

St. prp. nr. 66 (1976—77)

Om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst, med tilhørende protokoll, mellom Kongeriket Norge og Republikken Malta til unngåelse av dobbeltbeskatning, undertegnet i Oslo den 2. juni 1975.

*Tilråding fra Utenriksdepartementet av 19. november 1976,
godkjent ved kongelig resolusjon samme dag.*

(Foredratt av utenriksminister Knut Frydenlund.)

Sammendrag.

Den 2. juni 1975 ble det undertegnet en dobbeltbeskatningsavtale med Malta. Avtalen følger i store trekk det OECD-mønster som er lagt til grunn i tilsvarende avtaler som Norge har inngått med andre land. I likhet med andre skatteavtaler Norge har inngått med utviklingsland, avviker avtalen på visse punkter fra OECD-mønsteret idet det tas hensyn til de særlige problemer Malta har som utviklingsland. Således vil f.eks. inntekter bli beskattet i Malta i noe større utstrekning enn det som ellers følger av OECD-mønsteret. Finansdepartementet har anbefalt at ratifikasjon finner sted. Utenriksdepartementet slutter seg til dette standpunkt.

1. Innledning.

Den 9. desember 1974 ble det innledet forhandlinger i Valetta om inngåelse av en skatteavtale mellom Norge og Malta.

Den norske forhandlingsdelegasjon, som var oppnevnt av Utenriksdepartementet, besto av ekspedisjonssjef A. Scheel, formann, og konsulent Odd Ivar Biller, begge fra Finansdepartementet.

Det ble oppnådd enighet om et utkast til overenskomst med en sluttprotokoll som ved avslutningen av forhandlingene 13. desember ble parafert av formennene for de to staters delegasjoner.

Den 2. juni 1975 ble avtalen undertegnet i Oslo. Fra norsk side undertegnet Utenriksminister Knut Frydenlund i henhold til full-

makt gitt ved Kgl. resolusjon av 30. mai 1975.

Et avtrykk av den engelske avtaletekst med tilhørende protokoll, og en uoffisiell oversettelse herav til norsk, følger som trykte vedlegg til denne proposisjon.

Avtaleutkastet 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 ble utarbeidet av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Skatteavtaler med utviklingsland inneholder i alminnelighet vesentlige avvikelser fra OECD-mønsteret. Disse går gjerne ut på at den stat hvor de forskjellige inntekter skrives seg fra («kildestaten») blir tillagt en større beskatningsrett. Det vil allikevel fremgå av bemerkningene til de enkelte artikler i det foreliggende norsk-maltesiske avtaleutkast at de avvikelser fra OECD-utkastet som forekommer, ikke er store.

Avtaleutkastet er inndelt i 7 kapitler og omfatter i alt 31 artikler, foruten den nevnte sluttprotokoll.

2.

Til de enkelte materielle bestemmelser i overenskomsten bemerkes:

Kapittel I (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 stater.

Ratifikasjon av en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Malta.

Selv om Malta ikke utskriver skatt av formue, omfatter avtalen både inntekts- og formuesskatter.

Kapittel II (artiklene 3—5) inneholder definisjoner av forskjellige ord og uttrykk som forekommer i avtalen.

Det følger av artikkel 3, pkt. (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 på den annen side 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 også fastsatt i det foreliggende avtaleutkast, samtidig med at det i artikkel 3, pkt. (1), (b), er tatt inn en tilsvarende regel for Maltas vedkommende.

De øvrige definisjoner i artikkel 3 følger stort sett OECD-mønsteret. Av redaksjonelle grunner er imidlertid uttrykket «statsborger» tatt inn som pkt. (1), (g), i den nevnte artikkel i stedet for i artikkel 25 om ikke-diskriminering.

Artikkel 4 inneholder i pkt. (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 på Malta. I pkt. (4) finnes en spesiell regel om hvor et dødsbo skal anses hjemmehørende.

Artikkel 5 inneholder definisjon av uttrykket «fast driftssted». Denne definisjon er viktig fordi den danner rammen for skattlegging etter artikkel 7 av fortjeneste ved forretningsvirksomhet, som en person bosatt i en av statene oppebærer ved virksomhet i den annen stat.

Kapittel III (artiklene 6—23) inneholder bestemmelser som har til formål å forhindre dobbeltbeskatning av forskjellige former av inntekt, dvs. at en skatteyter blir skattlagt i begge stater av den samme inntekt. De detaljerte regler om de forskjellige inntektsarter er avgjørende for om beskatningsretten skal tilfalle den stat hvor den skattepliktige er bosatt, eller den annen stat hvor vedkommende har sin kilde.

Artikkel 6 fastsetter at inntekt av fast eiendom kan skattlegges i den stat hvor eiendommen ligger (kildestaten) overensstemmende med OECDs mønster. Av hensyn til de norske regler i skatteloven

av 1911 om at personer bosatt i utlandet bare kan kreve et begrenset fradrag for gjeldsrenter er det artikkelens pkt. (4) fastsatt at slikt fradrag kan kreves på de samme vilkår som gjelder for personer som er bosatt i den stat hvor den faste eiendom ligger.

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

Artikkel 8 gir regler om skattlegging av fortjeneste ved internasjonal skipsfarts- og luftfartsvirksomhet. Overensstemmende med OECDs mønsterartikkel, kan slik virksomhet bare inntektsbeskattes i den stat hvor foretagendets virkelige ledelse har sitt sete. I artikkelens pkt. (4) er tatt inn en bestemmelse for å klargjøre at pkt. (1) også gjelder fortjeneste når et foretagende deltar i en «pool», felles forretningsvirksomhet eller et internasjonalt driftskontor. Hvis således et norsk og et maltesisk luftfartsselskap inngår avtale om 50 prosent fordeling av fortjenesten ved drift av en flyrute mellom Oslo og Valetta, skattlegges den del av fortjenesten som tilfaller det norske selskap i Norge, mens det maltesiske selskaps andel skattlegges i Malta. Da den «virkelige ledelse» for konsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) ikke er i Norge, er det i artikkelens pkt. (3) 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 assosierte selskaper og går ut på at ligningsmyndighetene, jfr. skatteloven av 1911 § 54 1. ledd, kan skattlegge fortjeneste som ikke er tilfaldt et foretagende på grunn av et særlig forhold det står i til et annet foretagende.

Artikkel 10 gjelder beskatningen av dividender. Etter artikkel 10, pkt. (1) er det fastsatt at slike inntekter kan skattlegges i den stat hvor aksjonæren er bosatt. Dessuten kan de samme inntekter etter artikkelens pkt. (2) skattlegges i den stat hvor selskapet som utdeler dividendene er hjemme-

Ratifikasjon av en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Malta.

hørende (kildestaten). Etter OECD-mønstrer er beskatningen i sistnevnte stat begrenset til 5 prosent av dividendenes bruttobeløp, hvis mottakeren i det annet land er et aksjeselskap og dette har minst 25 prosent av kapitalen i det selskap som utdeler dividende. Ellers kan kildeskatten etter OECD-mønstrer ikke overstige 15 prosent. I det foreliggende avtaleutkast er det fastsatt i artikkel 10, pkt. (2) at Norge i begge tilfelle kan oppkreve kildeskatt med inntil 15 prosent av dividendenes bruttobeløp. Da norske selskaper ved de nye særregler som er fastsatt ved lov nr. 71 av 19. juni 1969 har rett til å kreve fradrag ved statskatteligningen for dividender som utdeles, er det i Norges interesse at utenlandske aksjonærer i slike selskaper kan pålegges en høyere kildeskatt enn den prosentats på 5 som OECDs mønsterartikkel gir anvisning på for utdelinger fra datterselskaper. Etter den norske skattereform skattlegges den del av selskapets overskudd som utdeles som dividender til aksjonærene med ca. 26,5 prosent, den øvrige del av overskuddet med 50,8 prosent.

Et maltesisk aksjeselskap skal svare skatt med 37,5 %. Denne skatt veltes over på aksjonærene ved at selskapet gis rett til å holde tilbake 37,5 prosent skatt ved dividendeutdelinger. Dividendene beskattes på aksjonærenes hånd etter progressive satser. Den skatt som er holdt tilbake av selskapet ved dividendeutbetalingen krediteres aksjonæren. Selv om den progressive sats overstiger 37,5 prosent, foreskriver artikkel 10 (2) (b) (i) at en norsk aksjonær ikke skal betale mer skatt enn det som allerede er holdt tilbake av selskapet, nemlig 37,5 prosent. Hvis dividendene utbetales fra et selskap som mottar statlig understøttelse, kan kildeskatten til Malta ikke overstige 15 prosent, jfr. artikkel 10 (2) (b) (ii).

For å unngå den dobbeltbeskatning som kan oppstå i de tilfelle der dividender kan skattlegges i begge stater, er det fastsatt i artikkel 24 pkt. (1) og (2) at aksjonærenes bostedsstat skal gi skattefradrag for den kildeskatt som er beregnet i den annen stat.

Artikkel 11 omhandler renteinntekter. Overensstemmende med OECDs mønsterartikkel er det fastsatt at slike inntekter kan skattlegges både i den stat hvor den som mottar dem er bosatt, jfr. artikkelens pkt. (1), og i den stat hvor rentene skrives seg fra, jfr. artikkelens pkt. (2). Kildeskatten i den sistnevnte stat skal dog ikke overstige 10 prosent av rentenes bruttobeløp. Det er f.t. ingen hjemmel i norsk skattelovgivning til å oppkreve kildeskatt av renter som utbetales fra Norge til mottaker

i utlandet. Bestemmelsen om slik kildeskatt er derfor ensidig i Maltas interesse.

For å unngå dobbeltbeskatning som kan oppstå i de tilfelle der renter kan skattlegges i begge stater, er det fastsatt i artikkel 24, at rentenytens bostedsstat skal gi et skattefradrag for den kildeskatt som er beregnet i den annen stat. Norge skal alltid gi kredit for 25 prosent av den nettosum som er skattbar i Norge, jfr. (1), (e). Malta vil nemlig etter interne skatteregler som tar sikte på å fremme landets økonomiske utvikling, kunne frafalle eller redusere skatten på renter. En slik maltesisk skattelettelse ville imidlertid ikke nå sitt mål, hvis den medførte en tilsvarende høyere beskatning av rentenytens i Norge. Det er derfor fastsatt at det skal gis fradrag i norsk skatt som om reduksjon ikke var skjedd. En liknende regel er fastsatt i flere andre skatteavtaler som Norge og andre industrialiserte stater har inngått med utviklingsland.

Etter artikkel 12, pkt. (1) har bostedsstaten en eksklusiv beskatningsrett ved visse former for royalties. Royalties som er angitt i artikkel 12 pkt. (2), kan derimot pålegges en kildeskatt på 10 prosent av bruttobeløpet. OECDs mønsterartikkel inneholder ingen bestemmelse om at det kan oppkreves en kildeskatt. En slik regel forekommer imidlertid temmelig ofte i avtaler med utviklingsland. For øvrig har også enkelte av OECDs medlemsland forbeholdt seg adgang til å oppkreve kildeskatt av royalties, og Norges skatteavtaler med Canada, Japan, Portugal og Spania inneholder bestemmelser herom. Norge har f.t. ingen interne regler som gir adgang til å kreve kildeskatt av royalties som utbetales fra Norge.

Som for dividender og renter vil det ved ligningen i Norge bli gitt et fradrag i den norske skatt for kildeskatt ved utbetaling av royalties til en person bosatt i Norge.

På samme måte som for renter skal det anses for å være betalt 25 prosent skatt til Malta, jfr. artikkel 24 (1), (e). Regelen om at det skal gis full kredit ved en midlertidig reduksjon av kildeskatten, kommer også til anvendelse.

Artikkel 13 omhandler formuesgevinst. Reglene tilsvare stort sett OECDs mønsterartikkel. Under artikkelens pkt. (1)—(2) er fastsatt regler for skattlegging av gevinst ved avhendelse av faste eiendommer og driftsteder, skip og luftfartøyer samt løsøre knyttet til slike objekter. For øvrig kan formuesgevinst etter pkt. (3) bare skattlegges i den stat hvor avhenderen er bosatt, med unntagelse av at Norge kan beskatte avhendelsesgevinster på

Ratifikasjon av en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Malta.

aksjer hvis en maltesisk aksjoner ikke blir skattlagt på Malta, jfr. pkt. (4).

Artikkel 14 gjelder beskatningen av inntekt ved utøvelse av fritt yrke. I alminnelighet skattlegges slike inntekter bare i den stat hvor den frie yrkesutøver er bosatt, med mindre han driver virksomhet i den annen stat gjennom en fast forretningsinnretning der. I så fall har den sistnevnte stat rett til å skattlegge den del av inntekten som kan tilskrives den faste forretningsinnretning. Denne regel er også fastsatt i artikkelens pkt. (1), 1.

Lønnsinntekter er omhandlet i artikkel 15. Som etter OECDs 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 pkt. (2) for kortvarige opphold (ikke over 183 dager i løpet av vedkommende inntektsår).

Det er fastsatt en særregel i artikkelens pkt. (3) om lønn som tilkommer sjømenn og flymannskaper i internasjonal fart. Slike lønnsinntekter kan skattlegges i den stat hvor foretagendets virkelige ledelse har sitt sete. Norge har beholdt seg retten til å skattlegge personer bosatt her i landet som tjenestegjør ombord i fly som drives av Scandinavian Airlines system.

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

Artikkel 17 fastsetter at opptredende kunstnere og profesjonelle idrettsmenn 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 pkt. (1) er avfattet etter OECDs mønster. Artikkelens pkt. (2) inneholder en tilføyelse som tar sikte på i særlige tilfelle å sikre den stat beskatningsretten hvor kunstneren opptrer.

Artikkel 18 inneholder regler om private pensjoner, livrenter og utbetalinger fra offentlige trygdeinnretninger. Private pensjoner og livrenter skattlegges etter artikkelens pkt. (1) i den stat hvor den som oppbærer slike inntekter er bosatt. Etter pkt. (2) kan utbetalinger fra offentlige trygdeinnretninger til personer bosatt i den annen

stat skattlegges i den stat som utreder slike ytelser.

Artikkel 19 inneholder bestemmelser om beskatning av offentlige lønns- og pensjonsutbetalinger.

Beskatningsretten er tillagt den stat som utreder slik godtgjørelse. Denne særregel gjelder dog ikke lønn og pensjon som utredes av en av statene i forbindelse med utøvelse av forretningsvirksomhet.

Artikkel 20 inneholder bestemmelser om en begrenset skattefrihet for lærere, studenter, lærlinger og praktikanter som er bosatt i en av statene og midlertidig oppholder seg i den annen stat av hensyn til sin utdannelse. Den her omhandlede skattefritagelse gjelder ved opphold i den sistnevnte stat under bestemte vilkår.

Hvis oppholdet ikke overstiger to år, skal den sistnevnte stat ikke skattlegge den godtgjørelse som en lærer mottar for sitt arbeid.

Etter pkt. (2) skal studenter ikke skattlegges i den sistnevnte stat av pengebeløp som de i anledning sine studier m.v. mottar fra kilder utenfor denne stat. Pkt. (2) inneholder videre en regel om at godtgjørelse for lønnsarbeid som i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr. 20 000, skal unntas fra beskatning i oppholdslandet.

Artikkel 21 omhandler dødsboer. Etter pkt. (2) har Malta rett til å beskattede den forholdsmessige del av et norsk dødsbo som faller på en person bosatt på Malta.

Artikkel 22 gjelder inntekt som ikke er uttrykkelig omhandlet i overenskomstens øvrige artikler. Overensstemmende med OECD-mønstret er det fastsatt at slike inntekter bare kan skattlegges i den stat hvor mottakeren er bosatt. Unntak er gjort i pkt. (2) der det foreskrives at inntekter som er knyttet til et fast driftssted eller fast forretningssted for liberale yrker, skal beskattes etter artiklene 7 og 14.

Kapittel IV (artikkel 23) gjelder formuesbeskatningen. Formue som består av fast eiendom, kan skattlegges i den stat hvor eiendommen ligger. Av hensyn til de norske regler i skatteloven av 1911 § 36, 5. ledd, er det i pkt. (2) fastsatt at det skal innrømmes fradrag for gjeld som er pådratt i anledning av den faste eiendom. 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

Ratifikasjon av en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Malta.

stat som etter artikkel 8 har rett til å skattlegge fortjenesten ved utøvelse av slik virksomhet. Alle andre deler av formue som tilhører en person bosatt i en av statene, kan bare skattlegges i denne stat.

Kapittel V (artikkel 24) omhandler fremgangsmåten inntil videre ved unngåelse av dobbeltbeskatning. Norge anvender det såkalte «fordelingssystem», Malta «creditsystemet». I Sluttprotokollens pkt. (4) har Norge forbeholdt seg rett til å gå over til et creditsystem som angitt under samme punkt bokstav (a), når det måtte ønske det.

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

Det gjelder 3 unntagelser fra fordelingsystemet, nemlig for dividender, jfr. artikkel 10, renter, jfr. artikkel 11 og royalties, jfr. artikkel 12. Disse inntekter kan etter hovedregelen skattlegges i begge stater. Dobbelbeskatningen unngås ved at det i den stat hvor mottakeren er bosatt, blir gitt et nærmere bestemt fradrag for den kildebeskatning som er oppkrevet i den annen stat. Man viser til redegjørelsen foran under bemerkningene til artiklene 10, 11 og 12.

Kapittel VI (artiklene 25—27) inneholder enkelte særlige bestemmelser.

Dette gjelder regler 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 territorial utvidelse (artikkel 29).

3.

For så vidt angår de avsluttende bestemmelser bemerkes:

Kapittel VII (artiklene 30 og 31) inneholder sluttbestemmelsene. Etter artikkel 30 skal skatteavtalen ratifiseres. Den trer i kraft ved utveksling av ratifikasjonsdokumentene og får virkning ved utligning av skatter og inntekt oppbåret på eller etter 1. januar året etter utvekslingen, og ved skatter på formue som utskrives ved samme ligning.

Det følger av artikkel 31 at avtalen

først kan oppsies etter utløpet av en periode på tre år regnet fra tidspunktet for ikrafttredelsen.

4.

Samtidig med selve avtalen ble det undertegnet en sluttprotokoll.

Punkt (1) i Protokollen slår fast at begge stater skal ha rett til å beskatte inntekter av oljeleting og oljeutvinning uten hensyn til avtalens bestemmelser.

For å fremme samarbeidsavtaler mellom norske og maltesiske foretak på boreriggområdet er det ved pkt. (2) åpnet adgang til å fordele skattegrunnlaget ved kompaniskap. Statene skal komme til enighet i hvert enkelt tilfelle om hvorvidt reglen skal komme til anvendelse, slik at utilbørlig utnyttelse blir forhindret.

Etter intern maltesisk lovgivning kan det under visse forutsetninger gis skattefritak og nedsettelse for skipsfartsinntekter. De maltesiske myndigheter har vært svært restriktive når det gjelder å tillate utenlandske redere å registrere sine skip på Malta. For å forhindre skatteflukt, kan Norge likevel etter punkt (3), hvis 25 prosent av aksjekapitalen i et maltesisk selskap direkte eller indirekte eies av norske interesser, beskatte hele inntekten med unntak av den forholdsmessige del som kan tillskrives en aksjonær bosatt på Malta.

Som nevnt i forbindelse med artikkel 24, kan Norge når det måtte ønske det, ved å underrette de maltesiske myndigheter via diplomatiske kanaler, velge å benytte et creditsystem i stedet for fordelingsystemet, jfr. pkt. (4).

5.

I medhold av lov av 28. juli 1949 nr. 15, må Stortingets samtykke til ratifikasjon innhentes.

Spørsmålet om ratifikasjon av overenskomsten med protokoll er blitt forelagt Finansdepartementet som har anbefalt at ratifikasjon finner sted.

Utenriksdepartementet slutter seg til Finansdepartementets standpunkt.

Utenriksdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et fremlagt utkast til proposisjon til Stortinget om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst, med tilhørende protokoll, mellom Kongeriket Norge og Republikken Malta til unngåelse av dobbeltbeskatning, undertegnet i Oslo den 2. juni 1975.

Ratifikasjon av en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Malta.

Vi OLAV, Norges Konge,

gjør vitterlig:

Stortinget blir innbudt til å fatte vedtak om samtykke til at Norge ratifiserer en overenskomst, med tilhørende protokoll, mellom Kongeriket Norge og Republikken Malta til unngåelse av dobbeltbeskatning, undertegnet i Oslo den 2. juni 1975.

Tilråding fra Utenriksdepartementet ligger ved i avtrykk.

Gitt på Oslo slott 19. november 1976.

Under Vår hånd og rikets segl

OLAV
(L. S.)

Odvar Nordli

Dag Berggrav