

## St. prp. nr. 101. (1971—72)

### Om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Tyrkia, undertegnet 16. desember 1971, til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue.

*Tilråding fra Utenriksdepartementet av 25. februar 1972,  
godkjent ved kongelig resolusjon samme dag.*

(Foredratt av utenriksminister Andreas Cappelen.)

På initiativ fra Norge ble det i tiden fra 11. til 15. oktober 1971 ført forhandlinger i Ankara om en overenskomst mellom Norge og Tyrkia til unngåelse av dobbeltbeskatning og til regulering av enkelte andre spørsmål med hensyn til skatter av inntekt og formue.

Den norske delegasjon ble oppnevnt av Utenriksdepartementet den 24. september 1971 og besto av ekspedisjonssjef A. Scheel, formann, byråsjef Stener A. Hanson og konsulent Inger Kristine Johnsen, alle Finansdepartementet.

Det ble oppnådd enighet om utkast til en overenskomst som ved avslutningen av forhandlingene ble parafert av formennene for de to delegasjoner. Overenskomsten ble undertegnet i Ankara den 16. desember 1971. Fra norsk side ble undertegningen foretatt av Norges sendemann i Ankara, ambassadør Ivar Melhuus, i henhold til fullmakt gitt ved kgl. resolusjon av 3. desember 1971. Avtalen følger i store trekk det mønster som er lagt til grunn i lignende avtaler som Norge tidligere har sluttet med andre land til unngåelse av dobbeltbeskatning. I de senere år har disse overenskomster vært basert på det mønster for skatteavtaler som er utarbeidet av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Avtalen inneholder imidlertid på flere viktige punkter avvikelser fra OECD-mønsteret, som er betinget av skattelovgivningen i de to stater. Avvikelsene skyldes i særlig grad tyrkisk lovgivning, som i større utstrekning enn vanlig blandt OECD's med-

lemsland skatlegger inntekter som skriver seg fra innenlandske kilder (bl. a. skipsfarts- og luftfartsinntekter), uansett om den som mottar inntektene er bosatt i utlandet.

Avtalen er utferdiget på engelsk, som er den autentiske tekst. Det er utarbeidet en norsk oversettelse. Avtalen samt oversettelsen følger som trykt vedlegg til denne proposisjon. Avtalen er inndelt i 31 artikler.

Artiklene 1 og 2 inneholder bestemmelser om overenskomstens saklige anvendelsesområde.

Avtalen omfatter skatter både av inntekt og formue, til tross for at formuesskatter ikke blir utskrevet i Tyrkia.

Artiklene 3—5 har bestemmelser om overenskomstens stedlige anvendelsesområde samt definisjoner av forskjellige uttrykk som er brukt.

Det fremgår av artikkel 3, pkt. 1 (a), at skatteavtalen i stedlig henseende omfatter den virksomhet som foregår på den norske og den tyrkiske del av kontinentalsokkelen. I likhet med andre skatteavtaler som Norge har inngått, er Svalbard (herunder Bjørnsya), Jan Mayen og de norske besittelser utenfor Europa uttrykkelig unntatt fra overenskomstens anvendelsesområde.

De definisjoner som artikkel 3 for øvrig inneholder svarer stort sett til OECD's mønsterartikkel. De avvikelser som forekommer, er vesentlig av redaksjonell art. Det er dog i ar-

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Tyrkia, til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue.

tikkelens pkt. 1 (f) gitt en definisjon av uttrykket «registrert kontor».

Artikkel 4 inneholder en definisjon av hva avtalen forstår med «person bosatt i en Kontraherende Stat», og om hvorledes det skal forholdes når en fysisk eller juridisk person etter interne lovregler i de to land anses for å være bosatt både i Norge og i Tyrkia.

Artikkel 5 inneholder en definisjon av begrepet «fast driftssted» som gir rammen for beskatningen av fortjeneste ved forretningsvirksomhet etter artikkel 7. Definisjonen avviker fra OECD's mønsterartikkel ved at stedet for bygnings- eller monteringsarbeid (pkt. 2 (g)) anses for et fast driftssted når arbeidet pågår i et tidsrom som overstiger seks måneder, i stedet for tolv måneder som er vanlig i avtaler mellom industrialiserte stater. Videre fremgår det av artikkel 5, pkt. 3 (a) og (b) at det anses for et fast driftssted hvis et foretagende i en av statene gjennom sin representant i den annen stat fra lager der utleverer varer til effektivisering av bestillinger.

Artiklene 6—21 inneholder bestemmelser som har til formål å hindre dobbeltbeskatning av inntekt, dvs. at en skattyter blir skattlagt i begge stater av samme inntekt. Disse bestemmelser inneholder detaljerte regler om de forskjellige inntektsarter som 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), og tilsvarende OECD-mønsteret i store trekk.

Artikkel 7 gir regler om skattlegging av inntekt ved forretningsvirksomhet. Hovedregelen er at slike inntekter skattlegges i den stat hvor vedkommende foretagende er hjemmehørende. Hvis det imidlertid utøver forretningsvirksomhet i den annen stat gjennom et fast driftssted der, har den annen stat beskatningsretten i den utstrekning inntekterne kan tilskrives det faste driftssted. De nærmere regler om hva som skal forstås ved et fast driftssted, er som nevnt fastsatt i artikkel 5. Derimot inneholder artikkel 7 hovedprinsippene for selve ansettelsen av inntekt som skriver seg fra det faste driftssted. Det er presisert i artikkelens pkt. 3 at det ved beskatningen av det faste driftssteds inntekt ikke kan gis fradrag for deltagelse i foretagendets egne utgifter og tap. Det samme gjelder beløp som overføres til foretagendet i form av royalties, renter, provisjoner o. l.

I forbindelse med beskatningen av inntekt ved forretningsvirksomhet og faste driftssteder,

skal nevnes artikkel 10, pkt. 5, som fastsetter at et foretagende i en av statene som har et fast driftssted i den annen stat, uten hinder av regelen i artikkel 24, pkt. 2, om ikke-diskriminering, i den sistnevnte stat kan pålegges kildeskatt etter de samme regler som er fastsatt i artikkel 10, pkt. 2 (a), ved utdeling av dividender. Satsene for denne kildeskatt er 20 % når det faste driftssted er i Norge og 25 % når det ligger i Tyrkia. Skatten beregnes av den del av det faste driftssteds overskudd som blir tilbake etter at dette er skattlagt etter de vanlige regler for beskatning av selskaper i den stat hvor det faste driftssted er. I Tyrkia utgjør selskapskatten 25 % og kildeskatten normalt 35 %, dvs. en samlet beskatning på 51,25 % av det faste driftssteds overskudd. Ved at kildeskatten etter skatteavtalen blir redusert til 25 %, vil den totale tyrkiske beskatning i dette tilfelle utgjøre 43,75 %.

Artikkel 8 gir regler om beskatning av skipsfart, luft- og veitransport.

Det følger av artikkel 8, pkt. 1, at skipsfartsinntekter kan skattlegges både i den stat hvor rederiet er hjemmehørende og i den stat hvor inntektene skriver seg fra. I den sistnevnte stat skal imidlertid den skattesats som anvendes reduseres med 50 %, dvs. til 2,56 % etter gjeldende tyrkiske regler. Et norsk rederi som blir pålagt denne reduserte skatt av sin «skattbare inntekt» i Tyrkia, kan etter regelen i artikkel 23, pkt. 2, unngå dobbeltbeskatning ved at det gis fradrag i utlignet norsk skatt for det tyrkiske skattebeløp etter nærmere fastsatte regler. Inntekter ved luft- og veitransport vil etter artikkel 8, pkt. 2, bare kunne skattlegges i den stat hvor foretagendets registrerte kontor ligger.

Visse tyrkiske særskatter, som for skipsfartens vedkommende utgjør 0,425 %, omfattes ikke av skatteavtalen. Dette medfører at det ikke innrømmes noen reduksjon av særskattene, og at det heller ikke blir innrømmet et norsk rederi som må erlegge disse skatter annet enn et utgiftsfradrag i denne anledning.

I artikkel 8, pkt. 3, er fastsatt at fortjeneste som tilfaller SAS bare kan skattlegges i Norge i den utstrekning fortjenesten tilfaller den norske interessent (Det Norske Luftfartsselskap A/S) gjennom dets deltagelse i konsortiet.

Artikkel 9 omhandler foretagender som har fast tilknytning til hverandre. Bestemmelsen går ut på at ligningsmyndighetene i begge stater kan ta opp til behandling spørsmål om revisjon av regnskapene hvis disse, på grunn av de særlige forhold som består mellom de enkelte foretagender, ikke viser den faktisk skattbare

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Tyrkia, til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue.

inntekt som er oppstått i vedkommende stat. Bestemmelsen kommer bare til anvendelse i tilfelle hvor det er fastsatt uvanlige forretningsvilkår mellom de to foretagender.

Artikkel 10 gjelder beskatningen av dividender, som blir utdelt av et selskap hjemmehørende i den ene stat (kildestaten) til en aksjonær bosatt i den annen stat (bostedsstaten). I den foreliggende avtale er kildestatens beskatningsrett begrenset til 20 % når det utdelende selskap hører hjemme i Norge, og til 25 % når et tyrkisk selskap foretar utdelingen, i begge tilfelle under forutsetning av at aksjonæren som mottar dividendene er henholdsvis et tyrkisk eller norsk selskap som innehar minst 25 % av aksjekapitalen i det selskap som foretar utdelingen. I andre tilfelle er kildeskatten begrenset til 30 % for Tyrkias vedkommende og 25 % når utdelingen foretas av et norsk selskap. Den dobbeltbeskatning som fremkommer ved at dividender kan skattlegges både i kildestaten og i bostedsstaten, unngås ved reglene i artikkel 23, pkt. 2. Pkt. 3 i artikkel 23 inneholder for øvrig en særregel om beskatningen av dividender som et norsk selskap mottar fra Tyrkia, kfr. senere redegjørelse.

Reglene i artikkel 10, pkt. 5, er nevnt i forbindelse med kommentarene til artikkel 7 foran.

Artikkel 11 gjelder beskatningen av renter. Også for slike inntekter gjelder at de foruten i mottagerens bostedsstat (pkt. 1), kan skattlegges ved kilden i den annen stat hvor rentene skriver seg fra (pkt. 2). Norge har imidlertid ingen intern hjemmel for å skattlegge renter som utbetales fra kilder her til en person bosatt i utlandet. Derimot vil renter som utbetales fra Tyrkia bli kildebeskattet der med 15 % (mot 35 % etter intern lovgivning og 10 % etter OECD's mønsterartikkel). Etter artikkel 23, pkt. 2, gis det fradrag i norsk skatt for den tyrkiske kildeskatt av renter når mottageren er bosatt i Norge. Renter som utredes til den norske regjering eller Norges Bank fra den tyrkiske regjering eller Tyrkias Sentralbank, er etter pkt. 3 i artikkel 11 fritatt for tyrkisk kildeskatt.

Artikkel 12 omhandler beskatningen av royalties. På lignende måte som for dividender og renter, er det fastsatt i artikkel 12, pkt. 1, at royalties kan skattlegges i den stat hvor mottageren av slike inntekter er bosatt og dessuten ved kilden i den stat hvor inntektene skriver seg fra, jfr. pkt. 2. Kildeskatten er dog begrenset til 10 %. Det er for tiden ingen regel i norsk skattelovgivning om kildebeskatning av royalties som tilfaller en mottager i utlandet. En person bosatt i Norge som mottar royalties fra Tyrkia, unngår imid-

lertid dobbeltbeskatning ved at det gis fradrag i norsk skatt etter reglene i artikkel 23, pkt. 2, for den tyrkiske kildeskatt av de samme inntekter. Definisjonen av uttrykket «royalties» i artikkel 12, pkt. 3, og de øvrige bestemmelser i artikkelen tilsvarer OECD's mønster.

Artikkel 13 gjelder beskatningen av formuegevinst. Det fremgår av artikkelens pkt. 1 at gevinst ved salg av fast eiendom kan skattlegges i den stat hvor eiendommen ligger. En tilsvarende regel er fastsatt i pkt. 2 for gevinst ved avhendelse av eiendom knyttet til et fast driftssted m. v.

Det er fastsatt i artikkelens pkt. 4 at gevinst ved avhendelse av enhver annen eiendom prinsipielt bare skal kunne skattlegges i den stat hvor selgeren er bosatt. Det er dog en unntagelse for gevinst ved salg av aksjer, obligasjoner og andre verdipapirer. Slike gevinster kan skattlegges i den stat hvor verdipapirene er utstedt. Det forutsettes imidlertid at avhendelsen skjer til en person som er bosatt i den samme stat og at verdipapirene er børsnotert der. Etter norsk ønske er det fastsatt en særregel i artikkelens pkt. 5 som åpner adgang til en begrenset mulighet for skattlegging av en person bosatt i Tyrkia etter reglene i skattelovene av 1911 § 54 (§ 46), begges 2. ledd, sammenholdt med § 15 (§ 10), begges 1. ledd, bokstav c. Det forutsettes at selgeren er en fysisk person som i løpet av de siste fem år før avhendelsen av aksjene foretas har vært bosatt i Norge.

Artikkel 14 omhandler inntekt ved fri yrkesutøvelse. Bestemmelsen avviker fra de tilsvarende regler i OECD's mønsteravtale. Som for lønnsinntekter, jfr. artikkel 15, er det etter artikkel 14, pkt. 1, av betydning for beskatningsretten i hvilken av de to stater de selvstendige personlige tjenesteytelser er utøvet. Unntaksregelen i pkt. 2 kommer til anvendelse når oppholdet i den stat hvor arbeidet utføres ikke overstiger 183 dager i løpet av vedkommende kalenderår, og er bl. a. betinget av at vederlaget for arbeidet utredes av en person som ikke er bosatt i denne stat. Men selv om arbeidet ikke blir utøvet utenfor bostedsstaten, har kildestaten forbeholdt seg en beskatningsrett etter artikkelens pkt. 3, som gjelder også i tilfelle hvor arbeidet gjøres i en tredje stat. Kildestatens beskatningsrett er begrenset til 10 % av godtgjørelsen. Videre kan det etter artikkelens pkt. 5 også oppkreves en skatt på 10 % av vederlag som utredes i forbindelse med et bygnings- eller monteringsarbeid i kildestaten, selv om dette arbeid har en kortere varighet enn seks måneder og derfor ikke anses som et fast driftssted etter regelen i artikkel 7, sammen-

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Tyrkia, til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue.

holdt med artikkel 5, pkt. 2 (g). Norsk skatte-lovgivning har ingen regler som gir adgang til å gjennomføre en kildebeskatning som omhandlet i artikkel 14, pkt. 3 og 5. En person bosatt i Norge som mottar godtgjørelse fra oppdragsgiver i Tyrkia, skattlegges av den samme inntekt i Norge, men unngår dobbeltbeskatningen ved at det gis fradrag for den tyrkiske kildeskatt etter reglene i artikkel 23, pkt. 2.

For lønnsinntekter, omhandlet i artikkel 15, er det i artikkelens pkt. 3 fastsatt en særregel overensstemmende med den tilsvarende regel i OECD-mønsteret. Den bestemmer at godtgjørelse for lønnsarbeid utført ombord i skip eller luftfartøy kan skattlegges i den stat hvor foretagendets ledelse har sitt sete. Det er imidlertid fastsatt at en person bosatt her i landet som arbeider ombord i et fly som drives av SAS, bare skal kunne skattlegges i Norge.

Artikkel 16 gjelder styregodtgjørelse, som kan skattlegges i den stat hvor det selskap er hjemmehørende som utreder slik godtgjørelse. Regelen tilsvare OECD's mønsterartikkel.

Artikkel 17, som omhandler opp-tredende kunstnere m. v. er også basert på OECD-mønsteret. Den bestemmer at inntekter som slike personer oppebærer, kan skattlegges i den stat hvor arbeidet blir utført, uansett om det dreier seg om frie yrkesutøvere eller lønsmottagere. Det er imidlertid fastsatt en unntaksregel i artikkelens pkt. 2 om at godtgjørelsen skal være fritatt for beskatning i den stat hvor arbeidet utføres, når betalingen utredes av den annen stat eller en institusjon der som ikke har erverv som formål.

Artikkel 18 omhandler private pensjoner o. l. godtgjørelse, og fastsetter i likhet med OECD-mønsteret at slike inntekter bare kan skattlegges i den stat hvor pensjonisten er bosatt.

Artikkel 19 gjelder lønn og pensjon vedrørende offentlig tjeneste. Etter denne bestemmelse er beskatningsretten tillagt den stat som utreder slik godtgjørelse. Også denne regel tilsvare OECD-mønsteret.

Artikkel 20 gjelder lærere og studenter. Artikkelens pkt. 1 er basert på OECD's mønsterartikkel, som fritar en student eller forretningslærling for beskatning i den stat hvor han midlertidig oppholder seg av hensyn til sin utdanning, når det gjelder pengebeløp som han mottar under oppholdet fra kilder utenfor denne stat til underhold eller utdanning. En tilsvarende bestemmelse er fastsatt i pkt. 2 med hensyn til beskatning

av en lærer bosatt i den ene stat som midlertidig oppholder seg i den annen stat for å drive undervisning eller forskning. Hvis oppholdet ikke overstiger to år, skal den sistnevnte stat ikke skattlegge den godtgjørelse han mottar for arbeidet, under forutsetning av at denne utredes fra kilder utenfor denne stat. Vederlaget kan imidlertid skattlegges i den stat hvorav læreren er statsborger hvis det utredes fra kilder innenfor denne stat. Artikkelens pkt. 3 fritar en student eller praktikant for beskatning i den stat hvor han utfører lønnsarbeid med sikte på å oppnå praktisk øvelse i tilknytning til hans utdanning eller opplæring. Det forutsettes at arbeidet utføres i et tidsrom som ikke varer lenger enn 183 dager i løpet av kalenderåret.

Artikkel 21, som gjelder inntekt som ikke er uttrykkelig omhandlet i de foregående artikler, bestemmer at slike inntekter bare kan skattlegges i kildestaten. Unntatt er dog de inntekter som skriver seg fra kilder utenfor begge stater. Til disse har den stat beskatningsretten hvor den som mottar inntekten er bosatt, jfr. pkt. 2.

Artikkel 22 gjelder formuesbeskatningen. Reglene går ut på at formuesbeskatningen kan gjennomføres i den stat som er tillagt beskatning av inntekter som har tilknytning til vedkommede aktivum, for skip, aksjer, obligasjoner og rettigheter som foranlediger royalties er beskatningsretten tillagt den stat hvor den som eier slike formue er bosatt. Det er også i denne forbindelse tatt et forbehold med hensyn til beskatningen av formue som tilhører Det Norske Luftfarts-selskap A/S, som interessent i SAS.

Artikkel 23 inneholder regler til unngåelse av dobbeltbeskatning. Begge stater anvender det såkalte fordelings-system. Dette innebærer at inntekter og formue som den ene av statene har rett til å beskatta, skal holdes utenfor beskatningen i den annen stat. Ved beregningen av skatten av den gjenværende inntekt eller formue, kan imidlertid hver av statene treffe bestemmelse om å anvende den skattesats som ville ha kommet til anvendelse hvis formue og inntekt som etter avtalen er overlatt den annen stat til beskatning ikke var blitt unntatt. Inntekter som kan skattlegges i begge stater, f. eks. dividender, tas derimot med ved beskatningen i den stat hvor mottageren er bosatt, mot at det blir gitt fradrag i utgnet skatt hvor kildeskatt er betalt i den annen stat, jfr. artikkel 23, pkt. 2.

Det er fastsatt en unntagelse i artikkelens punkt 3 med hensyn til dividender som utdeles av et tyrkisk selskap til et norsk selskap når dette innehar minst 25 % av kapitalen i det selskap som utdeler dividendene. Denne

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Tyrkia, til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue.

særregel — som går ut på at slike dividender skal være fritatt for norsk kommuneskatt — er begrunnet i at utenlandske dividender skattlegges i Norge med samtlige inntektsskatter til stat og kommune, mens dividender fra norske selskaper bare pålegges inntektsskatt til staten. Det er derfor i en rekke skatteavtaler som Norge har inngått fastsatt regler for å unngå en forskjellsbehandling som ellers ville ha motvirket norske selskapers planer om å etablere datterselskaper i utlandet. Ved at de mottatte dividender etter artikkel 23, pkt. 3, unntas ved den norske beskatning av moderselskapet, blir det selvsagt ikke spørsmål om å gi noe fradrag for den tyrkiske kildeavgift på 25 %.

Med sikte på å fremme Tyrkias økonomiske utvikling inneholder landets skattelovgivning visse bestemmelser som går ut på å redusere beskatningen av renter, royalties og enkelte tjenesteytelser. Disse skattelettelser ville ikke ha nådd sitt mål, hvis foretagender i Norge som er interessert i investeringer i Tyrkia, ville fått en tilsvarende høyere beskatning her. Reglene i artikkel 23, pkt. 4, tar sikte på å unngå denne virkning og forekommer, i forskjellige former, særlig i skatteavtaler mellom industrialiserte stater og utviklingsland.

Artiklene 24—29 inneholder enkelte særlige bestemmelser. Dette gjelder regler om ikke-diskriminering (artikkel 24), utveksling av opplys-

ninger (artikkel 25), administrativ bistand (artikkel 26), fremgangsmåten ved inngåelse av gjensidige avtaler (artikkel 27), diplomatiske og konsulære tjenestemenn (artikkel 28) og territorial utvidelse (artikkel 29).

Artiklene 30 og 31 inneholder sluttbestemmelsene. Avtalen trer i kraft ved utveksling av ratifikasjonsdokumentene. Den vil første gang få virkning for skatter av inntekt og formue som utlignes for det år som følger etter året da ratifikasjonsdokumentene ble utvekslet.

Spørsmålet om ratifisering av skatteavtalen er blitt forelagt Finansdepartementet som har anbefalt at den 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 en overenskomst av 16. desember 1971 mellom Kongeriket Norge og Republikken Tyrkia til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse 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 av 16. desember 1971 mellom Kongeriket Norge og Republikken Tyrkia til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue.

Tilråding fra Utenriksdepartementet ligger ved i avtrykk.

Gitt på Oslo slott 25. februar 1972.

Under Vår hånd og rikets segl

OLAV

(L. S.)

Trygve Bratteli

Finn Midtskaug