



# NOREGS HØGSTERETT

Den 24. april 2008 sa Høgsterett dom i

**HR-2008-00727-A, (sak nr. 2007/1636), sivil sak, anke,**

Nils Arne Sølvik

(advokat Per Christian Ask – til prøve)

mot

Staten v/Skatt Øst

(advokat Stig Tufte-Johnsen)

## R Ø Y S T I N G :

- (1) Dommar **Utgård:** Saka gjeld spørsmålet om ein person hadde skattemessig bustad i Noreg eller i USA ved opphald på to og eit halvt år i USA, jf. dobbeltskatteavtalen mellom desse statane artikkel 3 (2).
- (2) Dobbeltskatteavtalen – i saka også omtala som skatteavtalen – er Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Amerikas Forente Stater til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue av 3. desember 1971.
- (3) Nils Arne Sølvik er norsk statsborgar og opphavleg busett i Noreg. Han tok til å arbeide for ABB Offshore Systems AS i 1994.
- (4) I september 2000 aksepterte Sølvik eit tilbod frå arbeidsgivaren sitt dotterselskap i USA, ABB Offshore Systems Inc., om tilsetjing som ”sales and marketing manager” i Houston, Texas. Arbeidsforholdet i Noreg vart avslutta. Etter avtalen skulle likevel halvparten av arbeidstida vere for det norske morselskapet med direkte rapportering dit, og det amerikanske selskapet skulle fakturere det norske for halvparten av dei samla kostnadene som gjaldt arbeidsforholdet. Det var føresetnaden at tilsetjinga i USA skulle vare i tre år, men kvar av partane hadde rett til å avslutte henne når som helst.

- (5) Sølvik var under opphaldet i USA ikkje omfatta av ABB si amerikanske pensjonsordning, men opprettheldt pensjonsordningane i Noreg. For det tilfellet at Sølvik kom tilbake til Noreg seinast 31. desember 2003, gav ABB Offshore Systems AS Sølvik rett til tilsetjing i konsernet i Noreg under føresetnad av at det fanst ei høveleg ledig stilling. Om det ikkje var mogeleg å få til dette, sikra avtalen Sølvik lønn frå ABB i Noreg i opp til seks månader etter at han hadde kome attende til Noreg.
- (6) Sølvik reiste til Houston 1. januar 2001. Flyttinga for resten av familien vart utsett grunna fødsel. Kona reiste deretter til Houston 12. mars 2001 saman med paret sine to små born. Flytting vart meldt til folkeregisteret denne dagen for heile familien.
- (7) Huset i Oppegård vart ryddiggjort i løpet av februar. Familien Sølvik tok med seg møblane til USA. Huset – med andre møblar – vart leigd ut frå 1. mars 2001 til 28. februar 2003. Leigetilhøvet kunne ikkje einssidig avsluttast før utgangen av leigeperioden. Leigeavtalen vart seinare lengd med eitt år, fram til 28. februar 2004.
- (8) Arbeidet i ABB vart avslutta i april 2003. Sølvik fekk då ny stilling i Framo Engineering, og arbeidde først ved kontoret deira i Houston før han 1. juli 2003 flytta til Bergen saman med familien og fekk arbeidsplass ved hovudkontoret der.
- (9) I samband med flyttinga til Bergen, kjøpte ektefellane nytt hus. Huset i Oppegård var på dette tidspunktet utleigd, men vart selt ved utgangen av leigekontrakten i 2004.
- (10) Familien budde såleis i USA i 2 ½ år. Dei budde i leigd leilegheit.
- (11) Sølvik leverte sjølvmelding til dei amerikanske skattestyresmaktene for desse tre åra og vart skattlagd der. Det gjaldt også for inntektene for bortleige av huset i Oppegård.
- (12) Ved likninga for 2001 la norske skattestyresmakter til grunn at Sølvik var skattepliktig til Noreg, og at han dessutan skattemessig var busett i Noreg etter skatteavtalen. Det vart utlikna skatt i Noreg for alle inntektene her, men slik at han fekk frådrag for faktisk betalt skatt til USA. Han vart i USA likna for alle inntekter i begge landa.
- (13) I klagevedtak 11. oktober 2004 kom overlikningsnemnda til at Sølvik skattemessig måtte reknast som busett i Noreg. Overlikningsnemnda kom til at Sølvik hadde fast bustad berre her i landet. Subsidiært la overlikningsnemnda til grunn at Sølvik hadde sitt senter for livsinteresser i Noreg, og atter subsidiært at han hadde vanleg opphald her. Det var ikkje grunnlag for skattefritak etter skattelova § 2-1.
- (14) Dei same synsmåtane vart lagde til grunn av skattestyresmaktene ved likningane for 2002 og 2003. Likninga for 2002 vart påklaga, og i vedtak 3. november 2005 fasthelt likningskontoret – som hadde delegert vedtaksmynde – vedtaket. Likninga for 2003 vart ikkje påklaga.
- (15) Ved stemning 19. november 2004 til Indre Follo tingrett kravde Sølvik likningane for 2001 og 2003 kjende ugyldige. Saka vart etter at vedtaket i klagesaka låg føre, utvida til å gjelde også likningsåret 2002.
- (16) Indre Follo tingrett sa dom 30. desember 2005 med slik slutning:

- ”1. Staten v/Akershus fylkesskattekontor frifinnes.
- 2. Hver av partene bærer sine omkostninger.”

(17) Sølvik anka til Borgarting lagmannsrett som sa dom 27. august 2007 med slik slutning:

- ”1. Tingrettens dom stadfestes.
- 2. **I saksomkostninger for lagmannsretten betaler Nils Arne Sølvik til staten v/Akershus fylkesskattekontor 113.170 – etthundreogtrententusenetthundreogsytti – kroner, innen 2 – to – uker fra forkynnelse av dommen, med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling finner sted.”**

(18) Nils Arne Sølvik anka dommen til Høgsterett. Høgsterett kjæremålsutval nekta anken fremja når det gjaldt den subsidiære synsmåten knytt til skattelova § 2-1 fjerde ledd slik lova lydte før endring ved lov 31/2002. Elles vart anken vist til Høgsterett. – Saka står i same stilling for Høgsterett som for dei tidlegare rettane. Etter omorganisering har Skatt Øst teke over partsstillinga for staten.

(19) Ankeparten, *Nils Arne Sølvik*, har særleg halde fram:

(20) Det må leggjast til grunn at han var skattepliktig i begge statane etter dei respektive interne reglane. For USA følgde dette av at han gav inn oppgåver til skattestyresmaktene og vart likna i samsvar med desse. Sølvik aksepterer skatteplikt i Noreg etter norske reglar.

(21) Det avgjerande er då forståinga av utslagsreglane i kapittel II artikkel 3 (2) i skatteavtalen, der det er alternativ som skal vurderast i den rekkefølga dei er nemnde. Skatteavtalen byggjer på OECD sin mønsteravtale for slike spørsmål, og både ordlyden i OECD sin mønsteravtale og kommentarane til denne er derfor relevante.

(22) Det første av utslagsalternativa er kvar han hadde bustad. Det kan ikkje vere tvilsamt at han hadde fast bustad i USA. Det følgjer allereie av ei forståing av ”har sin faste bolig” i avtalen, som må forståast likt med ”maintains his permanent home” i skatteavtalen. Særleg må det kunne leggjast vekt på at familien hadde eit familiehusvære i USA, at det var tale om eit relativt langvarig opphald og at det var opphald i tilknytning til arbeid. Men dessutan har andre ledd i artikkelen ein legaldefinisjon av fast bustad, nemleg ”det sted hvor en fysisk person bor sammen med sin familie”. Denne må i alle tilfelle vere avgjerande.

(23) Det kan ikkje vere tvilsamt at han i denne perioden ikkje hadde fast bustad i Noreg. Huset var utleigd, og familien hadde ingen rett til å disponere over det før utgangen av leigekontrakten. Det må takast omsyn også til den engelske versjonen av avtalen, der det heiter ”maintains” fast bustad, som tyder oppretthalde. Etter OECD-avtalen skal det vere ”a permanent home” som er tilgjengeleg for han, noko som i kommentaren er utdjupa til at bustaden skal vere ”available to him at all times continuously”. Både juridisk teori og framlagd praksis frå andre OECD-land viser at slik langtidsutleigd bustad ikkje fyller krava for at denne skal vere bustad ut frå utslagsreglane.

(24) Når Finansdepartementet i brev framlagde i saka, gir uttrykk for at utleige ikkje har noko å seie, må det vere ei mistyding. Uttalen byggjer på reglar i skattelova § 2-1 femte ledd

som gjeld frå og med inntektsåret 2004, og dei kan ikkje gjerast gjeldande for tidlegare inntektsår.

- (25) Om Sølvik hadde bustad i begge landa, blir det avgjerande kvar han hadde sentrum for livsinteressene. Det hadde her skjedd flytting til anna land, etablering av ny arbeidssituasjon og – ikkje minst – heile familien var med. Ved så langt opphald som to og eit halvt år må det innebere at sentrum for livsinteressene låg i USA. Det kan ikkje spele inn at han hadde pensjonsordningar i Noreg, og heller ikkje at han hadde ein nokså usikker rett til å vende attende til stilling i ABB-konsernet her.
- (26) Skulle det bli avgjerande kva som er ”vanlig opphold”, som er det neste utslagskriteriet, må ein så lang utestasjoningsperiode vere avgjerande. Han var i beskjeden grad i Noreg i denne tida.
- (27) Nils Arne Sølvik har sett fram slik påstand:
- ”1. Ligningen av Nils Arne Sølvik for inntektsårene 2001, 2002 og 2003 oppheves.
- Ved den nye ligningen skal det legges til grunn at Sølvik i perioden 1. januar 2001 til 1. juli 2003 anses som bosatt i USA i henhold til artikkel 3 (2) i skatteavtalen mellom Norge og USA.
2. Nils Arne Sølvik tilkjennes sakens omkostninger, med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling finner sted.”
- (28) Ankemotparten, *staten v/Skatt Øst*, har særleg halde fram:
- (29) Det er ikkje omstridd at skattytar er skattepliktig til både Noreg og USA etter internrettslege reglar i dei to landa. Denne konflikten må løysast etter skatteavtalen artikkel 3 (2). Skatteavtalen skal i utgangspunktet fortolkast objektivt ut frå ordlyd og samanheng i avtalen og sett ut frå føremålet. Også kommentarane til mønsteravtalen må som utgangspunkt ha stor vekt ved fortolkinga av ein skatteavtale som langt på veg byggjer på OECD-mønsteravtalen. Det er likevel slik at kommentarane til mønsteravtalen er av eldre dato, og at dei som rettskjelde må sjåast i lys av dette.
- (30) Skattestyresmaktene har lagt til grunn at den ankande part har fast bustad etter skatteavtalen berre i Noreg. Dette må vere rett.
- (31) Løysinga kan byggjast på forståinga av omgrepet ”bolig” i den norske avtaleversjonen og omgrepet ”home” i den engelskspråklege. Særleg ”home” synest å indikere vektlegging av subjektive element. Det vil såleis kunne vere ein motsetnad mellom kvar ein person bur og kvar han har ”bolig” eller ”home”. Kvar familien er, kan ikkje vere noko avgjerande kriterium.
- (32) Dernest er det spørsmål om å ’ha’ eller ’maintain’ bustad. Det er inga støtte for ankeparten sitt syn om at bustaden må vere tilgjengeleg for bruk for skattytaren til ei kvar tid. Tvert om er det slik at det etter mønsteravtalen er det sentrale kvar skattytaren disponerer ein fast bustad. Og dernest må det vere tale om ’fast’ eller ’permanent’ bustad. Sølvik hadde eit tidsavgrensa opphald i USA, som ikkje varte lenge nok til at det kunne reknast som fast opphald. Kommentaren til mønsteravtalen rettar seg særleg mot situasjonen i opphaldslandet. Men heller ikkje mønsteravtalen stiller opp krav om at bustaden skal vere tilgjengeleg for bruk til ei kvar tid.

- (33) Etter skatteavtalen artikkel 2 (2) skal uttrykk forståast i samsvar med innhaldet i eit lands internrett. Skattelova § 2-1 femte ledd, som vart sett i kraft 1. januar 2004, viser at det er det juridiske – ikkje faktiske – rådveldet over bustaden som er avgjerande for om ein disponerer bustad i Noreg. Det er såleis tilstrekkeleg at ein skattytar eig – eventuelt leiger – ein bustad i Noreg, utan omsyn til korleis denne blir brukt.
- (34) Sølvik hadde etter dette fast bustad i Noreg men ikkje i USA. Løysinga har støtte også i andre rettskilder, såleis både i forvaltningspraksis og i praksis i andre land.
- (35) Skatteavtalen med USA har ei setning i § 3 (2) andre ledd som ikkje finst i mønsteravtalen. Verken rundskriv R 56/72 frå Finansdepartementet eller St.prp. nr. 63 (1971–72) har kommentarar til dette leddet. Det må då kunne byggjast på at det ikkje var meininga med avvik frå mønsteravtalen, i det slike avvik – ut frå det som vart sagt i proposisjonen – vart kommenterte.
- (36) Subsidiært blir det gjort gjeldande at Sølvik hadde sitt sentrum for livsinteressene i Noreg. Opphaldet i USA var mellombels, han var utstasjonert for norsk selskap, han hadde hus i Noreg og det var meininga at han skulle tilbake.
- (37) Atter subsidiært blir det vist til at Sølvik hadde fast opphald i Noreg, jf. her grunngivinga hos tingretten.
- (38) Staten v/Skatt Øst har sett fram slik påstand:
- ” 1.        **Lagmannsrettens dom stadfestes.**
2.        **Staten v/Skatt Øst tilkjennes saksomkostninger for tingretten og Høyesterett, med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling finner sted.”**
- (39) *Eg er komen til at anken fører fram.*
- (40) Begge partane har lagt til grunn at Sølvik etter nasjonale reglar var skattepliktig til både Noreg og USA. Det er ikkje omtvista at Sølvik var skattepliktig til Noreg i åra 2001–2003 etter skattelova § 2-1. Sølvik gav inn likningsoppgåver under opphaldet i USA, og han vart likna for skatt ut frå desse. I eit brev av 16. september 2002 til Sølvik frå amerikanske skattestyresmakter, vart det dessutan stadfesta at etter den kunnskapen dei hadde, var Sølvik ”a resident of the United States of America for purposes of U.S. taxation”.
- (41) Etter lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater om dobbeltbeskatning m.v. av 28. juli 1949 nr. 15 § 1 nr. 1 kan det ved avtale fastsetjast reglar for deling av skattefundamenta og som del av dette innrømmast slik lemping i skattlegginga at dobbeltskattlegging blir unngått. Dobbeltskatteavtalen mellom USA og Noreg – av meg ofte omtala som skatteavtalen – er av 3. desember 1971. Skatteavtalen er gjort i to likeverdige språkversjonar, på norsk og engelsk.
- (42) Utlagsreglane i kapittel II artikkel 3 (2) har slik ordlyd i den norske versjonen:
- ”Når en fysisk person i henhold til bestemmelsene i punkt (1) er bosatt i begge Kontraherende Stater, gjelder følgende regler:**

- (a) Han skal regnes for bosatt i den Kontraherende Stat hvor han har sin faste bolig. Hvis han har en fast bolig i begge Kontraherende Stater eller ikke i noen av de Kontraherende Stater, skal han anses for bosatt i den Kontraherende Stat hvor han har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene).
- (b) Hvis det ikke kan bringes på det rene i hvilken Kontraherende Stat han har sentrum for livsinteressene, skal han anses for bosatt i den Kontraherende Stat hvor han har vanlig opphold.
- (c) Hvis han har vanlig opphold i begge Kontraherende Stater eller ikke i noen av de Kontraherende Stater, skal han anses for bosatt i den Kontraherende Stat hvorav han er statsborger.
- (d) Hvis han er statsborger av begge Kontraherende Stater eller ikke av noen av de Kontraherende Stater, skal de kompetente myndigheter i de Kontraherende Stater avgjøre spørsmålet ved gjensidig avtale.

Når det gjelder dette punkt, er en fast bolig det sted hvor en fysisk person bor sammen med sin familie.”

- (43) I den engelske versjonen lyder første ledd bokstav (a) første setning slik:

**”He shall be deemed to be a resident of that Contracting Stat in which he maintains his permanent home.”**

- (44) Andre ledd har slik ordlyd på engelsk:

**”For purposes of this paragraph, a permanent home is the place where an individual dwells with his family.”**

- (45) Dobbeltskatteavtalen mellom Noreg og USA byggjer i stor mon på OECD sin mønsteravtale med omsyn til skatt på inntekt og kapital, der første versjonen kom i 1963. Med unntak for reint formelle endringar er utslagsreglane i gjeldande mønsteravtale uendra i høve til dei i 1963-versjonen, som var den versjonen som låg føre då forhandlingane om dobbeltskatteavtalen mellom Noreg og USA fann stad. Mønsteravtalen har ikkje noka føresegn som svarar til andre ledd av utslagsreglane i dobbeltskatteavtalen. For den delen som svarar til første ledd bokstav (a) i dobbeltskatteavtalen, har mønsteravtalen slik ordlyd:

**”[H]e shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him.”**

- (46) Skatteavtalar skal tolkast i samsvar med folkerettslege reglar om tolking av traktatar. Sjølv om Noreg ikkje har ratifisert Wien-konvensjonen om traktatretten, må det leggjast til grunn at Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 1 gir uttrykk for folkerettsleg sedvane, jf. Rt. 2004 side 957. Artikkelen lyder:

**”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.”**

- (47) Etter Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 2, 3 og 4 vil det også kunne leggjast vekt på andre omstende knytte til avtalen. Etter praksis blir kommentarane til mønsteravtalen vektlagde ved tolkinga, jf. Rt. 1994 side 752, Rt. 1997 side 653 og Rt. 2004 side 957. Også kommentarar som er nyare enn den aktuelle dobbeltskatteavtalen blir tillagde vekt. Som påpeika i Rt. 2004 side 957 avsnitt 49 vil endringar i kommentarane ta sikta på å gi

uttrykk for endra praksis mellom OECD-landa, også der sjølve artiklane blir ståande uendra.

- (48) Staten har gjort gjeldande at kommentarane til mønsteravtalen ikkje kan tilleggjast så stor vekt som det elles er vanleg, fordi kommentarane til utslagsreglane ikkje har vore nemnande endra sidan dei først kom inn i 1963. Det blir gjort gjeldande at praksisen omkring desse reglane har gjennomgått ei utvikling som ikkje har vorte reflektert gjennom kommentarane. Eg kan ikkje dele dette synet. Både mønsteravtalen og kommentarane har vorte endra fleire gonger sidan 1963, og det må då kunne leggjast til grunn at OECD-landa har hatt høve og grunn til å endre kommentarane også til utslagsreglane dersom kommentarane ikkje har følgd med i utviklinga. Dette har skjedd med omsyn til andre artiklar i mønsteravtalen, jf. dei høgsterettssakene eg har vist til. Staten har også hatt all mogleg grunn til å leggje fram dokumentasjon for at det i internasjonal praksis har skjedd endringar med omsyn til praktiseringa av utslagsreglane, men har ikkje gjort det. Eg byggjer etter dette på at kommentarane til mønsteravtalen framleis er relevante og bør tilleggjast stor vekt for forståinga av mønsteravtalen.
- (49) Dobbeltskatteavtalen byggjer som alt påpeika i hovudsak på mønsteravtalen frå OECD. Dette er også uttrykkeleg uttala i St.prp. nr. 63 (1971–72) om samtykke til ratifikasjon, sjå side 1. I rundskriv R-56/72 om ikraftsetjing av dobbeltskatteavtalen er det uttala at avvik i høve til mønsteret vil bli kommenterte. Dette må innebere at mønsteravtalen, og som eg før har sagt også kommentarane til denne, må vege tungt. Som eg skal kome attende til, kan mønsteravtalen ikkje ha same vekt når det gjeld dobbeltskatteavtalen artikkel 3 (2) andre ledd som ikkje har nokon parallell i mønsteravtalen, sjølv om dette ikkje er omtala i rundskrivet.
- (50) Eg startar med å sjå på forståinga av reglane med omsyn til om ein person skattemessig er busett i staten han flyttar til.
- (51) Etter dobbeltskatteavtalen artikkel 3 (2) bokstav a første punktum er ein person busett der han ” har sin faste bolig”. Denne ordlyden – i den engelske versjonen ”maintains his permanent home” – er temmeleg lik ordlyden i mønsteravtalen, der det er tale om ”has a permanent home available to him”. I kommentarane til mønsteravtalen er innhaldet utdjupa i notane 12 og 13. Eg siterer først frå note 12:
- ”... it is considered that the residence is that place where the individual owns or possesses a home; this home must be permanent, that is to say, the individual must have arranged and retained it for his permanent use as opposed to staying at a particular place under such conditions that it is evident that the stay is intended to be of short duration.”**
- (52) I note 13 er det uttala følgjande:
- ”... But the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of short duration (travel for pleasure, business travel, educational travel, attending a course at a school, etc.).”**
- (53) Praksis i andre land vil ikkje vere avgjerande, men eg tar likevel med eit par døme på forståinga som viser korleis andre statar vurderer opphaldstid. Først vil eg vise til ei melding frå det danske Skatteministeriet, publisert i Tidsskrift for Skatter og Afgifter for 4. oktober 2002. Det blir der lagt til grunn at ein periode på åtte månader, der bustaden i

landet ein flyttar frå er fast utleigd, er nok under føresetnad av at personen har ein bustad til rådvelde – i mønsteravtalen si meining – i tilflyttingslandet. Tidsaspektet er ikkje særskilt omtala i rapportane frå Canada, jf. Bulletin IT-221R3 avsnitt 26, og frå Storbritannia, jf. HM Revenue & Customs Help Sheet IR302. Slik eg oppfattar dette, går desse statane direkte på dei kriteria som er oppstilte i OECD-dokumenta. Det er ikkje noko som tyder på at det er etablert andre kriterium utanfor dei som er nemnde der. Som tidlegare uttala, har staten hatt grunn til å leggje fram dokumentasjon for at det hadde skjedd ei utvikling og endring i vurderingstemaet i høve til innhaldet i desse dokumenta, noko som ikkje er gjort.

- (54) Ei vurdering ut frå dobbeltskatteavtalen § 3 (2) første ledd vil såleis måtte skje mykje på same måte som etter mønsteravtalen. Opphaldet må såleis ikkje vere kortvarig, jf. også døma som er gitt i kommentarane til mønsteravtalen, sjå særleg punkt 13. For denne saka er det likevel ikkje nødvendig å ta standpunkt til ei minstetid for at det skal vere tale om ein fast bustad. Her kan også andre moment enn tida kome inn ved vurderinga.
- (55) Etter mitt syn kan det ikkje vere tvilsamt at Sølvik var fast busett i USA i dei to og eit halvt åra han budde der, dersom vurderinga skulle skje ut frå artikkel 3 (2) første ledd. Sølvik leigde husvære der han budde saman med resten av familien. Det var ikkje tale om eit opphald av reint mellombels karakter, slik kommentarane til mønsteravtalen nemner. Og opphaldet skjedde i tilknytning til ein arbeidsavtale på i utgangspunktet tre år.
- (56) Eg finn det ikkje nødvendig å gå inn på likningspraksis. Den framlagde praksisen er frå hausten 2002 og seinare, og det synest å ha skjedd ei omlegging av synet hos skattestyremaktene i høve til tidlegare.
- (57) Det ville såleis ut frå dobbeltskatteavtalen artikkel 3 (2) første ledd bokstav a første setning kunne leggjast til grunn at Sølvik hadde fast bustad i USA. Men dobbeltskatteavtalen artikkel 3 (2) har eit andre ledd – som eg har sitert tidlegare – med ei særregulering der det er avgjerande kvar skattyaren ”bor” eller ”dwells” saman med familien. Dermed er det etablert ei løysing der det avgjerande er kvar ein person bur saman med familien, og der andre moment ikkje kjem inn.
- (58) Eg går så over til å sjå på spørsmålet om Sølvik samtidig også var busett i Noreg. Partane er her usamde om det stengjer for å ha fast bustad i Noreg at skattyaren har ein bustad som er leigd bort. Også her skal eg sjå på reguleringa etter skatteavtalen artikkel 3 (2) første ledd og mønsteravtalen, før eg går inn på skatteavtalen artikkel 3 (2) andre ledd.
- (59) Spørsmålet er om Sølvik ”har”, ”maintains” eller eventuelt ”has ... available” ein fast bustad i Noreg under opphaldet i USA. I norske versjonar av skatteavtalar som byggjer på mønsteravtalen, blir til vanleg nytta ordet ”disponere”. Partane er samde om at det ville vore tilfelle dersom huset i Noreg ikkje var leigd bort, men heile tida stod til rådvelde for skattyaren. Som påpeika i den canadiske kommentaren som eg før har vist til, må det same gjelde også ved bortleige til nær familie eller andre som ikkje er på ein armlengdes avstand. Det vil også vere tilfelle dersom bustaden i Noreg er leigd bort på vilkår som gjer at skattyaren utan for store vanskar kan få faktisk rådvelde over bustaden.
- (60) I Sølvik sitt tilfelle var det tale om bortleige først på avtale for to år og deretter for ytterlegare eitt år. Begge avtalane var uoppseielege i kontraktstida.



(61) Etter skatteavtalen artikkel 2 (2) er det slik at uttrykk

**”som anvendes i denne overenskomst og ikke er blitt definert i denne skal, med mindre en annen forståelse fremgår av sammenhengen, ha den betydning som det har etter lovgivningen i den Kontraherende stat hvis skatt det er spørsmål om å fastsette.”**

(62) Staten har gjort gjeldande at fast bustad må forståast slik dette er definert i skattelova § 2-1 femte ledd, som er ei føresegn som kom inn i skattelova i 2003 med verknad frå og med inntektsåret 2004. Det heiter der:

**”Med å disponere bolig menes å direkte eller indirekte eie, leie eller på annet grunnlag ha rett til å bruke bolig”.**

(63) Staten gjer gjeldande at det er tilstrekkeleg å eige ein bustad, men at det ikkje er nødvendig at skattyaren samtidig har faktisk rådvelde, slik at han kan bruke bustaden. Sølvik har ikkje problematisert denne forståinga, men gjort gjeldande at denne føresegna ikkje kan nyttast for skatteår før 2004. Eg går ut frå dette ikkje inn på forståinga av føresegna.

(64) Sjølv om eit omgrep må forståast med det innhald omgrepet har på det tidspunktet skatteavtalen blir nytta, jf. skatteavtalen artikkel 2 (2), kan det ikkje gjere at tidspunktet blir endra frå å vere det aktuelle skatteåret til tidspunktet for avgjerd av ein tvist. Skatteavtalen er gjennom heimelslova ein del av norsk skattelovgivning, og det er då den materielle skatteretten som gjaldt i 2001–2003 som må gjelde. Når det i endringslova av 6. juni 2003 kapittel IX er fastsett at endringane i § 2-1 ”trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2004”, må dette gjelde også for skattlegging som byggjer på ein skatteavtale. Dette kan også seiast slik at vel er skattelova § 2-1 femte ledd gjeldande norsk forståing av eit omgrep som er nytta i skatteavtalen, men det er i samsvar med ikraftsetjingslova først tilfelle frå og med 1. januar 2004.

(65) Det er då ikkje nødvendig for meg å gå inn på i kva grad den staten som skal utlikne skatt, kan fastsetje innhaldet i eit omgrep som bustad, der det er gitt ein definisjon av omgrepet i artikkel 3 (2) andre ledd. Dette er også spørsmål som advokatane ikkje har vore inne på.

(66) Ei rein språkleg tolking av ”bor” og ”maintains” i dobbeltskatteavtalen peikar i retning av at det er tale om ein bustad som skattyaren opprettheld. Etter mønsteravtalen er det spørsmål om skattyaren har ein bustad tilgjengeleg – ”available”, og etter kommentarane om ”the dwelling [is] available to him at all times continuously”. Det er ut frå dette vanskeleg å sjå at det kan vere grunnlag for det norske synet om at det er tilstrekkeleg å vere eigar av ein bustad, i tilfelle der eigaren manglar rett til å bu i bustaden.

(67) Det har i norsk teori vore klar støtte for at det å eige ein bustad som er utleigd utan rett til oppseiing og for ein lengre periode, ikkje er tilstrekkeleg til å ha bustad tilgjengeleg etter mønsteravtalen. Eg viser til Arvid Aage Skaar m.fl. i Norsk skatteavtalerett, 2006, side 114, Einar Harboe og Ivar Hobbelen i Skattesporsmål ved flytting, 2002, side 45 og Frederik Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett, 2003, side 127.

(68) For dobbeltskatteavtalen kjem i tillegg særreguleringa i artikkel 3 (2) andre ledd. I og med at Sølvik etter denne hadde fast bustad i USA, fyller han ikkje samstundes krava til å ha fast bustad i Noreg.

- (69) Anken har såleis ført fram på det prinsipale grunnlaget. Det er då ikkje nødvendig for meg å gå inn på dei andre grunnlaga.
- (70) Saka har ikkje bydd på tvil. Staten må då dekkje ankeparten sine sakskostnader for alle rettar. Det er gitt inn oppgåve som for Høgsterett utgjer salær 102 200 kroner, merverdiavgift 28 700 kroner og utlegg på i alt 42 900 kroner. For tingretten var det kravd sakskostnader med i alt 119 098 og for lagmannsretten 159 203 kroner. Oppgåva bør leggjast til grunn for fastsetjing av nødvendige kostnader, som då i alt vil utgjere 452 101 kroner.
- (71) Eg røystar for slik

## D O M :

1. Likninga av Nils Arne Sølvik for inntektsåra 2001, 2002 og 2003 blir oppheva.

Ved den nye likninga skal det leggjast til grunn at Sølvik i perioden 1. januar 2001 til 1. juli 2003 skal reknast som busett i USA i høve til artikkel 3 (2) i skatteavtalen mellom Noreg og USA.

2. I sakskostnader for tingrett, lagmannsrett og Høgsterett betaler staten v/Skatt Øst til Nils Arne Sølvik 452 101 –firehundreogfemtittotuseneitthundreogei – krone innan 2 – to – veker frå forkynninga av denne dommen, med tillegg av forseinkingsrente etter forseinkingsrentelova § 3 første ledd frå forfall til betaling skjer.

- |      |                            |  |
|------|----------------------------|--|
| (72) | Kst. dommer <b>Kaasen:</b> | Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende. |
| (73) | Dommer <b>Stabel:</b>      | Likeså.  |
| (74) | Dommer <b>Stang Lund:</b>  | Likeså.  |
| (75) | Justitiarius <b>Schei:</b> | Likeså.  |

(76) Etter røystinga sa Høgsterett slik

D O M :

1. Likninga av Nils Arne Sølvik for inntektsåra 2001, 2002 og 2003 blir oppheva.

Ved den nye likninga skal det leggjast til grunn at Sølvik i perioden 1. januar 2001 til 1. juli 2003 skal reknast som busett i USA i høve til artikkel 3 (2) i skatteavtalen mellom Noreg og USA.

2. I sakskostnader for tingrett, lagmannsrett og Høgsterett betaler staten v/Skatt Øst til Nils Arne Sølvik 452 101 –firehundreogfemtittotuseneitthundreogei – krone innan 2 – to – veker frå forkynninga av denne dommen, med tillegg av forseinkingsrente etter forseinkingsrentelova § 3 første ledd frå forfall til betaling skjer.

Rett utskrift: