

## Overenskomst av 25. april 1963 mellom Norge og Spania til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue

### Innledning

Den 25. april 1963 ble det i Madrid undertegnet en overenskomst mellom Norge og Spania til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue. I tilslutning til overenskomsten ble det samtidig undertegnet en tilleggsprotokoll vedrørende betingelsene for anvendelsen av overenskomstens artikkel 7.

Ratifikasjonsdokumentene ble utvekslet i det norske Utenriksdepartementet 24. april 1964, og overenskomsten trer i kraft tretti dager senere, nemlig 24. mai 1964, jfr. artikkel 29, punkt 2. Den er utferdiget på norsk og spansk, slik at de to tekster har samme gyldighet. Begge tekster følger som bilag til dette rundskriv.

For Norges vedkommende vil overenskomsten første gang ha virkning for inntekt som er oppebåret i 1964, eventuelt i løpet av noe regnskapsår som er avsluttet i 1964 og for formue pr. 1. januar 1965, eventuelt pr. den siste dag i noe regnskapsår som er avsluttet i løpet av 1964.

For Spanias vedkommende vil overenskomsten første gang ha virkning med hensyn til skatter av dividender og renter som er blitt besluttet utbetalt etter 24. mai 1964 og med hensyn til andre inntektsskatter, for inntekt oppebåret i 1964 eller i løpet av noe regnskapsår som er avsluttet i det nevnte kalenderår.

Med hjemmel i overenskomstens artikkel 3, punkt 1, bokstav (g), er *Direktøren for skattevesenet* gitt fullmakt til i Finansdepartementets sted å behandle spørsmål i forbindelse med overenskomsten. Saker om opphevelse av dobbeltbeskatning vedkommende sjømenn som er blitt trukket for sjømannsskatt på norske skip, blir dog å behandle av *Direktoratet for sjømenn*.

### Alminnelige bemerkninger

Siden 1956 har den internasjonale dobbeltbeskatning vært gjenstand for et inngående studium innen *Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling* (OECD). I første omgang har arbeidet, når det gjelder den direkte beskatning, vært innrettet på å nå frem til

ensartede regler som kan legges til grunn for avtaler mellom medlemslandene om unngåelse av dobbeltbeskatning. Gjennom rekommandasjoner til medlemslandene søker organisasjonen også å fremme inngåelsen av nye slike avtaler.

Både Norge og Spania deltar i det nevnte arbeid. I forholdet mellom Norge og Spania har imidlertid dobbeltbeskatningen hittil ikke fått noen spesiell regulering. Den norske eksportindustri har ved forskjellige anledninger fremholdt ulempene ved dette og Norges Industriforbund har bl. a. i et brev av 17. desember 1959 til Finansdepartementet henstillet at det snarest mulig måtte bli innledet forhandlinger om en skatteavtale med Spania. Etterat det var blitt bragt på det rene at det gjensidig var interesse for en slik avtale, ble det etter forhandlinger i Oslo mellom de to staters delegasjoner i tiden fra 5. til 8. november 1962 oppnådd enighet om et avtaleutkast, avfattet på engelsk.

For Norges vedkommende er adskillige av de bestemmelser som er godtatt av OECD lagt til grunn ved utformingen av de skatteavtaler med andre stater som er inngått i løpet av de senere år. Dette gjelder overenskomstene med Forbundsrepublikken Tyskland av 18. november 1958, med Østerrike av 25. februar 1960 og med Italia av 25. august 1961. OECD's mønsterartikler har imidlertid i særlig grad, både reelt og formelt, blitt anvendt som grunnlag for den nå foreliggende overenskomst mellom Norge og Spania. Dette skyldes i første rekke at OECD's arbeid med utformingen av samtlige artikler i mønsteravtalen på det nærmeste var avsluttet da de norsk-spanske avtaleforhandlinger ble innledet. I forbindelse med bemerkningene til de enkelte artikler i overenskomsten vil det bli nærmere redegjort for de avvikelser fra OECD's mønsteravtale som forekommer. Mønsteravtalen foreligger i 1963 i en rapport fra OECD's skattekomité på engelsk *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital* (og på fransk) med kommentarer til de enkelte artikler. Rapporten forhandles i Norge av A/S Bokhjørnet, Lille Grensen 7, Oslo, (som er kommisjonær for OECD's publikasjoner). Rapporten er på 169 sider og prisen er kr. 19,20.

Avtaler til unngåelse av dobbeltbeskatning som gjelder inntekter av enhver art, har Spania hittil bare inngått med Frankrike (undertegnet 8. januar 1963) og med Sverige (undertegnet samtidig med den norsk-spanske avtale, 25. april 1963). I likhet med den norsk-spanske avtale omfatter skatteavtalen mellom Sverige og Spania også skatter av formue.

Man viser forøvrig til overenskomstens tekst og de bemerkninger som er anført i forbindelse med de enkelte artikler i overenskomsten.

## Kort oversikt over det spanske skattesystem\*

De spanske inntektsskatter til staten omfatter dels en rekke skatter som pålegges inntekter av en nærmere bestemt art, nemlig formuesavkastning og næringsvirksomhet, og dels to alminnelige inntektsskatter som pålegges fysiske, henholdsvis juridiske persons samlede inntekt. Spanske provinser og kommuner pålegger inntektsskatt vanligvis i form av tillegg til enkelte av de statlige inntektsskatter. Dessuten kan kommunene pålegge en verdistigningskatt på faste eiendommer som ligger innenfor den enkelte kommunes område. Det finnes ingen formuesskatt i Spania.

Skattene av formuesavkastning og av næringsvirksomhet er *la contribución territorial, rústica y urbana* (skatten av fast eiendom på landet og i byene), *el impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal* (skatten av personlige arbeidsinntekter), *el impuesto sobre las rentas del capital* (skatten av formuesinntekter) og *el impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales* (skatten av inntekt ved handels- og industrivirksomhet). Felles for de her omhandlede inntektsskatter er skattepliktens tilknytning til det spanske statsområde. Når det gjelder disse skatter, inntreer skatteplikten når inntekten har sin kilde i Spania eller oppbæres der eller når slik inntekt blir utbetalt til en i Spania bosatt fysisk eller juridisk person.

Skatten av inntekt av *fast eiendom* er proporsjonal og utskrives på landet med 17,5 % og i byene med 17,2 % av vedkommende årsinntekt. Skatten av *arbeidsinntekter* utskrives av lønn og godtgjørelse som oppbæres av lønsmottagere og frie yrkesøvere. Slike inntekter, som overstiger 25.000 pesetas om året, beskattes etter en progressiv skala (effektiv skattesats 6,9 — 15 %). Det finnes regler om skattelettelse for personer som forsørger 4 eller flere barn. Silyregodtgjørelse beskattes etter en fast sats av 20 % uten noen reduksjon, uansett beløpets størrelse. Det påligger arbeidsgiverne å holde skatten tilbake og sørge for at den blir kvartalsvis innbetalt til skattemyndighetene. Til skattbare *formuesinntekter* henregnes dividender og renter som tilfaller innehavere av spanske verdipapirer, så vel som royalties for utnyttelse av opphavsrettigheter, patentrettigheter o.l. Også dividender og obligasjonsrenter fra et utenlandsk selskap er skattbare for så vidt angår den del som tilsvarende selskaps virksomhet i Spania. På den annen side er dividender og renter som utbetales av et spansk foretagende fritatt

---

\*) Det spanske finansministerium har i et brev av 24. januar 1964 gjort oppmerksom på at en forestående spansk skattereform muligens vil gjøre det nødvendig å søke gjennomført en revisjon av skatteavtalen.

for skatt i den utstrekning de kan henføres til fortjeneste som foretagendet har ervervet i utlandet. I henhold til særlige regler er dessuten dividender som utdeles av visse investerings- og holdingselskaper fritatt for skatt. Skatten av formuesinntekt fastsettes etter forskjellige regler beroende på hvilken art av formuesinntekt som det dreier seg om. Når det gjelder renteinntekter, er skatten proporsjonal og oppkreves med 20 % av renter på lån som er opptatt av den spanske stat, 24 % av renter på lån som er opptatt av foretagender og med 26,4 % av annen renteinntekt. Med hensyn til dividender, varierer skattesatsen fra 8 til 30 %, avhengig av dividendebeløpets andel av selskapets egenkapital. Med hensyn til royalties som utbetales som godtgjørelse for retten til å utnytte patentrettigheter, varemerker e. l., beskattes 70 % av bruttobeløpet med en skattesats av 19,8 % d. v. s. en effektiv skattesats av 13,86 %. Når det gjelder leieinntekter av fast eiendom, oppkreves en skatt av 22 % av 75 % av leiens bruttobeløp, d. v. s. en effektiv skattesats av 16,5 % . Skatt som oppkreves av formuesinntekt blir i alminnelighet tilbakeholdt ved kilden av den som foretar utbetalingen. Skatten av *inntekt ved handels- og industrivirksomhet* erlegges både av fysiske og juridiske personer i form av en fast næringsavgift, *licencia fiscal*, for nærings- eller yrkesvirksomhet som utøves i Spania. Næringsavgiftens størrelse fastsettes på grunnlag av virksomhetens art og det sted hvor virksomheten utøves. Skattepliktige fysiske personer skal dessuten betale en proporsjonal skatt av 20 % av den virkelige eller antatte fortjeneste av virksomheten *cuota por beneficios*. For tiden har næringsavgiften karakter av en forskuddsvis innbetaling av skatt. Avgiftsbeløpet kan således avregnes mot den proporsjonale skatt av fortjenesten ved virksomheten og dessuten mot den tidligere omhandlede skatt av arbeidsinntekter. Når det gjelder skattepliktige juridiske personer, skjer avregningen mot en særskilt selskapsskatt.

*La contribución general sobre la renta* (den alminnelige inntektsskatt) pålegges fysiske personer og utgjør et tillegg til de forannevnte skatter av formuesavkastning og av næringsvirksomhet. Denne skatt beregnes av den skattepliktiges samlede nettoinntekt fra forskjellige inntektskilder. For en person som er bosatt i Spania gjelder det uinnskrenket skatteplikt. En person som er bosatt i utlandet er skattepliktig for all inntekt som har sin kilde i Spania eller utbetales av en person som er bosatt der. Skatten er progressiv og erlegges av en nettoinntekt som overstiger 100.000 pesetas etter satser som varierer fra 2,5 til maksimum 44 %. Når det gjelder arbeidsinntekter, skjer det en viss reduksjon av skatten. Ugifte menn som er over 25 år gamle betaler et tillegg som utgjør 30 %.

*El impuesto sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas* (selskapsskatten) påhviler ikke bare spanske selskaper, men også utenlandske juridiske personer som utøver virksomhet i Spania gjennom et der beliggende fast driftssted. Det utenlandske foretagende beskattes i Spania for en andel som fastsettes skjønnsmessig av de spanske skattemyndigheter, *cifra relativa*, av foretagendets samlede nettoinntekt, uansett den faktiske inntekt som skriver seg fra det faste driftssted i Spania. Skatten er proporsjonal og erlegges etter en skattesats av 30 % av den skattbare nettoinntekt. Det gis enkelte unntagelser, visse ansvarlige selskaper betaler 25 %, banker som ikke er basert på fortjeneste 16 %, og selskaper som utøver sin samlede forretningsvirksomhet i utlandet betaler 15 %.

### **Noen bemerkninger til de enkelte artikler i overenskomsten**

Etter mønster av OECD-avtalen er overenskomsten redaksjonelt inndelt i 7 kapitler. Kapittel I omfatter artiklene 1 og 2, som gjelder overenskomstens anvendelsesområde. Kapittel II omfatter artiklene 3—5, som inneholder forskjellige definisjoner. Kapittel III omfatter artiklene 6—22, og gjelder skatter av inntekt. Kapittel IV inneholder artikkel 23, som gjelder beskatning av formue. Kapittel V inneholder artikkel 24, som har bestemmelser om fremgangsmåten til unngåelse av dobbeltbeskatning. Kapittel VI omfatter artiklene 25—28, som inneholder særlige bestemmelser og kapittel VII, artiklene 29 og 30, som omhandler overenskomstens ikrafttreden og opphør.

#### *Til artikkel 1:*

Denne artikkel er avfattet etter mønster av artikkel 1 i det utkast til skatteavtale som er utarbeidet av OECD's skattekomité. Overenskomsten får anvendelse på personer som er bosatt i en av de kontraherende stater eller i begge. Uttrykket «person bosatt i en Kontraherende Stat» er definert i overenskomstens artikkel 4. I henhold til artikkel 3, punkt 1, (e), omfatter uttrykket «person» fysiske personer, selskaper og alle andre innretninger som i vedkommende stat behandles som skattepliktige enheter.

#### *Til artikkel 2:*

Overenskomsten omfatter alle skatter av inntekt og formue som for tiden oppkreves i Norge og Spania og vil også få anvendelse på fremtidige skatter av samme eller lignende art som kommer i tillegg til eller trer i stedet for de nåværende skatter. For tiden oppkreves ingen formueskatt i Spania.

Bestemmelsen er utformet etter mønster av OECDs' artikkel 2, bortsett fra enkelte mindre redaksjonelle endringer.

Hensikten med bestemmelsen i punkt 2 er å gi en forklaring av begrepet skatter av inntekt og formue. Det har ikke vært ansett for nødvendig å presisere at overenskomsten også omfatter tilleggs-skatt, renter m. v. som skatteinnfordringen kan medføre.

Oppregningen under punkt 3 gjelder skatter som var gjeldende da overenskomsten ble undertegnet. Oppregningen er ikke uttømmende. For Norges vedkommende utskrives det med virkning fra og med inntektsåret 1962 en særskatt til utviklingshjelp. Denne særskatt er ikke nevnt i oppregningen, men omfattes allikevel av bestemmelse i overenskomsten. Ennvidere er det ved lov nr. 10 av 5. april 1963 fastsatt bestemmelser om avgift på honorarer til utenlandske kunstnere m. v. Denne avgift blir første gang oppkrevet med virkning fra og med inntektsåret 1964.

#### *Til artikkel 3:*

I likhet med de øvrige alminnelige skatteavtaler som Norge tidligere har inngått med andre stater, inneholder denne bestemmelse en stedlig begrensning. Det er fastsatt i punkt 1 (a) at overenskomsten for Norges vedkommende ikke får anvendelse for så vidt angår Svalbard, Jan Mayen og de norske besittelser utenfor Europa (Bouvetøya, Peter den I's øy og Dronning Mauds Land). Med hensyn til Spania vil overenskomsten få anvendelse for Spania beliggende på den iberiske halvøy, de baleariske og kanariske øyer og de spanske steder og provinser i Afrika, jfr. punkt 1 (b). Det gjøres i denne forbindelse oppmerksom på en uoverensstemmelse mellom den norske og den spanske tekst idet det opprinnelige uttrykk *Ciudades* (byer) i den sistnevnte tekst senere er blitt endret til *Plazas* (steder). De spanske steder (byer) og provinser i Afrika omfatter provinsene, Spansk Guinea, Rio Muni, Ifni og Spansk Sahara samt stedene Alhucemas, Penoñ de la Gomera (Penoñ de Velez), øyene Chafarinas og byene Ceuta og Melilla.

Artikkel 3 inneholder forøvrig en rekke alminnelige definisjoner av ord og uttrykk som forekommer i overenskomsten.

#### *Til artikkel 4:*

Som nevnt, inneholder denne bestemmelse en definisjon av uttrykket «person bosatt i en Kontraherende Stat». Bestemmelsen er avfattet etter mønster av OECD's artikkel 4. Den tar bl. a. sikte på å løse det spørsmål som oppstår når en person anses for å ha bopel i begge stater. En person har f. eks. sin faste bopel i Spania, hvor hans hustru og barn bor. Hvis han har oppholdt seg i Norge

i lengere tid enn 6 måneder, anses han etter norske skattebestemmelser (landskattelovens § 17, byskattelovens § 12, begges 2. ledd i. f.) også som bosatt i Norge. Det fremgår av bestemmelsen i artikkel 4, punkt 2 (a), at han i dette tilfelle skal regnes for bosatt i Spania, hvor han har fast bolig, uansett de nevnte norske lovregler.

Etter regelen i punkt 3 anses en juridisk person for bosatt i den stat hvor setet for den virkelige ledelse befinner seg. Denne bestemmelse får betydning i tilfelle hvor f. eks. et aksjeselskap er registrert i en av statene og denne omstendighet er tillagt betydning etter den interne lovgivning. Uansett en slik lovregel, vil det etter overenskomsten bli tillagt avgjørende betydning for spørsmålet om hvor selskapet er hjemmehørende hvorvidt dets virkelige ledelse har sitt sete i den ene eller i den annen stat.

#### *Til artikkel 5:*

I denne artikkel er det fastsatt hva som skal henregnes til et såkalt «fast driftssted». Bestemmelsen er utformet på grunnlag av OECD's mønsterartikkel 5. Det er dog etter spansk ønske gjort enkelte tilføyelser til bestemmelsene under punkt 3 (a) og (b) med sikte på å gjøre disse klarere uten at noen realitetsendring er tilstekt. Regelen i artikkel 5 er mere detaljert avfattet enn i de fleste skatteavtaler som Norge tidligere har inngått med andre stater. Stort sett, fører imidlertid bestemmelsene til det samme resultat som etter våre øvrige avtaler.

Punkt 2 inneholder en del karakteristiske eksempler på faste driftssteder. Således vil etter bokstav (g) et bygningsarbeid, hvis varighet overstiger 12 måneder, bli å anse som utført ved et fast driftssted.

Det fremgår av bestemmelsene under punkt 3, (a) og (b), at varig kommisjonslager ikke regnes som fast driftssted, slik som f. eks. etter våre skatteavtaler med Danmark og Sverige. Det forutsettes at innretningene ikke blir benyttet til direkte salg av varer til kunder eller mellommenn. Heller ikke regnes det som fast driftssted, jfr. bokstav (e), f. eks. når en fast forretningsinnretning utelukkende blir benyttet til vitenskapelig forskning. Hvis imidlertid en slik innretning også beskjeftiger seg med produktiv virksomhet, anses den naturligvis som et fast driftssted.

Ordlyden i slutten av punkt 3, (e), «eller lignende virksomhet som i forhold til foretagendet er av forberedende art eller utgjør en hjelpevirksomhet» har en dobbelt hensikt. For det første tilkjenner ordlyden at oppregningen i bokstav (e) ikke er uttømmende. Det kan f. eks. tenkes at en organisasjon opprettholdes for å utføre tjenester i tilknytning til en kontrakt om patentutnyttelse eller

om *know-how*. Denne vil ligge innenfor rammen for unntagelsene fra begrepet «fast driftssted». For det annet gir ordlyden en mere generelt utformet unntagelse fra begrepet «fast driftssted», slik som det er definert i punkt 1. En rekke innretninger som ellers ville være å anse som faste driftssteder utelukkes således fra dette begrep, når foretagendet kan påvise at driftsstedets virksomhet er av en forberedende karakter eller når det utøver en hjelpevirksomhet i forhold til foretagendets samlede virksomhet. Hvis således resultatet av den vitenskapelige forskning ikke bare blir brukt av foretagendet, men også solgt til tredjemann, kommer bestemmelsen ikke til anvendelse.

Hvis et foretagende i den ene stat utøver forretningsvirksomhet i den annen stat gjennom en uavhengig representant (agent), innebærer ikke dette at foretagendet som sådant driver noen virksomhet i den annen stat. Det dreier seg i dette tilfelle om to uavhengige foretagender.

På den annen side anses ikke enhver avhengig representant for foretagendet som fast driftssted. Det er fastsatt i punkt 4 at bare en person som «har fullmakt til å avslutte kontrakter på vegne av foretagendet og vanligvis utøver denne fullmakt» anses for å være et fast driftssted, forutsatt at hans virksomhet ikke innskrenker seg til innkjøp av varer for foretagendet. I praksis er det ikke alminnelig at noen avhengig representant har en helt ubegrenset fullmakt til å avslutte kontrakter. Når imidlertid representanten har tilstrekkelig bemyndigelse til å forplikte foretagendet ved inngåelse av avtaler, deltar foretagendet i forretningsvirksomhet i den annen stat i så vidt stor utstrekning at representanten må anses for å være et fast driftssted for foretagendet.

Med hensyn til bestemmelsen i punkt 6 bemerkes at et datterselskap i skattemessig henseende er en uavhengig juridisk person, uansett om dets forretningsvirksomhet i overveiende grad blir ledet av moderselskapet. Hvis imidlertid et datterselskap i henhold til fullmakt fra sitt moderselskap (jfr. punkt 4) avslutter salgskontrakter i moderselskapets navn, vil datterselskapet bli å anse som et fast driftssted for moderselskapet, men bare når det gjelder slik virksomhet. Dette berører ikke den særskilte beskatning av datterselskapets egne inntekter. På samme måte anses ikke et moderselskap for å være et fast driftssted for datterselskapet, medmindre det oppfyller de betingelser som er fastsatt i punkt 4.

#### *Til artikkel 6:*

Bestemmelsen gjelder beskatning av fast eiendom. Den er, bortsett fra enkelte redakjonelle endringer, avfattet etter mønster av



OECD's artikkel 6. Bestemmelsen gir «kildestaten» beskatningsretten når det gjelder inntekter av fast eiendom. Det er fastsatt en tilsvarende bestemmelse i alle andre skatteavtaler fordi det alltid vil være en meget nær forbindelse mellom inntektskilden og den stat hvor eiendommen ligger.

Bestemmelsen i punkt 2 fastsetter at uttrykket «fast eiendom» under enhver omstendighet omfatter tilbehør, besetning og redskaper som hører til landbruks- og skogbruksbedrifter, rettigheter, bruksrettigheter, leiegodtgjørelse m. v. som knytter seg til utnyttelsen av fast eiendom. Utformingen av punkt 2 avviker noe fra mønsteravtalen, bl. a. er «fiske- og jaktrettigheter» blitt tilføyet. Til begrepet «fast eiendom» henregnes ikke skip, båter og luftfartøyer.

Bestemmelsen gjelder ikke renteinntekter av obligasjoner som er sikret ved pant i fast eiendom. Renteinntekter er særskilt omhandlet i overenskomstens artikkel 11.

#### *Til artikkel 7:*

Denne artikkel inneholder bestemmelser om skattlegging av forretningsvirksomhet. Bestemmelsen er avfattet helt ut etter mønster av OECD's artikkel 7.

I henhold til regelen i punkt 1 kan et foretagende i den ene stat ikke skattlegges av inntekt av næringsvirksomhet i den annen stat, medmindre det utøver slik virksomhet gjennom et der beliggende fast driftssted, jfr. artikkel 5. Hvis foretaket utøver slik virksomhet i den annen stat, kan foretaket skattlegges der, men bare av inntekter som kan henføres til det faste driftssted i den annen stat.

Hovedprinsippet for beskatningen av et fast driftssteds inntekter er angitt i punkt 2. Den inntekt som i skattemessig henseende skal henføres til det faste driftssted er inntekt som dette ville ha innvunnet hvis det hadde utøvet sin forretningsvirksomhet fullstendig uavhengig av sitt hovedkontor og under samme prisforhold og øvrige forretningsvilkår som på det vanlige marked. I alminnelighet vil inntekter som knytter seg til det faste driftssted på grunnlag av det forannevnte prinsipp fremgå av bokførelsen idet en forretningsorganisasjon normalt vil være interessert i spørsmålet om hvorvidt, og i hvilken utstrekning, dens enkelte filialer m. v. er regningssvarende. Unntagelsesvis vil det kunne bli spørsmål for ligningsmyndighetene om å bringe de faktiske omstendigheter på det rene og regulere den skattbare inntekt overensstemmende med resultatet av en slik undersøkelse, uansett den bokførelse som foreligger for det faste driftssteds vedkommende. Det kan f. eks. forekomme

at varer er blitt fakturert fra hovedkontoret til det faste driftssted til priser som ikke er blitt fastsatt i henhold til bestemmelsene i punkt 2, slik at inntekter på denne måte er blitt overført fra det faste driftssted til hovedkontoret eller omvendt. I slike tilfelle vil det kunne bli spørsmål om å klarlegge de vanlige markedspriser for lignende varer, levert på samme eller tilsvarende vilkår. Man bør imidlertid være oppmerksom på at det undertiden kan være meget gode grunner som tilsier at et foretagende fakturerer sine varer til lavere priser enn vanlig på det alminnelige marked. Dette kan f. eks. være en vanlig forretningsmessig praksis, når det gjelder å innarbeide seg på et nytt sted og bør derfor ikke oppfattes som et forsøk på å overføre fortjeneste fra det ene land til det annet.

Bestemmelsen i punkt 3 klargjør de retninglinjer som er fastsatt i punkt 2 i forhold til et fast driftssteds utgifter. Når det f. eks. gjelder alminnelige forvaltningsomkostninger, kan det bli spørsmål om å ta hensyn til en forholdsmessig del basert på det faste driftssteds omsetning (eller bruttoinntekt) i forhold til hele foretagendets omsetning (eller bruttoinntekt).

Hvis det har vært vanlig praksis i en av de to stater å fastsette den fortjeneste som skal tilskrives det faste driftssted på grunnlag av en fordeling av foretagendets samlede fortjeneste på dets forskjellige deler, kan en slik fordelingsmetode fortsatt anvendes. Som berørt i den foranstående oversikt, er det i den spanske skattelovgivning fastsatt en slik beregningsregel når det gjelder beskatningen av utenlandske foretagenders filialer i Spania, *cifra relativa*, (side 5). De nærmere betingelser for anvendelsen av regelen i punkt 4 er angitt i tilleggsprotokollen til overenskomsten. Når det gjelder ligningen av norske foretagenders faste driftssteder i Spania, unntas fra driftsstedets samlede inntekt verdistigning, som fremkommer ved en lovbestemt oppskrivning av verdier, både når det gjelder fast eiendom og med hensyn til andeler og verdipapirer investert utenfor Spania. Det er ennvidere fastsatt i tilleggsprotokollen (under bokstav A) at verdistigning som fremkommer ved frivillig oppskrivning og ved overdragelse av faste aktiva beliggende utenfor Spania ikke tas i betraktning ved fastsettelsen av det faste driftssteds skattbare inntekt. Fra sistnevnte bestemmelse er unntatt andeler og verdipapirer, likesom regelen heller ikke kommer til anvendelse i tilfelle av svikaktig overtredelse av spansk skattelovgivning. Det fremgår av tilleggsprotokollens bokstav B at norske foretagender som har ett eller flere faste driftssteder i Spania har adgang til å velge å bli skattlagt etter den samme fremgangsmåte som anvendes ved skattlegging av spanske foretagender som bare utøver sin virksomhet innenfor Spania. Valget har gyldighet i to

år og må foretas før begynnelsen av det første ligningsår som valget skal ha virkning for.

Det er fastsatt i punkt 7 at i tilfelle hvor fortjenesten omfatter inntekt som er særskilt omhandlet i andre artikler i overenskomsten (f. eks. inntekter ved skipsfarts- og luftfartsvirksomhet, dividender, renter, royalties), skal disse særregler ikke berøres av bestemmelsene i artikkel 7.

#### *Til artikkel 8:*

Denne bestemmelse gjelder inntekt ved skipfarts- og luftfartsvirksomhet i internasjonal fart samt ved indre sjøtransport. Punkt 1—3 er helt overensstemmende med OECD's mønsterartikkel 8 og går ut på at inntekt ved den omhandlede virksomhet bare kan skattlegges i den stat hvor det foretagende som driver virksomheten har sin virkelige ledelse. Det fremgår av bestemmelsen at et skipfarts- eller luftfartsforetagende fra en av statene som i den annen stat har et agentur, fritas for beskatning i den utstrekning agenturets virksomhet innskrenker seg til salg av billetter for transport av personer eller formidler avtaler om befordring av gods med skip eller luftfartøy (uansett om skipene eller luftfartøyene tilhører foretagendet), herunder innbefattet tilbringertjeneste.

Etter punkt 4 vil den norske del av *Scandinavian Airlines System* være fritatt for å svare skatt i Spania Tilsvarende regel er fastsatt i de fleste skattevtaler som Norge har inngått med andre stater.

#### *Til artikkel 9:*

Denne bestemmelse omhandler assosierte selskaper, d. v. s. moderselskaper og datterselskaper samt selskaper under felles kontroll og ledelse. Regelen er utformet etter mønster av OECD's artikkel 9. Den går ut på at ligningsmyndighetene i de kontraherende stater kan ta opp til behandling spørsmål om revisjon av regnskapsene, hvis disse på grunn av det særlige forhold som består mellom de enkelte foretagender ikke viser den faktiske skattbare fortjeneste som er oppstått i vedkommende stat. Bestemmelsen kommer bare til anvendelse i tilfelle hvor det er fastsatt særlige forretningsvilkår mellom de to foretagender. Den gir således ingen adgang til revisjon hvis det kommersielle eller finansielle samkvem mellom foretagendene er foregått på forretningsvilkår som er vanlige i det åpne marked.

#### *Til artikkel 10:*

Artikkelen, som omhandler skattlegging av dividender, er avfattet på grunnlag av OECD's mønsterartikkel 10, dog således at den på ett punkt avviker fra mønsterartikkelen.

Bestemmelsen fastslår prinsipielt i punkt 1 at dividender kan skattlegges i den stat hvor mottageren (aksjonæren) er bosatt.

Imidlertid kan etter punkt 2 den stat hvor selskapet som utdeler dividenden er bosatt også foreta beskatning. Denne kildebeskatning skal i alminnelighet, overensstemmende med OECD's mønsterartikkel, være begrenset til 15 % av dividendebeløpet. Mønsterartikkelen fastslår i punkt 2 (a) at kildestatens beskatningsrett skal begrenses til 5 % av dividendebeløpet når mottageren er et selskap (unntatt «ansvarlig selskap») som direkte innehar minst 25 % av aksjekapitalen i det selskap som utdeler dividenden. Under forhandlingene om skatteavtalen henviste den spanske delegasjon til den reservasjon som er tatt fra Spanias side da denne artikkel ble behandlet i OECD's skattekomité. Forbeholdet innebærer at man på spansk side bare kan godta satsen på 5 % under forutsetning av at moderselskapet minst har 51 % av aksjekapitalen i det dividendeutdelende datterselskap. Delegasjonen fremsatte forslag om at satsen skulle heves til 10 %, betinget av at moderselskapet innehar 50 % av aksjekapitalen i datterselskapet. Det ble fremholdt at man under de nettopp avsluttede forhandlinger om en spansk-svensk skatteavtale hadde oppnådd enighet om den nevnte regel. Under disse omstendigheter fant man på norsk side ikke å burde motsette seg det spanske endringsforslag.

Dobbeltbeskatningen avhjelpes ved at det i medhold av artikkel 24, punkt 2, i den stat hvor aksjonæren er bosatt innrømmes ham en nærmere bestemt reduksjon i den skatt som utlignes der i henhold til «credit»-systemet.

Det bemerkes at etter bestemmelsen i punkt 4 gjelder ikke reglene i artikkelens punkt 1 og 2 i de tilfelle hvor en aksjonær som er bosatt i den ene av statene har et fast driftssted i den annen stat hvor det selskap som utdeler dividendene er hjemmehørende. I så fall får artikkel 7 om beskatning av inntekt ved forretningsvirksomhet anvendelse. Det forutsettes imidlertid, som etter OECD's mønsteravtale, at de omhandlede aksjer utgjør en del av det faste driftssteds aktiva eller driftsstedet på annen måte har effektiv rådighet over de aksjer som dividendene er knyttet til. Den omstendighet at aksjonæren bare opprettholder et fast driftssted i den annen stat er således ikke tilstrekkelig for at særregelen i punkt 4 kommer til anvendelse.

#### *Til artikkel 11:*

Denne bestemmelse fastslår at renter prinsipielt kan skattlegges i den stat hvor rentenyteren er bosatt (punkt 1). I det

fremlagte norske utkast til skatteavtale var sløyfet bestemmelsen i OECD's mønsteravtale artikkel 11, punkt 2, om en begrenset beskatningsrett for kildestaten på 10 % av rentebeløpet, idet man etter gjeldende norsk skatterett ikke har bestemmelser om kilde-skatt av renter. Den spanske delegasjon fremsatte imidlertid under forhandlingene krav om at OECD-regelen skulle opptas uforandret i utkastet til overenskomst. Det ble henvist til at spanske skatte-regler omfatter kildebeskatning av renter. Den norske delegasjon fant etter dette ikke å kunne opprettholde sitt standpunkt.

Artikkel 11 inneholder en særegenhet i punkt 4 som avviker fra OECD's mønsterartikkel. Etter spansk ønske er det fastsatt bestemmelse om at renter av obligasjoner utstedt av en av de kontraherende stater kan skattleges av denne stat. Det er således for statsobligasjoners vedkommende fastsatt kildebeskatning uten at denne er begrenset til 10 % av rentebeløpet. Det fremgår av den foranstående oversikt over det spanske skattesystem (side 4) at kildeskatten i Spania av spanske statsobligasjoner for tiden er 20 %. Når det således i punkt 3 er inntatt en definisjon av rentebegrepet, som overensstemmende med OECD's mønsterartikkel, punkt 3, også omfatter renter av statsobligasjoner, må definisjonen for så vidt angår disse renter ses i sammenheng med særregelen i punkt 4.

Dobbeltbeskatningen avhjelpes ved at det i medhold av artikkel 24, punkt 2, som for dividenders vedkommende, blir innrømmet rentenyteren en nærmere bestemt reduksjon i henhold til «credit»-systemet i den skatt som blir ilignet ham i den stat hvor han er bosatt.

I likhet med bestemmelsen om dividender i artikkel 10, punkt 4, er det overensstemmende med OECD's mønsterartikkel, fastsatt bestemmelse i artikkel 11, punkt 5, om at reglene i artikkelens punkt 1 og 2 ikke kommer til anvendelse, når rentenyteren er bosatt i den ene av statene og opprettholder et fast driftssted i den annen stat som rentene skriver seg fra. I så fall får artikkel 7 om beskatning av inntekt ved forretningsvirksomhet anvendelse. Det forutsettes imidlertid, som etter OECD's mønsteravtale, at de obligasjoner eller gjeldsfordringer som rentekravet eller renteinntektene er knyttet til hører til det faste driftssteds aktiva eller at driftsstedet på annen måte har effektiv rådighet over de omhandlede verdipapirer. Den omstendighet at mottageren av rentene bare opprettholder et fast driftssted i den annen stat er således ikke tilstrekkelig til at særregelen i punkt 5 kommer til anvendelse. Også i dette tilfelle får imidlertid den spesielle regel i artikkelens punkt 5, som for tiden bare har aktuell interesse for spanske statsobligasjoner, selvstendig betydning.

*Til artikkel 12:*

Denne bestemmelse omhandler beskatning av royalties. Både etter OECD's mønsterartikkel 12 og de aller fleste skatteavtaler som Norge tidligere har sluttet med andre stater, er royalties forbeholdt den stat til beskatning hvor mottageren av slike inntekter er bosatt. En unntagelse fra denne hovedregel er bestemmelsen i den norsk-indiske skatteavtale av 20. juli 1959, artikkel VII, som fastslår kildestatens beskatningsrett.

I det utkast til skatteavtale som opprinnelig ble fremlagt fra norsk side, var OECD's mønsterartikkel lagt til grunn i sin helhet. Det ble imidlertid av den spanske delegasjon henvist til at Spania under forhandlingene i OECD's skattekommité hadde tatt forbehold om beskatning av royalties i kildestaten, dog således at beskatningsretten begrenses til 5 % av royalty-beløpet. Den norske forhandlingsdelegasjon fant av denne grunn å måtte samtykke i det spanske forslag om kildeskatt med den nevnte begrensning. Begrensningen innebærer en innrømmelse fra spansk side for så vidt som kildeskatten etter gjeldende regler i Spania utgjør 13,86 %, jfr. den foranstående oversikt over det spanske skattesystem (side 4).

Dobbeltbeskatningen avhjelpes ved at det i medhold av artikkel 24, punkt 2, som for dividender og renters vedkommende, blir innrømmet mottageren av royalties en nærmere bestemt reduksjon i henhold til «credit»-systemet i den skatt som blir ilignet ham i den stat hvor han er bosatt.

Bestemmelsene i overenskomstens artikkel 12 inneholder forøvrig etter ønske fra spansk side enkelte andre avvikelser fra OECD's mønsterartikkel enn regelen om den begrensede kildebeskatning av royalties.

Dette gjelder således regelen i punkt 4 som omhandler gevinst ved salg av rettigheter eller eiendom som det knytter seg royalties til. Slik gevinst kan prinsipielt bare skattlegges i den stat hvor selgeren er bosatt, jfr. også den tilsvarende bestemmelse om beskatning av formuesgevinst i overenskomstens artikkel 13, punkt 3. Det er imidlertid i artikkel 12, punkt 4, fastsatt den særregel for gevinst ved avhendelse av de her omhandlede eiendommer og rettigheter, at avhendelsen ikke anses foretatt i relasjon til beskatningsregelen, hvis vederlaget ikke uttrykkelig er nevnt i pengeverdi på det tidspunkt kjøpekontrakten blir inngått.

Videre er det som punkt 5 i artikkelen fastsatt bestemmelse som tilsvarende artikkel 11, punkt 4, om renter. Hensikten med denne regel er å fastslå hvilken stat royalties anses å skrive seg fra.

I likhet med bestemmelsene om dividender og renter, henholdsvis artikkel 10, punkt 4, og artikkel 11, punkt 5, er det i artikkel 12,

punkt 6, (overensstemmende med OECD's mønsterartikkel) fastsatt at reglene i artikkelens punkt 1, 2 og 4 ikke kommer til anvendelse når mottageren av royalties er bosatt i den ene av statene og i den annen stat opprettholder et fast driftssted. I så fall får artikkel 7 om beskatning av inntekt ved forretningsvirksomhet anvendelse. Det forutsettes imidlertid, som etter OECD's mønsteravtale, at de rettigheter eller eiendommer som royalties er knyttet til, hører til det faste driftssteds aktiva eller at driftsstedet på annen måte har effektiv rådighet over de omhandlede rettigheter eller eiendommer. Den omstendighet at mottageren av royalties bare opprettholder et fast driftssted i den annen stat er således ikke tilstrekkelig til at særregelen i punkt 6 kommer til anvendelse.

*Til artikkel 13:*

Denne bestemmelse er helt ut avfattet etter mønster av OECD-avtalens artikkel 13. Den går prinsipielt ut på at gevinst ved avhendelse av formuesgjenstander kan skattlegges i den stat hvor avhenderen er bosatt, jfr. punkt 3.

Det gjelder imidlertid tre viktige unntagelser fra hovedregelen. For det første kan gevinst ved avhendelse av fast eiendom, jfr. punkt 1, skattlegges i den stat hvor slik eiendom ligger. For det annet kan gevinst ved avhendelse av løsøre som er knyttet til et fast driftssted, skattlegges i den stat hvor det faste driftssted er, jfr. punkt 2. Samme regel gjelder for løsøre som er knyttet til en fast innretning som tjener utøvelsen av et liberalt yrke. For det tredje kan gevinst ved overdragelse av skip, båter og luftfartøyer bare skattlegges i den stat hvor den virkelige ledelse for vedkommende foretagende har sitt sete. Det forutsettes at angjeldende skip eller luftfartøyer har vært anvendt i internasjonal fart og for båtenes vedkommende, vært beskjeftiget i indre sjøtransport.

Man bør i samme forbindelse være oppmerksom på særregelen ved avhendelse av rettigheter eller eiendommer som det knytter seg royalties til, jfr. bestemmelsen i artikkel 12, punkt 4. Som nevnt under bemerkningene til sistnevnte artikkel, kan slik gevinst prinsipielt bare skattlegges i den stat hvor selgeren er bosatt. Avhendelsen anses imidlertid ikke som foretatt i relasjon til beskatningsregelen, hvis vederlaget ikke uttrykkelig er nevnt i pengeverdi på det tidspunkt kjøpekontrakten blir inngått.

*Til artikkel 14:*

Bestemmelsen i denne artikkel om beskatning av inntekt ved liberalt yrke er avfattet på grunnlag av artikkel 14 i OECD's mønsteravtale. Bestemmelsen innebærer at inntekter ved liberalt

yrke bare kan skattlegges i den stat hvor yrkesutøveren er bosatt, medmindre inntekten knytter seg til en fast innretning for utøvelsen av yrke som nevnt og som opprettholdes i den annen stat. I så fall tilkommer beskatningsretten den annen stat, men bare for så vidt angår den del av inntekten som kan tilskrives den faste innretning, jfr. punkt 1.

Punkt 2 gir en forklaring av begrepet «liberalt yrke», som særlig omfatter virksomhet av selvstendig karakter av vitenskapelig, litterær, kunstnerisk, pedagogisk eller undervisningsmessig art, så vel som selvstendig virksomhet som lege, sakfører, ingeniør, arkitekt, tannlege og revisor. Etter spansk ønske er tilføyet *agentes mediadores* (meglere). Oppregningen er ikke uttømmende.

Det bemerkes at bestemmelsen bare omhandler *selvstendige* yrkesutøvere, og således ikke f. eks. en lege som er fast ansatt ved en bedrift. Offentlig opptredende kunstnere, skuespillere, musikere og profesjonelle idrettsmenn er omhandlet særskilt i artikkel 17 i overenskomsten.

Regelen i artikkel 14 bygger på det samme prinsipp som er kommet til uttrykk i artikkel 7 om beskatning av inntekt ved forretningsvirksomhet.

#### *Til artikkel 15:*

Bestemmelsen er avfattet etter mønster av artikkel 15 i OECD-avtalen. Den gjelder gasje, lønn og lignende godtgjørelse som utbetales i anledning av uselvstendige, personlige tjenesteytelser. Etter hovedregelen i punkt 1 er slik inntekt bare skattbar i den stat hvor arbeidet utføres. På tre betingelser, som er nærmere angitt i punkt 2, er det imidlertid gjort unntagelse til fordel for bostedsstatens beskatningsrett. Denne unntagelse gjelder ikke personer som opptrer yrkesmessig til underholdning for almenheten, som er nærmere omhandlet i artikkel 17 i overenskomsten.

I punkt 3 er det fastsatt at skips- og flymannskaper i internasjonal fart eller sjømenn beskjeftiget i indre sjøtransport kan skattelegges i den stat hvor den virkelige ledelse for det foretagende hvor de er ansatt har sitt sete.

Etter spanske skatteregler er sjømenn, også spanske statsborgere som er bosatt i Spania, ikke skattepliktige til bostedslandet av arbeidsinntekter under tjenestegjøring ombord på utenlandske skip. Ved tjenestegjøring ombord på norske skip blir derfor sjømenn, som er bosatt i Spania, etter gjeldende norske regler trukket av sin bruttohyre med 15 % for ikke-forsørgere og 10 % for forsørgere.



*Til artikkel 16:*

Artikkel 16 gjelder godtgjørelse, som oppebæres av en person som er bosatt i en av statene, i egenskap av styremedlem i et selskap som er hjemmehørende i den annen stat. Regelen er motivert med at det kan være vanskelig å bringe på det rene hvorvidt slike tjenester er utøvet i den ene eller i den annen stat, fastsettes det derfor i bestemmelsen at tjenesteytelsene skal anses som utført i selskapets hjemstedsland. Bestemmelsen er avfattet etter mønster av OECD's artikkel 16.

*Til artikkel 17:*

Bestemmelsen er utformet på grunnlag av OECD's mønsterartikkel 17. Den går ut på at inntekt som erverves av personer som opptrer yrkesmessig til underholdning for almenheten skal være skattbar i den stat hvor den nevnte virksomhet er utøvet. Bestemmelsen gjelder f. eks. skuespillere, filmskuespillere, opptredende kunstnere i kringkasting og fjernsyn, musikere og profesjonelle idrettsmenn. Den kommer til anvendelse, uansett reglene i artikkel 14 og artikkel 15, punkt 2, og uten hensyn til om de her omhandlede yrkesutøvere er lønsmottagere eller opptrer for egen regning.

Norsk lov hjemmel for beskatning av de nevnte yrkesutøvere finnes i lov nr. 10 av 5. april 1963 om avgift på honorarer til utenlandske kunstnere m. v. Loven er trådt i kraft med virkning fra 1. januar 1964.

*Til artikkel 18:*

Denne bestemmelse gjelder pensjoner. Det er fastsatt i bestemmelsen at slike inntekter bare kan skattlegges i den stat hvor pensjonisten er bosatt. Det gjelder dog en annen regel for pensjoner som ytes i anledning av tidligere offentligrettslig tjeneste, se artikkel 19, punkt 1, i overenskomsten.

Bestemmelsen er utformet på grunnlag av OECD's mønsterartikkel 18.

Artikkelen omfatter ikke bare alderspensjoner, men også enke- og barnpensjoner, så vel som livrenter, som blir utbetalt i sammenheng med tidligere arbeidsytelser i privat virksomhet. Bestemmelsen får også anvendelse på pensjoner som blir utbetalt i forbindelse med tjenester vedrørende kommersiell eller industriell virksomhet som utøves av en av statene eller av en av dens kommunale forvaltningsmyndigheter, jfr. artikkel 19, punkt 2.

*Til artikkel 19:*

Artikkel 19 i OECD's mønsteravtale har tjent som grunnlag for utformningen av denne bestemmelse. Regelen omhandler lønn og pensjon vedrørende offentligrettslig tjeneste og går ut på at slike inntekter kan skattlegges i den stat som foretar utbetalingen av lønnen eller pensjonen. Det bemerkes at bestemmelsen ikke har til hensikt å begrense anvendelsen av folkerettslige bestemmelser om diplomatiske eller konsulære tjenestemenn, som er omhandlet i overenskomstens artikkel 28, men vedkommer tilfelle som ikke dekkes av de nevnte folkerettsregler.

Det fremgår av artikkelens punkt 2 at regelen i punkt 1 ikke kommer til anvendelse på godtgjørelse eller pensjoner som utbetales i forbindelse med tjenester vedkommende kommersiell eller industriell virksomhet som utøves av en av de kontraherende stater eller av en av dens kommunale forvaltningsmyndigheter. I slike tilfelle kommer de alminnelige regler til anvendelse, nemlig artikkel 15 for lønn og gasje, artikkel 16 for styregodtgjørelse og lignende honorarer samt artikkel 18 for pensjoners vedkommende.

*Til artikkel 20:*

Denne bestemmelse har et videre omfang enn OECD's artikkel 20. Etter OECD-regelen er en student eller forretningslærling, som er bosatt i den ene av statene, fritatt for skatt i den stat hvor han midlertidig oppholder seg av hensyn til sine studier, men bare for så vidt angår pengemidler som han mottar fra utlandet til bestridelse av utgiftene i forbindelse med studieoppholdet. Forslaget til utformning av bestemmelsen i overenskomsten ble fremsatt fra norsk side. Etter landskattelovens § 26 (byskattelovnes § 21), begges 1. ledd, bokstav o, er «utlendinger som oppholder seg i Norge i studieøyemed», fritatt for skatt i Norge. Det ble ansett for ønskelig at denne skattefritagelse blir gjort gjensidig, slik at den i henhold til overenskomsten vil gjelde også for nordmenn som i studieøyemed oppholder seg i Spania og at skattefritagelsen ikke er begrenset til å gjelde midler som de mottar herfra til å dekke sine utgifter til studieoppholdet. Regelen i overenskomsten er med enkelte modifikasjoner avfattet etter mønster av den norsk-indiske skatteavtales artikkel XVI. Det er dog i den norsk-spanske overenskomst fastsatt en begrensning i adgangen til å utføre lønnet arbeid i oppholdslandet skattefritt, nemlig i tilfelle hvor studiene eller den praktiske øvelse har sekundær betydning i forhold til de arbeidsytelser som det utbetalte vederlag gjelder.

Bestemmelsen i artikkel 20 er utvidet til å omfatte tekniske lærlinger.

*Til artikkel 21:*

Særbestemmelsen om skattefrihet for personer som er bosatt i den ene stat og oppholder seg i den annen stat i et begrenset tidsrom for å drive undervisning ved universitet eller annen høyere undervisningsanstalt, skriver seg ikke fra OECD's mønsteravtale. Tilsvarende regel finnes imidlertid i mange skatteavtaler — også i flere av dem som Norge tidligere har sluttet med andre stater. Utformningen av artikkel 21 avviker noe fra det vanlige mønster for slike bestemmelser. Dette gjelder for det første for så vidt som regelen ikke er begrenset til å gjelde personer som i sitt hjemland er «professorer eller lærere». Det anses tilstrekkelig til å begrunne skattefrihet i oppholdslandet at de utøver virksomhet som nevnt i denne stat. Dessuten gjelder skattefriheten i oppholdslandet ikke bare godtgjørelse for undervisningsvirksomhet, men også for forskning. I praksis har det vist seg ofte å være vanskelig å opprettholde noe skille mellom skattefri undervisningsgodtgjørelse og skattbare inntekter av forskningsvirksomhet. I likhet med andre bestemmelser av samme art, er skattefriheten i oppholdslandet begrenset til et å gjelde i et tidsrom av to år.

*Til artikkel 22:*

Bestemmelsen om at inntekt som ikke er uttrykkelig omhandlet i overenskomsten, bare kan skattlegges i bostedsstaten er helt overensstemmende med OECD's mønsterartikkel 21. Slik som regelen er utformet, får bestemmelsen anvendelse, uansett om beskatningsretten i realiteten blir utøvet. Hvis derfor inntekten skriver seg fra den ene av de kontraherende stater, kan denne stat derfor ikke pålegge noen skatt, selv om vedkommende inntekt er fritatt for beskatning etter interne regler i den stat hvor den som mottar inntekten er bosatt.

*Til artikkel 23:*

Denne bestemmelse gjelder beskatning av formue. Det er nevnt i forbindelse med bemerkningene til artikkel 2 at formuesskatt for tiden ikke utskrives i Spania.

Regelen er helt utformet etter mønster av OECD's artikkel 22. Formue kan i alminnelighet bare skattlegges i den stat som er tillagt beskatningsretten med hensyn til avkastningen av den samme formue. Således er formue som består i fast eiendom etter punkt 1 skattbar i den stat hvor eiendommen ligger og hvor avkastningen av slik eiendom er skattbar i henhold til artikkel 6 i overenskomsten. Aktiva som er knyttet til et fast driftssted kan etter punkt 2

skattlegges som formue i den stat hvor det faste driftssted ligger og hvor inntekt som skriver seg fra det faste driftssted er skattbar i henhold til artikkel 7 i overenskomsten. Regelen i punkt 3 om formuesbeskatning av skip og luftfartøyer som brukes i internasjonal fart og båter beskjeftiget i indre sjøtransport, må ses i forbindelse med regelen om inntektsbeskatning av slik virksomhet, jfr. overenskomstens artikkel 8. Alle andre deler av formuen som tilhører en person, bosatt i en av de kontraherende stater, kan etter punkt 4 bare skattlegges i denne stat.

*Til artikkel 24:*

Skatteavtalen bygger på det såkalte «fordelings»-system. Dette system innebærer at den stat som etter overenskomsten ikke er berettiget til å skattlegge en bestemt inntekt, skal sette slik inntekt ut av betraktning ved beregningen av den inntekt som er skattbar i denne stat. Det er dog tatt forbehold om at vedkommende stat har adgang til ved beregningen av sin skatt å anvende samme skattesats som om vedkommende inntekt ikke hadde vært unntatt. Tilsvarende forbehold er tatt i de øvrige skatteavtaler som Norge tidligere har sluttet med andre stater og som er basert på det samme system for unngåelse av dobbelbeskatning. Det er imidlertid fastsatt at ligningsmyndighetene inntil videre ikke skal gjøre bruk av denne bestemmelse og det samme gjelder for den norsk-spanske skatteavtale. Ligningsmyndighetene vil få underretning i særskilt rundskriv hvis departementet senere skulle treffe bestemmelse om at det skal gjøres bruk av beregningsregelen.

Når det gjelder dividender, renter og royalties, kan disse inntekter beskattes både i den stat hvor de skriver seg fra og i den stat hvor den som har inntekten er bosatt. Dobbeltbeskatningen unngås i disse tilfelle ved det såkalte «credit»-system som er nærmere omhandlet i bemerkningene til artiklene 10, 11 og 12. Fradraget for skatt som er ilignet slike inntekter skjer etter den fremgangsmåte som er nevnt i rundskriv av 18. januar 1958 (F.D. jnr. 25/1958 T) vedkommende Norges skatteavtaler med U. S. A., Storbritannia og Nederland. Fradraget er etter artikkel 24, punkt 2, begrenset til den del av skatten, beregnet før fradraget gis, som svarer til den inntekt som skriver seg fra Spania. Bestemmelsene i artikkel 24, punkt 1 og 2, er utformet etter mønster av artikkel 23 A i OECD-avtalen.

Det er fastatt i punkt 3 at den fremgangsmåte som er nevnt i punkt 2 skal for så vidt angår Spania, få anvendelse på *Contribución General sobre la Renta* (alminnelig inntektsskatt) med hensyn til

all slags inntekt som blir å ta i betraktning ved fastsettelsen av grunnlaget for denne skatt.

Videre er det i punkt 4 fastsatt en særregel om tilfelle hvor det etter spanske bestemmelser i et begrenset tidsrom innrømmes hel eller delvis fritagelse for skatt av dividender, renter eller royalties som oppbæres av personer, bosatt i Norge. I så fall påtar Norge seg forpliktelse til å gjøre et fradrag i inntektsskatt, utlignet her, som tilsvarende det beløp som skulle ha vært betalt som spansk skatt, hvis den nevnte fritagelsesbestemmelse ikke hadde foreligget. Denne regel tar sikte på særskilte skattemessige lettelser som innrømmes i Spania for å fremme landets økonomiske utvikling.

*Til artikkel 25:*

Artikkelen inneholder bestemmelser om såkalt «nasjonal behandling» i skattemessig henseende. Bestemmelsen er avfattet etter mønster av artikkel 24 i OECD-avtalen, dog således at den er begrenset til å gjelde de skatter som omhandles i overenskomsten og omfatter således ikke skatter av enhver art og betegnelse, slik som OECD's mønsterartikkel.

Etter ønske fra norsk side er det i punkt 6 fastsatt bestemmelse om at spanske statsborgere ikke kan gjøre krav på den særskilte skattemessige behandling som det i henhold til landskattelovens § 22 (byskattelovens § 17), begges 2. ledd, tilkommer norske statsborgere og personer med norsk innfødsrett.

*Til artikkel 26:*

Denne bestemmelse gjelder den fremgangsmåte som skal følges når en person som er bosatt i en av de kontraherende stater, mener at han er eller vil bli utsatt for dobbeltbeskatning og i denne anledning vil fremsette klage. I Norge kan henvendelsen rettes til Direktøren for skattevesenet, eller når det gjelder sjømenn ombord på norske skip, til Direktoratet for sjømenn.

Regelen i overenskomsten er avfattet helt etter mønster av artikkel 25 i OECD-avtalen.

*Til artikkel 27:*

Bestemmelsen om utveksling av opplysninger er basert på OECD's artikkel 26. Redaksjonelt har imidlertid bestemmelsen fått en noe annen utforming.

*Til artikkel 28:*

Hensikten med denne bestemmelse er å sikre at medlemmer av diplomatiske og konsulære representasjoner ikke i henhold til reglene

i skatteavtalen skal få en mindre gunstig behandling i skattemessig henseende enn de er berettiget til etter folkerettslige bestemmelser eller særlige internasjonale overenskomster. Bestemmelsen er avfattet etter mønster av OECD-avtalens artikkel 27.

*Til artikkel 29:*

Ikrafttredelsesbestemmelsen er avfattet på grunnlag av OECD's mønsterartikkel 29. For Norges vedkommende vil overenskomsten første gang få anvendelse på skatter av inntekt som er oppebåret i kalenderåret 1964 eller i løpet av noe regnskapsår som er avsluttet i dette år. Som nevnt tidligere, ble ratifikasjonsdokumentene utvekslet 24. april 1964. Med hensyn til formueskatter, får overenskomsten første gang anvendelse for formue pr. 1. januar 1965 eller pr. den siste dag i noe regnskapsår avsluttet i løpet av året 1964.

*Til artikkel 30:*

Også opphørsbestemmelsen er basert på OECD's mønsterartikkel 30. Overenskomsten kan oppsies etter året 1965 med minst 6 måneders skriftlig varsel.

---

Overenskomsten er utferdiget på norsk og spansk. Begge tekster er autentiske.

---

Rundskrivet vil bli sendt direkte herfra til skatteinspektørene og ligningskontorene.

O s l o , den 25. april 1964.

Etter fullmakt

*A. Scheel*

---

*Stener A. Hanson*