

# Utenlandsbeskatning - skatteavtaler

Oppdatert: 31.10.2019

[Skattemessig bosatt i Norge](#) [Bosatt i Norge](#) [Bosted etter skatteavtalen](#) [Beskatning etter skatteavtalene](#) [Lønnsinntekt](#) [Fo](#)

## Beskatning av personer som er skattemessig bosatt i Norge

En person som er skattemessig bosatt i Norge er skattepliktig til Norge av all formue og inntekt, uavhengig av om denne er opptjent eller befinner seg i Norge eller i utlandet, jf. skatteloven § 2-1 niende ledd. Dette kalles for globalskatteplikt.

Når en person tar opphold i utlandet, må det tas stilling til hvorvidt oppholdet bringer skatteplikten til Norge til opphør. Det finnes i hovedsak tre alternative regelsett som er aktuelle å benytte ved grenseoverskridende aktiviteter.

For det første oppstår spørsmålet om hvorvidt utenlandsoppholdet medfører at personen skal anses som emigrert fra Norge. I så fall vil globalskatteplikten til Norge etter skatteloven falle bort.

For det andre må det undersøkes hvorvidt personen kan søke om nedsettelse av den norske skatten etter den såkalte ettårsregelen. Ettårsregelen medfører ikke bortfall av globalskatteplikten til Norge, men er en bestemmelse som gir rett til skattenedsettelse i Norge. Les mer om disse bestemmelsene i artikkelen [«Opphold i utlandet»](#).

Det tredje alternativet er å påberope seg en skatteavtale. Dette forutsetter at oppholdet finner sted i en stat som Norge har inngått skatteavtale med. Personer som oppholder seg i land som Norge ikke har skatteavtale med, vil kunne kreve kreditfradrag i den norske skatten.

En skatteavtale består i hovedsak av tre regelsett. Det må tas stilling til hvilken av de to stater personen skal anses som bosatt i etter avtalen. Videre vil avtalen på grunnlag av dette regulere hvilket av de to land som har beskatningsretten til lønnsinntekten og formuen. Skatteavtalen vil deretter si noe om hvilken metode bostedsstaten skal benytte for å unngå dobbeltbeskatning.

Den videre fremstilling vil ta for seg de tre regelsett. Imidlertid skal det først sies noe om skatteplikt til Norge etter norsk intern rett.

## Bosatt i Norge

For å kunne ta stilling til hvilken stat som har beskatningsretten etter en skatteavtale, må det tas stilling til hvilken stat som er bostedsstaten til skattyter. Først må det tas stilling til hvorvidt personen er skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett, deretter i hvilken av de to stater han er bosatt i etter skatteavtalen.

Enhver person som er bosatt i Norge har plikt til å betale skatt til Norge, jf. skatteloven § 2-1. Som bosatt i "riket" anses enhver person som er født i Norge, og enhver person som har oppfylt reglene om immigrasjon i skatteloven § 2-1, annet ledd. Forutsetningen er at vedkommende på et senere tidspunkt ikke har emigrert fra Norge, jf. skatteloven § 2-1, tredje ledd.

Når det er fastslått at skattyter er skattemessig bosatt i Norge etter skatteloven, innebærer det at skattyter har skatteplikt til Norge selv om han også er bosatt i utlandet.

## Bosted etter skatteavtalen

Hvis en person som er skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett også anses for å være skattemessig bosatt i oppholdsstaten etter denne stats interne regler, må spørsmålet om skattemessig bosted løses etter skatteavtalen mellom Norge og oppholdsstaten. Dette kalles for avtalemessig bosted.

Skatteavtalene har til formål å forebygge dobbeltbeskatning og skatteunndragelser. Norge har inngått over 90 skatteavtaler. De fleste avtalene har likelydende bestemmelser om avtalemessig bosted, som ofte er omtalt i artikkel 4 i skatteavtalen. Vi vil i den videre fremstilling legge til grunn at det er artikkel 4 som behandler og løser avtalemessig bosted. Det bemerkes imidlertid at reglene stort sett er like, uavhengig av i hvilken artikkel de er omhandlet i skatteavtalen.

For at det skal bli en tvist om bosted, følger det av artikkel 4, nummer 1 at skattyter må være bosatt i begge stater etter statenes interne rett. I tillegg må skattyter skattlegges på lik linje med andre bosatte i oppholdsstaten. Omfattes skattyter av særegne bestemmelser for utlendinger som unntar deler av inntekten fra beskatning i oppholdsstaten, vil skattyter anses som bosatt i Norge etter skatteavtalen artikkel 4, nummer 1.

Hvis spørsmålet om avtalemessig bosted ikke løses etter artikkel 4 nummer 1, vil en måtte gå videre til artikkel 4 nummer 2.

Etter artikkel 4 nummer 2 skal en person anses for å være bosatt i den stat hvor han disponerer fast bolig. Disponeres det fast bolig i begge statene, skal han anses bosatt i den stat hvor han har «de sterkeste personlige og økonomiske bånd», også kalt "sentrum for livsinteresse". Kan det ikke fastslås i hvilken stat han har sentrum for livsinteresse", eller at han ikke har fast bolig i noen av statene, skal han anses bosatt i den stat hvor han har vanlig opphold. Skulle en komme til at han har vanlig opphold i begge stater, alternativt at han ikke har vanlig opphold i noen av dem, skal han anses for å være bosatt i den stat hvor han er statsborger. Er personen statsborger i begge statene, eller statsborger i en tredje stat, må spørsmålet om avtalemessig bosted avgjøres av de myndigheter som er tillagt kompetanse etter den gjeldende skatteavtale.

Utgangspunktet for norske skattemyndigheter er at man anses avtalemessig bosatt i Norge. Ønsker en å påberope seg å være avtalemessig bosatt i oppholdsstaten etter artikkel 4 i skatteavtalen, må det dokumenteres overfor norske skattemyndigheter. Det skjer ved at personen fremlegger en bekreftelse fra de kompetente myndigheter i oppholdsstaten, som angir at denne stats myndigheter anser vedkommende for å være avtalemessig bosatt i oppholdsstaten. Av bekreftelsen må det uttrykkelig fremgå at han anses for å være bosatt i oppholdsstaten, det må vises til den aktuelle skatteavtale, og det må angis for hvilket tidsrom bekreftelsen gjelder. Skattekontoret kan kreve at personen leverer en ny bekreftelse for hvert nytt inntektsår som vedkommende hevder å være bosatt i oppholdsstaten. En bostedsbekreftelse kan imidlertid omfatte flere år bakover i tid, i tillegg til det aktuelle inntektsår saken gjelder.

Dette innebærer at en person som anser seg for å være bosatt i oppholdsstaten etter skatteavtalen, selv må ta kontakt med de kompetente myndigheter i oppholdsstaten og fremskaffe den nødvendige dokumentasjon. Deretter må dokumentasjonen fremlegges for det lokale skattekontoret i Norge.

En bekreftelse fra den andre staten på at skattyter er bosatt i denne staten etter skatteavtalen, er i utgangspunktet tilstrekkelig for å kunne slå fast bosted i den annen stat etter artikkel 4 nummer 1. Imidlertid vil det kunne være situasjoner hvor skattemyndighetene kan be om ytterligere dokumentasjon. Dette kan for eksempel være hvis den andre staten ikke skriver ut bostedsbekreftelser som viser til skatteavtalen eller hvis bostedsbestemmelsen avviker fra vanlig regelverk på området, og inneholder flere vilkår. I så tilfelle kan skattekontoret i tillegg til bostedsbekreftelsen kreve ytterligere dokumentasjon, for eksempel at man fremlegger endelig likning fra den andre staten, hvor det fremgår at personen er liknet for hele sin inntekt og formue.

Når skattekontoret mottar dokumentasjonen, vil de ta stilling til hvorvidt de er enig i at personen er avtalemessig bosatt i oppholdsstaten. Skattekontoret foretar en vurdering etter de kriterier som er nevnt ovenfor i artikkel 4 nummer 2.

Dette er en møysommelig prosess, og vi anbefaler at det søkes assistanse fra fagkyndig hold i disse sakene.

En person som er bosatt i Norge etter norske interne regler, men er bosatt i oppholdsstaten etter skatteavtalen, har alltid plikt til å sende inn en fullstendig norsk selvangivelse til norske skattemyndigheter.

## Beskatning etter skatteavtalene

Når det er fastsatt i hvilken av de to stater personen skal anses for å være skattemessig bosatt etter skatteavtalen, kan det tas stilling til hvilken stat som har beskatningsretten til lønnsinntekt og formue. De aller fleste skatteavtalene har likelydende regler på dette området.

## Lønnsinntekt

Skatteavtalene opererer med forskjellige typer lønnsinntekter. Det sondres mellom privatansatte og ansatte i offentlig tjeneste. For privatansatte er utgangspunktet at en person som er bosatt i den ene kontraherende staten, og som mottar godtgjørelse for lønnsarbeid, bare skal skattlegges i denne staten, med mindre arbeidet er utført i den andre kontraherende staten. I så fall kan lønnsinntekten skattlegges i denne staten.

Med andre ord vil en person som er avtalemessig bosatt i Norge, men som arbeider i oppholdsstaten, kunne skattlegges for lønnsinntekten i oppholdsstaten. Norge må da, som bostedsstat, sørge for at inntekten ikke blir dobbeltbeskattet. Nærmere regler om dette finnes i de enkelte skatteavtaler. Se ellers «Metoder for å unngå dobbeltbeskatning».

Fra dette utgangspunkt finnes det unntak. Unntaket er stort sett likt formulert i de forskjellige avtalene, og inneholder følgende fire kumulative vilkår:

- oppholdet i den andre staten må ikke overstige 183 dager i løpet av enhver tolv månedersperiode, eller i løpet av et inntektsår, og
- godtgjørelsen er betalt av en arbeidsgiver som ikke er bosatt i oppholdsstaten, og
- godtgjørelsen må ikke belastes et fast driftssted som arbeidstakeren har i oppholdsstaten, og
- det må ikke foreligge arbeidsutleie

Er samtlige av disse fire vilkår oppfylt, skal en person som er bosatt i én stat, men som utfører arbeid i den annen stat, likevel bare beskattes for lønnsinntekten i bostedsstaten. Vær imidlertid oppmerksom på at unntakene kan være forskjellig formulert i de enkelte skatteavtalene. Det er derfor alltid viktig og nødvendig å konsultere den aktuelle skatteavtale.

For ansatte i offentlig tjeneste er hovedregelen i skatteavtalene at godtgjørelsen bare skal beskattes i utbetalingsstaten.

## Formue

Skatteavtalene skiller mellom beskatning av formue og beskatning av formuesgevinster. Den enkelte avtale har gjerne sammenfallende regler om hvilken stat som kan beskatte formuen og den eventuelle formuesgevinsten.

Utgangspunktet i skatteavtalene er at formue skal beskattes i bostedsstaten til den personen som eier formuen. Består formuen av fast eiendom som ligger i den andre staten eller driftsmidler knyttet til et fast driftssted i den andre staten, kan formuen beskattes i den stat hvor eiendommen eller det faste driftsstedet ligger. Videre vil de enkelte avtaler inneholde forskjellige bestemmelser om beskatning av aksjer. I korthet vil disse kunne gå ut på at formue som består av aksjer, skattlegges i bostedsstaten med mindre aksjene er knyttet til og utgjør en vesentlig del av et selskap som er hjemmehørende i den annen kontraherende stat, eller aksjene er knyttet til et selskap som har den vesentlige delen av sine aktiva i tilknytning til fast eiendom i den andre staten. I så tilfelle kan denne formuen beskattes i den stat hvor selskapet eller de faste eiendommene befinner seg.

Vær oppmerksom på at enkelte skatteavtaler har regler som sikrer Norge beskatningsretten til formuen dersom oppholdsstaten ikke har formuesskatt, blant annet den nordiske skatteavtalen.

Vær oppmerksom på at enkelte skatteavtaler har regler som sikrer Norge beskatningsretten til gevinsten ved realisasjon av norske aksjer opp til fem år etter avtalemessig utflytting fra Norge.

## Metoder for å unngå dobbeltbeskatning

Internasjonal juridisk dobbeltbeskatning foreligger når samme skattyter ilegges sammenlignbare skatter på samme inntekt eller formue i to eller flere stater i det samme inntektsåret. Det er slike situasjoner som reguleres av reglene om dobbeltbeskatning i skatteavtalene.

### Kreditmetoden

Kreditmetoden innebærer at den inntekt eller formue som skattlegges i oppholdsstaten, også er fullt ut skattepliktig til Norge, men at Norge, som bostedsstat, gir et fradrag i utlignet norsk skatt som tilsvarer det beløp som er betalt i endelig utlignet skatt til utlandet. Dette fradraget er begrenset til det laveste beløp av:

- den beregnede norske skatten på den samlede utenlandsinntekten og/eller formuen, eller
- det beløp som faktisk er endelig innbetalt i utlandet samme året som inntekten/formuen er skattepliktig i Norge

Det er denne siste fradragbegrensningen som kalles for det maksimale kreditfradrag.

## Fordelingsmetoden

Fordelingsmetoden innebærer at inntekten eller formuen som skal skattlegges i utlandet unntas fra norsk beskatning, og således ikke regnes med i beskatningsgrunnlaget i Norge. Det kan ikke kreves fradrag for kostnader eller tap som refererer seg til inntekten.

Når det gjelder fordelingsmetoden, skal den når det gjelder lønnsinntekt fra privat tjeneste, kun anvendes på lønn som kan beskattes i Malaysia.

## Den alternative fordelingsmetode

Den alternative fordelingsmetode går ut på at inntekten tas med i beregningsgrunnlaget for den samlede inntekten som skal skattlegges i Norge, og at den norske skatten deretter settes ned med den del av inntektsskatten som faller på utenlandsinntekten. På denne måten får Norge utnyttet de effekter som ligger i de progressive skattesatsene, samtidig som den aktuelle inntekt blir unntatt fra dobbeltbeskatning.

Metoden benyttes på lønnsinntekter som er skattepliktig i en annen nordisk stat. Metoden benyttes også i en rekke skatteavtaler når en person bosatt i Norge mottar lønn for arbeid utført i offentlig tjeneste i en annen stat.

## Fordelingsmetode med progresjonsforbehold

I de aller fleste skatteavtaler hvor Norge benytter seg av fordelingsmetoden, er det i avtaleteksten inkludert et progresjonsforbehold. Det vil si at Norge har forbeholdt seg retten til å medregne den unntatte inntekten i beskatningsgrunnlaget for den inntekten som skal skattlegges i Norge. Følgelig blir den skattemessige virkning av progresjonsforbehold lik den som følger av den alternative fordelingsmetode.

Finansdepartementet har tidligere gitt anvisning på at progresjonsforbeholdet ikke skulle anvendes. I forbindelse med innføringen av den nye ettårsregelen i 2003, jf. skatteloven § 2-1, tiende ledd, fant Finansdepartementet det likevel nødvendig å iverksette progresjonsforbeholdet på lønnsinntekter. Begrunnelsen var at man ønsket best mulig samsvar mellom den nordiske skatteavtalen, den nye ettårsregelen og beskatning av lønn i de avtaler hvor fordelingsmetoden brukes. Det ble samtidig slått fast at den alternative fordelingsmetode skulle legges til grunn ved anvendelse av progresjonsforbeholdet.

Dette innebærer at lønnsinntekt i privat tjeneste, opparbeidet i en stat hvor skatteavtalen med Norge inneholder et progresjonsforbehold, av en person som er skattemessig bosatt i Norge, skal følge den alternative fordelingsmetode.

## Oversikt over de mest nærliggende skatteavtaler

LAND	HOVEDMETODE FOR UNNGÅELSE AV DOBBELTBESKATNING	METODE FOR LØNNSINTEKTER
NORDEN	KREDIT	ALTERNATIV FORDELING (M.M. INTERESSEFELLESKAP MELLOM ARBEIDSGIVERE)
SPANIA	KREDIT	KREDIT
STORBRIANNIA	KREDIT	KREDIT
TYSKLAND	KREDIT	KREDIT
FRANKRIKE	KREDIT	KREDIT
BRASIL	FORDELING	FORDELING MED PROGRESJONSFORBEHOLD
USA	FORDELING	KREDIT

Les mer om våre tjenester [her](#).

**For mer informasjon kontakt:**



**Tonje Christin Norrvall**

Advokat/Partner

+47 4063 9223



**Håkon Rakkenes**

Advokat/Senior Manager

+47 4063 9242

[Om KPMG](#)



[Hold deg oppdatert](#)



[Redaktør for Verdt å vite](#)

