



NORGES HØYESTERETT

Den 11. desember 2009 avsa Høyesterett dom i

HR-2009-02323-A, (sak nr. 2009/580), sivil sak, anke over dom,

Niels Gregers Stolt-Nielsen

(advokat Einar Harboe)

mot

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Ole Kristian Rigland – til prøve)

STEMMEGIVNING :

- (1) Dommer **Tønder**: Saken gjelder gyldigheten av ligningsvedtak – spørsmål om skattyter var skattemessig bosatt i Storbritannia etter artikkel 4 nr. 1 i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia.
- (2) Niels Gregers Stolt-Nielsen er i dag øverste leder av holdingselskapet Stolt-Nielsen S.A. (heretter SNSA). Konsernet, som ble stiftet av Stolt-Nielsens far, Jacob Stolt-Nielsen, består av en rekke selskap innen skipsfart, offshorevirksomhet og fiskeoppdrett. Etter at SNSAs hovedkontor en periode vekselvis hadde vært plassert i USA og i Norge, ble det i 1994/95 flyttet til London, der det fortsatt er.
- (3) Stolt-Nielsen er født i Norge og er norsk statsborger. Etter å ha arbeidet i ulike sektorer innen konsernet både i Norge, USA og i Asia, flyttet han i mars 1997 til Norge for å overta lederansvaret for Stolt Sea Farm AS, som er et norskbasert fiskeoppdrettsselskap innen SNSA-konsernet. Han flyttet inn i en leilighet i Thomas Heftyesgate i Oslo, som han hadde kjøpt av sin far i 1995. Fra og med ligningsåret 1997 betalte han skatt til Norge som bosatt her.
- (4) I november 2000 overtok han stillingen som konsernsjef – chief executive officer (CEO) – i SNSA i forbindelse med at hans far gikk av med pensjon. Han fortsatte imidlertid i sin stilling i Norge inntil han i mai 2001, etter at ny leder for Stolt Sea Farm AS hadde

tiltrådt, begynte en nedtrapping samtidig som han gradvis tiltrådte stillingen som CEO ved hovedkontoret i London.

- (5) I melding til folkeregisteret 27. desember 2001 oppga han å være flyttet fra Norge til England med flyttedato 1. desember 2001. Han kjøpte seg en leilighet i London, som han flyttet inn i 17. april 2002. Han innga deretter melding til britiske skattemyndigheter om dette på eget skjema, som har betegnelse P86. Han valgte imidlertid også å beholde boligen i Norge.
- (6) Stolt-Nielsen giftet seg i 2003 med en kvinne som har norsk statsborgerskap, og som er skattemessig bosatt i Storbritannia. De har tre barn sammen, alle født i Storbritannia – de to eldste i 2004 og 2005. I desember 2004 ervervet Stolt-Nielsen en eiendom i Surrey utenfor London, der familien har bodd siden 2005.
- (7) Ved innsendelsen av selvangivelsen for 2001 til Oslo likningskontor la Stolt-Nielsen til grunn at han fra 1. desember 2001 ikke lenger var skattemessig bosatt i Norge. For desember måned ble det derfor kun oppgitt formue som befant seg i Norge og inntekt og fradrag som relaterte seg til denne.
- (8) Ved ligningskontorets vedtak 11. oktober 2002 ble det lagt til grunn at Stolt-Nielsen var skattemessig bosatt i Norge for hele 2001, da ligningskontoret ikke fant at flyttingen pr. 1. desember 2001 representerte en skattemessig emigrasjon fra Norge. Stolt-Nielsen klaget vedtaket til ligningsnemnda, som 11. juni 2003 stadfestet ligningskontorets vedtak. Det ble særlig lagt vekt på at han hadde beholdt leiligheten i Oslo. Overligningsnemndas vedtak for 2001-ligningen forelå 7. juli 2006. Ligningsnemndas vedtak ble her fastholdt.
- (9) Ved innlevering av selvangivelsen for ligningsåret 2002 viste Stolt-Nielsen til at han var ”resident/ordinarily resident not domiciled” i Storbritannia, noe han hevdet ga ham status som skattemessig bosatt der. Under henvisning til artikkel 4 i dobbeltbeskatningsavtalen mellom Norge og Storbritannia (heretter kalt skatteavtalen) ble inntekter og formue som ikke hadde tilknytning til Norge, ikke oppgitt til beskatning. Under ligningsbehandlingen ble det fra Oslo likningskontor reist spørsmål om dokumentasjon for at Stolt-Nielsen hadde skattemessig bosted i Storbritannia. Fra hans skatterådgiver i Norge ble det vist til en erklæring av 6. desember 2002 fra britiske skattemyndigheter – Inland Revenue – som var blitt innhentet i forbindelse med søknad til ligningskontoret om endring av forskuddsskatten for 2002. Denne erklæringen bekreftet, under henvisning til de opplysninger han hadde oppgitt i skjemaet P86, at Stolt-Nielsen av britiske skattemyndigheter ble ansett å ha status som ”resident/ordinarily resident not domiciled” i Storbritannia.
- (10) Ligningen for 2002 ble fastsatt i overensstemmelse med den innsendte selvangivelsen.
- (11) Også selvangivelsene for 2003 og 2004 ble utfylt på det grunnlag at Stolt-Nielsen var skattepliktig bosatt i Storbritannia, slik at inntekter og formue som ikke hadde tilknytning til Norge, ikke ble oppgitt til beskatning. Det ble fra ligningskontorets side ikke etterspurt ytterligere dokumentasjon for hans skattemessige status i Storbritannia. Med små endringer, som ikke har betydning for saken her, ble ligningene for 2003 og 2004 fastsatt i overensstemmelse med de innsendte selvangivelser.

- (12) Også selvangivelsen for 2005 ble utfylt etter samme lest som selvangivelsene fra 2002 til 2004, det vil si uten å oppgi inntekter og formue som ikke hadde tilknytning til Norge. Ved brev 3. oktober 2006 til Stolt-Nielsens skatterådgiver i Norge varslet ligningskontoret under henvisning til ligningsloven § 8-3 fravik fra selvangivelsen. Dersom påstand om bosted i Storbritannia ble opprettholdt, ble han i brevet bedt om bekreftelse fra britiske skattemyndigheter på at han ble ansett bosatt i Storbritannia etter skatteavtalen artikkel 4 med angivelse av tidsrom, med fra/til dato. Dessuten ble han bedt om å framlegge kopi av sin britiske selvangivelse. Tre dager senere, den 6. oktober 2006, ble ligningen for 2005 vedtatt i samsvar med den varslede endringen.
- (13) Fristen på seks måneder for å ta ut stevning for prøving av gyldigheten av overligningsnemndas vedtak for 2001 løp ut 7. januar 2007. Ved stevning 4. januar 2007 anla Stolt-Nielsen søksmål med påstand om at ligningen for 2001 og 2005 skulle oppheves. Under saksforberedelsen for tingretten ble det lagt fram en erklæring fra britiske skattemyndigheter, datert 4. september 2007, som bekreftet at han hadde bosted i Storbritannia i samsvar med skatteavtalen.
- (14) Oslo tingrett avsa 14. november 2007 dom med slik domsslutning:
- ”1. **Staten v/Oslo likningskontor frifinnes.**
 2. **Niels Gregers Stolt-Nielsen dømmes til innen 2 – to – uker å betale 94 625 – nittifiretusensekshundreogtjuefem – kroner i saksomkostninger til staten v/Oslo likningskontor.”**
- (15) Tingretten kom til at Stolt-Nielsen både i 2001 og 2005 hadde alminnelig skatteplikt til Norge fordi han var skattemessig bosatt her. At han var blitt lignet i henhold til selvangivelsene for årene 2002 til 2004, var ikke bindende for 2005-ligningen. Spørsmålet om Stolt-Nielsen hadde skattemessig bosted i Storbritannia i henhold til skatteavtalen ble det ikke tatt stilling til, da anførselen ble frafalt under hovedforhandlingen.
- (16) Stolt-Nielsen anket tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett for så vidt gjaldt ligningen for 2005. Stadfestelsen av overligningsnemndas vedtak for 2001-ligningen ble derfor rettskraftig ved tingrettens dom. Borgarting lagmannsrett avsa 20. januar 2009 dom med slik domsslutning:
- ”1. **Staten v/Skatt øst frifinnes.**
 2. **Partene dekker sine egne omkostninger.”**
- (17) Også lagmannsretten kom til at Stolt-Nielsen hadde skattemessig bopel i Norge i 2005, og at ligningene for 2002 til 2004 ikke var bindende for 2005-ligningen. For lagmannsretten var også artikkel 4 i skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia påberopt. Her delte lagmannsretten seg i et flertall og et mindretall. Flertallet mente erklæringene fra britiske skattemyndigheter av 6. desember 2002 og 4. september 2007 ikke ga tilstrekkelig grunnlag for å konstatere at Stolt-Nielsen hadde skattemessig bosted i Storbritannia så lenge han ikke hadde framlagt selvangivelse og skatteoppgjør fra Storbritannia. Mindretallet kom til at det var bevismessig grunnlag for å fastslå at Stolt-Nielsen i 2005 var skattemessig bosatt i Storbritannia etter skatteavtalen.

- (18) Stolt-Nielsen har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Prinsipalt ble det gjort gjeldende at han etter flyttingen til Storbritannia ikke kan anses å være bosatt i Norge etter skatteloven § 2-1. Subsidiært ble det anført at det som har vært lagt til grunn med hensyn til hans skattemessige status i Norge og i Storbritannia ved ligningene for 2002, 2003 og 2004, må være bindende for 2005-ligningen. Atter subsidiært ble det anført at han må regnes som bosatt i Storbritannia etter artikkel 4 i skatteavtalen mellom Storbritannia og Norge. Høyesteretts ankeutvalg traff 29. april 2009 slik beslutning:
- ”Anken tillates fremmet for så vidt gjelder spørsmålet om den ankende part må regnes som bosatt i Storbritannia i henhold til skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia artikkel 4. For øvrig tillates anken ikke fremmet.”**
- (19) Etter dette må det legges til grunn at Stolt-Nielsen for 2005-ligningen har skattemessig bosted i Norge. Det Høyesterett skal ta stilling til er om han etter skatteavtalen med Storbritannia også har skattemessig bosted der.
- (20) For Høyesterett har det vært framlagt forklaringer fra Stolt-Nielsen, tjenestemenn i Skatt øst og Finansdepartementets skattelovavdeling og fra Stolt-Nielsens skatterådgiver i Norge. Saken står i det vesentlige i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.
- (21) *Den ankende part – Niels Gregers Stolt-Nielsen* – har i korte trekk anført:
- (22) Lagmannsrettens flertall har tatt feil når den har kommet til at Stolt-Nielsen ikke kan påberope bostedsbestemmelsen i artikkel 4 nr. 1 i skatteavtalen mellom Storbritannia og Norge for inntektsåret 2005. Erklæringen av 4. september 2007 gir en entydig bekreftelse på at britiske skattemyndigheter anser ham som skattemessig bosatt i Storbritannia. Den er ikke annet enn en bekreftelse på et faktum som har vært konsekvent forfektet av Stolt-Nielsen siden han ervervet bolig i London i 2002, og som også norske skattemyndigheter har basert seg på for ligningene fra 2002 til 2004.
- (23) Erklæringen må kunne tas i betraktning ved domstolskontrollen selv om den først forelå etter at ligningsvedtaket var truffet og etter at sak var reist. Stolt-Nielsen hadde ingen foranledning til å legge fram slik erklæring før han fikk oppfordringen ved ligningskontorets brev av 3. oktober 2006. Da hadde han ingen mulighet til å få den framlagt forut for ligningsvedtaket, som ble truffet tre dager etterpå. Den er også akseptert av staten ved prosesskrift 9. juni 2008.
- (24) At Stolt-Nielsen valgte å gå til sak om ligningens gyldighet istedenfor å fortsette ligningsbehandlingen gjennom klage, må ses på bakgrunn av den svært lange saksbehandlingstiden klagen over 2001-ligningen hadde vært undergitt. Dette kan ikke forhindre at erklæringen tas i betraktning. Situasjonen er helt annerledes enn i de tilfelle fra rettspraksis der Høyesterett har avskåret bevis som ikke har vært framlagt under ligningsbehandlingen.
- (25) Det er ingen hjemmel for en absolutt regel om framleggelse av britisk selvangivelse og skatteoppgjør før bostedsavgjørelse kan treffes. Slik denne saken ligger an, med et omfattende bevismateriale og med en klar bekreftelse fra britiske skattemyndigheter, er framleggelse av disse dokumentene uten betydning for det som er sakens kjerne, nemlig om det er sannsynliggjort at Stolt-Nielsen har skattemessig bosted i Storbritannia. Her er det en fri bevisbedømmelse.

- (26) At kravet om dokumentasjon senere er blitt skjerpet, kan ikke under noen omstendighet få betydning for 2005-ligningen.
- (27) Det kan ikke være tvil om at Stolt-Nielsen, som i dag bor sammen med familien sin i Storbritannia, har sentrum for sine livsinteresser knyttet til dette landet, jf. skatteavtalen artikkel 4 nr. 2. Det bør derfor i dommen gis anvisning på at ligningen skal skje med utgangspunkt i at han har sitt skattemessige bosted i Storbritannia.
- (28) Niels Gregers Stolt-Nielsen har nedlagt slik påstand:
- ”1. Ligningen for den ankende part for inntektsåret 2005 oppheves.
2. Den ankende part tilkjennes sakskostnader for lagmannsrett og Høyesterett.”
- (29) *Ankemothparten – staten v/Skatt øst* – har i korte trekk anført:
- (30) Lagmannsrettens flertall har riktig kommet til at Stolt-Nielsen ikke kan påberope skatteavtalen med Storbritannia. Han har ikke framkommet med den nødvendige dokumentasjon for at han har skattemessig bosted der.
- (31) Stolt-Nielsen hadde allerede i 2003 fått klar oppfordring om å legge fram bekreftelse fra britiske skattemyndigheter om skattemessig bosted med henvisning til skatteavtalen artikkel 4. At ligningen for 2002 og senere år ble vedtatt på grunnlag av Stolt-Nielsens selvangivelse, kan ikke ses på som en aksept av at dokumentasjonskravet var oppfylt. Videre framgikk kravet av overligningsnemndas vedtak 7. juli 2006. Stolt-Nielsen hadde således hatt flere oppfordringer om dette før den klare meldingen han fikk ved ligningskontorets brev 3. oktober 2006.
- (32) Erklæringen 4. september 2007 er ikke uten forbehold, jf. henvisningen ”to the best of their knowledge”, noe som svekker dens bevismessige betydning. Uttalelsen i prosesskrift 9. juni 2008 er ingen erkjennelse, men var betinget av at Stolt-Nielsen fulgte opp kravet om øvrig dokumentasjon, nemlig framleggelse av britisk selvangivelse og skatteoppgjør. Erklæringen er alene ikke tilstrekkelig til å dokumentere skattemessig bosted i Storbritannia. Også kravet om framleggelse av britisk selvangivelse fulgte av ligningskontorets brev 3. oktober 2006 og er omtalt i Utv. 2005 side 1396, som det er henvist til i Lignings-ABC 2005. Til dags dato har han ennå ikke framlagt selvangivelsen, noe som i seg selv er påfallende. Denne dokumentasjonen er nødvendig for å sannsynliggjøre at han faktisk har skatteplikt til Storbritannia, som jo også er det vesentligste bevistema i saken. Det foreligger således et klart behov for slik dokumentasjon, og det er en form for dokumentasjon som skulle være enkel å etterkomme fra skattyterens side. Når denne oppfordringen ikke er fulgt opp av Stolt-Nielsen, foreligger en tvil om hans skattemessige status i Storbritannia som må gå ut over ham, jf. ligningsloven § 4-8 og rettspraksis knyttet til denne bestemmelsen, særlig Rt. 1995 side 124.
- (33) Selv om Høyesterett skulle komme til at erklæringen av 4. september 2007 uten tilleggsdokumentasjonen er egnet til å dokumentere skattemessig bosted i Storbritannia, kan denne ikke tas i betraktning ved domstolskontrollen. Det foreligger klar rettspraksis for at det bare er fakta som har vært forelagt ligningsmyndighetene under ligningsbehandlingen som kan påberopes ved den rettslige behandlingen, jf. særlig Rt. 2001 side 1265 og Rt. 2002 side 509. Det foreligger ikke forhold i saken som tilsier at

dette klare utgangspunktet må fravikes i denne saken. Han ble anmodet om å inngi den forespurte dokumentasjonen i en klageomgang, noe som er normal prosedyre, jf. ligningsloven § 8-3 nr. 3. Når han i stedet valgte å gå til domstolen, kan han ikke komme med dokumentasjonen under domstolsbehandlingen.

- (34) Spørsmålet om anvendelse av skatteavtalen artikkel 4 nr. 2 har ikke vært vurdert av ligningsmyndighetene. Selv om Høyesterett skulle komme til at Stolt-Nielsen har skattemessig bosted i Storbritannia, er vurderingen i henhold til nr. 2 ikke gjenstand for prøving.
- (35) Staten v/Skatt øst har nedlagt slik påstand:
- ” 1. **Anken forkastes.**
2. **Niels Gregers Stolt-Nielsen dømmes til å betale staten v/Skatt øst sakens omkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.”**
- (36) *Jeg er kommet til at anken fører fram.*
- (37) Personer som er bosatt i Norge, har som utgangspunkt skatteplikt til Norge for all formue og inntekt uavhengig av hvor formuen befinner seg eller hvor inntekten er opptjent, jf. skatteloven § 2-1 første og niende ledd. Personer som ikke er bosatt i Norge, kan likevel være skattepliktige til Norge for bestemte kategorier av formue og inntekt, for eksempel formue og inntekt av fast eiendom eller løsøre som vedkommende eier eller rår over her i riket, jf. skatteloven § 2-3.
- (38) Også mange andre land har knyttet prinsippet om alminnelig skatteplikt til et bostedskriterium. En skattyter kan derfor risikere å bli beskattet etter flere lands skatteregler for en og samme formue eller inntekt. Til bruk innenfor OECD er det utarbeidet et mønster for dobbeltbeskatningsavtaler mellom landene, som bidrar til at man unngår slik dobbeltbeskatning. Norge har inngått slike avtaler med en rekke land, jf. lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning m.v.
- (39) Mellom Norge og Storbritannia gjelder dobbeltbeskatningsavtalen av 12. oktober 2000, som er basert på OECDs mønsteravtale. Etter avtalens artikkel 1 får den anvendelse på ”personer som er bosatt i en av eller i begge de kontraherende stater”. Hva som menes med uttrykket ”person bosatt i en kontraherende stat” er definert i avtalens artikkel 4 nr. 1. Det følger av denne bestemmelsen at uttrykket omfatter blant annet ”enhver person som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av domsil, bopel, ...”. Det heter videre at uttrykket ikke omfatter ”noen person som er skattepliktig i denne stat bare på grunnlag av inntekt fra kilder i denne stat eller formue som befinner seg der”.
- (40) Dersom en person etter artikkel 4 nr. 1 er bosatt i begge stater, skal vedkommendes skattemessige status avgjøres etter bestemmelser gitt i artikkel 4 nr. 2. Av betydning i vår sak er følgende bestemmelse:

”(a) han skal anses for bosatt bare i den stat hvor han disponerer fast bolig; hvis han disponerer fast bolig i begge stater, skal han anses for bosatt bare i den stat hvor han har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene);”

- (41) At Stolt-Nielsen har skattemessig bosted i Norge, er endelig avgjort ved lagmannsrettens dom. Også i Storbritannia er den alminnelige skatteplikt til landet knyttet til bolig. Dersom Stolt-Nielsen av norske ligningsmyndigheter hadde blitt ansett å ha fast bolig i henhold til artikkel 4 nr. 1 også i Storbritannia, måtte det derfor ha vært tatt stilling til i hvilken stat han har ”de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser” –sentrum for hans livsinteresser – Norge eller Storbritannia. Han ville da bare hatt alminnelig skatteplikt til den stat der dette kriteriet ble ansett oppfylt. Denne vurderingen er ikke blitt foretatt for ligningsåret 2005, da ligningsmyndighetene ikke har funnet at Stolt-Nielsen har fast bolig i Storbritannia i henhold til skatteavtalen artikkel 4. Ligningen er derfor basert på at hans alminnelige skatteplikt er til Norge.
- (42) Spørsmålet som saken reiser, er om dette er en riktig anvendelse av artikkel 4 nr. 1. Avgjørende er om det foreligger tilstrekkelige faktiske opplysninger til å kunne legge til grunn at Stolt-Nielsen har skattemessig bosted i Storbritannia. Dette vil bero på hvilket krav til dokumentasjon som må oppstilles. Det reises også spørsmål om hvilke faktiske opplysninger som kan trekkes inn ved domstolskontrollen av ligningsvedtaket.
- (43) Før jeg går inn på disse spørsmålene, skal jeg ta for meg enkelte rettslige utgangspunkter.
- (44) Etter ligningsloven § 4-1 er det skattyters plikt å klargjøre det faktiske grunnlaget for ligningen. De relevante opplysninger skal framlegges ved selvangivelsen, jf. ligningsloven § 4-3, jf. § 4-2 nr. 1. I tillegg kan ligningsmyndighetene etter lovens § 4-8 oppfordre den skattepliktige ”til å gi opplysninger om nærmere angitte økonomiske og andre forhold av betydning for kontrollen eller vurderingen av hans skatteplikt, ...”. I merknadene til bestemmelsen i Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) heter det:
- ”Forslaget innebærer imidlertid ikke slik som Lovutvalgets utkast noen plikt til å gi opplysninger som har til følge at den som skal gi opplysningene kan pådra seg straffansvar om han ikke etterkommer oppfordringen. Etter departementets mening bør reaksjonene i disse tilfelle begrense seg til det rettsstap som kan bli følgen av at opplysningene ikke blir gitt, for eksempel at fradrag for gjeld eller utgifter kan bli nektet fordi det ikke foreligger tilstrekkelig sannsynliggjøring av fradragsretten eller at rett til å få klage behandlet faller bort etter § 9-2 nr. 7b.”**
- (45) Av det siterte følger at det er tale om en sannsynliggjøring av faktum, det vil si at det er det faktum som er mest sannsynlig som skal legges til grunn. En oppfordring om dokumentasjon som ikke etterkommes, kan imidlertid etterlate en uklarhet i faktabildet som vil kunne gå ut over skattyteren. Av betydning for virkningen av at en oppfordring ikke etterkommes, er ligningsmyndighetenes behov for oppklaring sammenholdt med skattyters mulighet til å gi dokumentasjon. Jeg viser om dette til Rt. 1995 side 124 Schlumberger, se særlig side 131.
- (46) Staten hevder at Stolt-Nielsen, for å sannsynliggjøre at han hadde skattemessig bosted i Storbritannia, skulle ha framlagt en erklæring fra britiske skattemyndigheter som bekreftet at han ble ansett som bosatt i Storbritannia i henhold til skatteavtalen artikkel 4 nr. 1. I tillegg hevdes at han skulle ha framlagt sin britiske selvangivelse og sitt britiske skatteoppgjør.
- (47) Jeg ser først på kravet om at han skulle ha framlagt en erklæring fra britiske skattemyndigheter som bekreftet at han ble ansett som bosatt i Storbritannia i henhold til

skatteavtalen artikkel 4 nr. 1. Som jeg redegjorde for innledningsvis, ble det, etter at søksmålet var reist, men før hovedforhandlingen i tingretten, ved prosesskrift 7. september 2007 framlagt en erklæring datert 4. september 2007 fra britiske skattemyndigheter. Erklæringen lyder:

**”To Whom it may concern
The United Kingdom Tax Authorities certify that, to the best of their knowledge:
Mr N G Stolt-Nielsen is a resident of the United Kingdom in accordance to the treaty
between the United Kingdom and Norway under Article 4(1) since 17 April 2002.”**

(48) I Lignings-ABC 2005, side 1173, er dokumentasjonskravet formulert på følgende måte:

”En skattyter som påberoper seg å være bosatt i en annen stat etter skatteavtalen, må for hvert år kunne fremlegge bekreftelse fra kompetent myndighet i oppholdslandet om at han anses skattemessig bosatt der i henhold til skatteavtalen. Norske ligningsmyndigheter skal alltid foreta en selvstendig vurdering etter kriteriene foran, av om skattyter skal anses bosatt i Norge eller den annen stat etter skatteavtalen. Hvis skattyter på ligningsmyndighetenes anmodning ikke fremlegger slik bekreftelse, skal han behandles som skatteavtalemessig bosatt i Norge.”

(49) Erklæringen 4. september 2007 viser til hele perioden samlet fra 17. april 2002 til dens utstedelse og ikke spesifikt til ligningsåret 2005, slik Lignings-ABCen gir anvisning på. Dette kan – slik denne saken ligger an – ikke være avgjørende. Det samme gjelder formuleringen ”to the best of their knowledge”, som jeg mer oppfatter som en frase enn som et reelt forbehold. Staten har heller ikke lagt fram noe eksempel på erklæringer som på dette punkt avviker fra tilsvarende erklæringer fra andre skattytere. Etter min mening tilfredsstillende erklæringen de krav som følger av Lignings-ABC 2005. Den ble da også ansett tilfredsstillende i statens prosesskrift 9. juni 2008 til Borgarting lagmannsrett.

(50) Siden erklæringen ikke forelå på vedtakstidspunktet for 2005-ligningen den 6. oktober 2006, må det avgjøres om den kan tas i betraktning ved domstolskontrollen. Høyesterett har i flere avgjørelser slått fast at en skattyter ikke kan komme med nye bevis for domstolen som vedkommende hadde særskilt oppfordring til å komme med under ligningsbehandlingen, se senest Rt. 2006 side 404 avsnitt 38 med videre henvisninger. Om hva som kan være en oppfordring, heter det i Rt. 2002 side 509 på side 523–524:

”Og ei slik oppfordring kan følgje av lova eller vere særskilt uttala frå likningsstyresmaktene eller ho kan følgje av omstenda. Særleg i det siste tilfellet vil forståinga av kva som er ei oppfordring i stor grad byggje på ei vurdering hos retten, der det må leggjast vekt på kva krav det var rimeleg å stille til skattyteren om å gi opplysningar på det aktuelle tidspunkt. I denne avveginga må det trekkjast inn om skattyteren kan klandrast for ikkje å ha kome med opplysninga. Det må også kunne takast omsyn til at skattytar ikkje – for å vere på den sikre sida – skal måtte leggje fram materiale som det er lite truleg er av interesse for avgjerda.”

(51) Spørsmålet etter dette er om Stolt-Nielsen kan klandres for at han ikke forut for ligningsvedtaket framla erklæringen. Jeg kan vanskelig se at dette kan være tilfelle. Som jeg har nevnt innledningsvis, framskaffet Stolt-Nielsen en erklæring fra britiske skattemyndigheter allerede i forbindelse med søknad om endring av forhåndsskatten i 2002. Han viste til denne i forbindelse med utfyllingen av selvangivelsen for 2002, der han la til grunn at han hadde skattemessig bosted i Storbritannia. Erklæringen, som er stilet til Stolt-Nielsen og datert 6. desember 2002, lyder:

”I can confirm based on the information supplied by you on form P86 (Arrival in the United Kingdom) that your residency status is resident/ordinarily resident not domiciled in the United Kingdom.”

- (52) Denne erklæringen viser ikke uttrykkelig til skatteavtalen artikkel 4, slik dokumentasjonskravet er formulert i Lignings-ABC 2005. Det er imidlertid opplyst at han i forbindelse med innsendingen av opplysninger for vurdering av hans skatte- og folkeregistermessige tilknytning til Norge hadde vedlagt skjemaet P86, som han i april 2002 hadde sendt britiske skattemyndigheter etter at han hadde skaffet seg leilighet i London. Formålet med skjemaet er å gi britiske skattemyndigheter nødvendige opplysninger for å fastsette en innflytters skattemessige status i Storbritannia. Etter britisk skattelovgivning vil en som er ”resident” normalt ha alminnelig skatteplikt til Storbritannia. Når det i erklæringen er henvist til skjemaet P86, er det naturlig å forstå erklæringen slik at britiske skattemyndigheter på bakgrunn av de opplysninger som er gitt i skjemaet, anså Stolt-Nielsen for å ha skattemessig bosted i Storbritannia.
- (53) I alle fall måtte Stolt-Nielsen kunne legge til grunn at dette var norske ligningsmyndigheters oppfatning når hans selvangivelse for 2002-ligningen, som var basert på en slik forutsetning, ble fulgt opp ved ligningen. Når det samme så skjedde for 2003-ligningen og 2004-ligningen, kan man vanskelig bebreide Stolt-Nielsen at han ved innsendelsen av selvangivelsen for 2005-ligningen ikke framskaffet en erklæring som uttrykkelig viste til skatteavtalen artikkel 4 – i alle fall så lenge dette ikke ble etterspurt av ligningsmyndighetene. Også ligningsmyndighetene måtte forstå at Stolt-Nielsen bygde på at han var skattemessig bosatt i Storbritannia. De hadde derfor foranledning til å gi klar oppfordring dersom man krevde noe annet eller noe mer enn den dokumentasjonen på bosted som til da hadde vært framlagt. Slik oppfordring forelå i alle fall ikke før innsendelsen av selvangivelsen for 2005.
- (54) I overligningsnemndas vedtak 7. juli 2006 for 2001-ligningen er det vist til skatteavtalen – dette til tross for at denne ikke var aktuell for denne perioden. Vedrørende erklæringen av 6. desember 2002 heter det:

”Det er opplyst i brev av 05.11.03 at den bekreftelse som allerede foreligger fra Inland Revenue, datert 06.12.02, og som bekrefter at skattyter er ”resident/ordinarily resident not domiciled” i Storbritannia innebærer at han anses som bosatt der etter skatteavtalen artikkel 4 nr. 1. Da forholdet til skatteavtalens artikkel 4 ikke er nevnt i bekreftelsen fra Inland Revenue finner ligningskontoret ikke å kunne legge dette til grunn for inntektsåret 2001.”

- (55) Siden det måtte oppfattes slik at erklæringen av 6. desember 2002 var blitt godtatt for alle etterfølgende inntektsår, kan jeg vanskelig se at denne formuleringen i overligningsnemndas vedtak representerer en klar nok oppfordring til at Stolt-Nielsen skulle ha framskaffet ny erklæring fra Inland Revenue for inntektsåret 2005.
- (56) Han fikk imidlertid en klar oppfordring om å framskaffe slik erklæring ved Oslo likningskontors brev 3. oktober 2006 til hans norske skatterådgiver. Brevet lyder:

”Etter en gjennomgang av opplysningene i saken finner vi å legge til grunn at skattyter er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett og etter skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia artikkel 4. Likningen er gjennomført i henhold til dette.

I henhold til skatteloven § 2-1 første ledd, jf. niende ledd er skattyter skattepliktig til Norge for sin globale inntekt og formue. Det bes følgelig om at det sendes inn

fullstendige opplysninger om skattyters globale inntekt og formue. Opplysningene bes sendt inn selv om påstand om avtalebosted i Storbritannia opprettholdes, jf. ligningsloven § 4-2.

Dersom påstand om bosted i Storbritannia etter skatteavtalen artikkel 4 opprettholdes, bes følgende opplysninger/dokumentasjon sendt oss:

- **Bekreftelse fra britiske myndigheter på at skattyter anses bosatt i Storbritannia etter skatteavtalen artikkel 4. Bekreftelsen må angi tidsrom, med fra/til dato.**
- **Kopi av skattyters britiske selvangivelse.**

Eventuelle innsigelser til likningskontorets fravikelse av selvangivelsen vil bli behandlet som en klage på likningen, jf. ligningsloven § 9-2. Disse bes sendt oss så snart som mulig og senest innen 01.12.06.”

- (57) Når ligningen ble fastsatt allerede tre dager etter at brevet var sendt, sier det seg selv at han ikke hadde mulighet til å etterkomme oppfordringen innen tidspunktet for ligningsvedtaket.
- (58) Som det framgår av brevet, ble Stolt-Nielsen oppfordret til å klage på ligningen dersom han hadde innsigelser mot endringen. I stedet valgte han å ta ut søksmål for 2005-ligningen sammen med 2001-ligningen innen søksmålsfristen for sistnevnte. Spørsmålet er om dette har avskåret ham fra å påberope erklæringen av 4. september 2007 ved domstolsbehandlingen.
- (59) Jeg har forståelse for at Stolt-Nielsen, etter å ha måttet vente i nesten fire år på en endelig forvaltningsmessig behandling av 2001-ligningen, fant det riktigst å ta ut søksmål om hans skattemessige status for 2005-ligningen når han likevel skulle gjøre det for 2001-ligningen. Jeg oppfatter statens prosesskrift 9. juni 2008 til Borgarting lagmannsrett dit hen at også ligningsmyndighetene, ut fra den foreliggende situasjonen, fant det på sin plass å ta opp igjen den forvaltningsmessige behandlingen til tross for søksmålet, så sant forespurt dokumentasjon forelå. I prosesskriftet heter det:
- ”Staten antar at den etterspurte dokumentasjon nå må kunne fremlegges i løpet av kort tid. Forutsatt at slik dokumentasjon fremlegges innen 1. august d.å. vil staten vurdere omgjøring av vedtaket på dette punkt. Om spørsmålet ikke blir løst før ankeforhandlingen fastholdes det at dokumentasjonen fremlagt under ligningsbehandlingen ikke er tilstrekkelig til å sannsynliggjøre at ankende part er bosatt i Storbritannia etter skatteavtalen.”**
- (60) Den dokumentasjon det her var tale om var foruten bostedsbekreftelse fra britiske skattemyndigheter med henvisning til skatteavtalen artikkel 4, kopi av selvangivelse til Storbritannia som tilsvarte det norske ligningsåret 2005, og endelig skatteoppgjør fra samme periode. Som nevnt må den framlagte erklæringen 4. september 2007 i dette tilfellet anses som tilfredsstillende, noe staten aksepterte i nevnte prosesskrift. Den øvrige etterspurte dokumentasjonen er ikke blitt fremlagt, og omgjøring har ikke blitt vurdert. Det vil derfor bli et avgjørende spørsmål i saken om staten, ved fortsettelsen av den ligningsmessige behandling som ble bebudet i nevnte prosesskrift, var berettiget til å kreve denne dokumentasjonen for å kunne legge til grunn at Stolt-Nielsen hadde skattemessig bosted i Storbritannia.
- (61) Jeg er kommet til at staten ikke var berettiget til å stille et slikt krav for ligningsåret 2005.

- (62) Innledningsvis nevner jeg at behovet for framleggelse av selvangivelse og skatteoppgjør fra avtalestaten er nevnt i et brev 25. november 2005 fra Finansdepartementet til et selskap. Brevet er inntatt i Utv. 2005 side 1396, og det er gjort en henvisning til dette i Lignings-ABC 2005 på side 1173. I brevet uttales:

”Etter artikkel 4 punkt 1 kreves det normalt at skattyteren i tillegg til å være bosatt, også er skattepliktig på grunnlag av bostedet. I de fleste land som Norge har skatteavtale med innebærer en slik skatteplikt at vedkommende er skattepliktig for alle sine inntekter uansett hvor de er opptjent (globalskatteplikt). Skattyteren må derfor kunne dokumentere slik globalskatteplikt.

Det er ingen formelle krav til en slik dokumentasjon. Slike opplysninger kan gjerne, hvis mulig, tas direkte inn i selve bostedsbekreftelsen. I de fleste land er imidlertid bostedsbekreftelsen et standardisert dokument som ikke gir rom for tilleggsopplysninger utover den faste teksten. For å få en oversikt over omfanget av skatteplikten i den annen stat, vil norske ligningsmyndigheter derfor vanligvis be om fullstendig opplysninger om skattyterens globale inntekts- og formuesforhold samt en kopi av selvangivelsen og skatteoppjøret i arbeidsstaten.”

- (63) Avslutningsvis i sitatet framheves behovet for avklaring av omfanget av skatteplikten i den annen stat som begrunnelse for slik framleggelse. Jeg leser den korrespondanse som har funnet sted mellom ligningsmyndighetene og Stolt-Nielsens skatterådgiver i Norge slik at det er nettopp dette man tok sikte på også for hans del. Brevet fra Oslo likningskontor 3. oktober 2006, som jeg tidligere har sitert, kan riktig nok leses slik at framleggelse av britisk selvangivelse ble oppstilt som et ufravikelig krav for at skattemessig bosted i Storbritannia kunne fastslås. I brev 28. november 2006 fra Stolt-Nielsens skatterådgiver i Norge ble det imidlertid reist spørsmål ved behovet for slik dokumentasjon, idet det ble hevdet at ”(d)ette bør imidlertid ikke ha betydning for vurderingen av om det foreligger alminnelig skatteplikt til Norge”. I sitt svarbrev 13. desember 2006 uttalte Oslo likningskontor om behovet for framleggelse av britisk selvangivelse:

”Videre har vi orientert om at en kopi av skattytters britiske selvangivelse for inntektsåret 2005 bør sendes inn, dersom påstand om avtalebosted i Storbritannia opprettholdes. Dette pga Norges subsidiære beskatningsrett iht. avtalen med Storbritannia.”

- (64) Den subsidiære beskatningsretten refererer til artikkel 33 i skatteavtalen. Etter britiske skatteregler vil enkelte kategorier av skattytere bare betale skatt til Storbritannia for inntekter opptjent utenfor Storbritannia i den grad disse tas inn til landet. Dersom Stolt-Nielsen anses som skattemessig bosatt i Storbritannia, vil han falle innenfor en slik kategori. Artikkel 33 begrenser skattefritaket for norsk beskatning slik at dette bare skal gjelde den del av inntekten som blir beskattet i Storbritannia. For øvrige inntekter utenfor Storbritannia har Norge en subsidiær skatterett. Dette tilsier at norske skattemyndigheter har behov for å gjennomgå Stolt-Nielsens britiske selvangivelse, og også selve skatteoppjøret, for å avklare om det foreligger slik subsidiær beskatningsrett for Norge. Den forklaring som ligningskontoret ga på behovet for dokumentasjon av britisk selvangivelse begrunner derfor ikke at framleggelse av selvangivelse er nødvendig for å fastlegge om Stolt-Nielsen har skattemessig bosted i Storbritannia.
- (65) Jeg er etter dette kommet til at staten ikke var berettiget til å kreve dokumentasjon av britisk selvangivelse og skatteoppgjør for å avgjøre om Stolt-Nielsen hadde skattemessig

bosted i Storbritannia ved fortsettelsen av den ligningsmessige behandling som ble bebudet i nevnte prosesskrift 9. juni 2008. Jeg ser det slik at Stolt-Nielsen, ved framleggelse av erklæringen 4. september 2007 fra britiske skattemyndigheter, i tilstrekkelig grad har sannsynliggjort at han hadde skattemessig bosted i Storbritannia for ligningsåret 2005. Dette må i alle fall være klart når erklæringen ses i sammenheng med de øvrige opplysninger i saken, særlig opplysningen som framgår av skjema P86 sammenholdt med interne britiske regler for hva som skal til for at det foreligger alminnelig skatteplikt til Storbritannia. I samsvar med det som uttales i statens prosesskrift 9. juni 2008, skulle vedtaket for 2005-ligningen derfor ha vært omgjort. Oslo likningskontors vedtak 6. oktober 2006 må etter dette bli å oppheve.

- (66) Det gjenstår å treffe avgjørelse etter skatteavtalen artikkel 4 nr. 2 om hvilken stat som skal ha fortrinn for alminnelige beskatning av Stolt-Nielsen. Om dette heter det i Lignings-ABC 2005, side 1173:

”Ved vurderingen av hvor skattyter har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene), skal det tas hensyn til bl.a. hvor skattyter arbeider, utenlandsoppholdets varighet, hvor arbeidsgiver hører hjemme, om skattyter driver selvstendig næringsvirksomhet i en av statene, hvorfra han forvalter sin eiendom, hvor familien oppholder seg og hvor han tilbringer sin fritid. Selv om både økonomiske og personlige momenter skal hensyntas, skal det legges noe mer vekt på momenter av personlig art. For skattytere med nær familie, dvs. ektefelle/samboer og/eller mindreårige barn, vil det som regel være av avgjørende betydning hvor familien oppholder seg.”

- (67) Siden dette er en vurdering som ligningsforvaltningen til nå ikke har foretatt, går jeg ikke nærmere inn på den annet enn at jeg går ut i fra at dette vil bli avgjort på bakgrunn av de momenter som her er nevnt.
- (68) Stolt-Nielsens anke har ført fram, og han må derfor tilkjennes sakskostnader for Høyesterett. Advokat Harboe har innlevert omkostningsoppgave på 336 000 kroner, som i sin helhet utgjør salær. I tillegg kommer rettsgebyr på 20 640 kroner. Jeg legger oppgaven til grunn for fastsetting av nødvendige sakskostnader, som til sammen utgjør 356 640 kroner. Siden saken for tingretten og lagmannsretten til dels har dreid seg om andre spørsmål enn det som har vært til behandling for Høyesterett, finner jeg ikke grunn til å gjøre endring i sakskostnadene for disse instanser.
- (69) Jeg stemmer for slik

D O M :

1. Ligningen for Niels Gregers Stolt-Nielsen for inntektsåret 2005 oppheves.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skatt øst til Niels Gregers Stolt-Nielsen 356 640 – trehundreogfemtisekstusensekshundreogførti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (70) Dommer **Flock:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (71) Dommer **Stabel:** Likeså.
- (72) Dommer **Matheson:** Likeså.
- (73) Justitiarius **Schei:** Likeså.
- (74) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Ligningen for Niels Gregers Stolt-Nielsen for inntektsåret 2005 oppheves.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Skatt øst til Niels Gregers Stolt-Nielsen 356 640 – trehundreogfemtisekstusensekshundreogførti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: