

# St.prp. nr. 79

## (1989-90)

### **Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Kongeriket Nederland til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue, undertegnet i Oslo den 12. januar 1990.**

*Tilråding fra Finans- og tolldepartementet av 6. april 1990, godkjent i Statsråd samme dag.*

#### **1. INNLEDNING**

Den 12. januar 1990 ble det i Oslo undertegnet en overenskomst til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse mellom Norge og Nederland. Samtykke til undertegning ble gitt ved kongelig resolusjon av 20. november 1987. Overenskomsten ble på Norges vegne undertegnet av ekspedisjonssjef Jan Flatla, Utenriksdepartementet og på Nederlands vegne av ambassadør baron F. M. L. van Geen.

Overenskomsten vil tre ikraft 30 dager etter at begge stater har mottatt underretning om at alle nødvendige konstitusjonelle skritt er tatt i henhold til intern lovgivning for at overenskomsten kan tre i kraft. For Norges del får overenskomsten virkning første gang for de skatter som vedkommer det kalenderår som følger etter ikrafttredelsesåret.

#### **2. GENERELLE BEMERKNINGER**

Det ble i 1979 innledet forhandlinger mellom Norge og Nederland om revisjon av den eksisterende dobbeltbeskatningsavtale mellom de to land, inngått 22. september 1966. De avsluttende forhandlinger ble fra norsk side ledet av avdelingsdirektør Per O. Gjesti, Finansdepartementet, og et utkast til en ny avtale med tilhørende protokoll avfattet på engelsk ble parafert i Haag den 26. mars 1987.

Det var flere forhold som gjorde revisjon av den gjeldende avtale ønskelig. Et av disse var spørsmålet om adgangen til å beskatte virksom-

het på kontinentalsokkelen. Særlig fra norsk synspunkt var dette viktig. Riktignok omfatter den eksisterende avtalen også de to lands kontinentalsokler, men mangler de særregler tilpasset den spesielle virksomheten og de særegne arbeidsrutinene på sokkelen som har vist seg hensiktsmessig i forhold til andre land.

Et annet slikt forhold var beskatningen av dividender fra norske selskaper til hovedaksjonærer i Nederland hvor gjeldende avtale avskjærer norsk kildebeskatning. Beskatningen av aksjeselskaper og aksjonærer i Norge ble vesentlig endret i 1970 da aksjeskatteloven trådte ikraft. Det ble tidlig klart at denne endringen skapte behov for å endre skatteavtalene Norge til da hadde inngått for å opprettholde balansen mellom innen- og utenlandske aksjonærer. I de 20 årene som er gått siden da har Norge reforhandlet skatteavtalene med de fleste av våre viktigste handelspartnere. De spesielle bemerkningene til artikkel 10 forklarer nærmere beskatningen av dividender vis-a-vis Nederland.

Forøvrig ønsket begge land en rekke mindre justeringer i forhold til gjeldende avtale. De fleste av de nye reglene er omtalt i kommentarene til de enkelte artikler nedenfor.

Overenskomsten består av 34 artikler samt en protokoll som skal utgjøre en integrerende del av avtalen. Avtalen er inngått på norsk, nederlandsk og engelsk. De tre språk har lik gyldighet, men den engelske tekst gis forrang ved eventuell fortolkningstilfelle.

Overenskomsten følger i stor grad det mønster som er lagt til grunn i dobbeltbeskatningsavtaler som Norge tidligere har sluttet med andre stater. Som modell for disse har i store trekk

Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Kongeriket Nederland til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse

vært lagt til grunn det mønsterutkast som ble utarbeidet av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD) i 1963, og revidert i 1977. Overenskomsten inneholder imidlertid på visse punkter avvikelser fra OECD-mønsteret. Det vises til kommentarene til de enkelte artikler.

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

*Artiklene 1 og 2* har bestemmelser om avtalens *saklige anvendelsesområde*. Ifølge artikkel 1 omfattes personer som er bosatt enten i den ene av statene eller i begge stater. Artikkel 2 inneholder en oppregning av hvilke skatter som for tiden omfattes av avtalen. Den omfatter både inntekts- og formuesskatt.

*Artiklene 3-5* inneholder *definisjoner* av forskjellige ord og uttrykk som forekommer i overenskomsten.

Det følger av *artikkel 3* punkt 1 b) at overenskomsten, i likhet med våre øvrige skatteavtaler, ikke får anvendelse på Svalbard, Jan Mayen og de nordiske biland. Det følger videre av artikkel 3 punkt 1 b) og c) at overenskomsten også får anvendelse for de respektive lands kontinental-sokler for så vidt gjelder utøvelse av rettigheter med hensyn til havbunnen og undergrunnen samt deres naturherligheter. Det vises til artikkel 24 som inneholder en rekke særregler for beskatning av virksomhet på kontinentalsokkelen.

*Artikkel 4* definerer uttrykket «*person bosatt i en kontraherende stat*» og inneholder i punktene 2 og 3 regler om hvorledes det skal forholdes når en fysisk, henholdsvis en juridisk, person etter intern lovgivning i de to stater anses for å være bosatt (hjemmehørende) både i Norge og i Nederland. Bestemmelsen følger OECD's mønster. I protokollens avsnitt II er det tatt inn en regel om personer som er om bord på båt uten å anses bosatt i noen av statene. Disse skal anses bosatt der skipet har sin hjemstedshavn.

*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 oppbærer i den annen stat.

Bestemmelsen i artikkelens punkt 3 om når stedet for et bygningsarbeid, et konstruksjons- eller installasjonsprosjekt m.v. utgjør et fast driftssted er utformet noe annerledes enn både gjeldende avtale og OECD's mønsterartikkel, men tidsgrensen på 12 måneder er beholdt. Særlig er å merke at tilknyttet kontroll- og rådgivningsvirksomhet uttrykkelig er inkludert i bestemmelsen. Protokollens avsnitt III klargjør

noen spørsmål i forbindelse med forståelsen av artikkelens punkt 3 i tilfeller der samme foretagende er engasjert i flere prosjekter i den annen stat.

Når det gjelder forretningsvirksomhet på kontinentalsokkelen, er det som nevnt fastsatt særregler i artikkel 24, jf. bemerkningene nedenfor.

*Artiklene 6-22 og 24* har regler om beskatning av forskjellige former for inntekt og formue. Disse bestemmelsene har til formål å forhindre dobbeltbeskatning dvs. at en skattyter blir skattlagt i begge stater av samme inntekt eller formue. De detaljerte reglene om de forskjellige inntektsarter er avgjørende for om beskatningsretten skal tilfalle den stat hvor den skattepliktige er bosatt, eller den stat hvor vedkommende inntektsart har sin kilde. For dividender er det gitt regler om deling av beskatningsretten mellom de berørte stater.

*Artikkel 6* fastsetter at inntekt av *fast eiendom* kan skattlegges i den stat hvor eiendommen ligger (kildestaten). Dette er i overensstemmelse med OECD's mønster. Det samme gjelder ved inntekt fra direkte bruk, eller annen utnyttelse av fast eiendom.

*Artikkel 7* inneholder regler om skattlegging av *fortjeneste ved forretningsvirksomhet* som et foretagende hjemmehørende i en kontraherende stat utøver i den annen stat. Slik virksomhet kan bare inntektsbeskattes i den sistnevnte stat dersom 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 fortjeneste som skriver seg fra et fast driftssted. Artikkelen svarer til OECD's mønster.

Artikkelens punkt 2 inneholder grunnregelen for fastsettelsen av det faste driftssteds fortjeneste, nemlig at driftsstedet skal tilskrives den fortjeneste som det ventelig ville ha ervervet dersom det hadde vært et særskilt og selvstendig foretagende som utøvet samme eller lignende virksomhet under samme eller lignende forhold, og det opptrådte helt uavhengig i forhold til det foretagendet hvis faste driftssted det er («*armlengdeprinsippet*»).

I protokollens avsnitt IV er det inntatt en regel om at når et foretagende driver som nevnt i artikkelens punkt 1 og 2, skal det faste driftssteds fortjeneste utelukkende fastsettes på grunnlag av godtgjørelse for salg eller forretningsvirksomhet som kan tilskrives det faste driftssted og ikke på grunnlag av foretagendets samlede fortjeneste. Dermed sikres foretagender i hvert av landene mot vilkårlighet i beskatningen av eventuelle faste driftsteder i det annet land.

*Artikkel 8* gir regler om skattlegging av fortjeneste av *internasjonal skips- og luftfartsvirksomhet*. Slik virksomhet kan i henhold til punkt

Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Kongeriket Nederland til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse

1 i utgangspunktet bare inntektsbeskattes i bostedsstaten. Av punkt 2 går det imidlertid frem at inntektsbeskatning kan bli å foreta i den andre staten hvis den virkelige ledelse for foretaket anses å ha sitt sete der. Punkt 6 klargjør at dette også gjelder fortjeneste når et foretaket deltar i en «pool», felles forretningsvirksomhet eller et internasjonalt driftskontor. Bestemmelsene får også anvendelse på fortjeneste av fiskevirksomhet i åpen sjø.

I protokollens avsnitt V er det tatt inn en regel om foretagender som drives av solidarisk ansvarlige eiere fra begge stater der den virkelige ledelse ikke lar seg stedfeste utelukkende til en av statene. Fortjeneste oppbeåret av slike foretagender skattlegges på den enkelte sameiers hånd bare i den stat hvor vedkommende sameier er bosatt og i forhold til dennes andel i foretaket.

I de fleste skatteavtaler Norge inngår er det tatt inn særregler av hensyn til SAS-samarbeidet. Da det er enighet mellom norske og nederlandske myndigheter om at de øvrige regler i artikkel 8 tar behørig hensyn til dette samarbeidet, er det ikke tatt inn noen egen bestemmelse om fortjeneste oppbeåret av SAS-konsortiet i denne overenskomsten.

*Artikkel 9 omhandler foretagender med fast tilknytning til hverandre.* Bestemmelsen gjelder assosierte selskaper under felles kontroll og ledelse. Artikkelen gir ligningsmyndighetene adgang til å forhøye et foretagendes skattbare fortjeneste når denne er redusert som følge av at det i det økonomiske samkvem mellom dette og tilknyttede foretagender er anvendt forretningsvilkår som avviker fra dem som ville ha vært avtalt mellom uavhengige foretagender i tilsvarende omstendigheter. Når korrigerende foretas i slike tilfeller skal det anvendte forretningsvilkår for beskatningsformål erstattes med vilkår overensstemmende med den såkalte arm-lengde-standard, jf. skatteloven av 1911 § 54 første ledd. Artikkelen er bygget på prinsippene i OECD-mønsteret, men har ikke bestemmelser om korresponderende korrigerende i det land hvor det annet foretagende er hjemmehørende. Det er i siste punktum i artikkelen tatt inn en modifikasjon der det forutsettes en viss adgang til utgiftsdeling for beslektede foretagender.

*Artikkel 10 gjelder skattlegging av dividender.* Etter artikkelens punkt 1 kan slike inntekter skattlegges i den kontraherende stat hvor aksjonæren er bosatt.

De samme inntektene kan dessuten skattlegges i den stat hvor selskapet som utdeler dividendene er hjemmehørende (kildestatens), jf. punkt 2. Utgangspunktet er at dividendene skattlegges i henhold til denne stats lovgivning men at skattesatsen begrenses til 15 prosent hvis mottakeren er den virkelige rettighetshaver (og

ikke f.eks. en stråmann for den faktiske eier enten i kildelandet eller i et tredje land).

Dividender som utdeles til norsk selskap som direkte kontrollerer minst 25 prosent av aksjekapitalen i et nederlandsk utdelende selskap kildeskattebeskattes i Nederland etter en lavere sats — 10 prosent. Norge kan i alle tilfelle kreve 15 prosent kildeskatt ved utbetaling av dividender til nederlandske aksjonærer. Denne tilsynelatende asymmetrien har sin bakgrunn i det gjeldende norske system for beskatning av selskaper og dets aksjonærer, jf. bemerkningene om dette innledningsvis. Punkt 3 inneholder en regel om bortfall av kildeskatt på dividender som tilfaller «morselskap» som nevnt over (som direkte innehar minst 25 prosent av aksjekapitalen i det utdelende selskap). Denne regelen vil imidlertid bare få virkning dersom Norge skulle gå bort fra det nåværende system for beskatning av aksjeselskaper og aksjonærer.

I protokollens avsnitt VI er det inntatt en regel om at søknad om å få tilbakebetalt uriktig innkrevet skatt skal leveres kompetent myndighet i innkrevingsstaten innen fem år.

*Artikkel 11 inneholder bestemmelser om skattlegging av renter.* Slike inntekter skal etter bestemmelsen i punkt 1 bare kunne skattlegges i den stat hvor mottakeren er bosatt. Denne regel gjelder ikke dersom den rentebærende fordring reelt er knyttet til næringsvirksomhet eller utøvelsen av fritt yrke gjennom et fast driftssted eller fast sted for selvstendige personlige tjenester, i den kontraherende stat rentene skriver seg fra og rettighetshaveren er bosatt i den annen stat. Etter artikkelens punkt 3 skattlegges i så fall rentene i samsvar med bestemmelsene i henholdsvis artikkel 7 eller artikkel 14. (Tilsvarende bestemmelser gjelder etter artikkel 10 punkt 7 for dividender og etter artikkel 12 punkt 3 for royalty.)

Av protokollens avsnitt VII går det frem at statene skal underrette hverandre hvis det internrettslig innføres kildeskatt på renter slik at det kan forhandles om eventuelle endringer i artiklene 11 og 23.

*Artikkel 12 gir bestemmelser om skattlegging av royalty,* som tilsvarende rentebestemmelsene i artikkel 11. Hovedregelen er således at royalty bare kan skattlegges i den stat hvor mottakeren er bosatt.

Bestemmelsene i artiklene 11 og 12 harmonerer med gjeldende norsk skattelovgivning, for så vidt som det for tiden ikke foreligger internrettslig hjemmel til i alminnelighet å skattlegge royalty eller renter som utbetales fra Norge til mottaker bosatt i utlandet.

*Artikkel 13 omhandler skattlegging av formuesgevinster.* Etter punkt 1 kan gevinst som oppbeøres ved avhendelse av fast eiendom,

Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Kongeriket Nederland til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse

skattlegges i den kontraherende stat hvor eien-  
dommen ligger.

Gevinst ved avhendelse av løsøre som utgjør driftsmidler knyttet til et fast driftssted eller et fast sted for utøvelse av fritt yrke, kan i henhold til artikkelens punkt 2 skattlegges i den kontraherende stat hvor det faste driftssted eller faste sted befinner seg. Det samme gjelder gevinst ved avhendelse av selve det faste driftssted eller faste sted.

I henhold til punkt 3 skattlegges gevinst ved avhendelse av skip eller luftfartøy i internasjonal fart samt fartøyer som anvendes i fiskevirksomhet i åpen sjø på tilsvarende måte som for tjenesten ved driften av slike fartøyer skattlegges etter artikkel 8 punktene 1 og 2, dvs. i avhenderens bostedsstat eller i den andre staten hvis den virkelige ledelse for foretaket har sitt sete der.

I protokollens avsnitt V er det inntatt regler om beskatningen av solidarisk ansvarlige sameiere som også kan gjelde artikkel 13 punkt 3, jf. kommentarene til artikkel 8.

Gevinst ved avhendelse av andre formuesgjenstander enn nevnt i punktene 1-3 kan bare skattlegges i avhenderens bostedsstat, jf. punkt 4.

I artikkelens punkt 5 er det gitt en særregel som i en viss utstrekning gir Norge adgang til å beskatte gevinst ved avhendelse av såkalte større aksjeposter (skattelovens § 54, annet ledd) også når avhenderen er bosatt i Nederland. Slik «kildebeskatning» av aksjegevinster kan bare gjennomføres dersom selskapets eiendeler helt eller hovedsakelig består av fast eiendom i kildestaten, eller gevinstene mottas av en fysisk person (i motsetning til et selskap) som i løpet av de siste 5 år før avhendelsen av aksjene har vært bosatt i Norge. En slik regel om kildeskatt på aksjegevinster finnes ikke i OECD-mønsteret, men en finner ofte tilsvarende bestemmelser i øvrige skatteavtaler Norge har inngått.

I den gjeldende avtalen gir ikke salg av større aksjeposter i eiendomsselskaper i seg selv anledning til å kildebeskatte gevinstene.

Artikkel 14 gjelder beskatningen av inntekt ved utøvelse av *fritt yrke*. Bestemmelsene om beskatning av inntekt av slik virksomhet er i overensstemmelse med OECD's mønsteravtale. Etter dette mønster skattlegges inntekter ved utøvelse av fritt yrke i den stat hvor yrkesutøveren er bosatt, med mindre han i den annen kontraherende stat vanligvis råder over et fast sted (kontor eller lignende) som tjener utøvelsen av hans virksomhet. I så fall kan sistnevnte stat skattlegge den del av inntekten som kan henføres til et slikt sted.

Artikkelen har fått en tilføyelse om at yrkesutøveren skal anses å råde over et fast sted i den annen stat hvis oppholdet der overstiger 183

dager i en tolv måneders periode. Hverken gjeldende avtale eller OECD-mønsteret har en slik regel. Også dette er en regel Norge har med i flere nyere skatteavtaler. Begrunnelsen ligger i forholdet til beskatningen av lønsmottakere. En viss parallellitet i behandlingen av lønsmottakere og selvstendige yrkesutøvere har vist seg ønskelig for å forebygge konflikter om grenseoppgangen dem imellom.

Punkt 2 gir eksempler på aktiviteter og yrkesgrupper som kan komme inn under denne artikkelen, men listen er ikke uttømmende.

*Lønnsinntekter* er omhandlet i artikkel 15. Som etter OECD-mønsteret tilkommer det den stat hvor lønsmottakeren er bosatt å skattlegge hans lønnsinntekter med mindre arbeidet utføres i den annen stat. I så fall har den stat hvor arbeidet utføres, rett til å skattlegge dem. Et unntak gjelder likevel, i henhold til artikkelens punkt 2, for kortvarige opphold; den såkalte 183-dagers regel. Vilkårene avviker noe fra OECD's mønster og gjeldende avtale. For det første regnes de 183 dager i enhver 12-månedersperiode og ikke i vedkommende kalenderår. For det annet skal arbeidsgiveren være bosatt i samme stat som arbeidstakeren. Det sistnevnte vilkår er begrunnet i kontrollhensyn, idet det ikke vil foreligge innberetningsplikt og trekkansvar i bostedsstaten om OECD-regelen følges.

Under forhandlingene ble skatteforholdene for utleide arbeidstakere drøftet. Med utleide arbeidstakere menes i denne avtalen personer som har et formelt arbeidstakerforhold og får utbetalt sin lønn av et utenlandsk foretagende, som ikke selv har et selvstendig oppdrag i denne annen stat, men stiller arbeidskraften til disposisjon for et foretagende der og under dettes instruksjon og ansvar.

I en rekommandasjon vedtatt av OECD i august 1984 ble det bl.a. tatt til orde for at man ved utforming av nye avtaler tok inn uttrykkelige bestemmelser om denne gruppe. I punkt 2 b) er det således presisert at slike arbeidstakere ikke kan kreve skattefritak etter 183-dagers regelen.

Punkt 3 gir en særregel for lønn som tilkommer sjøfolk og flymannskap i internasjonal fart samt mannskap om bord på fartøyer som driver fiskevirksomhet i åpen sjø. Her har bostedsstaten eksklusiv beskatningsrett.

Artikkel 16 omhandler *styrehonorar m.v.* Slike inntekter kan som hovedregel skattlegges i den stat hvor selskapet som utreder godtgjørelsen er hjemmehørende. Da Norge etter artikkel 23 her anvender det såkalte «godskrivelses-systemet» til unngåelse av dobbeltbeskatning, skattlegges styrehonorar imidlertid også i Norge i de tilfeller mottakeren er bosatt i Norge.

I punkt 3 gis vertslandet for et fast driftssted adgang til å kildebeskatte styrehonorarer i den

Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Kongeriket Nederland til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse

utstrekning slike honorarer er fradragsberettiget ved beregningen av det faste driftsstedets fortjeneste.

*Artikkel 17* fastsetter at *artister 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. Artikkelen punkt 2 inneholder en tilføyelse som tar sikte på å sikre den stat beskatningsretten hvor artisten eller idrettsutøveren opptrer, også hvor vederlaget utbetales til en tredjemann, f.eks. et artistbyrå eller et selskap artisten har opprettet. Reglene i punkt 1 og 2 er avfattet etter OECD's mønster.

I punkt 3 er den stat hvor utøveren er bosatt gitt en eksklusiv beskatningsrett der besøket for det vesentlige er betalt av offentlige fond e.l. i bostedsstaten.

*Artikkel 18* omhandler *private pensjoner og livrenter*. Etter punkt 1 skal pensjoner som mottas i anledning av tidligere lønnsarbeid, samt livrenter bare skattlegges i den stat hvor mottakeren er bosatt. Det samme gjelder pensjoner utbetalt i henhold til sosiallovgivningen, jf. punkt 4. Punkt 2 gir en særregel for godtgjørelser som ikke ytes periodevis og som er ytet for et tidligere ansettelsesforhold i den annen stat. Slik godtgjørelse kan skattlegges i denne stat.

*Artikkel 19* gjelder *offentlige lønns- og pensjonsutbetalinger*. Retten til å skattlegge slik inntekt er med visse unntak, i overensstemmelse med OECD's mønster, tillagt den stat som utreder ytelsene. For pensjoner er det imidlertid bestemt at den annen stat skal ha en eksklusiv beskatningsrett dersom mottakeren er bosatt i og er statsborger av denne annen stat. I punkt 3 er det videre fastsatt at bestemmelsene i denne artikkel om eksklusiv beskatningsrett for utbetalingsstaten ikke skal komme til anvendelse på lønns- og pensjonsutbetalinger som er ytet i forbindelse med utøvelse av offentlig forretningsvirksomhet.

*Artikkel 20* fastsetter at *studenter og lærlinger* som er bosatt i en stat og som midlertidig oppholder seg i den annen stat i anledning opplæring og utdanning, ikke skal skattlegges i den sistnevnte stat for pengebeløp som de mottar til slike formål fra kilder i utlandet. Bestemmelsen samsvarer med OECD's mønster.

*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 punkt 2 der det foreskrives at inntekter som er knyttet til et fast driftssted eller et fast sted for utøvelse av fritt yrke, skal beskattes etter artiklene 7 og 14.

*Artikkel 22* omhandler *formuesbeskatning*. Formue som består av fast eiendom, kan skatt-

legges i den stat hvor eiendommen ligger. Formue som består av løsøre som utgjør driftsmidler knyttet til et fast driftssted eller et fast forretningssted, kan skattlegges i den stat hvor driftsstedet eller forretningsstedet befinner seg. Formue som består i skip og luftfartøy som drives i internasjonal fart, samt fartøy som driver fiskevirksomhet i åpen sjø, skal bare kunne skattlegges i den stat som etter artikkel 8 har rett til å skattlegge fortjenesten ved utøvelse av slik virksomhet.

Alle andre typer formue skattlegges bare i eiers bostedsstat.

I protokollens avsnitt V er det, som nevnt i kommentarene til artikkel 8, inntatt regler om beskatningen av solidarisk ansvarlige sameiere.

*Artikkel 23* gir regler om *fremgangsmåten til unngåelse av dobbeltbeskatning*.

Både Nederland og Norge anvender som alminnelig regel det såkalte *fordelingssystem*. Dette systemet innebærer at inntekter som den annen stat etter skatteavtalen kan skattlegge, skal unntas fra beskatning i bostedsstaten. Bostedsstaten kan imidlertid ta i betraktning den unntatte inntekt eller formue ved beregningen av den skatt som skal betales av vedkommende persons øvrige inntekt eller formue (progresjonsforbehold), jf. artikkelen punkt 6. Norge anvender for tiden ikke progresjonsforbeholdet.

Unntak fra fordelingsystemet er imidlertid fastsatt for Norges vedkommende når det gjelder dividender, gevinster ved betydelige aksjesalg samt styrehonorarer, jf. artikkelen punkt 2 b). Her anvendes i stedet det såkalte *godskrivelsessystemet*, som innebærer at bostedsstaten kan skattlegge hele inntekten, men innrømmer som fradrag i den utlignede skatt et beløp som svarer til den skatt som er betalt i den annen stat (kildestaten).

I artikkelen punkt 2 c) er det inntatt en særregel om dividender betalt fra et selskap i Nederland til et selskap i Norge. Under visse forutsetninger skal slike dividender være fritatt for norsk skatt i den utstrekning dette ville vært tilfelle etter norsk lov hvis begge selskaper hadde vært hjemmehørende i Norge.

For Nederlands vedkommende er unntak fra fordelingsystemet fastsatt når det gjelder dividender, betydelig aksjesalg, artister og idrettsutøvers inntekt, utbetalinger som nevnt i artikkel 18 punkt 2 og pensjoner som nevnt i artikkel 19 punkt 2 a). For slike inntekter anvendes *godskrivelsessystemet*.

I protokollens avsnitt VII-X er det inntatt utfyllende regler til artikkel 23.

*Artikkel 24* inneholder særbestemmelser om *virksomhet utenfor kysten*. Punktene 2 og 3 gjelder næringsinntekt og fastsetter at slik virksomhet utøvet utenfor kysten av en annen kontraherende stat skal anses å være utøvet gjennom

Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Kongeriket Nederland til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse

et fast driftssted i denne stat, dersom den utøves til sammen 30 dager i en periode på 12 måneder. På tilsvarende måte anses næringsinntekt gjennom personlige tjenester (fritt yrke) å være ervervet gjennom et fast sted, jf. punkt 4. Inntekten fra slik virksomhet kan i så fall skattlegges fra første dag i virksomhetsstaten.

Punkt 5 unntar fortjeneste ved transport av forsyninger eller personell, drift av taubåter eller fartøyer som utgjør en hjelpevirksomhet til virksomhet utenfor kysten, fra den ovennevnte særregel. Slik fortjeneste skal bare kunne skattlegges i den stat hvor den virkelige ledelse for foretaket har sitt sete.

Inntekt av lønnsarbeid i anledning virksomhet utenfor kysten er omhandlet i artikkelens punkt 6. Slik inntekt kan skattlegges i kyststaten dersom arbeidsoppholdet eller -oppholdene til sammen varer over 30 dager i en periode på 12 måneder. Unntak er gjort for inntekt av lønnsarbeid i anledning virksomhet som nevnt under punkt 5. Slik inntekt skal bare kunne skattlegges i bostedsstaten.

I punkt 7 er det tatt inn en bestemmelse om at visse avhendelsesgevinster i forbindelse med virksomhet utenfor kysten skal beskattes i kyststaten.

Punktene 9—11 inneholder bestemmelser om fremgangsmåten til unngåelse av dobbeltbeskatning for de inntekter som er omhandlet i denne artikkel.

For inntekter som omhandlet i punktene 2, 4 og 7 anvendes godskrivelses-systemet, mens en for lønnsinntekter som nevnt i punkt 6 a) anvender fordelings-systemet. For at en stat i henhold til denne bestemmelse skal unnta inntekten fra beskatning er det imidlertid en forutsetning at det dokumenteres at skatt er betalt i den annen stat.

Artikkel 25 inneholder bestemmelser om *forbud mot diskriminering*. Bestemmelsen er i overensstemmelse med OECD's mønsteravtale. Det er imidlertid i protokollens avsnitt XI og XII tatt inn noen særbestemmelser som skal sikre at filialer ikke blir mindre gunstig behandlet i vertsstaten enn utenlandsk eide (datter)selskaper.

Bestemmelsen i avsnitt XI fastslår at Norge kan skattlegge et nederlandsk selskaps faste driftssted i Norge med den skattesats som anvendes med hensyn til ikke-utdelt overskudd i et norsk selskap (p.t. 50,8 prosent). Det er imidlertid fastsatt at skatten i Norge likevel ikke skal overstige den skatt som ville blitt pålagt et norsk selskap som var eiet av et nederlandsk selskap der det norske selskapet utdeler 30 prosent av sitt overskudd til det nederlandske selskap. Et slikt norsk selskap ville, innenfor rammen av aksjelovens regler om utdelinger, fått fradrag

ved statsskatteligningen for den utdelte dividende. At nettopp 30 prosent er valgt skyldes at en slik utdeling anses å være en normal dividende fra utenlandsk eide (datter)selskaper. Til gjengjeld ville slike dividender utbetalt til et nederlandsk selskap blitt ilagt en kildeskatt på 15 prosent. Den totale skattebelastningen for en norsk filial av et nederlandsk selskap vil således bli på 46,96 prosent som fremkommer slik:

Inntekt ved kommuneskatteligningen	100
— utdelt dividende	<u>30</u>
Inntekt ved statsskatteligningen	<u>70</u>
Skatt til kommune: 100 x 23 prosent =	23
Skatt til staten: 70 x 27,8 prosent =	19,46
Kildeskatt på dividende: 30 x 15 prosent =	<u>4,50</u>
	<u>46,96</u>

Avsnitt XII inneholder nærmere regler om likebehandling av en filial av et utenlandsk selskap og et selskap hjemmehørende i dette landet for så vidt angår fradrag for renteutgifter, royaltybetaling og andre utgifter, samt fradrag for gjeld.

Artiklene 26—32 inneholder enkelte særlige bestemmelser som det er vanlig å ta inn i skatteavtalene. De gjelder regler om *fremgangsmåten ved inngåelse av gjensidige avtaler* mellom de kompetente myndigheter i de to stater (artikkel 26), *utveksling av opplysninger* (artikkel 27), *bistand ved innkreving* (artikkel 28), *begrensning med hensyn til artiklene 27 og 28* (artikkel 29), *diplomatisk og konsulære tjenestemenn* (artikkel 30) *forskrifter* for gjennomføringen av overenskomsten (artikkel 31) samt *territorial utvidelse* (artikkel 32).

Artiklene 33—34 inneholder *sluttbestemmelser*.

Overenskomsten trer i kraft 30 dager etter at begge lands regjeringer har meddelt hverandre sin godkjenning av overenskomsten og får virkning fra og med det kalenderår som følger etter ikrafttredelsesåret.

Protokollen inneholder som nevnt visse særbestemmelser som utgjør en integrerende del av overenskomsten. Bestemmelsene er nærmere omtalt i tilknytning til de enkelte artikler ovenfor.

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 Kongeriket Norge og Kongeriket Nederland til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue.

Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Kongeriket Nederland til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse

**Vi OLAV**, Norges Konge,

gjør vitterlig:

Stortinget blir innbudt til å fatte vedtak om samtykke til at Norge setter i kraft en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Kongeriket Nederland til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue, undertegnet i Oslo den 12. januar 1990.

Tilråding fra Finans- og tolldepartementet ligger ved i avtrykk.

---