

# St.prp. nr. 76

(1987-88)

## Om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst mellom kongeriket Norge og Det Sveitsiske Edsforbund til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue, undertegnet i Bern den 7. september 1987

*Tilråding fra Finans- og tolldepartementet av 8. april 1988, godkjent i statsråd samme dag.*

### 1. INNLEDNING

Den 7. september 1987 ble det i Bern undertegnet en overenskomst til unngåelse av dobbeltbeskatning mellom Norge og Sveits. Samtykke til undertegning ble gitt ved kgl. res. av 27. februar 1987. Fra norsk side ble overenskomsten undertegnet av ambassadør Ketil Börde og fra sveitsisk side av forbundsresident Pierre Aubert.

Overenskomsten skal ratifiseres og den trer i kraft ved utveksling av ratifikasjonsdokumentene. Den får virkning fra og med det kalenderår som følger etter ikrafttredelsesåret.

### 2. GENERELLE BEMERKNINGER

Etter norsk anmodning ble det i 1980 innledet forhandlinger mellom Norge og Sveits om revisjon av den eksisterende dobbeltbeskatningsavtale mellom de to land, inngått den 7. desember 1956. Et utkast til ny avtale med tilhørende protokoll ble parafert i Bern den 23. februar 1983. Ved senere brevveksling er det foretatt enkelte mindre endringer i utkastet. De avsluttende forhandlinger ble fra norsk side ledet av nåværende avdelingsdirektør Per O. Gjesti, Finansdepartementet.

Overenskomsten omfatter 29 artikler, samt en protokoll som utgjør en integrerende del av denne. Overenskomsten følger i stor grad det mønster som er lagt til grunn i dobbeltbeskatningsavtaler som Norge tidligere har sluttet med andre stater. Som modell for disse har i store trekk vært lagt til grunn det møns-

terutkast som i 1963, revidert i 1977, ble utarbeidet av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Overenskomsten inneholder imidlertid på visse punkter avvikelser fra OECD-mønsteret. Dette vil fremgå av kommentarene til de enkelte artikler.

Overenskomsten er inngått på norsk, tysk og engelsk. De tre språk skal ha lik gyldighet, men den engelske tekst gis forrang ved eventuell fortolkningstvil.

Den norske og engelske tekst følger som vedlegg til proposisjonen.

### 3. BEMERKNINGER TIL DE ENKELTE ARTIKLER I OVERENSKOMSTEN

*Artiklene 1 og 2* har bestemmelser om avtalens *saklige anvendelsesområde*. Den gjelder personer som er bosatt enten i den ene av statene eller i begge stater. Artikkel 2 inneholder en oppregning av hvilke skatter som for tiden omfattes av avtalen. Avtalen omfatter både skatter av inntekt og av formue.

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

Det følger av *artikkel 3 punkt 1 b*) at overenskomsten, i likhet med våre øvrige skatteavtaler, ikke får anvendelse på Svalbard, Jan Mayen og de norske biland. Norges kontinentalsokkel er ikke inkludert i definisjonen av «Norge», hvilket er uttrykk for at kontinentalsokkelen utenfor territorialgrensen, som i gjeldende skatteavtale, ikke skal være omfattet av overenskomsten. For ordens skyld er dette nå

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Det Sveitsiske Edsforbund til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue

uttrykkelig presisert i protokollens punkt 1. De øvrige definisjoner i artikkel 3 følger stort sett OECD-mønsteret.

*Artikkel 4* definerer uttrykket «person bosatt i en kontraherende stat» og inneholder i punktene 2 og 5 regler om hvorledes det skal forholdes når en fysisk, henholdsvis en juridisk, person etter intern lovgivning i de to stater anses for å være bosatt (hjemmehørende) både i Norge og i Sveits. I punkt 4 er det en særregel som fastsetter at en fysisk person ikke anses bosatt i en stat dersom han ikke undergis alminnelig inntektsbeskatning der. Denne særregel får i praksis bare betydning for personer bosatt i enkelte kantoner i Sveits, fordi lovgivningen i disse kantoner kan medføre at en person anses som skattemessig bosatt i Sveits uten at vedkommende skattlegges der av inntekter som f.eks. har sin kilde i Norge.

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

Bestemmelsen i artikkelens punkt 3 om når stedet for et bygningsarbeid, et konstruksjons- eller installasjonsprosjekt m.v. utgjør et fast driftssted er noe annerledes utformet enn OECD's mønsterartikkel, men tidsgrensen på 12 måneder er beholdt. Særlig er å merke at tilknyttet oppsynsvirksomhet (supervisjon) uttrykkelig er inkludert i bestemmelsen.

*Artiklene 6-22* har regler om *beskatning av forskjellige former for inntekt og formue*. Disse bestemmelsene har til formål å forhindre dobbeltbeskatning dvs. at en skattyter blir skattlagt i begge stater av samme inntekt eller formue. De detaljerte reglene om de forskjellige inntektsarter er avgjørende for om beskatningsretten skal tilfalle den stat hvor den skattepliktige er bosatt, eller den stat hvor vedkommende inntektsart har sin kilde. For dividender er der gitt regler om deling av beskatningsretten mellom de to stater.

*Artikkel 6* fastsetter at *inntekt av fast eiendom* kan skattlegges i den stat hvor eiendommen ligger. Dette er i overensstemmelse med OECD's mønster.

*Artikkel 7* inneholder regler om skattlegging av *fortjeneste ved forretningsvirksomhet* som et foretagende hjemmehørende i en kontraherende stat utøver i den annen stat. Slik virksomhet kan bare inntektsbeskattes i den sistnevnte stat hvis den utøves gjennom et fast driftssted der. De nærmere definisjoner av hva som forstås ved et fast driftssted er,

som nevnt foran, tatt inn i artikkel 5. Derimot inneholder artikkel 7 hovedprinsippene for selve ansettelsen av fortjeneste som skriver seg fra et fast driftssted. Artikkelen svarer til OECD's mønster.

Artikkelens punkt 2 inneholder grunnreglen for fastsettelsen av det faste driftssteds fortjeneste, nemlig at driftsstedet skal tilskrives den fortjeneste som det ventelig ville ha ervervet dersom det hadde vært et særskilt og selvstendig foretagende som utøvet samme eller lignende virksomhet under samme eller lignende vilkår, og det opptrådte helt uavhengig i forhold til det foretagende hvis faste driftssted det er («armlengdeprinsippet»).

*Artikkel 8* gir regler om skattlegging av fortjeneste av *internasjonal skips- og luftfartsvirksomhet*. Overensstemmende med OECD's mønsterartikkel, kan slik virksomhet i henhold til punkt 1 bare inntektsbeskattes i den stat hvor foretagendets virkelige ledelse har sitt sete. Punkt 3 klargjør at dette også gjelder fortjeneste når et foretagende deltar i en «pool», felles forretningsvirksomhet eller et internasjonalt driftskontor.

I protokollens punkt 2 er det gitt særregler som tar hensyn til SAS-samarbeidet.

*Artikkel 9* omhandler *foretagender med fast tilknytning til hverandre*. Bestemmelsen gjelder assosierte selskaper under felles kontroll og ledelse. Artikkelen går ut på at ligningsmyndighetene, jfr. skatteloven av 1911 § 54 første ledd, kan skattlegge fortjeneste som ikke er tilfalt et foretagende på grunn av et særlig forhold det står i til et annet foretagende. Bestemmelsen er bygget på prinsippene i OECD-mønsteret, men har ikke bestemmelser om korresponderende korrigering i det land hvor foretagendet er hjemmehørende.

*Artikkel 10* gjelder skattlegging av *dividender*. Etter artikkelens punkt 1 kan slike inntekter skattlegges i den kontraherende stat hvor aksjonæren er bosatt.

De samme inntektene kan dessuten skattlegges i den stat hvor selskapet som utdeler dividendene er hjemmehørende (kildestaten), men den skattesats som kan benyttes, er begrenset av bestemmelsene i punktene 2 og 3.

Overensstemmende med OECD's mønster fastsetter punkt 2 a) at kildestatens skattesats ikke må overstige 5 prosent av bruttobeløpet når dividender utbetales til et selskap som direkte kontrollerer minst 25 prosent av aksjekapitalen i det utdelende selskap. For alle andre tilfeller fastsetter punkt 2 b) kildeskattesatsen til maksimum 15 prosent.

Bakgrunnen for den lavere skattesats ved dividendeutdeling fra datter- til morselskap er

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Det Sveitsiske Edsforbund til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue

hensynet til å eliminere, eller i det minste begrense, såkalt kjedebeskatning av samme inntekt. I Norge motvirkes slik kjedebeskatning ved at det utdelende selskap innrømmes fradrag ved statsskatteligningen for utbytte som utdeles av årets overskudd (jfr. § 8 i aksjeskatteoven av 19. juni 1969). Så lenge denne ordning opprettholdes etter norsk lovgivning, er Norge i artikkelens punkt 5 gitt anledning til å anvende en kildeskattesats på høyst 15 prosent også i de tilfeller som punkt 2 a) omhandler. Tilsvarende er Sveits, så lenge den norske ordningen opprettholdes, gitt anledning til å anvende en kildeskattesats på høyst 10 prosent i de tilfeller som punkt 2 a) omhandler.

Når dividender i samsvar med bestemmelsene i artikkel 10 blir skattlagt både i mottakerens bostedsstat og i kildestaten, unngås dobbeltbeskatning ved at det bostedsstatens skatt innrømmes fradrag for den betalte kildeskatt i henhold til bestemmelsene i artikkel 23.

*Artikkel 11* inneholder bestemmelser om skattlegging av *renter*. Slike inntekter skal etter bestemmelsen i punkt 1 bare kunne skattlegges i den stat hvor mottakeren av dem er bosatt. Denne regel gjelder ikke dersom den rentebærende fordring reelt er knyttet til næringsvirksomhet eller utøvelsen av fritt yrke gjennom et fast driftssted eller fast sted for selvstendige personlige tjenester, som rettighetshaveren har i en annen kontraherende stat enn bostedsstaten. Etter artikkelens punkt 3 skattlegges i så fall rentene i samsvar med bestemmelsene i henholdsvis artikkel 7 eller artikkel 14. (Tilsvarende bestemmelser gjelder etter artikkel 10 punkt 6 for dividender og etter artikkel 12 punkt 3 for royalt.)

*Artikkel 12* gir bestemmelser om skattlegging av *royalty*, som tilsvarende rentebestemmelsene i artikkel 11. Hovedregelen er således at royalty bare kan skattlegges i den stat hvor mottakeren er bosatt.

Bestemmelsene i artiklene 11 og 12 harmonerer med gjeldende norsk skattelovgivning, for så vidt som det for tiden ikke foreligger internrettslig hjemmel til i alminnelighet å skattlegge royalty eller renter som utbetales fra Norge til mottaker bosatt i utlandet.

*Artikkel 13* omhandler *formuesgevinst*. Etter punkt 1 kan gevinst som oppbæres ved avhendelse av fast eiendom, skattlegges i den kontraherende stat hvor eiendommen ligger. Det samme gjelder etter punkt 4 for gevinst ved avhendelse av alle eller flertallet av aksjer i et selskap hvis eiendeler helt eller for det vesentlige består av fast eiendom.

Gevinst ved avhendelse av løsøre som utgjør driftsmidler knyttet til et fast driftssted el-

ler et fast sted for utøvelse av fritt yrke, kan i henhold til artikkelens punkt 2 skattlegges i den kontraherende stat hvor det faste driftssted eller faste sted befinner seg. Det samme gjelder gevinst ved avhendelse av selve det faste driftssted/sted.

I henhold til punkt 3 skattlegges gevinst ved avhendelse av skip eller luftfartøy i internasjonal fart på samme måte som fortjenesten av driften av slike objekter skattlegges etter artikkel 8 punkt 1, dvs. i den stat hvor den virkelige ledelse for foretaget har sitt sete.

I artikkelens punkt 5 er det gitt en særregel som i en viss utstrekning gir Norge adgang til å beskatte gevinst ved avhendelse av såkalte «betydelige aksjeposter» (skattelovens § 54 annet ledd, jfr. § 15 første ledd e) også når avhenderen er bosatt i Sveits.

Gevinst ved avhendelse av andre formuesgjenstander enn nevnt i punktene 1-5 kan bare skattlegges i avhenderens bostedsstat, jfr. punkt 6.

*Artikkel 14* gjelder beskatningen av inntekt ved utøvelse av *fritt yrke*. Bestemmelsene om beskatning av inntekt av slik virksomhet er i overensstemmelse med OECD's mønsteravtale. Etter dette mønster skattlegges inntekter ved utøvelse av fritt yrke i den stat hvor yrkesutøveren er bosatt, med mindre han i en annen kontraherende stat vanligvis råder over et fast sted (kontor eller lignende) som tjener utøvelsen av hans virksomhet. I så fall kan sistnevnte stat skattlegge den del av inntekten som kan henføres til et slikt sted.

I protokollens punkt 4 er det gitt visse unntak fra artikkel 14 punkt 1 for så vidt gjelder utøvelsen av fritt yrke som personer bosatt i Sveits utfører i Norge i tilknytning til petroleumsvirksomheten på Norges kontinentalsokkel. På samme måte som i artikkel 14 blir slik virksomhet skattepliktig i Norge dersom utøveren råder over et fast sted i Norge som tjener utøvelsen av virksomheten. Men inntekten kan også skattlegges i Norge dersom utøveren oppholder seg i Norge for utøvelsen av sin virksomhet i ett eller flere tidsrom som til sammen overstiger 183 dager i løpet av enhver tolv måneders periode.

*Artikkel 15* omhandler *lønnsinntekter*. I likhet med OECD's mønster tilkommer det den stat hvor lønnsinntakeren er bosatt å skattlegge hans lønnsinntekter, med mindre arbeidet utføres i den annen stat. I så fall har den stat hvor arbeidet utføres rett til å skattlegge dem. Punkt 2 inneholder imidlertid et unntak, den såkalte 183-dagers regel. Det er tre vilkår som alle må være oppfylt for at bostedsstaten skal ha eksklusiv beskatningsrett. Tilsvarende som fastsatt for fritt yrke bestemmer protokollens punkt 6 at 183-dagersfristen skal beregnes

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Det Sveitsiske Edsforbund til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue

i enhver 12-måneders periode når lønnsarbeidet i Norge er knyttet til petroleumsvirksomheten på norsk kontinentalsokkel, f.eks. til konstruksjon av innretninger som skal benyttes på sokkelen.

Punkt 3 gir en særregel for lønn som tilkommer sjøfolk og flymannskaper i internasjonal fart. Slike lønnsinntekter kan skattlegges i den stat hvor den virkelige ledelse for foretaket har sitt sete.

Når det gjelder lønnsutbetalinger til flymannskaper i SAS, bestemmer punkt 2 i protokollen at disse skal skattlegges i den stat hvor mottakeren er bosatt.

*Artikkel 16* omhandler *styrehonorar m.v.* Slike inntekter kan i overensstemmelse med OECD-mønsteret skattlegges i den stat hvor selskapet er hjemmehørende. Da Norge etter artikkel 23 her anvender det såkalte «credit-systemet» til unngåelse av dobbeltbeskatning, skattlegges styrehonorar imidlertid også i Norge i de tilfeller mottakeren er bosatt i Norge.

*Artikkel 17* fastsetter at *artister og idrettsutøvere* kan skattlegges i den stat hvor slik virksomhet utøves, uansett reglene i artikkel 14 om fritt yrke og artikkel 15 om lønnsarbeid i privat tjeneste. Regelen er avfattet etter OECD's mønster. Artikkelen punkt 2 inneholder en tilføyelse som tar sikte på å sikre den stat beskatningsretten hvor artisten opptrer, også hvor vederlaget utbetales til en tredjemann, f.eks. et artistbyrå eller et selskap artisten har opprettet.

*Artikkel 18* omhandler *pensjoner og livrenter*. Etter punkt 1 skal pensjoner som mottas i anledning av tidligere lønnsarbeid, samt livrenter bare skattlegges i den stat hvor mottakeren er bosatt. I punkt 2 forbeholder Sveits seg retten til å beskatte pensjoner i anledning et tidligere offentlig tjenesteforhold i Sveits. I Norge er det ikke tilsvarende hjemmel til å skattlegge offentlige tjenestepensjoner når mottakeren er bosatt i utlandet.

*Artikkel 19* omhandler lønn i offentlig tjeneste. Retten til å skattlegge slik inntekt er med visse unntak, i overensstemmelse med OECD's mønster, tillagt den stat som utreder ytelsene. Denne særregel gjelder ikke lønn som er ytet i forbindelse med utøvelse av offentlig forretningsvirksomhet.

*Artikkel 20* fastsetter at *studenter og læringer* som er bosatt i en stat og som midlertidig oppholder seg i den annen stat i anledning opplæring og utdanning, ikke skal skattlegges i den sistnevnte stat av pengebeløp som de mottar til slike formål fra kilder i utlandet. Bestemmelsen samsvarer med OECD's mønster.

*Artikkel 21* gjelder *annen inntekt* som ikke er uttrykkelig omhandlet i overenskomstens øvrige artikler. Overensstemmende med OECD-mønsteret er det fastsatt at slike inntekter bare kan skattlegges i den stat hvor mottakeren er bosatt. Unntak er gjort i punkt 2 der det foreskrives at inntekter som er knyttet til et fast driftssted eller et fast sted for utøvelse av fritt yrke, skal beskattes etter artiklene 7 eller 14.

*Artikkel 22* omhandler *formuesbeskatning*. Bestemmelsene svarer til OECD's mønsterartikkel og innebærer at statenes rett til å beskatte de ulike formueobjekter faller sammen med retten til å beskatte inntekten av de samme objekter.

*Artikkel 23* gir regler om *fremgangsmåten til unngåelse av dobbeltbeskatning*.

Både Sveits og Norge anvender som alminnelig regel det såkalte *fordelingssystem*. Dette system innebærer at inntekter som den annen stat etter skatteavtalen kan skattlegge, skal unntas fra beskatning i bostedsstaten. Bostedsstaten kan imidlertid ta i betraktning den unntatte inntekt eller formue ved beregningen av den skatt som skal betales av vedkommende persons øvrige inntekt eller formue (progresjonsforbehold) jfr. artikkelens punkt 6. Norge anvender for tiden ikke progresjonsforbeholdet.

Unntak fra fordelingssystemet gjelder imidlertid for begge staters vedkommende for dividender (artikkel 10) og for Norges vedkommende også for styrehonorar m.v. (artikkel 16). Her anvendes i stedet det såkalte *godskrivelsessystemet*, som innebærer at bostedsstaten kan skattlegge hele inntekten, men innrømmer som fradrag i denne skatt et beløp som svarer til den skatt som er betalt i den annen stat (kildestaten).

*Artiklene 24 - 27* inneholder enkelte særlige bestemmelser om *ikke-diskriminering* (artikkel 24), *fremgangsmåten ved inngåelse av gjensidige avtaler* mellom de kompetente myndigheter i de to stater (artikkel 25), *utveksling av opplysninger* (artikkel 26), samt *diplomatisk og konsulære tjenestemenn* (artikkel 27).

*Artiklene 28 og 29* inneholder *sluttbestemmelser*.

Overenskomsten trer i kraft ved utveksling av ratifikasjonsdokumentene, og får virkning fra og med det kalenderår som følger etter det år ratifikasjonsdokumentene blir utvekslet.

*Protokollen* inneholder som nevnt visse særbestemmelser som utgjør en integrerende del av overenskomsten. Bestemmelsene er nærmere omtalt i tilknytning til de enkelte artikler ovenfor.

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Det Sveitsiske Edsforbund til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue

Finans- og tolldepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et fremlagt utkast til proposisjon til

Stortinget om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Det Sveitsiske Edsforbund til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue.

---

Vi **OLAV**, Norges Konge,

gjør vitterlig:

Stortinget blir innbudt til å fatte vedtak om samtykke til at Norge ratifiserer en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Det Sveitsiske Edsforbund til unngåelse av dobbeltbeskatning med hensyn til skatter av inntekt og formue, undertegnet i Bern den 7. september 1987. Tiltråding fra Finans- og tolldepartementet ligger ved i avtrykk.

---