

# St. prp. nr. 23

## (1983—1984)

### Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Norge og Jugoslavia til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue, undertegnet 1. september 1983.

*Tilråding fra Finans- og tolldepartementet av 4. november 1983, godkjent i statsråd samme dag.*

#### 1. INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Den 1. september 1983 ble det i Oslo undertegnet en overenskomst til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue mellom Norge og Jugoslavia. Samtykke til undertegning fra norsk side ble gitt ved kongelig resolusjon av 8. juli 1983. Fra norsk side ble overenskomsten undertegnet av utenriksminister Svenn Stray og for Jugoslavia undertegnet utenriksminister Lazar Mojsov.

Overenskomsten trer i kraft den tredeavte dag etter at begge stater har gitt hverandre meddelelse om at alle nødvendige skritt er tatt i henhold til intern lovgivning for at overenskomsten kan tre i kraft. Overenskomsten vil så få virkning ved utligning av skatter på inntekt og formue som refererer seg til inntektsåret som begynner på eller etter ikrafttredelsesdatoen.

Spørsmålet om å innlede forhandlinger om en generell dobbeltbeskatningsavtale mellom Norge og Jugoslavia ble fra jugoslavisk side tatt opp i den blandede norsk-jugoslaviske kommisjon under avtalen om økonomisk, industrielt og teknisk samarbeid i 1976. Norge ga positivt svar på forslaget i april 1977. Forhandlingene kom likevel ikke i gang før i mars 1980, da de ble innledet i Beograd. Ytterligere to muntlige forhandlingsrunder ble avholdt, henholdsvis i mai 1981 i Oslo og i november 1981 i Beograd. Den avsluttende behandling, herunder parafering av avtaleutkastet, er gjennomført skriftlig. Fra norsk side har forhandlingene vært ledet av underdirektør Odd Hengse, Finansdepartementet.

Overenskomsten omfatter 29 artikler samt en protokoll som utgjør en integrerende del av

overenskomsten. I store trekk følger overenskomsten det mønster som er lagt til grunn i lignende avtaler som Norge tidligere har sluttet med andre stater til unngåelse av dobbeltbeskatning. Disse har i de senere år, med visse avvikelser, vært basert på et mønsterutkast utarbeidet av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD) av 1963, senere revidert i 1977. Enkelte avvikelser fra OECD's mønster omtales i merknadene til de enkelte artikler i overenskomsten nedenfor.

Overenskomsten omfatter ikke de to lands kontinentalsokler utenfor territorialgrensene.

Overenskomsten er inngått på engelsk. I tilfelle hvor det oppstår tvil om fortolkningen av bestemmelsene i avtalen, skal man bygge på den engelske tekst og ikke den norske oversettelse.

Den engelske tekst med en oversettelse til norsk følger som vedlegg til proposisjonen.

#### 2. BEMERKNINGER TIL DE ENKELTE ARTIKLER I OVERENSKOMSTEN

Artiklene 1 og 2 inneholder bestemmelser om overenskomstens saklige anvendelsesområde. Den gjelder fysiske og juridiske personer som er bosatt (hjemmehørende) i den ene av statene eller i begge stater.

Overenskomsten gjelder både skatter av inntekt og av formue. De jugoslaviske skatter omfatter også diverse bidrag som innenlandske foretagender må yte til ulike formål («skattebidrag»).

Artiklene 3, 4 og 5 inneholder definisjoner av forskjellige ord og uttrykk som forekommer i overenskomsten.

Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Norge og Jugoslavia til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue

Det følger av artikkel 3 pkt. 1 b) at overenskomsten, i likhet med våre øvrige skatteavtaler, ikke får anvendelse på Svalbard, Jan Mayen og de norske biland. De to lands kontinentalsokler er ikke inkludert i definisjonene av henholdsvis «Jugoslavia» og «Norge», hvilket er uttrykk for at kontinentalsoklene utenfor territorialgrensene ikke skal være omfattet av overenskomsten.

Ulikhetene i det jugoslaviske og det norske økonomiske system gir seg bl. a. utslag i forskjelligartede økonomiske driftsenheter. Således har Jugoslavia ikke selskap i norsk selskapsrettslig forstand, men selvstyrte sammenslutninger av arbeidere («organisations of associated labour»). I den norske avtaletekst er disse benevnt «arbeidsfellesskapsorganisasjoner». Ulikhetene reflekteres i definisjonene av «selskap» og «foretagende i en kontraherende stat», se pkt. 1 e) og f).

I pkt. 1 h) er det inntatt en definisjon av uttrykket «fast sted», som har betydning for beskatningen av inntekt av fritt yrke. En slik definisjon er ikke inntatt i OECD's mønsterutkast. Den definisjon som er gitt tar imidlertid sikte på å dekke det samme innhold som uttrykket «fixed base» er tillagt i OECD's mønsterutkast i henhold til de ledsagende kommentarer.

Artikkel 4 inneholder regler om forståelsen av uttrykket «skattemessig bopel» og hvorledes det skal forholdes når en fysisk eller juridisk person etter intern lovgivning i de to stater anses for å være bosatt (hjemmehørende) både i Norge og i Jugoslavia.

Artikkel 5 inneholder definisjonen av uttrykket «fast driftssted». Denne definisjonen er viktig fordi den danner rammen for skattlegging av fortjeneste ved forretningsvirksomhet i henhold til reglene i artikkel 7, som en person bosatt i den ene stat oppbeærer i den annen stat.

Bestemmelsen i artikkelens pkt. 3 om når stedet for et bygningsarbeid, et konstruksjons-, monterings- eller installasjonsprosjekt m.v. utgjør et fast driftssted er noe annerledes utformet enn OECD's mønsterartikkel, men tidsgrensen på 12 måneder er beholdt. Særlig er å merke at tilknyttet oppsyns- eller rådgivningsvirksomhet uttrykkelig er inkludert i bestemmelsen.

Artiklene 6-20 har regler om beskatningen av forskjellige former for inntekt. Disse bestemmelsene har til formål å forhindre dobbeltbeskatning dvs. at en skattyter blir skattlagt i begge stater av samme inntekt. De nevnte artikler inneholder derfor detaljerte regler som blir avgjørende for om beskatningsretten skal tilfalle den stat hvor inntekten

skriver seg fra (kildestaten) eller den stat hvor den skattepliktige er bosatt. For enkelte inntektsarters vedkommende er det gitt regler om deling av beskatningsretten mellom de to stater. Det gjelder dividender og royalty.

Artikkel 6 fastsetter at inntekt av fast eiendom kan skattlegges i den stat hvor eiendommen ligger. Dette er i overensstemmelse med OECD's mønster.

Artikkel 7 gir regler om skattlegging av fortjeneste ved forretningsvirksomhet som et foretagende hjemmehørende i den ene stat utøver i den annen stat. Slik inntekt 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, som nevnt foran, tatt inn i artikkel 5. Derimot inneholder artikkel 7 hovedprinsippene for selve ansettelsen av inntekt som skriver seg fra det faste driftssted. Disse hovedprinsipper avviker ikke på noe vesentlig punkt fra de prinsipper som er kommet til uttrykk i OECD's mønsteravtale.

Artikkelens pkt. 2 inneholder grunnregelen for fastsettelsen av det faste driftssteds fortjeneste, nemlig at driftsstedet skal tilskrives den fortjeneste som det ventelig ville ha hatt dersom det hadde vært et særskilt og selvstendig foretagende som kunne opptre fritt og uavhengig i forhold til andre foretagender (på arm's length vilkår). I pkt. 4 er det bestemt at fortjenesten som hovedregel skal fastsettes på grunnlag av driftsstedets særskilte forretningsregnskaper.

I artikkelens pkt. 7 er det gitt en særskilt bestemmelse for felles forretningsforetagender («joint business operations») i Jugoslavia med norske og jugoslaviske deltagere. Det slås fast at den norske deltager kan skattlegges i Jugoslavia av sin fortjeneste, med mindre det drives virksomhet gjennom et fast driftssted i Norge.

Det gjøres oppmerksom på at Norge etter overenskomstens artikkel 23 pkt. 2 b) jfr. c) gjør bruk av godskrivessystemet til unngåelse av dobbeltbeskatning m.h.t. inntekt omhandlet i denne artikkel. Det vises til kommentarene til artikkel 23 nedenfor.

Artikkel 8 gir regler om skattlegging av internasjonal transportvirksomhet (skipsfart og luftfart). I henhold til artikkelens pkt. 1 skal slik inntekt bare skattlegges i den stat hvor det foretagende som driver virksomheten har sin virkelige ledelse. Pkt. 3 klargjør at dette også gjelder fortjeneste når et foretagende deltar i en «pool», felles forretningsvirksomhet eller et internasjonalt driftskontor.

Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Norge og Jugoslavia til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue

I artikkelens pkt. 4 er det gitt særregler som tar hensyn til den måte SAS-konsortiet er bygget opp på.

Artikkel 9 omhandler foretagender med fast tilknytning til hverandre og er hentet fra OECD's mønster. Bestemmelsen gjelder assosierte selskaper under felles kontroll og ledelse. Artikkelen går ut på at ligningsmyndighetene, jfr. skatteloven av 1911 § 54 første ledd, kan skattlegge fortjeneste som ikke er tilfalt et foretagende på grunn av et særlig forhold det står i til et annet foretagende.

Artikkel 10 gjelder beskatningen av dividender. Slike inntekter kan etter artikkelens pkt. 1 skattlegges i den stat hvor aksjonæren bor. Dessuten kan dividendene etter artikkelens pkt. 2 skattlegges i den stat hvor det selskap som utdeler dividendene er hjemmehørende (kildestaten), etter en sats som er begrenset til 15 pst. av dividendenes bruttobeløp. Den dobbeltbeskatning av samme inntekt som derved oppstår, avhjelpest ved at bostedsstaten innrømmer et fradrag i sin skatt etter nærmere regler fastsatt i artikkel 23.

Uttrykket «dividender» er definert i artikkelens pkt. 3. Det er gjort klart at fortjeneste fra et felles forretningsforetagende i Jugoslavia, jfr. artikkel 7 pkt. 7 ikke er å anse som dividender.

I protokollen er det etter jugoslavisk ønske uttalt at den omforente kildeskattesats på 15 pst. er fremforhandlet på bakgrunn av de gjeldende norske skatteregler, hvoretter det selskap som utdeler utbytte får fradrag for dette ved statsskatteligningen. Dersom det norske system endres, skal forhandlinger om kildeskattens størrelse gjenopptas.

Artikkel 11 omhandler renteinntekter. Slike inntekter skal bare kunne skattlegges i den stat hvor mottakeren av rentene er bosatt. (OECD's mønsterutkast stipulerer en kildeskatt på 10 pst.). Hverken Norge eller Jugoslavia pålegger for tiden kildeskatt for renter som betales ut av landet. For det tilfelle at noen av statene skulle innføre slik kildeskatt, fastsetter protokollen at forhandlinger om dette punkt skal gjenåpnes dersom det gjennom diplomatiske kanaler fremsettes ønske om det.

Artikkel 12 gjelder royaltys. Royalty skal både kunne skattlegges i mottakerens bostedsstat og i kildestaten, men kildeskatten skal ikke overstige 10 pst. av royaltys bruttobeløp. Det er for tiden ingen hjemmel i norsk skattelovgivning til å oppkreve kildeskatt av royalty som betales til mottaker i utlandet. (OECD's mønsterartikkel gir ikke anvisning på ileggelse av kildeskatt på royalty).

Artikkel 13 omhandler formuesgevinst. Bestemmelsene i punktene 1—4 svarer til OECD's mønsterutkast, og innebærer at avhendelsesgevinster blir å skattlegges i samme stat som også kan skattlegges andre inntekter av vedkommende objekt.

Pkt. 5 inneholder en særbestemmelse som gir Norge adgang til å gjennomføre såkalt «selgende gruppe» beskatning ved visse aksjesalg, men bestemmelsen er begrenset til å gjelde gevinst som oppbæres av fysiske personer.

Artikkel 14 omhandler inntekt ved utøvelsen av fritt yrke. Slik inntekt skal som utgangspunkt bare kunne skattlegges i den stat hvor yrkesutøveren er bosatt. Den stat hvor virksomheten utøves er imidlertid gitt beskatningsrett dersom vedkommende enten oppholder seg i denne stat i mer enn tilsammen 183 dager i løpet av to sammenhengende år, eller han utøver slik virksomhet gjennom et såkalt «fast sted» der, jfr. definisjonen av dette uttrykk i artikkel 3 pkt. 1 h). Bestemmelsene avviker fra OECD's mønster.

Artikkel 15 omhandler lønnsinntekter, og inneholder bestemmelser både for privat og offentlig tjeneste. I OECD's mønsterutkast er dette delt på to adskilte artikler. Innholdsmessig er imidlertid hovedreglene de samme, nemlig at lønnsinntekt fra privat tjeneste kan skattlegges i den stat hvor arbeidet er utført, mens lønnsinntekt fra offentlig tjeneste som utgangspunkt bare skattlegges i utbetalingsstaten.

Unntaksbestemmelsene i artikkelens pkt. 2 for privat tjeneste vedrørende kortvarige arbeidsopphold i den annen stat, avviker på enkelte punkter fra OECD's mønster.

I artikkelens pkt. 5 er det tatt inn en særbestemmelse for ansatte ved Jugoslavias Felles Økonomiske Representasjon og Jugoslavias Turistbyrå, og i pkt. 7 er det gitt en særskilt regel for flyvende personell i SAS.

Artikkel 16 inneholder bestemmelser om styrehonorar m. v. Slike honorar kan skattlegges i den stat hvor selskapet er hjemmehørende. Da begge stater etter artikkel 23 anvender godskrivelsessystemet til unngåelse av dobbeltbeskatning m.h.t. slik inntekt, skattlegges styrehonorar imidlertid også i den stat hvor mottakeren er bosatt.

Artikkel 17 fastsetter at opptredende kunstnere og idrettsutøvere kan skattlegges i den stat hvor slik virksomhet utøves, uansett reglene i artikkel 14 om fritt yrke og artikkel 15 om lønnsarbeid i privat tjeneste. Reglene i pkt. 1 og 2 er avfattet etter OECD's mønster. Artiklenes pkt. 2 inneholder en tilføyelse som tar sikte på å sikre den stat beskatningsretten hvor kunst-

Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Norge og Jugoslavia til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue

neren opptrer, også hvor vederlaget utbetales f. eks. til en impressario e. l.

Pkt. 3 gjør unntak fra de nevnte regler for det tilfelle at en opptreden er utført innenfor rammen av en offentlig godkjent kultur- eller idrettsutveksling mellom de to stater.

Artikkel 18 omhandler pensjoner. Etter pkt. 1 skal pensjon som mottas i anledning av tidligere lønnsarbeid bare kunne skattlegges i bostedsstaten. Pkt. 2 gir imidlertid Jugoslavia adgang til å skattlegge alle offentlige pensjonsytelser som utbetales fra Jugoslavia. Grunnen til at Norge ikke har tatt et tilsvarende forbehold er at Norge ikke har internrettslig hjemmel til å skattlegge slike ytelser når de utbetales til person bosatt i utlandet.

Artikkel 19 gjelder studenter. Pkt. 1 svarer til OECD's mønsterartikkel. I pkt. 2 er det tatt inn en bestemmelse som gir gjestende studenter m. v. skattefrihet i oppholdsstaten for arbeidsinntekter inntil kr 15 000 årlig i en femårsperiode. Dette er ment å være et garantert skattefritt beløp som inkluderer andre lovbestemte fradrag.

Artikkel 20 omhandler lærere, professorer og forskere som underviser eller utøver forskning ved universitet eller lignende læreanstalt i den annen stat. Bestemmelsene foreskriver at godtgjørelsen som mottas for slik virksomhet skal være fritatt for beskatning i oppholdsstaten i et tidsrom av inntil to år. Dette gjelder likevel bare dersom godtgjørelsen blir skattlagt i den annen stat hvor vedkommende er bosatt.

Artikkel 21 gjelder inntekt som ikke er uttrykkelig omhandlet i overenskomstens øvrige artikler. Overensstemmende med OECD-mønsteret er det fastsatt at slike inntekter bare kan skattlegges i den stat hvor mottakeren er bosatt. Unntak er gjort i pkt. 2 der det presiseres at inntekter som er knyttet til et fast driftssted eller et fast sted for liberale yrker, skal beskattes etter artiklene 7 og 14.

Artikkel 22 omhandler formuesbeskatning. Bestemmelsene svarer til OECD's mønsterartikkel og innebærer at statenes rett til å beskatte de ulike formueobjekter faller sammen med retten til å beskatte inntekten av de samme objekter.

Artikkel 23 gir regler om fremgangsmåten til unngåelse av dobbeltbeskatning.

Både Jugoslavia og Norge anvender som alminnelig regel det såkalte «fordelings-» eller «exemptionssystemet». Dette system innebærer at inntekter som den annen stat etter skatteavtalen kan skattlegge, skal holdes utenfor beskatningen av vedkommende person

i bostedsstaten. Det kan dog bestemmes at det ved skatteberegningen av den gjenværende inntekt skal anvendes den samme skattesats som om vedkommende inntekt ikke hadde vært unntatt.

Unntak fra fordelingssystemet gjelder imidlertid for begge staters vedkommende for dividender, royalty og styrehonorar. Her anvendes i stedet det såkalte «godskrivelses-» eller «creditsystemet», som innebærer at det innrømmes som fradrag i skatten til bostedsstaten et beløp som tilsvarende den skatt som er betalt i den annen stat (kildestaten). I tillegg til de nevnte inntektskategorier anvender Norge i henhold til artikkelens pkt. 2 b) godskrivessystemet også for fortjeneste ved forretningsvirksomhet, jfr. artikkel 7. Bakgrunnen for dette er den spesielle bestemmelse i artikkel 7 pkt. 7 som gir Jugoslavia adgang til å skattlegge fortjeneste som oppebæres fra deltagelse i felles forretningsforetagender i Jugoslavia.

I henhold til jugoslavisk skattelovgivning kan det i visse tilfelle innrømmes skattefritak eller lempning av beskatningen for å stimulere investeringer. Således kan slike incentiver bli aktuelle i forbindelse med slike felles forretningsforetagender som er omhandlet i artikkel 7 pkt. 7. For at effekten av incentivene ikke skal tapes og i stedet bli en økonomisk fordel for skattyterens bostedsstat, bestemmer artikkelens pkt. 2 c) at godskrivelse i slike tilfelle skal innrømmes i Norge som om det ikke var gitt skattefritak eller lempning i Jugoslavia som nevnt (såkalt «matching credit»). Bestemmelsene om «matching credit» gjelder bare de første ti år som overenskomsten har virkning. De kompetente myndigheter skal imidlertid kunne avtale at denne periode forlenges.

Artiklene 24—27 inneholder enkelte særlige bestemmelser som det er vanlig å ta inn i skatteavtalene. De gjelder regler om ikke-diskriminering (artikkel 24), fremgangsmåten ved inngåelse av gjensidige avtaler mellom de kompetente myndigheter i de to stater (artikkel 25), utveksling av opplysninger (artikkel 26), samt diplomatiske og konsulære tjenestemenn (artikkel 27).

Artiklene 28 og 29 inneholder sluttbestemmelser.

Etter artikkel 28 skal overenskomsten tre i kraft på den tredevte dag etter at begge stater har gitt den annen formel meddelelse om at alle nødvendige konstitusjonelle skritt i anledning overenskomsten er gjennomført. Deretter får dens bestemmelser virkning for det følgende kalenderår. Artikkel 29 inneholder bestemmelser om opphør av overenskomsten.

Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Norge og Jugoslavia til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue

Finans- og tolldepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et fremlagt utkast til proposisjon til

Stortinget om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Norge og Jugoslavia 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 setter i kraft en overenskomst mellom Norge og Jugoslavia til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue, undertegnet i Oslo 1. september 1983.

Tilråding fra Finans- og tolldepartementet ligger ved i avtrykk.

---