

UiO : **Det juridiske fakultet**

# Bostedsbegrepet i skatteavtalene for fysiske personer

Utslagsregelen i OECDs mønsteravtale artikkel 4 annet ledd

Kandidatnummer: 693

Leveringsfrist: 25. november 2012

Antall ord: 17 314



## Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING .....</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>DISPONERE FAST BOLIG.....</b>	<b>6</b>
2.1	Bolig.....	7
2.2	Fast.....	8
2.2.1	Fast bolig betyr fast bruk.....	8
2.2.2	Innredning av boligen til fast bruk .....	9
2.2.3	Behold av boligen til fast bruk .....	10
2.2.4	Kortvarige opphold gir ikke grunnlag for fast bruk .....	12
2.3	Disponere .....	23
<b>3</b>	<b>SENTRUM FOR LIVSINTERESSER .....</b>	<b>31</b>
3.1	Relevante forbindelser .....	34
3.1.1	Personlige forbindelser .....	35
3.1.2	Økonomiske forbindelser .....	37
3.2	Vekten av ulike forbindelser.....	39
3.2.1	Forholdet mellom personlige og økonomiske forbindelser.....	39
3.2.2	Vurderingen av sentrum for livsinteresser i praksis .....	42
3.2.3	Er økonomiske forhold faktisk avgjørende i uklare saker? .....	50
3.3	Perioden for vurderingen av sentrum for livsinteresser .....	51
<b>4</b>	<b>VANLIG OPPHOLD.....</b>	<b>52</b>
4.1	Skattyter disponerer fast bolig i begge land.....	52
4.2	Skattyter disponerer ikke bolig i noen av landene .....	55
4.3	Perioden for vurderingen av vanlig opphold .....	56
<b>5</b>	<b>STATSBORGERSKAP.....</b>	<b>58</b>

<b>6</b>	<b>GJENSIDIG OVERENSKOMST .....</b>	<b>59</b>
<b>7</b>	<b>FORKORTELSER .....</b>	<b>61</b>
<b>8</b>	<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>62</b>
<b>9</b>	<b>LOVER, SKATTEAVTALER OG FORARBEIDER.....</b>	<b>63</b>
<b>10</b>	<b>LIGNINGS- OG RETTSPRAKSIS .....</b>	<b>64</b>

# 1 Innledning

Tema for oppgaven er utslagsreglene i OECDs mønsteravtale art. 4(2). Utslagsreglene er en del av bostedsbegrepet i skatteavtalene.

Skatteavtaler har som hovedformål å forhindre internasjonal (juridisk<sup>1</sup>) dobbeltbeskatning. Internasjonal dobbeltbeskatning oppstår fordi to eller flere land beskatter den samme inntekt. Dersom skattyter for eksempel er skattemessig bosatt i Norge og opptjener en inntekt i Sverige, vil i utgangspunktet begge land etter sine internrettslige skatteregler ha beskatningsrett på inntekten. Gjennom skatteavtaler søker man å unngå dobbeltbeskatning. Norge har inngått rundt 90 skatteavtaler med andre land.<sup>2</sup>

Bostedsbegrepet i skatteavtalene avgjør for det første skatteavtalenes anvendelsesområde. Fordelingen av beskatningsretten etter avtalen bygger på en grunnleggende sontring mellom *bostedsstat* og *kildestat*; bare én av statene kan være bostedsstat. Dermed avgrenses avtalenes anvendelsesområde til de tilfeller det foreligger en bostedsstat. Skatteavtalene forhindrer derfor ikke dobbeltbeskatning mellom to kildestater. For det andre er statenes beskatningsrett etter avtalen avhengig av kategoriseringen som enten bosteds- eller kildestat. Bostedsbegrepet er derfor direkte avgjørende for den konkrete fordelingen av beskatningen mellom stat A og stat B.

Oppgaven tar utgangspunkt i OECDs mønsteravtale. Mønsteravtalen er ingen egen avtale, men fungerer som en mal og et forhandlingsgrunnlag for andre avtaler. I norsk sammenheng er det praktisk å ta utgangspunkt i mønsteravtalen, fordi nesten alle norske

---

<sup>1</sup> Juridisk dobbeltbeskatning inntreffer når samme (eller sammenlignbare) inntekt(er) beskattes samme inntektsår hos samme skattesubjekt og med likeartede skatter i flere stater.

<sup>2</sup> Per 01.11.2012. Se [http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter\\_og\\_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330).

avtaler baserer seg på denne. I den grad oppgaven berører skatteavtalerett som ikke er i samsvar med mønsteravtalen, vil dette eksplisitt fremgå.<sup>3</sup>

Spørsmålet om bosted avgjøres etter bostedsbegrepet i art. 4 i mønsteravtalen. Bostedsbegrepet i skatteavtalene bygger prinsipalt på at skattyter er bosatt i det landet han er internrettslig bosatt, jf. art. 4(1). Dette vil i mange tilfeller være tilstrekkelig til å avgjøre bostedsspørsmålet. Når skattyter eksempelvis bor i Norge og har opptjent en inntekt i Sverige, vil han normalt bare være internrettslig bosatt i Norge; spørsmålet om bosted etter skatteavtalen gir seg dermed selv. I de tilfeller skattyter er internrettslig bosatt i begge stater, løser ikke de internrettslige regler spørsmålet om bosted. Det foreligger dermed en *bostedskonflikt*. I disse tilfeller avgjøres spørsmålet om bosted etter de såkalte *utslagsreglene*<sup>4</sup> i art. 4(2). Det er disse som er emne for oppgaven.

*Reglens funksjon* ligger allerede i navnet – utslagsreglene; de søker å kåre én vinner og dermed slå ut den andre. Reglene er også kalt preferanseregler, i det en av statene skal få preferanse fremfor den andre. I engelsk språkbruk er reglene gjerne kalt *tie-breaker rules*, som også fremhever deres funksjon.

---

<sup>3</sup> Særlig har avtalen mellom Norge og USA (NUSA) en del avvik fra mønsteravtalen, men bygger likevel i all hovedsak på denne.

<sup>4</sup> Det er også vanlig å anse hele art. 4(2) som én regel, og derfor *utslagsregelen*. De ulike underregler blir i stedet betegnet kriterier, og dermed *utslagskriteriene*. Dette er imidlertid utelukkende en terminologisk problemstilling.

Utslagsreglene er som følger:<sup>5</sup>

- Skattyter skal anses bosatt bare i det landet han disponerer fast bolig – «permanent home available».
  - o Dersom skattyter disponerer fast bolig i begge land, skal han anses bosatt i det land han har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene) – «where his personal and economic relations are closer (centre of vital interests)».
- Hvis det ikke kan bringes på det rene i hvilken stat han har sentrum for livsinteressene, eller hvis han ikke har en fast bolig i noen av de kontraherende stater, skal han anses for bosatt bare i den stat hvor han har vanlig opphold – «habitual abode».
- Hvis han har vanlig opphold i flere stater eller ikke i noen av dem, skal han anses for bosatt bare i den stat i hvilken han er statsborger – «national».
- Hvis han er statsborger i flere stater eller ikke av noen av dem, skal de kompetente myndigheter i de angjeldende kontraherende stater avgjøre spørsmålet ved gjensidig avtale – «mutual agreement».

Reglene har en hierarkisk oppbygning, det vil si at den enkelte regel bare kommer til anvendelse i den grad reglene av høyere rang ikke kan avgjøre bostedskonflikten. Reglene er dermed ikke momenter i en helhetsvurdering.<sup>6</sup> Dette fremgår uttrykkelig av ordlyden i avtalen og er nødvendig av hensynet til reglenes effektivitet. Enkelte forhold kan derimot være relevante ved flere av reglene. Dette gjenspeiler imidlertid bare at de ulike reglene

---

<sup>5</sup> Oppstillingen tar utgangspunkt i den norske versjonen av den nordiske skatteavtalen (NSA), inngått mellom Norge, Sverige, Danmark, Finland, Island og Færøyene, den eneste multilaterale skatteavtale. I tillegg er de tilsvarende begrepene fra den engelske versjonen av mønsteravtalen medtatt.

<sup>6</sup> Et slikt standpunkt har uriktig vært inntatt av domstolen i enkelte tilfeller, se for eksempel Utv.2001.44 (LRD), Utv.2002.73 (URD) og Utv.2000.1667 (URD).

søker å vareta de samme hensyn og interesser. For eksempel kan nærmeste familie være av betydning både ved vurderingen av fast bolig og sentrum for livsinteresser.

Det nærmere innholdet i utslagsreglene må i utgangspunktet søkes klargjort på bakgrunn av vanlig skatteavtaletolkning. Dette innebærer at utslagsreglene må tolkes etter reglene om traktattolkning i Wien-konvensjonen art. 31 ff., jf. Rt.2004.957 (PGS). Dette innebærer videre at kommentarene til OECDs mønsteravtale er av vesentlig betydning, jf. Rt.2008.577 (Sølvik).

Utslagsreglene i skatteavtaler som bygger på mønsteravtalen bør så vidt mulig tolkes autonomt, det vil si at reglene bør forstås likt i de ulike avtalestater. Grunnen til dette er som følger: Utslagsreglene søker å kåre én vinner av bostedskonflikten. For at skatteavtalene skal hindre dobbeltbeskatning, er det derfor nødvendig at begge avtaleland kårer den samme vinneren. Dersom for eksempel begge stater anser skattyter bosatt etter skatteavtalen i sitt land, og begge land derfor bostedsbeskatter skattyter, er det ikke sikkert skatteavtalen oppfyller sitt formål om å unngå dobbeltbeskatning. Dette taler igjen for at man i minst mulig grad avgjør innholdet i utslagsreglene på bakgrunn av internrettslige regler. Disse synspunkter har bred støtte i juridisk litteratur.<sup>7</sup> Et unntak må likevel gjøres for statsborgerskap, som etter sin natur må avgjøres etter internrettslige regler.

Det følger av kommentarene til mønsteravtalen at utslagsreglene skal vareta to hensyn.<sup>8</sup> For det første skal reglene være av en slik art at skattyter, så langt det lar seg gjøre, bare

---

<sup>7</sup> Avery Jones (1981) s. 19ff. og 104ff., Vogel (1997) s. 244 pkt. 67, Maisto (2010) (Stuart) s.183-184, Zimmer (2009) s. 129, Norsk Skatteavtalerett (2006) s. 66-67 (generelt for skatteavtaler), Harboe (2002) forutsetningsvis s. 45 og Michelsen (2003) s. 157-158.

<sup>8</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 10.

oppfyller regelen i ett av landene.<sup>9</sup> For det andre skal reglene være av en slik art at de reflekterer en tilknytning til den ene stat, som gjør det naturlig å skatlegge skattyter som bosatt i denne staten, fremfor den andre. Utslagsreglene må søkes forstått i overensstemmelse med disse hensyn.

I tillegg må reglene forstås slik at de i minst mulig grad åpner for at skattyter kan påvirke eller manipulere dem for et ønsket resultat; skattyter skal ikke selv kunne avgjøre i hvilket land han er bosatt.<sup>10</sup>

Utslagsreglene i art. 4(2) knytter seg til bostedsbegrepet for *fysiske personer*. Oppgaven avgrenses dermed mot bostedsspørsmål knyttet til juridiske personer.

---

<sup>9</sup> Som det vil fremgå av oppgaven, vil ikke dette alltid være tilfelle. Ved for eksempel utslagsregelen «disponere fast bolig» forutsettes det uttrykkelig i mønsteravtalen at skattyter kan disponere fast bolig i begge land.

<sup>10</sup> Dette følger også til en viss grad av avtalen selv – «he shall be *deemed* to be a resident...» – i art. 4(2).



## 2 Disponere fast bolig

Spørsmålet om bosted avgjøres prinsipalt på bakgrunn av hvor skattyter disponerer fast bolig – «has a permanent home available to him».<sup>11</sup>

Fast bolig vil etter kommentarene ofte være tilstrekkelig for avgjørelsen av bostedskonfliktene; skattyter vil normalt bare ha fast bolig i én stat. Det skal dessuten være enkelt å konstatere om det foreligger fast bolig eller ikke.<sup>12</sup> Regelen er slik ment å fungere som en klar utslagsregel.<sup>13</sup> Skattyter bor for eksempel i Norge, men har jobbet en del i Sverige og er derfor internrettslig bosatt i Sverige også. I Norge har skattyter sin faste bolig, mens han i Sverige bare bor på ulike hotell. Det kan dermed raskt slås fast at skattyter etter skatteavtalen er bosatt i Norge.

Regelen vil også være vanskelig å omgå for å oppnå et ønsket resultat; et skatteår vil som regel være en lang periode ikke å disponere fast bolig for en skattyter som egentlig ikke har planer om å holde seg unna et land, særlig om skattyter har nær familie.<sup>14</sup>

Regelen oppstiller tre vilkår.<sup>15</sup> Det må dreie seg om

- (1) en bolig – «home», som
- (2) er fast – «permanent» – og som
- (3) skattyter disponerer – «available to him».

---

<sup>11</sup> Enkelte avtaler kan ha en avvikende terminologi. Eksempelvis bruker avtalen mellom Norge og USA i art. 3(2) uttrykket «ha fast bolig». USA-avtalen viser også at bostedsbegrepet og utslagsreglene ikke nødvendigvis er art. 4 i avtalene.

<sup>12</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 10.

<sup>13</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 10.

<sup>14</sup> Maisto (2010) (Stuart) s. 185.

<sup>15</sup> Avery Jones (1981) s. 22, Vogel (1997) s. 247-248 og Maisto (2010) (Stuart) s. 186.

## 2.1 Bolig

*Enhver form for bolig* – «*any form of home*» – skal tas i betraktning ved vurderingen av fast bolig; hus eller leilighet, enten eiet eller leiet, men også leie av et møblert rom, tilfredsstillende kravet til bolig.<sup>16</sup>

De norskspråklige versjonene av skatteavtalene bruker begrepet «bolig» – «der skattyter disponerer fast bolig».<sup>17</sup> Innholdet i det norske begrepet bolig kan i utgangspunktet avgjøres ut fra objektive vurderinger av boenheten, slik det gjøres for det internrettslige norske boligbegrepet.<sup>18</sup> Dette står i motsetning til mønsteravtalen som anvender begrepet «home», som innebærer en subjektiv tilknytning mellom bolig og skattyter.<sup>19</sup> Dette kan ses slik at begrepet «home» innebærer noe mer enn den fysiske bygning. En subjektiv tilknytning til boligen vil samtidig gi skattyter en tilknytning til landet boligen befinner seg i. Det subjektive elementet i begrepet «home» er derfor i tråd med formålet bak utslagsreglene; det gir skattyter en naturlig tilknytning til denne ene staten.<sup>20</sup>

Begrepet «home» ligner språklig mer på det norske begrepet «hjem». Det kan spørres hvorfor ikke de norskspråklige versjonene av avtalene i stedet har brukt dette begrepet. En grunn er trolig at vi etter norsk internrett har et forhold til begrepet «bolig», mens begrepet «hjem» ikke har den samme forankringen i norsk skatterett, og dermed virker fremmed. De norskspråklige versjonene av avtalene bør imidlertid i størst mulig grad reflektere det som følger av mønsteravtalen. Dette vil i minst mulig grad åpne for at avtalen tolkes ulikt i

---

<sup>16</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 13.

<sup>17</sup> Jf. for eksempel NSA art. 4(2) a).

<sup>18</sup> Det internrettslige boligbegrepet baserer seg først og fremst på slike objektive vurderinger, se skatteloven § 2-1(6). Også de tyskspråklige skatteavtalene bruker et objektive begrep, «Wohnstätte», se Vogel (1997) s. 247 pkt. 70.

<sup>19</sup> Vogel (1997) s. 247 pkt. 70 - «personal link with the accommodation». Forfatteren påpeker videre at det subjektive elementet i begrepet «home» medfører en viss overlapping i forhold til den neste utslagsregelen, «sentrum for livsinteresser». Dette er etter forfatterens syn «in no way harmful».

<sup>20</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 10.

Norge og den andre staten, og dermed forhindre mulighetene for dobbeltbeskatning. Det er ingen holdepunkter for at de norske avtalene skal innebære en realitetsforskjell.<sup>21</sup> Det norske ordvalget av «bolig» i skatteavtalene må derfor forstås i overensstemmelse med begrepet «home» i mønsteravtalen. På denne bakgrunn ville det vært en fordel i skatteavtalesammenheng i stedet å anvende begrepet «hjem», som også vil forhindre sammenblanding med det internrettslige boligbegrepet.

Det kan spørres om det kan trekkes en grense nedad for hvilke boligordninger som kan kvalifisere til fast bolig. Kommentarene fremholder at *enhver boligform* – «*any form of home*» – skal tas i betraktning, men kan dermed et telt eller en gapahuk være tilstrekkelig? En slik grense synes ikke å ha vært problematisert i norsk praksis, men enkelte utenlandske saker kan kaste lys over problemstillingen. Fra Nederland kan nevnes en sak hvor en høystakk som var omgjort til en form for bolig – «converted haystack» – ikke ble ansett tilstrekkelig til å være en fast bolig.<sup>22</sup> I en sak fra Storbritannia synes en båt – «yacht» – imidlertid å bli ansett som fast bolig, men her hadde skattyter faktisk bodd i båten i 20 år.<sup>23</sup> På denne bakgrunn kan det antas at de fleste ordninger tillates, men at det trolig må trekkes en grense mot de aller enkleste former for boligløsninger.

## 2.2 Fast

### 2.2.1 Fast bolig betyr fast bruk

Boligen må være fast – «permanent».<sup>24</sup> Kravet innebærer etter kommentarene at boligen må være *innredet og beholdt for fast bruk*.<sup>25</sup> Dette er boligen ikke når oppholdet som

---

<sup>21</sup> Bostedsbegrepet i avtalen må tolkes autonomt, se pkt. 1. Norge har for øvrig ikke gjort særlige merknader eller reservasjoner i forbindelse med OECD-avtalen.

<sup>22</sup> HR 21 Desember 2001, BNB 2002/85, referert i Maisto (2010) (Gunn) s. 487.

<sup>23</sup> Bayard Brown v. Burt (5 TC 667 (1911)), referert i Maisto (2010) (Stuart) s. 185.

<sup>24</sup> Mønsteravtalen art. 4(2) a).

<sup>25</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 12.

boligen brukes i forbindelse med, er av *kortvarig karakter*, eksempelvis fornøyelsesreiser, forretningsreiser, studiereiser og reiser i forbindelse med kurs o.l.<sup>26</sup> Hvorvidt boligen er fast, er på denne bakgrunn et spørsmål om *hvordan* boligen brukes og ikke *hvor ofte*. Eksempelvis vil ikke en bolig som anvendes i forbindelse med mange forretningsreiser være fast, mens en bolig som brukes i forbindelse med ett opphold av lengre varighet, vil kunne være fast.

Det er dermed klart at kravet til *fast* retter seg mot *bruken* av boligen, ikke *oppholdet*; en fast bolig forutsetter fast bruk, ikke fast opphold. Se nærmere om dette under pkt. 2.2.4.

## 2.2.2 Innredning av boligen til fast bruk

For at boligen skal være *innredet* – «*arranged*» – til fast bruk, må den være innredet til *skattyters* faste bruk – «for *his* permanent use» (min kursivering). I denne sammenheng er fast dermed et relativt begrep og innebærer en formålsvurdering av skattyters hensikt med boligen.

Dette har i tysk rettspraksis, med tilsynelatende støtte i tysk litteratur<sup>27</sup>, blitt tatt til inntekt for en regel om at boligen må tilby skattyter *boforhold i samsvar med hans levestandard* – «wenn die benutzte Wohnung dem Steuerpflichtigen nach Grösse und Ausstattung ein seinen Lebensverhältnissen entsprechendes Heim bietet»<sup>28</sup> - «a dwelling commensurate with his standards of living»<sup>29</sup>. Det avgjørende etter kommentarene er om den aktuelle skattyter kan anvende boligen til boligformål. Regelen bør derfor aksepteres i den grad det åpner for at en skattyter med særlig moderate krav til sitt faste tilholdssted, kan anvende en boenhet for boligformål, selv om den ikke samsvarer med en antatt normalstandard.

---

<sup>26</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 13.

<sup>27</sup> Vogel (1997) s. 247 pkt. 71 og Maisto (2010) (Rust) s. 386.

<sup>28</sup> Bundesfinanzhof, 23.10.1985, BStBl. II, 1986, 133.

<sup>29</sup> Vogel (1997) s. 247 pkt. 71.

Dersom skattyteren for eksempel bor i en campingvogn, og denne rent faktisk fungerer som fast bolig for skattyter, må ordningen derfor aksepteres. Regelen bør også aksepteres for de tilfeller der skattyter har *særlige behov* som må tilfredsstilles i hverdagen. Dersom skattyter eksempelvis er avhengig av rullestol, kan dette tenkes å forutsette en *særlig innredning* for at boligen skal kunne anvendes til boligformål for ham. Det er derimot vanskeligere å akseptere en slik regel i den grad den innebærer at en skattyter som til vanlig lever et luksusliv, ikke skal kunne anvende en nøkternt møblert leilighet til boligformål. Som det fremholdes i Norsk Skatteavtalerett, må det i all hovedsak være tilstrekkelig at boenheten rent faktisk er brukt som fast bolig.<sup>30</sup>

Det sted skattyters ektefelle og mindreårige barn lever – *skattyters nærmeste familie*, vil normalt innebære en fast bolig for skattyter.<sup>31</sup> I den særegne avtalen med USA er dette uttrykkelig slått fast i avtalen – «en fast bolig [er] det sted hvor en fysisk person bor sammen med sin familie». <sup>32</sup> Også andre *personlige eiendeler* vil kunne være av interesse i vurderingen av om boligen er innredet til fast bruk.

### 2.2.3 Behold av boligen til fast bruk

At boligen skal være *beholdt* – «*retained*» – til fast bruk, innebærer et varighetskrav; det må være snakk om en *funksjon av en viss varighet*. Noen nærmere tidsangivelse er trolig vanskelig.

Dette varighetskravet gjelder tilknytningen mellom skattyter og den konkrete boligen, og er dermed et annet varighetskrav enn det som oppstilles til oppholdet som sådan – kravet om at oppholdet ikke skal være kortvarig. Skattyter kan for eksempel tenkes å flytte fra bolig

---

<sup>30</sup> Norsk Skatteavtalerett (2006) s. 115.

<sup>31</sup> Zimmer (2009) s. 129.

<sup>32</sup> NUSA art. 3(2)(2). Den ekskluderende effekt dette tillegget synes å ha, at en bolig ikke er fast dersom skattyter ikke bor der sammen sin familie, kan ikke tillegges også for mønsteravtalen.

til bolig i løpet av ett og samme opphold; det er ikke sikkert den enkelte bolig er *beholdt* tilstrekkelig lenge, selv om oppholdet er lenger enn kortvarig.

Boligen skal være beholdt *til* fast bruk. Spørsmålet oppstår dermed om boligen rent faktisk må være brukt for å være fast. Et slikt krav kan vanskelig oppstilles på bakgrunn av kommentarene; at noe er beholdt *til* fast bruk, innebærer ikke at det *faktisk* er brukt. At kravet til behold ikke forutsetter faktisk bruk, harmonerer videre med at det er *disponeringen* av boligen som er det sentrale, som trolig ikke stiller krav til at boligen faktisk brukes, se nærmere under pkt. 2.3. På bakgrunn av dette kan det antas at en fast bolig kan etableres før boligen faktisk er brukt. Skattyter er for eksempel på et treårig arbeidsopphold i utlandet. Når det er ett år igjen av oppholdet, erverver han bolig i hjemlandet og innreder den til fast bruk. Den står klar til bruk, men brukes faktisk ikke. Boligen representerer trolig en fast bolig i skatteavtalesammenheng, selv om den aldri faktisk er brukt.<sup>33</sup>

Over ble det konstatert at boligen måtte brukes i forbindelse med opphold som ikke var kortvarige. Dette kravet behandles nærmere rett nedenfor under pkt. 2.2.4. Dette står imidlertid ikke i motsetning til at boligen kan være fast før den faktisk er brukt. Ett spørsmål er om boligen må være brukt overhodet for å være fast, et annet er hvordan boligen brukes når den først brukes.

---

<sup>33</sup> Dette standpunktet er også inntatt av den nederlandske Advocate-General Overgaauw, i forbindelse med en sak for den nederlandske Høyesterett, HR 2. juli 2006, BNB 2006/337, pkt. 4.2.2. Advocate-General er ikke kjent i norsk rettssystem, men har blant annet som oppgave, slik som i dette tilfellet, å inngi sin betenkning til domstolen for å styrke domstolens avgjørelsesgrunnlag. Motsatt standpunkt synes å ha blitt lagt til grunn i en sak fra Østerrike, VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135, se Maisto (2010) (Daurer) s. 266, note 112. Forfatteren fremholder: «Only once is it stated that a permanent home is a home which the person can use all the time and is *actually used in a regular way*».

#### 2.2.4 Kortvarige opphold gir ikke grunnlag for fast bruk

Fast bolig avgrenses mot bruk av boenheten til *kortvarige opphold*. På denne bakgrunn har dermed lengden av oppholdet betydning for om det foreligger fast bolig. Kortvarige opphold – «a stay of short duration» - er typisk fornøyles- og forretningsreiser, studiereiser og andre kurs o.l. i forbindelse med skole eller utdanning.<sup>34</sup> Dette er opphold som er *helt* kortvarige, og varer normalt fra noen få dager opptil noen uker eller måneder.<sup>35</sup>

Det er igjen grunn til å presisere at fast bolig etter kommentarene betyr fast *bruk*, ikke fast opphold.<sup>36</sup> Selv om oppholdets varighet er av betydning, innebærer ikke dette at oppholdet må være fast, fast retter seg mot *bruken*. Varigheten av oppholdet er av betydning fordi kortvarige opphold ikke gir grunnlag for fast *bruk*, og slik heller ikke fast bolig. Det er dermed ikke slik at et kortvarig opphold er det motsatte av et fast opphold i forståelsen av *det sted skattyter skal tilbringe resten av sine dager*.<sup>37</sup> Slik uttrykket blir brukt i kommentarene, retter kortvarig seg mot et bestemt tidsrom, uavhengig av den enkelte skattyter. Motsetningsvis følger det på denne bakgrunn av kommentarene at oppholdet må være lenger enn *kortvarig* for å gi grunnlag for fast *bruk* – og dermed også fast bolig.

Kommentarene legger til grunn at det er skattyters *intensjon* for oppholdets lengde som er av betydning – «the stay is *intended* to be of short duration» (min kursivering). Dette synes å innebære at det er uten betydning om oppholdet rent faktisk viser seg å bli kortere eller lenger enn planlagt. Kanskje kan dermed bruk av en bolig i forbindelse med et opphold som viser seg å bli aldri så kort, likevel gi grunnlag for fast bolig. Dette harmonerer med at boligen trolig kan være fast, selv om den aldri er brukt. Det er imidlertid vanskelig å se at et opphold som faktisk viser seg å bli lenger enn *kortvarig*, ikke skal gi grunnlag for fast bolig. Dersom et planlagt ferieopphold for eksempel utvikler seg til noe mer, må dette

---

<sup>34</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 13.

<sup>35</sup> Sml. Sivilombudsmannen i sin årsmelding for 2004, sak 2004-2405.

<sup>36</sup> Staten synes i sine anførsler i Rt.2008.577 (Sølvik) å ha en annen oppfatning, se dommens avsnitt (32).

<sup>37</sup> Avery Jones (1981) s. 25.

trolig kunne gi grunnlag for fast bolig - men kanskje ikke før det faktisk viser seg at oppholdet endrer karakter.

Et viktig spørsmål er hvor langt et *utenlandsopphold* må være for å gi grunnlag for å etablere fast bolig. Særlig aktuelt er en slik grense i forbindelse med arbeidsopphold der skattyter skal returnere til hjemlandet etter en viss tid. Spørsmålet om en tidsgrense er uavklart og det foreligger et behov for avklaring. I det følgende vil en avklaring søkes gjennom de rettskilder som foreligger.

Innledningsvis bør det bemerkes at et slikt tidskrav vil innebære et minstevilkår til fast bolig. I en slik sammenheng er dermed tiden for oppholdet alene avgjørende for vurderingen av fast bolig.<sup>38</sup> En bolig kan eksempelvis være aldri så fast *innredet og beholdt*, så lenge *oppholdet* den brukes i forbindelse med, er for kort til å etablere fast bolig.

Utgangspunktet må i tråd med kommentarene være at oppholdet må være lenger enn *kortvarig* – «*short duration*».<sup>39</sup> Vurderingstemaet er dermed hvor den øvre grense for *kortvarig* går.

Norske ligningsmyndigheters praksis synes lenge å ha bygget på et strengere krav til varighet enn det som oppstilles i kommentarene. Arbeidsopphold på to til tre år ble gjennomgående ansett for å være for korte til å etablere fast bolig. Fra praksis kan nevnes to saker fra ligningsbehandlingen i Oslo for inntektsårene 2006-2007, inntatt i Utv.2007.1585 (overligningsnemnda). Den første saken gjaldt en skattyter på arbeidsopphold i Storbritannia i perioden fra april 2003 til mai 2006, det vil si litt over tre

---

<sup>38</sup> En slik forståelse legges også indirekte til grunn i Rt.2008.577 (Sølvik). Retten la til grunn at den konkrete sak ikke var et grensetilfelle, og dermed kunne også andre momenter komme inn i vurderingen, se dommens premisser (54). Dommen behandles nærmere nedenfor.

<sup>39</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 12 og 13.



år. Nemnda fant at skattyter ikke hadde etablert fast bolig i Storbritannia, utelukkende fordi utenlandsoppholdet var for kort. Den andre saken gjaldt en skattyter på arbeidsopphold i USA fra september 2002 til juni 2005, det vil si to år og ni måneder. Heller ikke her fant nemnda at oppholdet var tilstrekkelig langt til å etablere fast bolig.<sup>40</sup>

Til grunn for nemndas avgjørelser, ble det særlig lagt vekt på tre uttalelser fra Finansdepartementet (FIN).<sup>41</sup> Den første uttalelsen (Utv.2003.964) omhandlet nordmenn som tok arbeidsopphold hos EFTAs overvåkningsorgan, ESA, i Belgia. Oppholdene varte fra tretten til atten måneder. FIN fant at disse oppholdene ikke ga grunnlag for bosettelse i Belgia etter skatteavtalen. I den andre uttalelsen (Utv.2005.1396) la FIN til grunn at arbeidsopphold i utlandet bare unntaksvis kunne føre til bosettelse etter skatteavtalene. Årsaken til dette var at disse var av kortvarig karakter. I den tredje uttalelsen (Utv.2006.1126a) ble det lagt til grunn at det ikke kunne oppstilles noen nedre tidsgrense for bosettelse etter verken avtaleteksten eller kommentarene, men at midlertidig arbeidsopphold ikke ga grunnlag for bosettelse etter skatteavtalene.

Begrepet «kortvarig» er flittig brukt i FINs uttalelser. Kortvarig er nettopp det som antas å ligge i kommentarene – «a stay of short duration». Men det følger uttrykkelig av kommentarene at det med kortvarig siktes til noe helt annet enn et arbeidsopphold på to til tre år, nemlig forretningsreiser mv.<sup>42</sup> Det synes derfor ikke treffende når FIN begrunnet sitt standpunkt direkte i kommentarene.

På denne bakgrunn var Høyesteretts tilsidesettelse av praksis i Rt.2008.577 (Sølvik) berettiget. Saken gjaldt en skattyter som var på et to og et halvt års arbeidsopphold i USA. Arbeidsoppholdet skjedde i tilknytning til en arbeidsavtale på tre år, og skattyter tok i

---

<sup>40</sup> For flere avgjørelser i samme retning, se Utv.2003.1203(1219), Utv.2005.1036 og Utv.2006.1358(1386) som omhandler saker fra ligningsbehandlingen fra henholdsvis 2001, 2004-2005 og 2005-2006.

<sup>41</sup> Utv.2003.964, Utv.2005.1396 og Utv.2006.1126a.

<sup>42</sup> Se kommentarene til art. 4(2) pkt. 13.

forbindelse med arbeidsoppholdet med seg ektefelle og to mindreårige barn til USA. Retten fant at skattyter utvilsomt hadde etablert fast bolig i USA, og gjorde i den forbindelse en viktig presisering; retten la til grunn at det eneste vurderingskriterium for kravet til oppholdets lengde, er det som følger av kommentarene. Av domspremissene følger (min uthevelse):

*Det er ikkje noko som tyder på at det er etablert andre kriterium utanfor dei som er nemnde der [i OECD-dokumenta]. Som tidlegera uttala har staten hatt grunn til å leggje fram dokumentasjon for at det har skjedd en endring i vurderingstema i høve til innhaldet i desse dokumenta, noko som ikkje er gjort.*

*... Opphaldet må såleis ikkje vere **kortvarig**, jf. også døma som er gitt i kommentarane til mønsteravtalen, sjå særleg punkt 13.<sup>43</sup>*

Det bør merkes at staten i sine anførsler for det første hadde gjort gjeldende at oppholdet ikke var tilstrekkelig langt til å etablere fast bolig i USA, dette i tråd med den praksis ligningsmyndighetene den siste tiden hadde fulgt. For det andre hadde staten gjort gjeldende at kommentarene til mønsteravtalen var gamle og hadde utspilt sin betydning for forståelsen av skatteavtalene. Den praksis som staten dermed gjorde gjeldende til grunn for sitt standpunkt i Sølvik-saken (at arbeidsopphold på to til tre år ikke var tilstrekkelig til å etablere fast bolig), var dermed den samme praksis som skattemyndighetene tidligere hadde begrunnet i kommentarene (som etter statens syn nå hadde utspilt sin betydning).

Tilbake til utgangspunktet: Spørsmålet er hvor den øvre grense for et *kortvarig* opphold går.

*Kommentarene gir anvisning på opphold som typisk er kortvarige, fornøyles- og forretningsreiser, utdanningsreiser o.l. Dette er, som nevnt, opphold som normalt ikke varer*

---

<sup>43</sup> Dommens premisser (53) og (54).

mer enn fra noen få dager til noen uker. «Kortvarig» er, som påpekt av Sivilombudsmannen, derfor i utgangspunktet en avgrensning mot *helt* kortvarige opphold og provisorisk preget etableringer.<sup>44</sup>

Kommentarene synes videre å forutsette at et utenlandsopphold som bare er av *en viss varighet* – «*a stay [only] of some length*» kan gi grunnlag for internrettslig bosettelse, men likevel ikke gi grunnlag for fast bolig etter skatteavtalene.<sup>45</sup> Dette forutsetter at det oppstilles et strengere krav til varigheten av oppholdet etter skatteavtalene enn det gjør etter de internrettslige regler. De internrettslige kravene til bosettelse vil kunne variere fra stat til stat. Det er likevel svært normalt at skattyter blir internrettslig bosatt i en stat etter et opphold på over 183 dager, altså et opphold på over et halvt år.<sup>46</sup> På denne bakgrunn vil et opphold av en viss varighet – «*of some length*» – normalt innebære et opphold som er *lenger* enn et halvt år. *Kortvarig* må formodentlig forstås i overensstemmelse med dette. Det kan derfor trolig konstateres at den øvre grense for *kortvarig* ligger høyere enn et halvt år; et utenlandsopphold må altså være av mer enn et halvt års varighet.

I *Rt.2008.577 (Sølvik)* fant Høyesterett at skattyter utvilsomt hadde etablert fast bolig ved et opphold av to og et halvt års varighet. Dette var etter rettens syn ikke et grensetilfelle. Dommen taler dermed for at *kortvarig* er vesentlig kortere enn to og et halvt år. En nærmere grense var det derimot ikke nødvendig for retten å ta stilling til.<sup>47</sup> Retten viste likevel til en melding fra det danske Skatteministeriet.<sup>48</sup> Meldingen omhandlet en ligningsavgjørelse, hvor åtte måneder ble ansett tilstrekkelig for å etablere fast bolig i utlandet. Det kan på denne bakgrunn antas at Høyesterett så for seg en grense et sted i

---

<sup>44</sup> Sivilombudsmannens årsmelding for 2004, sak 2004-2405. Saken gjaldt spørsmålet om fast bolig ved et to og et halvt års arbeidsopphold i Sverige.

<sup>45</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 11.

<sup>46</sup> En slik forutsetning synes også å fremgå av kommentarene til art. 4(2) pkt. 10.

<sup>47</sup> Dommens premisser (54) og (55).

<sup>48</sup> TfS.2002.838TS.

nærheten av åtte måneder, men dette er høyst usikkert. Det må holdes fast ved at avgjørelsen ikke var av betydning for resultatet i dommen og at retten uttrykkelig ikke tok stilling til en tidsgrense. Som det også vil fremgå nedenfor, er det ikke sikkert den danske avgjørelsen engang er representativ for utenlandsk praksis.

*Skattedirektoratet (SKD)* kom på bakgrunn av Sølvik-dommen med en generell uttalelse, inntatt i Utv.2008.1495. I uttalelsen legges det til grunn at «et arbeidsopphold i et annet land på ca et og halvt år ikke har en slik midlertidig karakter at skattyter ikke kan etablere fast bolig i det annet land»[sic].<sup>49</sup> Standpunktet ble inntatt og videreført i lignings-ABC frem til 2010/11. Sølvik-dommen tar som nevnt ikke stilling til en nedre grense; SKDs grunnlag for et slikt standpunkt er dermed ikke innlysende. Skattemyndighetenes synspunkt er i det minste ikke lenger *i strid* med Sølvik-dommen.

I *SKDs melding for saksbehandlingen for 2010*, Skd 2011-04, uttales følgende (understrekning i original):

*Den 18-månedersgrensen som er omtalt i Finansdepartementets uttalelse av 5. juli 2002 i Utv. 2003/964 om beskatning av nasjonale eksperter ved EFTAs overvåkingsorgan, kan ikke oppfattes som en absolutt grense, men bare som et veiledende utgangspunkt.*

SKD synes dermed å forutsette at uttalelsen fra 2003 fortsatt skal gjelde, men som et «veiledende utgangspunkt». Den «18-månedersgrensen» som omtales i uttalelsen fra 2003 innebar at atten måneder ikke var tilstrekkelig for å etablere fast bolig. Dette standpunktet

---

<sup>49</sup> SKD refererer i uttalelsen stadig til uttrykkene «midlertidig karakter» og «midlertidig art». Uttrykkene synes å ha grunnlag i rettens uttrykk – «reint mellombels karakter» – som er brukt i Sølvik-dommen, se dommens premisser (55). Rettens uttrykk knytter seg direkte til uttrykket «kortvarig» slik dette er anvendt i kommentarene. SKDs anvendelse av begrepet kan dermed virke misvisende, i det «midlertidig» språklig sett kan tenkes å innebære en vesentlig lengre periode enn «kortvarig».

har SKD allerede fraveket i sin uttalelse fra 2008, som er gjengitt over (Utv2008.1495). Det kan dermed virke forvirrende samtidig å opprettholde uttalelsen fra 2003.

Skattemyndighetenes standpunkt avklares ikke nærmere når *lignings-ABC* 2010/2011, som SKDs melding viser til, legger følgende til grunn (uthevelser i original):<sup>50</sup>

*Ved vurderingen av om skattyter har disponert fast bolig i oppholdslandet, skal det legges til grunn at et **midlertidig opphold** i et annet land på **ca. ett år** kan være tilstrekkelig til at skattyter kan etablere fast bolig der. Se HRD i Utv. 2008/943 (Rt.2008/577) (Sølvik).*

Standpunktet er fulgt opp i de senere utgavene av *lignings-ABC* og fremgår uforandret i 2012-versjonen. Ett år er etter *lignings-ABC* nå tilstrekkelig for etablering av fast bolig. Det vises til Sølvik-saken, men denne kan, som tidligere nevnt, vanskelig tas til inntekt for et slikt konkret standpunkt. Det er heller ikke kjent hva som har gjort at SKD har endret sitt tidligere standpunkt fra regelen om ett og et halvt år. Det nåværende standpunkt har ikke grunnlag i noen uttalelse fra verken SKD eller FIN, som kunne gitt en nærmere begrunnelse.

Det kan se ut til at skattemyndighetene selv ikke har et klart standpunkt hva gjelder kravet til lengden av et utenlandsopphold. Av den samme grunn foreligger det trolig heller ikke en *ensartet ligningspraksis* knyttet til kravet til utenlandsoppholdets lengde.

I en tingrettsdom, Utv.2007.1524, avsagt litt under ett år før Sølvik-dommen, fant retten at skattyter hadde etablert fast bolig ved et utenlandsopphold som varte i tretten måneder. Skattyter flyttet sammen med kone og tre barn til USA og hadde planer om å oppholde seg i USA i tre til ti år. Av uforutsette grunner flyttet hele familien tilbake til Norge etter tretten

---

<sup>50</sup> *Lignings-ABC* 2012 s. 1381. Standpunktet kom første gang inn i utgaven 2010/11.

måneder. I tråd med det som er nevnt over, kan det spørres om det dermed var skattyters intensjoner for oppholdets lengde eller oppholdets faktiske lengde, som for retten var avgjørende for at skattyter hadde etablert bolig; oppholdet var ment å vare i tre til ti år, men varte faktisk bare i tretten måneder. Retten tok ikke stilling til dette, da retten antok at grensen for varigheten av et utenlandsopphold uansett måtte gå vesentlig lavere enn tretten måneder. Av rettens premisser følger:

*Det følger for øvrig av kommentarene til mønsteravtalen artikkel 4 at et opphold på ni måneder kan innebære at vedkommende anses bosatt i den aktuelle stat i perioden.*

Retten begrunnet sitt standpunkt således direkte i kommentarene. Retten sikter nærmere bestemt til kommentarene til art. 4(2) pkt. 10, hvor følgende fremgår:

*The facts to which the special rules will apply are those existing during the period when the residence of the taxpayer affects tax liability, which may be less than an entire taxable period. For example, in one calendar year an individual is a resident of State A under that State's tax laws from 1 January to 31 March, then moves to State B. Because the individual resides in State B for more than 183 days, the individual is treated by the tax laws of State B as a State B resident for the entire year. Applying the special rules to the period 1 January to 31 March, the individual was a resident of State A. Therefore, both State A and State B should treat the individual as a State A resident for that period, and as a State B resident from 1 April to 31 December.*

I eksempelet i kommentarene legges det til grunn at skattyter skal anses bosatt i tilflytningsstaten ni av tolv måneder i utflytningsåret (april - desember). Eksempelet synes derfor først og fremst å poengtere at bosted etter skatteavtalen kan endres *i løpet av året*, og ikke nødvendigvis i forbindelse med overgangen til et nytt skatteår. Det synes mindre nærliggende at kommentarene med dette har tatt stilling til hvor kort et utenlandsopphold kan være for å gi grunnlag for fast bolig. Kommentarene synes for eksempel ikke å ha for

øye at skattyter umiddelbart etter at denne perioden er over, 1. januar neste år, returnerer til hjemlandet. Det er derfor tvilsomt om tingretten har lagt til grunn en riktig forståelse av kommentarene. I og med at Sølvik-dommen uttrykkelig ikke tar stilling til en nedre grense, kunne tingrettsdommen i utgangspunktet antas fortsatt å være relevant. Dommen kan tas til inntekt for en grense under ni måneder. Rettens anvendelse av kommentarene, gjør imidlertid at betydningen av dommens resultat er usikker. Dette kan også tenkes å være grunnen til at heller ikke Høyesterett i Sølvik-saken nevnte dommen, men i stedet trakk frem dansk praksis.

*Internasjonal praksis* vil, som påpekt i Sølvik-dommen, ikke alene kunne være avgjørende for vurderingen av oppholdstid. Hensynet til ensartet forståelse taler likevel for å tillegge slik praksis vekt, og atskillig vekt dersom det foreligger internasjonal *enighet*.

Fra Tyskland kan nevnes en sak der skattyter ikke ble ansett for å ha etablert bolig i forbindelse med et opphold som helt fra oppholdets begynnelse var begrenset til tolv måneder.<sup>51</sup> Fra Danmark kan igjen nevnes meldingen fra det danske Skatteministeriet, referert i Sølvik-dommen, hvor åtte måneder ble ansett tilstrekkelig for å etablere bolig. Den tyske dommen kan tas til inntekt for at *tolv måneder* er kortvarig, mens den danske peker på at *åtte måneder ikke* er kortvarig. Disse sakene tegner dermed ikke et bilde av en ensartet praksis. Riktignok kan det hende at den tyske rett fant at boligen av andre grunner enn oppholdets varighet ikke var fast, og at en grense for kortvarige opphold kunne gå lavere. Av Vogel synes det likevel å fremgå at det var nettopp lengden av oppholdet som var avgjørende for rettens standpunkt.<sup>52</sup> Det bør også tas i betraktning at den tyske saken i skatteavtalesammenheng er gammel (fra 1983), mens den danske meldingen er fra 2002 og altså nyere. Det er dermed mulig at tysk praksis har utviklet seg. Et problem med internasjonal praksis, er videre at den er *vanskelig tilgjengelig*. Slik praksis synliggjøres for det meste i den grad den refereres i internasjonal juridisk litteratur; hvilke resultater som synliggjøres kan dermed være tilfeldig.

---

<sup>51</sup>FG Düsseldorf, 29 RIW 383 (1983). Saken gjaldt en bostedskonflikt mellom Tyskland og Spania.

<sup>52</sup> Vogel (1997) s 248 pkt. 71.

Den mest omfattende oversikten over internasjonal praksis knyttet til skatteavtaler som bygger på mønsteravtalen, er trolig *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*. Under redaktør Guglielmo Maisto har en rekke forfattere tatt for seg hvordan utslagsreglene har blitt praktisert i Australia, Belgia, Canada, Italia, Japan, Nederland, Spania, Sveits, Storbritannia, Tyskland og Østerrike. Fra disse landene er det referert én eneste sak hvor varigheten av et utenlandsopphold var avgjørende, nemlig den tyske saken som er nevnt over. At problemstillingen ikke er nærmere drøftet, er oppsiktsvekkende. Det kan se ut som om en slik tidsgrense har vært av mindre interesse i andre land. Dette kan igjen være årsaken til at OECD heller ikke har vurdert spørsmålet nærmere.

Totalt synes internasjonal praksis ikke å tegne et ensartet bilde og avklarer ikke spørsmålet om varigheten av et utenlandsopphold.

Situasjonen er ganske annerledes med hensyn til *hvor et selskap er hjemmehørende* (bosatt). Her følger det direkte av mønsteravtalen, art. 5(3), at et *fast driftssted* i forbindelse med et bygnings-, anleggs-, installasjons- eller monteringsprosjekt i utlandet først etableres ved virksomhet av minst tolv måneders varighet. OECD har dermed funnet grunn til uttrykkelig å regulere kravet til varigheten av et «utenlandsopphold» for selskaper i tilknytning til bygninger. Det kan spørres hvorfor dette ikke er gjort også i relasjon til fysiske personer og etablering av *fast bolig*. I tråd med landsrapportene fra Maisto, nevnt over, er svaret trolig at det ikke har vært den samme interessen knyttet til etablering av fast bolig ved et utenlandsopphold. Det kan ikke uten videre trekkes paralleller mellom varighetskravet til for eksempel et bygningsprosjekt og varighetskravet til et boligopphold for en fysisk person. På den ene siden kan det argumenteres at mønsteravtalen har valgt samme begrep, *fast* – «*permanent*» – om etableringene, og at de således må forstås likt. På den andre siden kan det antas at varighetskravene ikke kan være like, nettopp fordi kravet er uttrykkelig regulert for fast driftssted og ikke for fast bolig.



*Juridisk litteratur* tegner heller ikke noe entydig bilde av en tidsgrense for «kortvarig». Av Harboe og Hobbelhagen og i Norsk Skatteavtalerett pekes det på at grensen er uklar og det nøyes med å presisere at de internrettslige kravene til fast opphold i utlandet (skattemessig emigrasjon) er alt for strenge.<sup>53</sup>

Wassermeyer antar at varighetskravet kan være sammenfallende med varighetskravet til *fast driftssted*, og at opphold på mer enn tolv måneder dermed ikke er kortvarig.<sup>54</sup> Resultatet synes sammenfallende med den tyske saken som er nevnt over, hvor et opphold som var begrenset til ett år, ikke ga grunnlag for fast bosted. Dette tegner dermed et bilde av en grense rundt ett år, tolv måneder. Det tyske fokus på en grense rundt ett år har trolig sammenheng med den internrettslige tyske regel for fast bolig, som krever at to kumulative vilkår er oppfylt.<sup>55</sup> For det første må boligen være brukt uavbrutt i seks måneder. I tillegg må *oppholdet* være av minst tolv måneders varighet.<sup>56</sup> Selv om det er klart at internrettslige regler ikke er bestemmende for forståelsen av utslagsregelen i skatteavtalene, er det trolig at de hensyn som ligger bak de tyske internrettslige regler også kan gjøre seg gjeldende i forbindelse med skatteavtalene.

I mangel av andre holdepunkter, er det derfor mulig det er fornuftig å oppstille en øvre grense for kortvarig på *rundt ett år, tolv måneder*. En slik regel vil i så fall være sammenfallende med det nåværende standpunkt i lignings-ABC. Det vil også være i samsvar med varighetskravet ved fast driftssted. Likevel må det fremholdes at dette er et spinkelt grunnlag for en regel og at situasjonen først og fremst fremstår som uklar. Det er

---

<sup>53</sup> Norsk Skatteavtalerett (2006) s. 115 (standpunktet knytter seg til de tidligere reglene for emigrasjon) og Harboe (2002) s. 44.

<sup>54</sup> Se henvisning i Maisto (2010) (Rust) s. 386 note 144 – Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerungsabkommen, op. Cit., Art. 4 marg. Note 58.

<sup>55</sup> AO § 9, Ständige Wohnstätte.

<sup>56</sup> Interessant med de tyske internrettslige regler, er at de differensierer mellom lengden av oppholdet og lengden av bruken av den aktuelle bolig. I skatteavtalesammenheng må også en slik differensiering gjøres, men da mellom tidskravet til *behold* av boligen og tidskravet til *oppholdet*, som ikke må være kortvarig.

derfor ønskelig med *fremtidig praksis* fra statene som kan legge grunnlag for en avklaring av situasjonen.

Det kan imidlertid være tvilsomt om ny praksis rundt lengden av et utenlandsopphold vil oppstå med det første. For norsk del vil spørsmålet neppe dukke opp i praksis, nå som SKD har etablert en så vidt liberal regel i lignings-ABC som på ett år. I andre land synes, som tidligere nevnt, spørsmålet å være av liten interesse, hvilket kan medføre at kravet til lengden av et opphold heller ikke vil dukke opp her. Kanskje er det derfor ønskelig at OECD selv tar stilling til spørsmålet, ved å oppstille en uttrykkelig regel i kommentarene. En slik regel i kommentarene vil trolig ikke innebære mer enn en presisering av gjeldende forståelse av mønsteravtalen. Dette ville hatt den praktiske konsekvens at en eventuell klargjøring kan få anvendelse også på de gjeldende avtaler inngått etter OECD-mønsteret, og at man derfor slipper å inngå nye avtaler for å avklare spørsmålet om oppholdstid.

### 2.3 Disponere

Skattyter må videre anses for å *disponere* en fast bolig – boligen må være «available». Det oppstilles dermed et krav om at boligen må være *tilgjengelig* for skattyter. I tillegg må boligen etter kommentarene være tilgjengelig *til enhver tid*.<sup>57</sup> Enhver form for disposisjonsrett er tilstrekkelig; en fast bolig kan så vel eies, leies eller på annen måte være stilt til disposisjon.<sup>58</sup>

Boligen må for det første være *tilgjengelig* – «available». Det må være klart at det er boligens *funksjon som fast bolig* som må være tilgjengelig. Det norske begrepet «disponere» tydeliggjør ikke dette i like stor grad, da «disponering» kan antas eksempelvis å forutsette også en *rettslig råderett* over boligen. Den rettslige råderett må i utgangspunktet være irrelevant dersom boligen rent faktisk oppfyller sin funksjon som fast

---

<sup>57</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 13.

<sup>58</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 13.

bolig for skattyter.<sup>59</sup> På samme måte som begrepet «hjem» ville være å foretrekke fremfor «bolig», kan «tilgjengelig» synes bedre å reflektere innholdet i mønsteravtalen enn «disponere». Begrepets forankring i internrett er trolig også her årsaken til ordvalget.

Disponering av boligen synes ikke å forutsette *faktisk bruk*; det er *bruksmuligheten* som er det sentrale for om boligen er tilgjengelig, og dermed disponeres. Dette harmonerer med at det også er *bruksmuligheten* som er avgjørende for om boligen er *fast*.

Boligen må for det andre være tilgjengelig *til enhver tid* – «at all times continuously».<sup>60</sup> Det oppstilles dermed et krav til fasthet ikke bare til selve boligen, men også til disponeringen av den. Fasthetskravet i «disponere fast bolig» kan dermed antas å rette seg mot både «bolig» og «disponere»; en fast disponering av en fast bolig.

Dette kan forklare resultatet i en fransk dom, hvor retten fant at en bolig som skattyter hadde lånt av en venn for en del av året - «part of the year» ikke ga grunnlag for fast bolig.<sup>61</sup> Det kan også forklare hvorfor retten i en dansk sak la til grunn at en bolig som ikke var godkjent for helårsbruk ikke kunne gi grunnlag for fast bolig.<sup>62</sup> Det kan dermed antas at boligen må være tilgjengelig *året rundt* for at boligen disponeres.

Det kan spørres om skattyter disponerer en bolig som er *utleid*. Skattyter flytter for eksempel til utlandet i forbindelse med et arbeidsopphold. Hans bolig i hjemlandet beholdes, og leies ut i perioden for utlandsoppholdet. Spørsmålet oppstår dermed om skattyter disponerer fast bolig i hjemlandet.

---

<sup>59</sup> På den annen side kan en rettslig råderett i seg selv trolig innebære at boligen i visse tilfeller er *tilgjengelig* til fast bruk, se nedenfor.

<sup>60</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 13.

<sup>61</sup> Conseil d'État, req. N. 59.667 – 61.300, Dr. Fisc. comm. 1289 (1989) concl. Martin, referert i Vogel (1997) s. 247 pkt. 71.

<sup>62</sup> TfS 1989.245 (LSR). Bostedskonflikt mellom Danmark og Storbritannia.

Spørsmålet bør ses i sammenheng med at en *leid* bolig er tilstrekkelig for at *leietaker* disponerer bolig. Normalt vil boligen dermed ikke samtidig være tilgjengelig for utleier.<sup>63</sup> Utgangspunktet må derfor være at en bolig som er utleid ikke står til skattyters disposisjon.

I norsk sammenheng ble standpunktet tilsynelatende endelig slått fast i Rt.2008.577 (Sølvik).<sup>64</sup> Skattyter beholdt sin bolig i Norge mens han var på arbeidsopphold i USA. Boligen ble utleid på en uoppsigelig leiekontrakt, først på to år og deretter ett år ekstra. Retten fant det klart at boligen i Norge ikke stod til skattyters disposisjon under arbeidsoppholdet i USA. Skattemyndighetenes praksis hadde i forkant av avgjørelsen en stund bygget på at en bolig som var utleid, likevel stod til skattyters disposisjon. Standpunktet baserte seg på en forståelse av utslagsregelen i samsvar med den internrettslige regel i skatteloven § 2-1 (5), som anser eieforhold tilstrekkelig til at skattyter *disponerer bolig*, selv om den er utleid.<sup>65</sup> Retten synes til en viss grad å ha akseptert en slik anvendelse av internretten i forbindelse med skatteavtalene. I Sølvik-saken ble dette likevel ikke avgjørende, fordi regelen i skatteloven § 2-1(5) trådte i kraft etter at arbeidsoppholdet var ferdig; regelen kunne dermed ikke få anvendelse for skattyters forhold.

Skatteloven § 2-1(5) trådte i kraft 1. januar 2004.<sup>66</sup> Spørsmålet blir derfor om en bolig fra og med 2004 kan anses for å bli disponert, selv om den leies ut. Spørsmålet avhenger av om den internrettslige regel skal legges til grunn for den norske forståelsen av utslagsregelen «disponere fast bolig».

---

<sup>63</sup> Et unntak fra dette oppstår når skattyter leier/låner ut boligen og dette ikke hindrer ham fra å bruke boligen, for eksempel ved utlån til familie, se nærmere s. 25 ff.

<sup>64</sup> Slik også Utv.1999.1181 (URD) og Utv.2007.1524 (TRD).

<sup>65</sup> Dette kommer egentlig ikke frem i regelen i seg selv, men dersom regelen ses i sammenheng med § 2-1 (6).

<sup>66</sup> Jf. Endringslov av 6. juni 2003.

Grunnlaget for å anvende internrettslige definisjoner ved forståelsen av skatteavtalene, følger av art. 3(2) i avtalene. Regelen i art. 3(2) oppstiller *tre vilkår* for å kunne anvende internrettslig betydning ved forståelsen av et begrep i skatteavtalen. Det må

- (1) gjelde et uttrykk – «any term», som
- (2) ikke er definert i avtalen selv – «not defined therein» – og
- (3) noe annet kan ikke fremgå av sammenhengen – «the context otherwise requires».<sup>67</sup>

Uttrykket i avtalen – «disponere fast bolig» – er klart nok ikke nærmere definert i selve avtalen. Dette skulle i utgangspunktet åpne for at uttrykket i skatteloven § 2-1(5) kan komme til anvendelse.

Begrepene har derimot ikke lik ordlyd. I avtalene benyttes «disponere fast bolig», mens det i skatteloven benyttes «disponere bolig». Det er dermed ikke uten videre klart at avtalene og skatteloven gjelder samme uttrykk. Dersom dette var hensikten, ville det kanskje vært naturlig at dette var nevnt i forarbeidene til § 2-1(5), noe som ikke er gjort.<sup>68</sup>

Internrettslig betydning kan ikke anvendes dersom noe annet fremgår av sammenhengen. Trolig må kommentarene anses som en del av «sammenhengen» i art. 3(2).<sup>69</sup> Dette innebærer at et begrep også kan defineres i kommentarene. Disponere fast bolig er inngående beskrevet i kommentarene til art. 4(2) pkt. 11 – 13. Det ville vært unaturlig om statene kunne definere seg vekk fra det innholdet begrepet er tillagt i kommentarene. Dette må antas å *kreve* – «require» – at internrettslig begrep ikke anvendes; skatteavtalenes grunnleggende formål om unngåelse av dobbeltbeskatning taler i særlig grad for en autonom forståelse av utslagsreglene, som nevnt i innledningen. Sammenhengen må etter dette utelukke anvendelse av skatteloven § 2-1(5) ved forståelsen av begrepet «disponere fast bolig» i skatteavtalene også etter 1. januar 2004.

---

<sup>67</sup> Oppstillingen tar utgangspunkt i NSA art. 3(2), med de tilsvarende uttrykk fra mønsteravtalen art. 3(2).

<sup>68</sup> Ot.prp. nr. 42 (2002-2003) og Innst. O. Nr. 77 (2002-2003).

<sup>69</sup> Vogel (2008) s. 392-394 pkt. 117-122, tilsynelatende støtte i Zimmer (2009) s. 81.

I tillegg bør det påpekes at den internrettslige regel har blitt til i etterkant av de fleste skatteavtaler Norge har inngått. Det bør være tvilsomt om Norge kan endre innholdet i sine allerede inngåtte avtaler ved å lage en ny internrettslig regel. Kommentarene til art. 3(2) synes klart å forutsette at dette ikke er mulig.<sup>70</sup> En slik praksis vil trolig innebære et traktatbrudd.

Hva så med uttalelsene i Sølvik-dommen? Retten uttaler at «vel er skattelova § 2-1 femte ledd gjeldande norsk forståing av eit omgrep som er nytta i skatteavtalen».<sup>71</sup> Men retten har med dette neppe verken ment å ta eller faktisk tatt stilling til om vilkårene for anvendelse av internrett etter art. 3(2) er oppfylt. Som det fremgår over, er det vanskelig å se at disse er oppfylt. Skatteloven § 2-1(5) kan derfor ikke være avgjørende for den norske forståelsen av «disponere fast bolig» i skatteavtalene.

Det kan trolig legges til grunn at en bolig som er utleid i utgangspunktet ikke står til skattyters disposisjon, heller ikke etter 2004.

Et leieforhold kan likevel bare få betydning så lenge det *faktisk hindrer* boligen fra å være tilgjengelig for skattyter som fast bolig. Derfor vil det være uten betydning for boligens tilgjengelighet dersom boligen leies (eller lånes) ut til personer, når skattyter samtidig kan anvende boenheten som fast bolig. Særlig vil dette være aktuelt ved utleie (og utlån) til nær familie. I Utv.1995.16 (TRD) la for eksempel retten til grunn at skattyter disponerte en bolig som han hadde lånt ut til sin mor. At moren bodde der, hindret etter rettens syn ikke skattyter fra å bruke boligen.<sup>72</sup>

---

<sup>70</sup> Kommentarene til art. 3(2) pkt. 13.

<sup>71</sup> Dommens premisser (64).

<sup>72</sup> Selv om skattyter disponerer et rom hos sitt barn eller sine foreldre, må rommet fortsatt kvalifisere til *fast bolig*, dermed innredning og behold til fast bruk. Rommet kan heller ikke anvendes i forbindelse med

I Rt.2008.577 (Sølvik) oppstilte retten et generelt unntak for «bortleige til nær familie eller andre som ikkje er på ein armlengdes avstand».<sup>73</sup> Retten fant støtte for en slik regel i uttalelser fra de canadiske skattemyndigheter, Canada Revenue Agency (CRA), hvor en tilsvarende unntaksregel ble oppstilt.<sup>74</sup> Høyesteretts premisser var på dette punkt ikke avgjørende for dommens resultat og er ikke nærmere begrunnet. Det avgjørende for om et utleieforhold medfører at boligen ikke kan disponeres, er om utleieforhold gjør boligen utilgjengelig for skattyter som fast bolig eller ikke. Dersom boligen rent faktisk er utilgjengelig for skattyter som fast bolig, må det trolig være uten betydning om boligen ikke er utleid på «ein armlengdes avstand». Det er derfor ikke innlysende at et slikt unntak bør oppstilles generelt.

Et utleieforhold som i utgangspunktet hindrer skattyter fra samtidig bruk, kan heller ikke få betydning dersom utleieforholdet kan sies opp så raskt at det i prinsippet ikke hindrer skattyter fra å ta i bruk boligen til egen bruk til *enhver tid*; leieforholdet gjør ikke boligen utilgjengelig for skattyter.<sup>75</sup>

På denne bakgrunn må det avgjøres *hvor raskt* skattyter må kunne gjenoppnå faktisk rådighet for at boligen skal anses tilgjengelig til enhver tid. Høyesterett oppstilte i Sølvikdommen (Rt.2008.577) i samsvar med dette et unntak for de leieforhold hvor skattyter «utan store vanskar kan få faktisk rådvelde over bustaden».<sup>76</sup> Et slikt unntak vil særlig knytte seg til nettopp *hvor raskt* «faktisk rådvelde» kan gjenoppnås.

---

kortvarige opphold. Svikter én eller flere av disse forutsetningene, vil rommet uansett ikke gi grunnlag for fast bolig.

<sup>73</sup> Dommens premisser (59).

<sup>74</sup> Interpretation Bulletin IT-221R3, CRA.

<sup>75</sup> Dette må også få anvendelse for boliger som ikke er utleid, men som mangler innredning til fast bruk og dermed ikke representerer en fast bolig; boligen er altså ikke utilgjengelig, men innebærer ingen fast bolig. Dersom boligen relativt raskt kan innredes til fast bruk, må den likevel anses som en fast bolig.

<sup>76</sup> Dommens premisser (59).

Det sentrale må i denne sammenheng være hvor lang tid det tar å gjenoppnå boligens *funksjon som fast bolig*; boligen er ikke fast før den er innredet til *skattyters faste bruk*. Dersom leieboer for eksempel har leid en tom bolig og innredet boligen med sine egne ting, vil ikke boligen være fast for skattyter før leieboeren har fjernet sine ting og skattyter har gjeninnredet boligen til *sitt* faste bruk.

Et par dagers forsinkelse må uten videre ses bort fra; boligen er likevel tilgjengelig til enhver tid. Skattyter er for eksempel på arbeidsopphold i USA og leier/låner i den forbindelse ut boligen sin til en venn mot at skattyter kan få tilbake boligen på et par dagers varsel. Boligen vil i et slikt tilfelle reelt sett være tilgjengelig for skattyter til enhver tid. Normalt vil det dessuten ta et par dager bare å planlegge og å reise fra USA til Norge. Den faktiske forsinkelse vil i så fall tenkes å være ikkeeksisterende.

Norske ligningsmyndigheter har inntatt det standpunkt at et leieforhold med *tre måneders oppsigelsesfrist* vil innebære at boligen er tilgjengelig til enhver tid;<sup>77</sup> et slikt leieforhold vil etter lignings-ABC ikke medføre «for store vanskeligheter med å få rådighet over boligen» – dermed en direkte henvisning til det vurderingstemaet som Høyesterett oppstilte i Sølvikdommen.<sup>78</sup> Et tilsvarende standpunkt synes å være inntatt av canadiske skattemyndigheter.<sup>79</sup> En slik tremånedersregel er imidlertid ikke uten videre forenlig med kommentarene; at boligen skal være tilgjengelig til *enhver* tid, viser at kravet til umiddelbarhet er strengt. Det er vanskelig å se at en bolig som er indisponibel tre måneder fremover i tid, er tilgjengelig til enhver tid.

---

<sup>77</sup> Lignings-ABC 2012 s. 1381.

<sup>78</sup> Se dommens premisser (59).

<sup>79</sup> Standpunktet fremgår forutsetningsvis av *David Salt v Her Majesty The Queen* (2007 TCC 118) (20) og (21). Den originale kilde har ikke vært tilgjengelig og standpunktet må tas med dette forbehold.



Et utleieforhold med oppsigelsestid på *én måned* vil trolig befinne seg i grensesonen. I en canadisk sak ble en leilighet hvor eieren kunne avslutte utleieforholdet på én måned ansett for å være tilgjengelig til enhver tid.<sup>80</sup> Leiligheten representerte derfor en fast bolig for skattyter. Dommen kan tas til inntekt for at utleieforhold med en oppsigelsesfrist på én måned er tilgjengelig for skattyter til enhver tid. Resultatet støttes til en viss grad av omgåelseshensyn; skattyter skal i minst mulig grad kunne påvirke eller manipulere reglene for et ønsket resultat. Når boligen til enhver tid kan gjøres tilgjengelig på én måned, kan dette være en liten pris å betale for å unngå å bli ansett for å disponere fast bolig i et land, når man egentlig har boligen til boligformål. Det kan derfor være rimelig at frister på én måned ikke aksepteres. Som det fremgår av sammenhengen, er det imidlertid usikkert om dette er uttrykk for gjeldende rett; det er ikke uten videre klart at en bolig med oppsigelsesfrist på én måned er tilgjengelig *til enhver tid* - «at all times continuously». En avklaring bør skje enten gjennom statenes praksis eller gjennom utvikling av kommentarene til mønsteravtalen.

---

<sup>80</sup> Wolf v. Her Majesty The Queen (2000 TCC 178).

### 3 Sentrum for livsinteresser

Dersom skattyter disponerer fast bolig i begge de kontraherende stater, avgjøres spørsmålet om bosted etter hvor skattyters *personlige og økonomiske forbindelser*<sup>81</sup> er *sterkest (sentrum for livsinteresser)*<sup>82</sup> – *the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests)*<sup>83</sup>. Situasjonen vil typisk oppstå der skattyter flytter og etablerer fast bolig i utlandet, men har beholdt boligen i hjemlandet.

Regelen gir preferanse til den stat tilknytningen er *sterkest* og innebærer dermed en *sammenligning* av tilknytningen til statene.<sup>84</sup>

Det er *naturlig* å bostedsbeskatte skattyter i den staten som skattyteren har den sterkeste tilknytningen til, sml. det uttrykte formålet i kommentarene til art. 4(2) pkt. 10. Sentrum for livsinteresser er derfor en regel som trolig er bedre egnet enn fast bolig til å finne den «riktige» bostedsstat.<sup>85</sup> Sentrum for livsinteresser innebærer imidlertid en helhetsvurdering. Det er derfor større sjans for at avtalelandene kan komme til forskjellig resultat, som igjen øker sjansene for dobbeltbeskatning. Fast bolig vil ofte være en enklere og klarere regel, og dette er trolig grunnen at dette er den prinsipale regel og at sentrum for livsinteresser vurderes subsidiært.<sup>86</sup> Mønsteravtalen lar dermed hensynet til en klar regel gå foran hensynet til at tilknytningen til bostedsstaten skal være størst mulig.

---

<sup>81</sup> I oppgaven vil begrepene forbindelser, forhold, interesser, tilknytningspunkter mv. bli brukt om hverandre om det samme, uten at det med dette er tilsiktet en realitetsforskjell.

<sup>82</sup> NSA art. 4(2) a) (norskspråklig versjon).

<sup>83</sup> Mønsteravtalen art. 4(2) a).

<sup>84</sup> Regelen skiller seg slik fra fast bolig, som ble vurdert individuelt for hvert land.

<sup>85</sup> Sml. kommentarene til art. 4(2) pkt. 10.

<sup>86</sup> Som det fremgår av sammenhengen over, vil ikke fast bolig alltid være den klare og enkle regel den søker å være.

Det bør merkes at mønsteravtalen bruker begrepet «closer» -- «with which his ... relations are closer». Det er mulig at en riktigere forståelse av dette vil være hvilket land skattyter er *nærmest* tilknyttet, og ikke *sterkest*. Det er uvisst om dette har medført en særegen norsk praksis, trolig ikke. Det må uansett være klart at en eventuell språklig ulikhet ikke skal innebære en realitetsforskjell. Innholdet av begrepet «sentrum for livsinteresser» må av hensyn til unngåelse av dobbeltbeskatning tillegges en autonom forståelse - på bakgrunn av «centre of vital interests» etter mønsteravtalen.

Vurderingen av sentrum for livsinteresser skal bare foretas dersom *skattyter disponerer fast bolig i begge land*. Et sentrum for livsinteresser forutsetter dermed en fast bolig. Dette fremgår eksplisitt av OECD-avtalen art. 4(2) a) siste setning. Det fremgår like tydelig av kommentarene, se blant annet kommentarene art. 4(2) pkt. 16. Likevel har det vært en viss debatt knyttet til dette spørsmålet.

Fra enkelte hold er det anført at skattyter kan ha sentrum for livsinteresser i et land hvor han ikke disponerer fast bolig. I internasjonal litteratur finnes støtte for en slik forståelse blant annet hos Wassermeyer.<sup>87</sup> Også i Norsk Skatteavtalerett legges det uten videre til grunn at det er slik.<sup>88</sup> Standpunktet i Norsk Skatteavtalerett må forstås på bakgrunn av Norges særegne avtale med USA. I denne følger det direkte av avtalen at vurderingen av sentrum for livsinteresser også skal gjøres dersom skattyter ikke har fast bolig i noen av statene. For avtaler, slik som avtalen mellom Norge og USA, må klar traktattekst trolig gå foran hensynet til lik praktisering av avtalene.<sup>89</sup> Dette medfører at det skal foretas en vurdering av sentrum for livsinteresser også dersom skattyter ikke disponerer fast bolig i noen av landene, selv om dette bryter grunnleggende med avtaleteksten i OECD-avtalen. For andre avtaler, må det derimot legges til grunn at sentrum for livsinteresser forutsetter en fast bolig.

---

<sup>87</sup> Referert i Vogel (1997) s. 248-249 pkt. 72.

<sup>88</sup> Norsk Skatteavtalerett (2006) s. 115.

<sup>89</sup> Dette synes å være slått fast i Rt.2008.577 (Sølvik), men da i forbindelse med fast bolig.

Det er på denne bakgrunn rimelig å anta at et «sentrum» nettopp er *skattyters faste bolig*. Denne sammenhengen fremgikk tydeligere av den første skatteavtalen hvor begrepet sentrum for livsinteresser er brukt, skatteavtalen mellom Sverige og Sveits av 16. oktober 1948.<sup>90</sup> Avtalen hadde den gang et tillegg, i den tyske versjonen *wirkliches Heim* – «Mittelpunkt der Lebensinteressen; wirkliches Heim», i den senere engelske versjonen oversatt til «centre of vital interests; *actual home*». «Home» er det tilsvarende begrepet OECD-avtalen bruker for bolig. Dette synes å innebære en direkte sammenheng mellom «sentrum» og «hjem» (boligen).

Vurderingen av sentrum for livsinteresser knytter seg til hvilket land skattyter har sterkest tilknytning til. Dette nødvendiggjør for det første en avklaring av *hvilke forbindelser som er relevante* (pkt. 3.1). For det andre må det avgjøres *hvilken vekt* de har i forhold til hverandre (pkt. 3.2). For det tredje må det avgjøres for hvilket *tidsrom* vurderingen skal finne sted (pkt. 3.3).

Et særlig spørsmål er om relevans og vekt skal avgjøres av *objektive eller subjektive kriterier*. Et *objektivt kriterium* vil knytte seg til selve eksistensen av en tilknytning, for eksempel *at* skattyters nærmeste familie bor i stat A. Som et *subjektivt kriterium* vil nærmeste familie bare være relevant dersom denne er av betydning for den aktuelle skattyter.

Kommentarene forutsetter klart en vurdering ut fra *objektivt konstaterbare kriterier* – «its necessary to look at the *facts*».<sup>91</sup> Dette innebærer imidlertid trolig ikke mer enn det opplagte, at skattyter ikke selv kan *velge* hvor sitt sentrum for livsinteresser skal være. Det utelukker derimot ikke at sentrum for livsinteresser må avgjøres ut fra hvilke tilknytninger som er av betydning *for skattyter*. Det skal etter kommentarene særlig legges vekt på

---

<sup>90</sup> Maisto (2010) (Baker) s. 169-170.

<sup>91</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt.15.

skattyters «personal acts», se nærmere om dette begrepet under pkt. 3.2.1 og 3.2.2. Dette innebærer trolig at skattyters *intensjoner* er av betydning, og forutsetter dermed en subjektiv vurdering av sentrum for livsinteresser. Det er likevel et grunnleggende hensyn at skattyter i minst mulig grad skal kunne påvirke eller manipulere utslagsreglene for å oppnå et ønsket resultat. Subjektive elementer kan derfor bare være av betydning så lenge de har manifestert seg gjennom *objektivt konstaterbare holdepunkter*.<sup>92</sup>

### 3.1 Relevante forbindelser

Spørsmålet i det følgende er hvilke forbindelser som har relevans ved vurderingen av sentrum for livsinteresser.

Av kommentarene til art. 4(2) pkt. 15 følger:

*If the individual has a permanent home in both Contracting States, it is necessary to look at the facts in order to ascertain with which of the two States his personal and economic relations are closer. 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. The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention.*

Sentrum for livsinteresser avgjøres etter dette på bakgrunn av en helhetsvurdering av skattyters livssituasjon. I eksemplene på relevante forbindelser, nevner kommentarene så vel sosiale, politiske, kulturelle og *andre aktiviteter*. Det er videre klart at eksemplene i kommentarene ikke er uttømmende, jf. «other activities» og «etc.». Det synes dermed ikke å være meningen at karakteristikken personlig og økonomisk i særlig grad skal begrense

---

<sup>92</sup> Vogel (1997) s. 249 pkt. 74a og Maisto (2010) (Baker) s. 174.

de momenter som er relevante å ta i betraktning. Vurderingstemaet er, som Vogel påpeker, skattyters totale livssituasjon sett under ett.<sup>93</sup>

Dette innebærer at begrepene «personlige» og «økonomiske» må forstås vidt, se nærmere under pkt. 3.1.1 og 3.1.2. Det er videre klart at forbindelsene ikke trenger å være av *både* personlig og økonomisk karakter.<sup>94</sup>

### 3.1.1 Personlige forbindelser

Skattyters sentrum for livsinteresser avgjøres for det første på bakgrunn av hans personlige forbindelser.

Kjernen av de personlige forbindelser er *skattyters nærmeste familie*, for eksempel ektefelle<sup>95</sup> og mindreårige barn.<sup>96</sup> Også ulike samboerforhold bør være relevante, noe som også forutsettes i lignings-ABC.<sup>97</sup> Ytterligere familie vil kunne være av betydning, særlig vil dette gjelde skattyters foreldre og søsken. Harboe og Hobbelhagen antar at disse «rykker opp» i rang dersom skattyter ikke har ektefelle og barn.<sup>98</sup> Dette kan ikke gjelde ubetinget, da skattyter normalt ikke bor sammen disse.

Mer *perifer familie/slekt* må også komme i betraktning, kommentarene gir ikke grunnlag for en avgrensning til bare den nærmeste familie. Slik familie og slekt vil derimot sjelden eller aldri ha avgjørende betydning i spørsmålet om sentrum for livsinteresser. Dette er kanskje forhold som *kan* være relevante, men som ikke trenger å være det, avhengig av skattyters faktiske forhold til personene det gjelder.

---

<sup>93</sup> Vogel (1997) s. 249 pkt. 74.

<sup>94</sup> Vogel (1997) s. 250 pkt. 75.

<sup>95</sup> Forutsatt at det ikke er brudd i samlivet.

<sup>96</sup> Lignings-ABC 2012 s. 1381 og ÖstZB 322 (1922), referert i Vogel (1997) s. 249 pkt. 74a.

<sup>97</sup> Lignings-ABC 2012 s. 1381.

<sup>98</sup> Harboe (2002) s. 46.

Videre vil *andre sosiale forhold* være relevante. Her må for eksempel skattyters vennskap til andre stå sentralt.<sup>99</sup> Det er mer usikkert om skattyters forhold til kjæledyr kan anses relevant. Representerer for eksempel skattyters hund en personlig tilknytning?<sup>100</sup> Spørsmålet må trolig avgjøres konkret for den enkelte sak, men slik at det prinsipielt ikke er utelukket å ta kjæledyr i betraktning.

*Kulturelle og politiske forhold* skal også tillegges betydning. Stemmerett ved politiske valg, og benyttelsen av denne, kan gi holdepunkter for en særlig politisk tilhørighet til ett av landene. Stemmerett vil normalt avhenge av statsborgerskap, som innebærer en selvstendig utslagsregel. Det er derimot ikke holdepunkter for at statsborgerskap – og tilhørende stemmerett – av den grunn ikke skal være et relevant tilknytningspunkt også under vurderingen av sentrum for livsinteresser.<sup>101</sup>

Også skattyters forhold til *ting og upersonlige enheter* må trolig tas i betraktning.<sup>102</sup> For eksempel vil det ha betydning hvor skattyter utøver eller praktiserer en eventuell hobby. Utv.2010.1421 (TRD) tjener til illustrasjon. Ett av spørsmålene i saken var om skattyter var bosatt i Norge eller Hong Kong. Skattyter hadde en særlig interesse for biler og retten pekte i den anledning på følgende:

*«Han har videre 19 veteranbiler i garasjeanlegget på boligen. Det er opplyst at dette er As store hobby, og det er da også naturlig at han utøver sin hobby her hvor bilene befinner seg.»*

---

<sup>99</sup> Sml. Harboe (2002) s. 47. Forfatterne peker på det særlige problemet med blant annet vennskap, vanskelighetene med å dokumentere og ettervise slike forhold.

<sup>100</sup> Maisto (2010) (Baker) s. 177.

<sup>101</sup> Sml. Conseil d'État req. n. 68.975, 45 Dr. Fisc. comm. 387 (1993), referert i Vogel (1997) s. 249 pkt. 74a. Saken gjaldt en bostedskonflikt mellom Frankrike og Elfenbenskysten.

<sup>102</sup> Vogel (1997) s. 249 pkt. 74.

I hvilket land skattyter har tegnet ulike medlemskap og forsikringer er også relevant. Det kan for eksempel være av betydning om skattyter under et arbeidsopphold bevarer sine posisjoner i forhold til folketrygd i hjemlandet, jf. Utv.2007.1413 (LRD).<sup>103</sup> Tilsvarende må trolig sykeforsikringer, men også medlemskap i idrettslag, idrettssentre og lignende, tas i betraktning. Hvorvidt slike forhold skal karakteriseres som personlige eller økonomiske, må imidlertid være av mindre betydning.<sup>104</sup>

### 3.1.2 Økonomiske forbindelser

Sentrum for livsinteresser avgjøres for det andre på bakgrunn av skattyters økonomiske forbindelser. Disse vil som regel knytte seg til en inntektskilde eller formue.<sup>105</sup>

Den vanligste og kanskje viktigste *inntektskilden* er skattyters arbeidsinntekt. Dersom arbeidet skjer eller utøves i tilknytning til et fast sted, er inntekten dermed *stedbunden*. En stedbunden inntekt vil forutsette *faktisk opphold* i det ene landet og gir skattyter dermed en økonomisk og faktisk tilknytning.<sup>106</sup> Særlig vil en slik inntekt være relevant når den knytter skattyter til hans faste bolig, se nærmere om vekt under pkt. 3.2. Når skattyter for eksempel er på et arbeidsopphold i utlandet, vil som regel opprettelsen av fast bolig ha tilknytning til arbeidet.

*Pensjonsinntekter* forutsetter normalt ikke skattyters tilstedeværelse i et land, og representerer som regel en tilknytning som *har vært*. For avgjørelsen av bosted etter skatteavtalen, er det først og fremst den *nåværende* tilknytning som er relevant for avgjørelse av bostedskonflikten. Pensjonen er derfor ikke relevant i egenskap av å

---

<sup>103</sup> Dette er lagmannsrettens behandling av Sølvik-saken. Dommen er nærmere behandlet under pkt. 3.2.2.

<sup>104</sup> Se nærmere under pkt. 3.2.1.

<sup>105</sup> Jf. Vogel (1997) s. 249 pkt. 74b.

<sup>106</sup> Harboe (2002) skiller mellom *aktive og passive interesser*, som også er en passende sontring, se s. 47.



representere en tidligere tilknytning til en stat. Likevel vil en pensjon ofte kunne være skattyters største inntektskilde og vil derfor være et relevant tilknytningspunkt. Skattyter er for eksempel pensjonist og lever på sin norske pensjonsinntekt. Han tilbringer vinterhalvåret i Spania, resten i Norge og disponerer fast bolig i begge land. Bostedskonflikten avgjøres derfor ut fra sentrum for livsinteresser. Pensjonsinntekten vil i en slik situasjon være en forbindelse som klart nok trekker skattyter mot Norge.

*Andre inntekter*, for eksempel kapitalinntekter, vil slik som pensjonsinntekter, normalt ikke i like stor grad kreve skattyters tilstedeværelse til det ene landet, men de gir likevel skattyter en *tilknytning*. For eksempel vil utleieinntekter i forbindelse med fast eiendom representere en økonomisk aktivitet i det ene landet og dermed være en relevant forbindelse.

I tillegg til å kunne gi skattyter utleieinntekter, representerer en fast eiendom et *formuesgode* som i seg selv må antas å gi skattyter en økonomisk tilknytning til landet den ligger i. Dette innebærer at det blir en forskjell mellom de tilfeller skattyter eier og der han leier sin faste bolig. Selv om en fast bolig kan leies, vil ikke boligen dermed representere et vesentlig formuesobjekt for skattyter. En eiet bolig medfører derimot i seg selv et økonomisk tilknytningspunkt. Eierforholdet vil dermed få betydning ved vurderingen av sentrum for livsinteresser.<sup>107</sup>

*Andre formuesobjekter* må trolig også gi skattyter en relevant tilknytning til den ene stat. Særlig kan en *bil* som skattyter bruker i hverdagen tenkes å representere en økonomisk forbindelse. Andre formuesobjekter må også omfatte kapitalinnskudd i en bank, aksjer og lignende. Det må likevel være klart at disse ikke i like stor grad forutsetter skattyters tilstedeværelse. De gir dermed skattyter en mer *indirekte* tilknytning til landet og må trolig begrense sin betydning til å være *støtteforbindelser*.<sup>108</sup>

---

<sup>107</sup> Skattyter kan også ha annen fast eiendom enn sin bolig som vil være relevant.

<sup>108</sup> Sml. Vogel (1997) s. 250 pkt. 74b – «immoveable property».

## 3.2 Vekten av ulike forbindelser

### 3.2.1 Forholdet mellom personlige og økonomiske forbindelser

Spørsmålet i det følgende er om personlige og økonomiske relasjoner generelt sett veier like tungt i vurderingen av sentrum for livsinteresser.

Problemstillingen kan oppstå dersom de personlige tilknytningspunktene er sterkest i ett land, mens de økonomiske er sterkest i det andre. Skattyter jobber for eksempel i Norge, men pendler hjem til Sverige i helgene. Det legges til grunn at jobben dermed gir skattyter den sterkeste økonomiske tilknytningen til Norge, mens familien gjør at den personlige tilknytningen er sterkest til Sverige.

*Ordlyden i mønsteravtalen* gir ikke holdepunkter for en grunnleggende differensiering mellom vekten av de personlige og de økonomiske tilknytningspunkter. Det kan riktignok være at personlige forhold ligger nærmere kjernen av det som kan antas å ligge i skattyters livsinteresser – altså nærmere kjernen av begrepet «vital interests».

*Av kommentarene* pkt. 15 følger:

*The circumstances must be observed as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention.*

Dette har både i norsk og internasjonal teori blitt tatt til inntekt for at personlige forhold skal veie tyngre enn de økonomiske.<sup>109</sup> Standpunktet har blitt fulgt opp i rettspraksis<sup>110</sup> og

---

<sup>109</sup> Se Avery Jones (1981) s. 102, Norsk Skatteavtalerett (2006) s. 116 og Zimmer (2009) s. 130. Norsk Skatteavtalerett viser til Vogel, men dette må bero på en misforståelse, i det Vogel klart synes å konkludere med at personlige forbindelser ikke generelt skal ha større vekt, se Vogel (1997) s. 251 pkt. 75b. Fra

legges videre til grunn i *lignings-ABC*.<sup>111</sup> Enkelte innvendinger bør likevel reises mot en slik forståelse av utslagsregelen.

Det er vanskelig å se hvordan kommentarene kan tas til inntekt for en slik generalisering. Kommentarene peker på at «personal acts» skal tillegges større vekt. Dette er et annet begrep enn det mønsteravtalen bruker om personlige forhold, «personal ... relations». Kommentarene taler rett forut for «personalt acts» om «personal relations», som er det tilsvarende begrep som benyttes i mønsteravtalen. Dette tyder på at forskjellen er bevisst. Det kan etter dette se ut til at det ikke er «personal relations» – altså personlige forbindelser, men «personal acts» som skal tillegges større vekt. Det nærmere innholdet i «personal acts» må derfor avklares.

Personal acts kan trolig forstås som skattyters *personlige handlinger*. Det er altså ikke skattyters personlige forhold, men skattyters personlige handlinger som etter kommentarene skal tillegges særlig betydning. Denne forståelsen harmonerer med det etterfølgende eksempelet i kommentarene.<sup>112</sup>

*If a person who has a home in one State sets up a second in the other State while retaining the first, the fact that he retains the first in the environment where he has always lived, where he has worked, and where he has his family and possessions, can, together with other elements, go to demonstrate that he has retained his centre of vital interests in the first State.*

---

landsrapportene til Maisto synes personlige forbindelser å bli tillagt større vekt i både Østerrike og Nederland, se Maisto (2010) (Baker) s. 178.

<sup>110</sup> 11-156948TVI-OTIR/02 (TRD).

<sup>111</sup> Lignings-ABC 2012 s. 1382.

<sup>112</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 15.

Eksempelet illustrerer hvordan skattyters intensjoner viser seg gjennom hans egne *handlinger*, se nærmere pkt. 3.2.2. Skattyters handlinger gir dermed uttrykk for hvordan skattyter ønsker å innrette seg.

Personlige handlinger må klart nok omfatte også økonomiske forhold. Skattyter flytter for eksempel fra Norge til Sverige, og flytter i den forbindelse også sine bankinnskudd fra en bank i Norge til en bank i Sverige; skattyters personlige handling knytter seg her til et økonomisk forhold. Etter kommentarene bør dette tillegges særlig betydning, fordi det viser hvordan skattyter ønsker å innrette seg. Det er derfor ikke treffende å ta kommentarene til inntekt for at personlige relasjoner veier tyngre enn de økonomiske.

Det er heller ikke en skarp grense mellom hva som er personlige og hva som er økonomiske forhold.<sup>113</sup> Er for eksempel skattyters bil en personlig eller økonomisk forbindelse? Avtaleteksten gjør, som nevnt, heller ingen grunnleggende forskjell på de to typer tilknytningspunkter, se over.

Vogel peker på et annet motargument mot å tillegge personlige forhold større betydning enn økonomiske; sentrum for livsinteresser er en udelelig helhet – «*the circumstances must be observed as a whole*».<sup>114</sup> Personlige og økonomiske forhold kan dermed ikke veies opp mot hverandre. Det som skal veies opp mot hverandre, er den totale tilknytning til hvert land, uavhengig av forbindelsenes kategorisering som enten det ene eller det andre. Det vil trolig aldri kunne være slik at *alle* de personlige forbindelser ligger i én stat, mens de økonomiske ligger i den andre; selv om de økonomiske forbindelser for eksempel er sterkest i stat A, mens de personlige er sterkest i stat B, vil skattyter også ha personlige forbindelser i stat A og økonomiske i stat B. Den totale tilknytningen består derfor normalt av både personlige og økonomiske forbindelser i begge land.

---

<sup>113</sup> Se pkt. 3.1.1 nederst.

<sup>114</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 15.

Vogel fremholder videre at det er like feil å tillegge de økonomiske forhold større vekt enn de personlige.<sup>115</sup>

Det bør etter dette ikke være grunnlag for at personlige forbindelser generelt sett skal tillegges større betydning enn økonomiske forbindelser; det er andre vurderingskriterier enn merkelappene «personlige» og «økonomiske» forhold som bør gi tilknytningspunktene vekt.

### 3.2.2 Vurderingen av sentrum for livsinteresser i praksis

Spørsmålet om sentrum for livsinteresser har vært oppe for domstolene ved flere anledninger. Vekten av ulike forbindelser kan søkes belyst gjennom denne praksis.

*Utv.1996.752 (URD)* gjaldt en norsk pensjonert flyger som ble ansatt som inspektør ved Det Skandinaviske Tilsynskontor utenfor Stockholm. Han leide bolig i Sverige sammen med sin ektefelle. De beholdt samtidig deres hjem i Norge, hvor deres sønn ble boende i forbindelse med studier. Det var på det rene at oppholdet skulle vare mer enn ett år; arbeidsforholdet varte fortsatt fire år etter, da saken kom opp for retten. Skattyter mottok norsk pensjon ved siden av arbeidsinntekten i Sverige. Retten fant at skattyter hadde sentrum for livsinteresser i Norge, og la vekt på at skattyter hadde beholdt sine eiendommer i Norge (skattyter hadde i tillegg til eneboligen en leilighet som ble disponert av skattyters svigermor), han hadde bankkonto, bil og øvrig familie her, og reiste relativt ofte til Norge. Retten mente derfor at tilknytningen til Norge ikke var *brutt*.

*Utv.2000.1667 (URD)* gjaldt en britisk statsborger som på grunn av norsk ektefelle hadde flyttet til Norge. Etter at skattyter hadde bodd i Norge i rundt fire år, tok han et toårig arbeidsoppdrag i Japan, utleid av sin norske arbeidsgiver. Bolig i Japan ble stilt til disposisjon gjennom den norske arbeidsgiveren. Ektefellen ble værende i Norge, i deres

---

<sup>115</sup> Vogel (1997) s. 251 pkt. 75b.

felles bolig. Retten fant at skattyter hadde sentrum for livsinteresser i Norge, og la særlig vekt på at skattyters ektefelle ble værende i Norge og at oppholdet i Japan var rent midlertidig og i regi av arbeidsgiver.

I saken inntatt i *Utv.2002.73 (URD)* var skattyter tre og et halvt år i Frankrike i forbindelse med sitt arbeid; han hadde blitt overført fra det norske datterselskapet over til morselskapet i Frankrike. Ektefelle og to mindreårige barn flyttet også med til Frankrike, hvor de bodde i en bolig stilt til disposisjon av skattyters arbeidsgiver. Familiens hus i Norge ble beholdt under hele oppholdet, riktignok utleid ved to midlertidige kontrakter. Retten fant at skattyter hadde beholdt sentrum for livsinteresser i Norge, og la vekt på at skattyter og familien hele tiden skulle flytte tilbake til Norge. Dessuten oppholdt familien seg i stor grad i Norge i forbindelse med høytider og pleiet sine gamle kontakter under utenlandsoppholdet. Skattyter hadde derfor ikke *brutt* tilknytningen til Norge.

*Utv.2005.968 (TRD)* omhandler et tilfelle hvor skattyter var utplassert hos det norske Veritas sitt kontor i Tokyo, Japan. Oppholdet varte fra mars 1998 til mai 2003, altså over fem år. Skattyters ektefelle flyttet sammen ham til Japan. Retten fant likevel at skattyter hadde sentrum for livsinteresser i Norge. Retten fremholdt at skattyter hadde beholdt sin bolig i Norge som vanlig helårsbolig. Under hele oppholdet var planen å returnere til Norge, hvor skattyter ville tiltre sin gamle stilling og flytte tilbake til samme bolig. Retten la videre vekt på at skattyter hadde gjennomført feriereiser til Norge og at han fortsatt hadde nær familie i Norge. Retten fant ikke å legge avgjørende vekt på at skattyters ektefelle flyttet med til Japan, og uttalte at «den omstendighet at ektefellen flytter etter...[ikke] i seg selv innebærer at senter for livsinteressen også flyttes til Japan». Tilknytningen til Norge var etter rettens syn ikke *brutt*.

*Utv.2007.1413 (LRD) (Sølvik)* er lagmannsrettsdommen av den tidligere omtalte Sølvikdommen. Skattyter hadde, som tidligere nevnt, et arbeidsopphold på to og et halvt år i USA, og tok i den forbindelse med seg ektefelle og mindreårige barn. Lagmannsretten fant at skattyter disponerte fast bolig i begge land (Høyesterett la senere til grunn at skattyter

bare disponerte fast bolig i USA), og måtte avgjøre bostedskonflikten etter sentrum for livsinteresser. Retten la vekt på at skattyter hadde beholdt boligen sin i Norge og at oppholdet var av midlertidig karakter, i tilknytning til og i regi av norsk arbeidsgiver. Dessuten hadde skattyter opprettholdt kontakten med Norge i ferier og hadde videre beholdt sine rettigheter i folketrygden. På denne bakgrunn hadde skattyter sentrum for livsinteresser i Norge.

Sakene illustrerer for det første at det ikke er avgjørende hvor skattyter har oppholdt seg mest. I de fleste sakene var skattyter på arbeidsopphold i et annet land, og oppholdt seg naturligvis mest der. I Utv.2002.73 (URD) var oppholdet i Norge for eksempel begrenset til ferier og høytider. Dette hindret ikke retten fra å konstatere at sentrum for livsinteressene var i Norge under arbeidsoppholdet. Det kan derfor kanskje legges til grunn at faktisk opphold bare inngår som et moment i en større vurdering ved sentrum for livsinteresser.<sup>116</sup>

Felles for sakene er videre at skattyter hadde beholdt bolig i Norge (hjemlandet). Dette synes å ha vært sentralt moment i rettens avgjørelsesgrunnlag. I Utv.2002.73 (URD) la retten for eksempel uttrykkelig vekt på at boligen i Norge ble beholdt under hele arbeidsoppholdet i Japan. En slik praksis er i tråd med kommentarene, hvor skattyters *behold av bolig* i hjemlandet taler for at også sentrum for livsinteresser er beholdt i hjemlandet.<sup>117</sup> Eksempelet i kommentarene synes, som tidligere nevnt, å være ment som en illustrasjon på skattyters *personlige handlinger*. Skattyters handling vil i så fall bestå nettopp i at han *beholder* en bolig i hjemlandet.

Dersom det kan legges til grunn at behold av boligen er en personlig handling – «personal acts», så skal denne tillegges *særlig betydning* – «special attention».<sup>118</sup> Behold av boligen innebærer dermed en *presumsjon* for at sentrum for livsinteresser er beholdt i hjemlandet.

---

<sup>116</sup> Zimmer (2009) s. 131.

<sup>117</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 15. Eksempelet er gjengitt i sin helhet foran, under pkt. 3.2.1.

<sup>118</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 15.

Likevel må det være slik at jo lenger oppholdet i utlandet varer, desto flere tilknytninger vil bindes i utlandet og desto flere vil viskes ut i hjemlandet. Sentrum for livsinteresser kan slik tenkes å flytte seg *over tid*. Selv om boligen er beholdt i hjemlandet, kan det ikke være slik at sentrum for livsinteresser *aldri* vil flytte seg til utlandet.

Utv.1989.866 (URD) kan illustrere dette forholdet. Skattyter hadde flyttet fra Norge til Portugal i 1969 og hadde således vært internrettslig bosatt i Portugal i rundt 20 år. Han hadde bolig i begge land, samt en hytte i Norge. Han oppholdt seg gjennomgående mest i Portugal, åtte til ni måneder i løpet av året. De familiære bånd var beskjedne i både Norge og Portugal. Skattyter hadde for så vidt økonomiske interesser i begge land, men den betydeligste del var hans næringsvirksomhet i Portugal. De økonomiske interesser i Norge hadde dessuten tilknytning til næringsvirksomheten i Portugal. Retten fant på denne bakgrunn at skattyter hadde sentrum for livsinteresser i Portugal, og la særlig vekt på at det var her han oppholdt seg mest og her den økonomiske aktiviteten var størst. De personlige forbindelser syntes ikke å være større i det ene land fremfor det annet. Av saken fremgår det imidlertid at boligen i Norge var arvet, og det er uklart hvorvidt han hadde *beholdt* denne ved utflytting, slik som i eksempelet i kommentarene. Resultatet kunne likevel neppe blitt annerledes. Skattyter hadde over en periode på rundt 20 år oppholdt seg mesteparten av året i Portugal. Det synes ikke lenger å være avgjørende hvorvidt skattyter hadde beholdt en bolig i hjemlandet for rundt 20 år siden eller ikke.

I de fleste sakene over, var imidlertid oppholdene tidsmessig begrenset; det var hele tiden klart at skattyter skulle returnere til Norge (hjemlandet) etter en viss tid. Retten synes i stor utstrekning å ha lagt vekt på nettopp dette; når skattyter beholder en bolig i hjemlandet og samtidig skal returnere, taler dette sterkt for at sentrum for livsinteresser beholdes i Norge under oppholdet.



Skattyters *virkelige*<sup>119</sup> hjem kan normalt antas å være det sted han bor og lever med sin familie. Når skattyter har to faste boliger, men bare lever med familien i den ene, vil det være naturlig å tillegge denne boligen preferanse fremfor den andre. I tråd med dette, legges det i lignings-ABC til grunn at for skattytere med nær familie, vil det normalt være av avgjørende betydning hvor familien oppholder seg.<sup>120</sup> Når skattyter tiltrer et arbeidsforhold i utlandet, mens familien blir værende i hjemlandet, er det derfor naturlig å anta at skattyter har beholdt sitt *virkelige hjem* i hjemlandet.

Slik synes sentrum for livsinteresser også å være praktisert i utlandet. Fra dansk rett kan nevnes en bostedskonflikt mellom Danmark og Sverige.<sup>121</sup> Skattyter var dansk statsborger og eide enebolig i Danmark. Her bodde også hans kone og mindreårige datter. Skattyter var ukependler, jobbet i Sverige ukedagene og dro normalt hjem til familien i Danmark i helgene. I Sverige var han hovedaksjonær og direktør for et selskap og disponerte bolig her. Retten fant at skattyter hadde sitt sentrum for livsinteresser i Danmark.

Den danske avgjørelsen kan kanskje mer generelt tas til inntekt at ukependlere med nær familie normalt vil ha sitt sentrum for livsinteresser der familien bor.

På bakgrunn av det som er sagt over om nærmeste familie, skulle man anta at det *virkelige* hjem vil flytte til utlandet når *familien flytter med skattyter*. I fire av sakene over fulgte nær familie med til utlandet.<sup>122</sup> Likevel ble sentrum for livsinteresser antatt å ligge i Norge (hjemlandet). Det kan spørres om denne praksis dermed legger for liten vekt på nærmeste familie.

---

<sup>119</sup> Se over om forholdet mellom fast bolig og sentrum for livsinteresser, pkt. 3 innledningsvis.

<sup>120</sup> Lignings-ABC 2012 s. 1381.

<sup>121</sup> LSR.1980.207.

<sup>122</sup> Utv.1996.752 (URD), Utv.2002.73 (URD), Utv.2005.968 (URD) og Utv.2007.1413 (LRD) (Sølvik).

Nærmeste familie kan antas å være den forbindelse som normalt ligger nærmest kjernen av «sentrum» for livsinteresser og er nevnt først i kommentarene, som trolig ikke er tilfeldig. Kommentarene synes videre klart å forutsette at *behold* av bolig i hjemlandet er av betydning fordi det er her familien er – «where he has his family» – og da forutsetningsvis også nærmeste familie. Derfor kan behold av bolig i hjemlandet trolig ikke tillegges den samme betydning når nærmeste familie blir med til utlandet.

Sakene over gjelder som nevnt arbeidsopphold i utlandet. Ved et arbeidsopphold vil arbeidet, som ofte vil være skattyters viktigste økonomiske forbindelse, knytte skattyter til utlandet. Når familien flytter med i forbindelse med et arbeidsopphold, vil dermed både den personlige forbindelsen og den økonomiske forbindelsen som normalt veier tyngst knytte skattyter til utlandet (skattyters nærmeste familie og skattyters arbeid). Dette må normalt tale sterkt for at sentrum for livsinteresser ligger i arbeidsoppholdslandet i denne perioden.

I tråd med dette synes Sivilombudsmannen å anta at sentrum for livsinteresser generelt sett vil ligge i utlandet dersom nærmeste familie følger med ved arbeidsopphold.<sup>123</sup> Uttalelsen ble gitt i forbindelse med en sak som gjaldt spørsmål om bosted under et to års arbeidsopphold i Sverige. Skattyter hadde tatt med seg ektefelle og mindreårige barn til Sverige. Sivilombudsmannen anså skattyter for utvilsomt å ha sentrum for livsinteressene sine i Sverige under arbeidsoppholdet.

Rettspraksis har likevel lagt til grunn at sentrum likevel ikke automatisk flyttes til utlandet selv om familien blir med. Praksis synes begrunnet i at også familiens opphold i utlandet var begrenset og at også disse hadde sitt egentlige hjem i Norge. Et tilsvarende synspunkt kommer til uttrykk i FINs svar til Sivilombudsmannen:

---

<sup>123</sup> Sivilombudsmannens årsmelding for 2004, sak 2004-295.

*I sin uttalelse gir ombudsmannen også uttrykk for at når en person som utfører arbeid i utlandet også har med seg sin nærmeste familie under utlandsoppholdet, så innebærer dette i seg selv at man har flyttet sitt sentrum for livsinteressene til det annet land. Dette blir etter vårt syn for absolutt og strider mot hele skatteavtalens system. Avgjørelsen av hvor man har sitt sentrum for livsinteressene er av skjønnsmessig karakter, og det er alltid en rekke momenter som skal inngå i vurderingen. Hvor den nærmeste familien befinner seg, er et viktig moment som skal tillegges betydelig vekt, men det vil ikke være avgjørende for hvor en person som utfører arbeid i utlandet har sitt sentrum for livsinteressene. Når familiemedlemmenes utenlandsopphold er like tidsbegrenset som skattyterens, og alle har samme hensikt om å vende tilbake til boligen i Norge, vil vurderingen av hvor skattyter (og de øvrige familiemedlemmene) har sitt sentrum for livsinteressene like gjerne kunne falle ut til fordel for Norge fremfor den annen stat.<sup>124</sup>*

Det er vanskelig å se hvorfor familien skal ha mindre betydning når oppholdet er begrenset. Selv om også familiens opphold er begrenset, kan det ikke å være noe i veien for at når skattyter bor sammen med sin nærmeste familie i utlandet, så vil sentrum for livsinteresser være flyttet til utlandet *for denne begrensede perioden*. Når skattyter (og familien) deretter flytter hjem igjen, vil sentrum for livsinteresser også flytte tilbake til hjemlandet.

Neglisjeringen av nærmeste familie kan også ha sammenheng med det vurderingstemaet som domstolene synes å oppstille for sentrum for livsinteresser, et spørsmål om tilknytningen til Norge er *brutt*. Det må holdes fast ved at vurderingen av sentrum for livsinteresser er et spørsmål om hvilket land tilknytningen er *sterkest* til. Tilknytningen til hjemlandet kan være sterk, men for en periode sterkere til utlandet. Derfor kan skattyter opprettholde en sterk tilknytning til hjemlandet også under arbeidsoppholdet, selv om sentrum for livsinteresser for denne perioden ligger i utlandet. Tilknytningen til hjemlandet må derfor på ingen måte være *brutt*.

---

<sup>124</sup> Finansdepartementets brev til Sivilombudsmannen av 5. april 2006.

Enn så lenge kan det likevel se ut til at en skattyter med familie som er på et tidsbegrenset arbeidsopphold vanskelig vil bli hørt med at sentrum for livsinteresser ligger i utlandet, uansett om familien blir værende hjemlandet eller følger med. Dersom man i disse tilfeller ønsker å oppnå bosettelse i utlandet, er det derfor desto viktigere ikke å disponere fast bolig i hjemlandet (eventuelt ved å leie ut boligen som er beholdt).

I sakene over hadde skattyter nær familie som enten ble værende i hjemlandet eller ble med til utlandet. Det kan spørres hvordan situasjonen er når skattyter er *enslig*.

En sak gjengitt fra ligningsbehandlingen i Bergen (overligningsnemnda) kan tjene til veiledning og illustrasjon, Utv.2005.376 (384). Skattyter tiltrådte et arbeidsforhold i USA for en periode på to og et halvt år. Hun hadde verken ektefelle eller barn. Hennes bolig i Norge ble beholdt under oppholdet i USA (men var utleid). Nemnda tok ikke stilling til om skattyter disponerte fast bolig i Norge, da nemnda fant at skattyter under oppholdet uansett hadde sentrum for livsinteresser i USA. Det ble særlig lagt vekt på at skattyter var enslig og at arbeidsgiver var amerikansk. Oppholdet var etter nemndas syn dessuten tilstrekkelig langvarig.

Det er interessant å se dommen i sammenheng med Sølvik-saken og lagmannsrettens behandling av denne, gjengitt over. Begge var på arbeidsopphold i USA på to og et halvt år. I Sølvik-saken hadde skattyter tatt med ektefelle og barn, mens saken fra ligningsbehandlingen gjaldt en enslig. For Sølviks tilfelle fant retten at han hadde sentrum for livsinteresser i Norge, mens for den enslige kvinnen var sentrum i USA. Familien til Sølvik ble med til USA, derfor knyttet ikke nærmeste familie skattyter noe mer til Norge enn for den enslige kvinnen fra ligningsbehandlingen. Dette kan synes å innebære at enslige lettere vil knytte bånd i utlandet, og lettere viske ut bånd i hjemlandet.<sup>125</sup> Det kan

---

<sup>125</sup> Sml Maisto (2010) (Stuart) s. 187.

eventuelt synes å innebære at de økonomiske forbindelser, her arbeidet, relativt sett får større betydning for enslige.

Det skal likevel nevnes at Sølviks opphold skjedde i relasjon til hans norske arbeid og arbeidsgiver, mens den enslige kvinnen var ansatt av amerikansk arbeidsgiver, som uttrykkelig ble tillagt betydning. Det skal også bemerkes at Sølvik og familien opprettholdt kontakten med Norge i ferier og lignende, som også ble tillagt betydning. Det er derfor mulig forskjellen mellom enslige og de med nær familie likevel ikke er så stor.

### 3.2.3 Er økonomiske forhold faktisk avgjørende i uklare saker?

Internasjonal litteratur har pekt på en økende tendens til å legge avgjørende vekt på økonomiske forhold.<sup>126</sup>

Dersom denne rettspraksis er et uttrykk for at de økonomiske forhold skal tillegges større vekt enn de personlige, er det, som tidligere nevnt, prinsipielle betenkeligheter ved en slik praksis.

Derimot kan det også finnes andre grunner til en slik praksis. Det kan for eksempel være en følge av *bevistekniske grunner*. Økonomiske forhold vil i stor utstrekning være mulig å dokumentere. Enten det gjelder kapital på en bankkonto, et arbeidsforhold eller fast eiendom, er dette forhold som i de fleste tilfeller vil være registrert og kan ettervises. De økonomiske forhold har etter dette en høy grad av notoritet. Personlige forhold kan derimot være vanskeligere å ettervise. Hvordan dokumenteres for eksempel et vennskap? I de saker der faktum fremstår som uklart, vil det dermed være lett å falle tilbake på de forhold som er etterviselige. Dette kan være årsaken til at økonomiske forhold har fått avgjørende

---

<sup>126</sup> Vogel (1997) s. 251 pkt. 75b. Tendensen knytter seg til Conseil d'État i Frankrike.

betydning i uklare saker.<sup>127</sup> Praksis er prinsipielt uheldig, men kan forsvares ut fra at sentrum for livsinteresser må avgjøres ut fra objektivt konstaterbare holdepunkter, se pkt. 3 over.

### **3.3 Perioden for vurderingen av sentrum for livsinteresser**

Utgangspunktet er at tidsrommet for vurderingen av sentrum for livsinteresser, er den perioden skatteplikten til statene overlapper hverandre.<sup>128</sup> Dette tidsrommet kan derfor være kortere enn ett år. I en bostedskonflikt mellom Norge og Storbritannia vil tidsrommet for eksempel kunne være 1. januar – 1. april, fordi Storbritannia har et avvikende skatteår fra kalenderåret.

Selv om vurderingen av sentrum for livsinteresser skal anvendes for en såpass kort periode, er det trolig ikke noe i veien for å ta i betraktning tilknytninger fra både før og etter det tidsrom sentrum for livsinteresser skal avgjøres for.<sup>129</sup> Kanskje må det likevel legges relativt større vekt på nåværende tilknytninger enn eldre.

---

<sup>127</sup> En annen forklaring kan være at enkelte av de franske skatteavtalene benytter begrepet «centre de activités professionnelles» - «centre of professional activities», eksempelvis avtalen mellom Frankrike og Hellas, se Vogel (1997) s. 251 pkt. 75b.

<sup>128</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 10, sml. Maisto (2010) (Baker) s. 176.

<sup>129</sup> Maisto (2010) (Baker) s. 176.

## 4 Vanlig opphold

Atter subsidiært<sup>130</sup> avgjøres bostedskonflikten etter hvor skattyter har sitt «vanlige opphold» - «habitual abode».<sup>131</sup> Utlagsregelen «vanlig opphold» avgjør konflikten i to ulike situasjoner. For det første skal skattyter anses bosatt i det landet han har vanlig opphold dersom skattyter *disponerer fast bolig i begge stater* og det ikke kan avgjøres i hvilket av landene sentrum for livsinteressene ligger. For det andre skal skattyter anses for bosatt i det landet han har vanlig opphold dersom han *ikke disponerer fast bolig i noen av statene*.

Utlagsregelen nødvendiggjør en avklaring av *hvilke opphold* som skal tas i betraktning og av hva som gjør oppholdene *vanlig* (pkt. 4.1 og 4.2). I tillegg må det avgjøres *hvilket tidsrom* som skal ligge til grunn for avgjørelsen (pkt. 4.3).

Kommentarene behandler de to situasjonene hvor «vanlig opphold» avgjør bostedskonflikten hver for seg.<sup>132</sup> Dette synes å forutsette at vurderingen av vanlig opphold ikke nødvendigvis er lik, avhengig av om skattyter disponerer fast bolig eller ikke. En tilsvarende sontring er også gjort i teorien.<sup>133</sup>

### 4.1 Skattyter disponerer fast bolig i begge land

*Oppholdet* – «abode» som skal tas i betraktning begrenser seg etter kommentarene ikke til de opphold som har tilknytning til skattyters faste bolig. Også andre opphold i statene skal tas i betraktning.<sup>134</sup>

---

<sup>130</sup> Eller subsidiært, dersom skattyter ikke disponerer fast bolig i noen av landene.

<sup>131</sup> Mønsteravtalen art. 4(2) b).

<sup>132</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 17 og 18.

<sup>133</sup> Vogel (1997) s. 252-253 pkt. 78-79, Avery Jones (1981) s. 116 og Norsk Skatteavtalerett (2006) s. 117.

<sup>134</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 17.

Dermed må også de opphold som i relasjon til fast bolig ble ansett *kortvarige*<sup>135</sup> ha betydning for vurderingen, for eksempel fornøyles- og forretningsreiser, uavhengig av om de har tilknytning til skattyters faste bolig eller ikke. Skattyters opphold på landstedet i sommerferien eller på hytta i påsken, skal derfor også tas i betraktning ved vanlig opphold. Trolig må også opphold som ikke har tilknytning til noe bestemt sted, for eksempel reisetid, ha betydning.

Vogel antar at skattyters opphold bare skal tas i betraktning så lenge det har *sammenheng med skattyters personlige og økonomiske forbindelser* – altså sentrum for livsinteresser. Problemstillingen er nok ikke særlig praktisk viktig, idet de aller fleste opphold vil gi skattyter enten en personlig eller økonomisk tilknytning til det ene landet. For eksempel vil en forretningsreise gi skattyter en økonomisk tilknytning, selv om oppholdet bare er av to til tre dagers varighet. Det er dermed ikke klart hvilke opphold Vogel antar faller utenfor og dermed ikke får betydning ved vurderingen av «vanlig opphold». Det mest nærliggende kan trolig være typiske ferieopphold. Men disse kan vel kanskje gi skattyter en viss tilknytning til landet de også. Det er videre vanskelig å se hvordan formuleringen i kommentarene - «regard must be had to stays ... at any other place in the same state» kan gi grunnlag for Vogels avgrensning av relevante opphold. Selv om det skulle være klart at det aktuelle oppholdet ikke er relevant for sentrum for livsinteresser, synes det derfor ikke å være grunnlag etter verken avtaleteksten eller kommentarene for en avgrensning.

Kommentarene kan tilsynelatende se ut til å mene at oppholdet er *vanlig* – «habitual» – i det landet skattyter har *oppholdt seg oftest* – «the state where he stays more frequently».<sup>136</sup> I en slik sammenheng vil «vanlig» bety «vanligst»; skattyter skal anses bosatt i det land skattyter har opphold seg mest.<sup>137</sup>

---

<sup>135</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 12 og 13.

<sup>136</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 17.

<sup>137</sup> Altså flest oppholdsdager.



Utslagsregelen kan trolig ikke forstås på foran nevnte måte. Det fremgår klart av ordlyden i mønsteravtalen at skattyter kan ha vanlig opphold i begge stater – «if he has an habitual abode in both states». Kommentarene synes også å forutsette dette – «whether the residence in each of the two states is habitual».<sup>138</sup> Vanlig opphold i begge land vil bare være mulig når antall oppholdsdager var nøyaktig likt – dersom vanlig betyr *vanligst*. Dette er en så vidt lite praktisk situasjon, at det er tvilsomt at regelen skal forstås slik. Særlig er situasjonen upraktisk, fordi tidsrommet for vurderingen er av skjønnsmessig karakter<sup>139</sup>; det nøyaktige antall oppholdsdager kan være tilfeldig. Det kan derfor antas at resultatet ovenfor ikke er tilsiktet.<sup>140</sup>

Avery Jones antar på denne bakgrunn at en riktigere forståelse av begrepet vanlig – «habitual», er hvorvidt skattyter *normalt* lever i den aktuelle stat. Synspunktet har fått tilslutning av blant annet Vogel.<sup>141</sup>

Selv om alle opphold skal legges til grunn, kan det spørres *om alle opphold veier like tungt*. Enkelte opphold kan språklig sett tenkes å være av mer «vanlig» – «habitual» – karakter enn andre. For eksempel kan det, som det illustreres i Norsk Skatteavtalerett, antas at oppholdstid med nær familie er mer «vanlig» opphold enn et reiseopphold.<sup>142</sup> I en slik vurdering kan dermed Vogels regel om personlige og økonomiske tilknytningspunkter likevel gjøre seg gjeldende.

*Kommentarene* gir imidlertid ikke holdepunkter for en slik sontring, og fremholder at alle opphold skal tas i betraktning. Dette synes heller å tale *mot* en kvalitativ vurdering av

---

<sup>138</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 18.

<sup>139</sup> Se pkt. 3.3.

<sup>140</sup> Avery Jones (1981) s. 116.

<sup>141</sup> Vogel (1997) s. 253 pkt. 78.

<sup>142</sup> Norsk Skatteavtalerett (2006) s. 117.

oppholdene. I forbindelse med den andre situasjonen hvor «vanlig opphold» avgjør bostedskonflikten, der skattyter ikke disponerer bolig i noen av landene, fremholder kommentarene videre at alle opphold skal tas i betraktning *uten at det skal være nødvendig å ta i betraktning formålet med dem* – «without it being necessary to ascertain the reasons for them». Her er situasjonen riktignok annerledes, i det skattyter ikke har fast bolig, og kommentarene kan ikke uten videre legges til grunn også der skattyter har fast bolig i begge land. Det synes likevel av sammenhengen å fremgå at samme forståelse av «vanlig» skal legges til grunn også der skattyter disponerer fast bolig i begge land – «[i]n this case also». Dette taler for at det ikke kan oppstilles en regel om at ulike opphold er av ulik betydning ved vurderingen av «vanlig opphold».

*Utslagsregelens funksjon* taler også mot en differensiering i vekt. Å tillegge forskjellige opphold ulik vekt, gjør «vanlig opphold» til en helhetsvurdering; en helhetsvurdering er allerede foretatt ved vurderingen av sentrum for livsinteresser. Der en slik helhetsvurdering har vist seg utilstrekkelig, vil det være unaturlig på nytt å foreta en slik vurdering. Hva vil i så fall være forskjellen på de to vurderingene? En minst mulig komplisert vurdering, skaper dessuten en klar og enkel regel, og hindrer i størst mulig grad mulighetene for ulik vurdering i de to stater – og varetar dermed hensynet til unngåelse av dobbeltbeskatning.<sup>143</sup>

## **4.2 Skattyter disponerer ikke bolig i noen av landene**

I de tilfeller skattyter ikke disponerer fast bolig i noen av landene, for eksempel fordi han flytter fra hotell til hotell<sup>144</sup>, skal også ethvert opphold legges til grunn for vurderingen – «all stays made...must be considered...». Hva slags opphold det dreier seg om er av mindre betydning – «...without it being necessary to ascertain the reasons for them». Det kan dermed legges til grunn at alle opphold skal tas i betraktning, uavhengig formålet med dem.

---

<sup>143</sup> Norsk Skatteavtalerett (2006) s. 117.

<sup>144</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 18.

Det ble innledningsvis antatt at vurderingen av «vanlig opphold» nødvendigvis ikke ville være lik der skattyter disponerer og der han ikke disponerer fast bolig. Det kan likevel spørres hva som egentlig er forskjellig. Alle opphold skal tas i betraktning i begge situasjoner, uavhengig bakgrunnen for og formålet med oppholdet. Effektivitets- og forenklingshensyn taler dessuten for at regelen bør forstås likt, uavhengig av situasjonen.

Selv om vurderingen etter dette prinsipielt bør være lik, vil en faktisk forskjell likevel være at det trolig sjeldnere vil konstateres vanlig opphold i de tilfeller skattyter ikke har fast bolig. Forklaringen synes opplagt; når skattyter ikke har fast bolig vil oppholdene i landene normalt ikke være av det samme omfang.

### **4.3 Perioden for vurderingen av vanlig opphold**

Et særlig spørsmål er hvilken tidsperiode som skal legges til grunn for vurderingen av vanlig opphold.

Utgangspunktet må være, som for sentrum for livsinteresser, at vurderingen knytter seg til den perioden skatteplikten til statene overlapper hverandre.<sup>145</sup>

Imidlertid følger det av kommentarene til art. 4(2) pkt. 19:

*In stipulating that in the two situations which it contemplates preference is given to the Contracting State where the individual has an habitual abode, subparagraph b) does not specify over what length of time the comparison must be made. The comparison must cover a sufficient length of time for it to be possible to determine whether the residence in each of the two States is habitual and to determine also the intervals at which the stays take place.*

---

<sup>145</sup> Kommentarene til art. 4(2) pkt. 10.

Kommentarene legger dermed til grunn at tidsrommet for vurderingen må være tilstrekkelig til å vurdere om det totale oppholdet i *begge* land er vanlig. Vanlig opphold forutsetter dermed en vurdering over en vesentlig lenger tid enn både fast bolig og sentrum for livsinteresser.

Vanlig opphold må på denne bakgrunn kunne vurderes over et større tidsrom enn bare den perioden bostedstvisten gjelder for. Hvor lang periode dette er snakk om, er usikkert. Avery Jones antar vurderingen må skje, ikke bare på bakgrunn av ett enkelt skatteår, men for *en rekke år* – «a broad view taken over a number of years».<sup>146</sup>

Et lignende standpunkt synes å være lagt til grunn i tingrettens behandling av Sølvik-saken, Utv.2006.423. Retten slo fast at det avgjørende for vanlig opphold, ikke var hvor skattyter fysisk oppholdt seg, men hans vanlige oppholdssted i et «bredere perspektiv». Retten la derfor til grunn at skattyter hadde vanlig opphold i Norge, og ikke i USA, under hele arbeidsoppholdet i USA på to og et halvt år.

Det er mulig det perspektivet som tingretten dermed legger til grunn, er for «bredt». Selv om vurderingen må gjøres over en lengre periode, er det vanskelig å se at skattyter ikke hadde vanlig opphold i USA, når han rent faktisk oppholdt seg mesteparten av tiden i USA over en periode på to og et halvt år.

---

<sup>146</sup> Avery Jones (1981) s. 116. Se også Vogel (1997) s. 253 pkt. 78, som antar at «a period of adequate length should be chosen», riktignok bare i relasjon til de tilfeller der skattyter disponerer fast bolig i begge land.

## 5 Statsborgerskap

Dersom heller ikke vanlig opphold kan avgjøre bostedskonflikten, fordi han har vanlig opphold i begge eller ingen av statene, skal skattyter anses bosatt i den stat han er statsborger – «of which he is a national».<sup>147</sup>

Statsborgerskap må avgjøres på bakgrunn av statenes interne rett. Statsborgerskap er dermed den eneste utslagsregelen som tolkes utelukkende på bakgrunn av statenes interne rett – og skal etter sin art ikke tolkes autonomt.

Statsborgerskap som avgjørende kriterium innebærer en klar og enkel vurdering og varetar slik utslagsregelens hensyn til effektivitet. Resultatet kan derimot virke tilfeldig; hvor skattyter er statsborger, trenger ikke nødvendigvis representere det landet skattyter har den sterkeste skattemessige tilknytning til.

Statsborgerskap er derfor i praksis sjelden avgjørende for bostedsspørsmålet. Det er likevel eksempler fra rettspraksis hvor bostedskonflikten har vært avgjort på dette grunnlag.<sup>148</sup>

---

<sup>147</sup> Mønsteravtalen art. 4(2) c).

<sup>148</sup> 11-156948TVI-OTIR/02 (TRD) og Utv.1989.866 (URD).

## 6 Gjensidig overenskomst

Dersom ingen av de forutgående utslagskriterier kan avgjøre bostedskonflikten, skal spørsmålet endelig avgjøres ved en gjensidig overenskomst – «mutual agreement» – mellom de kompetente myndigheter i avtalelandene.<sup>149</sup>

En *gjensidig overenskomst* innebærer at statene blir enige om hvor skattyter skal anses bosatt. Regelen varetar dermed hensynet til *statene*, fordi den aldri vil krenke statenes suverenitet. Regelen åpner dessuten for at bostedskonflikten kan avgjøres ut fra *rimelighetsbetraktninger*, i det statene må antas å kunne avgjøre bostedskonflikten på fritt grunnlag.<sup>150</sup>

På den andre side ville det vært *tungvint* om alle bostedskonflikter skulle avgjøres ut fra en overenskomst. For det første ville det vært ressurskrevende for statene. For det andre ville det kunne føre til en unødvendig lang saksbehandling for skattyter. For det tredje er det en reell mulighet for at statene ikke blir enige og dermed ikke kan unngå dobbeltbeskatning. For det fjerde er det en fare for at «sterkere» stater overkjører de «svakere» og dermed sikrer seg den beste beskatningsretten hver gang. Disse grunner gjør derfor at bostedskonflikten bare bør avgjøres ved gjensidig overenskomst når alle de andre utslagskriteriene er utprøvd.

Det følger av avtalen at de kompetente myndigheter *skal* – «*shall*» – avgjøre bostedskonflikten. Det synes dermed å oppstilles en *plikt* for myndighetene for å komme til enighet. Plikten må etter sammenhengen knytte seg mot begge land, og ikke bare det land spørsmålet om bosted kommer opp for. Regelen skiller seg dermed grunnleggende fra den generelle regel om overenskomster i art. 25, hvor statene bare forplikter seg til dialog, men

---

<sup>149</sup> Mønsteravtalen art. 4(2) d).

<sup>150</sup> Slik også Norsk Skatteavtalerett (2006) s. 118.

ikke avgjørelse. Det er likevel usikkert hvilken realitet som ligger i plikten som oppstilles i art. 4(2) d). Et eventuelt brudd på plikten er ikke knyttet til sanksjoner, og det er vanskelig å se hva som skulle tvinge statene til enighet.

De *kompetente myndigheter* kan variere fra stat til stat. For Norge er FIN kompetent myndighet. Myndigheten kan trolig delegeres. I Norge er myndigheten i bostedssaker derfor delegert til SKD.

## 7 Forkortelser

CRA	Canada Revenue Agency
DTC	Double Tax Convention
EFTA	European Free Trade Association
ESA	EFTA Surveillance Authority
FIN	Finansdepartementet
Kommentarene	Kommentarene til OECDs mønsteravtale
LRD	Lagmannsrettsdom
LSR	Landsskatteretten
NSA	Nordiske skatteavtale
NUSA	Skatteavtale mellom Norge og USA
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development
Ot.prp.	Odelstingsproposisjon
Rt.	Norsk Retstidende
SKD	Skattedirektoratet
SOMB	Sivilombudsmannen
TCC	Tax Court of Canada
TRD	Tingrettsdom
TfS	Tidsskrift for Skatter og Afgifter (Danmark)
TS	Told og Skattestyrelsen (SKAT) (Danmark)
URD	Underrettsdom. Herreds-, by- og namsrettsdom
Utv.	Utvalget. Dommer uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål



## 8 Litteraturliste

### Tidsskrifter mv.

*Avery Jones, John F ... [et al.]*. Dual residence of individuals: The meaning of the expressions in the OECD Model Convention (I og II). I: *British Tax Review*. 1981, s. 15-29 og 104-119.

### Litteratur

*Harboe, Einar og Ivar Hobbelhagen*. Skattespørsmål ved flytting. Oslo, Universitetsforlaget, 2002.

*Maisto, Guglielmo ... [et al.]*. Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law. EC and International Tax Law Series Volume 6. IBFD Publications BV, 2010. Henvisninger fra denne boken gjøres med den enkelte forfatter i parentes, eksempelvis «Maisto (2010) (Stuart)». Her er dermed «Stuart» den aktuelle forfatter.

*Michelsen, Aage*. International skatteret. København, Forlaget Thomson, 2003.

*Norsk Skatteavtalerett*. Arvid Aage Skaar... [et al.]. Norsk Skatteavtalerett. Oslo, Gyldendal, 2006.

*Vogel, Klaus ... [et al.]*. Vogel on Double Taxation Conventions: A commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital with particular reference to German treaty practice. 3rd edition. London, Kluwer Law International, 1997.

*Vogel, Klaus ... [et al.]*. Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen. 5., völlig neuarbeitete Auflage. München 2008.

*Zimmer, Frederik*. Norsk Inntektsskatterett. 4. utgave. Oslo, Universitetsforlaget, 2009.

## 9 Lover, skatteavtaler og forarbeider

### Lover

1999	Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
2003	Endringslov av 6. juni 2003

### Forarbeider

Ot.prp. nr. 42 (2002-2003)	Om lov om endringer i skatteloven m.m.
Innst. O. Nr. 77 (2002-2003)	Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i skatteloven m.m.

### Skatteavtaler

OECDs mønsteravtale	OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. 2010.
---------------------	-----------------------------------------------------------

NSA

NUSA

Skatteavtale mellom Sverige og Sveits av 16. oktober 1948.

Norges skatteavtaler finnes her:

[http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter\\_og\\_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330)

### OECDs kommentarer til mønsteravtalen

Model tax convention on income and on capital. OECD Committee on Fiscal Affairs. Introduction. Model convention. Commentaries. Paris, July 2010.

### Utenlandsk lov

Abgabenordnung (AO), 1977. § 9 Ständige Wohnstätte (Tyskland)

## **10 Lignings- og rettspraksis**

### **Høyesterettsavgjørelser**

Rt.2005.957 (PGS)

Rt.2008.577 (Sølvik)

### **Tingretts- og lagmannsrettsavgjørelser**

Utv.1995.16

Utv.2001.44

Utv.2005.968

Utv.2006.423

Utv.2007.1413

Utv.2010.1421

11-156948TVI-OTIR/02

### **Underrettsavgjørelser**

Utv.1989.866

Utv.1996.752

Utv.2000.1667

Utv.2002.73

### **Uttalelser FIN**

Utv.2003.964 (976)

Utv.2003.1326

Utv.2005.1396

Utv.2006.1126a

FINs brev til Sivilombudsmannen av 5. april 2006

### **Uttalelser SKD**

Utv.2008.1195

Skd 2011-04

SKDs melding for saksbehandlingen for 2010

### **Lignings-ABC**

Lignings-ABC 2010/11

Lignings-ABC 2012 (Elektronisk utgave)

<http://www.skatteetaten.no/Upload/PDFer/LigningsABC2012.pdf>

### **Ligningsbehandlingen**

Utv.2003.1203

Ligningsbehandlingen i Oslo for 2001

Utv.2005.376(384)

Ligningsbehandlingen i Bergen for 2003

Utv.2005.1036

Ligningsbehandlingen i Oslo for 2004-2005

Utv.2006.1358

Ligningsbehandlingen i Oslo for 2005-2006

Utv.2007.1585

Ligningsbehandlingen i Oslo for 2006-2007

### **Uttalelse Sivilombudsmannen**

Somb 2004-295

Sivilombudsmannens årsmelding for 2004

### **Utenlandsk praksis mv.**

Hertel v. Minister of National Revenue (1993 TCC 721) (Canada)

Wolf v. Her Majesty The Queen (2000 TCC 178) (Canada)

Pamela Allchin v. Her Majesty The Queen (2005 TCC 476) (Canada)

David Salt v. Her Majesty The Queen (2007 TCC 118) (Canada)

Interpretation Bulletin IT-221R3, CRA (Canada)

LSR 1980.207 (Danmark)

TfS 1989.245 (LSR) (Danmark)

TfS.2002.838 (TS) (Danmark)

Conseil d'État, req. N. 59.667 – 61.300, Dr. Fisc. comm. 1289 (1989) concl. Martin (Frankrike)

Conseil d'État req. n. 68.975, 45 Dr. Fisc. comm. 387 (1993) (Frankrike)

HR 21. desember 2001, BNB 2002/85 (Nederland)

HR 2. juli 2006, BNB 2006/337 (Nederland)

Bayard Brown v. Burt (5 TC 667 (1911)) (Storbritannia)

FG Düsseldorf, 29 RIW 383 (1983) (Tyskland)

VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135 (Østerrike)