

# **BOSTED ETTER SKATTELOVEN OG SKATTEAVTALER FOR PERSONLIGE SKATTYTERE**

Kandidatnummer: 228  
Veileder: Thor Leegaard  
Leveringsfrist: 25.11.2005

Til sammen 17914 ord

27.04.2006

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1	Emne og avgrensing	1
1.2	Bostedsbegrepets betydning	2
1.3	Den videre fremstilling	3
<b><u>2</u></b>	<b><u>RETTSKILDEBILDET</u></b>	<b><u>5</u></b>
2.1	Generelt	5
2.2	Forholdet mellom skatteavtaler og norsk rett	5
2.3	Tolkning av skatteavtaler	7
<b><u>3</u></b>	<b><u>BOSTED ETTER SKATTELOVEN</u></b>	<b><u>11</u></b>
3.1	<b>Innledning</b>	<b>11</b>
3.1.1	Rettsstilstanden før 2004	11
3.1.2	Nye bostedsregler – gjeldende rett fra og med 2004	13
3.2	<b>Innflytting</b>	<b>14</b>
3.2.1	183-dagers regelen	14
3.2.2	270-dagers regelen	15
3.2.3	En vurdering av innflyttingsreglene	16
3.3	<b>Utflytting</b>	<b>17</b>
3.3.1	Innledning	17
3.3.2	Kravet til fast opphold i utlandet	18
3.3.3	Ikke mer enn 61 dager i Norge	18
3.3.4	Bolig i Norge	19
3.3.5	Nærmere om tidspunktet for opphør av skattemessig bosted i Norge	25

3.3.6	En vurdering av utflyttingsreglene	26
<b>3.4</b>	<b>Betydning av bosted i Norge</b>	<b>27</b>
3.4.1	Generelt	27
3.4.2	Skatteplikten for bosatte personer	28
3.4.3	Skatteplikten for ikke-bosatte personer	30
3.4.4	Særregler for personer som er bosatt i Norge en del av året	32
<b><u>4</u></b>	<b><u>BOSTED ETTER SKATTEAVTALER</u></b>	<b><u>35</u></b>
<b>4.1</b>	<b>Innledning</b>	<b>35</b>
<b>4.2</b>	<b>Mønsteravtalens artikkel 4 (1)</b>	<b>36</b>
<b>4.3</b>	<b>Mønsteravtalens artikkel 4 (2)</b>	<b>36</b>
4.3.1	Generelt	36
4.3.2	”Permanent home”	40
4.3.3	”Personal and economic relations”	46
4.3.4	”Habitual abode”	51
4.3.5	Nationality & Mutual agreement	53
4.3.6	Virkninger av skatteavtalebosted i utlandet	54
<b><u>5</u></b>	<b><u>OPPSUMMERING</u></b>	<b><u>57</u></b>
<b><u>6</u></b>	<b><u>LITTERATURLISTE</u></b>	<b><u>58</u></b>

# 1 Innledning

## 1.1 Emne og avgrensning

Denne oppgaven vil omhandle det skattemessige bostedsbegrepet i norsk intern rett og i skatteavtalene.

Norsk intern retts regler om skattemessig bosted finnes i lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr 14 (skatteloven) § 2-1 første til sjette ledd.

Bostedsbegrepet i skatteavtalene er avgjørende der en person blir ansett bosatt i flere stater etter disse statenes interne rett. Norge har for tiden skatteavtaler med omkring 90 stater, og disse bygger i hovedtrekk på OECDs mønsteravtale av 1963 (med senere revideringer).<sup>1</sup> Mønsteravtalen er ikke selv en skatteavtale, men et mønster som legges til grunn ved forhandlinger mellom statene om inngåelse av skatteavtale. Bostedsbegrepet i skatteavtalene finnes normalt i avtalenes artikkel 4 (se f.eks. den nordiske skatteavtalens<sup>2</sup> artikkel 4).

Samfunnet blir mer og mer internasjonalisert og flytting over landegrensene er aktuelt for stadig flere mennesker. Passeringen av landegrenser aktualiserer spørsmål om hvilket land som har rett til å beskatte disse personenes inntekter og formue, og i slike tilfelle vil det skattemessige bostedsbegrepet være avgjørende.

---

<sup>1</sup> Model Convention for the avoidance of Double Taxation with respect to taxes on Income and on Capital (OECDs mønsteravtale, sist revidert 2003).

<sup>2</sup> Overenskomst av 23. september 1996 mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue (NSA).

Fremstillingen omfatter skattemessig bosted for fysiske personer, dvs. at juridiske personers bosted ikke behandles.

Det må presiseres at bostedsbegrepet i norsk rett ikke er generelt, men varierer fra regelsett til regelsett, selv om det er en felles kjerne. F.eks. er ikke bostedsbegrepene i lov om folketrygd av 28. februar 1997 nr. 19 (folketrygdloven) og lov om folkeregistrering av 16. januar 1970 nr. 1 (folkeregisterloven) sammenfallende med det skattemessige bostedsbegrep. Denne oppgaven vil bare omhandle det skattemessige bostedsbegrep og bosted etter folketrygdloven og folkeregisterloven behandles ikke. Når jeg i denne oppgaven bruker ordet ”bosted”, vil dette dermed være det samme som skattemessig bosted.

Hovedproblemstillingen i denne oppgaven er hvor en person skal anses bosatt (dvs. om han skal anses bosatt i Norge eller utlandet). Når en person flytter fra Norge til utlandet eller fra utlandet til Norge, vil personen som flytter som regel omfattes av skattelovgivningen i det land han flytter til, og etterhvert bli alminnelig skattepliktig til dette (i Norge etter 183 dager, se nedenfor). Samtidig vil han normalt omfattes av skattelovgivningen i det land han fraflytter i en viss tid etter utflyttingen. I slike tilfeller kan dobbeltbeskatning av samme inntekt/formue oppstå, og skatteavtalene som skal løse slike situasjoner vil få sin betydning ved at de bestemmer hvilket land som har beskatningsretten.

## 1.2 Bostedsbegrepets betydning

Skattemessig bosted er et skatterettslig begrep som har til formål å omfatte personer med en fast og sterk subjektiv tilknytning til Norge. Tilknytningen må være så sterk at det er naturlig at personen blir alminnelig skattepliktig til Norge.

Bostedsbegrepet har betydning i flere relasjoner, både i intern norsk rett og ved anvendelse av skatteavtalene. I intern rett har det først og fremst betydning for grensen mellom alminnelig og begrenset skatteplikt til Norge. Den alminnelige skatteplikt omfatter all inntekt og formue i Norge og i utlandet, og påligger personer som er bosatt i Norge, jfr.

sktl. § 2-1 niende ledd, jfr. § 2-1 første ledd (globalskatteplikt). Den begrensede skatteplikten omfatter kun nærmere angitte inntekts- og formuesposter som har en særlig nær og sterk tilknytning til Norge, og påligger personer som ikke er bosatt i Norge, jfr. sktl. § 2-3.

Ved anvendelse av skatteavtalene har bostedsbegrepet betydning ved at det trekker grensen for avtalenes anvendelsesområde. Skatteavtalene får som regel bare anvendelse på personer som er bosatt i en av eller begge de kontraherende statene, jfr. OECDs mønsteravtale artikkel 1. Bostedsbegrepet har også betydning i forhold til skatteavtalenes bestemmelser om fordeling av beskatningsretten mellom statene. I Mønsteravtalen fremstår det som en klar hovedregel at det er personens bostedsstat som har beskatningsretten til de ulike inntekter og formue (dvs. at det er kildestaten som har gitt avkall på beskatningsretten). Det er også bostedsstaten som skal avverge dobbeltbeskatning når inntekt eller formue kan beskattes i begge de kontraherende statene, se Mønsteravtalens artikkel 23.

### 1.3 Den videre fremstilling

I pkt. 2 blir det gitt en oversikt over rettskildene på området. Deretter deler oppgaven seg grovt sett i to, med en internrettslig del og en folkerettslig del.<sup>3</sup> Den internrettslige delen (pkt. 3) omhandler bosted etter skatteloven, mens den folkerettslige delen (pkt. 4) omhandler bosted etter skatteavtalene. Man vil imidlertid se at disse reglene griper inn i hverandre, og det fulle bildet av en persons skatteplikt til Norge, ser man ikke før man trekker inn både skatteloven og den aktuelle skatteavtale.

De internrettslige reglene for etablering (innflytting) og opphør (utflytting) av bosted i Norge behandles i pkt. 3.2 og 3.3. Pkt. 3.4. omhandler de skattemessige konsekvenser av bostedsreglene. Bostedsbegrepet etter skatteavtalene blir beskrevet i pkt. 4. Pkt. 4.3.6

---

<sup>3</sup> Formelt sett er skatteavtalene Norge har inngått med andre land en del av norsk intern rett, jfr. lov av 28. Juli 1949 nr. 15 § 1 første ledd (se pkt. 2 nedenfor). Jeg vil allikevel av praktiske hensyn bruke betegnelsen ”intern rett” om skatteloven og betegnelsen ”folkerett” om skatteavtalene.

omhandler den situasjon, at en skattyter anses bosatt i Norge etter norsk intern rett samtidig som han anses bosatt i det annet land etter skatteavtalen, og hvilke virkninger dette har for skatteplikten til Norge. Pkt. 5 inneholder en oppsummering av oppgaven.

## 2 Rettskildebildet

### 2.1 Generelt

Når det gjelder bostedsreglene i sktl. § 2-1, så er disse relativt nye (trådte i kraft 01.01.2004), og det foreligger ennå ikke relevant rettspraksis. Lovens ordlyd og forarbeider blir dermed sentrale i den videre fremstilling. Det vil også bli vist til enkelte uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet.

Når det gjelder det skatteavtalemessige bostedsbegrepet, så er dette en del av folkeretten og folkerettslige fortolkningsprinsipper må legges til grunn. Disse fortolkningsprinsippene samsvarer ikke helt med hva som gjelder i intern rett. Jeg vil derfor si litt om forholdet mellom skatteavtaler og norsk rett og tolkning av skatteavtaler.

### 2.2 Forholdet mellom skatteavtaler og norsk rett

Etter tradisjonell norsk ”dualistisk”<sup>4</sup> rettsoppfatning<sup>5</sup> er ikke folkerettsregler, herunder skatteavtaler, en del av norsk rett i den forstand at de uten videre skal legges til grunn f. eks. av de interne domstoler. For at en skatteavtale skal bli en del av norsk rett med lovs trinnhøyde kreves at den er transformert til norsk rett eller gjennomført i norsk rett på annen måte.

Den vanlige fremgangsmåten ved inngåelse og gjennomføring av traktater i norsk rett er at Kongen inngår traktaten etter at Stortinget har gitt sitt samtykke, jfr. Grunnloven § 26. I

---

<sup>4</sup> ”Dualisme” brukes som betegnelse på det standpunkt at formell innlemmelse av folkerettsregler er nødvendig for at de skal bli intern rett, mens det kalles ”monisme” å mene at det ikke er nødvendig.

<sup>5</sup> Carl August Fleischer ”Folkerett” 7. Utg (2000) s. 328.



tillegg kreves det som nevnt at traktaten transformeres til eller inkorporeres i norsk rett ved særlig lovvedtak.

En slik fremgangsmåte kan være tungvint og man har derfor valgt en annen og mer praktisk vei når det gjelder gjennomføringen i norsk rett av skatteavtalene. Det følger av lov av 28. Juli 1949 nr. 15 § 1 første ledd: ”Under forbehold av gjensidighet kan Kongen med Stortingets samtykke ved overenskomst med fremmed stats regjering med hensyn til offentlige skatter og avgifter fastsette regler for deling av skattefundamentene og herunder innrømme slik lemping i beskatningen at dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås.”

Det sentrale i bestemmelsen er noe som ikke direkte går fram av lovens ordlyd, men som klart er forutsatt, nemlig at de skatteavtaler Kongen med Stortingets samtykke inngår, umiddelbart er del av norsk intern rett. 1949-loven innebærer altså en forhåndsinkorporasjon av skatteavtalene i norsk rett. Det kan videre slås fast at skatteavtaler som er inngått under 1949-loven, er del av intern norsk rett med trinnhøyde (minst) som formell lov.<sup>6</sup>

Når skatteavtalene inngått under 1949-loven har trinnhøyde minst som formell lov, må disse gå foran eldre intern lovgivning (lex posterior prinsippet). Spørsmålet er hvordan forholdet blir mellom skatteavtalene og nyere intern lovgivning. Spørsmålet er ikke særlig praktisk fordi lovgiver sjelden vil vedta lovregler som er i strid med Norges folkerettslige forpliktelser etter en skatteavtale. Når i tillegg skatteavtalene må anses som lex specialis, tilsier dette at nyere intern lovgivning normalt må stå tilbake for eldre skatteavtalers bestemmelser. Dersom det skulle foreligge motstrid mellom intern lovgivning og skatteavtale, vil domstolene også normalt velge å tolke den interne loven innskrenkende for å få den i samsvar med skatteavtalen. Men skulle spørsmålet om trinnforholdet mellom en skatteavtale og nyere intern lovgivning komme på spissen<sup>7</sup>, må den rette løsning være at

---

<sup>6</sup> Frederik Zimmer ”Internasjonal inntektsskatterett” 3. utg. (2003) s. 80.

<sup>7</sup> Det er f. eks. ikke mulig å avverge motstrid ved å tolke loven innskrenkende.

nyere intern lovgivning går foran. En formell betraktning tilsier dette: Skatteavtalene er inkorporert i norsk rett ved 1949-loven og avtalenes bestemmelser får formell lovs trinnhøyde (trinnhøyde over formell lov kan avtalene ikke få når de er inkorporert ved formell lov). Og ny lov kan oppheve eldre lov.<sup>8</sup>

### 2.3 Tolkning av skatteavtaler

Siden skatteavtalene er en del av folkeretten skal fortolkningen av disse gjøres etter folkerettens regler om traktattolkning. Regler om tolking av traktater er nedfelt i Wienkonvensjonen om traktater av 23/5 1969 art. 31 flg. Norge har ikke ratifisert konvensjonen, men det er alminnelig antatt at konvensjonens regler er en kodifisering av folkerettslig sedvanerett.

Wienkonvensjonens art 31 (1) har denne hovedregel: "A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose." Utgangspunktet er altså traktatens ordlyd. Fortolkningsstilen er nok noe mer restriktiv i folkeretten enn det vi er vant med i intern rett, men det skal også tas hensyn til traktatens sammenheng og formål.<sup>9</sup> Noen ren bokstavfortolkning skal altså ikke legges til grunn. "Context" (sammenheng) er i art 31 (2) nærmere forklart som selve teksten (en del av teksten kan belyse en annen del), samt preambel og tillegg og andre avtaler inngått i forbindelse med traktaten eller senere. Når det henvises til traktatens "object and purpose" (formål), må det ved fortolkningen av skatteavtaler trolig tas hensyn til at formålet med disse særlig er å unngå dobbeltbeskatning samt å foreta en rimelig fordeling av beskatningsretten mellom avtalelandene.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Frederik Zimmer "Internasjonal inntektsskatterett" 3. utg. (2003) s. 84.

<sup>9</sup> Vektleggingen av traktatens ordlyd har sammenheng med det folkerettslige suverenitetsprinsippet. Ved å legge ordlyden til grunn forsikrer man seg mot at statene gir fra seg mer suverenitet enn det de tydelig har gitt uttrykk for i avtalen.

<sup>10</sup> Slik Aage Michelsen i "Det nordiska skatteavtalet med kommentarer" 2. Utg. (1991) s. 49. F. Zimmer hevder imidlertid at det er de formål som har nedfelt seg i enkeltbestemmelser og ikke de overordnede formål

Som sekundære fortolkningsmidler fremhever art. 32 i Wienkonvensjonen traktatens forarbeider og omstendighetene ved dens inngåelse. Regulære forarbeider til skatteavtaler finnes det imidlertid lite av (bortsett fra Stortingsproposisjoner som normalt er knappe).

Det er alminnelig antatt<sup>11</sup> at kommentarene<sup>12</sup> til OECDs mønsteravtale er en betydelig rettskildefaktor ved fortolkningen av skatteavtaler som bygger på Mønsteravtalen. I Høyesteretts dommer henvises det i stor grad til kommentarene.<sup>13</sup> Det er noe usikkert hvordan disse skal plasseres i Wienkonvensjonens system. De har i praksis klart større betydning enn forarbeider skal ha etter Wienkonvensjonen. Det er foreslått at de kan anses som en del av den ”context” som er et primært fortolkningsmiddel etter art 31.<sup>14</sup> Eller at den forståelse av ord og uttrykk som man finner i Mønsteravtalens kommentarer er ”the ordinary meaning” av ordene iht. Wienkonvensjonens hovedregel i art. 31 (1). Uansett er det klart at både norske og andre lands myndigheter tillegger kommentarene meget stor vekt ved fortolkningen.

Tidligere praksis fra administrative myndigheter og domstoler har også vekt ved tolkningen. Dette gjelder først og fremst tidligere praksis vedrørende samme skatteavtale. Men skatteavtalene bygger som regel på et felles mønster og når dette er tilfelle er det rimelig å tillegge praksis i relasjon til en avtale vekt ved fortolkningen av en annen. Det er uklart i hvilken grad man skal legge vekt på andre staters praksis. F. Zimmer,

---

ved skatteavtaler som normalt vil ha betydning ved fortolkningen, se ”Internasjonal inntektsskatterett” 3. Utg. (2003) s. 97.

<sup>11</sup> Se f. eks. Klaus Vogel (1997 Intro.-79) som fremhever at både Mønsteravtalen og kommentarene ”are very important for the interpretation of tax treaties in that they provide a source from which the courts of different States can seek a common interpretation.”

<sup>12</sup> OECDkomm. – Model Tax Convention on Income and Capital. OECD Committee of Fiscal Affairs. Introduction. Model Convention. Commentary. Paris, oppdatert 2005.

<sup>13</sup> Se f. eks. Rt. 2004 s. 957 (PGS), der Høyesterett uttaler at kommentarene til OECDs mønsteravtale ”har vært ansett som en vesentlig rettskilde ved tolkingen av skatteavtaler mellom OECD-land når en bestemmelse er utformet i samsvar med mønsteravtalen(e).”

<sup>14</sup> Se diskusjonen hos Avery Jones m. fl. op. cit. s. 92 og Skaar 1991 s. 45-49.

”Internasjonal inntektsskatterett” 3. utg. (2003) s. 98, uttrykker tvil om man i Norge kan tillegge andre lands praksis betydning ved fortolkningen av en skatteavtale. Mest nærliggende vil dette være ved tolkning av avtalen med vedkommende stat. Motforestillingen er at det kan lede til for stor avhengighet av andre lands myndigheter. Hensynet for er at det skjer en harmonisering av de kontraherende lands fortolkning av avtalen. Høyesterett har uansett vært lite tilbøyelig til å legge vekt på andre staters standpunkt.<sup>15</sup>

For å gjøre tolkningen av skatteavtalene enklere er det i disse inntatt definisjoner og tolkningsregler. Se f. eks. definisjonen av fast driftssted i Mønsteravtalens art. 5 og av en rekke andre ord og uttrykk i art. 3. Disse definisjonene er i utgangspunktet uttømmende. Avtalene inneholder også regler som et stykke på vei presiserer innholdet av et begrep, men for øvrig henviser til begrepets innhold i ett av landenes interne rett, se f. eks. Mønsteravtalens art. 6 (2) om fast eiendom.

Det finnes også en rekke ord og uttrykk i avtalene som ikke er nærmere definert, og hvor det heller ikke er henvist til begrepets betydning i intern rett i ett av landene. For disse tilfeller inneholder skatteavtalene en fortolkningsregel i art. 3 (2) (både i Mønsteravtalen og den nordiske skatteavtalen og i de fleste andre avtaler), som bestemmer at ord og uttrykk som ikke er definert i traktatteksten, skal gis den betydning de har i intern rett når ikke annet fremgår av sammenhengen.

Det oppstår for det første spørsmål om hva som ligger i ”når ikke annet fremgår av sammenhengen.” I en svensk dom, RÅ 1987 ref. 162, er vurderingstemaet formulert slik: ”Om ett avtalsuttryck, såsom det används i en aktuell bestämmelse, inte ger något klart besked, är det nödvändigt att med ledning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra sådana förhållanden försöka klarlägga vad som kan anses ha varit de

---

<sup>15</sup> Se Rt. 1994 s. 752 ”Alphawell” og Rt. 2002 s. 718 ”Heerema III.”

avtalsslutande parternas avsikt. Först om en sådan undersökning inte ger något resultat finns det skäl att söka ledning av den tillämplande statens interna beskattningsregler.”

For det annet oppstår spørsmål om (hvis det er berettiget å gå til intern rett) hvilket lands interne rett det er som skal legges til grunn. Er det kildelandets, bostedslandets eller det landet hvor tolkningsspørsmålet blir prøvet? Etter endring i 1995 fremgår det nå klart av Mønsteravtalen at det er intern rett i den stat som anvender avtalen som skal legges til grunn (se også NSA art. 3 (2)).

For det tredje er det spørsmål om hvilket internrettslig begrep som skal anvendes.

Avtalebestemmelsen presiserer selv at det først og fremst er inntekts- og formuesskatterettslige begrep som det siktes til, se også OECD-kommentar art. 3 – 13.1.<sup>16</sup> Hvis det internrettslige begrep er endret etter at skatteavtalen ble inngått, gir Mønsteravtalens ordlyd nå anvisning på at det er begrepets innhold på det tidspunkt skatteavtalen anvendes, som skal legges til grunn, jfr. uttrykket i 3 (2) ”at that time”, tilføyd i 1995. Samme regel finnes i NSA art. 3 (2) (”på dette tidspunkt”).

Ved tolkningen av bostedsbegrepet etter skatteavtalen i denne oppgavens pkt. 4, vil jeg i stor grad vise til Mønsteravtalens kommentarer. Det blir nevnt eksempler fra norsk og utenlandsk rettspraksis, samt rettsoppfatninger i norsk og utenlandsk juridisk teori. Det blir også vist til administrative uttalelser og ligningspraksis i Norge. Ligningspraksis er ingen ”tung” rettskilde ved fortolkningen av skatteavtaler. På den annen side befinner man seg her på et rettsområde hvor det er vanskelig å finne klare svar i andre tungtveiende rettskilder, slik at i utgangspunktet ”lettere” rettskilder som ligningspraksis vil kunne ha en interesse allikevel. Dette gjelder særlig dersom praksisen er fast og varig.

---

<sup>16</sup> Det er noe uklart om begrepsdannelser utenfor inntekts- og formuesskatt, som skatteloven ikke henviser til, kan anvendes, se Vogel 1997 art. 3-62 som er negativ til dette.

### 3 Bosted etter skatteloven

#### 3.1 Innledning

##### 3.1.1 Rettstilstanden før 2004

Det vil senere i fremstillingen bli trukket enkelte sammenlikninger mellom de gamle og nye bostedsreglene. Jeg vil derfor starte med å gi en kort oversikt over de gamle bostedsreglene.

Etter skattelovens tidligere bostedsbestemmelse (immigrasjonsregelen) ble fysiske personer ansett som bosatt i Norge når vedkommende tok opphold i Norge og hadde til hensikt å bli her ”ikke bare midlertidig”. Bestemmelsen ble supplert av den såkalte ”seksmånedersregelen” som fastslo at opphold av minst seks måneders varighet uansett skulle anses som bosettelse fra det tidspunkt vedkommende tok opphold, dvs. selv om oppholdet var ment å være midlertidig.<sup>17</sup>

Det er lite retts- og ligningspraksis om immigrasjonsregelen. Med opphold mente man fysisk tilstedeværelse i Norge. Ut fra alminnelige prinsipper i skatteretten må det antas at hensikten om ”ikke bare midlertidig” opphold måtte fastslås ut fra ytre objektive omstendigheter som for eksempel opphold, bolig, arbeid og familieforhold, der forhold knyttet til bolig og opphold måtte tillegges stor vekt. For eksempel kunne en persons kjøp av bolig i Norge være en sterk indikasjon på at vedkommende hadde til hensikt å oppholde seg her ”ikke bare midlertidig.”

Etter disse reglene kunne det ikke angis eksakt hva som krevdes for at en person skulle anses å ha til hensikt å bli i riket ikke bare midlertidig. Det måtte foretas en skjønnsmessig

---

<sup>17</sup> Se sktl. § 2-1, annet ledd før lovendring av 6. juni 2003.

helhetsvurdering. Det vage og skjønnsmessige vurderingstema ivaretok ikke i særlig grad hensynet til likebehandling og forutberegnelighet. Selv om anskaffelse av helårsbolig som ikke leies ut til andre, er en type disposisjon som indikerer hensikt om å bo i landet, måtte en som regel vite mer om bakgrunn og omkringliggende omstendigheter for å kunne trekke en klar slutning om hva som var skattyterens hensikt med hensyn til fremtidig opphold i Norge. Bestemmelsen ga imidlertid muligheter for å ta hensyn til konkret rimelighet, og ga således rom for løsninger som var tilpasset det enkelte tilfelle.

Immigrasjonsbestemmelsen ble som nevnt supplert av den såkalte ”seksmånedersregelen.” Denne sa at selv om et opphold i Norge var ment å være midlertidig, ville en person som hadde et seksmåneders sammenhengende opphold her, anses som skattemessig bosatt i Norge. ”Seksmånedersregelen” var i praksis den faktiske hovedregelen om etablering av skattemessig bosted.

Både etter immigrasjonsbestemmelsen og seksmånedersregelen inntrådte skattemessig bosted i Norge allerede ved innflyttingstidspunktet, dersom vilkårene var oppfylt.

Den tidligere bostedsbestemmelsen i skatteloven inneholdt ikke uttrykkelige regler om opphør av skattemessig bosted i forbindelse med utflytting. Bestemmelsen om innflytting (immigrasjonsbestemmelsen) ga imidlertid holdepunkter for hva som kunne antas å gjelde i den motsatte situasjon, dvs. ved utflytting. Skattemessig bosted i Norge opphørte dersom skattyter tok fast opphold i utlandet og hadde til hensikt å bli der ikke bare midlertidig. Hensikt om å ta varig opphold i utlandet forelå når vedkommende hadde brutt sin faste tilknytning til Norge.<sup>18</sup> I Ot. Prp. nr 86 (1997-98) side 33 er det i forbindelse med utflytting uttalt at: ”...det i hvert enkelt tilfelle må vurderes om vedkommende etter en helhetsvurdering har brutt tilknytningen til Norge. Ved vurderingen legges det blant annet vekt på om vedkommende beholder eiendom som kan tjene som bolig i Norge, hvor familien bor og lengden og hyppigheten av opphold i Norge.” At skattyter hadde meldt

---

<sup>18</sup> Jfr. fra rettspraksis bl. a. Rt. 1917 s. 972, Rt. 1918 s. 122, Rt. 1927 s. 559, Rt. 1933 s. 506, Rt. 1953 s. 1442, Rt. 1977 s. 1235 og fra juridisk teori Frederik Zimmer ”Internasjonal inntektsskatterett”, 2003, s. 118 flg.

utflytting til folkeregisteret var ikke i seg selv tilstrekkelig til at vedkommende skulle anses emigrert.

Det finnes mer rettspraksis om utflyttingstilfellene enn innflyttingstilfellene.

Som ved innflytting måtte det foretas en skjønsmessig helhetsvurdering, men det vesentligste spørsmål var forholdet til eventuell bolig i Norge. I nesten alle tilfelle er utgangspunktet at vedkommende har disponert over en fast bolig i Norge. Aksept av utflytting ville som hovedregel være betinget av at denne boligen ikke lenger sto til disposisjon som egen bolig for den som mente å ha flyttet ut. En person ville kunne anses emigrert selv om han beholdt et typisk feriested i Norge. En person ville vanligvis ikke kunne anses emigrert dersom han oppholdt seg i Norge i løpet av året. Men helt tilfeldige og korte opphold som ikke indikerte bostedstilknytning til Norge ble godtatt. Dette kunne f.eks. være ferieopphold eller besøk i forbindelse med sykdom og dødsfall for personer som bodde i Norge.

Dersom vilkårene om utflytting var oppfylt, dvs. at personen hadde ”brutt” med Norge, opphørte skattemessig bosted allerede fra utflyttingsdagen.

### 3.1.2 Nye bostedsregler – gjeldende rett fra og med 2004

Nye regler om skattemessig bosted ble vedtatt i lov av 6. juni 2003 (i kraft fra 1. januar 2004).<sup>19</sup> En av hovedgrunnene bak lovendringen var å oppstille mer presise kriterier for skattemessig inn- og utflytting. De tidligere skjønnspregede reglene (som er beskrevet ovenfor) var uforutsigbare for skattyterne og dermed vanskelig å innrette seg etter. Mer presise kriterier var også ment å gjøre ligningsbehandlingen enklere for de lokale ligningskontorene.

---

<sup>19</sup> Forarbeider er Ot. prp. nr. 42 (2002-03) og Innst. O. nr. 77 (2002-03).



De gamle reglene vil fortsatt ha betydning for de personer som flyttet inn og ut av Norge før 1. januar 2004.

De gjeldende regler om skattemessig bosted finnes nå i sktl. § 2-1 første til sjette ledd.

## 3.2 Innflytting

### 3.2.1 183-dagers regelen

Skatteloven inneholder nå to bestemmelser om etablering av skattemessig bosted i Norge ved innflytting, jf. sktl. § 2-1 annet ledd bokstav a og b. Disse reglene knytter seg utelukkende an til opphold i Norge. Den ene bestemmelsen sier at den som ”i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv månedersperiode”, anses bosatt her, jf. sktl. § 2-1 annet ledd bokstav a. Den andre bestemmelsen er den såkalte 270-dagers regelen, og denne vil bli behandlet nedenfor i pkt. 3.2.2.

I motsetning til hva som gjaldt ved de tidligere bostedsreglene (der skattyters hensikt var avgjørende og det måtte foretas en skjønnsmessig vurdering av flere tilknytningsmomenter), er det nå bare ett tilknytningsmoment til Norge som er av betydning, og det er opphold i Norge. Ved beregningen av om 183-dagers kravet er oppfylt, skal alle hele eller deler av et kalenderdøgn med opphold i Norge regnes med. Det er ikke noe krav om sammenhengende opphold, og opphold i to kalenderår kan regnes sammen. Tolvmånedersperioden skal regnes fra dato til dato. En person som oppholder seg 100 dager i Norge siste halvdel av 2004 og 100 dager første halvdel av 2005, oppfyller dermed 183-dagers kravet. Hadde personen oppholdt seg 100 dager i Norge i siste halvdel av 2005 i stedet for første halvdel, ville han ikke oppfylt kravet. Vedkommende oppholder seg over 183 dager i Norge over to kalenderår, men altså ikke innenfor samme tolv månedersperiode.

Hvis en person oppholder seg i Norge mer enn 183 dager i innflyttingsåret, regnes vedkommende som bosatt fra og med første oppholdsdag i Norge dette året. Hvor det relevante forhold strekker seg over to kalenderår inntretr bosted i Norge først i det året da

183-dagersvilkåret er oppfylt. En person som oppholder seg 100 dager i siste halvdel av 2004 og 100 dager i første halvdel av 2005, regnes altså som bosatt fra og med 1. januar 2005.

### 3.2.2 270-dagers regelen

”Person som i en eller flere perioder oppholder seg mer enn 270 dager i riket i løpet av enhver trettiseksmånedersperiode, anses som bosatt i riket”, jf. sktl. § 2-1 annet ledd bokstav b.

Bestemmelsen er bygget opp på samme måte som 183-dagersregelen i bokstav a. Begrunnelsen for regelen er å fange opp de personer som over flere år oppholder seg i relativt lange perioder i Norge, men ikke lenge nok til å fanges opp av 183-dagersregelen. Som i bokstav a skal alle hele eller deler av et døgn med opphold i Norge regnes med, og det er ikke noe krav om sammenhengende opphold. Trettiseksmånedersperioden regnes fra dato til dato. Regelen innebærer at en person kan oppholde seg i Norge inntil 90 dager per år i en treårsperiode uten å få skattemessig bosted her. Med et tillatt opphold på gjennomsnittlig 90 dager per år, er det tatt rimelig hensyn til at en person kan ha relativt lange ferieopphold i Norge, uten skattemessige konsekvenser.<sup>20</sup> Tidspunktet for etablering av bosted, fastsettes etter de samme prinsipper som ved 183-dagers regelen. Dvs. at en person etablerer bosted i Norge først det året fristkravet er oppfylt. En person oppholder seg f.eks. fra april 2004 til april 2005 90 dager i Norge, fra april 2005 til april 2006 90 dager, og fra april 2006 til april 2007 90 dager. Vedkommende oppfyller oppholdskravet først april 2007, og etablerer bosted i Norge fra og med 1. januar 2007. Regelen om at personen først etablerer bosted det år fristkravet er oppfylt, er bl.a. begrunnet i hensynet til ligningsmyndighetene. I eksempelet over ville alternativet f. eks. være å etablere bosted allerede fra april 2004. Ligningsmyndighetene ville da ha måttet endre ligningene i etterkant, og lignet skattyter som alminnelig skattepliktig for årene 2004, 2005 og 2006.

---

<sup>20</sup> Se Ot. Prp. nr. 42 (2002-03) s. 45.

### 3.2.3 En vurdering av innflyttingsreglene

Gjeldende regler om etablering av bosted i Norge er mer presise enn de som gjaldt tidligere. Etter gjeldende regler etableres bosted i Norge utelukkende på grunnlag av oppholdets lengde i Norge. Det er altså ikke lenger nødvendig å vurdere skattyters subjektive hensikt med å ta opphold i Norge. Det må antas at klarere regler gjør ligningsbehandlingen lettere for de lokale ligningskontorene, som ofte sliter med store saksmengder. Skattyterne ser også bedre hvilke regler de må forholde seg til når de tar opphold i et nytt land.

Et hovedhensyn ved utforming av bostedsreglene var hva som kreves av en persons tilknytning til Norge, før det var rimelig å skattlegge han som innenlandsboende (alminnelig skattepliktig). I Finansdepartementets høringsnotat ga departementet uttrykk for at selv om et opphold i Norge var midlertidig, ville et opphold utover seks måneder innebære en så sterk tilknytning at det i seg selv burde medføre skattemessig bosted i Norge.<sup>21</sup> Skattedirektoratet ga i sin høringsuttalelse uttrykk for at forslaget til 183-dagers regel ikke innebar noen forenkling eller forbedring av regelverket, og at en slik bestemmelse ville bli vanskeligere å håndheve. Direktoratet viste bl.a. til at ligningsmyndighetene vanskelig kan kontrollere hvor mange dager en person oppholder seg i Norge.

Det må antas at gjeldende regler medfører at flere enn tidligere etablerer bosted i Norge. Selv om oppholdsvilkåret i Norge før og etter lovendring er nesten identiske (før: 6 mnd. nå: 183 dager), er det ikke lenger noe krav om at oppholdet er sammenhengende. Dette vil kunne medføre flere bostedstvister i forhold til skatteavtalene.

---

<sup>21</sup> Se Ot. Prp. nr 42 (2002-03) s. 43.

### 3.3 Utflytting

#### 3.3.1 Innledning

De nye reglene om utflytting finnes i sktl. § 2-1 tredje til sjette ledd.

De nye reglene om utflytting får bare virkning for personer som per 1. januar 2004 og etter, anses som bosatt i Norge etter norsk intern rett. Hvorvidt vedkommende er skattemessig utflyttet før 2004 må bedømmes etter de tidligere reglene som er beskrevet i pkt. 3.1.1 ovenfor.

Opphør av bosted ved utflytting beror ikke lenger på en helhetsvurdering av en rekke momenter. De eneste tilknytningsmomentene til Norge som har betydning nå er bolig og opphold i Norge. Gjeldende regler er ulike i forhold til om personen har vært bosatt i Norge mer eller mindre enn 10 år i Norge.

For at skattemessig bosted i Norge skal opphøre ved utflytting må den som flytter ut godtgjøre

- at han har tatt fast opphold i utlandet,
- at han ikke har oppholdt seg i Norge i en eller flere perioder som overstiger 61 dager i inntektsåret og
- at han eller hans nærstående (ektefelle, samboer, barn) ikke disponerer bolig i Norge.

For en person som har bodd mindre enn 10 år i Norge før det inntektsår han tar fast opphold i utlandet, opphører skattemessig bosted i Norge i det inntektsår samtlige av disse tre vilkårene er oppfylt, jfr. sktl. § 2-1 tredje ledd bokstav a.

For en person som har bodd i Norge i til sammen 10 år eller mer før det inntektsår han tar fast opphold i utlandet, kan det skattemessige bosted i Norge først opphøre etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det året han tok fast opphold i utlandet, jfr. sktl. § 2-1 tredje ledd bokstav b. Jeg vil redegjøre nærmere for tidspunktet for opphør av det skattemessige bosted nedenfor i pkt. 3.3.5.

### 3.3.2 Kravet til fast opphold i utlandet

Skattyter må ta "fast opphold i utlandet." Hva som nærmere bestemt ligger i dette er uklart, noe som står i strid med den grunnleggende hensikt lovgiver hadde om å angi presise regler for utflytting. Det må imidlertid antas at fraværet fra Norge må være av en viss varighet eller fasthet og ikke tilfeldig eller rent midlertidig. Skattedirektoratet uttaler at dersom skattyters hensikt er å ta opphold i utlandet i mer enn 5 år, vil oppholdet normalt kunne anses som fast.<sup>22</sup> Uttrykket er ikke forklart nærmere i lovens forarbeider, bortsett fra at skattyteren ikke må oppholde seg i Norge på annet grunnlag enn feriebesøk og liknende (dvs. tilfeldige og kortvarige opphold i Norge som ikke indikerer bostedstilknytning hit).

### 3.3.3 Ikke mer enn 61 dager i Norge

Skattyter må ikke oppholde seg mer enn 61 dager i Norge i løpet av et inntektsår. Oppholdskravet knytter seg altså til det enkelte inntektsåret, og ikke til tolv månedersperioder som i 183/270-dagersregelen ved innflytting. Ved beregningen av antall dager skal alle hele eller deler av kalenderdøgn med opphold i Norge medregnes. Det har ingen betydning hvorfor personen oppholder seg i Norge f. eks. om han oppholder seg her på grunn av arbeid, som pensjonist eller på ferie.

For en skattyter som har bodd mer enn 10 år i Norge, må oppholdskravet oppfylles i de tre inntektsårene som følger etter at han tok fast opphold i utlandet. Dersom skattyters opphold i Norge overstiger 61 dager i noen av årene, må man begynne å beregne opphold i Norge i en ny treårsperiode. For en skattyter som har bodd mindre enn 10 år i Norge, må man beregne antall dager i utflyttingsåret. Også dager før utflytting skal regnes med. Hvis skattyter har oppholdt seg mer enn 61 dager i Norge i utflyttingsåret, må man beregne antall dager i Norge i det (eventuelt flere) etterfølgende inntektsår.

---

<sup>22</sup> Se Lignings-ABC 2004 s. 1149, pkt. 2.3.5.

### 3.3.4 Bolig i Norge

#### 3.3.4.1 Generelt

Også det å disponere bolig i Norge er som nevnt blant de tilknytningsfaktorer som ikke kan foreligge, dersom skattyters skattemessige bosted i Norge skal opphøre. Heller ikke skattyters nærstående kan disponere bolig i Norge, jfr. sktl. § 2-1 tredje ledd. Hensynet bak kravet om at skattyter eller dennes nærstående må oppgi boligen, er at skattyter fortsatt vil ha tilknytning til Norge dersom han eller hans nærstående disponerer bolig i Norge etter å ha tatt opphold i utlandet. En slik tilknytning til Norge anses å være for sterk til at han kan utflytte skattemessig selv om han oppfyller vilkårene om fast opphold i utlandet og mindre enn 61 dagers opphold i Norge. Det å beholde bolig i Norge har for øvrig lenge vært et sentralt poeng vedrørende skattemessig utflytting. Etter de gamle utflyttingsreglene (se pkt. 3.1.1) ble det jo lagt betydelig vekt på om personen disponerte bolig i Norge, ved vurderingen av om han hadde ”brutt tilknytningen til Norge.”

Siden målet med de nye utflyttingsreglene er å angi konkrete vilkår for at det skattemessige bostedet skal opphøre, er det oppstilt en detaljert og relativt teknisk definisjon av bolig, jfr. sktl. § 2-1 sjette ledd. Det er også definert hva som regnes som skattyters nærstående og hva som menes med å ”disponere bolig”, jfr. sktl. § 2-1 fjerde og femte ledd. Jeg vil i de følgende punktene gå nærmere inn i disse definisjonene.

#### 3.3.4.2 Hva menes med bolig?

”Med bolig menes: boenhet med innlagt helårs vann og avløp, med mindre boenheten i henhold til reguleringsplan, kommuneplanens arealdel eller andre offentligrettslige regler på utflyttingstidspunktet ikke kan benyttes som bolig”, jfr sktl. § 2-1 sjette ledd bokstav a.

Ifølge forarbeidene<sup>23</sup> skal bolig forstås som ”alle boenheter som etter alminnelig oppfatning kan brukes til boligformål hele året, som f. eks. eneboliger, rekkehus, tomannsboliger,

---

<sup>23</sup> Se Ot. prp. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.3.

leiligheter i blokk, bygård eller leilighetskompleks mv. Enheter som funksjonelt kan likestilles med de nevnte, dvs. at den har innlagt vann og avløp og er egnet til helårsbruk, skal også anses som bolig i denne sammenheng, f. eks. en husbåt. Det at en boenhet er mobil, er ikke i seg selv diskvalifiserende for at enheten anses som bolig. Det avgjørende for om en mobil enhet kan anses som bolig i denne sammenheng, bør være hvorvidt den, i tillegg til å ha innlagt vann og avløp, etter alminnelig oppfatning er egnet til å tjene som fast bolig. Campingvogner av vanlig størrelse eller anleggsbrakker bør, etter departementets oppfatning, ikke anses som bolig i denne sammenheng. Hotellrom og lignende som disponeres kortvarig og midlertidig faller i utgangspunktet utenfor det som etter alminnelig oppfatning kan karakteriseres som bolig. Departementet går imidlertid inn for at også slike enheter kan anses som bolig, dersom bruken av dem fremstår som bruk av bolig.”

Boenhet med innlagt helårs vann og avløp, men som i henhold til en reguleringsplan ikke kan benyttes som helårsbolig på utflyttingstidspunktet, skal i utgangspunktet ikke anses som bolig. Dette betyr f. eks. at skattyter kan beholde fritidseiendom i Norge selv om den har innlagt helårs vann og avløp. Benyttes slike enheter faktisk som bolig, regnes disse likevel som bolig, jfr. sktl. § 2-1 sjettede ledd bokstav b. En boenhets status i forhold til planer og andre offentligrettslige regler kan endre seg i perioden etter at en person har tatt fast opphold i utlandet, f. eks. en omregulering fra hyttefelt til boligfelt. En slik omregulering vil få betydning for om vedkommende anses å disponere bolig i Norge eller ikke, og vil særlig være aktuelt i forhold til ”treårsregelen” for personer som har vært bosatt i Norge minst 10 år. I forarbeidene uttaler departementet at det er uheldig at en omregulering i den perioden en person er i ferd med å emigrere, skal få skattemessige konsekvenser. Planreguleringen på utflyttingstidspunktet er dermed gjort avgjørende for hele utflyttingsperioden, slik at skattyters forutberegnelighet ivaretas.

#### 3.3.4.3 Faktisk bruk som bolig

Videre anses som bolig enhver boenhet som faktisk er benyttet som bolig, jfr. sktl. § 2-1 sjettede ledd bokstav b. Regelen får betydning der boenheten ikke har innlagt helårs vann og

avløp, men allikevel er benyttet som skattyters faste bolig. Regelen får som nevnt også betydning for en boenhet som er benyttet som fast bolig, men som i henhold til en reguleringsplan eller andre offentligrettslige planer ikke kan brukes slik. Ifølge forarbeidene<sup>24</sup> må det i hvert enkelt tilfelle vurderes konkret om omfanget av bruken tilsier at boenheten reelt er benyttet som fast bolig.

#### 3.3.4.4 Boenhet anskaffet fem år før det inntektsår det tas opphold i utlandet

Som bolig anses likevel ikke boenhet som er anskaffet minst fem år før det inntektsår det tas opphold i utlandet og som i denne perioden ikke har vært benyttet som bolig av skattyteren eller dennes nærstående, jfr. sktl. § 2-1 sjette ledd annet pkt. Hensynet bak regelen er å unngå at boenhet som har karakter av å være kapitalplassering/utleieobjekt anses som bolig for eieren. Regelen vil også omhandle det tilfelle der en bolig (som omfattes av definisjonen i § 2-1 sjette ledd bokstav a) rent faktisk har vært benyttet som fritidseiendom av skattyteren eller dennes nærstående. Denne regelen virker fornuftig. Det at skattyter eier/disponerer slike eiendommer indikerer ikke sterk nok tilknytning til Norge at det skal stå i veien for opphør av skattemessig bosted her.

Eks: Skattyter anses å disponere bolig i Norge etter utflytting dersom han året før det tas opphold i utlandet kjøper en leilighet i Oslo sentrum som skal benyttes som fritidseiendom under ferieopphold i Norge. Hvis leiligheten er anskaffet minst fem år før det året han flytter ut og faktisk har vært benyttet som fritidsbolig i minst fem år før det året han flytter ut, innebærer det at skattyteren ikke anses å disponere bolig i Norge.

Ifølge forarbeidene må det også i disse tilfellene vurderes konkret om eiendommen reelt sett er benyttet som bolig eller fritidseiendom i de aktuelle årene. Forarbeidene antyder imidlertid ikke hvor grensen går. I en artikkel i Skatterett 2004 s. 251<sup>25</sup> har rådgiver i

---

<sup>24</sup> Se Ot. prp. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.3.

<sup>25</sup> Skatterett 2004 s. 240 flg.-Rådgiver Erik Landa FIN-”Nye regler om skattemessig bosted for fysiske personer.”



Finansdepartementet, Erik Landa flg. synspunkt: ”Etter mitt syn bør det gå et skille ved det som ble ansett som alminnelig ferie etter tidligere praksis om emigrasjon, dvs. ca. åtte ukers sammenhengende bruk. Boenheten bør derfor anses som bolig dersom den benyttes slik mer enn åtte uker sammenhengende.” Dette synspunktet kan ha noe for seg. Men det kan ikke settes en absolutt grense på 8 uker. Hvert tilfelle må vurderes konkret.

#### 3.3.4.5 Nærmere om kravet til å disponere bolig

Det kreves videre at skattyter eller dennes nærstående ”disponerer” boenheten for at den skal anses som bolig i denne sammenheng. ”Med å disponere bolig menes å direkte eller indirekte eie, leie eller på annet grunnlag ha rett til å bruke bolig,” jfr. sktl. 2-1 femte ledd.

Et direkte eie omfatter både det å eie boenheten alene og det å eie den sammen med andre (sameie). Et indirekte eie foreligger når skattyter eier boligen gjennom et aksjeselskap eller annen juridisk person. I et slikt tilfelle er det en forutsetning at hans andel i selskapet gir han kontroll eller disposisjon over boenheten.<sup>26</sup>

Det at den direkte/indirekte eide boligen leies ut etter at skattyter har tatt opphold i utlandet har ingen betydning i denne sammenheng. Han vil altså fortsatt anses for å disponere bolig i Norge selv om denne utleies.<sup>27</sup>

Skattyter fyller også vilkåret om å disponere bolig dersom han leier bolig i Norge. Et spørsmål er om skattyter disponerer bolig dersom vedkommende leier boligen, men hvor denne fremleies videre. Finansdepartementet (FIN) har i en e-post av 9. juli 2004 (gjengitt i Utv. 2004 s. 807) til et rådgivningsfirma besvart spørsmålet bekreftende. Dvs. at skattyter også ved fremleie anses å disponere bolig. FIN grunnngir dette med at ”en person anses som innehaver av en leierett så lenge vedkommende har i behold den juridiske rådigheten over leieretten. At leietaker fremleier boligen medfører derfor at vedkommende i utgangspunktet

---

<sup>26</sup> Se Ot. prp. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.4.

<sup>27</sup> Se Ot. prp. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.4.

fortsatt skal anses å leie boligen. Definisjonen er nærmere omtalt i Ot. prp. nr. 42 (2002-2003) avsnitt 2.6.2.4. Departementet kan ikke se at omtalen der gir holdepunkter for å fravike ordlyden på dette punktet, for eksempel ved i tillegg stille krav om at personen har faktisk rådighet over boligen.” Om dette er en holdbar fortolkning kan sikkert diskuteres og det er mulig domstolene i en slik sak ville kommet til et annet resultat. Det er i hvert fall etter vanlig språkforståelse vanskelig å si at man leier boligen selv, når denne fremleies videre til andre.

Definisjonen omfatter også det å ”på annet grunnlag ha rett til å bruke bolig.” Dette omhandler ifølge forarbeidene<sup>28</sup> tilfeller der skattyter har adgang til å bruke boenheten på en måte som tilsvarer den en eier eller leietaker har. Dette vil typisk kunne være tilfelle der vedkommendes tidligere bolig er overdratt til familiemedlemmer, f. eks. voksne barn, og vedkommende bruker den som sin egen når han er i Norge. Hvis skattyteren kun har anledning til å benytte boenheten til alminnelig ferieopphold, omfattes han ikke av definisjonen.

Skattyter identifiseres med sine nærstående og hvis disse disponerer bolig i Norge kan ikke det skattemessige bosted opphøre for skattyter. Lovens ordlyd inneholder ingen forbehold i forhold til når skattyters mindreårige barn anses å disponere bolig. Dette kan gi uheldige resultater dersom en av foreldrene flytter utenlands etter en skilsmisse eller et samlivsbrudd, mens barnet bor sammen med den andre forelderen i Norge. Etter lovens ordlyd vil jo den forelderen som flytter utenlands identifiseres med barnet og derfor anses å disponere bolig i Norge. I svar på spørsmål til Stortingets spørretime av 11. Februar 2004 har Finansministeren uttalt seg om denne problemstillingen (gjengitt i Utv. 2004 s. 530). I uttalelsen går det frem at det at mindreårige barn bor sammen med en omsorgsperson i Norge, ikke innebærer at barnet uten videre skal regnes for å disponere bolig i Norge. De fleste mindreårige bor ikke i bolig som de selv disponerer i juridisk forstand. I stedet bor de hos omsorgspersonen som disponerer den felles bolig. At barnet fortsatt er nærstående i

---

<sup>28</sup> Se Ot. prp. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.4.

forhold til den forelder som flytter ut, skal dermed ikke avskjære opphør av skattemessig bosted for den forelder.

Problemstillingen er ikke vurdert i forarbeidene, men Finansministerens fortolkning i ovennevnte uttalelse virker rimelig, spesielt for de skattytere som ikke har mye kontakt med barnet i Norge etter utflytting. Denne problemstillingen burde for øvrig lovgiver vært oppmerksom på under lovgivningsprosessen, slik at løsningen kunne blitt funnet i lovens ordlyd.

#### 3.3.4.6 Nærmere om hvem som er nærstående

Loven oppstiller altså en identifikasjonsregel, der synspunktet er at den utflyttede personen har beholdt en bostedsmessig tilknytning til Norge når det er en nærstående som disponerer bolig her. Med nærstående menes en persons ektefelle, samboer eller mindreårige barn, jfr. sktl. 2-1 fjerde ledd. Som ektefelle regnes en registrert partner, jfr. lov av 30. April 1993 nr. 40 om registrert partnerskap.

Ifølge forarbeidene<sup>29</sup> skal identifikasjon mellom ektefeller og registrerte partnere bare skje dersom samlivet ikke er brutt. Det følger av Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) § 12-11-1 første pkt. at personer som er skilt eller separert fra hverandre, fra og med tidspunktet for dommen, bevillingen eller det faktiske samlivsbruddet, ikke skal regnes som ektefeller. Tilsvarende gjelder for samboere, jfr. annet pkt.<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> Se Ot. prp. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.2.4.

<sup>30</sup> FSFIN § 12-11-1 omhandler skattelovens delingsregler, men det antas at denne presiseringen kan anvendes analogisk på definisjonen av nærstående etter bostedsreglene.

### 3.3.5 Nærmere om tidspunktet for opphør av skattemessig bosted i Norge

En persons tilknytning til Norge vil bl. a. avhenge av om han har bolig i landet, om han har sin familie her, arbeid her og hvor lenge han har vært bosatt. F. eks. vil en person som er født og oppvokst her normalt ha sterkere tilknytning til Norge enn en person som kun har oppholdt seg i landet noen år for å arbeide. Innflyttingsreglene (se pkt. 3.2.) medfører at utlendinger kan etablere skattemessig bosted i Norge, uten nødvendigvis å ha særlig sterk tilknytning hit. Lovgiver har tatt hensyn til dette ved utformingen av utflyttingsreglene, slik at tidspunktet for skattemessig emigrasjon er ulikt i forhold til om en person har opphold seg mer eller mindre enn 10 år i Norge. At bare oppholdstiden i Norge og ikke andre tilknytningspunkter skal vurderes, er gjort av retts tekniske grunner.

For personer som har bodd mindre enn 10 år i Norge opphører bostedet for det inntektsår det godtgjøres at vilkårene (tatt fast opphold i utlandet, oppholdt seg mindre enn 61 dager i Norge og ikke disponert bolig i Norge) er oppfylt. Hvis en person oppfylder disse tre vilkårene innenfor samme inntektsår, opphører det skattemessige bosted fra det seneste av de to tidspunktene i dette året, hvor vedkommende oppgir disposisjonsretten til boligen eller tar fast opphold i utlandet. Oppfylles vilkårene i forskjellige inntektsår, er tidspunktet for opphør av skattemessig bosted avhengig av i hvilken rekkefølge og i hvilket inntektsår vilkårene oppfylles. Har vedkommende i et inntektsår både tatt fast opphold i utlandet og oppgitt boligen, men ikke oppfylder kravet til tillatt opphold i Norge før i inntektsåret etter (eller et senere år), opphører det skattemessige bosted fra og med 1. januar i det året kravet til tillatt opphold i Norge oppfylles. Har personen i et inntektsår både oppgitt boligen og oppfylt kravet til opphold i Norge, men ikke tar fast opphold i utlandet før inntektsåret etter, opphører bostedet fra og med det tidspunkt i inntektsåret hvor vedkommende tar fast opphold i utlandet, forutsatt at vedkommende også i dette inntektsåret oppfylder kravet til tillatt opphold i Norge. Tilsvarende gjelder om vedkommende tar fast opphold i utlandet og oppfylder oppholdskravet i et inntektsår, men ikke oppgir boligen før i det neste inntektsåret (eller et senere inntektsår).

For personer som har bodd mer enn 10 år i Norge, opphører bostedet først etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsåret personen tok fast opphold i utlandet. For hvert av de tre årene etter det året vedkommende har tatt fast opphold i utlandet, må han godtgjøre at han ikke har disponert bolig i Norge og ikke har oppholdt seg mer enn 61 dager i Norge. Eks: Hvis en person tar fast opphold i utlandet i 2005 vil skattemessig bosted i Norge dermed først kunne opphøre 1. januar 2009 (forutsatt at kravene til opphold og bolig i Norge er oppfylt). 10-årsfristen skal løpe fra dato til dato. Det stilles imidlertid ikke krav om at skattyter sammenhengende har vært bosatt i Norge i 10 år. For en person som ikke har vært sammenhengende bosatt, skal det telles hvor mange hele måneder vedkommende har vært bosatt her.<sup>31</sup>

### 3.3.6 En vurdering av utflyttingsreglene

Det er åpenbart at de nye utflyttingsreglene er mer presist angitt enn de gamle. De nye reglene sikrer også mulighet for kontroll med at vilkårene for utflytting virkelig oppfylles for de som har bodd lang tid i Norge, fordi "treårsregelen" gir skattemyndighetene mulighet til å vurdere skattyters tilknytning til Norge over tid. Som skattemessig bosatt i Norge i utreiseåret og tre etterfølgende år, vil en person ha plikt til å levere selvangivelse. Vedkommende kan da i forbindelse med selvangivelsesinnleveringen dokumentere for sitt ligningskontor at vilkårene for emigrasjon oppfylles.

Etter de gamle emigrasjonsreglene kunne en persons bosted i Norge opphøre allerede fra utreisedagen (se pkt. 3.1.1), og en slik tilstrømming av skatteplikten som "treårsregelen" nå medfører kan virke streng sett fra skattyterens ståsted. En skattyter som emigrerer fra Norge vil jo ofte ønske å foreta et endelig oppgjør med norske skattemyndigheter allerede ved utflytting. Mange skattytere vil også ha problemer med å forstå at de skal fortsette å skatte hit når de foretar et endelig brudd med Norge. Dette ble også påpekt av flere av høringsinstansene.<sup>32</sup> Skattebetalerforeningen påpekte at det virker unødvendig byråkratisk

---

<sup>31</sup> Se Ot. prp. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.3.3.

<sup>32</sup> Se Ot. prp. 42 (2002-2003) pkt. 2.6.3.2.

at en person som har brutt med Norge, skal måtte levere selvangivelse i tre år etter utflytting. I tillegg anførte foreningen at rutinene ved ligning i Norge ikke vil være gjennomførbare i forhold til personer som flytter til fjerntliggende områder, og at resultatet kan bli en rekke skjønnsligninger med tilhørende skattekrav som aldri vil kunne inndrives. Som en følge av de nye ”strenge” utflyttingsreglene, vil trolig flere enn tidligere påberope seg å være bosatt i utlandet etter den relevante skatteavtale (se pkt. 4).

Som en sammenlikning kan det bemerkes at det også i andre europeiske stater er lovgivning som, for å motvirke omgåelser, går langt i å anse en person som skattemessig bosatt en viss periode etter at vedkommende har tatt fast opphold i utlandet. Et eksempel er Sverige der svenske statsborgere eller personer som har vært bosatt mer enn 10 år, skal anses skattemessig bosatt i Sverige i inntil fem år etter utflyttingen, med mindre vedkommende selv godtgjør å ikke ha vesentlig tilknytning til Sverige.

### 3.4 Betydning av bosted i Norge

#### 3.4.1 Generelt

En systematisk fremstilling om virkningene for skatteplikten av bosted i Norge kan i og for seg omfatte hele den norske skatteretten. Det er ikke siktepunktet med denne oppgaven og fremstillingen begrenser seg til problemstillinger relatert til innflytting/utflytting og som i den forbindelse har et internasjonalt preg. Det vil også bli sagt litt om skatteplikten for ikke-bosatte personer for å belyse hvilke forskjeller det har for skatteplikten å være bosatt i Norge kontra det å ikke være bosatt her.

### 3.4.2 Skatteplikten for bosatte personer

#### 3.4.2.1 Inntekt og formue

En person som er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett, er i utgangspunktet skattepliktig hit for all inntekt og formue<sup>33</sup>, uansett om den befinner seg i eller er opptjent i Norge eller i utlandet, jfr. sktl. § 2-1 niende ledd (globalskatteplikt). Norges beskatningsrett kan imidlertid være begrenset av bestemmelsene i en skatteavtale med et annet land. Dette vil kunne gjelde der en person har inntekt/formue med tilknytning til en utenlandsk stat og Norge har inngått skatteavtale med denne staten. Eks: En person bosatt i Norge (etter skatteloven og skatteavtalen) arbeider over 183 dager i et annet land, f. eks. Sverige. Lønnen opptjent i Sverige er i utgangspunktet skattepliktig i Norge etter sktl. § 2-1 niende ledd, jfr. § 2-1 første ledd. I henhold til den nordiske skatteavtalens (NSA) artikkel 15 nr.1 og 25 nr. 5, er imidlertid beskatningsretten tillagt Sverige som arbeidsstat og Norge kan ikke skattlegge lønnen.<sup>34</sup> Et annet eksempel er en som eier fast eiendom i utlandet, f. eks. Italia. Inntekt og formue av eiendommen er i utgangspunktet skattepliktig i Norge etter sktl. § 2-1 niende ledd, jfr. § 2-1 første ledd. Etter skatteavtalen mellom Norge og Italia artiklene 6, 13, 23 og 24, er Norge avskåret fra å skattlegge både inntekt og formue av eiendommen i Italia. Rekkevidden av norsk beskatningsrett for person bosatt i Norge beror dermed dels på innholdet i norsk intern rett og dels på skatteavtalene.

En skatteavtale kan også begrense skatteplikten til Norge i de tilfeller en person bosatt i Norge etter skatteloven, anses bosatt i et annet land etter en skatteavtale. Dette kommer av at landet hvor vedkommende er bosatt etter skatteavtalen, ofte vil ha en eksklusiv beskatningsrett til alle inntekter som etter avtalen kan skattlegges i bostedsstaten. F. eks. vil lønn opptjent ved arbeid i Sverige bare kunne skattlegges i Sverige, dersom personen anses

---

<sup>33</sup> Skatteplikt for formue er avhengig av at personen er bosatt i Norge 1. januar i det år ligningen foretas, jfr. sktl. § 2-1 syvende ledd.

<sup>34</sup> Dvs. Norge kan ta med svensk lønn i beskatningsgrunnlaget, men skal sette ned den norske skatten med et beløp som tilsvarer den del av norsk skatt som faller på lønnen opptjent i Sverige (alternativ fordelingsmetode).

bosatt der etter avtalen, jfr. NSA artikkel 15 nr. 1. Et annet eksempel er private pensjoner, der beskatningsretten i de fleste avtaler Norge har inngått tilligger bostedsstaten etter avtalen. Jeg vil nedenfor i pkt. 4.3.6 gå nærmere inn på betydningen av at en person anses bosatt i et annet land etter en skatteavtale.

Hvis en person har inntekt/formue med tilknytning til et land Norge ikke har inngått skatteavtale med, vil skatteplikten til Norge kun bestemmes av intern norsk rett.

En annen virkning av bosted i Norge, er at bare bosatte personer kan kreve nedsettelse av norsk inntektsskatt på lønn opptjent i utlandet, jfr. sktl. 2-1 tiende ledd ("ettårsregelen"). Denne regelen gjelder personer som har et arbeidsopphold i utlandet som varer minst tolv måneder. Skattenedsettelsen gjelder bare lønnsinntekt. Annen inntekt er skattepliktig i Norge etter de vanlige regler.

Bare bosatte personer kan kreve kreditfradrag for eventuell betalt skatt i utlandet, jfr. sktl. § 16-20. Denne regelen vil spesielt ha betydning der en person har inntekt/formue i et land Norge ikke har inngått skatteavtale med, fordi eventuell dobbeltbeskatning da bare kan avverges ved bruk av sktl. § 16-20 flg.

Godtgjørelsesfradrag i forbindelse med skatt på aksjeutbytte, kan bare kreves av bosatte personer, jfr. sktl. § 10-12 annet ledd.<sup>35</sup>

### 3.4.2.2 Fradrag

Når det gjelder fradragsretten for bosatte personer, gjelder de alminnelige regler i sktl. § 4-1 flg. (fradrag i formue) § 6-1 flg. (fradrag i alminnelig inntekt). En viktig begrensning i fradragsretten ligger imidlertid i sktl. § 6-1 første ledd, som sier at bare utgifter med tilknytning til *skattepliktig* inntekt, kan fradras i Norge. Dette skal forstås slik at inntekten må være skattepliktig *til Norge*, og dette kan få betydning dersom personen har

---

<sup>35</sup> Reglene om godtgjørelsesfradrag i aksjeutbytte er endret f.o.m. 1/1-2006.



inntekt som reguleres av en skatteavtale. For skattytere som er bosatt i Norge kan det hende at en inntektspost er skattepliktig til Norge etter intern norsk rett, men at skatteplikten er avskåret etter skatteavtale. I slike tilfeller er altså fradragsrett for tilhørende utgifter avskåret (dette fremkommer også uttrykkelig i sktl. § 6-3 femte ledd). En slik regel virker rimelig, da det bør være en sammenheng mellom skattepliktig inntekt og fradragsberettigede kostnader. Når det gjelder fradrag for gjeld og gjeldsrenter, har sktl. §§ 4-31 og 6-91 bestemmelser som bygger på samme prinsipp, og begrenser fradragsretten hvor skattyteren har inntekt av fast eiendom eller driver virksomhet i utlandet og denne er unntatt fra skattlegging i Norge etter skatteavtale. Prinsippet er at skattyteren nektes fradrag for en så stor del av gjelden og gjeldsrentene som tilsvarer forholdet mellom verdien av fast eiendom og virksomhet i utlandet på den ene side, og verdien av skattyters samlede eiendeler på den annen. Den delen av gjelden og gjeldsrentene, som etter en slik beregning kan henføres til eiendeler i utlandet, vil altså bli nektet fradratt i Norge.

### 3.4.3 Skatteplikten for ikke-bosatte personer

#### 3.4.3.1 Inntekt og formue

Personer som ikke anses bosatt i Norge, er ikke omfattet av den samme ”globalskatteplikten” som påligger de bosatte etter sktl. § 2-1 niende ledd. Ikke-bosatte personer kan imidlertid være begrenset skattepliktig hit. Dette gjelder bestemte formues- og/eller inntektsarter med slik tilknytning til Norge at det er naturlig at Norge har beskatningsretten. Hvilke inntekter og formuesposter den begrensede skatteplikten gjelder følger av sktl. § 2-3. Jeg vil her nevne de mest sentrale.

Det er begrenset skatteplikt for formue i og inntekt av fast eiendom eller løsøre som vedkommende rår over i Norge, jfr. sktl. § 2-3 første ledd bokstav a.

For ikke-bosatte personer er det skatteplikt for lønnsinntekt opptjent ved arbeid i Norge, jfr. sktl. § 2-3 første ledd bokstav d. Det er en betingelse at utlendingen har utført et personlig

arbeid i tjeneste her. Både virksomhetsinntekt og inntekt av selvstendige oppdrag utenfor virksomhet (frilansoppdrag) faller altså utenfor (virksomhetsutøvere omfattes av sktl. 2-3 første ledd bokstav b). Lønnsinntekten må også stamme fra ”herværende kilder.” Hva som ligger i uttrykket er uklart, men det antas at det ikke kreves at arbeidsgiver er bosatt i Norge, men at det er tilstrekkelig at arbeidsgiver er begrenset skattepliktig til Norge.<sup>36</sup>

Videre er det begrenset skatteplikt for utbytte på aksjer i selskap som er hjemmehørende i Norge, jfr. sktl. § 2-3 første ledd bokstav c. Det er også skatteplikt for gevinst på salg av aksjer, men skatteplikten er begrenset til de første fem år etter utløpet av det kalenderår bostedsskatteplikten til Norge bortfalt, jfr. sktl. § 2-3 tredje ledd bokstav a.

Den begrensede skatteplikten omfatter evt. næringsvirksomhet som drives eller bestyres i Norge, jfr. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Også lønn mottatt fra den norske stat er skattepliktig til Norge, jfr. sktl. § 2-3 første ledd bokstav g. Ved lønn mottatt fra den norske stat er man imidlertid fritatt for skatt til kommune og fylkeskommune, jfr. § 2-36 tredje ledd.

Andre inntekts og formuesposter enn de som er oppregnet i sktl. § 2-3 er man ikke skattepliktig til Norge for, når man ikke er bosatt her. F. eks. er det ikke hjemmel i intern rett for å beskatte pensjon utbetalt til en person som er bosatt i utlandet etter norsk intern rett.<sup>37</sup> Det er heller ikke hjemmel for å beskatte ikke-bosatt kreditor for renter fra norsk debitor, herunder renter av innskudd i norsk bank. Det samme gjelder en ikke-bosatt persons royaltyinntekter fra kilder i Norge.

---

<sup>36</sup> Frederik Zimmer ”Internasjonal inntektsskatterett” 3. utg. 2003 s. 215.

<sup>37</sup> Se likevel unntaket i sktl. § 2-3 første ledd bokstav e vedrørende vederlag, herunder pensjon, til utenlandske direktører, styremedlemmer o.l. i selskaper hjemmehørende i Norge.

### 3.4.3.2 Fradrag

Når det gjelder fradrag, så kan ikke-bosatte personer bare kunne kreve fradrag for gjeld som er stiftet til fremme av den aktivitet som er undergitt beskatning her i Norge, jfr. sktl. § 4-31 femte ledd. F. eks. vil gjeld stiftet ved kjøp av fast eiendom i Norge være fradragsberettiget. Når det gjelder rentefradrag så innrømmes dette bare for renter av den gjeld som kommer til fradrag i Norge, jfr. sktl. § 6-40 fjerde ledd. Andre kostnadsfradrag kan kun kreves dersom kostnadene knytter seg til inntekt som er skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3, jfr. sktl. § 6-1 første ledd. F. eks. vil en ikke-bosatt skattyter ha krav på minstefradrag, dersom han utfører arbeid i Norge.

### 3.4.4 Særregler for personer som er bosatt i Norge en del av året

#### 3.4.4.1 Innledning

Har skattyter bare vært skattemessig bosatt i Norge en del av inntektsåret, vil alminnelig skatteplikt til Norge opphøre eller inntre i løpet av dette året. For slike personer gjelder enkelte spesielle regler.

#### 3.4.4.2 Inntekt og formue

Det er som nevnt en betingelse for full formuesskatteplikt at personen anses å være bosatt i Norge ved årsskiftet, jfr. sktl. § 2-1 syvende ledd. Hvis personen anses utflyttet før årsskiftet, vil han bare være skattepliktig for formue av fast eiendom og løsøre, jfr. sktl. § 2-3 første ledd bokstav a. Hvis personen kommer til Norge i løpet av inntektsåret og per 31.12. anses bosatt her, vil han være skattepliktig hit for all formue.

Når en person er bosatt i Norge en del av året, skal bruttoinntekten, når skatteplikten er avhengig av bosted (f. eks. pensjon eller renteinntekt), settes til det beløp som er tjent mens han var bosatt her. Bruttoinntektene omfatter også forskudd på lønn o.l. som ble utbetalt før innflyttingen, når lønnen er knyttet til personlig arbeid som skal utføres i Norge, samt arbeidsinntekter som er opptjent, men ikke utbetalt før det skattemessige bostedet opphører

(f. eks. opptjente feriepenger), jfr. sktl. § 14-3 fjerde ledd bokstav a og b. Andre inntekter, som er skattepliktig her uansett bosted i Norge eller ikke (f. eks. inntekt av fast eiendom i Norge), fastsettes til det beløp som er opptjent mens skattyter har vært skattepliktig hit for inntekten.

#### 3.4.4.3 Fradrag

Det gis fullt fradrag for kostnader som er knyttet til bestemte inntektsposter som beskattes i Norge, jfr. sktl. § 6-92, 1. pkt.. Dette gjelder f. eks. fradragsberettigede kostnader knyttet til lønnsinntekt, som reisekostnader, fagforeningskontingenter og pensjonspremier. Dette gjelder også når kostnadene er betalt før personen blir skattemessig bosatt eller etter at det skattemessige bosted har opphørt, jfr. sktl. § 14-3, fjerde ledd, bokstav d. For årskostnader som ikke har særlig tilknytning til inntektsvervet, f. eks. underholdsbidrag, skal det gis forholdsmessig fradrag etter antall hele og påbegynte måneder som skattyter anses bosatt i Norge (tolvtedeler), jfr. sktl. § 6-92, 2. pkt. Eks: Skattyter flyttet til Norge mai 2004 og betalte kr 1 000 i underholdsbidrag per måned fra januar 2004 til desember 2004. Skattyter vil da kunne kreve kr 8 000 i fradrag, ettersom han har vært bosatt her i åtte måneder. Renter av gjeld som er stiftet til fremme og opprettholdelse av stedbunden virksomhet i Norge, herunder fast eiendom, er fradragsberettiget fullt ut, jfr. sktl. § 6-40 fjerde ledd, jfr. § 4-31 femte ledd. Andre rentekostnader skal fordeles forholdsmessig etter hvor mange måneder skattyter har vært skattemessig bosatt i Norge.

Ved bosettelse i Norge bare en del av året, skal øvre og nedre grense for minstefradrag (2004: 47 500/31 800) avkortes svarende til det antall hele eller påbegynte måneder av inntektsåret skattyter har vært bosatt her, jfr. sktl. § 6-32 fjerde ledd. Tilsvarende gjelder for skattyter som har midlertidig opphold i Norge bare en del av året uten å være bosatt her, jfr. sktl. § 6-32 fjerde ledd, jfr. § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd. En skattyter som har vært bosatt i Norge fra mars 2004 vil f. eks. aldri få mer enn kr 39 583 (kr 47 500/12 mnd x 10 mnd) i minstefradrag.

Personfradraget ved beregning av skatt på alminnelig inntekt og fribeløpet ved beregning av toppskatt, skal også begrenses forholdsmessig (tolvtedeler) etter bostedstiden i Norge, jfr. sktl. § 15-4 åttende ledd. Eks: Skattyter flytter til Norge i april 2004 (lignes i klasse 1). Han har vært bosatt her i 9 måneder i 2004 og personfradraget begrenses til kr 24 675 (kr 32 900/12 mnd x 9 mnd). Fribelegrensens beregnes til kr 265 725 (kr 354 300/12 mnd x 9 mnd). Tilsvarende begrensning av personfradraget og fribelegrensens skal foretas for personer som anses bosatt i utlandet hele året etter norsk intern rett, men er skattepliktig til Norge under midlertidig opphold her etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd.

Reglene om redusert minstefradrag, redusert personfradrag og lavere innslagspunkt på toppskatt, innebærer at den som er bosatt her bare en del av året (eller har arbeidsinntekt her ved midlertidig opphold), ikke oppnår noen fordel av betydning sammenliknet med den som har inntekt her gjennom hele året.

## 4 Bosted etter skatteavtaler

### 4.1 Innledning

Bostedsbegrepet etter intern rett og hvilken betydning dette har i forhold til skatteplikten til Norge er beskrevet ovenfor i pkt. 3. Ved eventuell flytting over landegrensener får man som nevnt ikke full oversikt over en persons skatteplikt til Norge uten å trekke inn den aktuelle skatteavtale.<sup>38</sup> Dersom en skattyter bosatt i Norge etter norsk intern rett også anses bosatt i en annen stat etter vedkommende stats interne rett, vil det foreligge dobbelt bosetting. Skatteavtalene inneholder regler om hvor en skattyter i forhold til skatteavtalen skal anses bosatt. Her vil jeg gå nærmere inn på bostedsbegrepet i de skatteavtaler Norge har inngått med andre land og hvilken betydning dette har for skatteplikten.

Reglene om bosted finnes normalt i skatteavtalenes artikkel 4 (se f.eks. NSA art. 4). Jeg vil bruke ordlyden i Mønsteravtalen art. 4 som eksempel, fordi denne er lagt til grunn som mønster i de fleste skatteavtaler Norge har inngått med andre stater. Ved tolkningen av bostedsbegrepet vil jeg som nevnt (se pkt. 2.3) bruke eksempler fra rettspraksis (både norsk og utenlandsk), Mønsteravtalens kommentarer, juridisk teori og administrative uttalelser. Jeg vil også si en del om ligningspraksis i Norge. Ligningspraksis er selvsagt ingen avgjørende rettskilde, men fordi lite kan utledes fra andre mer tungtveiende kilder på dette området, vil ligningspraksis kunne ha en viss interesse allikevel. Det vil bli satt særlig fokus på ligningsmyndighetenes praktisering av et såkalt varighetskrav i forbindelse med bostedskriteriene i art. 4 (2).

---

<sup>38</sup> Forutsetter at Norge har inngått skatteavtale med det annet land.

## 4.2 Mønsteravtalens artikkel 4 (1)

Mønsteravtalen artikkel 4 (1) sier at en person er bosatt i en stat hvis han “under the laws of that State is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature.”

Definisjonen henviser altså til det domisils eller bostedsbegrep som gjelder i henhold til de kontraherende staters interne regler. Når det gjelder fysiske personer tilsikter definisjonen å dekke de forskjellige former for personlig tilknytning til en stat, som i de nasjonale skattelover danner grunnlag for en ubegrenset (alminnelig) skatteplikt. Det fremheves uttrykkelig at begrenset skatteplikt til en stat ikke omfattes av uttrykket ”resident of a Contracting State”, jfr. art. 4 (1) 2. pkt. som sier: ”This term however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.” Eks: En person som oppholder seg i Norge over 183 dager i enhver tolv månedersperiode, vil ha alminnelig skatteplikt til Norge og omfattes av bostedsbegrepet i art. 4 (1). En person med fast eiendom i Norge, men som aldri har oppholdt seg her vil kun være begrenset skattepliktig hit, og anses ikke som bosatt i Norge ved anvendelsen av skatteavtalen, jfr. art. 4 (1).

Anses en person for bosatt etter intern rett bare i en av statene er saken klar i forhold til anvendelsen av skatteavtalen. Anses han etter intern rett for bosatt i begge kontraherende stater, oppstiller art. 4 (2) nærmere kriterier for hvor han skal anses bosatt i skatteavtalens forstand.

## 4.3 Mønsteravtalens artikkel 4 (2)

### 4.3.1 Generelt

Det er ikke vanskelig å tenke seg at en person kan ha bosted i flere stater etter disse statenes interne rett og at bostedstvister oppstår. Dersom en person som har bodd i Norge mer enn 10 år tar fast opphold i utlandet, vil bosted i Norge først opphøre etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det år han tok fast opphold i utlandet, jfr. skatteloven § 2-1

tredje ledd bokstav b (forutsatt at vilkårene om opphold og bolig i Norge oppfylles). I mellomtiden vil han jo ofte etter relativt kort tid oppfylle vilkårene for å anses bosatt i det landet han flytter til. Det vanlige i mange land er at opphold på seks måneder kvalifiserer til ubegrenset (alminnelig) skatteplikt som bosatt.

Reglene om fordelingen av beskatningsretten mellom de kontraherende stater (Mønsteravtalens art. 6-22) kan ikke anvendes, hvis en person anses for bosatt i to eller flere stater. Fordelingsreglene forutsetter jo at skattyteren kun anses for bosatt i en av de kontraherende stater. Målet med art. 4 (2) er derfor at bare en av de kontraherende stater skal anses som personens bostedsland ved anvendelsen av skatteavtalen.

Artikkel 4 (2) sier: "Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

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

Som man ser er det oppstilt en prioritetsrekkefølge av de tilknytningkriterier som skal tas i betraktning ved avgjørelsen av hvor en person i forhold til skatteavtalen skal anses for bosatt. Kriteriene er (i prioritetsrekkefølge) "permanent home" (fast bolig), "personal and economic relations" (personlige og økonomiske forbindelser), "habitual abode" (vanlig



opphold) samt ”nationality” (statsborgerskap). Prioritetsrekkefølgen avspeiler det at enkelte former for personlig tilknytning til en stat skal anses mer betydningsfull enn andre. Prioritetsrekkefølgen skal også sørge for at beskatningsretten tilfaller den stat som personen har sterkest tilknytning til.<sup>39</sup> Eks: Stat A definerer i sin intern rett bosted (med ubegrenset skatteplikt) til å omfatte de personer som fysisk oppholder seg i staten i over seks måneder, mens stat B i sin intern rett definerer bosted (med ubegrenset skatteplikt) til å omfatte de personer som har fast bolig der. Hvis en person oppholder seg i stat A i mer enn 6 måneder, men bare har fast bolig i stat B, vil prioritetsrekkefølgen spesifisert i art 4 (2) medføre at han i skatteavtalens forstand anses bosatt i stat B. Det å ha fast bolig i stat B anses altså som en mer betydningsfull personlig tilknytning enn lengden på oppholdet i stat A.

Det første spørsmålet som oppstår ved tolkningen av art. 4 (2) er om de nevnte tilknytningskriteriene, som ikke alle finnes i samme utforming i de kontraherende staters interne regler, skal fortolkes i overensstemmelse med statenes internrettslige regler eller om det i stedet skal søkes etter deres internasjonale mening. Bruken av begrepet ”vanlig opphold” finnes f. eks. i Tysklands intern rett (Gewöhnlicher Aufenthalt). Mens en persons bostedsstatus under art. 4 (1) åpenbart kun skal bestemmes etter statenes interne rett, er det et åpent spørsmål i hvilken grad art. 3 (2), som foreskriver at udefinerte begreper skal ha den mening de har under statenes interne lover hvis ikke annet fremgår av sammenhengen, skal anvendes ved tolkningen av art. 4 (2). Spørsmålet er viktig fordi statenes interne bruk av disse begrepene kan avvike betydelig fra den mening som f. eks. utledes fra kommentarene til Mønsteravtalen. Når det gjelder statsborgerskap må det være klart at begrepets mening kun skal søkes i statenes interne rett.<sup>40</sup> Når det gjelder de tre andre begrepene, så indikerer OECD-kommentarene at disse skal forstås i forhold til deres internasjonale mening. F. eks. sier kommentarene at med ”bolig” kan enhver form for bolig tas i betraktning. Dette er ikke samsvarende med ideen om at en stat skal ta i bruk sin egen internrettslige definisjon av begrepet bolig. Et annet argument for at begrepene skal gis en

---

<sup>39</sup> Se OECDkomm. Art. 4 – 10.

<sup>40</sup> Se John F. Avery Jones m.fl. Dual Residence of Individuals: The Meaning of the Expressions in the OECD Model Convention, i British Tax Review 1981 s. 19.

internasjonal mening er at OECD modellen er tilsiktet å bli tatt i bruk av en rekke stater med formål at den skal gis samme mening av alle, noe som ikke er mulig dersom en stat tar i bruk sin interne rett ved tolkningen av begrepene. I juridisk litteratur er det også enighet om at begrepene (bortsett fra statsborgerskap) skal gis en internasjonal mening.<sup>41</sup>

Konklusjonen må derfor være at begrepene i art 4 (2) (bortsett fra statsborgerskap) skal fortolkes i samsvar med deres internasjonale mening. Denne konklusjonen medfører selvsagt ikke at en dommer vil være upåvirket av statens internrettslige forståelse av begrepene, da dette i praksis vil være uunngåelig. Avery Jones (s. 22) mener det er beklagelig at Mønsteravtalen ikke spesifiserer nærmere at art. 3 (2) ikke skal tas i bruk i denne sammenheng. Mønsteravtalen uttrykker jo bare at dette er tilfellet, dersom ”ikke annet fremgår av sammenhengen.”

Rent praktisk vil spørsmålet om skatteavtalebosted ofte komme opp i den form at en person lignes i Norge og protesterer mot dette med grunnlag i at han må anses bosatt i en annen stat i henhold til skatteavtalen med denne. Norsk underrettspraksis tilsier at en person som påberoper seg å være bosatt i en annen stat etter den aktuelle skatteavtale må dokumentere dette overfor norske ligningsmyndigheter.<sup>42</sup> Skattedirektoratet har uttalt seg i samme retning.<sup>43</sup> Det må da fremlegges en bekreftelse fra *kompetent skattemyndighet* i oppholdslandet om at han anses skattemessig bosatt der i henhold til skatteavtalen. Bekreftelser om skatteavtalebosted i den annen stat som er utstedt av skatterådgivere, revisorer, konsulater/ambassader o.l. anses ikke tilstrekkelig. Det må fremgå av bekreftelsen hvilken tidsperiode den gjelder for. Hvis skattyter på ligningsmyndighetenes anmodning ikke leverer slik bekreftelse, skal han ifølge nevnte underrettspraksis og Skattedirektoratet behandles som skatteavtalemessig bosatt i Norge. Selv om det leveres en slik bekreftelse skal norske ligningsmyndigheter alltid foreta en selvstendig vurdering av

---

<sup>41</sup> Se f. eks. Avery Jones s. 19 flg, og Vogel.

<sup>42</sup> Se Utv. 1985 s. 635 og Utv. 1993 s. 734.

<sup>43</sup> Se Utv. 2002 s. 862 og Lignings-ABC 2004 s. 1152.

hvor personen skal anses bosatt etter skatteavtalen. Denne vurdering skal foretas etter de kriterier som er nevnt i artikkel 4 (2).

#### 4.3.2 "Permanent home"

Skattyteren skal anses bosatt i den stat hvor han "has a permanent home available to him" (disponerer fast bolig), jfr. art. 4 (2) a). Begrepet inneholder tre elementer: Det må foreligge en bolig, personen må ha disposisjonsrett (rådighet) over denne og boligen må være fast (permanent).

Med hensyn til begrepet "bolig" skal enhver form for bolig tas i betraktning (hus, eller leilighet, som tilhører eller leies av personen, leid møblert værelse mm.).<sup>44</sup>

Når det gjelder kravet om "disposisjonsrett" til boligen, så sier OECDs kommentarer til art. 4 punkt 13 at boligen må være til skattyters rådighet kontinuerlig og til alle tider. Både eide og leide boliger omfattes som nevnt. Det er antakelig heller ikke en nødvendighet at personen selv må stå som eier eller leietaker av den aktuelle boligen. Eks: En person har et møblert rom i kameratens hus som han disponerer gratis. Kommentarene nevner ikke slike tilfeller, men det må være klart at en person kan anses å "disponere" bolig også i slike tilfelle.<sup>45</sup> Om personen kan anses å disponere bolig i de tilfeller der denne leies ut, vil det redegjøres for nedenfor.

Når det gjelder kravet om at boligen må være "fast" sier OECDs kommentarer til artikkel 4 punkt 12 at boligen skal være av vedvarende karakter, i motsetning til det å oppholde seg et bestemt sted under slike vilkår at det er åpenbart at oppholdet er tilsiktet å være av kort varighet. Videre sier kommentarene i punkt 13 at boligens varige karakter er vesentlig. Boligen må derfor være til skattyters rådighet kontinuerlig og til alle tider, og ikke bare av

---

<sup>44</sup> Se OECDkomm. Art. 4 – 13.

<sup>45</sup> Slik også Avery Jones s. 29.

og til for kortere opphold. Som eksempler på kortere opphold er nevnt feriereiser, forretningsreiser, utdannelsesreiser, deltakelse i kurs osv.

Det avgrenses altså mot kortvarige hytteopphold, hotellopphold med mer. Men det kan trolig ikke slutes av dette at alle andre boliger enn de nevnte eksemplene er faste boliger i henhold til artikkel 4. Heller ikke kan det slutes at boligen er fast bare i de tilfeller personen skal tilbringe resten av sitt liv der.

Selv om kommentarene ikke er spesielt klargjørende må det kunne utledes at ordet ”fast” (permanent) skal bety det motsatte av ”for en begrenset periode.”<sup>46</sup> Personen må ha disponert boligen over en viss tid før den kan anses som hans faste bolig. I Klaus Vogels kommentar til mønsteravtalens artikkel 4 punkt 71, hevdes det f. eks. at tolv måneders opphold i utlandet, er for kort tid til å etablere fast bolig i det annet land.

Spørsmålet blir etter dette hvor lang tid personen må ha disponert boligen for at den skal få karakter av en fast bolig i skatteavtalens forstand. Kommentarene sier ikke noe eksakt om tid. Det finnes heller ikke norsk rettspraksis som klargjør dette nærmere. Det er imidlertid klart at norske skattemyndigheter praktiserer et varighetskrav, og det vil nedenfor bli gitt eksempler på dette.

Finansdepartementet har i brev av 05.07.2002, gjengitt i Utv. 2003 s. 964, gitt en uttalelse om beskatning av nasjonale eksperter ved EFTAs overvåkingsorgan ESA. Disse skulle oppholde seg i Belgia for en periode på 13-18 måneder. Finansdepartementet la til grunn at 18 måneder var for kort tid til å endre skattemessig bosted fra Norge til Belgia etter skatteavtalen mellom Norge og Belgia artikkel 4. Departementet sier ikke i sin uttalelse noe om hvilket kriterium i artikkel 4 de har vurdert. Men det antas at det i uttalelsen ligger et krav om at det må gå en viss tid før man kan si at en bolig er fast, at sentrum for

---

<sup>46</sup> Se Avery Jones s. 25.

livsinteressene er endret fra Norge til utlandet eller at skattyter har sitt vanlige opphold i utlandet.

At 18 måneder er for kort tid til å etablere fast bolig i utlandet er også lagt til grunn i en sak ved ligningsbehandlingen i Oslo.<sup>47</sup> Skattyter hadde et midlertidig arbeidsopphold i Tsjekkia på 18 måneder i 1999/2000. Han arbeidet i Tsjekkia for sin norske arbeidsgiver og ektefellen og deres to barn bodde sammen med han. Skattyter beholdt sin bolig i Norge hvor han flyttet tilbake etter endt arbeidsopphold i Tsjekkia. Skattyter sendte inn en bekreftelse fra skattemyndighetene i Tsjekkia på at de anså han som bosatt der fra 01.01.00 til 31.08.00 i henhold til skatteavtalen mellom Norge og Tsjekkoslovakia artikkel 4. Etter norsk intern rett var skattyter å anse som bosatt i Norge. Bostedsspørsmålet ble derfor løst på grunnlag av skatteavtalen artikkel 4 (2). Skattyter disponerte bolig i både Tsjekkia og Norge. Etter ligningskontorets vurdering kunne det imidlertid ikke legges til grunn at boligen i Tsjekkia var å anse som fast i henhold til skatteavtalen. Arbeidsoppholdet i Tsjekkia var avtalt å vare i 18 måneder og boligen skulle bare disponeres i denne perioden. Det ble videre bemerket at skattyter uansett hadde sterkest personlig og økonomisk tilknytning til Norge. Ligningskontoret begrunnet dette med at et utenlandsopphold på 18 måneder ikke anses tilstrekkelig til å konstatere at sentrum for livsinteressene flyttes til oppholdslandet når skattyter beholder fast bolig i Norge.

Ligningskontoret i Oslo har i en sak vedrørende inntektsåret 2001 kommet til at 3 års opphold i Storbritannia ikke var tilstrekkelig tid til å etablere fast bolig der.<sup>48</sup> Skattyter bodde sammen med sin ektefelle i Storbritannia fra august 1999 til august 2002 og hevdet de måtte anses som skattemessig bosatt i Storbritannia etter skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia artikkel 4. Under perioden i Storbritannia hadde skattyterne disponert en bolig stilt til disposisjon av ektemannens arbeidsgiver. Deres bolig i Norge ble leid ut under utenlandsoppholdet. Ligningskontoret la til grunn at skattyterne var ansett som bosatt i både Norge og Storbritannia etter disse landenes respektive intern rett. Det forelå dermed

---

<sup>47</sup> Se Utv. 2003 s. 1218.

<sup>48</sup> Oslo likningskontors vedtak av 08.07.2004 (upublisert).

dobbelt bosetting etter art 4 (1) og bostedsstat i forhold til skatteavtalen måtte bestemmes på grunnlag av kriteriene i skatteavtalens artikkel 4 (2). Skattyterne hadde fremlagt dokumentasjon fra britiske skattemyndigheter om at disse anså skattyterne for bosatt i Storbritannia etter skatteavtalen under hele oppholdet der.

Ligningskontoret skulle imidlertid foreta en selvstendig vurdering av kriteriene i art. 4 (2) og uttalte: ”Det er i den engelske oversettelsen til motivene til OECDs mønsteravtale sagt at en person skal anses å være bosatt ”only in which state he has a permanent home available to him.” Det engelske uttrykket ”permanent home” tyder på at man her skal etablere en viss tilknytning til sin nye bolig, og at dette må bedømmes over tid.

Ligningskontoret legger derfor til grunn at det ikke er noe til hinder for å innfortolke et varighetskrav i kriteriet ”fast bolig.” Så lenge utenlandsoppholdet ikke varer mer enn 2 til 3 år, vil den nærmere avgrensningen bero på en konkret vurdering i den enkelte sak.”

Ligningskontoret kom til at skattyterne bare disponerte fast bolig i Norge, da oppholdet i Storbritannia var begrenset til 3 år.

Ligningskontoret kom altså til at eventuell utleie av bolig i Norge, ikke har noen betydning i forhold til om man anses å disponere fast bolig her under utenlandsoppholdet. Se også Utv. 1975 s. 183 (ligningsbehandlingen i Oslo), der personen ble ansett å disponere fast bolig i Norge etter utflytting til Spania, selv om denne var utleid. Tanken bak er trolig at de fleste leieforhold ganske raskt kan bringes til opphør ved oppsigelse, slik at utleier av den grunn kan anses å ha kontinuerlig rådighet over den. Om dette er en holdbar fortolkning av begrepet ”disponere” fast bolig er imidlertid usikkert. F. eks. er det i en norsk underrettsdom fra 1999 (gjengitt i Utv. 1999 s. 1181) uttalt at bortleid bolig i utgangspunktet faller utenfor begrepet ”disponere” fast bolig. Sivilombudsmannen har uttalt seg i samme retning (se nedenfor).

Over grensen var man i en lagmannsrettsdom fra 1997 (gjengitt i Utv. 2001 s. 44) som gjaldt inntektsåret 1992. En norsk pensjonert flyger bodde og arbeidet som flyoperativ

medarbeider/inspektør ved Det Skandinaviske Tilsynskontor i Stockholm for en periode av 5 år (mai 1992 til utgangen av 1997). Han hadde beholdt bolig i Norge under utenlandsoppholdet. I Sverige leide han bolig. Selv om artikkel 4 ikke fikk direkte anvendelse i dommen, uttalte retten vedrørende artikkel 4 (2) at skattyter disponerte fast bolig i begge land.

Det er vanskelig å gi noe eksakt svar på hvor lang tid en person må ha disponert bolig i utlandet før den får karakter av "fast" bolig i skatteavtalens forstand. Mønsteravtalen og Mønsteravtalens kommentarer sier jo lite om dette. Tidsmomentet er heller ikke avklart i rettspraksis. Det eneste som kan utledes i forhold til varighetskravet er hva norske skattemyndigheter legger i dette, men dette er jo ikke gjeldende rett dersom mer autoritative kilder kommer til noe annet. Ut fra den ovennevnte praksis og Finansdepartementets uttalelse av 05.07.2002, kan det i hvertfall legges til grunn at norske skattemyndigheter krever mer enn 18 måneders opphold. Men det ser ut til at skattemyndighetene krever enda lenger tid. Det er funnet eksempler på at heller ikke 3 år er nok til at personen anses å ha etablert fast bolig i utlandet (jfr. Oslo ligningskontors vedtak av 08.07.2004 nevnt ovenfor). I ovennevnte vedtak av ligningskontoret finnes det for øvrig en interessant uttalelse: "Så lenge utenlandsoppholdet ikke varer mer enn 2 til 3 år, vil den nærmere avgrensningen bero på en konkret vurdering i den enkelte sak." Denne uttalelsen kan tas til inntekt for at ligningsmyndighetene legger seg på en grense på rundt 3 år. Det ser dermed ut til at man var relativt langt over grensen i den ovennevnte lagmannsrettsdom, der det ble lagt til grunn at 5 år var tilstrekkelig tid for å etablere fast bolig i Sverige.

Sivilombudsmannen har kommet med en uttalelse vedrørende forståelsen av bostedsbegrepet i skatteavtalene.<sup>49</sup> Uttalelsen kom i forbindelse med en sak som ble behandlet av overligningsnemnda i Follo. Skattyter arbeidet og bodde i Sverige sammen med kone og tre barn fra våren 1999 til april 2001. Familien eide bolig i Norge og denne var utleid fra 2. juli 1999 til 15. desember 2000. I Sverige bodde skattyter med sin familie i

---

<sup>49</sup> Se Sivilombudsmannens uttalelse av 16. november 2004 (sak 2004-2005).

leid bolig. Overligningsnemda kom til at skattyter kun disponerte fast bolig i Norge, da boligen i Sverige ikke var av "vedvarende karakter." At skattyter fortsatt hadde fast bolig i Norge etter flyttingen til Sverige har nemda begrunnet med at utleien av boligen i Norge ikke fratok skattyter disposisjonsretten over den.

Sivilombudsmannen var ikke enig i dette og uttalte: "Basert på dette faktum kan jeg vanskelig se at det er språklig mulig å betrakte boligen i Norge som As faste bolig under oppholdet i Sverige. Selv om man ikke skal se på den faktiske bruken ved vurderingen av kriteriet "disponere fast bolig", så må det i det minste kreves at boligen er tilgjengelig for skattyterens bruk på rimelig kort varsel..." Sivilombudsmannens var heller ikke enig i nemdas forståelse av varighetskravet i begrepet "fast" bolig og henviste i den forbindelse til OECDs kommentarer til artikkel 4 punkt 13 som sier: "Boligens varige karakter er vesentlig. Boligen må derfor være til skattyters rådighet kontinuerlig og til alle tider, og ikke bare av og til for kortere opphold. Som eksempler på kortere opphold er nevnt feriereiser, forretningsreiser, utdanningsreiser, deltakelse i kurs osv." Sivilombudsmannen uttalte: "Slik jeg på bakgrunn av denne kommentaren til OECDs mønsteravtale forstår den nordiske skatteavtalen artikkel 4 nr. 2 bokstav a) antar jeg at to år må være mer enn tilstrekkelig tid til å etablere fast bolig etter skatteavtalen. I praksis vil jeg således anta at det etter skatteavtalen avgrenses mot helt kortvarige opphold eller provisorisk pregete etableringer..." På denne bakgrunn ba Sivilombudsmannen ligningsmyndighetene om å behandle saken på nytt.

Sivilombudsmannens uttalelse samsvarer ikke med den ovenfor refererte ligningspraksis og heller ikke Finansdepartementets uttalelse av 05.07.2002, da han kun avgrenser mot helt kortvarige opphold og dermed er langt mindre "streng" i forhold til tidskravet. Hvilken vekt denne uttalelsen skal ha er noe usikkert. Det er imidlertid Stortingets klare forutsetning at forvaltningen retter seg etter Sivilombudsmannens uttalelser.

Hvis en person disponerer fast bolig i begge statene, er det avgjørende til hvilken av statene "his personal and economic relations are closest (centre of vital interests)" "han har de



sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene)”, jfr. artikkel 4 (2) a).

#### 4.3.3 ”Personal and economic relations”

Det forutsettes altså at han disponerer fast bolig i flere stater. Hvis han ikke disponerer fast bolig i noen av de kontraherende stater, går man rett på neste kriterium, dvs. ”habitual abode” (vanlig opphold).<sup>50</sup> Grunnen til at det ”hoppes over” kriteriet ”sentrum for livsinteressene” når personen ikke disponerer fast bolig i noen av statene, skyldes antakelig at det vil være problematisk å finne personens sentrum for livsinteresser i en av statene, når han ikke har fast bolig i noen av dem.<sup>51</sup>

Ved vurderingen av i hvilket land en person har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteresser) skal det bl. a. tas hensyn til hvor vedkommende arbeider, utenlandsoppholdets varighet, hvor arbeidsgiver hører hjemme, om vedkommende driver selvstendig næringsvirksomhet i et av landene, hvorfra han forvalter sin eiendom, hvor vedkommendes familie oppholder seg og hvor vedkommende tilbringer sin fritid.<sup>52</sup> Det skal foretas en helhetsvurdering der både de personlige og økonomiske momenter hensyntas, men det er alminnelig antatt at det skal legges noe mer vekt på momenter av personlig art.<sup>53</sup> Skattedirektoratet har uttalt<sup>54</sup>: ”For skattytere med nær familie, dvs. ektefelle/samboer og/eller mindreårige barn, vil det som regel være av avgjørende betydning hvor familien oppholder seg. Dette innebærer at skattytere med midlertidig opphold i Singapore av en viss varighet, som regel skal anses som

---

<sup>50</sup> Bostedsartikkelen (art. 3) i Norges skatteavtale med USA er spesiell, fordi kriteriet ”sentrum for livsinteressene” i denne avtalen skal vurderes selv om personen ikke disponerer fast bolig i noen av statene.

<sup>51</sup> Slik Avery Jones s. 104.

<sup>52</sup> Se OECDkomm. Art. 4 – 15.

<sup>53</sup> OECDkomm. Art. 4 – 15: ”...the personal acts of the individual must receive special treatment.” Se også Avery Jones s. 107.

<sup>54</sup> SKD brev til fylkesskattekontorene av 06.02.01 vedrørende beskatning i Norge av skattytere med arbeidsopphold i Singapore, gjengitt i Utv. 2001 s. 682.

skatteavtalemessig bosatt der dersom også familien oppholder seg i Singapore i den samme perioden. Hvis familien oppholder seg i Norge, skal skattyter som regel anses som skatteavtalemessig bosatt i Norge. For enslige skattytere uten barn vil familietilknytningen ikke være like avgjørende ved vurderingen av sentrum for livsinteressene.”

Et eksempel fra dansk praksis kan belyse grensedragningen.<sup>55</sup> Spørsmålet var om en dansk statsborger i inntektsårene 1974 og 1975 var bosatt i Danmark eller Sverige etter skatteavtalen mellom disse landene. Personen eide hus i Danmark hvor hans kone og mindreårige datter bodde. Han var hovedaksjonær i og direktør for et svensk selskap. Han hadde meldt flytting til Sverige i 1965 og bodde der 5 dager i uka. I helgene bodde han hos sin familie i Danmark. Landsskatteretten anså han for å ha sentrum for livsinteressene i Danmark. Denne dommen er et godt eksempel på at det legges mest vekt på momenter av personlig art.

En norsk byrettsdom kan også nevnes.<sup>56</sup> Avgjørelsen ble truffet i henhold til art. 4 pkt. 2 i skatteavtalen mellom Norge og Portugal. Saken gjaldt en nordmann som hadde fast bolig både i Norge og Portugal. Han hadde flyttet til Portugal i 1969 og saken gjaldt ligningen for 1983. Han drev næringsvirksomhet i begge land. Han hadde ingen nær familie verken i Norge eller Portugal. Han oppholdt seg det meste av tiden i Portugal (3-4 måneder av året i Norge). Retten anså at skattyteren hadde de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene) i Portugal, hvor han hadde sin hovedvirksomhet som gav han den inntekt som han i realiteten levde av. Virksomheten i Norge var sammenliknet med virksomheten i Portugal beskjedent, og han ble ikke ansett å ha vesentligere personlige forbindelser i Norge enn i Portugal.

I en nylig avsagt norsk underrettsdom ble kriteriet ”sentrum for livsinteressene” i Norges skatteavtale med Japan vurdert.<sup>57</sup> Skattyter jobbet i Det Norske Veritas (siden 1974) og var

---

<sup>55</sup> LSR 1980.207.

<sup>56</sup> Oslo byrettsdom av 21/11-1989 (Utv. 1989 s. 866).

<sup>57</sup> Drammen tingretts dom av 01.06.2005, saksnr: 03-064812TVI-DRAM (ikke påanket).

i perioden mars 1998 til mai 2003 utestasjonert på dette selskapets kontor i Tokyo. Skattyters ektefelle bodde sammen med han i Japan i perioden september 1999 til mai 2003. Parets sønner født i 1977 og 1980 bodde hele tiden i Norge. Boligen i Norge hadde i perioden fra ektefellene bodde i Japan sammen, stått ubebodd. Retten kom til at skattyter ikke hadde brutt sin tilknytning til Norge, og at sentrum for livsinteressene fortsatt knyttet seg til Norge i den perioden han oppholdt seg i Japan. Retten uttalte at skattyter ikke hadde tatt opphold i Japan på en måte som retten ville regne som permanent. At boligen i Norge hadde stått tom måtte tas som en bekreftelse for at tilknytningen til Norge var opprettholdt. Han hadde gjennomført feriereiser til Norge og hadde fortsatt nær familie i Norge. Arbeidsforholdet viste også tilknytning til Norge. Veritas hadde sitt hovedkontor i Norge og skattyter vendte også tilbake til arbeid i Norge da utplasseringen opphørte. Retten var ikke enig at den omstendighet at ektefellen flyttet etter, i seg selv innebar at sentrum for livsinteressene også forflyttet seg til Japan. De personlige båndene til Norge, slik som f. eks. statsborgerskap, fødested, venner og kollegaer i Norge, var fortsatt de mest markante. Retten uttalte avslutningsvis: ”Det er mange omstendigheter som kan medføre at sentrum for livsinteressene kan forflytte seg til et annet land, men slike tilknytningspunkter av mer permanent karakter relatert til Japan kan retten ikke finne i saksøkerens sak.”

En sak for overligningsnemda i Bergen omhandlet bostedsartikkelen i Norges skatteavtale med USA.<sup>58</sup> Skattyter reiste til USA i 2001 på grunn av et jobbtilbud. Hun hadde bundet seg til å jobbe for et amerikansk selskap i 2 ½ år. Skattyter leide ut huset sitt i Norge og leide bolig i USA. Hun var enslig og hadde ingen barn. Overligningsnemda uttalte at oppholdets lengde var såpass langvarig at det måtte anses at de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser lå i USA. I den totalvurdering overligningsnemda foretok, ble det særlig vektlagt at hun var enslig og at hun hadde amerikansk arbeidsgiver.

Hvis man sammenligner underrettsdommen med saken for overligningsnemda, så er underrettsdommen ”streng” sett fra skattyters ståsted. I hvert fall hvis man kun ser på

---

<sup>58</sup> Utv. 2005 s. 384.

utenlandsoppholdets varighet, fordi varigheten av utenlandsoppholdet var såpass mye lengre i den førstnevnte saken. Det som gjør sakene ulike i forhold til tilknytning Norge/utlandet, er at skattyter i saken for overligningsnemda var enslig og hadde amerikansk arbeidsgiver, mens det i saken for underretten var norsk arbeidsgiver (utestasjonering), og dette kan kanskje forklare hvorfor sakene ble bedømt ulikt.

Som det fremkommer av ovennevnte avgjørelser vil det i praksis ofte være vanskelig å avgjøre i hvilket land en person har sine sentrum for livsinteresser. Dette vil særlig gjelde der personen har et midlertidig utenlandsopphold. Hvis personen derimot foretar varig utflytting og ”bryter” med Norge, vil det som oftest bli lagt til grunn at personen ikke har sentrum for livsinteressene i Norge etter utflyttingen.

Ved midlertidige utenlandsopphold er det også et spørsmål om hvilken tidsperiode som angir rammene for vurderingen av livsinteressene, og om det kreves en minstetid før det er naturlig å si at sentrum for livsinteressene er flyttet fra en stat til en annen. Skal f. eks. dette vurderes hvert inntektsår eller skal man ta i bruk et lengre tidsperspektiv for å avgjøre hvor en person har sine sentrum for livsinteresser? Siden skatten normalt beregnes på årlig basis ville det vært logisk å ta i bruk ”sentrum for livsinteresser”-testen på hvert inntektsår, i stedet for en generell vurdering av dette over tid. Sett at en skattyter fra stat A drar til stat B med sin familie for å arbeide ett år. I dette året ville skattyters sentrum for livsinteresser ligge i stat B, men sett over et lengre perspektiv ville det vært stat A hvor han bor både før og etter det korte oppholdet i stat B. I ovennevnte underrettsdom så man at domstolen tok i bruk et lengre tidsperspektiv for å avgjøre hvor sentrum for livsinteressene lå. Domstolen så altså ikke bare på perioden personen oppholdt seg i Japan, men la også vekt på at personen både før og etter utenlandsoppholdet bodde i Norge. Kommentarene til Mønsteravtalen sier ingenting om relevant tidsperiode.

Etter en gjennomgang av norsk ligningspraksis så kan man konstatere at ligningsmyndighetene praktiserer et varighetskrav i forhold til kriteriet ”sentrum for livsinteressene.” Det foretas en helhetlig vurdering av tilknytningskriteriene (både

personlige og økonomiske), men selve varigheten av utenlandsoppholdet blir veldig vektlagt. At oppholdet er av en viss lengde blir altså et ”minstevilkår.” Det er imidlertid vanskelig å utlede noen klar regel på hvor lang tid som kreves. Den ovennevnte (se pkt. 4.3.2) uttalelse fra Finansdepartementet om beskatning av nasjonale eksperter ved EFTAs overvåkingsorgan ESA, sier at 13-18 måneder er for kort tid til å endre skattemessig bosted fra Norge til utlandet. Det følger også av ovennevnte (se pkt. 4.3.2) eksempel fra ligningsbehandlingen i Oslo (Utv. 2003 s. 1218) at 18 måneder i Tsjekkia var for kort tid til å flytte sentrum for livsinteressene fra Norge til Tsjekkia. I ovennevnte vedtak av Oslo likningskontor av 08.07.2004 var tre års opphold (01.08.99 til 01.08.02) i Storbritannia ikke tilstrekkelig til å flytte sentrum for livsinteressene fra Norge til Storbritannia. I denne saken bodde ektefellene i Storbritannia med sin mindreårige sønn. Ligningskontoret la til grunn at tilknytningen til Storbritannia ikke hadde vært av en så sterk og varig karakter at de kan anses å ha etablert ”sentrum for livsinteresser” i Storbritannia. Det finnes imidlertid eksempler på at mindre enn 3 års opphold er blitt godtatt av ligningsmyndighetene.<sup>59</sup>

Det kan helt klart stilles spørsmål ved om ligningsmyndighetens praktisering av et varighetskrav som et ”minstevilkår”, er en holdbar fortolkning av kriteriet ”sentrum for livsinteressene” i art. 4 (2). En slik forståelse av kriteriet kan jo vanskelig utledes av Mønsteravtalens ordlyd eller dens kommentarer. Det er også et spørsmål om andre stater praktiserer et slikt varighetskrav. Det finnes ikke domstolspraksis som avklarer dette spørsmålet. Finansdepartementet har så langt heller ikke vært villige til å utgi noen generelle retningslinjer på hvordan ligningssetaten skal tolke tidsperspektivet vedrørende Mønsteravtalens art. 4 kriterier ”fast bolig”, ”sentrum for livsinteresser” og ”vanlig opphold”. Til sammen medfører dette i en viss utstrekning at ligningskontorene selv må utvikle reglene. Dette er uheldig fordi det er fare for vilkårlig praktisering av reglene, som igjen fører til manglende forutberegnlighet og rettsikkerhet for skattyterne. Det er også uheldig at OECDs kommentarer til Mønsteravtalen ikke inneholder noe konkret om tidsperspektivet, slik at alle statene kunne forholdt seg til lik forståelse av spørsmålet.

---

<sup>59</sup> Jfr. ovennevnte vedtak av Overligningsnemda i Bergen (Utv. 2005 s. 384), der 2 ½ år i USA var tilstrekkelig for å legge til grunn at sentrum for livsinteressene lå i USA.

#### 4.3.4 "Habitual abode"

Neste kriterium for å bestemme en persons bosted etter skatteavtalen er hvor han har "an habitual abode" (vanlig opphold), jfr. artikkel 4 (2) b). Kriteriet skal benyttes på to helt forskjellige situasjoner:

- Det tilfelle hvor personen disponerer fast bolig i begge kontraherende stater og det ikke er mulig å avgjøre i hvilken av statene han har sentrum for livsinteressene eller
- det tilfelle hvor personen ikke disponerer fast bolig i noen av de kontraherende stater.

Også dette uttrykket skaper rom for tolkningstvil og det er lite i OECDs kommentarer som klargjør uttrykket nærmere. Kommentarene understreker imidlertid at det må tas hensyn til alle opphold uansett om de finner sted ved boligen (der skattyter har bolig i hver stat), og uansett grunnen til oppholdet.<sup>60</sup>

Det oppstår også i denne sammenheng spørsmål om hvilken tidsperiode som angir rammene for vurderingen. Skal man f. eks. se på hvert inntektsår og telle antall dager personen har oppholdt seg i hver av de kontraherende statene dette året? Eller skal man se på hvor personen har oppholdt seg over et lengre tidsrom, f. eks. 3-5 år? Sett at en nordmann har et arbeidsopphold i Sverige på ett år. I årene før og etter oppholder han seg i Norge. Dersom man kun skal ta i betraktning det aktuelle inntektsår, vil han ha "vanlig opphold" i Sverige dette året. Sett over en lengre periode vil han ha "vanlig opphold" i Norge. OECDs kommentarer tar opp problemstillingen, og sier sammenlikningen skal dekke en tilstrekkelig lang tid til å gjøre det mulig å avgjøre om bosted i hver av de kontraherende stater er vanlig. I juridisk teori er det enighet om at en persons "vanlige opphold" skal bedømmes ikke bare det aktuelle inntektsår, men over en lengre periode.<sup>61</sup> Vogel sier: "What should be established is where the taxpayer *normally* lives. For making

---

<sup>60</sup> OECD komm. Art 4-17 til 4-19.

<sup>61</sup> Vogels kommentarutgave til artikkel 4 pkt 78, Avery Jones "British tax review" s. 116 og F. Zimmer "Internasjonal inntektsskatterett" 3 utg, s. 129.

such a comparison, a period of adequate length should be chosen.” Avery Jones: “...the test should not merely be made for one year but a broad view taken over a number of years of whether living in each State is habitual.”

Et vedtak fra ligningsbehandlingen i Oslo kan illustrere hvordan uttrykket forstås i praksis.<sup>62</sup> Saken omhandler en nordmann som arbeidet i Sveits i perioden 01.09.2001 til 12.04.2003. Ligningskontoret kom til at et opphold på 19 måneder i Sveits ikke var av lang nok varighet til at skattyter kunne anses å ha vanlig opphold der. Ligningskontoret uttalte at han hadde hatt et forholdsvis kort arbeidsopphold i Sveits og alle andre opphold hadde tilknytning til Norge. Da han bodde i Norge både før og etter arbeidsoppholdet i Sveits ble han ansett å ha sitt vanlige opphold i Norge, sett over en lengre periode.

Hvor lang tidsperiode som skal legges til grunn for avgjørelsen om hvor en person har vanlig opphold er usikkert. Ingen sikre konklusjoner kan trekkes ut fra ovennevnte rettskilder (Mønsteravtalens ordlyd, OECDs kommentarer, juridisk teori eller ligningspraksis). Man kan bare registrere i ovennevnte ligningsvedtak at 19 mnd ikke ble ansett for å være tilstrekkelig tid til å ha vanlig opphold i det annet land. På samme måte som ved anvendelsen av kriteriene ”fast bolig” og ”sentrum for livsinteressene” praktiserer ligningsmyndighetene her et varighetskrav. Om grensen går på 2, 3 eller 5 år er det vanskelig å si noe sikkert om. Det presiseres igjen at ligningspraksis ikke er noen avgjørende rettskilde, og noen nærmere avklaring av tidsperspektivet får man ikke før det foreligger klare uttalelser fra ”tyngre” rettskilder som f. eks. OECDs kommentarer eller domstolene.

---

<sup>62</sup> Oslo likningskontors vedtak av 11.05.2005 (upublisert).

#### 4.3.5 Nationality & Mutual agreement

Hvis personen 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, jfr. artikkel 4 (2) c).<sup>63</sup>

Hvis heller ikke statsborgerskap løser problemet (personen er statsborger av begge eller ingen av statene), skal bostedsspørsmålet avgjøres ved gjensidig avtale mellom statenes kompetente myndigheter, jfr. artikkel 4 (2) d).<sup>64</sup> Skattyter må selv ta opp spørsmålet med kompetent myndighet i det land han mener seg bosatt. Det må bemerkes at det å benytte seg av gjensidig avtale for å løse bostedsspørsmålet kun vil være aktuelt i veldig få saker. Normalt vil de foranstående kriteriene løse spørsmålet, slik at man sjelden kommer så langt at gjensidig avtale blir aktuelt.

Prosedyren i henhold til art. 4 (2) d) er på to punkter forskjellig fra prosedyren i henhold til Mønsteravtalens artikkel 25.<sup>65</sup> For det første er det en plikt for begge kontraherende stater å sette i gang den gjensidige avtaleprosedyren. For det annet har statene en plikt til å komme frem til et resultat. Forskjellen mellom de to prosedyrer er imidlertid mer teoretisk enn praktisk, da det ikke ser ut til å være noen mulighet for å løse spørsmålet, dersom statene

---

<sup>63</sup> Utv. 1999 s. 1181 (underrettsdom) er et eksempel på at bostedsspørsmålet ble avgjort på grunnlag av statsborgerskap.

<sup>64</sup> Kompetent myndighet i Norge er Finansdepartementet, men myndigheten er delegert til Skattedirektoratet når det gjelder enkeltsaker om dobbeltbeskatning.

<sup>65</sup> Mønsteravtalen artikkel 25 er hovedbestemmelsen om gjensidige avtaler. Formålet med denne bestemmelsen er å unngå beskatning som er i strid med skatteavtalen (typisk dobbeltbeskatning). En skattyter som utsettes for beskatning i strid med en skatteavtale, skal kunne ta dette opp med de kompetente myndighetene i den stat han er bosatt. Myndighetene i bostedsstaten skal forsøke å løse saken. Kan ikke myndighetene i denne staten løse saken alene, skal disse forsøke å løse saken ved gjensidig avtale med kompetent myndighet i den annen kontraherende stat. Denne muligheten innebærer ikke at skattyterne blir avskåret fra retten til å få sin sak prøvet av myndighetene og domstolene i de land som berøres av saken. Men muligheten for gjensidig avtale mellom de kompetente myndigheter i de kontraherende stater er en stor fordel når domstolene i de ulike statene tolker reglene ulikt. Noe fungerende overstatlig organ (f. eks. voldgift), spesielt innrettet på skattemessige spørsmål og som kan løse tvister om internasjonale skatteavtaler, finnes nemlig ikke.



ikke blir enige om i hvilket land personen skal anses for å være bosatt.<sup>66</sup> Det finnes ikke noen overstatlig rettsinstans, f. eks. voldgift, som kan løse tvister vedrørende internasjonale skatteavtaler.

At en skattyter står uten effektive rettsmidler hvis prosedyren med gjensidig avtale ikke fører frem, er et svakt punkt på dette rettsområdet. En tanke kunne være å opprette en International Tax Court, noe som visstnok har vært foreslått som en mulighet mellom OECD statene tidligere.<sup>67</sup> En annen mulighet, som trolig er mer realistisk, er utvikling av voldgiftsklausuler i skatteavtalene. Norske myndigheter har til nå stilt seg ganske avvisende, men voldgiftsklausuler er i de senere år tatt inn i en rekke skatteavtaler mellom andre land.<sup>68</sup>

#### 4.3.6 Virkninger av skatteavtalebosted i utlandet

Dette pkt. vil omhandle den i praksis vanlige situasjon, at en skattyter anses bosatt i Norge etter norsk intern rett samtidig som han anses bosatt i det annet land etter skatteavtalen, og hvilke virkninger dette har for skatteplikten til Norge.

Det vil ikke være uvanlig at en skattyter anses bosatt i Norge etter internretten (sktl. § 2-1), samtidig som han anses bosatt i en annen stat etter skatteavtalen. Eks 1: En nordmann flytter til utlandet for godt, men beholder bolig i Norge. Det legges til grunn at han i dette tilfellet vil bli ansett bosatt i det annet land etter skatteavtalen, men bosatt i Norge etter skatteloven. Som det er redegjort for ovenfor (pkt. 3.3) vil jo det å beholde bolig i Norge etter utflytting, avskjære muligheten for opphør av skattemessig bosted i Norge, jfr. skatteloven § 2-1 tredje ledd. Eks 2: En utlending kommer til Norge og arbeider her kun ett år. Etter sktl. 2-1 annet ledd bokstav a, vil han bli bosatt i Norge etter internretten, fordi han

---

<sup>66</sup> Jfr. Avery Jones, British Tax Review s. 118.

<sup>67</sup> Frederik Zimmer "Internasjonal inntektsskatterett" 3. utg. 2003, s. 91.

<sup>68</sup> I skatteavtalen mellom Tyskland og Østerrike er EF-domstolen gjort til voldgiftsdomstol.

oppholder seg her mer enn 183 dager. Etter skatteavtalen vil han normalt anses bosatt i det annet land, fordi han ikke etablerer ”fast” bolig i Norge evt. fordi hans ”sentrum for livsinteresser” ligger i det annet land.<sup>69</sup>

Det at en person anses skattemessig bosatt i det annet land etter skatteavtalen vil altså ikke i seg selv føre til at det skattemessige bosted i Norge etter intern rett har opphørt. Spørsmål om opphør av skattemessig bosted i Norge etter intern rett må alltid avgjøres etter reglene i sktl. § 2-1. For forhold som ikke omfattes av skatteavtalen, skal skattyter fremdeles behandles fullt ut som bosatt i Norge etter norsk intern rett.

Når man har fastsatt personens bostedsstat og kildestat etter skatteavtalen vil fordelingsreglene i skatteavtalen bestemme hvilken av disse statene som kan skattlegge personens inntekt/formue. Fordelingsreglene finnes i Mønsteravtalens Kap III ”Taxation of Income” (art 6-21) og kap IV ”Taxation of Capital” (art 22). Virkningen av å være internrettslig bosatt i Norge, men bosatt i den annen stat etter skatteavtalen, er at det landet hvor vedkommende er bosatt etter skatteavtalen, ofte vil ha eksklusiv beskatningsrett til alle inntekter som etter avtalen kan skattlegges i bostedsstaten. F. eks. vil lønn opptjent i det annet land i et slikt tilfelle ikke kunne skattlegges i Norge, jfr. art. 15 i Mønsteravtalen. Norge vil i et slikt tilfelle anses som kildestat i forhold til skatteavtalen, og kun ha rett til å beskatte inntekt/formue som kildestaten er tillagt beskatningsrett til etter skatteavtalen. Dette vil normalt være inntekt/formue med en særlig og nær tilknytning til Norge, f. eks. næringsinntekt i Norge (art. 7) og inntekt fra fast eiendom (art. 6) i Norge.

Formue og inntekt som ikke omfattes av skatteavtalen, kan alltid skattlegges i Norge når personen er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett. Dette følger av globalinntektsprinsippet (sktl. § 2-1 niende ledd), og av at skatteavtalen i et slikt tilfelle ikke gjør unntak fra norsk beskatningsrett.

---

<sup>69</sup> Det forutsettes i begge eksemplene at Norge har inngått skatteavtale med det annet land.

Personer som er internrettslig bosatt i Norge, har krav på minstefradrag, personfradrag og fribeløp for toppskatten uten avkortning selv om de er skatteavtalemessig bosatt i en annen stat. For en person i Norge med inntekt frem til han flytter ut (f. eks. midt i året) er dette en gunstig regel. Han vil relativt sett få mer i fradrag enn de som oppholder seg og har inntekt i Norge hele året. Regelen er også gunstig hvis man sammenlikner med hva som gjelder personer som flytter til Norge, og kun anses bosatt i Norge etter intern rett deler av året (se pkt. 3.4.4). Disse personenes fribeløp for toppskatt, minstefradrag og personfradrag skal jo som nevnt begrenses forholdsmessig etter hvor lenge de har vært bosatt i Norge.

For skattytere som er bosatt i Norge etter intern norsk rett og bosatt i en annen stat etter skatteavtale, og der skatteplikten for en inntektspost er avskåret etter skatteavtale (bostedsstaten har f. eks. eksklusiv beskatningsrett til inntekten), er fradragsrett for tilhørende utgifter avskåret, jfr. sktl. § 6-3 femte ledd. Når en person som er skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett, men bosatt i en annen stat etter skatteavtalen, har fast eiendom i den annen stat, er formuen i og inntekten av den faste eiendommen normalt unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale. Når inntekt/formue av fast eiendom er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale, skal som nevnt fradraget for gjeld og gjeldsrenter i Norge begrenses, jfr. sktl. §§ 4-31 og 6-91.<sup>70</sup>

---

<sup>70</sup> Se pkt. 3.4.2 ovenfor.

## 5 Oppsummering

Mens bostedsreglene i skatteloven er forholdsvis detaljerte og klare, er bostedsreglene i skatteavtalene langt mer problematiske å forholde seg til. Begrepene ”fast bolig”, ”sentrum for livsinteressene” og ”vanlig opphold” er skjønnsmessige og det er ikke helt klart hvordan disse skal fortolkes. Tolkningsproblemene oppstår der personen har et midlertidig utenlandsopphold. Dersom personen flytter til utlandet for godt, vil det i utgangspunktet bli lagt til grunn at han er bosatt i utlandet etter den aktuelle skatteavtalen. Når det gjelder midlertidige utenlandsopphold blir det av norske ligningsmyndigheter praktisert et varighetskrav, der synspunktet er at personen ikke etablerer ”fast bolig”, ”sentrum for livsinteressene” eller ”vanlig opphold” i det annet land før utenlandsoppholdet er av en viss lengde. Det kreves normalt flere års opphold i det annet land. Denne praksisen kan virke streng sett fra skattyters synsvinkel, og det er et spørsmål om denne praksisen er i samsvar med Mønsteravtalens ordlyd, kommentarer og andre staters forståelse av bostedsartikkelen. OECDs kommentarer til Mønsteravtalen er ikke spesielt detaljerte på dette området. Det foreligger også lite rettspraksis som klargjør kriteriene i bostedsartikkelen. Norske ligningsmyndigheter er dermed nødt til å utvikle reglene selv og dette kan være uheldig sett i forhold til skattyternes forutberegnelighet og rettsikkerhet.

Mer detaljerte retningslinjer i OECDs kommentarer til Mønsteravtalen, er det som først og fremst ville gjort dette rettsområdet enklere å forholde seg til. Særlig om det foreligger et såkalt varighetskrav og hva som nærmere ligger i dette. Det bør også komme retningslinjer fra Finansdepartementet, slik at ligningsmyndighetenes praksis på dette området blir ensartet. Som en følge av de nye ”strengere” utflyttingsreglene i skatteloven (”treårsregelen”), vil trolig flere enn tidligere påberope seg å være bosatt i den annen stat etter skatteavtalen. Dette vil føre til mer domstolspraksis i fremtiden, noe som vil være positivt i forhold til rettskildesituasjonen på området.

## 6 Litteraturliste

Andersson, Edward, Nils Mattsson, Aage Michelsen og Fredrik Zimmer. *Det nordiska skatteavtalet med kommentarer*. Andra upplagan. København, Helsingfors, Stockholm, Oslo, 1991

Eckhoff, Torstein. *Rettskildelære*. 5. utg. Oslo, 2001

Fleischer, Carl August. *Folkerett*. 8. utg. Oslo, 2005

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

Jones, John F. Avery. *Dual Residence of Individuals: The Meaning of the Expressions in the OECD Model Convention*. I: *British Tax Review* 1981 s. 15-29 og s. 104-119

Landa, Erik. *Nye regler om skattemessig bosted for fysiske personer*. I: *Skatterett*. 2004, s. 240-255

OECDkomm. – Model Tax Convention on Income and Capital. OECD Committee of Fiscal Affairs. Introduction. Model Convention. Commentary. Paris, oppdatert 2005

Ruud, Morten, Geir Ulfstein og Ole Christian Fauchald. *Utvalgte emner i folkerett*. Oslo, 1997

Skattedirektoratet. *Lignings-ABC 2004*. 26. utg. 2004

Vogel, Klaus. *Klaus 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 Practise*. Third Edition. London – The Hague – Boston 1997

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

