

St. prp. nr. 36

(1977—78)

Om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst, med tilhørende protokoll, mellom Kongeriket Norge og Republikken Tanzania til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue, undertegnet i Oslo 28. april 1976.

*Tilråding fra Utenriksdepartementet av 28. oktober 1977,
godkjent ved kongelig resolusjon samme dag.*

(Foredratt av utenriksminister Knut Frydenlund.)

1. Sammendrag.

I forbindelse med president Nyereres statsbesøk i Norge ble det den 28. april 1976 undertegnet en dobbeltbeskatningsavtale med Tanzania.

Avtalen følger i store trekk det mønster som er lagt til grunn i tilsvarende avtaler som Norge har inngått med andre utviklingsland.

Finansdepartementet har anbefalt at ratifikasjon finner sted. Utenriksdepartementet slutter seg til dette standpunkt.

2. Innledning.

Det ble i tiden 8.—11. april ført forhandlinger i Dar-es-Salaam om en overenskomst mellom Norge og Tanzania til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue.

Den norske forhandlingsdelegasjon besto av ekspedisjonssjef Arne Scheel, formann, og konsulent Harald Eikesdal, begge fra Finansdepartementet.

Et utkast til overenskomst ble parafert 8. november 1975.

Overenskomsten ble undertegnet i Oslo 28. april 1976 i forbindelse med president Nyereres statsbesøk i Norge. Samtykke til undertegning ble gitt ved kongelig resolusjon

av 23. april 1976. Finansminister Per Kleppe undertegnet for Norge.

Ved undertegningen av overenskomsten ble man enige om en protokoll angående artikkel 24. Protokollen skal utgjøre en integrerende del av overenskomsten.

Overenskomsten med tilhørende protokoll er avfattet på engelsk, med en uoffisiell oversettelse til norsk. Begge tekster følger som trykte vedlegg til denne proposisjon.

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 ble utarbeidet av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Skatteavtaler med utviklingsland inneholder i allminnelighet vesentlige avvikelser fra OECD-mønsteret. Disse går gjerne ut på at den stat hvor de forskjellige inntekter skriver seg fra («kildestaten») blir tillagt en større beskatningsrett. Det vil fremgå av bemerkningene til de enkelte artikler i den foreliggende overenskomst mellom Norge og Tanzania at den inneholder flere bestemmelser av denne karakter, særlig når det gjelder beskatningen av dividender, renter, royalties og skipsfartsinntekter.

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Tanzania til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse.

3. Bemerkninger til overenskomstens materielle bestemmelser.

Artiklene 1 og 2 inneholder bestemmelser om overenskomstens saklige anvendelsesområde.

Overenskomsten gjelder personer som er bosatt enten i den ene av statene eller i begge stater. Den omfatter ikke bare direkte skatter av inntekt, men også formuesskatt, til tross for at slik skatt for tiden ikke utskrives i Tanzania.

Artiklene 3, 4 og 5 inneholder definisjoner av forskjellige ord og uttrykk som forekommer i overenskomsten.

Det følger av artikkel 3, punkt 1 (a), at overenskomsten ikke skal få anvendelse for Svalbard, Jan Mayen og de norske besittelser utenfor Europa. Derimot omfatter overenskomsten den norske del av kontinentalsokkelen, for så vidt angår utforskning og utnyttelse av naturforekomster der.

Artikkel 4 inneholder regler om uttrykket «skattemessig bopel» og hvorledes det skal forholdes når en fysisk eller juridisk person etter intern lovgivning i de to stater anses for å være bosatt (hjemmehørende) både i Norge og Tanzania.

Artikkel 5 inneholder definisjon av uttrykket «fast driftssted». Denne definisjon er viktig fordi den danner rammen for skattlegging av fortjeneste ved forretningsvirksomhet i henhold til reglene i artikkel 7. Definisjonen avviker fra OECDs mønsterartikkel ved at stedet for bygningsarbeid eller monteringsarbeid, punkt 2 (g), anses for et fast driftssted når arbeidet pågår i et tidsrom som overstiger seks måneder, i stedet for tolv måneder, som er vanlig i avtaler mellom industrialiserte stater.

Artiklene 6—22 har regler om beskatningen av forskjellige former for inntekt. Disse bestemmelser har til formål å forhindre dobbeltbeskatning, d.v.s. at en skattyter blir skattlagt i begge stater av samme inntekt. De nevnte artikler inneholder derfor detaljerte regler for de enkelte inntektsarter, som blir avgjørende for om beskatningsretten skal tilfalle den stat hvor den skattepliktige er bosatt eller den av statene hvor vedkommende inntekt har sin kilde.

Artikkel 6 fastsetter at inntekt av fast eiendom kan skattlegges i den stat hvor eiendommen ligger (kildestaten) overensstemmende med OECDs mønster. Be-

stemmelsen i punkt 4 må særlig ses på bakgrunn av den tidligere regel i skatteloven av 1911, paragraf 45, femte ledd (jfr. paragraf 36, femte ledd) som fastsatte at personer bosatt i utlandet bare kunne kreve et begrenset fradrag for renter av gjeld knyttet til fast eiendom i Norge. Skatteloven er nå endret på dette punkt, slik at regelen i artikkel 6, punkt 4, ikke vil få selvstendig betydning.

Artikkel 7 gir regler om skattlegging av inntekt ved forretningsvirksomhet, som et foretakende 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 foran, tatt inn i artikkel 5. Derimot inneholder artikkel 7 hovedprinsippene for selve ansettelsen av inntekt som skriver seg fra det faste driftssted. Bortsett fra enkelte redaksjonelle endringer, er bestemmelsene avfattet etter OECD-mønsteret.

I forbindelse med beskatningen av fortjeneste ved forretningsvirksomhet og faste driftsteder nevnes regelen i artikkel 25, punkt 2, siste ledd, som er tatt inn i skatteavtalen etter ønske fra norsk side. Det følger av denne bestemmelse at et tanzaniansk aksjeselskap som driver forretningsvirksomhet i Norge gjennom et fast driftssted her, kan skattlegges etter den skattesats som etter gjeldende norske regler er fastsatt for den del av overskuddet som ikke blir utdelt som dividender til aksjonærene (f.t. 50,8 prosent). Det blir således ikke spørsmål om å gi fradrag ved statsskattelikningen for en forholdsmessig del av dividender som selskaper i Tanzania utdeler til sine aksjonærer i den utstrekning selskapets overskudd skriver seg fra dets faste driftssted i Norge.

Artikkel 8 inneholder regler om beskatningen av inntekt av luftfart og skipsfart. Etter tanzaniansk skattelovgivning påligger det utenlandske foretakender som driver skipsfart eller luftfart å svare skatt av utgående fraktinntekter. Den skattbare inntekt fastsettes av skattemyndighetene til en prosentvis del av bruttoinntektene.

Det fremgår av artikkelens punkt 1 at Tanzania har frafalt sin interne beskatningsrett med hensyn til inntekter av internasjonal luftfartsvirksomhet. Overensstemmende med OECDs mønster skattlegges slike inntekter i den stat hvor foretakendets virkelige ledelse har sitt sete. I artikkel 8, punkt 4, er tatt inn en bestemmelse hvoretter Norge får retten

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Tanzania til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse.

til å skattlegge Det Norske Luftfartsselskap A/S for dets andel som deltaker i Scandinavian Airlines System.

Derimot fastholdt Tanzania sin adgang til å skattlegge inntekter av skipsfart ved transport fra tanzanianske havner, jfr. artikkelens punkt 2. Tanzania har dog gått med på at den skattbare inntekt ikke skal utgjøre mer enn 5 prosent av utgående bruttofrakter. Videre skal den skatt som pålegges reduseres med 50 prosent på samme måte som fastsatt i Norges skatteavtaler med enkelte andre utviklingsland (Ceylon, India, Malaysia, Singapore, Thailand, Tyrkia og Kenya). Det fremgår av artikkel 24, punkt 2 (b), at det vil bli gitt fradrag i den skatt som pålegges det norske rederi her i landet for den reduserte tanzanianske skatt av fraktinntektene.

Artikkel 9 omhandler foretakender som har fast tilknytning til hverandre og er fullt ut avfattet etter OECDs mønster. Bestemmelsen gjelder assosierte selskaper, d.v.s. moderselskaper og datterselskaper samt selskaper under felles kontroll og ledelse. Den går ut på at likningsmyndighetene kan ta opp til behandling spørsmål om revisjon av regnskapene, hvis disse på grunn av det særlige forhold som består mellom de enkelte foretakender ikke viser den faktiske skattbare fortjeneste som skriver seg fra den enkelte stat. I hovedtrekkene tilsvarende bestemmelsene i artikkel 9 de regler som er fastsatt i skatteloven av 1911, paragraf 54, 1. ledd, og kommer bare til anvendelse hvor det er fastsatt særlige forretningsvilkår mellom de assosierte foretakender.

Artikkel 10 gjelder beskatningen av dividender. Slike inntekter kan i likhet med OECD-mønsteret skattlegges både i den stat hvor aksjonæren er bosatt og i den stat hvor det utdelende selskap er hjemmehørende (kildestaten). Etter OECDs mønster er beskatningen i sistnevnte stat begrenset til 5 prosent av dividendens bruttobeløp hvis mottakeren i det annet land er et selskap og dette direkte innehar minst 25 prosent av aksjekapitalen i det utdelende selskap. Ellers kan kildeskatten etter det nevnte mønster ikke overstige 15 prosent. Det fremgår av artikkel 10, punkt 2, at de her nevnte kildeskatter er erstattet med en felles maksimumsats på 20 prosent. Ellers bemerkes at i betraktning av at norske selskaper ved de særregler som ble fastsatt ved lov nr. 71 av 19. juni 1969 har rett til å kreve fradrag ved statsskattelikningen for dividender som utdeles av årets overskudd, er det også i Norges interesse at den forholdsvis lave skattesats

på 5 prosent i OECD-mønsteret blir forhøyet i forbindelse med skatteavtaler med andre land.

Den dobbeltbeskatning som fremkommer ved at dividender normalt skattlegges i begge stater, unngås ved at den stat hvor aksjonæren er bosatt gir fradrag i den der utliknede skatt for den kildeskatt som er oppkrevet i den annen stat, jfr. artikkel 24, punkt 2 (b) og 1, henholdsvis for Norges og Tanzanias vedkommende.

Også renter kan etter artikkel 11 skattlegges både i den stat hvor mottakeren av slike inntekter er bosatt og i den stat hvor den som foretar rentebetalingen er hjemmehørende (kildestaten). Mens kildeskatten etter OECDs mønster er begrenset til 10 prosent, er den etter artikkel 11, punkt 2, fastsatt til 15 prosent som maksimum.

Den dobbeltbeskatning som fremkommer ved at renter kan skattlegges ved kilden i Tanzania og på mottakerens hånd i Norge, unngås ved regelen i artikkel 24, punkt 2 (b), ved at det blir gitt fradrag i den utliknede norske skatt for den pålagte tanzanianske kildeskatt. Etter norsk lovgivning oppkreves ingen kildeskatt av renter som utredes herfra til mottaker i utlandet.

I motsetning til OECDs mønsteravtale inneholder artikkel 12 regler om at også royalties kan skattlegges i den stat hvor den som utreder slik godtgjørelse er hjemmehørende (kildestaten). Den skatt som pålegges må dog ikke overstige 20 prosent av royalty-beløpet. Flere av OECDs medlemsland har tatt forbehold om adgang til å skattlegge royalties ved kilden. De norske skatteavtaler med Canada, Japan, Portugal, Spania og Tyrkia inneholder således etter ønske fra disse stater regler om kildebeskatning av royalties som i den enkelte avtale varierer fra 5 til 15 prosent. Sett på denne bakgrunn, er det derfor lite å bemerke til at artikkel 12 etter ønske fra Tanzania inneholder en slik bestemmelse. Den dobbeltbeskatning som fremkommer ved at royalties kan skattlegges ved kilden i Tanzania og på mottakerens hånd i Norge, unngås etter regelen i artikkel 24, punkt 2 (b), ved at det blir gitt fradrag i den utliknede norske skatt for den pålagte tanzanianske kildeskatt. Etter norsk lovgivning oppkreves ingen kildeskatt av royalties som utredes herfra til mottaker i utlandet.

Artikkel 13 har regler om beskatning av formuesgevinst. Bortsett fra enkelte redaksjonelle endringer, er bestemmelsene utformet på grunnlag av OECDs møns-

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Tanzania til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse.

terartikkel. Etter ønske fra norsk side er det foretatt en tilføyelse til artikkelen som punkt 4. Etter denne bestemmelse er det åpnet adgang til å skattlegge en fysisk person etter reglene om «selgende gruppe» i skatteloven av 1911, paragraf 54, 2. ledd, sammenholdt med paragraf 15, 1. ledd, bokstav c. Det forutsettes at aksjonæren i vedkommende norske selskap i løpet av de seneste 7 år før aksjesalget finner sted har vært bosatt i Norge.

Artikkel 14 inneholder regler om beskatning av eksperthonorarer. Tilsvarende bestemmelser i andre skatteavtaler som Norge har inngått, finnes bare i avtalen med Trinidad og Tobago og Kenya — i en viss utstrekning også i avtalen med Tyrkia. En definisjon av uttrykket «ekspert honorarer» er gitt i artikkelens punkt 3. En person bosatt i Norge som utfører et oppdrag som teknisk konsulent i Tanzania — uten å ha noen fast forretningsinnretning til sin rådhighet der — kan etter regelen i artikkel 14, punkt 2, pålegges en kildeskatt på 20 prosent av det bruttohonorar som han får for sitt arbeid. Honoraret kan også skattlegges i Norge, og den dobbeltbeskatning som oppstår, unngås ved at det blir gitt fradrag i norsk skatt for den nevnte kildeskatt etter reglene i artikkel 24, punkt 2 (b).

Selvstendig arbeid (fritt yrke) er omhandlet i artikkel 15. Bestemmelsene om beskatning av inntekt ved slik virksomhet avviker fra de tilsvarende regler i OECDs mønsteravtale. Etter dette mønster skattlegges inntekter ved utøvelse av et fritt yrke i den stat hvor yrkesutøveren er bosatt. Bare når han har en fast forretningsinnretning (kontor e.l.) i den annen stat av hensyn til sitt arbeid, kan hans inntekter skattlegges i den sistnevnte stat i den utstrekning disse skriver seg fra den virksomhet som han utøver der. I avtalen med Tanzania er dette vilkår fastholdt som en alternativ beskatningsadgang i artikkel 15, punkt 1 (a). Det er imidlertid også gitt kildestaten adgang til å skattlegge de her omhandlede inntekter når yrkesutøveren oppholder seg i denne stat i et tidsrom som i løpet av kalenderåret overstiger 183 dager, jfr. artikkelens punkt 1 (b), uten at han har noen fast forretningsinnretning der. En liknende bestemmelse finnes i enkelte andre skatteavtaler som Norge har inngått, bl.a. den nye avtale med USA av 3. desember 1971 og avtalen med Kenya av 13. desember 1972.

Lønnsinntekter er omhandlet i artikkel 16. Som etter OECDs mønster, til-

kommer 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 unntakelse på bestemte vilkår i artikkelens punkt 2 for kortvarige opphold (under 183 dager i løpet av vedkommende inntektsår).

Det er fastsatt en særregel i artikkelens punkt 3 om lønn som tilkommer sjømenn og flymannskaper i internasjonal fart. Slike lønnsinntekter kan skattlegges i den stat hvor foretakendets virkelige ledelse har sitt sete.

Styregodtgjørelse kan etter regelen i artikkel 17 skattlegges i den stat hvor det selskap som utreder slik godtgjørelse er hjemmehørende. Regelen tilsvarende OECDs mønsterartikkel.

Artikkel 18 fastsetter at opptredende kunstnere og profesjonelle idrettsmenn kan skattlegges i den stat hvor slik virksomhet utøves, uansett reglene i artikkel 15 om inntekt av fritt yrke og artikkel 16 om lønsarbeid i privat tjeneste. Regelen i punkt 1 er avfattet etter OECDs mønster. Artikkelens punkt 2 inneholder en tilføyelse som tar sikte på å sikre beskatningsretten for den stat hvor virksomheten utøves, selv om honoraret ikke tilfaller kunstneren eller idrettsmannen selv. Enn videre er det i punkt 3 tatt et forbehold som gjelder når opptreden av kunstnere m.v. i den ene av statene i sin helhet eller hovedsakelig finansieres av offentlig fond i den annen stat.

Artikkel 19 gjelder beskatningen av pensjoner. Det fremgår av artikkelens punkt 1 at bostedsstaten er tillagt beskatningsretten med hensyn til pensjoner vedrørende tidligere privat tjeneste. Denne regel er i samsvar med OECDs mønster. Det fremgår av artikkelens punkt 2 at retten til å skattlegge sosiale trygdeytelser er tillagt kildestaten.

Artikkel 20 omhandler lønn og pensjon i tilknytning til offentlig tjeneste. Beskatningsretten med hensyn til slike inntekter er med visse unntak tillagt kildestaten.

Artikkel 21 inneholder bestemmelser om skattemessige begunstigelser for studenter og lærlinger fra den ene kontraherende stat, som oppholder seg i den annen kontraherende stat utelukkende for sin utdanning eller opplæring.

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Tanzania til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse.

Artikkel 22 gjelder inntekt som ikke er uttrykkelig omhandlet i de foregående artikler. Slike inntekter kan bare skattlegges i den stat hvor vedkommende er bosatt, forutsatt at det dreier seg om inntekt som er skattbar i denne stat.

Artikkel 23 omhandler formuesbeskatningen. Stort sett går reglene ut på at formuesbeskatningen kan gjennomføres i den stat som er tillagt beskatningen av inntekter som har tilknytning til vedkommende aktivum. Når det gjelder skip, aksjer, obligasjoner og rettigheter som foranlediger royalties, er beskatningsretten tillagt den stat hvor den som eier slik formue er bosatt.

Det fremgår av artikkelens punkt 2 at gjeld som har tilknytning til fast eiendom kan fratrekkes ved formuesbeskatningen på de samme vilkår som gjelder for personer bosatt i den stat hvor eiendommen ligger. Etter endringen av skatteloven vil bestemmelsen ikke få selvstendig betydning, jfr. bemerkningene om gjeldsrenter i forbindelse med artikkel 6.

Artikkel 24 inneholder regler til unngåelse av dobbeltbeskatning. Det fremgår av artikkelens punkt 2 at Norge anvender det såkalte fordelingsystem. Dette innebærer at inntekter og formue som Tanzania har rett til å skattlegge, skal holdes utenfor beskatningen i Norge. Ved beregningen av skatten av den gjenværende inntekt eller formue, kan det imidlertid etter punkt 3 bestemmes at den skattesats skal anvendes som ville ha kommet til anvendelse hvis inntekt og formue som etter avtalen er overlatt Tanzania til beskatning, ikke var blitt unntatt ved den norske beskatning. Inntekter som kan skattlegges i begge stater, f.eks. dividender, tas derimot med ved beskatningen i Norge når mottakeren av slike inntekter er bosatt her, mot at det blir gitt fradrag i utliknet skatt for betalt kildeskatt i Tanzania.

Det fremgår av artikkelens punkt 1 at Tanzania anvender det såkalte «credit»-system og skattlegger personer bosatt der av all inntekt — også den som Norge etter avtalen kan skattlegge — mot at det blir gitt et nærmere fastsatt fradrag i skatten for skatt utliknet i Norge.

Artiklene 25—29 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) samt utvidelse av avtalens anvendelsesområde.

Artiklene 30 og 31 inneholder sluttbestemmelsene. Avtalen trer i kraft når det som er nødvendig for å gi den lovs kraft i begge stater er gjennomført. For Norges vedkommende må Stortingets samtykke til ratifikasjon av avtalen foreligge.

I protokollen er det tatt inn et norsk forbehold i forhold til reglene i artikkel 24 om unngåelse av dobbeltbeskatning. Som det fremgår av bemerkningene til artikkel 24, følger Norge i dag det såkalte fordelingsystem. Forbeholdet gir Norge en adgang til å kunne gå over til «credit»-systemet.

4.

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 Tanzania til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue, undertegnet i Oslo 28. april 1976.

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Tanzania til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse.

Vi **OLAV**, Norges Konge,

gjør vitterlig:

Stortinget blir innbudt til å fatte vedtak om samtykke til at Norge ratifiserer en overenskomst, med tilhørende protokoll, mellom Kongeriket Norge og Republikken Tanzania til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue, undertegnet i Oslo 28. april 1976.

Tilråding fra Utenriksdepartementet ligger ved i avtrykk.

Gitt på Oslo slott 28. oktober 1977.

Under Vår hånd og rikets segl

OLAV
(L.S.)

Odvar Nordli

Dag Berggrav