

St.prp. nr. 76

(1985–86)

Om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst mellom Norge og Italia til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue, undertegnet i Roma den 17. juni 1985.

Tilråding fra Finans- og tolldepartementet av 25. april 1986, godkjent i statsråd samme dag.

1. INNLEDNING

Den 17. juni 1985 ble det i Roma undertegnet en overenskomst til unngåelse av dobbeltbeskatning mellom Norge og Italia. Samtykke til undertegning ble gitt ved kgl.res. av 19. august 1983. Fra norsk side ble overenskomsten undertegnet av ambassadør Christiansen og fra italiensk side ble den undertegnet av ekspedisjonssjef Brigante Colonna. Overenskomsten vil tre i kraft ved utveksling av ratifikasjonsdokumentene. Den får virkning første gang med hensyn til skatter av inntekt og formue som refererer seg til kalenderåret hvori overenskomsten ble undertegnet, dvs. 1985. For ambassadepersonell som på undertegningstidspunktet er tiltrådt tjenesten, får bestemmelsen i artikkel 19 punkt 1 b) (ii) første gang virkning det kalenderår som begynner 1. januar 1986.

2. GENERELLE BEMERKNINGER

I 1965 ble det etter norsk ønske besluttet å innlede forhandlinger om en revisjon av skatteavtalen mellom Norge og Italia av 25. august 1961. En lyktes imidlertid ikke da i å komme fram til noe nytt avtaleutkast. Forhandlingene ble gjenopptatt i Oslo i juni 1977 og sluttført i Roma i desember samme år. Det ble under det avsluttende møte i Roma parafert et utkast til avtale med tilhørende protokoll. Ved kgl.res.

av 26. september 1980 gav Kongen samtykke til undertegning av overenskomsten.

I forbindelse med klargjøring av tekstene for undertegning ble imidlertid spørsmålet om innholdet av utkastets artikkel 19 punkt 1 b) (ii), i relasjon til italiensk ambassadepersonell bosatt i Norge, tatt opp fra italiensk side. I henhold til artikkel 30 i det paraferte avtaleutkast skulle avtalen få virkning fra og med inntektsåret 1979. På grunn av den uforutsett lange tiden som var gått siden paraferingstidspunktet, ble det fra norsk side fremsatt ønske om å endre avtalens ikrafttredelsesbestemmelse. I mai 1983 ble det på denne bakgrunn holdt et møte i Roma mellom representanter fra det norske finansdepartementet og det italienske finans- og utenriksdepartement. Det ble oppnådd enighet om en revidert artikkel 30 hvoretter avtalen første gang skal få virkning på inntekt som opptjenes i det kalenderår hvori avtalen undertegnes. For øvrig ble avtaleutkastets artikkel 19 fastholdt, men det ble oppnådd enighet om å utsette virkningstidspunktet til 1. januar 1986 for ambassadepersonell som på undertegningstidspunktet er tiltrådt tjenesten. Nytt samtykke til undertegning ble gitt ved kgl.res. av 19. august 1983.

Overenskomsten følger i store trekk det mønster som er lagt til grunn i liknende avtaler som Norge tidligere har sluttet med andre land til unngåelse av dobbeltbeskatning. I de senere år har disse overenskomster vært basert på det mønsterutkast som i 1963, revidert

Om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst mellom Norge og Italia til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue.

i 1977, ble utarbeidet av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Det vil fremgå av bemerkningene til de enkelte artikler i overenskomsten hvilke substansielle avvikelser fra OECD-utkastet som forekommer.

Overenskomsten omfatter i alt 31 artikler samt en tilleggsprotokoll som utgjør en integrerende del av avtalen.

Overenskomsten er inngått på engelsk, norsk og italiensk. I tilfelle av tolkingstvil skal den engelske tekst være avgjørende. Den engelske og norske tekst følger som vedlegg til proposisjonen.

3. BEMERKNINGER TIL DE ENKELTE ARTIKLER I OVERENSKOMSTEN

Artiklene 1 og 2 har bestemmelser om avtalens *saklige anvendelsesområde*.

Avtalen gjelder personer som er bosatt i enten den ene av statene eller i begge statene.

Italia utskriver for tiden ikke skatt av formue, men dersom det i fremtiden blir utskrevet sådan skatt der, vil den være omfattet av avtalen, jfr. punkt a. i tilleggsprotokollen.

Artiklene 3–5 inneholder *definisjoner* av forskjellige ord og uttrykk som forekommer i avtalen.

Det følger av artikkel 3, punkt 1 a) at avtalen – i likhet med andre skatteavtaler Norge har inngått – ikke skal få anvendelse for Svalbard, Jan Mayen og de norske biland.

Etter vedtakelsen av den norske lovgivning om kontinentalsokkelen inneholder nyere skatteavtaler i alminnelighet bestemmelser om at definisjonen av «Norge» omfatter den norske del av kontinentalsokkelen, når det gjelder retten til å utnytte og utforske naturforekomster. En slik bestemmelse er imidlertid ikke fastsatt i den foreliggende avtale. Ifølge punkt b. i protokollen innebærer dette at begge stater kan legge sin interne rett til grunn ved beskatningen, dog slik at det er visse særregler for enkelte inntektsarter. Når det gjelder næringsinntekt og lønnsinntekter som skriver seg fra transport av forsyninger og taubåter knyttet til oljevirkosomhet, skal denne fortjenesten skattlegges hvor den virkelige ledelse for foretandet befinner seg.

De øvrige definisjoner i artikkel 3 følger stort sett OECD-mønsteret. Av redaksjonelle grunner er imidlertid uttrykket «statsborgere» tatt inn som punkt 1 g) i den nevnte artikkel i stedet for i artikkel 26 om ikke-diskriminering.

Artikkel 4 inneholder i punktene 2 og 3 nærmere regler om hvorledes det skal forholdes når en fysisk eller juridisk person etter intern

lovgivning i de to land, er *bosatt* (hjemmehørende) både i Norge og i Italia.

Artikkel 5 inneholder definisjon av uttrykket «*fast driftssted*». Denne definisjonen er viktig fordi den danner rammen for skattlegging etter artikkel 7 av fortjeneste ved forretningsvirksomhet i den annen stat. I likhet med den eksisterende avtale er fristen for at et bygge- eller monteringsarbeid skal anses for å utgjøre et fast driftssted, satt til tolv måneder.

Artiklene 6–23 inneholder bestemmelser som har til formål å forhindre dobbeltbeskatning av *forskjellige former av inntekt og formue*, dvs. at en skattyter blir skattlagt i begge stater av den 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 enkelte inntektsarters vedkommende er det gitt regler om en deling av beskatningsretten mellom de to stater. Det gjelder dividender, renter og royalty.

Artikkel 6 fastsetter at *inntekt av fast eiendom* kan skattlegges i den stat hvor eiendommen ligger (kildestaten) overensstemmende med OECD's mønster.

Artikkel 7 inneholder regler om skattlegging av *fortjeneste ved forretningsvirksomhet* som et foretagende hjemmehørende i den ene stat utøver i den annen stat. Slik fortjeneste kan bare inntektsbeskattes i den sistnevnte stat hvis virksomheten utøves gjennom et fast driftssted der. De nærmere definisjoner av hva som forstås ved et fast driftssted er, som nevnt tidligere, tatt inn i artikkel 5. Derimot inneholder artikkel 7 hovedprinsippene for selve ansettelsen av fortjeneste som skriver seg fra det faste driftssted. Utformingen av artikkel 7 er hovedsakelig i samsvar med OECD's mønster.

Artikkel 8 gir regler om skattlegging av fortjeneste ved *internasjonal skipsfarts- og luftfartsvirksomhet*. Overensstemmende med OECD's mønsterartikkel, kan slik fortjeneste bare inntektsbeskattes i den stat hvor foretandets virkelige ledelse har sitt sete. Hvis imidlertid den virkelige ledelse er om bord i et skip, skal fortjenesten skattlegges hvor skipet har sitt hjemsted, eller hvis det ikke har et hjemsted, hvor den som driver skipet er bosatt.

I artikkelens punkt 3 er tatt inn en bestemmelse for å klargjøre at punkt 1 også gjelder fortjeneste når et foretagende deltar i en «pool», felles forretningsvirksomhet eller et internasjonalt driftskontor. Hvis således et norsk og et italiensk luftfartsselskap inngår avtale om 50 pst. fordeling av fortjenesten ved drift av en flyrute mellom Oslo og Roma, skattlegges den del av fortjenesten som tilfal-

Om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst mellom Norge og Italia til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue.

ler det norske selskap i Norge, mens det italienske selskaps andel skattlegges i Italia.

Da den «virkelige ledelse» for konsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) ikke er i Norge, er det i artikkelens punkt 4 tatt inn en regel som sikrer Norges adgang til å skattlegge den andel av fortjenesten som tilfaller Det Norske Luftfartsselskap A/S som deltaker i nevnte konsortium.

Artikkel 9 omhandler *foretagender som har fast tilknytning til hverandre*. Bestemmelsen gjelder assosierte selskaper dvs. mor- og datterselskaper samt selskaper under felles kontroll og ledelse og går ut på at ligningsmyndighetene, jfr. skatteloven av 1911 § 54, 1. ledd, kan skattlegge fortjeneste som ikke er tilfalt et foretagende på grunn av et særlig forhold det står i til et annet foretagende.

Artikkel 10 gjelder beskatningen av *dividender*. Etter artikkel 10 punkt 1 er det fastsatt at slike inntekter kan skattlegges i den stat hvor aksjonæren er bosatt. Dessuten kan de samme inntekter etter artikkelens punkt 2 skattlegges i den stat hvor selskapet som utdeler dividendene er hjemmehørende (kildestaten). Etter OECD-mønsteret er beskatningen i sistnevnte stat begrenset til 5 pst. av dividendenes bruttobeløp, hvis mottakeren i den annen stat er et aksjeselskap og dette innehar minst 25 pst. av aksjekapitalen i utdelende selskap. Ellers kan kildeskatten etter OECD-mønsteret ikke overstige 15 pst. I den foreliggende avtale er det fastsatt i artikkel 10 punkt 2 at de her nevnte satser er erstattet med en felles maksimumssats på 15 pst.

Artikkel 11 omhandler *renteinntekter*. Overensstemmende med OECD's mønsterartikkel er det fastsatt at slike inntekter kan skattlegges både i den stat hvor den som mottar dem er bosatt og i den stat hvor rentene skriver seg fra, jfr. artikkelens punkt 2. – Kildeskatten i den sistnevnte stat skal dog ikke overstige 15 pst. av rentenes bruttobeløp. Det er for tiden ingen hjemmel i norsk skattelovgivning til å oppkreve kildeskatt av renter som utbetales fra Norge til mottaker i utlandet. I artikkelens punkt 3 er det fastsatt at det for enkelte renteutbetalinger til og fra offentlige myndigheter m.v. ikke skal kreves kildeskatt.

Etter reglene i *artikkel 12* kan inntekter i form av *royalty* – i likhet med dividender og renter – undergis beskatning både i den stat hvor inntekten skriver seg fra (kildestaten) og i den stat hvor mottakeren er bosatt. Kildeskatten er begrenset til 5 pst. av royaltyens bruttobeløp som en generell sats. Etter norsk lovgivning kan det for tiden ikke oppkreves kildeskatt av royalties som utbetales fra Norge til mottaker i utlandet.

For å unngå den dobbeltbeskatning som

kan oppstå i tilfelle der dividender, renter og royalty skattlegges i begge stater, er det fastsatt i artikkel 24, punktene 2 og 3, at mottakerens bostedsstat skal gi fradrag i den utlignede skatt for den kildeskatt som er beregnet i den annen stat, jfr. merknadene til artikkel 24.

Artikkel 13 omhandler *formuesgevinst*. Reglene tilsvare stort sett OECD's mønsterartikkel. Under artikkelens punkter 1, 2 og 3 er fastsatt regler for skattlegging av gevinst ved avhendelse av faste eiendommer og driftssteder, skip og luftfartøyer, samt løsøre knyttet til slike objekter.

Punkt 5 inneholder en særbestemmelse som innebærer at Norge har rett til å skattlegge gevinst ved avhendelse av «større aksjeposter» (skl. § 54, 2. ledd) også når avhenderen er bosatt i Italia.

Artikkel 14 gjelder beskatningen av inntekt ved utøvelse av *fritt yrke*. Bestemmelsen 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 stat vanligvis råder over en fast innretning (kontor eller lignende) som tjener utøvelsen av hans virksomhet. I så fall kan den annen stat skattlegge den del av inntekten som kan henføres til en slik innretning.

Lønnsinntekter er omhandlet i *artikkel 15*. Som etter OECD's mønster 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. Det gjelder dog en unntagelse på bestemte vilkår i artikkelens punkt 2 for kortvarige opphold (ikke over 183 dager i løpet av vedkommende inntektsår).

I samsvar med OECD's mønster er det fastsatt en særregel i artikkelens punkt 3 om lønn som tilkommer mannskap om bord i skip eller luftfartøy i internasjonal fart. Slike lønnsinntekter kan skattlegges i den stat hvor foretagendets virkelige ledelse har sitt sete.

I protokollens punkt e. er det fastsatt at lønn som tilkommer mannskap om bord i SAS luftfartøyer bare kan skattlegges i Norge dersom lønsmottakerne er bosatt her.

Styregodtgjørelse kan etter regelen i *artikkel 16* skattlegges i den stat hvor det selskap som utreder slik godtgjørelse er hjemmehørende.

Artikkel 17 fastsetter at *opptredende kunstnere og idrettsutøvere* kan skattlegges i den stat hvor slik virksomhet utøves, uansett reglene i artikkel 14 om inntekt av fritt yrke og artikkel 15 om lønnsarbeid i privat tjeneste. Regelen i punkt 1 er avfattet etter OECD's

Om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst mellom Norge og Italia til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue.

mønster. Regelen i punkt 2 presiserer at også inntekt av formidling kan skattlegges i den stat hvor virksomheten utøves.

Dersom opptreden er et ledd i en kulturutveksling mellom de to stater, skal inntekt fra slik virksomhet etter punkt 3 være fritatt for skatt i den stat hvor virksomheten er utøvet.

Artikkel 18 gjelder beskatning av pensjoner i anledning tidligere privat tjeneste. I overensstemmelse med OECD's mønsteravtale skattlegges disse bare der mottakeren er bosatt.

Artikkel 19 inneholder bestemmelser om beskatning av offentlige lønns- og pensjonsutbetalinger. Beskatningsretten er, med enkelte mindre unntak, tillagt den stat som utreder slik godtgjørelse. Denne særregel gjelder dog ikke lønn som utredes av en av statene i forbindelse med utøvelse av forretningsvirksomhet, jfr. punkt 3. Bestemmelsene er avfattet i samsvar med OECD's mønsterartikkel. I henhold til tilleggsprotokollens punkt j. er virkningen av artikkelens punkt 1 (b) (ii) for visse personer utsatt til inntektsåret 1986, jfr. bemerkningene foran.

Artikkel 20 inneholder bestemmelser om en begrenset skattefrihet for professorer og lærere som er bosatt i en av statene og midlertidig oppholder seg i den annen stat. Den her omhandlede skattefritagelse gjelder ved opphold i den sistnevnte stat under bestemte vilkår. Hvis oppholdet ikke overstiger to år, skal oppholdsstaten ikke skattlegge den godtgjørelse som en professor eller lærer mottar for sitt arbeid.

Artikkel 21 fastsetter at studenter og læringer ikke skal skattlegges i oppholdsstaten av pengebeløp som de i anledning sine studier m.v. mottar fra kilder utenfor denne stat.

Artikkel 22 gjelder inntekt som ikke er uttrykkelig omhandlet i overenskomstens øvrige artikler. På samme måte som i OECD-mønsterets punkt 1 er det fastsatt at slike inntekter bare kan skattlegges i den stat hvor mottakeren er bosatt. Det gjøres imidlertid unntak for inntekt oppstått i tilknytning til et fast driftssted eller innretningsvirksomhet, jfr. punkt 2.

Artikkel 23 gjelder formuesbeskatningen. Formue som består av fast eiendom, kan skattlegges i den stat hvor eiendommen ligger. Formue som består i løsøre som utgjør driftsmidler knyttet til et fast driftssted eller en fast forretningsinnretning, kan skattlegges i den stat hvor driftsstedet eller innretningen befinner seg. Formue som består i skip eller luftfartøyer og løsøre knyttet til driften av disse kan bare skattlegges i den stat hvor foretagendets virkelige ledelse har sitt sete. Alle andre deler av formue som tilhører en person bosatt i en

av statene, kan bare skattlegges i denne stat. Regelen er avfattet etter OECD's mønster.

Italia utskriver som nevnt for tiden ikke formuesskatt, men har i protokollens punkt a. gjort det klart at når formuesskatt blir innført i Italia, skal overenskomsten omfattes av slik skatt.

Artikkel 24 omhandler fremgangsmåten ved unngåelse av dobbeltbeskatning. Norge anvender det såkalte «fordelingssystem», Italia «creditsystemet». «Creditsystemet» innebærer at Italia i henhold til sin egen lovgivning kan medregne inntekt fra kilder i Norge ved ligningen av skattytere som er bosatt i Italia. Det skal imidlertid gis et fradrag («credit») i den beregnede inntektsskatt for den skatt som er pålagt i Norge av inntekter derfra.

«Fordelingssystemet» innebærer at inntekter og formue som Italia etter skatteavtalen har rett til å skattlegge, som hovedregel skal holdes utenfor beskatningen av personer bosatt i Norge. Det kan dog bestemmes at det ved skatteberegningen skal anvendes den samme skattesats som om vedkommende inntekt ikke hadde vært unntatt.

Enkelte inntekter kan både skattlegges i den stat hvor skattyteren er bosatt og i den stat inntekten skriver seg fra. Det gjelder dividender, jfr. artikkel 10, renter, jfr. artikkel 11, royalties, jfr. artikkel 12 og visse formuesgevinster, jfr. artikkel 13 punkt 5. Dobbeltbeskatning unngås ved at det i Norge blir gitt et nærmere bestemt fradrag for den skatt som er oppkrevet i Italia.

Artiklene 25–29 inneholder enkelte særlige bestemmelser om ikke-diskriminering (artikkel 25), fremgangsmåten ved inngåelse av gjensidige avtaler (artikkel 26) utveksling av opplysninger (artikkel 27), diplomatiske og konsulære tjenestemenn (artikkel 28) og gjennomføring av ordningen med begrenset skatteplikt for så vidt angår skatter som oppkreves ved kilden (artikkel 29).

Artiklene 30 og 31 inneholder sluttbestemmelser. Etter artikkel 30 skal skatteavtalen ratifiseres. Den trer i kraft ved utveksling av ratifikasjonsdokumentene og får virkning ved utligning av skatter av inntekt oppbeholdt i det kalenderår hvori overenskomsten blir undertegnet og ved skatter på formue som utskrives ved samme ligning. Det vises til bemerkningene foran.

Det følger av artikkel 31 at avtalen først kan oppsies etter utløpet av en periode på fem år.

Tilleggsprotokollen skal utgjøre en integrert del av overenskomsten. Reglene tar sikte på å klargjøre forståelsen av en del bestemmelser i artiklene 2, 3, 7, 13, 15, 19, 24, 25 og 26. Man viser til bestemmelsene og merknadene foran til de enkelte artikler.

Om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst mellom Norge og Italia til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue.

Finans- og tolldepartementet

tilrår:

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

tinget om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst mellom Norge og Italia 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 mellom Norge og Italia til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue, undertegnet i Roma den 17. juni 1985.

Tilråding fra Finans- og tolldepartementet ligger ved i avtrykk.
