

Overenskomst av 3. desember 1971 mellom Norge og Amerikas Forente Stater til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue

I Innledning

Den 3. desember 1971 ble det i Oslo undertegnet en ny skatteavtale mellom Norge og Amerikas Forente Stater (i det følgende kalt U.S.A.). Overenskomsten er utferdiget på norsk og engelsk. Begge tekster har lik gyldighet. De følger som bilag til rundskrivet sammen med en noteutveksling som ble foretatt samtidig med at skatteavtalen ble undertegnet.

Ratifikasjonsdokumentene ble utvekslet i Washington, D.C., 29. sept. 1972 og overenskomsten trer i kraft to måneder senere, dvs. 29. nov. 1972, jfr. artikkel 31, pkt. (1). Den har første gang virkning for skatter som pålegges formue og inntekt for *inntektsåret 1971*. Den nye avtale medfører en rekke forskjellige endringer i forhold til den tidligere skatteavtale av 1949. En kort oversikt over de viktigste endringer er gitt under 1—14 i avsnitt *II Generelle bemerkninger*. Finansdepartementet bemyndiger *ligningssjefen* til i tilfelle å foreta skattenedsettelse for inntektsåret 1971.

Med hensyn til virkningen av den nye avtale for *dividender*, er det fastsatt en særbestemmelse i artikkel 31. Den nye skattesats på 10 % (mot tidligere 5 %) som er fastsatt i artikkel 8, pkt. (2), (b), og gjelder når mottageren er et selskap, *skal først ha virkning for dividender som utbetales på eller etter det tidspunkt den nye avtale trer i kraft*, dvs. 29. nov. 1972.

Den nye skatteavtale avløser overenskomsten mellom Norge og U.S.A. av 13. juni 1949, herunder endring av 10. juli 1958.

Med hjemmel i overenskomstens artikkel 2, pkt. (1), (f) (ii), bemyndiges *Direktøren for skattevesenet* til i Finansdepartementets sted å behandle spørsmål i forbindelse med skatteavtalen. Dette gjelder dog ikke saker om opphevelse av dobbeltbeskatning for sjømenn som er blitt trukket for sjømannsskatt på norske skip. *Direktoratet*

for sjømenn bemyndiges til å behandle disse saker. *Finansdepartementet* forbeholder seg dog selv å behandle alle saker av prinsipiell art og saker av særlig viktighet, jfr. Kronprinsregentens resolusjon av 14. september 1956.

II Generelle bemerkninger

Den nye overenskomst med U.S.A. inneholder betydelige forbedringer både i reell og formell henseende i forhold til den tidligere avtale. Den nye overenskomst bygger i store trekk på den mønsteravtale som i 1963 er utarbeidet av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD).*) De avvikelser som forekommer i forhold til dette mønster, vil bli nevnt under bemerkningene til de enkelte artikler i overenskomsten. Ellers gjennomfører den nye overenskomst flere viktige endringer i forhold til avtalen av 1949. For oversiktens skyld gis nedenfor en oppregning over de viktigste av disse endringer:

1. Det fremgår av *artikkel 2, pkt. (1), (a) og (b)*, at den nye overenskomst i stedlig henseende også omfatter den virksomhet som foregår på den norske og den amerikanske del av *kontinentalsokkelen*.

2. I motsetning til den tidligere skatteavtale, er det i *artikkel 3, pkt. (2)*, fastsatt nærmere kriterier for i hvilken av de to stater en fysisk person skal anses for bosatt, når begge stater etter sine interne skatteregler anser ham for bosatt innenfor sitt område.

3. *Artikkel 25, pkt. (7)*, gir særlige regler for *beskatningen av et fast driftssted som opprettholdes i Norge av et amerikansk selskap*. Reglene er foranlediget av lov nr. 71 av 19. juni 1969 om skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer.

4. *Artikkel 6* om beskatningen av *skipsfart og luftfart* klargjør Norges beskatningsrett med hensyn til Det Norske Luftfartselskap A/S's deltagelse i Scandinavian Airlines System (SAS), samtidig som *pkt. (4)* i notevekslingen har viktige regler om beskatningen av Scandinavian Airlines System Inc., New York, som også har betydning for de danske og svenske interesser i dette selskap. *Pkt. (1) og (2)* i notevekslingen setter en videre ramme for inntekt av skipsfartsvirksomhet. *Pkt. (3)* i notevekslingen fastsetter en fordeling av beskatningsretten når slik virksomhet drives av et interessentskap (*partnership*).

*) Mønsteravtalen med kommentarer foreligger på engelsk og fransk. Begge utgaver — engelsk tittel, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital* OECD C(63)87 — forhandles i Norges av Johan Grundt Tanum Bokhandel, Karl Johansgt. 41—43, Oslo 1 (telefon 33 29 80).

5. I *artikkel 8, pkt. (2), (b)*, er kildeskatten ved utdeling av *dividender* til et selskap i den annen stat forhøyet fra 5 % til 10 %, mens skattesatsen på 15 % i andre tilfelle er bibeholdt. Samtidig er vilkårene for anvendelsen av den lavere skattesats på 10 % blitt endret. *Artikkel 23, pkt. (2), (c)*, fastsetter at et norsk selskap som mottar dividender fra amerikanske kilder skal gis fradrag foruten for kildeskatten også for en forholdsmessig del av den amerikanske selskapsskatt, pålagt det overskudd hvorav dividendene utdeles. Amerikansk lov innrømmer tilsvarende fradrag for norsk inntektsskatt som er pålagt det utdelende selskap.

6. *Artikkel 12, pkt. (3)*, åpner adgang til å gjennomføre beskatning etter skattelovene av 1911 § 54 (§ 46), 2. ledd, om «*selgende gruppe*» når aksjonæren innehar minst 25 % av aksjekapitalen i det norske selskap på nærmere fastsatte vilkår.

7. I avtalen av 1949 var inntekt ved fritt yrke og lønnsinntekter undergitt den samme beskatningsregel, mens *artikkel 13* delvis gjennomfører OECD's kriterium fast forretningsinnretning som vilkår for beskatning av den frie yrkesutøver, jfr. *pkt. (1) og (2), (b)*. Dog kan inntekt ved slik virksomhet skattlegges — selv om yrkesutøveren ikke gjør bruk av noen fast forretningsinnretning — når han oppholder seg i den annen stat i et tidsrom som utgjør minst 183 dager i løpet av inntektsåret.

8. Bestemmelsen om beskatning av *lønnsinntekter i artikkel 14* i den nye overenskomst, er i store trekk avfattet etter OECD's mønster. Derfor er regelen i den gamle avtale om skattefrihet i den stat hvor arbeidstageren midlertidig oppholder seg for lønnsinntekter inntil \$ 10 000 fra kilder i denne stat, bortfalt. På den annen side kan lønnsinntekter etter den nye overenskomst som hovedregel *skattlegges i begge stater*. Også regelen i *pkt. (3)* er stort sett basert på OECD's mønster og gjelder beskatningen av *sjømenns og flymannskapers lønnsinntekter*, men er her utvidet til også å omfatte lønnsinntekter som oppebæres ved fiske i åpen sjø. En regel som tilsvarende *artikkel 14, (3)*, fantes ikke i avtalen av 1949. Dette har i årenes løp ført til mange vanskeligheter. Om *styregodtgjørelse*, se side 19.

9. Regelen i *artikkel 15, pkt. (1)*, om en begrenset skattefrihet for lønn som *lærere* oppebærer ved *undervisningsvirksomhet* er utvidet til også å omfatte personer som utøver *forskningsarbeid*, med den begrensning som er fastsatt i *pkt. (2)*. Godtgjørelsen er på visse vilkår unntatt fra beskatning i *begge stater*.

10. Sammenlignet med avtalen av 1949, har *artikkel 16* om begrenset skattefrihet for *studenter og lærlinger* som midlertidig oppholder seg i den annen stat av hensyn til sin utdannelse, fått et vesentlig utvidet omfang. Skattefriheten gjelder i *begge stater*.

11. Avtalen av 1949 hadde ingen regler om beskatningen av *underholds- og barnebidrag* som utbetales til en mottager i den annen stat. Det er fastsatt i *artikkel 18, pkt. (2) og (3)*, at slike inntekter bare skal kunne skattlegges i den stat hvor mottageren er bosatt. En amerikansk kildeskatt på 30 % av underholdsbidrag fra U.S.A. til mottager i Norge bortfaller således.

12. Det følger av regelen i *artikkel 19* at sosiale trygdeytelser bare skal kunne skattlegges i den stat som utreder slike ytelser. Avtalen av 1949 førte til at *social security*-ytelser til personer bosatt i Norge, bare var skattefrie her hvis mottageren var amerikansk statsborger (eller både hadde norsk og amerikansk statsborgerskap). Skattefritagelsen i bostedsstaten etter *artikkel 19* gjelder imidlertid nå uansett mottagerens statsborgerforhold.

13. I motsetning til avtalen av 1949, gjelder den nye overenskomst ikke bare inntektsskatter, men også formuesskatter til tross for at slike skatter ikke utskrives i U.S.A. Reglene om beskatning av formue i *artikkel 21* er stort sett avfattet etter OECD's mønster.

14. Et av de viktigste trekk ved den nye overenskomst er den endring som er gjennomført i *artikkel 23, pkt. (2)*, om den *fremgangsmåte* som Norge skal følge når det gjelder *unngåelse av dobbeltbeskatning*. Etter avtalen av 1949 anvendte begge stater det såkalte «credit»-system, som fortsatt brukes av U.S.A., jfr. *artikkelens pkt. (1)*. Norge har imidlertid nå gått over til *fordelingsmetoden supplert med «credit»-systemet* når det gjelder enkelte inntekter, som f. eks. *dividender*. «Credit»-systemet anvendes som hovedregel også når det gjelder beskatningen av *lønnsinntekter* når en person bosatt i en av statene mottar lønn for arbeid som utføres i den annen stat. Videre anvendes «credit»-metoden av Norge også ved beskatningen av *amerikanske statsborgere som er bosatt i Norge*.

III Bemerkninger til de enkelte artikler i overenskomsten

Til artikkel 1

DE SKATTER SOM OVERENSKOMSTEN GJELDER

Med hensyn til Norge, får overenskomsten anvendelse på enhver skatt av inntekt eller formue, uansett om den utskrives av stat eller kommune.

Derimot er overenskomsten for U.S.A.'s vedkommende begrenset til å gjelde de skatter som pålegges av den føderale regjering, for tiden inntektsskatt i henhold til U.S.A.'s inntektsskattelov (*Internal Revenue Code*). Formuesskatt utskrives for tiden ikke i U.S.A. Lovteksten (senest pr. 1. januar 1972) utgis av *Commerce Clearing House, Inc.*, Chicago, Illinois 60646, med tillegg av *Income Tax Regulations* (senest pr. 20. juli 1971) i 3 bind. Det samme forlag utgir også *US Master Tax Guide* (senest for 1972).

Artikkel 1, pkt. (1), nevner de skatter som gjaldt da overenskomsten ble undertegnet 3. desember 1971. Det fremgår imidlertid av artikkelens pkt. (2) at overenskomsten uten videre får anvendelse på enhver skatt av vesentlig lignende art som senere blir utskrevet i tillegg til, eller i stedet for de gjeldende skatter.

U.S.A. omfatter 50 delstater og et føderalt distrikt (*District of Columbia*). De fleste av delstatene (undertiden også den enkelte kommune) utskrives inntektsskatter etter satser som varierer fra 3 til 10 %. Disse skattesatser viser en stigende tendens. I likhet med skatteavtalen av 1949 omfatter heller ikke den nye avtale med U.S.A. disse inntektsskatter, bortsett fra forbudet mot diskriminering, jfr. artikkel 25, pkt. (6). Ved beskatningen i Norge av inntekter fra amerikanske kilder som er skattlagt av en av delstatene eller en kommunal myndighet, innrømmes *generelt* vedkommende skattebeløp som et fradrag ved beregningen av den skattbare inntekt (*utgiftsfradrag*).

Med hensyn til norsk beskatning av *arbeidsinntekter* oppebåret i U.S.A., følger det imidlertid av skattelovene av 1911 § 22 (§ 17), tredje ledd, at det skal gis et direkte fradrag i norsk skatt for de her nevnte amerikanske skatter, uansett begrensingsregelen i artikkel 23, pkt. (2), (b). Denne fremgangsmåte er begrunnet i at i dette tilfelle er «dobbeltskatning ikke forebygget gjennom avtale med fremmed stat». Anderledes kan det stille seg med hensyn til *Old-Age Benefits Tax* som pålegges *lønnsmottagere* hos arbeidsgivere i U.S.A. Denne avgift utgjør f. t. 4,8 % av inntekter til og med \$ 7 800 årlig. Skatteavtalen omfatter heller ikke denne avgift og man antar at skattelovenes § 22 (§ 17), tredje ledd, ikke direkte kommer til anvendelse. Dobbeltskatning forutsettes regulert ved eventuell refusjon gjennom trygdemyndighetene. Det vises til Skattedirektørens rundskriv nr. 14/avd. I av 28. januar 1972 vedrørende avgiftene til folketrygden.

Til artikkel 2

ALMINNELIGE DEFINISJONER

Bestemmelsene inneholder forskjellige definisjoner av ord og uttrykk som er brukt i overenskomsten.

Det fremgår av artikkelens pkt. (1), (b), at overenskomsten — i likhet med tilsvarende bestemmelser i skatteavtaler som Norge har sluttet med andre stater — ikke får anvendelse for Svalbard (herunder Bjørnøya), Jan Mayen og de norske besittelser utenfor Europa (Bouvetøya, Peter den I's øy og Dronning Maud Land).

På den annen side får overenskomsten anvendelse på den norske del av kontinentalsokkelen, dog bare med hensyn til virksomhet eller arbeid som har tilknytning til utnyttelsen eller utforskningen av naturforekomster i disse områder. En tilsvarende bestemmelse om U.S.A.'s del av kontinentalsokkelen er fastsatt i artikkelens pkt. (1), (a).

De definisjoner som artikkel 2 forøvrig inneholder, er i hovedtrekkene basert på OECD's mønsterartikkel.

Til artikkel 3

SKATTEMESSIG BOPEL

Bestemmelsen har i pkt. (1) definisjoner av uttrykkene «person bosatt i Norge» og «person bosatt i De Forente Stater» i relasjon til skatteavtalen. Det som er anført i parentes under (a), (ii), trenger en nærmere forklaring. Et selskap i U.S.A. som f. eks. har et fast driftssted i Norge, blir skattlagt her av driftsstedet etter de satser m. v. som gjelder for selskaper hjemmehørende i Norge. Den nevnte parentes har imidlertid som formål å klargjøre at det amerikanske selskap likevel ikke blir å anse for «en person bosatt i Norge».

Reglene under artikkelens pkt. (2) tar sikte på å løse det spørsmål som oppstår når en fysisk person etter de interne regler i Norge anses for å være bosatt her i landet, samtidig som han etter amerikanske regler anses for å være bosatt i U.S.A. Vedkommende person disponerer f. eks. fast bolig bare i U.S.A. hvor hans hustru og barn bor. Hvis han har oppholdt seg i Norge i lengere tid enn seks måneder, anses han imidlertid også som bosatt her i landet, selv om oppholdet bare er av midlertidig karakter, jfr. skattelovene av 1911 § 17 (§ 12), 2. ledd. Det følger av artikkel 3, pkt. (2), (a), at han i dette tilfelle skal anses for å være bosatt i U.S.A., som er den eneste av de to stater hvor vedkommende person disponerer fast bolig. De nevnte norske lovregler må således vike til fordel for skatteavtalens bestemmelser.

Dette gjelder imidlertid bare ved avgjørelsen av i hvilken av de to stater vedkommende person har sin skattemessige bopel i relasjon til beskatning av inntekt eller formue som er knyttet til *bosted*. Når det gjelder andre inntekter eller formue som f. eks. er knyttet til stedet — fast eiendom —, eller lønnsarbeid — der arbeidet er utført

— har vedkommende person de samme skattemessige fordeler som en annen innenlandsboende i Norge fordi han fyller vilkårene herfor etter norsk lov. Dette følger av artikkel 22, pkt. (2). Spørsmålet har særlig praktisk betydning ved beskatning av *lønnsinntekter*. Se bemerkningene til artikkel 14 s. 21—22.

U.S.A. har i sin føderale lovgivning fastsatt en bestemmelse om at *amerikanske statsborgere i prinsippet er ubetinget skattepliktige til U.S.A., uansett hvor de er bosatt* og fra hvilket land inntekten skriver seg. Et forbehold om anvendelse av denne bestemmelse er tatt i de skatteavtaler som U.S.A. har inngått med andre stater. Dette gjelder avtalen med Norge av 1949 og den nye avtale, jfr. artikkel 22, pkt. (3), som dog inneholder visse begrensninger. Disse er nærmere behandlet under bemerkningene til artikkel 22, side 29—30.

Til artikkel 4

FAST DRIFTSSTED

Denne artikkel inneholder regler om hva som skal regnes for å være et såkalt «fast driftssted». Artikkelens definisjoner er viktige fordi de danner rammen for skattlegging av næringsinntekter, som et foretagende hjemmehørende i en av statene oppebærer ved forretningsvirksomhet i den annen stat.

Det fremgår uttrykkelig av pkt. (2) at uttrykket «fast forretningsinnretning» ikke er begrenset til de innretninger som er nevnt under (a) til (g), men at disse bare er ment som karakteristiske eksempler.

I likhet med OECD's mønsterartikkel inneholder pkt. (3) en rekke former for virksomhet som ikke anses for å være et fast driftssted, selv om det forefinnes faste forretningsinnretninger som nevnt i pkt. (2). I motsetning til mønsteret er det uttrykkelig fastsatt i pkt. (3) at de her nevnte former for virksomhet helt eller delvis kan kombineres uten at dette fører til at den samlede virksomhet anses for å være et fast driftssted.

Man nevner at underavsnitt (e) avsluttes med «eller lignende virksomhet som har en forberedende art eller utgjør en hjelpevirksomhet» for foretagendet. Denne formulering tilkjenner for det første at oppregningen i pkt. (3) ikke er uttømmende. For det annet gir ordlyden en mere generelt utformet unntagelse fra det nevnte begrep, slik som det er definert i pkt. (1). En rekke innretninger som ellers ville bli å anse som faste driftssteder utelukkes således når den virksomhet som drives er av forberedende karakter eller utgjør en hjelpevirksomhet.

Flere av de gjeldende skatteavtaler inneholder regler om at det anses for å være et fast driftssted når et foretagende i den ene av statene gjennom sin representant opprettholder et varelager i den annen stat hvorfra denne regelmessig effektuerer bestillinger på vegne av foretagendet. Dette gjaldt bl. a. den tidligere skatteavtale med U.S.A. (artikkel II, pkt. (1), (c)). Det fremgår imidlertid av artikkel 4, pkt. (3), (a) og (b), i den nye skatteavtale at det ikke foreligger «fast driftssted» når det gjøres bruk av innretninger som nevnt, hvor varer holdes i opplag for foretagendet med sikte på utlevering. Denne regel er overensstemmende med OECD's mønster.

Når derimot foretagendets egen (avhengige) *representant* har fullmakt til å selge varer på foretagendets vegne og vanligvis utøver denne fullmakt i den annen stat, anses representanten for å være et fast driftssted for foretagendet, jfr. artikkelens pkt. (4), (a). *Det er her foretatt en tilføyelse i pkt. (4), (b), som avviker både fra den tidligere avtale og OECD's mønster.* Denne regel går ut på at det anses som et fast driftssted når foretagendet ved egen representant i den annen stat holder maskiner eller annet utstyr av større betydning i et tidsrom som overstiger 12 måneder. Inntekt ved utleie av kopierings- eller datamaskiner kan således skattlegges i henhold til denne bestemmelse.

Hvis derimot et foretagende hjemmehørende i den ene av statene avslutter forretninger i den annen stat gjennom en *uavhengig representant*, følger det av regelen i pkt. (5) at foretagende ikke av denne grunn skal anses for å ha et fast driftssted i den annen stat. Det dreier seg her om to særskilte og uavhengige foretagender. Det er imidlertid et vilkår at representanten opptrer «innenfor rammen av sin ordinære forretningsvirksomhet». En agent opptrer f. eks. dels som uavhengig representant for et foretagende ved å selge varer for dette i eget navn, dels som en avhengig representant med fullmakt til å slutte kontrakter i foretagendets navn. I sistnevnte henseende anses da foretagendet for å ha et fast driftssted i den annen stat.

Det er gjort en tilføyelse til artikkelen i pkt. (7). Det fremgår av denne bestemmelse at reglene i artikkel 4 får anvendelse også når det blir spørsmål om å avgjøre hvorvidt det forefinnes et fast driftssted i en tredje stat eller hvorvidt en person bosatt i en tredje stat har et fast driftssted i Norge eller U.S.A.

Til artikkel 5

INNTEKT AV FORRETNINGSVIRKSOMHET

Denne artikkel inneholder bestemmelser om skattlegging av

næringsvirksomhet. Bestemmelsene er i hovedtrekkene avfattet etter OECD's mønster.

I henhold til regelen i artikkelens pkt. (1) kan et foretagende ikke skattlegges av inntekt av næringsvirksomhet i den annen stat med mindre det utøver virksomheten gjennom et fast driftssted der, jfr. artikkel 4 og bemerkningene til denne artikkel. Bare den del av inntekten som kan henføres til det faste driftssted kan skattlegges i den av statene hvor dette ligger. *Skatteavtalen av 1949 hadde en annen regel i artikkel III (1)*. Denne gikk ut på at et foretagende med et fast driftssted i den annen stat, kunne skattlegges der av enhver inntekt som foretagedet ervervet fra kilder i denne stat.

Det er fastsatt i § 8, 1. ledd, i *lov nr. 71 av 19. juni 1969* om særregler for skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer, at innenlandske aksjeselskaper m. v. ved utligning av inntektsskatt til staten kan kreve fradrag i inntekten for dividender m. v. som for vedkommende regnskapsår er besluttet utdelt av årets overskudd.

I mangel av en særregel kunne forbudet mot diskriminering i artikkel 25, pkt. (2), tolkes slik at det ved skattleggingen av et fast driftssted i Norge som eies av et selskap hjemmehørende i U.S.A., må tas hensyn til den nevnte fradragregel i loven av 19. juni 1969. Imidlertid ville det ikke være adgang til som for dividender, å kildebeskatte overføringer fra driftsstedet til selskapet. Det enkleste middel for å motvirke et slikt resultat, ville være en regel som fastsetter at hele driftsstedets overskudd uten det nevnte fradrag, skal legges til grunn ved skattebegrensningen. Imidlertid foreslo de amerikanske myndigheter den ordning som har fått sitt uttrykk i artikkel 25, pkt. (7). Formålet er å skape størst mulig likhet i beskatningen av et fast driftssted, enten det eies direkte av et selskap i U.S.A. eller er etablert som et datterselskap. Dette er oppnådd ved at driftsstedet svarer full skatt (for 1971 50,6 %), av overskudd som det amerikanske selskapet ikke utdeler til aksjonærene. Av utdelt overskudd skal derimot en forholdsmessig andel skattlegges på driftsstedets hånd, med den lavere sats (for 1971 24,1 %) som gjelder tilsvarende for et norsk selskap. Endelig etableres det en likhet i beskatningen i forhold til et datterselskap, ved at driftsstedet tilpliktes å svare 10 % skatt av den del av overskuddet som anses for utdelt av selskapet i U.S.A. Satsen 10 % er den samme som for dividender etter artikkel 8, pkt. (2), (b).

Eksempel

Et selskap i U.S.A. med et fast driftssted i Norge, har et samlet overskudd på 100 enheter. Derav utdeler selskapet 20 % i dividender.

Av overskuddet utgjør driftsstedets inntekt 40 enheter, slik at dettes andel av de utdelte dividender tilsvarer 20 % av 40 enheter = 8 enheter. Etter skattesatsene for 1971 blir driftsstedets inntektsskatt:

34,1 % (24,1 % + 10 %) av 8 enheter
50,6 % av 32 enheter.

Hovedprinsippet for beskatningen av et fast driftssteds inntekter er angitt i artikkel 5, pkt. (2). Den inntekt som i skattemessig henseende blir å henhøre til det faste driftssted, er inntekt som dette ville ha ervervet hvis det hadde utøvet sin forretningsvirksomhet fullstendig uavhengig av hovedkontoret og under samme prisforhold og øvrige forretningsvilkår som på det vanlige marked. Det vil kunne bli spørsmål for ligningsmyndighetene om å undersøke forholdene nøyere og regulere den skattbare inntekt overensstemmende med resultatet av en slik undersøkelse, uansett den bokførsel som foreligger for det faste driftssteds vedkommende. Det kan f. eks. forekomme at varer er blitt fakturert fra hovedkontoret til det faste driftssted til priser som ikke er blitt fastsatt i henhold til artikkelens pkt. (2), slik at inntekter på denne måte er blitt overført fra det faste driftssted til hovedkontoret eller omvendt. I slike tilfelle vil det kunne bli spørsmål om å bringe på det rene de vanlige markedspriser for lignende varer, levert på tilsvarende vilkår.

Bestemmelsen i artikkelens pkt. (3) klargjør de retningslinjer som er fastsatt i pkt. (2) i forhold til et fast driftssteds utgifter. Når det f. eks. gjelder alminnelige forvaltningsomkostninger, kan det bli spørsmål om å ta hensyn til en forholdsmessig del, basert på det faste driftssteds omsetning (eller bruttoinntekt) i forhold til hele foretagendets omsetning (eller bruttoinntekt).

Det fremgår av artikkel 25, pkt. (2), om ikke-diskriminering at et foretagende hjemmehørende i U.S.A. som opprettholder et fast driftssted i Norge, har krav på fradrag for gjeld og renter av slik gjeld uten hinder av begrensningsreglene i skattelovene av 1911 § 36 (§ 30), 5. ledd, og § 45 (§ 39), 5. ledd.

Artikkelen gir i pkt. (5) en definisjon av uttrykket «næringsvirksomhet» som bl. a. omfatter «drift av skip eller luftfartøyer». Når det imidlertid gjelder *internasjonal* skipsfart eller luftfart, er det fastsatt særregler i artikkel 6. I motsetning til OECD's mønster, anses utleie av kinematografiske filmer for næringsvirksomhet og inntekt ved slik virksomhet er uttrykkelig unntatt fra begrepet royalties i artikkel 10, pkt. (2), (a).

Reglene i artikkelens pkt. (6) presiserer en forståelse som også følger av OECD-avtalen. Beskatningsretten med hensyn til eksempelvis renter er etter artikkel 9, pkt. (1), unntatt fra beskatning i

kildestaten. Det følger imidlertid av artikkelens pkt. (3) at denne regel ikke gjelder når den som oppebærer rentene har et fast driftssted i den annen stat og den gjeldsfordring som foranlediger rentebetalingen utgjør en del av den formue som det faste driftssted har til sin rådighet. I så fall skattlegges rentene i den sistnevnte stat som næringsinntekter etter reglene i artikkel 5.

Til artikkel 6

SKIPSFART OG LUFTFART

Reglene om beskatning av inntekter av internasjonal skipsfarts- eller luftfartsvirksomhet har fått en forskjellig utforming betinget av hvorvidt den som driver virksomheten er bosatt i Norge, jfr. pkt. (2) eller i U.S.A. jfr. pkt. (1). I begge tilfelle er imidlertid domisilprinsippet avgjørende for beskatningsretten i likhet med skatteavtalen av 1949. Etter OECD's mønsterartikkel tilkommer det derimot den stat å skattlegge slike inntekter, hvor foretagendets virkelige ledelse har sitt sete. I de praktisk forekommende tilfelle blir dog resultatet stort sett det samme enten man følger den ene eller den annen regel.

Når rederiet eller luftfartsselskapet er hjemmehørende i Norge, er inntekt ved internasjonal fart etter pkt. (2) unntatt fra beskatning i U.S.A., uansett hvor de fartøyer er registrert som foretagendet anvender i sin virksomhet. Den tilsvarende bestemmelse i pkt. (1) er imidlertid for et amerikansk foretagende betinget av at de skip eller luftfartøyer som brukes er registrert i U.S.A., Norge eller i en tredje stat hvor inntekt av slik virksomhet er unntatt fra beskatning i henhold til en skatteavtale inngått med Norge.

Artikkel 2, pkt. (1), (h), inneholder en definisjon av uttrykket «internasjonal fart». Uttrykket betyr enhver reise som utføres av et skip eller luftfartøy når dette drives av en person bosatt i en av statene, unntatt når slik reise utelukkende er begrenset til steder innenfor en av statene.

Hensikten med bestemmelsen i artikkel 6, pkt. (2), 2. setning, er først og fremst å sikre at Norge kan skattlegge inntekt som tilfaller *Det Norske Luftfartselskap A/S* som deltager i Scandinavian Airlines System (SAS), selv om dette konsortium ikke kan anses for å være hjemmehørende i Norge.

Den noteveksling som ble foretatt samtidig med at skatteavtalen ble undertegnet 3. desember 1971, inneholder fire avsnitt som alle gjelder beskatningen av internasjonal skipsfarts- og luftfartsvirksomhet.

1. Det fremgår av avsnitt (1) i notevekslingen at inntekt ved bruk av transportbeholdere (*containers*) — også når det gjelder transport til lands av disse — skal anses som inntekt i relasjon til artikkel 6. Slik inntekt er derfor bare skattbar i den stat hvor den som oppebærer inntekten er bosatt, når transporten skjer i forbindelse med drift av skip eller luftfartøyer i internasjonal fart. En uttrykkelig bestemmelse om dette finnes ikke i de skatteavtaler som Norge tidligere har inngått med andre stater.

2. Det fremgår av kommentarene til OECD's mønsterartikkel 8 at inntekter ved utleie av et skip eller luftfartøy ved befraktningskontrakt må behandles som inntekter ved transport av passasjerer eller gods, når skipet eller luftfartøyet er fullt utrustet, bemannet og utstyrt. Ellers ville en vesentlig del av skips- eller luftfarten falle utenfor området for bestemmelsen. Artikkelen omfatter imidlertid ikke inntekt av en befraktningskontrakt på såkalt *bare boat basis*.

Det er fastsatt i avsnitt (2) i notevekslingen at også inntekt ved utleie av skip eller luftfartøyer ved befraktningskontrakt på *bare boat basis* skal anses som inntekt av skips- eller luftfartsvirksomhet. Det forutsettes — som ellers — at det dreier seg om internasjonal fart og dessuten at bortfrakteren selv driver slik virksomhet. Det følger av det sistnevnte vilkår at en amerikansk flyfabrikk som utleier et fly til et norsk luftfartsselskap, skattlegges av leieinntekten etter reglene i artikkel 5. Hvis derimot luftfartsselskapet hadde sluttet en lignende kontrakt med et amerikansk transportforetagende for å bruke flyet i internasjonal fart, faller leiegodtgjørelsen inn under artikkel 6, uansett om flyet er stillet til rådighet for leietageren i bemannet stand. Det samme gjelder selvsagt også de inntekter som vedkommende norske luftfartsselskap oppebærer ved bruk av flyet i sin internasjonale transportvirksomhet.

Norge har hittil ikke sluttet noen annen skatteavtale med tilsvarende regler.

3. I henhold til artikkel XX, pkt. (3), i skatteavtalen av 1949 ble det 2. desember 1968 truffet en gjensidig avtale mellom Finansdepartementet og de amerikanske myndigheter om beskatning av ansvarlige selskaper (*general partnerships*) som driver internasjonal skipsfarts- eller luftfartsvirksomhet. Avtalen gikk ut på at hver av statene begrenset sin beskatningsrett til de interessenter i foretagendet som er bosatt i vedkommende stat. Avtalen er gjengitt i Utv. for 1968, side 674—675.

Utviklingen har vist at det er et stadig økende behov for norske redere til å kunne treffe avtaler om medeierskap med utenlandske

interessenter, f. eks. ved skipsbygning eller samarbeidskontrakter med utenlandske rederier, befraktere m. v. Når som i avtalen med U.S.A. det avgjørende kriterium for beskatningsstedet er foretagendets domisil, er det imidlertid ikke den samme fortolkningsmessige bakgrunn, som når skatteavtalen er basert på kriteriet den virkelige ledelse. På samme måte som i skatteavtalene med Japan, Storbritannia og Nord-Irland (ny avtale av 22. januar 1969) og Trinidad og Tobago, som likeledes bygger på en bostedsregel, ble det også under pkt. (3) i notevekslingen med U.S.A. oppnådd enighet om en fordeling av beskatningsretten. En slik fordeling gjennomføres ikke bare når interessentskapet er stiftet som et ansvarlig selskap, men også når det er opprettet som et kommandittselskap (eventuelt et norsk «stille selskap»), hvor medlemmene både etter norsk og amerikansk skattelovgivning skattlegges hver for seg (*Section 761, Internal Revenue Code*). Resultatet av at et kommandittselskap opprettes i Norge med komplementarene bosatt her og kommanditisten i U.S.A., blir derfor at beskatningsretten fordeles slik at de førstnevnte interessenter skattlegges av sine inntekter fra kommandittselskapet i Norge og det sistnevnte medlem i U.S.A. Denne ordning gjelder for interessentskaper som driver internasjonal skipsfart eller luftfart. Det er videre uttrykkelig fastsatt at interessenter bosatt i U.S.A. (som er skattepliktige der), ikke kan pålegges norsk formuesskatt.

4. Endelig inneholder notevekslingen regler som etter amerikansk oppfatning ikke bare berører de norske, men også de danske og svenske interesser i Scandinavian Airlines System (SAS). Siden 1946 har dette konsortium drevet sin salgsvirksomhet i U.S.A. gjennom et særskilt amerikansk aksjeselskap, *Scandinavian Airlines System, Inc.*, som er registrert i New York, N.Y. Etter henstilling fra norsk side gikk de amerikanske myndigheter allikevel med på å anse enhver inntekt som oppebæres av SAS, Inc. (særlig salgsprovisjoner) for å være konsortiets egen inntekt, som derfor bare kan skattlegges på de deltagende norske, danske og svenske selskapers hender.

Til artikkel 7

PERSONER MED FAST TILKNYTNING TIL HVERANDRE

Denne bestemmelse omhandler beskatningen av foretagender som har en fast tilknytning til et annet foretagende. En lignende

regel er fastsatt i skattelovene av 1911 § 54 (§ 46), 1. ledd. Innholdet utdyper den tilsvarende bestemmelse i OECD's mønsterartikkel ved at det i artikkel 7, pkt. (2), er gitt en nærmere forklaring av hva det innebærer i relasjon til skatteavtalen at en person har fast tilknytning til en annen person.

Til artikkel 8

DIVIDENDER

Det er overensstemmende med OECD's mønster, når det er fastsatt i artikkelens pkt. (1) at dividender som utdeles til en aksjonær bosatt i den annen stat, kan skattlegges i denne stat. Dessuten kan dividendene etter pkt. (1), jfr. pkt. (2), i begrenset utstrekning skattlegges ved kilden i den stat hvor det utdelende selskap er hjemmehørende. Den dobbeltbeskatning som derved fremkommer, avhjelpes ved reglene i artikkel 23, pkt. (2), (b), når aksjonæren er bosatt i Norge.

Etter artikkel 8, pkt. (2), er den skatt som kan oppkreves i kildestaten *begrenset til 15 %* av dividendenes bruttobeløp. Hvis imidlertid mottageren av dividendene er et selskap som innehar minst 10 % av den stemmeberettigede aksjekapital i det utdelende selskap — og for øvrig på nærmere fastsatte vilkår i underavsnitt (b), (i) og (ii) — *er kildeskatten i den nye skatteavtale 10 %* mot tidligere 5 % av dividendenes bruttobeløp.

Om kildebeskatning av dividender som tilfaller et investerings- eller holdingselskap, se bemerkningene til artikkel 20, side 28.

I henhold til § 5, 3. ledd, i den tidligere lov av 13. juli 1921 (jfr. endringslov av 21. juni 1927) har Finansdepartementet fastsatt særskilte satser for den kildeskatt som pålegges aksjonærer i *Den norske Amerikalinje A/S* som er bosatt i utlandet. Skattesatsene varierer fra 2 til 15 %, gradert etter størrelsen av de dividender som den enkelte aksjonær mottar. En tilsvarende regel er fastsatt i § 5, 3. ledd, i lov nr. 71 av 19. juni 1969 om skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer. NAL har f. t. vel 1100 aksjonærer som er bosatt i utlandet, hvorav de fleste i U.S.A. De nevnte særregler gjelder fortsatt.

Artikkel 23, pkt. (2), (c), inneholder en vesentlig særregel for beskatningen av dividender, som ikke fantes i skatteavtalen av 1949. Amerikansk skattelovgivning (*Sections 78 og 902 i Internal Revenue Code*) fastsetter, at det ved beskatningen av dividender som et amerikansk selskap mottar fra et utenlandsk selskap ikke bare skal gis fradrag for kildeskatten av dividendene, men også for det forholdsmessige skattebeløp som det utenlandske selskap har betalt av det

overskudd hvorav dividendene er blitt utdelt. Forutsetningen er at det amerikanske selskap innehar minst 10 % av den stemmeberettede aksjekapital i det utenlandske selskap som foretar utdelingen. Denne regel har gyldighet for et selskap i U.S.A. som mottar dividender fra et selskap i Norge, uten at det er funnet nødvendig å gjenta den i skatteavtalen. Derimot har Norge ikke en tilsvarende intern lovregel, slik at det for å skape gjensidighet er gitt en særskilt regel for norske selskaper i artikkel 23, pkt. (2), (c).

Man skal nedenfor vise hvorledes de norske regler virker:

Etter gjeldende lovgivning skattlegges dividender som et norsk selskap mottar fra kilder i U.S.A. med 50,6 %. Hvis det norske selskap innehar minst 10 % av aksjekapitalen i det utdelende amerikanske selskap, skal den amerikanske kildeskatt av dividendene beregnes med 10 % (betinget av de nærmere regler i artikkel 8, pkt. (2), (b), (i) og (ii)). For denne skatt gis det fradrag i den norske skatt etter artikkel 23, pkt. (2), (b), med de der fastsatte begrensninger. Regelen i artikkelens pkt. (2), (c), innebærer at det også skal gis fradrag i den norske skatt for amerikansk skatt av det overskudd hvorav dividendene utdeles. For tiden er denne skatt 22 % (*normal tax*) av selskapets hele overskudd og 26 % (*surtax*) av den del av dette som overstiger \$ 25 000 (den sistnevnte del av overskuddet skattlegges således med 48 %). Sammenlignet med ordningen etter skatteavtalen av 1949 gir den nye regel en vesentlig skattemessig fordel for det norske moderselskap. På den annen side *bortfaller* den fradragsrett som er fastsatt i § 8 i lov nr. 71 av 19. juni 1969 ved statsskatteligningen for dividender, i den utstrekning disse utdeles av den del av overskuddet som de her omhandlede inntekter fra U.S.A. representerer.

Etter artikkel 8, pkt. (3), gjelder ikke reglene i pkt. (2) om begrensning i kildestatens beskatningsrett, når det dreier seg om dividender av aksjer som utgjør en del av den formue som det faste driftssted har til sin rådighet. I dette tilfelle skattlegges inntektene etter reglene i artikkel 5 om fortjeneste ved forretningsvirksomhet.

Pkt. (4) klargjør at dividender som utdeles av et selskap i en av de to stater til personer som *ikke* er bosatt i den annen stat, skal unntas fra beskatning i den sistnevnte stat, med mindre mottageren har et fast driftssted der og de aksjer som dividendene gjelder har direkte tilknytning til dette faste driftssted.

Til artikkel 9

RENTER

I motsetning til OECD's mønsterartikkel, kan renter bare skattlegges i den stat hvor mottageren av slike inntekter er bosatt, jfr.

artikkel 9, pkt. (1), på samme måte som fastsatt i skatteavtalen av 1949.

Om beskatning ved kilden av renter som tilfaller et investerings- eller holdingselskap, se bemerkningene til artikkel 20, side 28.

Artikkelens pkt. (2) inneholder en nærmere definisjon av hva som skal forstås med renter og pkt. (3) den vanlige OECD-regel om renter av en gjeldsfordring, som direkte er knyttet til et fast driftssted som rentenyteren opprettholder i den annen stat.

Regelen i pkt. (4) tar sikte på å hindre at det på grunn av et særlig forhold mellom rentemottageren og betaleren blir fastsatt en høyere rentesats enn under vanlige forhold.

Pkt. (5) inneholder en regel som stort sett svarer til pkt. (4) i dividende-artikkelen.

Til artikkel 10

ROYALTIES

Også royalties kan — som hittil — bare skattlegges i den av statene hvor mottageren av slike inntekter er bosatt.

Om beskatning ved kilden av royalties som tilfaller et investerings- eller holdingselskap, se bemerkningene til artikkel 20, side 28.

I motsetning til skatteavtalen av 1949 og den definisjon av uttrykket «royalties» som er gitt i OECD-avtalen, er unntatt vederlag som erlegges for bruken av opphavsrettigheter til kinematografiske filmer eller filmer eller bånd for radio- eller fjernsynsutsendelse. Slike inntekter skattlegges etter reglene i artikkel 5 som forretningsinntekter. Denne endring som er gjennomført etter ønske av U.S.A. har reelt sett liten betydning, idet som nevnt royalties er fritatt for kilde-skatt. Etter artikkel 5 vil inntekter ved utleie av film m. v. bare kunne skattlegges i bostedsstaten, med mindre virksomheten er knyttet til et fast driftssted i den annen stat. Resultatet ville imidlertid bli det samme etter artikkel 10, pkt. (3), jfr. artikkel 5, pkt. (6).

Pkt. (4) tar sikte på å hindre at det på grunn av et særlig forhold mellom den person som betaler royalties og den som mottar slike inntekter, blir fastsatt et høyere vederlag enn under vanlige forhold.

Til artikkel 11

INNTEKT AV FAST EIENDOM

Inntekt av fast eiendom skattlegges etter pkt. (1) i den stat hvor eiendommen ligger. Det er uttrykkelig fastsatt at renter av

gjeldsfordringer som er sikret ved pant i fast eiendom, skattlegges etter de regler som er fastsatt i artikkel 9. En tilsvarende presisering er gjort med hensyn til royalties av en rettighet vedrørende drift av bergverk, stenbrudd eller andre naturforekomster. Uansett om en slik rettighet er sikret ved pant i fast eiendom, skattlegges royaltyen etter reglene i artikkel 10.

I forbindelse med beskatningen av inntekt av fast eiendom i Norge nevnes regelen i artikkel 25, pkt. (5). Denne går ut på at en amerikansk statsborger eller en person som er bosatt i U.S.A. skal innrømmes fradrag for renteutgifter som er pådratt ved pantsettelse m. v. av fast eiendom i Norge, uansett reglene i skattelovene av 1911 § 45 (§ 39), 5. ledd. Fradraget skal gis i samme utstrekning som slike utgifter kan fratrekkes ved beregningen av norsk inntektsskatt, hvis de var blitt pådratt en person som er bosatt i Norge. Det er således gjennomført det samme prinsipp som for et fast driftssted, se artikkel 5, pkt. (2) og artikkel 25, pkt. (2).

Til artikkel 12

FORMUESGEVINST

Bortsett fra en regel i artikkel IX om beskatningen av gevinst ved omsetning av fast eiendom, inneholdt ikke skatteavtalen av 1949 regler om formuesgevinst. Generelle bestemmelser om inntekter av denne art er imidlertid nå fastsatt i artikkel 12.

Den stat hvor den som oppbærer gevinst ved omsetning av formuesgjenstander er bosatt, er etter hovedregelen i pkt. (1) tillagt beskatningsretten med hensyn til slik inntekt.

Det gjelder følgende unntagelser fra hovedregelen:

1. Gevinst som fremkommer ved omsetning av fast eiendom kan skattlegges i den av statene hvor eiendommen ligger, jfr. pkt (1), (a).

2. Det samme prinsipp gjelder gevinst ved omsetning av eiendom som er knyttet til et fast driftssted som en person bosatt i en av statene har i den annen stat, jfr. pkt. (1), (b), og artikkel 5, pkt. (6), (a).

3. Videre gjelder fremgangsmåten gevinst ved omsetning av en fast forretningsinnretning som tjener utøvelsen av et fritt yrke, jfr. pkt. (1), (c), (i) og artikkel 13, pkt. (2), (b), og oppbæres av en fysisk person.

4. Endelig gjelder regelen også ved beskatning av formuesgevinst når en fysisk person oppholder seg i den annen stat i 183 dager eller mere i vedkommende inntektsår, jfr. pkt. (1), (c), (ii),

men sannsynligvis bare når gevinsten oppebæres under utøvelse av et fritt yrke under oppholdet, jfr. artikkel 13, pkt. (2), (a).

Det er fastsatt i artikkel 12, pkt. (2), at gevinst ved omsetning av skip eller luftfartøyer bare kan skattlegges i den stat hvor den som oppebærer inntekten er bosatt. Man antar at bestemmelsen også omfatter formuesgevinst som tilfaller Det Norske Luftfartselskap A/S som deltager i Scandinavian Airlines System (SAS), jfr. artikkel 6, pkt. (2), 2. setning. Det samme gjelder formuesgevinst som oppebæres ved deltagelse i et ansvarlig selskap m. v. som driver skips- eller luftfartsvirksomhet, jfr. avsnitt (3) i notevekslingen av 3. desember 1971. Man antar det ikke kan tillegges vekt at det ikke uttrykkelig er henvist til de nevnte bestemmelser i artikkel 12, pkt. (2).

I forhold til skatteavtalen av 1949 gir særregelen i artikkel 12, pkt. (3) bare er begrenset adgang til å skattlegge etter reglene for selgende gruppe i skattelovene av 1911 § 54 (§ 46), 2. ledd, aksjonærer bosatt i U.S.A. for gevinst ved salg (bytte) av aksjer i et norsk selskap. Det forutsettes at selgeren er norsk statsborger, at han eier minst 25 % av aksjekapitalen i det norske selskap og var bosatt i Norge på noe tidspunkt i løpet av de siste fem år forut for salget (byttet) av aksjene.

Om beskatning ved kilden av formuesgevinst som tilfaller et investerings- eller holdingselskap, se bemerkningene til artikkel 20, side 28.

Til artikkel 13

SELVSTENDIGE PERSONLIGE TJENESTER (FRITT YRKE)

Etter OECD's mønsterartikkel skattlegges inntekt ved fritt yrke i den stat hvor utøveren av slik virksomhet er bosatt, med mindre han har en fast forretningsinnretning i den annen stat som tjener utøvelsen av yrket. I så fall kan inntekt som kan henføres til den faste forretningsinnretning skattlegges i denne stat.

I artikkel 13, pkt. (1) og pkt. (2), (b), er OECD-prinsippet tillempet. Det er dog et vilkår for beskatningsadgangen i den stat hvor den frie yrkesutøvers faste forretningsinnretning forefinnes, at den opprettholdes i et tidsrom som i alt utgjør minst 183 dager i løpet av inntektsåret.

Det fremgår imidlertid av artikkelens pkt. (2), (a), at slik inntekt også skattlegges i den stat *hvor arbeidet utføres, uansett om*

den frie yrkesutøver har noen fast forretningsinnretning der. Dette gjelder når han oppholder seg i denne stat i et eller flere tidsrom i løpet av inntektsåret som tilsammen utgjør minst 183 dager.

Styregodtgjørelser m. v. vil etter amerikansk ønske på lignende måte som fastsatt i artikkel X, pkt. 3, i skatteavtalen av 1949, men avvikende fra OECD-mønsteret, i prinsippet bli å skattlegge etter reglene for inntekt av fritt yrke. Tilsvarende gjelder for godtgjørelse til medlem av representantskapet. Etter artikkel 13, pkt. (1), i den nye skatteavtale vil derfor styregodtgjørelser m. v., som hovedregel kunne skattlegges i den stat hvor mottageren av honoraret er bodd. I motsetning til skatteavtalen av 1949 gjelder dette uansett godtgjørelsens størrelse.

I de sjelden forekommende tilfelle hvor et styremedlem oppholder seg tilsammen i minst 183 dager av inntektsåret i den annen stat hvor selskapet er hjemmehørende, vil imidlertid denne stat kunne skattlegge godtgjørelsen etter regelen i artikkel 13, pkt. (2), (a). Det samme gjaldt etter skatteavtalen av 1949.

Avtalen av 1949 satte videre i artikkel X, pkt. 3, som vilkår for bostedsstatens beskatningsrett, at godtgjørelsen betegnet et rimelig vederlag for de tjenester som var ytet. En slik uttrykkelig regel er ikke tatt inn i artikkel 13 i den nye skatteavtale. Er imidlertid en styregodtgjørelse m. v. for noen del å anse f.eks. som kamouflert forretningsinntekt eller betaling for andre tjenesteytelser, blir denne del å skattlegge etter reglene henholdsvis i artiklene 5 og 14, pkt. (1) og (2).

Endelig inneholder artikkel 13, pkt. (2), (c), i skatteavtalen av 1971 regler som gir adgang til å skattlegge *frie yrkesutøvere som opptre til underholdning for almenheten* (skuespillere, musikere, profesjonelle idrettsmenn m. v.) i den stat hvor slik virksomhet utøves. I motsetning til OECD's mønsterartikkel er imidlertid beskatningsretten *begrenset* til å gjelde når en slik yrkesutøver oppholder seg i den annen stat i et eller flere tidsrom på tilsammen minst 90 dager i løpet av inntektsåret *eller* hans inntekt ved virksomheten i løpet av inntektsåret tilsammen overstiger U.S. \$ 3000 eller motverdien i norske kroner. Man viser for øvrig til bemerkningene til artikkel 14, side 22.

Til artikkel 14

USELVSTENDIGE PERSONLIGE TJENESTER (LØNNSARBEID)

Denne bestemmelse gjelder beskatningen av lønnsinntekter. Også reglene i denne artikkel avviker både fra de tilsvarende bestemmelser

i skatteavtalen av 1949 og — i en viss utstrekning — fra OECD's mønster.

1. Etter pkt. (1), 1. setning, er beskatningsretten prinsipielt tillagt den stat hvor lønsmottageren er bosatt etter avtalens artikkel 3. Er arbeidet utført i den annen stat, har imidlertid også denne stat en beskatningsrett, med mindre lønnen er unntatt fra beskatning der etter reglene i pkt. (2). Etter ordlyden i pkt. (1), 2. setning «godtgjørelse som skriver seg fra kilder i den annen Kontraherende Stat», kan det riktignok synes tilstrekkelig at lønnen utbetales fra en arbeidsgiver i den annen stat. Imidlertid fremgår det av artikkel 24, pkt. (6), at kriteriet er, om selve det arbeid som betinger lønnen er *utført* i den annen stat.

Videre har artikkel 14, pkt. (1), siste setning, sammenholdt med artikkel 23, pkt. (2), (b), fått et innhold som betegner en avvikelse fra den fremgangsmåte (fordelingsmetoden), som Norge ellers følger i skatteavtalene for å unngå dobbeltbeskatning av lønnsinntekter. Man kan eksempelvis tenke seg at en person bosatt i Norge reiser til U.S.A. og tar et kortvarig lønnsarbeid hos en arbeidsgiver der i tiden fra 1. april til 31. desember 1972. Begge stater kan skattlegge lønnsinntektene etter pkt. (1), siste setning, idet vilkårene for skattefrihet i U.S.A. etter pkt. (2) ikke foreligger. Men Norge må som bostedsstat gi et fradrag i den norske skatt etter reglene i artikkel 23, pkt. (2), (b), se bemerkningene til denne artikkel, side 32.

Slik som de her nevnte bestemmelser er utformet, blir fremgangsmåten den samme hvis eksemplet varieres, slik at lønnen under det midlertidige opphold i U.S.A. betales av en arbeidsgiver i Norge. Norge kan skattlegge lønnen etter artikkel 14, pkt. (1), 1. setning og U.S.A. etter 2. setning, fordi arbeidet er utført der og vilkårene etter pkt. (2) for skattefrihet i U.S.A. ikke er oppfylt. Oppholdet i U.S.A. overskrider nemlig 183 dager i eksemplet.

2. Unntagelsesregelen i artikkel 14, pkt. (2), er avfattet på grunnlag av OECD's mønster. Den innebærer at den stat hvor lønsmottageren er bosatt, er tillagt en eksklusiv beskatningsrett når han arbeider i den annen stat i et tidsrom av inntil 183 dager i løpet av vedkommende inntektsår. Det forutsettes at lønnen utbetales av en arbeidsgiver som er hjemmehørende i bostedsstaten og at lønnen ikke blir belastet et fast driftssted som arbeidsgiveren har i den stat hvor arbeidet utføres.

Etter artikkel X, pkt. (1), (b), jfr. pkt. (2), i skatteavtalen av 1949 gjaldt det en alternativ unntagelsesregel. Etter denne var også lønnsinntekter fra arbeidsgiver i den stat hvor arbeidet ble utført unntatt fra beskatning i denne stat, når arbeidstageren oppholdt seg

der i ett eller flere tidsrom innenfor inntektsåret som ikke oversteg 183 dager og vederlaget for arbeidet ikke utgjorde mere enn U.S. \$ 10.000 eller motverdien herav i norske kroner. *Denne unntagelsesregel er bortfalt i skatteavtalen av 1971.*

For å illustrere reglene i artikkel 14, pkt. (2), kan man tenke seg at en lønsmottager kommer fra U.S.A. til Norge 1. oktober 1972 for under et midlertidig opphold her å utføre et oppdrag for sin arbeidsgiver som er bosatt i U.S.A. Oppdraget avsluttes 1. juni 1973 og lønsmottageren vender tilbake til sitt hjemland. Etter skattelovens § 17 (§ 12), 2. ledd, 2. setning, ville han — med virkning fra oppholdets begynnelse — bli skattepliktig til Norge fordi oppholdet her i landet i løpet av de to inntektsår overstiger seks måneder. Imidlertid må den interne lovgivning vike for bestemmelsene i skatteavtalens artikkel 14, pkt. (2), som medfører at U.S.A. får beskatningsretten. Oppholdet i hvert av inntektsårene 1972 og 1973 overstiger nemlig ikke 183 dager.

Hvis derimot oppholdet i Norge i det nevnte eksempel varer til 1. august 1973, kan lønnsinntektene for 1973 også skattlegges i Norge, men ikke inntektene for 1972. Det fremgår av det som er anført foran at det i dette tilfelle er U.S.A. som bostedsstat, som skal gi fradrag i den amerikanske skatt av inntektene for 1973 for den norske skatt som pålegges de samme inntekter, jfr. artikkel 23, pkt. (1).

Spørsmålet om hvorledes den norske beskatning av lønnsinntektene skal gjennomføres i det sistnevnte eksempel er berørt under bemerkningene til artikkel 3, side 6—7.

Selv om vedkommende person etter reglene i artikkel 3, pkt. 2, (a), må anses for å ha sitt skattemessige domisil i U.S.A., som er det eneste land hvor han har sin faste bolig og hvor hans hustru og barn bor, fremgår det av artikkel 22, pkt. (2), at man ikke har adgang til å frata skattyteren retten til å bli ansett for «bosatt» i Norge etter skattelovene av 1911 § 17 (§ 12), begges 2. ledd. Ved beskatningen av lønnsinntektene har skattyteren når han har oppholdt seg i Norge i minst seks måneder, krav på å bli skattlagt med klassefradrag for hustruen i klasse 2. Hvis han forsørger barn som er bosatt i utlandet, har han imidlertid etter hovedregelen i § 1 i lov nr. 2 av 24. oktober 1946 ikke krav på barnetrygd for barn under 17 år. Av samme grunn har skattyteren heller ikke krav på forsørgerstøtte som gis som inntektsfradrag når han forsørger barn mellom 17 og 19 år, jfr. § 1 i lov nr. 97 av 19. desember 1969.

I henhold til skattelovene av 1911 § 76 (§ 69), 1. ledd, har imidlertid skattyteren i det her omhandlede tilfelle krav på et særfra-

drag (både ved stats- og kommuneskatteligningen) på kr. inntil 2.500 for hver forsørget person (bortsett fra ektefellen som han har fått klassefradrag for), selv om beskatningsretten med hensyn til skattyterens øvrige inntekter er tillagt U.S.A. som bostedsstat.

3. Etter OECD-avtalen gjelder den her nevnte unntagelsesregel ikke for *opptredende kunstnere og profesjonelle idrettsmenn*. Etter mønsterartikkel 17 kan inntekter som erverves av slike personer under opptreden i den annen stat, skattlegges der uansett oppholdets varighet og uten hensyn til hvorvidt den som oppebærer inntekten er lønnsmottager eller fri yrkesutøver.

En tilsvarende særregel fantes ikke i skatteavtalen av 1949 og fra amerikansk side var man ikke innstillet på å få fastsatt noen slik regel i den nye skatteavtale. Denne har riktignok enkelte særbestemmelser i artikkel 13 som gjelder frie yrkesutøvere som driver virksomhet av den her omhandlede art, se bemerkningene til denne artikkel, side 18. Opptredende kunstnere og profesjonelle idrettsmenn som oppebærer inntekter i egenskap av *lønnsmottagere*, blir imidlertid å skattlegges etter de samme regler som gjelder for lønnsarbeid etter artikkel 14. Dette innebærer bl. a. at personer som er bosatt i U.S.A. og opptrer i Norge til underholdning for almenheten, ikke kan pålegges avgift etter lov nr. 10 av 5. april 1963 om avgift på honorarer til utenlandske kunstnere m. v., når de mottar sin lønn fra arbeidsgiver bosatt i U.S.A. og deres opphold i Norge varer høyst 183 dager i løpet av inntektsåret, jfr. artikkel 14, pkt. (2).

4. Avtalen av 1949 inneholdt ingen særregler om beskatning av *sjømenn og flymannskaper* ombord i skip eller luftfartøy i internasjonal fart. Regelen i artikkel 14, pkt. (3), går ut på at arbeidsgodtgjørelse som disse personer mottar kan skattlegges i den stat hvor den som driver virksomheten er hjemmehørende. Denne regel er utvidet til også å omfatte lønnsinntekter som oppebæres ved fiske i åpen sjø og er i alle tilfelle betinget av at vedkommende person tilhører fartøyets faste mannskap.

Også i dette tilfelle gjelder regelen i artikkel 14, pkt. (1), 2. setning. En sjømann som anses for bosatt i Norge etter artikkel 3, kan derfor skattlegges her i landet av hyre som han mottar for arbeid i et amerikansk rederis tjeneste. I så fall skal det gis fradrag i den norske skatt etter artikkel 23, pkt. (2), (b), for den amerikanske skatt av samme inntekt.

Det er ingen særregler i amerikansk skattelovgivning om beskatning av sjømenn. Det eksempel som er nevnt forutsetter at sjømannen etter artikkel 3, anses for å være bosatt i Norge. Han blir da

skattlagt i U.S.A. som *non-resident alien* av inntekt fra amerikanske kilder med (f.t.) 30 % av hyreinntekten. Verdien av kost og losji ombord anses heller ikke etter amerikanske regler for å være skattbar inntekt.

I relasjon til fiske betyr uttrykket «i åpen sjø» (*on the high seas*) havområdet utenfor fiskerigrensene. Disse er både i Norge og U.S.A. 12 sjømil (vel 22 km). Hvis en person bosatt i Norge arbeider som lønsmottager ombord i et amerikansk fiskefartøy, kan lønnsinntekten skattlegges i begge stater, uansett om virksomheten foregår innenfor eller utenfor den amerikanske fiskerigrense. I begge tilfelle påligger det Norge å innrømme fradrag for amerikansk skatt av den samme inntekt, jfr. artikkel 24, pkt. (6), h.h.v. 1. og 2. setning, og artikkel 23, pkt. (2), (b).

5. Som nevnt under bemerkningene til artikkel 2, er det geografiske begrep «Norge» og «De Forente Stater», utvidet til i skatteavtalens forstand å omfatte virksomhet på henholdsvis den norske og den amerikanske del av *kontinentalsokkelen*. Den nye skatteavtale gjør det derfor klart at lønn ved arbeid på den norske kontinentalsokkel, faller inn under reglene i artikkel 14. Er lønnstageren i overenskomstens forstand å anse som *bosatt i Norge*, vil norsk beskatningsrett kunne utøves etter artikkel 14, pkt. (1), uansett om arbeidsgiveren er bosatt (hjemmehørende) i Norge eller U.S.A. Når det gjelder arbeidstagere som etter reglene i artikkel 3 må anses for å *ha sin skattemessige bopel i relasjon til overenskomsten i U.S.A.* (eller er amerikanske statsborgere) og er kommet til Norge for å utføre sitt arbeid på kontinentalsokkelen, finnes den interne hjemmel til å skattlegge deres lønnsinntekter i skattelovene av 1911 § 17 (§ 12), 2. ledd. Det fastsettes her at et opphold innen riket av minst 6 måneders varighet skal anses som bosettelse, selv om oppholdet er midlertidig.

Beskatningen av lønnsinntektene (se side 20, avsnitt 1 og 2) beror på en tolking av uttrykket «opphold innen riket» i den nevnte bestemmelse i skattelovene av 1911. Selv om det normale ellers vil være at oppholdet skjer uten vesentlige avbrudd, bør uttrykket kunne tilpasses for arbeidstagere på kontinentalsokkelen. Det er her å bemerke at selve det arbeid de utfører begrunner deres fravær fra «riket» i de perioder de oppholder seg på sokkelen. Imidlertid vil de så langt arbeidet tillater det være i Norge under hvileperioder m. v. De opprettholder altså kontakten med Norge så langt arbeidet tillater det og Norge er utgangspunktet for arbeidet på sokkelen. Under disse omstendigheter antar departementet at det forhold at oppholdet i Norge avbrytes av arbeidsperioder på kontinentalsokkelen,

i alminnelighet ikke bør føre til en forlengelse av 6 måneders-fristen i skattelovene av 1911 § 17 (§ 12), 2. ledd.

Er det bare spørsmål om et *kortvarig opphold* i Norge i anledning av et arbeid på kontinentalsokkelen, vil den skattemessige stilling kunne bli en annen. Etter artikkel 14, pkt. (2), vil — slik det er gjort rede for under avsnitt 2 foran — U.S.A. ha beskatningsretten hvis arbeidsgiveren er bosatt der og lønnstageren oppholder seg i Norge (derunder kontinentalsokkelen) kortere enn tilsammen 183 dager i løpet av inntektsåret. Er derimot arbeidsgiveren bosatt i Norge, har Norge beskatningsretten etter skatteavtalen. Den interne hjemmel for norsk beskatning er i tilfelle skattelovene av 1911 § 15 (§ 10), 1. ledd, d, som på lignende måte som § 17 (§ 12), 2. ledd, forutsetter at det foreligger et midlertidig opphold innen riket. Kommer bestemmelsen til anvendelse, kan skattlegging gjennomføres med virkning fra oppholdets begynnelse. Når det gjelder et såvidt kort tidsrom som inntil 6 måneder, antar man imidlertid at de spesielle forhold som knytter seg til lønnstagere på kontinentalsokkelen, bør komme i betraktning. For denne gruppe av lønnstagere på kontinentalsokkelen antar man derfor at det ikke bør gjennomføres norsk beskatning.

Til artikkel 15

LÆRERE

Særbestemmelsen i artikkel 15, pkt. 1, om personer som er bosatt i den ene av statene og oppholder seg i den annen stat i undervisnings- eller forskningsøyemed, finnes i en rekke andre skatteavtaler, således også artikkel XII i den tidligere avtale med U.S.A. (som dog ikke gjaldt forskningsvirksomhet). Regelen går ut på at en slik lærer eller forsker skal være fritatt i den stat hvor undervisningen gis eller forskningen utføres for skattlegging av godtgjørelsen, forutsatt at oppholdet ikke overstiger to år. Det er imidlertid en forutsetning for skattefritagelsen at besøket kommer i stand på grunnlag av innbydelse fra regjeringen i denne stat, er universitetet eller annen anerkjent undervisningsanstalt der.

Det er tatt et forbehold i artikkelens pkt. (2). Dette går ut på at regelen om skattefritagelse ikke gjelder inntekt ved forskningsvirksomhet når denne «hovedsakelig blir utført til egen fordel for en enkelt person eller en enkelt krets av personer».

Det er fastsatt i artikkel 16, pkt. (4), at de skattemessige fordeler bare gjelder for et slikt tidsrom som er rimelig eller vanlig for

å kunne gjennomføre hensikten med oppholdet i det annet land. Ingen tilkommer de her nevnte fordeler i et lengere tidsrom enn i alt fem år, regnet fra ankomstdagen.

I forhold til fristen på to år under artikkel 15, pkt. (1), er dette slik å forstå, at femårs-fristen gjelder ved gjentatte opphold i den annen stat.

Det er viktig å være oppmerksom på at inntekt som blir fritatt for beskatning etter regelen i artikkel 15, pkt. (1), *også skal unntas fra beskatning i den stat hvor vedkommende lærer eller forsker er bosatt*, når inntekten skriver seg fra kilder i den annen stat, jfr. artikkel 24. pkt. (6) og artikkel 23, pkt. (2). Dette er fastsatt uttrykkelig i artikkel 23, pkt. (2), (a), som gjelder når vedkommende person er bosatt i Norge. For amerikanske statsborgere og personer bosatt i U.S.A., vises til artikkel 22, pkt. (3), (b), og bemerkningene til denne artikkel om amerikansk skattelovgivning, side 30, 1. og 2. avsnitt.

Til artikkel 16

STUDENTER OG LÆRLINGER

Bestemmelsen har fått et videre omfang enn regelen i artikkel XIII i avtalen av 1949. Etter denne bestemmelse var skattefritagelsen under studieoppholdet begrenset til pengemidler som studenten mottok fra utlandet til bestridelse av utgiftene ved studieoppholdet. Den generelle regel i artikkel X, pkt. (1), (b), jfr. pkt. (2), om skattefritagelse for lønn inntil \$ 10.000 under opphold som ikke oversteg 183 dager i inntektsåret, gjaldt imidlertid også studenter.

Innholdet av de nye bestemmelser, som er inndelt i tre punkter, trenger bare enkelte kommentarer. Skattefriheten gjelder visse maksimale lønnsinntekter i løpet av bestemte tidsrom. I forståelse med de amerikanske myndigheter skal disse regler praktiseres slik at de fastsatte beløp skal unntas fra beskatning *også i slike tilfelle hvor studentens faktiske inntekter overstiger de nevnte beløp*.

Det fremgår av artikkel 16, pkt. (4), at de skattemessige fordeler, bare gjelder for et slikt tidsrom som er rimelig eller vanlig for å kunne gjennomføre hensikten med oppholdet i det annet land. Ingen tilkommer de her nevnte fordeler i et lengere tidsrom enn i alt fem år, regnet fra ankomstdagen.

Det er viktig å være oppmerksom på at den som blir fritatt for beskatning etter disse regler, *også skal være unntatt fra beskatning i den stat hvor vedkommende student eller lærling m. v. er bosatt*,

når inntekten skriver seg fra kilder i den annen stat, jfr. artikkel 24, pkt. (6) og artikkel 23, pkt. (2). Dette er fastsatt uttrykkelig i artikkel 23, pkt. (2), (a), som gjelder når vedkommende person er bosatt i Norge. For amerikanske statsborgere og personer bosatt i U.S.A., vises til artikkel 22, pkt. (3), (b), og bemerkningene til denne artikkel om amerikansk skattelovgivning, side 30, 1. og 2. avsnitt.

Til artikkel 17

OFFENTLIG TJENESTE

På lignende måte som fastsatt i OECD's mønsterartikkel 19, inneholder den nye avtale med U.S.A. i artikkel 17 særregler om beskatningen av lønn og pensjon i anledning av arbeid utført for en av statene eller en av dens regionale eller kommunale forvaltningsmyndigheter, *når vedkommende er borger av denne stat.*

Reglene i artikkel 17 går ut på at beskatningsretten med hensyn til offentlig lønn og pensjon tillegges den stat som foretar utbetalingen. Artikkel 17 avviker således fra de vanlige regler om beskatningen av lønns- og pensjonsinntekter i privat tjeneste i artiklene 14, pkt. (1) og (2) samt 18, pkt. (1). Særreglene gjelder bare «offentlig tjeneste» (*governmental functions*), derunder pensjoner til amerikanske krigsveteraner (*U.S. Veterans pensions*). Selv om det ikke uttrykkelig er fastsatt (slik som i OECD's mønsterartikkel 19, pkt. 2), gjelder derfor de vanlige regler ved beskatningen av lønn og pensjon for tjeneste i næringsvirksomhet som utøves av det offentlige (f. eks. jernbanedrift, elektrisitetsverk o. l.).

Til artikkel 18

PRIVATE PENSJONER OG LIVRENTER

Beskatningsretten med hensyn til *private pensjoner* tilkommer den stat hvor den som oppebærer slike inntekter er bosatt.* Denne regel tilsvarer OECD's mønsterartikkel og artikkel XI, pkt. (2), i skatteavtalen av 1949. Det er gitt en definisjon av uttrykket «pensjoner og annen lignende godtgjørelse» i artikkel 18, pkt. (4), (a).

Underholdsbidrag, jfr. artikkelens pkt. (2), og definisjonen av dette uttrykk i pkt. (4), (c), var ikke omhandlet i skatteavtalen av 1949. Utbetalinger av slike bidrag fra en person bosatt i U.S.A. til mottager i Norge, har derfor vært pålagt en kildeskatt på 30 % etter gjeldende amerikanske skatteregler. Denne skatt bortfaller etter artikkel 18, pkt. (2), som tillegger den stat beskatningsretten hvor den som mottar underholdsbidraget er bosatt.

Den samme regel er fastsatt også for *livrenter* i artikkel 18, pkt. (2), jfr. definisjonen av dette uttrykk i pkt. (4), (b). Denne regel tilsvarer bestemmelsen i artikkel XI, pkt. (2), i skatteavtalen av 1949.

I motsetning til underholdsbidrag, kan en person bosatt i U.S.A. som betaler *barnebidrag*, jfr. definisjonen i artikkelens pkt. (4), (d), ikke kreve fradrag ved inntektslikningen der for slike utbetalinger (*Internal Revenue Code, Section 71 (b), Regulations § 1.71-1*). Til gjengjeld er barnebidragene etter amerikansk lovgivning ikke skattbare på mottagerens hånd. Finansdepartementet har av de her nevnte grunner tidligere uttalt (bl. a. Utv. 1968, side 266—267) at amerikanske bidrag til underhold av barn som er bosatt i Norge, bør unntas fra beskatning her. En uttrykkelig regel om at det skal forholdes slik er nå fastsatt i artikkel 18, pkt. (3), i den nye skatteavtale. Regelen er gjort gjensidig. Det er således ikke tatt noe forbehold fra amerikansk side om å skattlegge norske bidrag til underhold av barn bosatt i U.S.A., selv om bidragene etter skattelovenes § 44 (§ 38), 5. ledd, bokstav e, kommer til fradrag ved beregningen av den skattbare inntekt for den som utreder dem.

Til artikkel 19

SOSIALE TRYGDEYTELSER

Regelen i skatteavtalen av 1949 om at det er den av de to stater som utreder en sosial trygdeytelse som har beskatningsretten og at den er unntatt fra beskatning i den stat hvor mottageren er bosatt, er opprettholdt i artikkel 19 i den nye skatteavtale. Allikevel er det gjennomført en *vesentlig endring*. Etter de tidligere regler var skattefriheten i den stat hvor mottageren var bosatt betinget av statsborgerforholdet. En norsk borger (som ikke samtidig også var borger av U.S.A.) bosatt her i landet, var således etter avtalen av 1949 skattepliktig i Norge av *social security* som han mottok fra U.S.A., mens en amerikansk borger (som ikke dessuten var norsk borger) bosatt i Norge var fritatt for norsk inntektsskatt av disse ytelser. Etter den nye avtale er sosiale trygdeytelser* til mottager

*) Man nevner i denne forbindelse at det 26. juni 1968 ble foretatt en noteveksling mellom Norge og U.S.A. om gjensidighet ved utbetaling av sosiale trygdeytelser til det annet lands statsborgere. Notevekslingen er gjengitt i «Overenskomster med fremmede stater», 1968, side 340—345. Foranledningen var at det i alminnelighet etter amerikansk lovgivning ikke er adgang til å utbetale sosiale trygdeytelser til norske statsborgere som oppholder seg utenfor U.S.A., så lenge gjeldende norsk lov ikke tillater utbetaling av tilsvarende ytelser til amerikanske statsborgere utenfor Norge uten begrensninger. Ved den avtale som ble inngått samtyk-

som er bosatt i den annen stat, unntatt fra beskatning i denne stat, uansett statsborgerforholdet.

Etter någjeldende norske regler kan beskatning av sosiale trygdeytelser gjennomføres når en person som er bosatt i Norge midlertidig oppholder seg i U.S.A. og oppholdet ikke overstiger fire år, jfr. skattelovenes § 17 (§ 12), 3. ledd, 1. setning.

Til artikkel 20

INVESTERINGS- OG HOLDINGSSELSKAPER

Bestemmelsene i denne artikkel innebærer at et investerings- eller holdingselskap som hører hjemme i en av statene og mottar dividender, renter, royalties eller formuesgevinst fra kilder i den annen stat, ikke kan gjøre krav på de skattelettelse som følger av henholdsvis artiklene 8, 9, 10 eller 12. Norge kan således kreve den kildeskatt som er fastsatt i statsskattevedtakets § 3, avsnitt V, 1. ledd (f.t. 25 %) av dividender som utdeles av et norsk selskap til et amerikanske investerings- eller holdingselskap, uten hinder av reglene i artikkel 8, pkt. (2). Dette er begrunnet i at det gjelder særlige beskatningsregler i amerikansk lovgivning om de her omhandlede selskaper. Den tilsvarende skattesats i USA er 30 % som gjelder alle de her nevnte former for kapitalavkastning. Særreglene kommer til anvendelse i de tilfelle som er nærmere fastsatt i artikkelens (a) og (b).

Til artikkel 21

FORMUESSKATTER

Som nevnt under bemerkningene til artikkel 1, har U.S.A. ingen bestemmelser om utskrivning av formuesskatt. Bestemmelsene i artikkel 21 får derfor for tiden bare betydning for Norge. Formue kan i alminnelighet bare skattlegges i den stat som er tillagt beskatningsretten med hensyn til avkastningen av den samme formue.

Formue som består i fast eiendom etter pkt. (1) er således skattbar i den stat hvor eiendommen ligger og hvor avkastningen kan skattlegges i henhold til artikkel 11.

Ved lov nr. 100 av 10. desember 1971 ble § 7 i lov av 19. juni 1969 om særregler for skattlegging av aksjeselskaper og aksjonærer

ket Norge i at tilleggspensjon etter § 7—5 i folketrygdloven av 17. juni 1966 blir utbetalt til en borger av U.S.A. «hvis han ellers oppfyller vilkårene for å få ytelse, uten hensyn til hvor han bor og hvor lenge han har vært fraværende fra Norge». Tilsvarende samtykke ble gitt med hensyn til uførepensjon i medhold av lovens § 8—1 og pensjon til etterlatte, jfr. §§ 10—1 og 10—11.

endret, slik at innenlandske selskaper kan formuesbeskattes til staten, men fortsatt er fritatt for annen formuesbeskatning. I statsskattevedtaket for 1971 er satsen fastsatt til 0,3 %. Denne sats er gjort gjeldende også for utenlandske selskaper. Et selskap i U.S.A. som har et fast driftssted i Norge, vil derfor etter artikkel 21, pkt. (2), kunne formuesbeskattes til staten, men vil etter reglene om ikke-diskriminering i artikkel 25, pkt. (2), være fritatt for annen formuesskatt.

Når fysiske personer bosatt i U.S.A. driver virksomhet i Norge gjennom et fast driftssted her, svares imidlertid formuesskatt både til stat og kommune etter de samme regler som gjelder for slike innenlandske skattytere.

Regelen i artikkel 21, pkt. (3), om formuesbeskatning av skip og luftfartøyer og andre aktiva som er knyttet til driften av dem, går ut på at beskatningen bare kan gjennomføres i den stat hvor den som driver virksomheten er bosatt.

Det fremgår av artikkelens pkt. (4), at all annen formue bare kan skattlegges i den stat hvor eieren er bosatt.

Det er ikke tatt inn en uttrykkelig bestemmelse i skatteavtalen — tilsvarende artikkel 25, pkt. (5), for gjeldsrenter — som sikrer at en person bosatt i U.S.A. som eier fast eiendom i Norge også får fullt fradrag for pantegjeld som er knyttet til den faste eiendom. En slik regel bør imidlertid praktiseres tilsvarende ved formuesligningen, jfr. rundskriv av 19. juni 1970 om den norsk-britiske skatteavtale, side 27—28. Er den faste eiendom å anse som et fast driftssted for næringsvirksomhet som utøves i Norge, følger det av artikkel 25, pkt. (2), at det skal gis fullt fradrag for pantegjeld knyttet til driftsmiddelet.

Til artikkel 22

ALMINNELIGE BESKATNINGSREGLER

Denne artikkel inneholder en rekke viktige bestemmelser. Dette gjelder bl. a. det prinsipp som er kommet til uttrykk i artikkel 22, pkt. (2), om at reglene i skatteavtalen ikke gir noen hjemmel til å pålegge skattyterne i de to stater større byrder enn de som påhviler dem etter vedkommende stats skattelovgivning. For Norges vedkommende følger dette allerede av § 1, pkt. 1, i lov nr. 15 av 28. juli 1949, om adgang for Kongen til å inngå overenskomster til forebyggelse av dobbeltbeskatning m. v.

Videre fremgår det av artikkelens pkt. (3), at U.S.A. her, som i alle andre skatteavtaler som denne stat har inngått, forbeholder

seg retten til å skattlegge *sine borgere* uansett om de er bosatt i andre stater — i dette tilfelle Norge — «som om denne overenskomst ikke hadde trådt i kraft». Fra denne regel gjelder det dog visse unntagelser som fremgår av pkt. (3), (a) og (b).

Amerikansk skattelovgivning inneholder visse regler som begrenser adgangen til å skattlegge arbeidsinntekter som en borger av U.S.A. oppbærer i utlandet. Hvis han må anses som bosatt i utlandet i en sammenhengende periode som omfatter et helt skatteår, unntas slike inntekter fra amerikansk beskatning for beløp opp til U.S. \$ 20.000. Når vedkommende har vært bosatt i utlandet i et sammenhengende tidsrom på tre år, gjelder skattefritagelsen arbeidsinntekter opp til U.S. \$ 25.000.

Selv om skattyteren ikke er bosatt i utlandet, er han berettiget til å unnta fra amerikansk beskatning vederlag for arbeid som er utført i utlandet når han har oppholdt seg i et eller flere fremmede land i 510 dager (17 måneder) i løpet av et sammenhengende tidsrom på 18 måneder. I så fall gjelder skattefritagelsen U.S. \$ 20.000 for hvert skatteår eller hvis perioden på 18 måneder begynner eller slutter i løpet av skatteåret, en forholdsmessig del av det nevnte beløp.

Bortsett fra den her nevnte begrensning som følger av skattelovgivningen i U.S.A., kan amerikanske statsborgere som er bosatt i Norge — også etter den nye skatteavtale — skattlegges i begge stater. Den dobbeltbeskatning som fremkommer, unngås ved reglene i artikkel 23, pkt. (1). Man viser til bemerkningene under pkt. 3, (c), til denne artikkel, side 33.

Bestemmelsen i artikkel 22, pkt. (4), bør ses i sammenheng med artikkel 26 som har til formål å sikre *diplomatiske og konsulære tjenestemenn* de skattemessige privilegier som de etter folkeretten har krav på i mottagerstaten.

Den beskatning som Norge har adgang til å gjennomføre overfor sine egne diplomatiske og konsulære tjenestemenn er begrenset etter § 17, 2. ledd, i lov av 18. juli 1958 om utenriks tjenesten som fastsetter at utsendte utenriks tjenestemenn i skattemessig henseende er å anse som bosatt i utlandet. De kan derfor bare skattlegges til stat og kommune innenfor den ramme som gjelder etter skattelovenes § 15, (§ 10), begges 1. ledd, bokstav c. For lønn gjelder dog særreglene i statsskattevedtakets § 1, 4. ledd, jfr. § 2, 1. ledd. Regelen i artikkel 22, pkt. (4), gir Norge adgang til å oppkreve en kildeskatt som fastsatt i statsskattevedtakets § 3, V. avsnitt, (f.t. 25 %) av dividender som utdeles av aksjeselskaper i Norge til norske diplomatiske og konsulære tjenestemenn i U.S.A. uten hinder av regelen i artikkel 8, pkt. (2), (a), i skatteavtalen.

Etter artikkel 22, pkt. (5), er det fra amerikansk side tatt forbehold om uansett reglene i skatteavtalen å kunne pålegge sin *skatt av personlige holdningselskaper og skatt av oppsamlet fortjeneste*.

Det gjelder i det første tilfelle en skatt på 70 % som pålegges fortjeneste som oppbæres av såkalte «personlige holdningselskaper». Det dreier seg her om selskaper hvor minst 60 % av inntekten består av dividender, renter, royalties (med visse unntagelser) og livrenter og hvor mere enn 50 % av selskapets aksjekapital ikke tilhører andre enn fem fysiske personer.

I det annet tilfelle dreier det seg om en tilleggsskatt som pålegges oppsamlet fortjeneste og utskrives med 27,5 % av de første U.S. \$ 100 000 og 38,5 % av resterende beløp. Denne fondsskatt gjelder selskaper og grunnlaget for skatten er den del av inntekten som anvendes til fondsopplegning utover det som anses for å være rimelig.

Det fremgår av bestemmelsen at et norsk selskap på visse vilkår er fritatt for de her omhandlede amerikanske skatter til tross for den prinsipielle reservasjon som ellers er tatt.

Til artikkel 23

UNNGÅELSE AV DOBBELTBESKATNING

Fordelingssystemet i Norge

1. Etter artikkel XIV i skatteavtalen av 1949 anvendte både Norge og U.S.A. det såkalte «credit»-system til unngåelse av dobbeltbeskatning. Det er et vesentlig trekk ved den nye skatteavtale at Norge med visse unntak, jfr. pkt. 3 nedenfor, er gått over til å anvende det såkalte *fordelingssystemet*. Det fremgår av artikkel 23, pkt. (2), (a), at Norge skal unnta fra beskatning inntekt som tilfaller (eller formue som tilhører) en person bosatt i Norge, når denne inntekt etter reglene i skatteavtalen kan skattlegges i U.S.A. Denne fremgangsmåte er i overensstemmelse med den regel som Norge konsekvent følger i alle nye avtaler og ved revisjon av eldre avtaler.

Man bemerker ellers at Finansdepartementet på samme måte som for andre skatteavtaler, av hensyn til ligningsarbeidet har fastsatt at *bestemmelsen om progresjonssatsen* i siste setning i artikkel 23, pkt. (2), (a), inntil videre *ikke skal anvendes*.

«Credit»-systemet — U.S.A.

2. U.S.A. derimot anvender også i den nye skatteavtale «credit»-systemet. Dette innebærer at U.S.A. i henhold til sin egen lovgivning (*Internal Revenue Code, Sections 901—906*) og reglene i artikkel 23, pkt. (1), i prinsippet kan medregne ved ligningen av en person bo-

satt der, inntekt som etter skatteavtalen er forbeholdt Norge til beskatning (kildestaten). Dobbeltbeskatning avbøtes ved at det etter nærmere regler gis et fradrag («credit») i den beregnede inntektskatt i U.S.A. for den norske skatt av samme inntekt. Det følger av artikkel 23, pkt. (1), at fremgangsmåten, foruten på personer bosatt i U.S.A., også får anvendelse på statsborgere av U.S.A. som er skattlagt til Norge som bosatt her. Denne særregel står i sammenheng med det forbehold som U.S.A. har tatt i artikkel 22, pkt. (3), jfr. bemerkningene til denne bestemmelse og under pkt. 3, (c), nedenfor.

Nærmere om fordelingssystemet i Norge

3. Det karakteristiske for dette system er som nevnt at inntekt som etter skatteavtalen kan skattlegges i U.S.A., som hovedregel blir unntatt fra beskatning ved ligning i Norge av personer som er bosatt her. Fra denne regel gjelder dog *visse unntak*:

(a) Etter artikkel 14, pkt. (1), jfr. bemerkningene til artikkelen, kan i prinsippet *lønnsinntekter* skattlegges i begge stater. Hvis eksempelvis en person bosatt i Norge tar et midlertidig lønnsarbeid i U.S.A. hos en arbeidsgiver der, faller forholdet utenom artikkelens pkt. (2). Lønnen vil derfor etter pkt. (1) kunne skattlegges både i U.S.A. og Norge. Imidlertid vil Norge som bostedsstat, måtte gi et skattefradrag («credit») for skatten i U.S.A., jfr. artikkel 23, pkt. (2), (b).

(b) Som det er gjort nærmere rede for under bemerkningene til artikkel 8 vil *dividender* som utdeles fra et selskap i U.S.A., kunne kildebeskattes der med 15 %, eventuelt 10 %. Dividendene tas med ved inntektsansettelsen i Norge, mot at det gis et fradrag («credit») i den norske skatt for den amerikanske kildeskatt. Man minner ellers om at det etter særregler under artikkel 23, pkt. (2), (c), også vil kunne være aktuelt å gi fradrag for den underliggende amerikanske skatt, som selskapet i U.S.A. har betalt av den del av overskuddet som svarer til de dividender det norske selskap har mottatt.

Fremgangsmåten under kan belyses ved *følgende eksempel*:

Norsk-eiet U.S. selskap, skattbar årsinntekt	\$ 100 000
U.S. skatt 22 % av \$ 25 000 =	\$ 5 500
» » 48 % » » 75 000 = » 36 000	» 41 500
som disponeres slik:	\$ 58 500
til reservefond 50 % \$ 29 250	
» utdeling 50 % » 29 250	» 58 500
	0

Dividender		\$	29 250
U.S. kildeskatt 10 %		»	2 925
Nettodividender		\$	26 325
U.S. selskapsskatt			
1/2 av \$ 41 500	\$	20 750	
U.S. kildeskatt	»	2 925	\$ 23 675

som kommer til fradrag i det norske selskaps inntektsskatter.

Fradragsretten etter § 8, 1. ledd, i lov nr. 71 av 19. juni 1969 gjelder *ikke* for tilfelle av at det norske selskap helt eller delvis utdeler de mottatte dividender fra U.S.A. videre til sine egne aksjonærer.

Retten til å kreve fradrag for den «underliggende» amerikanske selskapsskatt er betinget av at det norske selskaps inntektsskatter i Norge for vedkommende regnskapsår, er tilstrekkelige til at fradraget kan gjennomføres. Fradragsretten kan således ikke fremføres til et senere regnskapsår. Man nevner ellers at et norsk selskap som krever fradrag for den «underliggende» skatt, ved legitimasjon fra det amerikanske selskap bør kunne dokumentere fradragets størrelse.

(c) Endelig gjelder det et unntak fra fordelingsystemet for *amerikanske statsborgere*. Under bemerkningene til artikkel 22, pkt. (3), side 29, har man gjort rede for U.S.A.'s forbehold om å kunne skattlegge sine borgere uten hinder av skatteavtalen. Den dobbeltbeskatning som derved kan oppstå, vil måtte avbøtes enten av Norge eller U.S.A., avhengig av i hvilken av statene inntekten har sin kilde, jfr. artikkel 24. Norge må således avbøte dobbeltbeskatning som skyldes at en her bosatt amerikansk borger, som følge av forbeholdet blir skattlagt i U.S.A. av inntekter fra kilder der. Som eksempel nevnes at han er ilagt amerikansk skatt av renter eller royalties fra kilder i U.S.A. Samtidig har Norge en beskatningsrett etter bestemmelsene i skatteavtalens artikler 9 og 10, begge pkt. (1). Dobbeltbeskatningen avhjelpes ved at det gis et fradrag («credit») i den norske skatt etter reglene i artikkel 23, pkt. (2), (b). Et annet eksempel er at en amerikansk statsborger bosatt i Norge er lønns-tager hos en arbeidsgiver her. Norge kan skattlegge lønnen etter artikkel 14, pkt. (1), 1. setning. Det amerikanske forbehold gir imidlertid også U.S.A. en beskatningsrett, med mindre skattyteren er fritatt for amerikansk skatt etter de interne regler det er gjort rede for under bemerkningene til artikkel 22, foran. Lønnen har sin kilde i Norge, jfr. artikkel 24, pkt. (6). Det er derfor i tilfelle U.S.A. som må avbøte dobbeltbeskatningen.

4. Hvis det ikke hadde vært noen skatteavtale mellom Norge og

U.S.A., ville personer bosatt i Norge blitt pålagt amerikansk kilde-skatt på 30 % av inntekter som de mottar fra amerikanske kilder. Dette gjelder periodiske inntekter som dividender, renter, leiegodtgjørelse, lønn, bonus, livrenter, underholdsbidrag o. l.

Den som forestår utbetalingen av de her nevnte pengebeløp er pålagt å følge reglene i skatteavtalen og skal således ikke foreta noe trekk etterat den nye avtale er trådt i kraft i underholdsbidrag som utredes til mottager i Norge, jfr. artikkel 18, pkt. (2) og (4), (c). Det er således ikke foreskrevet at mottageren av bidraget må utfylle og få attestert et bestemt skjema for at den som utreder underholdsbidraget skal unnlate å holde tilbake det ellers fastsatte trekk på 30 %.

Hvis det imidlertid allikevel blir foretatt trekk i de her nevnte ytelser som er i strid med skatteavtalens regler, må mottageren sørge for å utfylle et særskilt skjema for selvangivelse (*Nonresident Alien Tax Return Form 1040 NR*) og eventuelt angi samtlige inntekter som han mottar fra amerikanske kilder. Selvangivelsen skal sendes til *Department of the Treasury, Office of International Operations, Internal Revenue Service, Washington, D.C., U.S.A. 20225*. Skjemaet fås utlevert hos den amerikanske ambassade i Oslo, Drammensveien 18, Oslo 2 (tlf. 56 68 80). Fristen for innsendelsen er 3 år regnet fra utgangen av det år vedkommende mottar ytelsen. Hvis ikke slik selvangivelse blir utfylt og sendt innen utløpet av fristen, kan skattyteren ikke regne med å få imøtekommet sitt krav om refusjon av den tilbakeholdte kildeskatt.

5. *Den tekniske gjennomføring* av det fradrag som skal gis i norske inntektsskatter for betalt amerikansk skatt skjer etter følgende regler:

- (a) Finansdepartementet har fastsatt i rundskriv av 18. januar 1958 (F.D. 25/1958 T) at bruttoinntekter fra kilder i U.S.A. som ikke overstiger kr. 500,—, skal settes ut av betraktning. *Denne bestemmelse bortfaller*. Det er ikke fastsatt noe tilsvarende minstebeløp i forbindelse med den nye skatteavtale med U.S.A. av 3. desember 1971.
- (b) Den forholdsmessige nedsettelse etter artikkel 23, pkt. (2), (b), foretas ved å beregne fradraget direkte for hver enkelt av de her ilignede skatter (statsskatt, kommuneskatt, fellesskatt og særskatt til utviklingshjelp). De enkelte fradragsbeløp skal forholde seg til vedkommende norske inntektsskatt, som inntekten fra kilder i U.S.A. til den samlede antatte inntekt.

- (c) Fradraget er begrenset til det beløp som dokumenteres å være betalt som skatt i U.S.A., jfr. artikkel 23, pkt. (2), (b), 1. setning i.f.

Fremgangsmåten under (b) kan uttrykkes slik:

$$\text{Norsk skatt} = \frac{\text{Inntekt fra kilder i U.S.A., jfr. artikkel 24, som kan skattlegges i begge stater}}{\text{Antatt inntekt}}$$

Eksempel (personlig skattyter)

1. Inntekt fra norske kilder	kr. 57 300
2. Renter og royalties fra U.S.A. og unntatt fra amerikansk beskatning etter artiklene 9, pkt. (1) og 10, pkt. (1)	» 5 700
3. Lønn for arbeid utført i U.S.A. som kan skattlegges i begge stater, jfr. artikkel 14, pkt. (1)	» 6 700
Antatt inntekt i bostedskommunen	kr. 69 700
4. Inntekt av fast eiendom i en annen kommune	» 3 600
5. Dividender av aksjer i norske selskaper	» 1 700
Antatt inntekt ved statsskatteligningen	kr. 75 000

Av inntektene foran kvalifiserer lønn kr. 6 700 under post 3 for nedsettelse av norsk skatt etter artikkel 23, pkt. (2), (b).

De skatter som blir å nedsette utgjør følgende beløp, idet ingen nedsettelse gis i den kommune hvor skattyteren har stedbundet inntekt:

1. Inntektsskatt til staten	kr. 17 200
2. Inntektsskatt til bostedskommunen	kr. 14 000
3. Fellesskatt	kr. 2 000
4. Særskatt til utviklingshjelp	kr. 600

Nedsettelsen for hver av de fire skatter blir å beregne slik:

Inntektsskatt til staten	$\frac{17\,200 \times 6\,700}{75\,000}$	kr. 1 537
Inntektsskatt til bostedskommunen	$\frac{14\,000 \times 6\,700}{69\,700}$	» 1 346
Fellesskatt	$\frac{2\,000 \times 6\,700}{69\,700}$	» 192

Særskatt til utviklingshjelp	600 x 6 700	»	58
	69 700		
Samlet forholdsvis nedsettelse		kr.	3 133
Tenker man seg at lønsmottageren skattlegges i U.S.A. etter reglene for <i>nonresident aliens</i> , utgjør skatten 30 %		kr.	2 010

Som nevnt under (c) foran, skal de fradrag som gis i de norske inntektsskatter begrenses til det amerikanske skattebeløp — i dette tilfelle kr. 2 010 som utgjør 64,16 % av den samlede forholdsmessige nedsettelse på tilsammen kr. 3 133.

De endelige fradragsbeløp og inntektsskatter i bostedskommunen vil da bli:

Statsskatt	kr. 17 200	÷	kr. 986	=	kr. 16 214
Kommuneskatt	» 14 000	÷	» 864	=	» 13 136
Fellesskatt	» 2 000	÷	» 123	=	» 1 877
Særskatt	» 600	÷	» 37	=	» 563
			kr. 2 010		kr. 31 790

Beløpet kr. 2 010 tilsvarer den amerikanske skatt.

Spørsmålet om å legge til grunn en enklere metode for skattefradraget ved anvendelsen av «credit-metoden», er under utredning.

- (d) Finansdepartementet har i et brev av 4. desember 1971 (F.D. 2359/1971 SL — Utv. 1971, side 800) til Skattedirektøren erklært seg enig i at de *særfradrag*, som gis i inntekten etter reglene i skattelovens § 76 (§ 69) og § 77 (§ 70), blir fratrukket den samlede inntekt som legges til grunn ved fordelingen, mens derimot *klassefradragene* etter § 75 (§ 68) — på samme måte som tidligere — ikke fratrekkes.

Til artikkel 24

INNTEKTSKILDER

I denne artikkel er samlet de forskjellige regler som får betydning ved avgjørelsen av spørsmålet om hvorvidt de enkelte former for inntekt som er omhandlet i overenskomstens kapittel III, skriver seg fra kilder i den ene eller den annen av de to stater.

Dette spørsmål får særlig betydning ved anvendelsen av reglene i artikkel 23 om fremgangsmåten ved unngåelse av dobbeltbeskatning og artikkel 22 om alminnelige beskatningsregler.

De enkelte regler trenger antagelig ingen nærmere kommentarer,

bortsett fra bestemmelsen i artikkelens pkt. (6) om at inntekt for utført arbeid eller personlig tjeneste som lønsmottager eller som fri yrkesutøver bare skal anses som inntekt fra kilder i en av statene i den utstrekning det nevnte arbeid er blitt *utført* i denne stat. Bestemmelsen er nevnt tidligere under bemerkningene til artikkel 13, side 18, artikkel 14, side 20 og artikkel 23 side 32. Regelen korresponderer med intern amerikansk skattelovgivning (*Section 861 (a) (3)* i *Internal Revenue Code*) og forekommer også i enkelte andre skatteavtaler som Norge har sluttet med andre stater.

Til artikkel 25

IKKE-DISKRIMINERING

I motsetning til skatteavtalen av 1949 inneholder den nye overenskomst særlige bestemmelser som gjelder forbud mot diskriminering. Bestemmelsene er, stort sett, avfattet på grunnlag av OECD's mønsterartikkel.

Artikkelen inneholder bestemmelser om såkalt «nasjonal behandling» ved skattlegging av personer som er statsborgere av en av statene. De skal ikke kunne skattlegges annerledes eller mer tyngende i den annen stat enn borgere av denne stat «når vedkommende person er bosatt der».

Forbudet mot diskriminering gjelder skatter «av enhver art som pålegges av staten, en delstat eller kommune» og avviker således fra de øvrige bestemmelser i overenskomsten som for U.S.A.'s vedkommende bare omfatter de føderale inntektsskatter, jfr. artikkel 1, pkt. (1), (a).

Pkt. (4) i artikkel 25 inneholder en reservasjon etter norsk initiativ, som det er vanlig å ta inn i skatteavtaler som Norge slutter med andre stater. Forbeholdet skal sikre at bare norske statsborgere og personer med norsk innfødsrett (d.v.s. født i Norge av norske foreldre), skal kunne påberope seg de særlige skattelettelser etter skattelovens § 22 (§ 17), 2. ledd, når de tar fast bolig i Norge etter å ha vært fast bosatt i utlandet.

Særregelen i artikkel 25, pkt. (5), om fradrag for renteutgifter er nærmere kommentert i forbindelse med artikkel 11 om fast eiendom, side 17, og artikkel 21 om formuesskatter, side 29.

Med hensyn til bestemmelsen i artikkel 25, pkt. (7), vises til bemerkningene til artikkel 5, side 9, hvor det er gitt en nærmere forklaring på den reservasjon som er tatt med hensyn til norsk beskatning av amerikanske selskaper som driver virksomhet i Norge gjennom et fast driftssted her.

Til artikkel 26

DIPLOMATISKE OG KONSULÆRE TJENESTEMENN

I denne artikkel er det overensstemmende med OECD's mønsterartikkel 27 gitt en bestemmelse med formål å sikre diplomatiske og konsulære tjenestemenn de skattemessige privilegier som de har krav på i mottagerstaten, uansett reglene i skatteavtalen. Utstrekningen av den skattefrihet som amerikanske diplomater og konsulære tjenestemenn har krav på under sin tjenestegjøring i Norge er fastsatt ved Kronprinsregentens resolusjon av 8. september 1967, jfr. skattelovens § 28 (§ 23).

Med hensyn til Norges adgang til å skattlegge sine egne diplomatiske og konsulære tjenestemenn i U.S.A., vises til bemerkningene til artikkel 22, pkt. (4), side 30.

Til artikkel 27

FREMGANGSMÅTEN VED INNGÅELSE AV
GJENSIDIGE AVTALER

Bestemmelsen gjelder den fremgangsmåte som skal følges når en person som er bosatt i en av statene vil fremsette klage fordi han mener at han er, eller vil bli, utsatt for dobbeltbeskatning.

Til artikkel 28

UTVEKSLING AV OPPLYSNINGER

Bestemmelsen som i alt vesentlig er avfattet på grunnlag av OECD's mønster, har til formål gjennom utveksling av opplysninger mellom skattemyndighetene i de to stater å sikre et riktig grunnlag for skattlegging overensstemmende med skatteavtalens regler.

Til artikkel 29

BISTAND VED INNFORDRING

Skatteavtalen av 1949 ga i artikkel XVII en begrenset adgang til å kreve bistand hos den annen stat ved innfordring av skatter, dog med en vesentlig ytterligere begrensning i en protokoll som ble opprettet samtidig med at skatteavtalen ble ratifisert. Virkningen av protokollen var at hver av statene bare fikk adgang til å be om bistand av den annen stat, når det gjaldt skattytere som *ikke* var berettiget til de fritagelser eller reduserte skattesatser som var hjemlet i skatteavtalen. Innholdet av den nye bestemmelse i artikkel 29 er omtrent det samme og vil neppe få noen særlig praktisk betydning.

Til artikkel 30

TERRITORIAL UTVIDELSE

Artikkel 30 inneholder regler om at skatteavtalen ved notevekslinger mellom den norske og den amerikanske regjering kan utvides til å omfatte Svalbard, Jan Mayen og de norske besittelser utenfor Europa (Bouvet-øya, Peter den I's øy og Dronning Maud Land), som etter bestemmelsen i artikkel 2, pkt. (1), (b), (ii), er unntatt fra skatteavtalens anvendelsesområde.

Såvidt vites, er hittil ingen av de skatteavtaler som U.S.A. har inngått med andre stater blitt utvidet ved notevekslinger, til å omfatte noen av de territorier som det siktes til i artikkel 30, pkt. (1), (a).

Til artikkel 31

IKRAFTTREDELSE

Det er fastsatt i artikkel 31, pkt. (1), at overenskomsten skal ratifiseres av begge stater. For Norges vedkommende traff Stortinget 20. april 1972 vedtak om samtykke til at den nye skatteavtale skulle ratifiseres. Ratifikasjonsdokumentene ble utvekslet i Washington, D.C., 29. september 1972 og overenskomsten trer i kraft to måneder senere, dvs. 29. november 1972.

Skatteavtalen får første gang virkning for inntektsåret 1971, men for kildeskatt av dividender, for beløp som utbetales på eller etter 29. november 1972, jfr. artikkelens pkt. (1), (b).

Til artikkel 32

OPPHØR

Overenskomsten kan tidligst oppsies av en av statene i året 1977 og da med minst seks måneders skriftlig varsel.

Rundskrivet vil bli sendt direkte herfra til fylkesskattesjefene og ligningskontorene.

Oslo, den 29. september 1972.

Etter fullmakt

A. Scheel

Stener A. Hanson

