

St. prp. nr. 18. (1970—71)

Om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst mellom Norge og Portugal, undertegnet 24. juni 1970, til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue.

Tilråding fra Utenriksdepartementet av 23. oktober 1970, godkjent ved kongelig resolusjon samme dag.

(Foredratt av utenriksminister S v e n n S t r a y).

Sammendrag.

Den 24. juni 1970 ble det undertegnet en overenskomst mellom Norge og Portugal til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue.

Overenskomsten bygger på det mønster for skatteavtaler som er utarbeidet av Organisasjonen for Økonomisk Samarbeid og Utvikling (OECD). Fortolkningsspørsmål og særegenheter i de to lands skattelovgivning har imidlertid gjort det nødvendig å foreta flere og til dels viktige endringer i OECD-mønsteret.

På norsk initiativ ble det i september 1967 og april-mai 1968 ført forhandlinger i henholdsvis Oslo og Lisboa om en avtale mellom Norge og Portugal til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue.

Den norske delegasjon var oppnevnt av Utenriksdepartementet og besto av ekspedisjonssjef Arne Scheel, delegasjonens formann, byråsjef Stener A. Hanson og konsulent Tove Friis-Petersen, alle Finansdepartementet.

Overenskomsten ble undertegnet i Lisboa den 24. juni 1970. Fra norsk side ble undertegningen foretatt av Norges sendemann i Lisboa, ambassadør J. M. Finne-Grønn, i henhold til fullmakt gitt ved kongelig resolusjon av 15. august 1969.

Overenskomsten er avfattet på engelsk. Den engelske tekst samt en oversettelse til norsk følger som trykt vedlegg til denne proposisjon.

I store trekk følger overenskomsten det

mønster som er lagt til grunn i lignende avtaler som Norge tidligere har inngått. Disse avtaler har i de senere år bygget på det mønster for skatteavtaler som Organisasjonen for Økonomisk Samarbeid og Utvikling (OECD) har utarbeidet.

Den foreliggende overenskomst avviker imidlertid på flere og viktige punkter fra OECD-mønsteret. Avvikelsene som det vil bli redegjort nærmere for i det følgende under bemerkningene til de enkelte artikler, skyldes dels ønsket om å løse enkelte fortolkningsspørsmål, dels særegenheter i de to lands skattelovgivning. Portugal har av sistnevnte grunn reservert seg overfor OECD mot utforming av bestemmelsene om dividender og royalties.

Overenskomsten er inndelt i 7 kapitler med ialt 30 artikler.

Kapittel I inneholder bestemmelser om overenskomstens saklige anvendelsesområde (artiklene 1—2). Overenskomsten gjelder direkte skatter av inntekt og formue, selv om formueskatt ikke utskrives i Portugal. Den såkalte «contribuição predial», nevnt i artikkel 2, pkt. 3, (a), (1), utskrives på grunnlag av en beregnet inntekt av fast eiendom på landet og i byområdene.

Kapittel II inneholder bestemmelser om overenskomstens stedlige anvendelsesområde, samt definisjoner av forskjellige uttrykk som er brukt i overenskomsten (artiklene 3—5).

Det følger av artikkel 3, pkt. 1, (c), at overenskomsten ikke får anvendelse for Svalbard, Jan Mayen og de norske besittelser uten-

Om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst mellom Norge og Portugal, undertegnet 24. juni 1970, til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue.

for Europa. Etter artikkel 28 vil imidlertid overenskomsten ved noteveksling kunne utvides til å omfatte ett eller flere av disse områder.

Etter vedtagelsen av den norske lov om kontinentalsokkelen, jfr. lov av 11. juni 1965 nr. 3, inneholder skatteavtaler som Norge har inngått med andre stater i alminnelighet bestemmelser om at definisjonen av «Norge» omfatter den norske del av kontinentalsokkelen, for såvidt angår utforskning og utnyttelse av naturforekomster på sokkelen. En tilsvarende bestemmelse er fastsatt for Portugals vedkommende i artikkel 3, pkt. 1, (b).

De øvrige alminnelige definisjoner i artikkel 3 følger stort sett OECD-mønsteret. Det er dog i artikkelens pkt. 1, (h), gitt en definisjon av uttrykket «internasjonal fart» som presiserer en forståelse som allerede tidligere er lagt til grunn når det gjelder beskatningen av skipsfart og luftfart.

Artikkel 4 bygger i det vesentlige på OECD-mønsteret. Denne bestemmelse inneholder regler om hvorledes det skal forholdes når en fysisk eller juridisk person etter intern lovgivning i de to land anses for å være bosatt (hjemmehørende) både i Norge og Portugal.

Definisjonen av uttrykket «fast driftssted» i artikkel 5 er av særlig viktighet fordi den danner rammen for skattlegging av forretningsinntekter, som en person bosatt i den ene stat oppebærer ved virksomhet i den annen stat. Bestemmelsen er fullt ut avfattet etter den tilsvarende regel i OECD-mønsteret.

Kapittel III inneholder bestemmelser som har til formål å forhindre dobbeltbeskatning av inntekt, dvs. at en skatteyter blir skattlagt i begge stater av samme inntekt (artiklene 6—21). Disse bestemmelser inneholder derfor detaljerte regler som for de forskjellige inntektsarter blir avgjørende for om beskatningsretten skal tilfalle den stat hvor den skattepliktige er bosatt eller den av statene hvor vedkommende inntekt har sin kilde.

Artikkel 6 fastsetter at inntekt av fast eiendom kan skattlegges i den stat hvor eiendommen ligger (kildestaten). Bestemmelsen følger således det samme prinsipp som OECD-mønsteret. Det er foretatt en redaksjonell endring i artikkelens pkt. 2 for å klargjøre at skip, båter og luftfartøyer, uansett interne lovregler i de to stater, ikke omfattes av uttrykket «fast eiendom». Etter portugisisk ønske er annen setning i artikkelens pkt. 3 tilføyet. Denne tar sikte på å fastslå at reglene i pkt. 1 også får anvendelse på inntekt av visse arter av løsure som etter portugisisk skattelovgivning blir likestillet med inntekt av fast eiendom.

Artikkel 7 har regler om beskatning av inntekt av forretningsvirksomhet som et foretagende hjemmehørende i den ene stat utøver i den annen stat. Slik virksomhet kan bare inntektsbeskattes i den sistnevnte stat hvis den utøves gjennom et fast driftssted der. De nærmere definisjoner av hva som forstås ved et fast driftssted, er tatt inn i artikkel 5. Artikkel 7 inneholder forøvrig hovedprinsippene for selve ansettelsen av inntekten fra det faste driftssted, og er, med en mindre avvikelse, avfattet etter OECD-mønsteret.

Artikkel 8 inneholder regler om beskatning av fortjeneste ved internasjonal skipsfarts- og luftfartsvirksomhet. Overensstemmende med den tilsvarende bestemmelse i OECD-mønsteret, er beskatningsretten tillagt den stat hvor foretagendets virkelige ledelse har sitt sete. Etter OECD-mønsteret skal inntekter av skipsfart og luftfart «bare kunne skattlegges» i den stat hvor foretagendets virkelige ledelse har sitt sete. Etter ønske fra portugisisk side er overenskomstens regel utformet slik at disse inntekter «kan» skattlegges i denne stat. Modifikasjonen er begrunnet i at OECD-mønsteret ellers bare bruker uttrykket «skal bare kunne skattlegges» når beskatningsretten er tillagt den stat hvor den som oppebærer inntekten er bosatt, mens kriteriet etter artikkel 8 er et annet, selv om det i praksis ofte fører til det samme resultat. Modifikasjonen innebærer neppe noen realitetsendring i forhold til OECD's tekst.

I protokollens avsnitt I, pkt. 1, er det tatt inn en bestemmelse som har vist seg å ha særlig praktisk betydning når et skipsfartsforetagende drives i fellesskap av en eller flere solidarisk ansvarlige interessenter bosatt i den ene stat og av en eller flere solidarisk ansvarlige interessenter med bopel i den annen stat.

Når det er fastsatt i interessentskapskontrakten at viktigere spørsmål som gjelder driften av foretagendet, skal treffes ved enstemmighet, ligger den virkelige ledelse hverken i den ene eller i den annen stat alene, men i begge. Bestemmelsen i protokollens avsnitt I, pkt. 1, åpner derfor adgang til å foreta en oppdeling av beskatningsretten, slik at hver av statene innskrenker sin beskatningsrett til den del av foretagendets inntekter som tilfaller den eller de av interessentene som er bosatt i denne stat. Det fremgår av den nevnte regel i protokollen at det i slike tilfelle foretas en tilsvarende oppdeling av beskatningen med hensyn til formuesgevinst (artikkel 13, pkt. 2, siste setning) og formue (artikkel 22, pkt. 3). En lignende regel er fastsatt i en rekke skatteavtaler som Norge har inngått i de senere år.

Om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst mellom Norge og Portugal, undertegnet 24. juni 1970, til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue.

Et lignende forhold gjør seg gjeldende for Scandinavian Airlines System (SAS), som ikke er registrert som konsortium i Danmark, Norge eller Sverige. Beskatningen gjennomføres i det enkelte skandinaviske land på de respektive interessenters hender. Artikkel 8 tillegger den stat beskatningsretten med hensyn til luftfartsinntekter hvor foretagedets virkelige ledelse har sitt sete. Da dette hverken er i Norge eller i Portugal, er det i avsnitt I, pkt. 2, i protokollen fastsatt at Norge forbeholder seg beskatningsretten hva angår fortjeneste som fra portugisiske kilder tilfaller Det Norske Luftfartsselskap A/S (DNL) gjennom deltakelsen i SAS. Tilsvarende forbehold er tatt med hensyn til formuesgevinst (artikkel 13, pkt. 2, siste setning) og formue (artikkel 22, pkt. 3).

Artikkel 9 omhandler foretagender som har fast tilknytning til hverandre. Bestemmelsen er helt ut avfattet etter OECD's mønster. Bestemmelsen gjelder *assosierte selskaper*, dvs. moderselskaper og datterselskaper samt selskaper under felles kontroll og ledelse. Den går ut på at ligningsmyndighetene i de to stater kan ta opp til behandling spørsmål om revisjon av regnskapene, hvis disse på grunn av det særlige forhold som består mellom de enkelte foretagender, ikke viser den faktisk skattbare fortjeneste som skriver seg fra den enkelte stat. Bestemmelsen kommer bare til anvendelse i tilfelle hvor det er fastsatt uvanlige forretningsvilkår mellom de assosierte foretagender.

Artikkel 10 gjelder beskatningen av *dividender*. Slike inntekter kan i overensstemmelse med OECD-mønsteret skattlegges både i den stat hvor aksjonæren er bosatt og i den stat hvor det utdelende selskap er hjemmehørende (ved kilden). Etter OECD-mønsteret er beskatningsretten i den sistnevnte stat begrenset til 5 prosent av dividendenes bruttobeløp hvis mottageren i det annet land er et selskap og dette direkte innehar minst 25 prosent av kapitalen i det selskap som utdeler dividendene. I overenskomsten er denne pro-sentsats forhøyet til 10 prosent. Ellers kan dividender, både etter OECD-mønsteret og etter overenskomsten, skattlegges med 15 prosent ved kilden.

Også *renter* kan etter OECD-mønsteret skattlegges både i den stat hvor mottageren av slike inntekter er bosatt og i den stat hvor den som foretar rentebetalingen er hjemmehørende (kildestaten). Skatten i sistnevnte stat er begrenset til 10 prosent. Det er fastsatt tilsvarende regler i overenskomstens artikkel 11, pkt. 1 og 2, dog således at skattesatsen her er forhøyet til 15 prosent. Definisjonen av uttrykket «renter» er etter portugisisk ønske

utvidet til å omfatte beløp som utredes som vederlag for midlertidig opphør eller innskrenkning av en bestemt industriell, kommersiell eller forretningsmessig virksomhet som drives, eller tidligere ble utøvet av et foretagende i Portugal. Vederlag av denne art som utredes fra portugisiske kilder til et foretagende hjemmehørende i Norge, kan således skattlegges i Portugal med 15 prosent. I protokollens avsnitt II er det tatt forbehold om at slike inntekter etter norsk lovgivning anses for å være inntekter av forretningsvirksomhet og derfor kan skattlegges i Norge etter bestemmelsen i artikkel 7, når de tilfaller et portugisisk foretagende som gjennom et fast driftssted i Norge driver slik virksomhet som omhandlet.

Når det gjelder *royalties*, går regelen i OECD-mønsteret ut på at beskatningen av slike inntekter er forbeholdt den stat hvor den som mottar royalties er bosatt. Flere av OECD's medlemsland har imidlertid tatt reservasjon med hensyn til denne bestemmelse og har forbeholdt seg adgangen til å gjennomføre en nærmere bestemt kildebeskatning av royalties. Skatteavtaler som Norge har inngått med enkelte stater inneholder således regler om kildebeskatning av royalties som varierer fra 5 prosent til 15 prosent i den enkelte avtale. Sett på denne bakgrunn, er det derfor lite å bemerke til regelen i artikkel 12, pkt. 2, om at kildestaten kan oppkreve en skatt begrenset til 10 prosent.

Det skal bemerkes at det ikke er regler i norsk skattelovgivning om kildebeskatning av *renter* eller *royalties* som utbetales fra Norge til en mottager i utlandet.

Den dobbeltbeskatning som fremkommer ved at dividender, renter og royalties etter overenskomsten kan skattlegges i begge stater, unngås ved at stat hvor den som mottar slike inntekter er bosatt, etter nærmere bestemte regler i artikkel 23 skal gi fradrag i sine egne skatter for den kildeskatt som oppkreves i den annen stat.

Artikkel 13 har regler om beskatning av *formuesgevinst*. Det er, overensstemmende med OECD's mønster, fastsatt i artikkelens pkt. 1 at gevinst ved avhendelse av fast eiendom kan skattlegges i den stat hvor eiendommen ligger. På tilsvarende måte er det i pkt. 2 bestemmelser om at driftsmidler knyttet til et fast driftssted kan skattlegges i den stat hvor driftsstedet ligger. Gevinst ved avhendelse av skip og luftfartøyer kan skattlegges i den stat hvor det foretagende som foretar avhendelsen har setet for sin virkelige ledelse.

Det følger av OECD's mønster, at gevinst ved avhendelse av verdipapirer bare kan skatt-

Om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst mellom Norge og Portugal, undertegnet 24. juni 1970, til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue.

legges i den stat hvor avhenderen er bosatt. Dette prinsipp er kommet til uttrykk i pkt. 3. Artikkelen pkt. 4, som er tatt inn i avtalen etter ønske fra norsk side, åpner imidlertid en begrenset adgang til å skattlegge fysiske personer bosatt i Portugal som selger aksjer i et norsk selskap under omstendigheter som gjør at salget faller inn under bestemmelsene i skattelovene av 1911 § 54 (§ 46), 2. ledd om «selgende gruppe».

Bestemmelsen i artikkel 14 gjelder inntekt ved fri yrkesutøvelse. Den er i sin helhet utformet etter OECD's mønster. Den stat hvor vedkommende frie yrkesutøver er bosatt, har retten til å skattlegge inntekt av slik virksomhet, medmindre han også driver virksomhet i den annen stat gjennom en fast forretningsinnretning der. I så fall kan den del av inntekten som kan henføres til en slik forretningsinnretning, skattlegges i den sistnevnte stat.

Regelen i artikkel 15 gjelder beskatningen av lønns mottagere. Det er fastsatt i pkt. 1 at beskatningsretten tilkommer den stat hvor lønsmottageren er bosatt, medmindre arbeidet er utført i den annen stat. I så fall har denne stat beskatningsretten. Denne regel er overensstemmende med OECD-mønsteret. Dette gjelder også regelen i pkt. 2 som inneholder en avvikelse fra hovedregelen. Den beskatningsrett som her er tillagt bostedsstaten, gjelder under kortvarige opphold i den annen stat hvor arbeidet utføres. Oppholdet må ikke overstige 133 dager i løpet av et kalenderår. I protokollens avsnitt III er det under pkt. 1 tatt inn en bestemmelse som ikke innebærer noen realitetsendring. Den tar sikte på å klargjøre at en lønsmottager som oppholder seg i lengre tid i den stat hvor arbeidet utføres enn 133 dager i løpet av kalenderåret, er skattepliktig av lønnen i denne stat fra og med begynnelsen av dette tidsrom («ex tunc»).

Overensstemmende med den tilsvarende regel i OECD-mønsteret, er det fastsatt i pkt. 3 at godtgjørelse for lønnsarbeid utført ombord i skip eller luftfartøy, kan skattlegges i den stat hvor den virkelige ledelse for foretaket har sitt sete. Denne regel lar seg vanskelig anvende når foretaket drives av et ansvarlig selskap som nærmere omhandlet under bemerkningene til artikkel 8 og avsnitt I, pkt. 1 i protokollen. Det er derfor fastsatt i protokollens avsnitt III, pkt. 2, at i slike tilfelle kan lønns godtgjørelse som nevnt skattlegges i den stat hvor skipet eller luftfartøyet er registrert.

Protokollens avsnitt III, pkt. 3 bestemmer at lønns godtgjørelse for arbeid ombord i et fly som drives av SAS og tilfaller en person bosatt i Norge, bare skal kunne skattlegges her.

Artikkel 16 om beskatningen av styre godtgjørelse m. v. fastsetter at denne kan skje i den stat hvor vedkommende selskap er hjemmehørende. Regelen er utvidet til å omfatte godtgjørelse som medlem av representantskapet.

I samsvar med OECD-mønsteret er det fastsatt i artikkel 17 at inntekt som oppbæres av skuespillere, filmskuespillere, kunstnere i kringkasting eller fjernsyn, musikere og profesjonelle idrettsmenn i forbindelse med yrkesmessig opptreden til underholdning for almenheten, kan skattlegges i den stat hvor den nevnte virksomhet er utøvet. Denne særregel gjelder uansett hovedbestemmelsene i artiklene 14 og 15.

Artikkel 18 omhandler private pensjoner og annen lignende godtgjørelse for tidligere lønnsarbeid og tillegger den stat hvor pensjonisten er bosatt beskatningsretten med hensyn til slike ytelser.

Det samme gjelder også bestemmelsen i artikkel 19 om lønn og pensjon vedrørende offentlig tjeneste. Etter denne bestemmelse er beskatningsretten tillagt den stat som utreder slik godtgjørelse.

Artikkel 20 gjelder beskatningen av studenter, lærlinger og stipendiater som er bosatt i den ene av statene og oppholder seg midlertidig i den annen stat av hensyn til sine studier eller praktiske opplæring. Bestemmelsen avviker fra OECD-mønsteret ved at skattefriheten i den stat hvor utdannelsen skjer, er utvidet til å omfatte godtgjørelse for arbeid utført i denne stat, forutsatt at arbeidet har sammenheng med studiene eller er nødvendig for de nevnte personers underhold.

Artikkel 21 gjelder beskatning av inntekter som ikke er uttrykkelig omhandlet i de foregående artikler. Slike inntekter skal som hovedregel bare kunne skattlegges i den stat hvor den som oppbærer slike inntekter er bosatt.

Kapittel IV inneholder i artikkel 22 regler om beskatning av formue. I alminnelighet kan formue bare skattlegges i den stat som er tillagt beskatningsretten med hensyn til avkastningen av den samme formue. De særregler som finnes i protokollens avsnitt I, pkt. 1 og 2 er omhandlet under bemerkningene til artikkel 8 om ansvarlige selskaper som driver skipsfarts- og luftfartsvirksomhet.

Kapittel V (artikkel 23) har bestemmelser om fremgangsmåten ved forebyggelse av dobbeltbeskatning.

Mens Portugal anvender den såkalte «credit»-metode, jfr. artikkelen pkt. 1, er det fastsatt i pkt. 2 at Norge skal anvende fordelings-

Om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst mellom Norge og Portugal, undertegnet 24. juni 1970, til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue.

systemet. Dette innebærer at inntekt som Portugal etter overenskomsten har rett til å skattlegge, skal holdes utenfor ved beskatningen av personer bosatt i Norge. Det kan dog bestemmes at det ved skatteberegningen skal anvendes samme skattesats som om vedkommende inntekt ikke hadde vært unntatt, jfr. pkt. 2, siste setning.

Det gjelder et unntak fra fordelingsystemet for dividender, renter og royalties. Disse inntekter kan etter reglene i artiklene 10, 11 og 12 skattlegges i begge stater — både i den stat hvor den som oppbærer inntektene er bosatt og i den stat som disse inntekter skriver seg fra (kildestaten). I siste tilfelle er skatten begrenset til bestemte satser. Dobbeltbeskatning unngås — også i Norge — ved at det i henhold til regelen i artikkelens pkt. 3, blir gitt et nærmere bestemt fradrag i den skatt som er utlignet for den kildeskatt som er pålagt de nevnte inntekter i Portugal.

For å unngå norsk kjedebehandling av dividender som utdeles av et selskap i Portugal til et norsk selskap, inneholder artikkelens pkt. 4 en regel om at det skal forholdes som om begge selskaper hørte hjemme i Norge.

Lovgivningen i Portugal har regler som medfører skattefritagelse eller skattelettelse for et begrenset tidsrom med sikte på å stimulere utbygging av bestemte industrigrener m. v. Disse lovbestemmelser ville ikke nå sitt mål hvis de førte til en tilsvarende høyere beskatning i den stat hvor det foretagende hører hjemme som har investert kapital i slik industri. Regelen i artikkelens pkt. 5 tar sikte på at Norge skal gi fradrag i skatt av inntekter som skriver seg fra Portugal «med et beløp som tilsvarer den portugisiske skatt som ville ha vært pålagt vedkommende inntekt, hvis den nevnte fritagelse ikke var blitt

gitt eller den omhandlede nedsettelse ikke var blitt innrømmet».

Kapittel VI inneholder enkelte særlige bestemmelser (artiklene 24—28).

Artikkel 24 har regler om ikke-diskriminering, artikkel 25 om fremgangsmåten ved inngåelse av gjensidige avtaler, artikkel 26 om utveksling av opplysninger, artikkel 27 om diplomatiske og konsulære tjenestemenn, og artikkel 28 om territorial utvidelse. Bestemmelsene er stort sett utformet på grunnlag av OECD's mønster.

Kapittel VII inneholder sluttbestemmelser (artiklene 29 og 30).

I henhold til artikkel 29 skal overenskomsten ratifiseres. Den trer i kraft ved utvekslingen av ratifikasjonsdokumentene og får for Norges vedkommende første gang virkning for inntekts- og formuesskatt vedrørende det kalenderår som følger umiddelbart etter det år da ratifikasjonsdokumentene ble utvekslet.

Etter artikkel 30 kan overenskomsten først oppsies i 1973.

Spørsmålet om ratifikasjon av overenskomsten har vært forelagt Finansdepartementet, som har anbefalt at overenskomsten ratifiseres.

Utenriksdepartementet slutter seg til Finansdepartementets standpunkt.

Utenriksdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et fremlagt utkast til proposisjon til Stortinget om samtykke til ratifikasjon av overenskomst mellom Norge og Portugal, undertegnet den 24. juni 1970, til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue.

Vi OLAV, Norges Konge,

gjør vitterlig:

Stortinget blir innbudt til å fatte vedtak om samtykke til at Norge ratifiserer en overenskomst mellom Norge og Portugal, undertegnet den 24. juni 1970, til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue.

Tilråding fra Utenriksdepartementet ligger ved i avtrykk.

Gitt på Oslo slott 23. oktober 1970.

Under Vår hånd og rikets segl

OLAV
(L. S.)

Svenn Stray

Finn Midtskaug