

Utenlandsk arbeidskraft – innleie- og oppdragsavtale:

Skatte- og avgiftsmessige konsekvenser

I denne artikkelen skal vi se på hvilke konsekvenser skillet mellom innleie- og oppdragsavtale har når selskapet det kontraheres med er hjemmehørende i utlandet og arbeidet utføres i Norge. Hvilken avtale det er tale om, kan få betydning for innleier, utleier og den ansatte innenfor både skatte- og avgiftsområdet.



Advokat
Endre Hovden Betanzo
Deloitte Advokatfirma



Advokat
Jon Egil Auestad
Deloitte Advokatfirma

Skillet mellom innleie- og oppdragsavtale (entrepriseavtale) – er en viktig sonndring på flere rettsområder. Dette kommer blant annet til uttrykk arbeidsrettslig ved likebehandlingsprinsippet, hvor den innleide fra et bemanningsbyrå skal ha samme lønns- og arbeidsvilkår som om han var ansatt hos innleier, med tilhørende solidaransvar for lønn og andre godtgjørelser for innleier. Videre kan den innleide i enkelte tilfeller kreve fast ansettelse hos innleier. Skatterettslig kan innleier bli solidarisk ansvarlig for utleiers manglende betaling av skatt og avgift.

Kjennetegn

Før vi går inn på rettsvirkningene, skal vi se nærmere på hva som skiller en innleieavtale fra en oppdragsavtale.

Litt enkelt forklart. Dersom selskap A skal få utført et stykke arbeid, kan det rettes en henvendelse til selskap B om dette kan påta seg arbeidet for selskap A. Påtar selskap B seg resultatansvar for arbeidet som skal utføres, vil avtalen typisk være en oppdragsavtale.

Dersom selskap A derimot ber om at selskap B stiller personell til rådighet for selskap A, uten at selskap B påtar seg resultatansvar for arbeidet som skal utføres, vil dette være en typisk innleieavtale.

Det er ikke alltid like tydelig om en avtale er det ene eller andre, og det er ikke få tilfeller hvor en ser at oppdragstaker og oppdragsgiver tar feil av den skatte- og avgiftsmessige klassifiseringen. Det typiske er gjerne at en tror en har en oppdragsavtale, mens realiteten likevel taler for at avtalen er en



Ved utleid arbeidskraft har de fleste nyere avtaler særregler som medfører at arbeidsstaten kan skattlegge lønnsinntekten fra første arbeidsdag.

innleieavtale. I tillegg til manglende resultatansvar kan følgende momenter tale for at avtalen i realiteten er en innleieavtale:

- den overordnede ledelsen av arbeidet tilligger oppdragsgiveren
- arbeidet utføres på en arbeidsplass som disponeres av oppdragsgiveren og som han har ansvaret for
- godtgjørelsen til utleieren beregnes etter medgått tid eller under hensyn til annen sammenheng mellom godtgjørelsen og den lønn arbeidstakeren mottar
- det vesentligste av arbeidsredskap og materiell stilles til disposisjon av oppdragsgiveren, og
- utleieren bestemmer ikke ensidig antall arbeidstakere og de kvalifikasjoner disse skal ha.¹

Rapporteringsplikt

Skatteforvaltningsloven § 7-6

«Næringsdrivende og offentlig organ som gir person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, skal gi opplysninger om oppdraget og eventuelle underoppdrag. Oppdragstakeren har plikt til å gi opplysninger om egne arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdraget», heter det i skatteforvaltningsloven § 7-6.

Opplysningene gis på skjema RF-1199

Selv om ordlyden «oppdrag» gjerne skulle tyde på at rapporteringsplikten

¹ Ref, Protokoll til Nordiske skatteavtalen art 15.

kun gjelder for oppdragsavtaler, er det likevel sikker rett at også innleieavtaler er omfattet av rapporteringsplikten som følger av skatteforvaltningsloven § 7–6. Opplysningene om oppdraget skal oppdragsgiver gi på skjema RF-1199, hvor en også skal gi opplysning til skattekontoret om avtalen er «innleie av personell» eller «entreprise – selvstendig oppdrag».

Manglende rapportering kan medføre overtredelsesgebyr eller tvangsmulkt etter skatteforvaltningsloven. De tidligere reglene om *oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk* for manglende rapportering etter nevnte bestemmelse, er opphevet. Vi kjenner ikke til tilfeller der oppdragsgiver er sanksjonert for å ha gitt feilaktige opplysninger om type kontrakt etter nevnte bestemmelse, men teoretisk vil uriktige eller ufullstendige opplysninger kunne medføre straffeansvar.

Skatteplikt – selskap

Etter norsk internrett

For selskap som ikke er skattemessig hjemmehørende i Norge,² vil både selskap som har oppdragsavtale i Norge og de som leier ut arbeidskraft for utførelse av arbeid i Norge, ha skatteplikt til Norge etter norsk internrett, jf. skatte- loven § 2–3. Dette selv om utleier ikke har fysisk tilstedeværelse i Norge utover personellet som er stillet til rådighet.

Kan være begrenset etter skatteavtale

I begge nevnte tilfeller kan Norges mulighet til å skattlegge virksomhetsinntekten være begrenset etter skatteavtale. I tilfeller ved oppdragsavtale vil Norge være avskåret fra å skattlegge virksomhetsinntekten med mindre selskapet driver virksomheten i Norge fra et fast driftssted, eksempelvis den nordiske skatteavtalen artikkel 7, jf. 5. For å etablere et fast driftssted må det utenlandske selskapet ha et fast forret-

ningssted som de helt eller delvis driver virksomheten gjennom.

Eksempler på faste forretningssteder er:

- et sted for ledelse
- en filial
- et kontor
- en fabrikk

Videre er det krav om at virksomheten må pågå i en tilstrekkelig periode.

Etter OECDs mønsteravtale er utgangspunktet at cirka seks måneder er tilstrekkelig for å oppfylle tidskravet til et fast driftssted. Som i alle skatteavtalespørsmål må imidlertid den enkelte skatteavtalen tolkes da det kan være variabler i tidskravet, særlig kan nevnes bygg- og monteringsoppdrag hvor tidskravet kan variere fra seks til tolv måneder (den polske skatteavtalen hadde tidligere 18 måneder), og oppdrag som faller inn under sokkelbestemmelsene hvor fast driftssted allerede kan oppstå etter 30 dager.

Skatteavtalens anvendelse på norsk sokkel

Det kan også være verdt å merke seg at enkelte skatteavtaler ikke omfatter norsk sokkel (eksempelvis Norge-Sveits avtalen), og Norges beskatningsrett etter internretten vil i slike tilfeller ikke være begrenset når virksomheten er utøvd på norsk sokkel (utenfor norsk territorialgrense). I andre tilfeller hvor norsk sokkel er omfattet, men det ikke foreligger egen sokkelbestemmelse, vil vurderingen av om det foreligger fast driftssted følge hovedregelen, vanligvis artikkel 7, jf. 5.

Utleie av arbeidskraft – og skatteplikt etter skatteavtale?

For utenlandske selskaper som leier ut arbeidskraft fra utlandet til Norge, vil normalt forretningsstedet anses å være i utlandet. Dermed vil det vanligvis ikke foreligge tilstedeværelse i Norge som medfører *fast driftssted*. Norge skal således unnta slik virksomhetsinntekt fra skattlegging i Norge etter skatteavtale. Dersom utleien derimot administreres i Norge, kan dette medføre fast driftssted og medfølgende skattlegging i Norge. Sistnevnte tilfelle er kanskje særlig aktuelt ved utleie av et betydelig

antall arbeidstakere og da gjerne til store byggeprosjekt eller lignende.

Skatteplikt – ansatte

Etter norsk internrett

For personer som ikke er skattemessig bosatt³ i Norge, vil eventuell skatteplikt til Norge følge av skatte- loven § 2–3, såkalt begrenset skatteplikt.

For personer som arbeider på en oppdragsavtale i Norge, må arbeidsgiver for det første være skattepliktig til Norge («vederlag skriver seg fra her- værende kilde») etter norsk internrett. Dette er i de fleste tilfellene enkelt å fastslå. For utleietilfeller følger det eksplisitt av skatte- loven § 2–3 (2) at «arbeidstaker som er bosatt i utlandet og stilles til rådighet for andre for å utføre arbeid her i riket, plikter å svare skatt av inntekt av dette arbeidet.»

Kan være begrenset etter skatteavtale

Som ved skatteplikt for selskap kan imidlertid Norges beskatningsrett være begrenset etter inngåtte skatteavtaler. Behandling av lønnsinntekter er normalt å finne i skatteavtalenes artikkel 15.

Bestemmelsen er formulert slik at bostedslandet (etter skatteavtale) har beskatningsretten til lønnsinntekten, med mindre arbeidet er utført i et annet avtaleland (eksempelvis Norge) – da har arbeidsstaten også beskatningsrett. Bostedslandet kan likevel ha eksklusiv beskatningsrett dersom tre kumulative vilkår er oppfylt. For det første, lønsmottakerens opphold i arbeidsstaten må ikke overstige 183 dager i enhver 12 måneders periode. For det andre, lønnen må bæres av en arbeidsgiver som er bosatt i samme stat som arbeidstakeren. Og for det tredje, godtgjørelsen må ikke belastes et fast driftssted som arbeidsgiver har i arbeidsstaten.

Det første vilkåret «183-dagersregelen» skal ifølge OECDs mønsteravtale omfatte alle fysiske dager, altså ikke

² Selskaper stiftet i utlandet kan ha alminnelig skatteplikt til Norge på linje med norske aksjeselskaper. Betingelsen for slik skatteplikt, er at selskapet anses som «hjemmehørende i riket», jf. skatte- loven § 2-2 (2). Avgjørende er hvor selskapets ledelse utover sine funksjoner. Det er først og fremst selskapsledelsens virksomhet på styrenivå som har betydning.

³ Skattemessig bosatt etter norsk internrett inntreffer det kalenderåret en har fysisk opphold i Norge over 183 dager i en 12-månedersperiode, eller 270 dager i en 36 måneders periode. Videre er en bosatt frem til en oppfyller emigrasjonsvilkårene, jf. skatte- loven § 2-1 (2)

kun arbeidsdager. Både hele og deler av døgn telles. Det kan være verdt å merke seg at noen avtaler knytter 183-dagers regelen til kalenderår i stedet for en 12-månedersperiode. Derksom den aktuelle skatteavtalen omfatter sokkelområdet, tas også disse dagene med i tellingen, da en ser på antall dager innenfor avtaleområdet.

Det andre vilkåret om at lønnen må bæres av en arbeidsgiver som er bosatt i samme stat som arbeidstakeren, medfører at Norge (arbeidsstat) har beskatningsretten dersom arbeidstaker eller arbeidsgiver er hjemmehørende i Norge eller en tredje stat. Ikke alle skatteavtaler inkluderer «tredje stat-alternativet», eksempelvis den nordiske skatteavtalen.

Det tredje og siste vilkåret, om at arbeidsgiver har fast driftssted i arbeidsstaten, medfører symmetri mellom det utenlandske selskapets skatteplikt og arbeidstakernes skatteplikt. Dersom selskapet er skattepliktig til Norge på grunn av fast driftssted, vil også de ansatte som arbeider ved det faste driftsstedet, være skattepliktige til Norge.

Utleid arbeidskraft – skatteplikt første arbeidsdag?

Ved utleid arbeidskraft har de fleste nyere avtaler særregler som medfører at arbeidsstaten kan skattlegge lønnsinntekten fra første arbeidsdag, dette følger blant annet av den nordiske skatteavtalen artikkel 15 (2) bokstav d. Selv om skatteavtalen ikke inneholder en egen bestemmelse om utleid arbeidskraft, er det Norges syn at arbeidsstaten likevel har beskatningsretten i slike tilfeller.

Dersom arbeidskraften derimot er utleid til et utenlandsk selskap som har et kortvarig oppdrag i Norge, skal skatteplikten for innleid personell behandles som om de var ansatt i selskapet som har oppdragskontrakten i Norge. Dette følger av protokollen til den nordiske skatteavtalen (artikkel 15), og Norge praksiser dette tilsvarende i andre skatteavtaler. Dette gjør at innleid arbeidskraft etter skatteav-

tale i enkelte tilfeller ikke blir skattepliktige til Norge før etter 183 dager.

Solidaransvar

Som tidligere nevnt har det generelle solidaransvaret som følge av manglende rapportering av bruk av utenlandsk arbeidskraft blitt opphevet. Det foreligger likevel fortsatt et generelt solidaransvar ved arbeidsinnleie etter skattebetalingsloven § 4–1 (2) og (3). Solidaransvaret gjør at skattemyndighetene kan forholde seg til både oppdragsgiver og oppdragstaker ved innkreving av skatt og arbeidsgiveravgift. Etter skriftlig søknad kan kemneren frita oppdragsgiver for solidaransvar.

For utenlandske selskaper innvilges vanligvis fritak dersom det utenlandske selskapet er registrert i Norge, kan dokumentere skattetrekkkonto og riktig bruk av denne, samt at oppdraget det søkes fritak for er korrekt rapportert på RF-1199.

Merverdiavgift

Fjernleverbare eller stedbundne tjenester?

På merverdiavgiftsområdet er det viktig å skille mellom det vi kaller «fjernleverbare» og «stedbundne» tjenester. Når man kjøper tjenester fra en virksomhet hjemmehørende i utlandet, vil en slik klassifisering være avgjørende med hensyn til om det er selger eller kjøper som er ansvarlig for avgiftsberegningen. Vi vil kort redegjøre for de to begrepene før vi ser nærmere på hvordan dette vil stille seg i et innleie- versus oppdragstilfelle.

En fjernleverbar tjeneste er ifølge merverdiavgiftsloven § 1–3 (1) bokstav i, definert som en tjeneste «der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted». Rådgivnings-, design-, regnskaps-, revisjons- og advokattjenester er eksempler på tjenester som typisk kan fjernleveres.

Motsatt er bygg- og monteringstjenester og vaske- og malertjenester eksempler på tjenester som har en sterk tilknytning til et bestemt fysisk sted, og derfor anses som stedbundne.

Omvendt avgiftsplikt

I Norge er det normalt selger som er ansvarlig for å la seg mva-registrere, innberette og innbetale merverdiavgiften til staten. Etter merverdiavgiftsloven § 3–30 (1) skal det imidlertid «beregnes merverdiavgift av fjernleverbare tjenester som er kjøpt utenfor merverdiavgiftsområdet. Det betyr at det er kjøper som er ansvarlig for å beregne merverdiavgift på fjernleverbare tjenester kjøpt fra utlandet, såfremt kjøperen er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i Norge, og denne omsetningen ville vært avgiftspliktig ved et innenlandsk salg.

Utleie av arbeidskraft er fjernleverbart

Når det gjelder innleietilfellene, så har Høyesterett i den såkalte «Helikopterdommen» (Rt. 2007 s. 1401), slått fast at utleie av arbeidskraft er en tjeneste som kan fjernleveres. Det vil si at når en norsk virksomhet leier inn arbeidskraft fra et selskap hjemmehørende i utlandet, så er det den norske virksomheten som må beregne merverdiavgift på kjøpet.

Må ha et bevisst forhold til hva som leveres

Erfaringsmessig er det mange virksomheter som overser plikten til å svare innførselsmerverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet. Ofte vil dette være et nullsumspill grunnet virksomhetens umiddelbare fradragsrett. For virksomheter med ingen eller begrenset fradragsrett slik som bank- og forsikringsbransjen, vil en feilhåndtering kunne medføre betydelige etterberegningensbeløp og tilleggsavgifter.

Ved oppdragsavtaler hvor man står overfor stedbundne tjenester, som for eksempel bygg- og monteringstjenester, vil den omvendte avgiftsplikten ikke slå inn. Her vil den utenlandske selgeren på lik linje med sine norske konkurrenter måtte la seg mva-registrere, innberette og innbetale norsk merverdiavgift på sine tjenesteleveranser her til lands.

Det er derfor viktig at avtalepartene er tydelige på hva som faktisk skal leveres, og at dette fremgår klart av kontrakten.