligere praksis, tyder Skattedirektoratets uttalelse på at praksisen med å tolke begrepet i samsvar med sktl. § 2-1 (5) vil fortsette.

Skattytere som vurderer å ta opphold i utlandet bør derfor være forberedt på at det ikke lenger vil være tilstrekkelig å leie ut boligen i Norge, jfr. OECD art 4 (2) a. Hvis skattyteren etter utflyttingen eier en utleid bolig i Norge, bør han være forberedt på at bostedet vil bli vurdert etter neste kriterium som er ”*sentrum for livsinteresser*”.¹⁸⁷

6.2 Sentrum for livsinteresser

Hvis det ikke er mulig å utpeke en bostedsstat etter art 4 nr 2 (a) skal skattyteren anses å være skattemessig bosatt i den stat han har de ”*sterkeste personlige og økonomiske interesser*” (“centre of vital interests”) jfr. OECD art 4. Nr. (b)

¹⁸⁶ <http://www.skatteetaten.no/Templates/BindendeForhandsuttalelse.aspx?id=74801&epslanguage=NO>.

Det vises også til samme uttalelse i Lignings ABC 2009

¹⁸⁷ Kan være en praktisk viktig regelendring i forhold til personer som kun har arbeid som tilknytning i utlandet, da arbeid alene ikke er ansett å være tilstrekkelig til å statuere tilknytning. Se nedenfor.

Begrepet ”centre of vital interests” er et juridisk-teknisk uttrykk som er utviklet i tilknytning til skatteavtalenes bostedsbegrep. Det kan ses som en slags rettslig standard, der det er åpning for en viss videreutvikling over tid.¹⁸⁸ Hovedelementet i denne vurderingen er hvor vedkommende har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (”*which his personal and economic relations are closest*”). I kommentar 15 til mønsteravtalen gis det en anvisning på hva som inngår i begrepet livsinteresser;

“Thus, regard will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property etc.”¹⁸⁹

Det skal foretas en helhetsvurdering av alle relevante momenter av økonomisk og personlig art.¹⁹⁰ Med ”personlige forbindelser” siktes det i første rekke til familierelasjoner. Hvor dette er beror i stor grad på en gradering av familierelasjoner som er fastsatt i juridisk teori og praksis.¹⁹¹

Med ”økonomiske forbindelser” siktes det i første rekke til aktiviteter knyttet til inntektskilder eller kapitalplassering. De vil for eksempel være knyttet til den stat hvor vedkommende har sitt daglige arbeide, eller hvor vedkommende bestyrer og kontrollerer sine inntekter og kapital.¹⁹² Dette inkluderer arbeid i form av å være ansatt og hvor personen er selvstendig næringsdrivende. Videre vil også privatøkonomiske interesser være relevante i forhold til vurderingen. Med dette menes i hovedsak eierinteresser i selskaper, eiendom osv. Tilknytningen i forhold til slike private økonomiske interesser må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle, siden det er stor forskjell mellom aktive og passive eierinteresser. Passive eierinteresser i form av bankinnskudd, obligasjoner og aksjer kan

¹⁸⁸ Skattespørsmål ved flytting s. 45

¹⁸⁹ Kommentar til OECD nr. 15

¹⁹⁰ Vogel art. 4 pkt. 75

¹⁹¹ Se Skattespørsmål ved flytting s. 45 -46

¹⁹² Vogel art. 4. Pkt. 74b

vanskelig tillegges særlig vekt.¹⁹³ Annerledes er det for aktive eierinteresser eksempelvis i form av deltagelse i næringsvirksomhet. I forhold hvor skattyter eksempelvis er styremedlem i en bedrift hvor han også har aksjepost, vil lettere kunne tillegges vekt.

Arbeid er et viktig tilknytningspunkt, men hvis det er det eneste som knytter personen til staten, vil dette normalt ikke være tilstrekkelig til å statuere tilknytning til den aktuelle staten, jfr. Utv. 1979 s. 5

Engasjement av ikke – økonomisk karakter kan også ha betydning, for eksempel om skattyter jobber med ideelle aktiviteter eller driver mer hobbypreget virksomhet.¹⁹⁴

Det gjelder trolig ikke noe krav om at skattyteren må ha en forbindelse av både økonomisk og personlig karakter.¹⁹⁵ Et spørsmål er dermed om forbindelsene, enten de er av økonomisk eller personlig art, skal vektlegges likt i den helhetsvurderingen som skal foretas. I kommentaren uttales det at «*The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations base on the personal acts of the individual must receive special attention*».¹⁹⁶ Det gis anvisning på den samme vurderingen i Lignings ABC.¹⁹⁷ At det skal legges mer vekt på personlige forbindelser har også støtte i juridisk teori.¹⁹⁸

Ved en vurdering av hvor skattyteren har sitt ”sentrum for livsinteresser” må det skilles mellom de tilfeller hvor skattyteren ikke disponerer bolig i noen av statene og de tilfeller hvor skattyteren anses å disponere bolig i begge stater. Har skattyteren bolig i begge stater kan det etter de nærmere omstendigheter legges til grunn en presumpsjon om at ”sentrum for livsinteresser” skal videreføres i den staten hvor den opprinnelige boligen ligger.¹⁹⁹

¹⁹³ Skattespørsmål ved flytting s. 47

¹⁹⁴ Skattespørsmål ved flytting s. 47

¹⁹⁵ Vogel art. 4. Pkt. 75

¹⁹⁶ Kommentar til OECD nr. 15

¹⁹⁷ Lignings ABC 2009 pkt. 2.6 Skatteavtale, skattemessig bosted

¹⁹⁸ Norsk Skatteavtalerett (2006) s. 116

¹⁹⁹ Kommentar til OECD nr. 15

Hvis de to staters skattemyndigheter konkluderer med at sentrum for livsinteresser befinner seg i en av statene, skal vedkommende person anses å ha skattemessig bosted der. Klarer ikke de to staters skattemyndigheter å bli enige på dette punkt, må skattemessig bosted vurderes etter neste tema i skatteavtalen.

6.3 Vanlig opphold

Det neste kriterium etter skatteavtalen er hvor vedkommende person har vanlig opphold jfr. art. 4. Nr. 2 b). Vurdering etter dette kriteriet kan bli aktuelt dersom det ikke kan fastslås med sikkerhet hvor han har sitt sentrum for livsinteresser eller hvor han ikke har fast bolig i noen av statene²⁰⁰.

Kriteriet ”vanlig opphold” gir anvisning på to forskjellige vurderingstemaer. Begrepet kan enten referere seg til oppholdets lengde eller oppholdets natur. En vurdering etter oppholdets lengde innebærer at man må sammenligne antall dager personen har oppholdt seg i hver av statene. Er vurderingstemaet oppholdets natur, må man derimot foreta en helhetsvurdering av oppholdet i den enkelte stat. Spørsmålet er derfor hvilket av vurderingstemaene som har forrang.

Løsningen må trolig være at man må skille mellom de tilfeller hvor skattyter disponerer fast bolig i begge stater og hvor det ikke var mulig å avgjøre i hvilken av dem personen hadde sitt sentrum for livsinteresser, og de tilfeller hvor personen ble ansett ikke ha fast bolig i noen av statene.²⁰¹

Om de tilfeller hvor skattyter har fast bolig i begge stater sier kommentaren:

«... 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

²⁰⁰ Kommentar til OECD nr. 16

²⁰¹ Norsk Skatteavtalerett s. 117

centre of vital interest, tips the balance towards the State where he stays more frequently»²⁰²

Etter dette kan det virke som om en person med fast bolig i begge stater skal anses bosatt i den stat hvor han/hun har oppholdt seg lengst, og at det dermed er antall dager i staten som er relevant. En slik tolkning av kriteriet ”vanlig opphold” har ikke støtte i juridisk teori. I Norsk Skatteavtalerett (2006) s. 117 hevdes det at karakteren på oppholdet vil være viktigst i forhold til hvor personen skal anses å ha sitt vanlige opphold. Antallet dager personen har oppholdt seg i staten vil således være av mindre betydning i den konkrete vurderingen som må foretas. I Skattespørsmål ved flytting s. 48 oppstilles det et liknende syn om at oppholdets natur skal få betydning i de tilfeller hvor det er tale om opphold av et visst omfang i den ene staten. Det er således ikke kun et spørsmål om antall dager personen har oppholdt seg i staten, man må også vektlegge eventuelle forskjeller ved oppholdet. Dette illustreres av saken inntatt Utv. 1975 s. 183; Saken gjaldt et pensjonistektepar som hadde kjøpt enebolig i Spania og flyttet dit, men de hadde samtidig beholdt leilighet i Norge. Ekteparet ble i denne saken ansett å ha skattemessig bosted i Spania. De oppholdt seg ca. 7 måneder i Spania og ca. 5 måneder i Norge. At boligen var en enebolig og således måtte antas å ha en høyere bostandard enn deres norske bolig ble ikke uttrykkelig vektlagt i saken, men dette er antageligvis også et moment som kan ha betydning i vurderingen.

Er situasjonen at vedkommende person har oppholdt seg vesentlig mer i den ene staten enn i den andre, vil dette ha som konsekvens at han skal anses bosatt der han har oppholdt seg lengst.²⁰³ I disse klare tilfellene vil vurderinger om oppholdets natur ha liten vekt. En slik oppfatning av bestemmelsen vil også være i samsvar med kommentaren.²⁰⁴

Når det gjelder tilfellene hvor skattyter ikke anses å ha fast bolig i noen av de involverte statene, fastslår kommentaren at ; *«all stays made in a State must be considered without it*

²⁰² Kommentar nr. 17

²⁰³ Skattespørsmål ved flytting s. 48

²⁰⁴ Kommentar til OECD nr. 17

*being necessary to ascertain the reasons for them».*²⁰⁵ Etter dette skal ethvert opphold i staten alltid telles med når personen ikke har fast bolig i noen av statene. Bakgrunnen for personens opphold i staten er irrelevant i følge bestemmelsen. Dette taler for at det i disse tilfellene kun skal foretas en vurdering av antall døgn personen har oppholdt seg i de involverte statene. Hensynet til reglernes effektivitet taler også for at det i disse tilfellene kun skal foretas en kvantitativ vurdering av personens opphold i de respektive statene.²⁰⁶ En gjennomføring av disse reglene krever naturligvis en oversikt over hvor lenge vedkommende skattyter har oppholdt seg i de berørte stater. Tidligere var dette enklere å finne ut av, da man som regel fikk stempel i passet ved hver grenseovergang. I dag er situasjonen en ganske annen med blant annet Schengen- samarbeidet som har ført til at man kan reise mellom en rekke stater i Europa uten passkontroll. I disse situasjonene kan flybilletter og andre reisekvitteringer fungere som dokumentasjon på oppholdssted. Det er også blitt godtatt at elektroniske logger har blitt fremlagt som bevis. Dette var situasjonen i Utv. 2007 s. 1830 (Stolt Nielsen), hvor skattyter fremla sin Outlookkalender som oversikt over sitt opphold i Norge. Det sentrale er at opplysningene etter en alminnelig bevisvurdering anses å være troverdige, jfr. ligningsloven § 8-1.

6.4 Statsborgerskap

Dersom man mot formodning ikke har kunnet avgjøre skattyters bosted på grunnlag av de nevnte kriteriene, vil ”statsborgerskap” kunne avgjøre spørsmålet.²⁰⁷ Forutsetningen for at dette kriteriet kan gi noen veiledning er naturligvis at skattyteren kun er statsborger i en av statene. For personer som har dobbelt statsborgerskap eller ikke er statsborger i noen av statene, vil kriteriet ikke gi noen veiledning.

²⁰⁵ Kommentar til OECD nr. 18

²⁰⁶ Norsk Skatteavtalerett s. 117

²⁰⁷ Oecd art 4 (2) litra c

6.5 Avtale mellom berørte myndigheter

Dersom ingen av de andre kriteriene i skatteavtalen gir noe entydig svar, skal spørsmålet løses gjennom en avtale mellom de berørte stater.²⁰⁸ Dette er det siste kriteriet som mønsteravtalen gir anvisning på for å løse bostedsspørsmålet.

Hva de berørte staters myndigheter vil vektlegge i en slik situasjon er usikkert. I Norge er det Finansdepartementet som vil representere staten i en diskusjon med et annen stats myndigheter. I de få sakene som har vært oppe til nå viser det seg at en løsning ofte fremkommer etter en fornyet vurdering av de øvrige vilkår.²⁰⁹ Mye tyder på at denne referansen til avtale mellom statene, realistisk sett er ment som en oppfordring til å foreta en ny vurdering etter de øvrige vilkår.

Forkortelser

Art	-	Artikkel
FIN	-	Finansdepartementet
Jfr.	-	Jamfør
OECD komm	-	Model tax convention on income and on capital: condensed version. Commentaries on the articles of the Model tax convention. As they read 15. juli 2005
Ot.prp	-	Odeltingsproposisjon
Pkt.	-	punkt
Rt.	-	norsk rettstidende
Sml.	-	sammenlign
Utv.	-	Dommer, uttalelser mv.

²⁰⁸ Kommentar nr. 20

²⁰⁹ Skattespørsmål ved flytting s. 49

Litteraturliste

Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*. 3. Utgave. Universitetsforlaget (2003)

Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett* 2. Utgave. TANO (1992)

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett* 5. Utgave. Universitetsforlaget (2005)

Skaar, Arvid Aage, *Norsk Skatteavtalerett*. Gyldendal (2006)

Einar Harboe/Ivar Hobbelhagen, *Skattespørsmål ved flytting*. Universitetsforlaget (2002)

Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Third Edition, A Commentary to the OECD, UN and U.S. Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital, With Particular Reference to German Treaty Practice*. 3. Utg. Kluwer law international (1997)

Lignings – ABC. www.skatteetaten.no

International Fiscal Association (I.F.A), *Cahiers De Droit Fiscal International*. Kluwer Law International 1993

Eckhoff, Torstein, *Rettskildelære*. Universitetsforlaget 2001. 5.utg. ved Jan Helgesen

Lover

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

Lov om ligningsforvaltningen (ligningsloven – lignl.) av 13. juni 1980 nr. 24

Kongeriket Norges Grundlov (grl.) av 17. mai 1814

Dobbeltbeskatningsloven av 28. juli 1949 nr. 15

Tidsskrifter

Landa, Erik. Skatterett - 2004 - Nr 03 - «Nye regler om skattemessig bosted for fysiske personer» s 240-255

Kapital Nr. 13. 39. Årgang 14. August 2009 Utgiver Hegnar Media AS

Gjerde, Therese Karoline. Skatterett- 2008- Nr 03 - «Bosted etter skatteavtale»

www.idun.no

Hellebostad, Anne – Lise. www.raeder.no «Nye regler ved inn- og utflytting til/fra Norge»

Rettspraksis

Rt. 1921 s. 682

Rt. 1962 s. 614 (Tronier)

Rt. 1984 s. 99 (Alaska)

Rt. 1991 s 1182 (Brenden)

Rt 1994 s. 752 (Alphawell)

Rt. 1997 s. 563 (Siemens)

Rt. 2001 s. 512 (Safe Service)

Rt. 2004 s. 957 (PGS)

Rt 2008 s. 577 (Sølvik)

Underrettsavgjørelser

Utv. 1979 s 5

Utv. 1985 s 635

Utv. 1985 s 650

Utv. 1993 s 734

Utv. 2007 s 864

Utv. 2009 s 222

Ligningspraksis

Utv. 1987 s 439

Utv. 1997 s 530

Utv. 2005 s 847

Lover

Kongeriket Norges Grundlov av 17. Mai 1814

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

Lov om ekteskap (ekteskapsloven) av 4.juli. Nr. 47. 1991

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

Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsavtaleloven) av 28.juli 1949. nr. 15

Lov om registrert partnerskap av 30. april 1993 nr. 40

Traktater

OECD (Organisation for Economic Co- operation and Development) Articles of the modelconvention as they read 15 july 2005

Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue (NSA) – St prp nr 5 1996-97

Vienna Convention on the law of Treaties av 23. Mai 1969

Skatteavtalen mellom Norge og USA -St prp. Nr 63 1971-72

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Amerikas Forente Stater til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue av 3.des. 1971

Forarbeider

Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) - Skatteloven

Innst. S. 167 1975/76 s 4

Uttalelser

BFU 74/04 – Skattedirektoratet

Utv 1975/293 - Skattedirektoratet

Uttalelse av skattedirektoratet 30. Juni 2008 -

<http://www.skatteetaten.no/Templates/BindendeForhandsuttalelse.aspx?id=74801&epslanguage=NO>

Utv. 2000 s 1235 - Finansdepartementet

Utv. 2001 s 1647 - Finansdepartementet

Utv, 2005 s 1396 –Finansdepartementet

Øvrige kilder

Liste over skatteavtaler Norge har inngått -

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/Skatter_og_avgifter/skatteavtaler/skatteavtaler-liste.html?id=450647&epslanguage=NO

HM Revenue & Customs –Resident, domicile and remittance basis -

<http://www.hmrc.gov.uk/cnr/hmrc6.pdf>

Commentary on article 4 concerning the definition on resident -

<http://www.oecd.org/dataoecd/52/23/36221030.pdf>

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

Oxford Advanced Learner`s dictionary fourth edition, Oxford University Press (1989)

