

# St.prp. nr. 4

(1989–90)

**Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Zimbabwe til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt, formue og formuesgevinst undertegnet i Harare den 9. mars 1989.**

*Tilråding fra Finans- og tolldepartementet av 11. august 1989, godkjent i statsråd samme dag.*

## 1. INNLEDNING

Den 9. mars 1989 ble det i Harare undertegnet en overenskomst til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse mellom Norge og Zimbabwe. Samtykke til undertegning ble gitt ved kongelig resolusjon av 19. februar 1988. Fra Norges side ble overenskomsten undertegnet av ambassadør Herman Pedersen og fra Zimbabwes side av the Senior Minister of Finance, Economic Planning and Development in the President Office, Bernard Chiderzo.

Overenskomsten vil tre i kraft når begge statene har underrettet hverandre om at de nødvendige konstitusjonelle skritt er tatt i henhold til intern lovgivning for at overenskomsten kan tre i kraft. I Norge får overenskomsten virkning første gang med hensyn til skatter av inntekt og formue som refererer seg til det kalenderår som følger etter det år da avtalen trer i kraft.

## 2. GENERELLE BEMERKNINGER

Etter anmodning fra norske myndigheter ble det i 1987 ført forhandlinger mellom Norge og Zimbabwe om inngåelse av en dobbeltbeskatningsavtale mellom de to land. Et utkast til avtale med protokoll ble parafert i Harare den 13. februar 1987. Den norske delegasjon ble ledet av ekspedisjonssjef Odd Hengsle, Finansdepartementet.

Overenskomsten følger i stor grad det mønster som er lagt til grunn i dobbeltbeskatningsavtaler som Norge har sluttet med andre u-land de senere år. Som modell for disse har i store trekk vært lagt til grunn det mønsterutkast som er utarbeidet av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD), men med visse modifikasjoner som er vanlige i avtaler mellom i-land og u-land. Et modifisert mønster for slike avtaler ble utarbeidet av FN i 1980. Overenskomsten inneholder imidlertid på visse punkter avvikelser fra nevnte mønstre. Dette vil fremgå av kommentarene til de enkelte artikler.

Overenskomsten skal inngås på engelsk. Den engelske tekst følger som vedlegg sammen med en oversettelse til norsk.

## 3. BEMERKNINGER TIL DE ENKELTE ARTIKLER I OVERENSKOMSTEN

*Artiklene 1 og 2* har bestemmelser om avtalens *saklige anvendelsesområde*. Den gjelder fysiske og juridiske personer som er bosatt (hjemmehørende) enten i den ene av statene eller i begge stater, og omfatter både inntektsskatt og formuesskatt. Zimbabwe utskriver for tiden ikke skatt av formue, men har en særskilt skatt på formuesgevinster som dekkes av overenskomsten.

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

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Zimbabwe til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt, formue og formuesgevinst

Det følger av artikkel 3 punkt (1) (b) at overenskomsten, i likhet med våre øvrige skatteavtaler, ikke får anvendelse på Svalbard, Jan Mayen og de norske biland. Norges kontinentalsokkel er ikke inkludert i definisjonen av «Norge», hvilket er et uttrykk for at kontinentalsokkelen utenfor territorialgrensen ikke skal være omfattet av overenskomsten. Dette innebærer at Norges rett til å beskatte virksomhet og arbeid på norsk kontinentalsokkel i henhold til petroleumsskatteloven, ikke begrenses av overenskomsten.

Artikkel 4 inneholder regler om forståelsen av 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 i Zimbabwe.

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

Ifølge artikkelens punkt (3) (a) er stedet for et bygningsarbeid, eller et anleggs- eller installasjonsprosjekt å anse som et fast driftssted for foretaket bare såfremt virksomheten varer lenger enn 6 måneder. OECD's mønster har her en nedre grense på 12 måneder.

Punkt (3) (b) inneholder en regel vedrørende konsulenttjenester og andre tjenester (f.eks. prosjektledelse) i forbindelse med et bygningsarbeid eller lignende som nevnt i punkt (3) (a), som ytes i en stat ved hjelp av ansatte eller annet engasjert personell. Slike tjenester vil representere et fast driftssted for foretaket dersom de til sammen utøves i mer enn 6 måneder i løpet av en 12 måneders-periode. Ved beregningen av tidsgrensen skal tilknyttede prosjekter ses under ett. Bestemmelsen i punkt (3) (b) er med visse modifikasjoner hentet fra FN-mønsteret.

I artikkelens punkt (4) er det nevnt en del tilfeller som ikke er å anse som fast driftssted, enten de foreligger enkeltvis eller i kombinasjon (sålenge virksomheten har preg av å være en hjelpevirksomhet eller av forberedende art for vedkommende foretagende). Punktet svarer til FN-mønsteret fordi alternativet «utlevering» av varer i OECD's mønster bokstav (a) og (b) er sløffet. Disse regler må ses i sammenheng med bestemmelsene i punkt (5) vedrørende bruk av «avhengig» representant, der spørsmålet om en slik person skal ansees som fast driftssted for foretaket etter bokstav (b) vil kunne avhenge av om representanten vanligvis utleverer varer.

Også punkt (5) er avfattet etter FN-mønsteret, mens punkt (7) som omhandler benyttelse

av en uavhengig representant, er utformet som et kompromiss mellom OECD's og FN's mønster.

Punkt (6) inneholder en særregel hentet fra FN's mønster vedrørende direkte-forsikring, utøvet i den annen stat gjennom en ikke uavhengig representant.

Artiklene 6—22 har regler om beskatningen av *forskjellige former for inntekt*. Disse bestemmelsene har til formål å forhindre dobbeltbeskatning, dvs. at en skattyter blir skattlagt i begge stater av samme inntekt. De nevnte artikler inneholder derfor nærmere bestemmelser for de enkelte inntektskategorier som blir avgjørende for om beskatningsretten skal tilfalle den stat hvor inntekten skriver seg fra (kildestaten) eller den stat hvor den skattepliktige er bosatt. For enkelte inntektsarters vedkommende er det gitt regler om deling av beskatningsretten mellom de to stater. Det gjelder dividender, renter, royalty samt godtgjørelse for tekniske tjenester.

Artikkel 6 fastsetter at *inntekt av fast eiendom* kan skattlegges i den stat hvor eiendommen ligger. Dette er i overensstemmelse med OECD's mønster. På samme måte forholder det seg med inntekt oppebåret ved direkte bruk, utleie eller annen utnyttelse av fast eiendom.

Artikkel 7 gir regler om skattlegging av fortjeneste ved *forretningsvirksomhet* som et foretagende hjemmehørende i den ene stat utøver i den annen stat. Slik inntekt 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.

I henhold til OECD's mønster er det bare inntekt som kan tilskrives det faste driftssted som skal kunne skattlegges i kildestaten. Inntekt av annen, ikke tilknyttet virksomhet i samme stat, faller således utenfor driftsstedets beskatningsgrunnlag.

Ved utarbeidelsen av FN-mønsteret var det oppfatningen blant u-landsrepresentantene at OECD-regelen burde utbygges slik at et fast driftssted ble gitt større «tiltrekningskraft» på andre inntekter enn dem som direkte kunne tilskrives driftsstedet. Dette førte til tilføyselsen av bestemmelsene i bokstavene (b) og (c) i artikkelens punkt (1), slik at også inntekt som skriver seg fra salg av likeartede varer som dem som selges gjennom det faste driftssted, eller fra annen likeartet forretningsvirksomhet skal kunne skattlegges i kildestaten. Bestemmelsene i utkastets punkt (1) følger FN-mønsteret.

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Zimbabwe til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt, formue og formuesgevinst

Zimbabwe har internrettslig hjemmel til å skattlegge overskudd overført fra en filial i Zimbabwe til et utenlandsk hovedselskap med 8,4 prosent av filialens skattbare inntekt (branch profit tax). Dette er begrunnet i ønske om tilnærmet skattemessig likebehandling av filial og selvstendig selskap i Zimbabwe, i og med at et selvstendig selskap må svare kildeskatt ved utdeling av dividende til utlandet. Skattesatsen for slik «branch profit tax» er imidlertid i artikkel 25 punkt (3) redusert til maksimalt 5 prosent av filialens fortjeneste. Dersom et OECD-land oppnår lavere skatteprosent i skatteavtale med Zimbabwe skal denne lavere prosent sats automatisk også gjelde for Norges vedkommende (såkalt bestevilkårsklausul).

Artikkelens punkt (3) gir regler om rammen for utgiftsfradragene ved fastsettelsen av det faste driftssteds skattbare fortjeneste. Første punktum er i samsvar med OECD-mønsteret, mens resten er føyet til i FN's mønster etter forslag fra u-landshold. Tilføyelsen klargjør at det ved inntektsfastsettelsen skal ses bort fra betalinger mellom driftsstedet og hovedkontoret eller en annen filial, som har formen av royalty, honorar e.l. som vederlag for bruk av patenter eller andre rettigheter, provisjon for administrasjon eller tjenester, eller renter bortsett fra når det gjelder en bank. Det skal imidlertid innrømmes fradrag for royalty, renter og andre utgifter som hovedkontoret har hatt på vegne av det faste driftssted.

De øvrige bestemmelser i artikkelen svarer til OECD's mønster.

Artikkel 8 gir regler om skattlegging av fortjeneste ved *internasjonal fart* (skipsfart og luftfart) m.v. som definert i artikkel 3 punkt (1) (g). I henhold til artikkelens punkt (1) skal slik inntekt bare kunne skattlegges i den kontraherende stat hvor foretagendet som driver virksomheten har sin virkelige ledelse.

I punkt (4) er det tatt inn en bestemmelse som klargjør at punkt (1) også gjelder fortjeneste når foretagendet deltar i en «pool», felles forretningsvirksomhet eller et internasjonalt driftskontor.

I punkt (5) er gitt særregler som tar hensyn til SAS-konsortiets oppbygning.

Artikkel 9 omhandler *foretagender med fast tilknytning til hverandre*. Bestemmelsen gjelder assosierte selskaper dvs. mor- og datterselskaper samt selskaper under felles kontroll og ledelse. Artikkelens punkt (1) går ut på at ligningsmyndighetene, jfr. skatteloven av 1911 § 54 første ledd, kan skattlegge fortjeneste som ikke er tilfalt et foretagende på grunn av et særlig forhold det står i til et annet foretagende. Bestemmelsen åpner således for at skattemyndighetene kan fravike foretagendets regn-

skap, når det er nødvendig for at beskatningsgrunnlaget skal være slik det ville ha vært ved transaksjoner mellom uavhengige parter.

Punkt (2) inneholder en regel om at ved korrigering i henhold til punkt (1), kan myndighetene i de to land rådføre seg med hverandre med sikte på å foreta justeringer i fortjeneste eller tap i begge stater, slik at samme inntekt ikke skattlegges hos begge tilknyttede foretagender.

Artikkel 10 gjelder beskatningen av *dividender*. Slike inntekter kan etter artikkelens punkt (1) skattlegges i den stat hvor aksjonæren bor. Dessuten kan de samme inntekter etter artikkelens punkt (2) skattlegges i den stat hvor det selskap som utdeler dividende er hjemmehørende (kildestaten). Beskatningen i sistnevnte stat er begrenset til 15 prosent av dividendenes bruttobeløp, hvor mottakeren i den annen stat er et selskap som innehar minst 25 prosent av det utdelende selskaps kapital, og 20 prosent i andre tilfeller.

De foran nevnte begrensninger i adgangen til å kreve kildeskatt gjelder likevel ikke når de aksjer hvorav dividendene utdeles reelt er knyttet til næringsvirksomhet eller utøvelse av fritt yrke gjennom et fast driftssted eller fast sted for selvstendige personlige tjenester, som rettighetshaveren har i den stat hvor det utdelende selskap er hjemmehørende. Etter artikkelens punkt (5) skattlegges i så fall dividendene i samsvar med bestemmelsene i henholdsvis artikkel 7 eller artikkel 14. (Tilsvarende bestemmelser gjelder etter artikkel 11 punkt (5) for renter, artikkel 12 punkt (4) for royalty og artikkel 13 punkt (4) for tekniske tjenester.)

Den dobbeltbeskatning av samme inntekt som derved oppstår, avhjelpes ved at bostedsstaten innrømmer et fradrag i sin skatt etter nærmere regler fastsatt i artikkel 24.

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, jfr. artikkelens punkt (1), og i den stat hvor rentene skriver seg fra, jfr. artikkelens punkt (2). Kildeskatten i den sistnevnte stat skal dog ikke overstige 10 prosent 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.

Dobbeltbeskatning avhjelpes ved at kildeskatt som tilkommer Zimbabwe, i henhold til artikkel 24 punkt (2) (b) kan føres til fradrag i den norske inntektsskatten etter nærmere fastsatte regler.

I artikkelens punkt (3) er det fastsatt bestemte unntak fra kildestatens beskatnings-

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Zimbabwe til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt, formue og formuesgevinst

rett. Dette gjelder bl.a hvor renter oppbæres av det offentlige i en kontraherende stat eller dersom det offentlige garanterer eller forsikrer det gjeldsforhold som rentene knytter seg til og det lån rentene skriver seg fra er gitt til et godkjent utviklingsformål.

*Artikkel 12* omhandler *royalty*. Slike inntekter skal både kunne skattlegges i mottakerens bostedsstat og i kildestaten, men den skattesats som kildestaten kan anvende er begrenset til 10 prosent av royaltys bruttobeløp. Zimbabwe har internrettslig hjemmel til å skattlegge utgående royalty med 20 prosent av bruttobeløpet, mens Norge ikke har internrettslig hjemmel til å skattlegge royalty som betales til mottaker bosatt i utlandet. Zimbabwe var ikke villig til å nedsette kildeskatten på royalty dersom dette ville medføre at det mottakeren av royalty ville tjene på dette bare ville bli tatt inn igjen av norske myndigheter. Som et kompromiss ble man enige om at Norge ved avhjelping av dobbeltbeskatning skal innrømme et fradrag i sin skatt tilsvarende et beløp på 15 prosent av royaltys bruttobeløp, jfr. artikkel 24 punkt (2) (c).

*Artikkel 13* omhandler *godtgjørelse for tekniske tjenester*. Slike inntekter skal både kunne skattlegges i mottakerens bostedsstat og i kildestaten, men den satsen for kildeskatt som kan kreves er begrenset til 10 prosent av godtgjørelsens bruttobeløp jfr. punkt (1) og (2).

Uttrykket «godtgjørelse for tekniske tjenester» er definert i punkt (3). For øvrig har artikkelen samme form som artikkel 12.

Zimbabwe har internrettslig hjemmel til å skattlegge utgående godtgjørelse for tekniske tjenester med 20 prosent av bruttobeløpet. Av samme grunn som nevnt ovenfor i kommentaren til artikkel 12, skal Norge ved avhjelping av dobbeltbeskatning innrømme fradrag i sin skatt med et beløp tilsvarende 15 prosent av godtgjørelsens bruttobeløp, jfr. artikkel 24 punkt (2) (c).

*Artikkel 14* omhandler *formuesgevinst*. Etter punkt (1) og (2) kan gevinst som oppbæres ved avhendelse av fast eiendom eller løsøre tilknyttet fast driftssted, eller fast sted for utøvelse av fritt yrke, skattlegges i den stat hvor eiendommen, henholdsvis driftsstedet eller det faste sted, ligger.

Gevinst ved avhendelse av skip, luftfartøy eller containere i internasjonal fart, samt båter i innenlandsk fraktfart skal etter punkt (3) bare kunne skattlegges i den stat hvor foretaket har sin virkelige ledested.

Artikkelens punkt (4) inneholder en spesiell regel om at hver stat forbeholder seg retten til å beskatte gevinst som person bosatt i en annen stat erverver ved salg av aksjer i et selskap hjemmehørende i førstnevnte stat. For

Norges vedkommende innebærer bestemmelsen at adgangen til å skattlegge gevinst ved avhendelse av «større aksjeposter» i norske selskap (skattelovens § 54 annet ledd) opprettholdes også når avhenderen er bosatt i Zimbabwe. For såvidt gjelder inntekt som i medhold av denne bestemmelsen skattlegges i Zimbabwe, skal Norge ifølge artikkel 24 punkt (2) (b) innrømme fradrag i skatten på denne inntekt med et beløp svarende til den skatt som betales i Zimbabwe.

Gevinst ved avhendelse av andre formuesgjenstander enn de som er nevnt i artikkelen kan i henhold til punkt (5) bare skattlegges i avhenderens bostedsstat.

*Artikkel 15* omhandler *selvstendige personlige tjenester* (fritt yrke). Bestemmelsene i artikkelens punkt (1) (a) svarer til OECD's mønsterartikkel. 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 et fast sted (kontor eller lignende) som tjener utøvelsen av hans virksomhet. I så fall kan denne stat skattlegge den del av virksomheten som kan henføres til et slikt sted.

I punkt (1) (b) er kildestaten gitt beskatningsrett ved opphold som varer minst 183 dager i løpet av en 12 månedersperiode, uansett om yrkesutøveren har et fast sted eller ikke. Denne bestemmelsen harmonerer med artikkel 16 punkt (2) (a), og medfører at den ofte vanskelige grensdragningen mellom selvstendige og uselvstendige personlige tjenester får mindre betydning.

*Artikkel 16* inneholder bestemmelser om *uselvstendige personlige tjenester (lønnsarbeid)*. Artikkelens punkt (1), som fastsetter hovedregelen for beskatningen av lønnsinntekter, svarer til OECD-mønsteret. Inntekten skal bare kunne skattlegges i bostedsstaten, med mindre det arbeid som den er knyttet til er utført i den annen stat. I så fall kan inntekten skattlegges i denne annen stat.

Artikkelens punkt (2) fastsetter unntak fra kildestatens beskatningsrett ved kortvarige arbeidsopphold i den annen stat. For at inntekten bare skal kunne skattlegges i bostedsstaten, må alle vilkårene under (a)–(c) være oppfylt. Vilråene under (a) og (b) er utformet noe annerledes enn OECD's mønster. Underpunkt (a) fastsetter at arbeidsoppholdet eller oppholdene sammenlagt ikke må overstige 183 dager i løpet av en 12 månedersperiode. Underpunkt (b) bestemmer at godtgjørelsen til arbeidstakeren (reelt) må bæres av en arbeidsgiver som er hjemmehørende i arbeidstakerens bostedsstat.

Under forhandlingene ble skatteforholdene for utleide arbeidstakere drøftet. Med utleide

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Zimbabwe til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt, formue og formuesgevinst

arbeidstakere menes i denne avtalen personer som har et formelt arbeidstakerforhold til, og får utbetalt sin lønn av, et utenlandsk foretagende som ikke selv har et selvstendig oppdrag i den annen stat, men stiller arbeidskraften til disposisjon for et foretagende der og under dettes instruksjon og ansvar. I en anbefaling vedtatt av OECD i august 1984 ble det bl.a. tatt til orde for at man ved utforming av nye avtaler tok inn uttrykkelig bestemmelser om slike arbeidsforhold. I punkt (2) (b) er det presisert at slike arbeidstakere ikke kan kreve skattefrihet i oppholdsstaten etter 183 dagers regelen.

Artikkelens punkt (3) gjelder arbeidstakere på skip, luftfartøy i internasjonal fart eller ombord i båter i innenlandsk fraktfart. Lønnsinntekten her kan skattlegges i den stat hvor foretaket har sin virkelige ledelse.

Punkt (4) inneholder en særbestemmelse som tar hensyn til SAS-samarbeidet.

Artikkel 17 omhandler *styregodtgjørelse* og lignende. Slike vederlag kan skattlegges i den stat hvor selskapet er hjemmehørende.

Under artikkelens punkt (2) er det tatt med en bestemmelse som slår fast at samme regel skal gjelde for lønn og annen godtgjørelse til selskapets administrative toppledelse. Bestemmelsen er hentet fra FN-mønsteret.

Da Norge etter artikkel 24 punkt (2) (b) her anvender det såkalte godskrivessystemet til unngåelse av dobbeltbeskatning, skattlegges styrehonorar m.v. imidlertid også i Norge i de tilfeller mottakeren er bosatt i Norge.

Artikkel 18 fastsetter at *opptredende artister og idrettsutøvere* kan skattlegges i den stat hvor slik virksomhet utøves, uansett reglene i artikkel 15 om fritt yrke og artikkel 16 om ligningsarbeid i privat tjeneste.

Artikkelens punkt (2) inneholder en tilføyelse som skal sikre at bestemmelsen ikke uthules ved at inntekten kanaliseres gjennom f.eks. et såkalt artistselskap utenfor den stat hvor opptreden finner sted.

Artikkel 19 inneholder bestemmelser om *private pensjoner og sosiale trygdeytelse*. Private pensjoner kan etter artikkelens punkt (1) og overensstemmende med OECD-mønsteret, bare skattlegges i den stat hvor den som oppbærer slike inntekter er bosatt.

Etter punkt (2) skal sosiale trygdeytelser bare kunne skattlegges i den stat som utreder slike ytelser. Norge har for tiden ikke intern hjemmel til å skattlegge slike ytelser når mottakeren er bosatt i utlandet.

Artikkel 20 inneholder bestemmelser om beskatning av *offentlige lønnsutbetalinger og offentlige tjenestepensjoner*. Beskatningsretten er som hovedregel 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 21 omhandler *studenter og forretningslæringer*. Artikkelen er avfattet etter FN-mønsteret, der punkt (1) er identisk med OECD's mønsterartikkel. Artikkelen sikrer at studenter og læringer fra den annen stat ikke skattlegges i oppholdsstaten for beløp som vedkommende mottar fra utlandet i anledning studiet eller opplæringen, jfr. skatteloven § 26 første ledd bokstav o. Punkt (2) garanterer likebehandling med hensyn til beskatning av tilskudd, stipendier og inntekt av lønnsarbeid.

Artikkel 22 gjelder *annen inntekt* som ikke er uttrykkelig omhandlet i overenskomstens øvrige artikler. Denne bestemmelsen vil blant annet gjelde for underholdsbidrag og livrente. Overensstemmende med OECD-mønsteret er det fastsatt at slike inntekter bare skal kunne skattlegges i den stat hvor mottakeren er bosatt. Unntak er gjort i punkt (3) der det åpnes for en generell adgang for kildestaten til samtidig å beskatte slike inntekter. Den dobbeltbeskatning som derved oppstår, avhjelpes ved at bostedsstaten innrømmer et fradrag i sin inntektsskatt etter nærmere regler fastsatt i artikkel 24.

Artikkel 23 omhandler *formuesbeskatning*. Det grunnleggende prinsipp er at den stat som etter overenskomsten kan skattlegge inntekten som et formuesgode kaster av seg, også kan skattlegge formuen.

Zimbabwe utskriver for tiden ikke skatt av formue.

Artikkel 24 gir reglene om *fremgangsmåten til unngåelse av dobbeltbeskatning*.

Zimbabwe anvender generelt *godskrivessystemet* (creditsystemet) for å avhjelpe dobbeltbeskatning når en person bosatt i Zimbabwe skal betale skatt også til Norge av samme inntekt eller formue. Dobbeltbeskatning unngås ved at den norske skatt godskrives som fradrag i den skatt som skal betales i Zimbabwe.

Norge anvender som utgangspunkt *fordelingsprinsippet*. Dette system innebærer at inntekt eller formue som den annen stat etter skatteavtalen kan skattlegge, skal holdes utenfor beskatningen av vedkommende person i bostedsstaten. Det kan dog bestemmes at det ved skatteberegningen av den gjenværende inntekt eller formue skal anvendes den samme skattesats som om vedkommende inntekt eller formue ikke hadde vært unntatt (progresjonsforbehold).

Unntak fra fordelingsprinsippet gjelder imidlertid når en person bosatt i Norge må betale kildeskatt i Zimbabwe av dividender, renter, royalty, godtgjørelse for tekniske tjenester, ge-

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Zimbabwe til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt, formue og formuesgevinst

vinst ved avhendelse av aksjer, styregodtgjørelse samt annen inntekt som omhandlet i artikkel 22 punkt (3). I slike tilfeller anvendes godskrivelsessystemet slik at det innrømmes et fradrag i den norske skatt for den skatt som er betalt i Zimbabwe.

Artikkelens punkt (2) (c) inneholder en særregel for såvidt gjelder royalty og godtgjørelse for tekniske tjenester. For slike inntekter er kildeskatten i Zimbabwe etter skatteavtalen redusert fra 20 til 10 prosent, men Norge skal, som redegjort for i kommentaren til artiklene 12 og 13, likefullt gi fradrag for 15 prosent av inntektens bruttobeløp. Denne bestemmelsen er gjort tidsbegrenset (10 år), men de to staters kompetente myndigheter skal kunne avtale å forlenge denne perioden.

Artiklene 25—28 inneholder enkelte særlige bestemmelser som det stort sett er vanlig å ta inn i skatteavtalene. De gjelder regler om *ikke-diskriminering* (artikkel 25), *fremgangsmåten ved inngåelse av gjensidige avtaler* mellom de kompetente myndigheter i de to stater (artikkel 26), *utveksling av opplysninger* (artikkel 27) samt *diplomatiske og konsulære tjenestemenn* (artikkel 28). Når det gjelder artikkel 25 er det her i artikkelens punkt (3) fastsatt bestemmelser som gir Zimbabwe anledning til å gjennomføre en begrenset tilleggsbeskatning av faste driftssteder i Zimbabwe, for å kompensere for kildeskatt på aks-

jeutbytte som i motsetning til datterselskap ikke pålegges utenlandske selskap med fast driftssted (filial) i landet. Det vises til kommentaren til artikkel 7 ovenfor.

Artiklene 29 og 30 inneholder *sluttbestemmelsene* (ikrafttredelse og opphør).

Etter artikkel 29 skal statene underrette hverandre når de nødvendige konstitusjonelle skritt for ikrafttredelse er gjennomført. Overenskomsten trer i kraft på datoen for den siste av disse underretninger. For Norges vedkommende får overenskomsten virkning for de kalenderår som følger etter det år da overenskomsten trer i kraft.

Det følger av artikkel 30 at overenskomsten først kan sies opp etter utløpet av det femte år etter ikrafttredelsen.

Finans- og tolldepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et fremlagt utkast til proposisjon til Stortinget om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Zimbabwe til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt, formue og formuesgevinst.

Vi OLAV, Norges Konge,

gjør vitterlig:

Stortinget blir innbudt til å fatte vedtak om samtykke til at Norge setter i kraft en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Zimbabwe til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt, formue og formuesgevinst underdernet i Harare den 9. mars 1989.

Tilråding fra Finans- og tolldepartementet ligger ved i avtrykk.