

St. prp. nr. 140

(1980—81)

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

*Tilråding fra Finans- og tolldepartementet av 15. mai 1981,
godkjent i statsråd samme dag.*

1. INNLEDNING

Norge og Brasil ble i 1976 enige om å opp- ta forhandlinger om revisjon av en skatteav- tale som ble inngått mellom de to stater den 20. oktober 1967. Bakgrunnen var at man ønsket avtalen bragt mer på linje med andre skatteavtaler inngått i den senere tid.

Den 26. august 1977 ble det oppnådd enig- het om et utkast til ny avtale avfattet på eng- elsk, norsk og portugisisk. I tilfelle av for- tolkningstvil skal den engelske tekst være av- gjørende. Ved senere skriftveksling ble ut- kastet endret 22. august 1979 og 2. juli 1980. Samtykke til undertegning ble gitt ved kongelig resolusjon av 1. august 1980, og avtalen ble deretter undertegnet i Brasilia 21. august 1980 av statssekretær Per M. Ølberg fra norsk side og utenriksminister Guerreiro fra bra- siliansk side.

Avtalen følger i store trekk det mønster som er lagt til grunn i lignende avtaler som Norge tidligere har inngått med andre stater til unngåelse av dobbeltbeskatning. I de sen- ere år har disse avtaler vært basert på det mønsterutkast som i 1963 ble utarbeidet av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD), og revidert i 1977. Det vil fremgå av bemerkningene nedenfor til de enkelte artikler hvilke avvikelser fra OECD- utkastet som forekommer. Avvikelsene gjel- der særlige skattlegging av royalties, inntekt av teknisk assistanse og tjenester, og visse særregler for virksomhet på kontinentalsok- kelen.

Avtalen har 31 artikler og en protokoll, som utgjør en integrerende del av avtalen.

Avtalen er som nevnt inngått på engelsk, norsk og portugisisk. Den engelske og den norske tekst følger som vedlegg til proposi- sjonen.

2. BEMERKNINGER TIL ENKELTE ARTIKLER I AVTALEN OG PUNKTER I PROTOKOLLEN

Artiklene 1 og 2 har bestemmelser om avtalens saklige anvendelses- område.

Avtalen gjelder personer som er bosatt i en av eller i begge de kontraherende stater.

Selv om Brasil ikke for tiden utskriver skatt av formue, gjelder avtalen både inn- tekts- og formuesskatter.

Artiklene 3—5 inneholder defini- sjoner av forskjellige ord og uttrykk som forekommer i avtalen.

Det følger av artikkel 3 punkt 1 b) at avtalen — i likhet med andre skatteavtaler Norge har inngått — ikke skal få anvendelse for Svalbard, Jan Mayen og de norske biland. Uttrykket «Norge» omfatter derimot Norges sjøterritorium, og havbunnen og undergrun- nen i de tilstøtende undersjøiske områder, hvor Norge overensstemmende med folkeret- ten utøver sine suverene rettigheter med hen- syn til utforskning og utnyttelse av deres naturforekomster. En tilsvarende regel for Brasils vedkommende ble ikke funnet nødven- dig, da det følger av brasiliansk lovgivning at uttrykket «Brasil» omfatter Brasils konti- nentalsokkel.

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

Artikkel 4 inneholder i punktene 2 og 3 nærmere bestemmelser om hvorledes det skal forholdes når en fysisk eller juridisk person etter intern lovgivning i de to stater er bosatt (hjemmehørende) både i Norge og Brasil.

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. I likhet med den eksisterende avtalt er fristen for at et bygge- eller monteringsarbeid skal anses for å utgjøre et fast driftssted satt til seks måneder. En tilsvarende regel gjelder i en del andre avtaler Norge har inngått med utviklingsland.

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 og 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, royalty og inntekt oppebåret for teknisk assistanse og tekniske tjenester.

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. I tilknytning til denne artikkels punkt 3, er det i protokollens punkt 1 fastslått at det ved beregningen av det faste driftssteds fortjeneste bare skal gis fradrag for utgifter i den

utstrekning dette følger av den interne lovgivning i den stat hvor det faste driftssted befinner seg.

Av betydning er bestemmelsen i protokollens punkt 11, hvorefter virksomhet på kontinentalsokkelen, med unntak av supply-båtvirksomhet, bare skal skattlegges i kildestaten dersom virksomheten varer mer enn seks måneder. Bestemmelsen må sees i sammenheng med bestemmelsen om fast driftssted i artikkel 5.

Artikkel 8 gir regler om skattlegging av fortjeneste ved internasjonal transportvirksomhet. Overensstemmende med OECD's mønsterartikkel, kan slik fortjeneste bare inntektsbeskattes i den stat hvor foretagendets virkelige ledelse har sitt sete.

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 f. eks. et norsk og et brasiliansk luftfartsselskap inngår avtale om 50 % fordeling av fortjenesten ved drift av en flyrute mellom Oslo og Rio de Janeiro, skattlegges den del av fortjenesten som tilfaller det norske selskap i Norge, mens det brasilianske selskaps andel skattlegges i Brasil.

Da den «virkelige ledelse» for konsortiet Scandinavian Airlines System (SAS) ikke er i Norge, er det i artikkelens punkt 5 tatt inn en regel som sikrer Norges adgang til å skattlegge den andel av fortjenesten som tilfaller Det Norske Luftfartsselskap A/S som deltar i nevnte konsortium.

Punkt 4 har en særregel om de tilfelle delt ledelse kan sies å foreligge, hvorefter den enkelte deltaker skattlegges for sin forholdsmessige andel der han er bosatt.

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 første 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

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

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 under artikkel 10 punkt 2 de her nevnte satser erstattet med en felles maksimumssats på 15 pst.

I den gjeldende avtale er kildeskatten 25 pst. Brasil hadde store betenkeligheter med å redusere skattesatsen. Det er på denne bakgrunn fastslått i punkt 7 at den reduserte kildeskatt på 15 pst. først skal få virkning etter utløpet av det tredje år etter den nye avtales ikrafttreden.

Avvikende fra OECD har artikkelen i punkt 5 en bestemmelse om at utbetalinger fra et fast driftssted (som ikke er et eget selskap) også kan belastes med en kildeskatt på 15 pst. I protokollens punkt 4 er det fastslått at bestemmelsen ikke er i strid med punkt 2 i artikkel 25.

I protokollens punkt 3 er det fastslått at den reduserte kildeskatt på 15 pst. bare skal gjelde for de første 10 år etter avtalens ikrafttreden. De kompetente myndigheter i de to stater kan imidlertid før utløpet av fristen bestemme at den reduserte skattesats fortsatt skal gjelde.

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 15 pst. av rentenes bruttobeløp. I den gjeldende avtale er kildeskatten 25 pst.. Det er for tiden ingen hjemmel i norsk skattelovgivning til å oppkreve kildeskatt av renter som utbetales fra Norge til mottager i utlandet. I artikkelens punkt 3 er det fastsatt at det for enkelte renteutbetalinger fra det offentlige ikke skal kreves kildeskatt.

I artikkel 11 punkt 4 og protokollens punkt 5 er det gitt en nærmere beskrivelse av hva som skal betraktes som renter. I protokollens punkt 3 er det, på samme måte som for dividender, bestemt at den reduserte sats bare skal gjelde for de første ti år.

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 mottageren er bosatt. Kildeskatten er begrenset til 15 pst. av royaltyens bruttobeløp som en generell sats. Imidlertid kan en sats på inntil 25 pst. anvendes for royalty som mottas for retten til å bruke varemerker, eller filmer og bånd for kino, radio og fjernsynsutsendelser.

I protokollens punkt 6 er det tatt inn et viktig avvik fra OECD-mønsteret. Regelen utvider artikkelens virkeområde til også å omfatte inntekt som oppbæres for teknisk assistanse og tekniske tjenester. 15 pst. kildeskatt skal således svares av slike inntekter, selv om arbeidet utføres i bostedsstaten.

På samme måte som for dividender og renter er det i protokollens punkt 3 fastslått at den reduserte sats bare skal gjelde for de første ti år.

For å unngå den dobbeltbeskatning som kan oppstå i tilfelle der dividender, renter, provisjonsinntekter og royalty skattlegges i begge stater, er det fastsatt i artikkel 24 punkt 1 og 2 at mottagerens bostedsstat skal gi fradrag i den utlignede skatt for den kildeskatt som er beregnet i den annen stat, jfr. merknadene til artikkel 24.

Det er for tiden ingen hjemmel i norsk skattelovgivning til å oppkreve kildeskatt av royalty som utbetales fra Norge til mottager i utlandet.

Artikkel 13 omhandler formuesgevinst. Reglene tilsvare stort sett OECD's mønsterartikkel, dog slik at gevinst som ikke er uttrykkelig nevnt i punkt 1 og 2, etter punkt 3 kan skattlegges i begge stater. Artikkel 24 inneholder imidlertid regler for unngåelse av dobbeltbeskatning i disse tilfeller. Under artikkel 13 punkt 1 og 2 er fastsatt regler for skattlegging av gevinst ved avhendelse av faste eiendommer og driftssteder, skip og luftfartøyer, samt løsøre knyttet til slike objekter.

Artikkel 14 gjelder beskatningen av inntekt ved utøvelse av fritt yrke. Bestemmelsene om beskatning av inntekt av slik virksomhet avviker fra de tilsvarende regler i 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. I avtalen med Brasil er fastslått at kildestaten skal kunne utøve en beskatningsrett, selv om det ikke er etablert en fast innretning i kildestaten, dersom be-

Om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst med tilhørende protokoll mellom Norge og Brasil til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteundragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue.

talingen belastes et selskap hjemmehørende der. Regelen må ses i sammenheng med utvidelsen av artikkel 12, jfr. merknadene til denne bestemmelse.

I protokollens punkt 7 er det fastslått at artikkel 14 kommer til anvendelse også når virksomheten blir utøvet gjennom et interesseskap.

Lønnsinntekter er omhandlet i artikkel 15. Som etter OECD's mønster tilkommer det den stat hvor lønsmottageren 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 i arbeidsstaten (ikke over 183 dager i løpet av vedkommende inntektsår m. v.).

I samsvar med OECD's mønster er det fastsatt en særregel i artikkelens punkt 3 om lønn som tilkommer sjømenn om bord i skip som drives i internasjonal trafikk. Slike lønnsinntekter kan skattlegges i den stat hvor foretagendets virkelige ledelse har sitt sete. I tillegg er det tatt med en bestemmelse om beskatning for de tilfeller hvor det ikke er mulig å fastslå at den virkelige ledelse bare er i Norge eller Brasil. Regelen er utvidet til også å omfatte fiskere og fangstfolk.

I artikkelens punkt 4 er det fastsatt at lønn som tilkommer flymannskaper om bord i norsk eller brasiliansk fly (herunder mannskap om bord på SAS) bare skal skattlegges i den stat hvor lønsmottageren er bosatt.

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

Artikkel 17 fastsetter at opptredende artister 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 mønster. Regelen i punkt 2 er annerledes formulert enn OECD-mønsteret og presiserer at også inntekt av formidling kan skattlegges etter punkt 1.

Artikkel 18 inneholder regler om private pensjoner, livrenter, underholdsbidrag og sosiale trygdeytelser. Avvikende fra OECD-mønsteret kan alle slike utbetalinger skattlegges i den stat de skriver seg fra. Norge har for

tiden ingen hjemmel til å beskatte slike utbetalinger til en person bosatt i Brasil. Etter artikkel 24 punkt 1 vil således en slik utbetaling bare bli skattlagt i Brasil.

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 at en av statene i forbindelse med utøvelse av forretningsvirksomhet, jfr. punkt 3.

Artikkel 20 inneholder bestemmelser om en begrenset skattefrihet for lærere og forskere 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 lærer eller forsker mottar for sitt arbeid. For å oppnå skattefrihet i oppholdsstaten er det imidlertid en betingelse at han er skattepliktig i bopelsstaten.

Artikkel 21 fastsetter at studenter og lærlinger ikke skal skattlegges i oppholdsstaten av pengebeløp som de i anledning sine studier m. v. mottar fra kilder utenfor denne stat. Punkt 2 inneholder videre en regel om at godtgjørelse for lønnsarbeid som i løpet av inntektsåret ikke overstiger motverdien av US dollar 3 000, på visse betingelser skal unntas fra beskatning i oppholdsstaten.

Artikkel 22 gjelder inntekt som ikke er uttrykkelig omhandlet i overenskomstens øvrige artikler. I OECD-mønsteret er det fastsatt at slike inntekter bare kan skattlegges i den stat hvor mottageren er bosatt. Artikkel 22 derimot tillegger kildestatens beskatningsretten.

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

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

bare skattlegges i denne stat. Regelen er avfattet etter OECD's mønster.

Brasil utskriver for tiden ikke formuesskatt, men har i protokollens punkt 8 forbeholdt seg å reforhandle avtalen dersom formuesskatt blir innført.

Artikkel 24 omhandler fremgangsmåten for unngåelse av dobbeltbeskatning. Norge anvender det såkalte «fordelingssystem», Brasil «creditsystemet».

«Creditsystemet» innebærer at Brasil i henhold til sin egen lovgivning kan medregne inntekt fra kilder i Norge ved ligningen av skattytere som er bosatt i Brasil. Det skal imidlertid gis et fradrag («credit») i den beregnede inntektsskatt for den skatt som er pålagt i Norge av inntekter herfra.

«Fordelingssystemet» innebærer at inntekter og formue som Brasil etter skatteavtalen kan skattlegge, som hovedregel skal holdes utenfor beskatningen av personer bosatt i Norge.

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, herunder tekniske tjenester og assistanse, jfr. artikkel 12, visse formuesgevinster, jfr. artikkel 13 punkt 3, visse inntekter fra selvstendige personlige tjenester, jfr. artikkel 14, samt inntekt som ikke er omhandlet i andre artikler, jfr. artikkel 22. Dobbeltbeskatning unngås ved at det i Norge blir gitt et nærmere bestemt fradrag for den kildeskatt som er oppkrevet i Brasil.

I likhet med andre skatteavtaler som Norge i de senere år har inngått med utviklingsland, inneholder også dette utkast tidsbegrensede særregler for beregning av fradraget i norsk skatt. Reglene er i store trekk i samsvar med de retningslinjer som De Forente Nasjoner har anbefalt for skatteavtaler mellom industriland og utviklingsland. Etter artikkel 24 punkt 4 skal fradraget for brasiliansk kildeskatt på dividender, renter og

royalties settes til 25 pst. selv om den faktiske sats er lavere. Regelen skal gjelde for de første 10 år avtalen er i kraft, jfr. protokollens punkt 3, bokstav a).

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 utvidelse (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 oppebåret på eller etter 1. januar året etter utvekslingen, og på 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.

Protokollen skal utgjøre en integrerende del av avtalen. Protokollen tar sikte på å klargjøre forståelsen av en del bestemmelser i artikkene 7, 9, 10—12 og 24—25. Man viser til bestemmelsene og merknadene foran til de enkelte artikler.

For Norges vedkommende må Stortingets samtykke til ratifikasjon foreligge.

Finans- og tolldepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et fremlagt utkast til proposisjon til Stortinget om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst mellom Norge og Brasil 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 Brasil til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue.

Tilråding fra Finans- og tolldepartementet ligger ved i avtrykk.