



Handelshøyskolen BI

MAN 29201 Internasjonal skatterett - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	08-09-2021 09:00	Termin:	202120
Sluttdato:	10-12-2021 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202120 20058 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Andreas Silderen Kirkhaug

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Fast driftsted ved levering av tjenester i skatteavtalen Norge - Polen
Navn på veileder *:	Eivind Furuset

Inneholder besvarelsen Nei **Kan besvarelsen** Ja
konfidensielt **offentliggjøres?:**
materiale?:

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)
Gruppenummer: 26
Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Innholdsfortegnelse

1. INNLEDNING.....	1
1.1 FAST DRIFTSSTED VED LEVERING AV TJENESTER – AVT. POLEN.....	1
2. ART. 5 (4) I SKATTEAVTALEN MED POLEN.....	1
2.1 AVVIK FRA MØNSTERAVTALEN.....	1
2.2 UTFØRER TJENESTER I DEN ANNEN STAT.....	4
2.3 TJENESTEYTING GJENNOM PERSONER.....	6
2.3.1 <i>Bokstav a – en person i 183 dager</i>	6
2.3.2 <i>Bokstav b – store selskaper og flere prosjekter</i>	9
2.3.3 <i>Tilknyttede prosjekter</i>	11
2.4 BRUTTO INNTEKTER I AVTALESTATEN OVER 50% AV GLOBAL INNTEKT.....	15
2.5 ALLOKERING AV INNTEKT.....	17
2.6 UNNTAK FOR FORBEREDENDE AKTIVITETER.....	18
3. ANDRE AVTALER.....	19
3.1 ANDRE SKATTEAVTALER MED LIK BESTEMMELSE.....	19
4. KONKLUSJON.....	20
LITTERATURLISTE.....	21

Sammendrag

Etter revisjonen av OECDs mønsteravtale i 2008 ble det i kommentarene til bestemmelsen om fast driftssted i artikkel 5 gitt et eksempel på en bestemmelse for å etablere fast driftssted ved levering av tjenester. Denne bestemmelsen ble ikke inntatt i selve OECDs mønsteravtale. Norge har etter dette søkt å få med en slik bestemmelse i sine skatteavtaler.

I skatteavtalen Norge-Polen er det i art. 5(4) blitt tatt med en slik bestemmelse etter modell av OECDs mønsteravtale men den er blitt modifisert noe og vilkåret om at 50% av foretakets inntekt må stamme fra virksomhet i avtalestaten er gjort gjeldende også for selskaper som leverer tjenester gjennom en eller flere personer på et eller flere prosjekter. Bestemmelsen i avt. Polen blir objektivt sett ulik bestemmelsen i OECDs mønsteravtale og det gir noen problemstillinger ved tolkning av bestemmelsen med bakgrunn i kommentarene til OECDs mønsteravtale.

Det har blitt rettet kritikk både mot OECDs delvis anerkjennelse av behovet for en slik bestemmelse og av avt. Polens implementering av bestemmelsen om fast driftssted som følge av tjenesteyting.

Oppgaven er skrevet med utgangspunkt i norsk rett og tolkning ift. OECDs mønsteravtale og det har ikke vært rom til en nærmere vurdering av polske regler og tolkningspraksis. Bestemmelsen har også grensesnitt mot OECDs BEPS-prosjekt men heller ikke dette er det rom for å beskrive i detalj her.

1. Innledning

1.1 Fast driftssted ved levering av tjenester – avt. Polen

I revisjonen av OECDs mønsteravtale i 2008 ble det på bakgrunn av rapporten «*The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed Commentary Changes*»¹ inntatt et eksempel² på en bestemmelse om fast driftssted som følge av tjenesteyting i OECDs kommentarer til mønsteravtalen. OECD holder i hevd at fast driftssted som den klare hovedregel må være basert på fysisk tilstedeværelse i andre land enn der foretaket er hjemmehørende³. Dette er et standpunkt som i større grad blir utfordret, særlig av land utenfor OECD⁴. Ved å ta med et slikt eksempel i kommentarene oppnår OECD et kompromiss der de ikke endrer selve mønsteravtalen men likevel åpner for at stater kan ta med en slik bestemmelse i forhandlinger seg i mellom.

Norge har valgt å jobbe for å få med en slik bestemmelse i sine skatteavtaler og en slik bestemmelse er inntatt i art. 5(4) i skatteavtalen mellom Norge og Polen (avt. Polen). Proposisjonen⁵ sier ikke noe videre om bakgrunnen for dette men nevner kort at denne bestemmelsen er inntatt og gir en kort redegjørelse for bestemmelsen. Slike bestemmelser er også inntatt i 15 av skatteavtalene som Norge har inngått etter 2008, se kort kommentar om disse nedenfor i kapittel 3.

2. Art. 5 (4) i skatteavtalen med Polen

2.1 Avvik fra mønsteravtalen

Norge ønsker formodentlig å utvide beskatningsretten for inntekter som i all hovedsak er opptjent i Norge ved leveranser av tjenester. Bestemmelsen om fast driftssted ved levering av tjenester er et avvik fra mønsteravtalen i seg selv. I tillegg er det i avt. Polen endret slik at inntektsterskelen er gjort gjeldende også ved levering av tjenester gjennom flere personer og/eller flere prosjekter. I

¹OECD (2006)

²OECD (2019) komm. 144 til art. 5

³OECD (2019) komm. 1 til art. 7

⁴Miller (2015) pkt 8.2 avsnitt 5

⁵Prop. 59 S (2009-2010) pkt. 3 avsnitt 7

OECDs formulering av eksempelbestemmelsen i komm. 144 til art. 5 gjelder denne terskelen kun for levering av tjenester gjennom en person, se nedenfor i pkt. 2.4. Dette kan forstås som et ønske om å redusere virkeområdet til bestemmelsen siden det vil gjøre terskelen høyere for foretak som leverer tjenester gjennom flere personer og/eller leverer tjenester til flere prosjekter. Siste avsnitt i avt. Polen art. 5(4) gjør inntektsterskelen gjeldende for tjenesteyting både etter art. 5(4a) og 5(4b); «... og mer enn 50 prosent av foretakets brutto inntekt fra aktiv virksomhet i det eller de tidsrom skriver seg fra tjenester utført i den annen stat gjennom disse fysiske personene».

Innledningen gir ikke noen særlig informasjon om hvorfor art. 5(4) ble formulert slik den er og hvorfor den avviker fra mønsteravtalen. En mulighet er at dette er noe Polen har ønsket inntatt i avtalen for å sikre sitt eget proveny. Det er en relativt stor andel av polske virksomheter som leverer tjenester i Norge sammenlignet med norske virksomheter som leverer tjenester i Polen. Omfanget er større og det vil nok derfor være ønskelig for Polen å legge til en ytterligere terskel for å bevare sitt skatteproveny.

Skatte-ABC⁶ gir liten veiledning til hvordan Skattedirektoratet mener denne bestemmelsen skal forstås eller hvordan den praktiseres av Skatteetaten. Skatte-ABC presiserer at kommentarene til OECDs mønsteravtale har en sentral rolle i tolkning av Norges skatteavtaler⁷. Det forklares likevel ikke om dette kun gjelder avtaler som er basert på OECDs mønsteravtale eller, slik teksten fremstår, alle skatteavtaler Norge har inngått. Skattedirektoratet tar videre et forbehold om at «Det må vurderes i hvert enkelt tilfelle hvor stor betydning OECDs kommentarer skal få.» Avgrensningen her på hvordan Skatteetaten vektlegger kommentarene er i beste fall uklar. De henviser videre til Rt-2008-577 *Sølvik* som omhandlet spørsmål om fast bosted etter skatteavtalen med USA. I dommen så skriver Høyesterett at «Eg bygger etter dette på at kommentarane til mønsteravtalen framleis er relevante og bør tilleggjast stor vekt for forståinga av mønsteravtalen.»⁸ i forbindelse med vurdering av om kommentarene skal legges til grunn på tross av at de var uendret siden 1963 i det aktuelle tilfellet. De

⁶Skattedirektoratet (2021)

⁷Skattedirektoratet (2021) Utland – allment om skatteavtaler – 5 Særlig om tolkning av skatteavtaler

⁸Rt-2008-577, avsnitt 48

understreker synet videre i avsnitt 49⁹ i samme dom og henviser til øvrige Høyesterettsdommer med samme syn. Det må derfor være sikker rett at OECDs kommentarer til mønsteravtalen skal vektlegges ved vurdering av bestemmelser basert på OECDs mønsteravtale. I samme avsnitt så kommenterer Høyesterett at der bestemmelser ikke har noen parallell i OECDs mønsteravtale så kan ikke kommentarene tillegges like mye vekt.

Men hva da med bestemmelser som er basert på kommentarene men som er modifisert som i tilfellet avt. Polen. Både med Skattedirektoratets utsagn ovenfor som antyder at de vektlegger kommentarene selektivt og det faktum at avt. Polen artikkel 5(4) er formulert annerledes enn i OECDs kommentarer borger for at det er nyttig å gjennomgå den med tanke på hvilke problemstillinger som kan oppstå ved anvendelsen av bestemmelsen. Med bakgrunn i Høyesteretts uttalelser så må det være trygt å anta at en slik bestemmelse som er utledet av OECDs kommentarer også må kunne tolkes med bakgrunn i OECDs kommentarer.

Artikkel 5(4) i avt. Polen lyder som følger:

«Uansett bestemmelsene i punktene 1, 2 og 3 i denne artikkel, når et foretak i en kontraherende stat utfører tjenester i den annen kontraherende stat;

a) gjennom en fysisk person som er tilstede i denne annen stat i en eller flere tidsrom som til sammen overstiger 183 dager i løpet av enhver tolv månedersperiode; eller

b) i et eller flere tidsrom som til sammen overstiger 183 dager i løpet av enhver tolv månedersperiode og disse tjenestene er utført for det samme eller et tilknyttet prosjekt gjennom en eller flere fysiske personer som utfører slike tjenester i den annen stat eller er tilstede i denne stat for å utføre slike tjenester,

og mer enn 50 prosent av foretakets brutto inntekt fra aktiv virksomhet i det eller de tidsrom skriver seg fra tjenester utført i den annen stat gjennom disse fysiske personene, skal virksomheten drevet i denne andre staten ved utøvelsen av disse tjenestene anses for å være drevet gjennom et fast driftssted som foretaket har i denne andre staten. Dette gjelder dog ikke hvis denne virksomheten er begrenset til å omfatte aktiviteter som nevnt i punkt 5 i denne artikkel, og som hvis de ble utøvet gjennom et fast forretningssted ikke ville gjort dette faste forretningssted til et fast driftssted etter bestemmelsene i nevnte punkt.»

⁹Rt-2008-577 avsnitt 49

2.2 Utfører tjenester i den annen stat

Hovedvilkåret er at virksomheten leverer tjenester i den annen stat. Hvis det ikke leveres tjenester vil det ikke være snakk om at fast driftssted kan oppstå som følge av denne bestemmelsen. Videre angir bestemmelsen også at dette gjelder uavhengig av bestemmelsene om fast forretningssted i art. 5(1) og (2) samt reglene om bygge- og anleggsplasser og installasjonsprosjekt i art. 5(3).

Videre er det nødvendig å avklare hva som utgjør en tjeneste. Hva som inngår i tjenestebegrepet kan i noen tilfeller være uklart. Tradisjonelle håndverkertjenester må kunne sies å oppfylle vilkåret, også konsulenttjenester av type rådgivning ifm. oppføring av bygg osv. I kommentarene er ikke en tjeneste i seg selv eksplisitt definert, men det er gitt en del holdepunkter som kan benyttes for å avgjøre hva som skal anses som en tjeneste. Det er presisert at siden det er virksomheter som leverer tjenestene, så må de være levert til en tredjepart¹⁰ for at de skal være omfattet av bestemmelsen. Tjenester levert av virksomhetens utenlandske ansatte til en avdeling av virksomheten i kildestaten vil derfor ikke være omfattet. Spesielle virksomheter som fiskeri og oljeutvinning blir ikke ansett som omfattet av bestemmelsen¹¹. I tilfellet oljeutvinning så er det også bestemmelser i art. 20 som får anvendelse, men de blir ikke nærmere behandlet her.

Videre må tjenestene være levert i kildestaten¹². Om de er levert til en juridisk person som er hjemmehørende i kildestaten er ikke relevant så lenge tjenesten er levert i kildestaten. Den må også være levert av en person som er under instruksjon av foretaket og som ved levering av tjenesten oppholder seg i avtalestaten¹³.

Et siste viktig kriterie for å avgjøre om tjenesten har en slik karakter at den kan etablere fast driftssted er om den utgjør kjernevirksomheten for foretaket som leverer den. I OECD komm. 59 til art. 5 som omhandler unntak for forberedende og hjelpeaktiviteter etter art. 5(4) i OECDs mønsteravtale så fremgår det hva som ikke skal anses som forberedende aktiviteter etter denne bestemmelsen. Denne avgrensningen må tolkes slik at aktiviteter som utgjør «... *an essential and*

¹⁰OECD (2019) komm. 151 til art. 5

¹¹OECD (2019) komm. 150 til art. 5

¹²OECD (2019) komm. 152 til art. 5

¹³OECD (2019) komm. 152 til art. 5

significant part of the activity of the enterprise as a whole.» er tjenester som kan etablere fast driftssted. For eksempel så vil levering av verktøy og materialer til en byggeplass ikke være kjernevirksomheten til en tømrer. Det er den faktiske byggingen som utgjør kjernevirksomheten. For et budfirma vil derimot en slik levering innebære tjenester som er kjernevirksomheten for virksomheten og dermed være en tjeneste som kan etablere fast driftssted.

I innledningen til Prop. 59 S (2009-2010) så presiseres det at bestemmelsen i art. 5(4) i avt. Polen omfatter «... *tjenesteyting, herunder ledelses- og rådgivningstjeneste gjennom en fysisk person...*». Det er vanskelig å se for seg tjenester som ikke faller under denne relativt vide definisjonen. Vi må derfor konkludere med at så lenge tjenestene er levert til en tredjepart av en person under instruksjon av foretaket og som befinner seg i avtalestaten og denne tjenesten utgjør kjernevirksomhet for foretaket som yter tjenesten så må tjenestene tilfredsstillende vilkåret i art. 5(4) for å etablere fast driftssted.

Miller¹⁴ innvender at siden tjenester kan bli levert på vegne av virksomhetene gjennom en underleverandør så er det mulig å omgå bestemmelsen ved å dele prosjekter i mindre leveranser og levere de gjennom underleverandører for slik å unngå å etablere fast driftssted. Underleverandører sin tilstedeværelse vil ikke skape fast driftssted for virksomheten ettersom bestemmelsen kun ser på virksomhetens tjenesteyting. I tilfeller det det er åpenbart at virksomhet hjemmehørende i utlandet har direkte ved etablering av egne datterselskaper eller indirekte ved strategisk bruk av underentreprenører søkt å splitte opp kontrakter for å omgå dette, vil dette kunne rammes av gjennomskjæring etter sktl. § 13-2. Det kan også tenkes at dette kan rammes av bestemmelsen i OECDs mønsteravtale art. 5(4.1) i tillegg til art. 29(9). Disse bestemmelsene er ikke inntatt i avt. Polen, men ved implementering av MLI¹⁵ i avt. Polen så vil art. 14 i MLI ramme denne typen omgåelse.

Kuzniacki¹⁶ peker i sin kritikk på at begrepene fortjeneste (profits), business (virksomhet), tjenester (service) og foretak (enterprise) mangler definisjoner i avt.

¹⁴Miller (2015) pkt. 8.4.9, avsnitt a

¹⁵OECD (2017)

¹⁶Kuzniacki (2014) pkt. 4.2

Polen og i OECDs kommentarer til mønsteravtalen. Bruken av avtalestatenes definisjoner kan gjøre anvendelsen av avtalen upresis og gi andre resultater enn målsetningen med bestemmelsen er. Argumentet er ikke ukjent og er aktuelt på generell basis ved tolkning av skatteavtaler. Det er dermed ikke en spesifikk problemstilling for denne bestemmelsen.

2.3 Tjenesteyting gjennom personer

OECDs utgangspunkt er at tjenester må leveres gjennom et fysisk, fast driftssted for at det skal være tilstrekkelig tilknytning til avtalestatens økonomi til at inntekter opptjent i avtalestaten kan beskattes der. Det har likevel vært et press på OECD¹⁷ fra nye medlemsstater og observatører som har ført til at bestemmelser som gir fast driftssted ved levering av tjenester har blitt inntatt i kommentaren som en mulighet, om enn noe motvillig¹⁸.

2.3.1 Bokstav a – en person i 183 dager

I art. 5(4a) i avt. Polen etableres fast driftssted dersom et polsk foretak utfører tjenester i Norge eller vice versa gjennom én person som er tilstede i til sammen 183 dager i løpet av en tolv månedersperiode. Bestemmelsen lyder slik:

«a) gjennom en fysisk person som er tilstede i denne annen stat i en eller flere tidsrom som til sammen overstiger 183 dager i løpet av enhver tolv månedersperiode; ... »

Her er det flere momenter som er interessante. Vilkåret i bestemmelsen er at én fysisk person utfører tjenester og at denne samme personen oppholder seg i kildestaten i 183 dager i løpet av enhver 12-måneders periode. Å avgjøre hvorvidt det er en person som har utført tjenestene er en relativt rett frem vurdering, enten er det én person eller så er det flere personer som har utført tjenestene. Dersom det er flere personer som utfører tjenester for foretaket så er det art. 5(4b) i bestemmelsen som får anvendelse, se nedenfor. Her er det viktig å merke seg at ingen av vilkårene i bestemmelsen er knyttet direkte til foretakets størrelse men i sin natur er det gjerne enkeltpersonsforetak som rammes av bokstav a¹⁹. Det er likevel ingen hindringer for at også større selskaper som kun leverer tjenester

¹⁷Miller (2015) pkt. 8.2, avsnitt 5

¹⁸Pijl (2008) pkt. 1 og 2.1

¹⁹OECD (2019) komm. 155 til art. 5

gjennom en person blir omfattet av bokstav a. Dette blir av Miller²⁰ omtalt som «the key worker test» og omfatter tilfeller der en person leverer tjenester som gir så høye inntekter at de utgjør 50% eller mer av selskapets globale inntekt, se nedenfor om inntektsterskelen.

OECD komm. 153 til art 5 legger til grunn at tjenestene ikke nødvendigvis må være levert av ansatte i foretaket. Det vesentlige er at tjenestene er levert av foretaket. OECD viser videre til komm. 39 til art. 5 og understreker at tjenestene vanligvis blir levert av ansatte i foretaket, men at dette ikke et vilkår. Det kan godt være innleide personer som leverer tjenestene men vilkåret er at de må være under instruksjonsmyndighet av foretaket som leverer tjenestene.

Utfordringen kommer ved telling av antall dager. Her er det i OECD komm. 157 til art. 5 lagt opp til at prinsippet i art. 15 i OECDs mønsteravtale om en «days of physical presence test» skal følges. I avt. Polen er denne bestemmelsen inntatt i art. 14 (2a). Denne testen er velkjent og en rett frem vurdering av hvorvidt den ansatte har vært tilstede i kildestaten eller ikke i 183 dager og den står nærmere beskrevet i OECD komm. 5 til art. 15 i OECDs mønsteravtale.

Følgende dager skal ifølge kommentarene tas med; deler av dag, ankomstdag, avreisedag og alle andre dager tilbragt i kildestaten. Kommentarene gir videre veiledning for at dette også omfatter helligdager, ferier tilbragt i avtalestaten og alle andre dager tilbragt i avtalestaten. Unntaket er dager i transitt mellom avreise og ankomststed utenfor avtalestaten. Det er videre presisert i OECD komm. 4 til art. 15 at dette gjelder enhver tolv måneders periode og ikke kalender- eller regnskapsår. Tidligere mønsteravtaler(1963/1977) åpnet opp for tilpasninger ved å dele opp kontrakter i påfølgende regnskapsår, men denne muligheten er nå tatt vekk. Metoden for telling av dager er forutberegnelig og anses som lett å dokumentere for den ansatte/foretaket.

Skatte-ABC gir også lik veiledning for telling av dager etter art. 14(2)²¹.

Skattedirektoratet legger i sin innledning opp til at alle eksempler i Skatte-ABC

²⁰Miller (2015)

²¹Skattedirektoratet (2021) Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv.

1 Lønnsinntekter, generelt - 1.4.3 Lønnsinntekter i privat tjeneste, beregning av dager etter «183-dagersregelen»

baseres på den nordiske skatteavtalen (NSA) ettersom den er lik i struktur og utforming som OECDs mønsteravtale. Ettersom NSA er lik i utforming og struktur som OECDs mønsteravtale må veiledningen i Skatte-ABC derfor legges til grunn også for vurderingen²² av vilkårene i art. 14(2).

Resultatet av en «days of physical presence»-test der personen oppholder seg 183 dager eller mer i avtalestaten, vil medføre at personen som yter tjenester for foretaket blir skattepliktig etter art. 14(2) i avt. Polen til avtalestaten på samme tidspunkt som fast driftssted oppstår i avtalestaten etter art. 5(4a) i avt. Polen. Rent praktisk vil det ofte være identifikasjon mellom foretaket og personen som utfører tjenestene, her er det gjerne enkeltpersonsforetak eller små foretak med få deltakere som blir rammet av bestemmelsen. Bestemmelsen vil i mange tilfeller gjøre byggeplassregelen i art. 5(3) i avt. Polen overflødig. En person som leverer tjenester på en byggeplass vil utgjøre fast driftssted for virksomheten allerede etter 183 dager, uavhengig av vilkårene i art. 5(3) om at byggeplassen må vare i 12 mnd. Dette er også nevnt i OECD komm. 148 til art. 5 der de også diskuterer muligheten for å tilpasse tidsgrensen i art. 5(3) til en bestemmelse om fast driftssted for tjenester (service PE). Her er det lett å se at bestemmelsen i art. 5(4) er mer hensiktsmessig for skattemyndighetene i avtalestaten med en lavere terskel for å etablere fast driftssted og dermed skatteplikt.

Pijl²³ peker på at det kan etableres fast driftssted for foretaket basert på den ansattes handlinger. Dersom en ansatt bestemmer seg for å være i avtalestaten utover oppdragets varighet så kan resultatet være at foretaket får fast driftssted. Dette er noe foretaket bør være klar over og sørge for å kommunisere med sine ansatte i de tilfeller oppdrag varer så lenge at de kan overstige 183 dagers tilstedeværelse. Det må samtidig påpekes at den ansatte selv blir skattepliktig når vedkommende har vært tilstede i avtalestaten i 183 dager eller mer. Den ansatte og foretaket vil antageligvis kunne enes om hva som er hensiktsmessig i en slik situasjon og særlig foretakets administrasjon må være oppmerksomme på denne problemstillingen ved inngåelse av avtale om levering av tjenester i avtalestaten.

²²Skattedirektoratet (2021) - Utland – allment om skatteavtaler, pkt. 4 – den nordiske skatteavtalen (NSA) som eksempel

²³Pijl (2008), pkt. 2.4.2.3, avsnitt 2

2.3.2 Bokstav b – store selskaper og flere prosjekter

I art. 5(4b) i avt. Polen rammes tjenester levert av en eller flere personer for det samme eller tilknyttede prosjekter. Den lyder slik:

«b) i et eller flere tidsrom som til sammen overstiger 183 dager i løpet av enhver tolv månedersperiode og disse tjenestene er utført for det samme eller et tilknyttet prosjekt gjennom en eller flere fysiske personer som utfører slike tjenester i den annen stat eller er tilstede i denne stat for å utføre slike tjenester,»

Det vesentlige her er at fast driftssted etableres dersom en person jobber på flere tilknyttede prosjekter i tidsperioden eller dersom flere personer jobber på samme eller tilknyttede prosjekter. Kravet til 183 dager samlet i løpet av enhver tolv månedersperiode gjelder likt. Forskjellen er at under art. 5(4b) så telles antall dager tjenester er levert og ikke kun fysisk tilstedeværelse, som er en vesentlig forskjell. Vi må lese bestemmelsen i art. 5(4) 1. ledd «... når et foretak i en kontraherende stat utfører tjenester» sammen med art. 5(4b) «i et eller flere tidsrom som til sammen overstiger 183 dager...». Her er det altså foretaket som leverer tjenester gjennom en eller flere fysiske personer og den må forstås slik at det gjelder en person som er involvert i flere tilknyttede prosjekter eller flere personer på ett eller flere tilknyttede prosjekter. Dersom det dreier seg om én person på ett prosjekt, så er det art. 5(4a) som får anvendelse, se ovenfor.

Dagene beregnes basert på samlet tid for alle ansatte som er tilknyttet samme eller tilknyttede prosjekter. Denne paragrafen vil da treffe flere selskaper men vil ikke gjelde for selskaper der omsetning i avtalestaten ikke er 50% av totalomsetningen.

En skjematisk fremstilling kan være nyttig for å forstå art. 5(4b). Vilkår for antall dager og prosjekter kan vises slik, og vi forutsetter at prosjekt 1 og prosjekt 2 har en tilstrekkelig tilknytning til hverandre og at alt arbeid skjer i en 12 måneders periode. Det er ikke vilkår at det må skje i et regnskaps- eller ligningsår. Ingen av periodene er overlappende.

IKKE LEGG INN TEKST HER!

	Prosjekt 1	Prosjekt 2	Fast driftssted
Ansatt A	183 dager		Ja
Ansatt A	92 dager		
Ansatt B		92 dager	Ja
Ansatt A	92 dager	92 dager	Ja
Ansatt A	90 dager		
Ansatt B		90 dager	Nei
Ansatt A	100 dager	80 dager	Nei

Tabell 1: Antall dager og prosjekter

Ifølge OECD komm. 163 til art. 5 så skal kun dager som tjenester blir levert telles. Dette er en utfordrende avgrensning rent praktisk. Det er ikke definert hvordan en dag skal beregnes og det er åpent hvordan dette skal praktiseres. I OECD komm. 144 til art. 5 er det formulert slik at de(n) ansatte må være «... *present and performing such services*» mens det i avt. Polen er formulert som « .. *are performing such services in that other State or are present in that State for the purpose of performing such services*». Selv om ordlyden avviker fra OECDs formulering så er det i OECD komm. 163 til art. 5 forklart at passusen skal forstås slik at den omfatter også personell som er til stede med det formål å levere tjenester. Dette selv om de ikke leverer tjenester en aktuell dag, så lenge de er til disposisjon for kunden. Dette fremgår tydeligere av formuleringen i avt. Polen.

Det er ikke gitt at ansatt(e) tilstede i avtalestaten jobber hele dager men likevel er tilgjengelige for kunden hele dagen. Det kan være arbeid som kun kan utføres i dagslys som i nordlige deler av Norge ikke vil være tilgjengelig hele arbeidsdagen. Det kan være de skal gjøre service på maskiner som ikke kan være frakoblet i lengre perioder på grunn av produksjonshensyn. Spørsmålet blir da hvor terskelen for hvor lite arbeid i løpet av en dag skal være tilstrekkelig. En løsning kan være å sette som terskel at de ansatte er tilgjengelige for yting av tjenester på kundens premisser. Det er ingen norsk rettspraksis som gir noen veiledning til dette, men Miller²⁴ mener at så lite som 30 minutters arbeid kan være tilstrekkelig for at det skal telle som en dag der tjenester er levert. I OECD komm. 163 til art. 5 så står det at så lenge kunden blir fakturert for personell som

²⁴Miller (2015), pkt. 8.4.4, siste avsnitt

er tilgjengelig så vil dette telle mot 183-dagersgrensen. Dette er lett å kontrollere opp mot faktura og vil således være en kurant sak å dokumentere for virksomheten.

Dette betyr i praksis at foretaket ikke lenger bærer risiko for at ansattes opphold i avtalestaten utover oppdragsperioden etablerer fast driftssted. Så lenge hensikten med oppholdet ikke er å levere tjenester eller å være tilgjengelig for levering av tjenester så vil ikke tilstedeværelse av den enkelte ansatte telle mot dager for vurdering av fast driftssted. Dette kan foretaket kontrollere selv.

I OECD komm. 133 til art. 5 peker de på at denne typen bestemmelser kan gjøre det mindre forutberegnelig for virksomheter i tilfeller der arbeid av uforutsette årsaker tar lengre tid enn forventet og virksomheten da uforskyldt risikerer å få fast driftssted i avtalestaten. Dette argumentet blir tilbakevist av Pijl²⁵ ettersom denne problemstillingen også gjelder for fast driftssted etter art. 5(3) i OECDs mønsteravtale. I kommentarene fra OECD er det i tilfellet art. 5(3) ikke problematisert og bekymringen kan derfor ikke anses som reell. Dette gjelder alle artikler i avtalene der det foreligger en tidsbegrensning. Foretaket løper dermed den samme risikoen for at arbeidene kan dra ut i tid utover det som var planlagt.

En viktig presisering i OECD komm. 160 til art. 5 er at uavhengig av hvor mange personer som utfører tjenester på vegne av virksomheten en gitt dag, så vil det kun telle en dag mot grensen for virksomheten. Så selv om det er tre ansatte som leverer tjenester på tre tilknyttede prosjekter en gitt dag, så vil det for virksomheten kun telle som en dag. Virksomheten har altså bare levert tjenester en dag selv om det er tre dagsverk som er utført av de ansatte. Dette må en være oppmerksom på ved levering av tjenester på prosjekter som løper parallelt.

2.3.3 Tilknyttede prosjekter

I art. 5(4b) så er vilkåret for fast driftssted ved levering av tjenester til flere prosjekter at de skal være tilknyttet (eng. connected). Dette er en konkret

²⁵Pijl (2008), pkt 2.1 avsnitt 2

vurdering i hvert enkelt tilfelle men OECDs kommentarer til bestemmelsen²⁶ gir veiledning.

I OECD komm 162 til art. 5 står de relevante vurderingskriterier for hva som utgjør tilknyttede prosjekter basert på «commercial coherence». Denne vurderingen referer til eksemplene i OECD komm. 24 og 25 (malereksemplene) og lister opp de fleste av kriteriene som også står i OECD komm. 52 til art. 5. Det må derfor legges til grunn at det må være en forretningsmessig tilknytning mellom prosjektene. Ettersom art. 5(4b) ikke fokuserer på fysisk plassering men tvert i mot løsriver seg fra denne tenkemåten gjør at vi ikke behøver å se noen annen geografisk sammenheng utover at prosjektene er innenfor avtalestatens grenser og i tilfellet Norge innenfor avt. Polens virkeområde etter art. 3(1b).

Kriteriene som listes opp i OECD komm. 162 til art. 5 er som følger:

- hvorvidt prosjektene er omfattet av en hovedkontrakt
- hvorvidt prosjektene er omfattet av flere kontrakter, om disse kontraktene ble sluttet av de samme eller tilknyttede personer og hvorvidt inngåelse av ytterligere kontrakter med rimelighet kunne forventes etter inngåelse av opprinnelig kontrakt
- hvorvidt tjenestene som leveres er av samme art under de forskjellige prosjektene
- hvorvidt de samme personene yter tjenestene på de forskjellige prosjektene

I OECD komm. 52 til art. 5 er i tillegg kriteriet «*om sett bort fra skatteperspektivet, prosjektene/aktiviteten ville naturlig være omfattet av samme kontrakt*» tatt med i vurderingen. Dette bør etter min mening også være en del av vurderingen i tilfellet art. 5(4b) i avt. Polen. Det følger både av sammenhengen med at partene ønsker å utvide skattegrunnlaget og med bestemmelsene som er tatt inn i avt. Polen etter art. 14 av MLI²⁷ for å unngå kontraktssplitting.

Kommentarene gir ikke noen veiledning for hvordan kriteriene skal vektles men vi må legge til grunn at det må være en helhetsvurdering. Denne vurderingen må se om det finnes en forretningsmessig sammenheng mellom prosjektene og om de

²⁶OECD (2019), komm. 132 flg. til art. 5

²⁷OECD (2017)

har en naturlig sammenheng både i forhold til inngåelse av kontrakter og ikke minst hvorvidt det i all hovedsak er samme type tjeneste som leveres av samme personell.

I OECD komm. 161 til art. 5 så presiseres det at selv om virksomheten leverer flere tjenester til en kunde og anser de som ett prosjekt er de ikke nødvendigvis tilknyttede prosjekter. Eksempelet som gis er en virksomhet som rådgir en kunde om skatteforhold og leverer kurs på et fagfelt som ikke har noe med skatt å gjøre. Selv om foretaket anser leveransen som tilknyttede prosjekter siden de leveres til samme kunde så vil de ikke bli ansett som tilknyttede etter avtalen ettersom de leveres på forskjellige fagfelt. Dette er en interessant avgrensning som åpner for spørsmål knyttet til hvilken bransje foretaket opererer i. I eksempelet til OECD så er det et selskap som leverer rådgivningstjenester på forskjellige fagfelt. Hva da med en entreprenør som leverer både tømrer- og rørleggertjenester, blir dette å anse som byggetjenester eller blir de ansett som så forskjellige fagfelt at de ikke vil bli vurdert som tilknyttet. Du kan i praksis ikke sette en rørlegger til å utføre tømrerarbeid, like lite som du kan sette en IT-konsulent til å revidere et regnskap. Eksempelet til OECD gir ikke god veiledning her.

Det er også nyttig veiledning i kommentarene til art. 5 (3) om byggeplasser og installasjonsprosjekter. OECD komm. 52 og 53 til art. 5 omhandler kontraktssplitting i forhold til 12-måneders terskelen i art. 5(3) og omgåelse i slike tilfeller. Kommentarene viser til art. 29(9) om omgåelse. Det legges her frem vurderingskriterier som kan gi veiledning til om prosjekter er tilknyttet som kan brukes i art. 5 (4b) i avt. Polen. Særlig med hensyn til vurdering av skatteformålet er disse kommentarene nyttige.

Omtalen i Skatte-ABC²⁸ er ikke helt presis og fremstår som den kun gjelder art. 5(4a) - «Bestemmelsen er knyttet til opphold generelt og gjelder selv om oppholdene er knyttet til ulike prosjekter og uavhengig av om prosjektene har tilknytning til hverandre eller ikke.» Både i art. 5(4b) i avt. Polen, kommentarene til OECDs mønsteravtale og bestemmelsen slik den er inntatt i flere andre skatteavtaler har krav om at ved arbeid på flere prosjekter så må det være en form

²⁸Skattedirektoratet (2021) Utland – virksomhetsinntekter – 2.5 Fast driftssted ved tjenesteyting

for tilknytning mellom prosjektene for at de skal telle mot grensen for fast driftssted. Dette er en vesentlig del av vurderingen og dette bør være med i Skattedirektoratets veiledning rundt temaet.

Også i Skatte-ABC er det kommentert at «*Flere oppdrag som hver er under 12 måneder, kan sees under ett når kontraktene utgjør en kommersiell og geografisk enhet*»²⁹. Der legger de altså definisjonen fra OECDs kommentarer om en geografisk og kommersiell helhet til grunn for å definere prosjekter som tilknyttet i forhold til 12-måneders terskelen i art. 5(3) i mønsteravtalen. Som nevnt ovenfor ser vi bort fra det geografiske i vurderingen av om prosjektene er tilknyttet etter art. 5(4b) i avt. Polen, så veiledningen i forhold til å vurdere forretningsmessig sammenheng etter art. 5(3) må også gjelde for å vurdere forretningsmessig sammenheng etter art. 5(4b) i avt. Polen.

Bestemmelsen medfører at prosjekter som i seg selv ikke skaper fast driftssted individuelt kan utgjøre fast driftssted etter art. 5(4b), jf. OECD komm. 149 til art. 5. Dette er meningen ettersom artikkelen sikter på å skattlegge virksomheter som har en viss aktivitet men ikke nødvendigvis oppfyller vilkår for fysisk fast driftssted. Her peker OECD i retning av utvidelse av fast driftssted begrepet.

I sin omtale av endringene i mønsteravtalen i 2008 kommenter Pijl³⁰ problemstillingen med at tilknyttede prosjekter ikke er definert. Som nevnt ovenfor gir ikke kommentarene til mønsteravtalen noen god veiledning på dette utover hvilke aspekter av prosjektene som bør vurderes. Han anser likevel at begrepet «*geographical and commercialy coherent whole*» er et godt utgangspunkt. Ettersom dette er veletablert i forbindelse med vurdering av fast driftssted etter art. 5(3) i OECDs mønsteravtale så er nok dette et godt utgangspunkt. Det viser likevel svakheten ved at OECD ikke legger tydeligere føringer for hvordan bestemmelsene og ikke minst begrepene skal forstås.

Miller³¹ kritiserer vilkåret om at prosjektene skal være tilknyttet for å etablere fast driftssted. Foretaket er vitterlig tilstede lenge nok i avtalestaten til å skape

²⁹Skattedirektoratet (2021) Utland – virksomhetsinntekter - 2 Fast driftssted - 2.4 Særlig om bygnings- og monteringsarbeid

³⁰Pijl (2008), pkt. 3.5

³¹Miller (2015), pkt 8.4.9 siste avsnitt

tilknytning til denne statens økonomi; det burde derfor være unødvendig å ha dette som vilkår. Etter min mening så er dette et godt poeng. Formålet med regelen i art. 5(4) i avt. Polen er å utvide beskatningsretten til foretak som har en tilstrekkelig tilknytning til avtalestatens økonomi. Denne økonomiske tilknytningen vil være like sterk uavhengig av eventuell tilknytning mellom prosjekter foretaket leverer tjenester til. Verdien av tjenester levert og ressurser forbrukt i avtalestatens økonomi vil være helt lik, uavhengig av tilknytning mellom prosjekter.

2.4 Brutto inntekter i avtalestaten over 50% av global inntekt

I avt. Polen så er terskelen for å etablere fast driftssted knyttet til inntekter i perioden tjenester er levert i avtalestaten som andel av foretakets globale inntekt:

«og mer enn 50 prosent av foretakets brutto inntekt fra aktiv virksomhet i det eller de tidsrom skriver seg fra tjenester utført i den annen stat gjennom disse fysiske personene, skal virksomheten drevet i denne andre staten ved utøvelsen av disse tjenestene anses for å være drevet gjennom et fast driftssted som foretaket har i denne andre staten.»

Inntektsterskelen er gjort gjeldende både for bokstav a og bokstav b i art. 5(4) i avt. Polen. Dette skiller seg fra formuleringen i kommentaren til OECDs mønsteravtale og kan ved første øyekast skape noe usikkerhet til hvordan dette skal tolkes og hva dette betyr i praksis. Det er ikke nevnt i innledningen³² til proposisjonen hvorfor denne utformingen er valgt. Det er nærliggende å tro at dette er noe Polen har ønsket å ha med i avtalen for å sørge for eget skatteproveny. Det er betraktelig flere polske selskaper som leverer tjenester til Norge enn omvendt og dersom alle disse skulle blitt skattepliktige til Norge kun basert på tidsgrensen i bestemmelsen så ville dette medført en reduksjon i skatteprovenyet til Polen. Det er ingen andre avtaler Norge har inngått som har en lik bestemmelse og heller ikke Polen har inngått avtaler med lik bestemmelse³³.

Ettersom inntektsterskelen ikke er gjort gjeldende for bokstav b i OECDs kommentarer til mønsteravtalen, så er ikke denne formuleringen direkte kommentert. Vi må likevel kunne støtte oss til tolkningen av inntektsterskelen til bokstav a i kommentarene. Formålet med inntektsterskelen i bokstav a er

³²Finansdepartementet (2009)

³³Kuzniacki (2014), pkt. 3 avsnitt 3

sammenfallende med bruken i bokstav b i avt. Polen, å begrense etablering av fast driftssted kun basert på tilstedeværelse.

I OECD komm. 143 til art. 5 legges det til grunn at det er kun fortjeneste fra tjenester levert i i kildestaten som kan beskattes. Ved vurdering av om terskelen er oversteget så må det derfor legges til grunn at 50% eller mer av netto inntekter til virksomheten må stamme fra tjenester levert i kildestaten. Dette presiseres også i OECD komm. 168 til art. 5.

Dette er videre kommentert i OECD komm. 158 til art. 5, og beskrives som «*gross revenues test*». Det er beskrevet som netto inntekter fra virksomhet i kildestaten i perioden(e) som til sammen utgjør 183 dager eller mer. Dette representerer det foretaket har eller skulle ha krevd av betaling. Beskrivelsen må derfor forstås som at også tilfeller der det er underprising i forhold til armlengdeprinsippet blir rammet. Inntektsbegrepet er ikke begrenset til leveringen av tjenester men de ekskluderer klart passive inntekter (renteinntekter o.l.), riktignok forutsatt at det ikke drives virksomhet der denne typen passive inntekter følger av kjerneaktiviteten til foretaket (bank, finansvirksomhet o.l.). Her er ordlyden i avt. Polen ikke endret med unntak av at den grammatisk er tilpasset til at den gjelder for både bokstav a og bokstav b, «... *through that individual*» er byttet ut med «... *through those individuals*». Begrepet inntekt fra aktiv virksomhet kan være litt upresist, men ut fra ordlyden i kommentarene så må det forstås som virksomhetsinntekt som *ikke* faller under definisjonen passiv inntekt. Denne avgrensningen gjør det enklere for foretakene ved rapportering ettersom de unngår å måtte allokere finansinntekter o.l. til de enkelte landene foretakene har aktivitet i. Det må også være en riktig avgrensning for foretak som leverer tjenester som hovedbeskjeftigelse ettersom det er tjenesteytingen som knytter foretaket til avtalestatens økonomi.

Terskelen må vurderes opp mot foretakets brutto, globale inntekt for all sin virksomhet. Slik ordlyden i bestemmelsen er så er det det individuelle foretakets inntekt som må legges til grunn. Eventuelle eierselskap/konsern må i utgangspunktet sees bort fra. Unntaket er dersom det er opprettet flere selskaper for å unngå fast driftssted, da må det vurderes om konstruksjonen må

gjennomskjæres som en ren skattemessig konstruksjon etter sktl. § 13-2 jf. art. 14 i MLI³⁴ inntatt i avt. Polen.

Sett opp mot konkurranseforhold mellom store og små selskaper så vil denne bestemmelsen gi store selskaper en fordel. De vil i større grad ha mulighet til å unngå fast driftssted i kraft av sin større omsetning og kan dermed oppnå en konkurransefordel. Et enkeltpersonsforetak vil ved levering av tjenester i avtalestaten ha 100% av sin inntekt i avtalestaten i denne perioden. Dette er kritisert³⁵ i og med at der gir en konkurransefordel til større selskaper. Selv om større selskap vil ha lik forholdsmessig tilknytning til avtalestatens økonomi som et enkeltpersonsforetak vil det likevel i kroner og øre være slik at større selskap kan ha en større omsetning før de anses å ha etablert fast driftssted og blir skattepliktig etter vilkåret om 50% andel av global inntekt.

En annen innvending som er reist både i kommentarene og av Kuzniacki³⁶ er hvordan rapportering blir en belastning på virksomhetene. Pijl³⁷ avviser argumentet med at problemstillingen også gjelder for fast driftssted etter art. 5(3) i avt. Polen og i OECDs mønsteravtale. Sett i sammenheng med at det er akkurat de samme regnskaps- og rapporteringsmessige problemstillingene som oppstår ved fast driftssted etter art. 5(3) så må dette være løsbart uten at det skal være et argument mot fast driftssted som følge av tjenesteyting. Virksomheten må antas å ha regnskap og oversikt over inntekter og kostnader, lønn og utgifter til utstyr knyttet til tjenesteytingen så argumentet fremstår ikke som veldig viktig.

2.5 Allokering av inntekt

Mye av kritikken mot bestemmelsen både i avt. Polen og ved endringen av OECDs kommentarer i 2008 har fokusert på at det er vanskelig å avgjøre hvor mye av virksomhetens inntekt som kommer fra tjenesteytelse i avtalestaten og at det pålegger virksomheten en urimelig byrde. Som nevnt ovenfor så fremstår ikke dette som et viktig argument all den tid foretaket må ha en form for oversikt over utgifter og inntekter forbundet med prosjekter det leverer tjenester til. For å si det

³⁴OECD (2017)

³⁵Pijl (2008), pkt. 2.4.2.2

³⁶Kuzniacki (2014), pkt. 4.5.1.2 avsnitt 3

³⁷Pijl (2008), pkt. 2.1 avsnitt 4

på en annen måte, hvis ikke selskapet har kontroll på dette, hvordan kan de vite at de tjener penger på aktiviteten. Dette fremstår som overdrevent problematisert i OECDs komm. 133 art. 5 der de blant annet peker på vanskeligheter med rapportering der tjenester er levert til forbrukere.

Videre er det presisert i OECD komm. 168 art. 5 at det er kun «profits», altså fortjeneste som kan skattlegges i avtalestaten, jf. bestemmelsen i art. 7 (1) og (3) i avt. Polen. Det gis ingen nærmere veiledning for hvordan foretaket skal komme frem til dette beløpet, noe som gir en viss administrativ byrde i tillegg til problematikk i forhold til skattemyndighetenes kontroll av rapportering.

Videre så er det kun den del av fortjenesten som kan tilordnes det faste driftsstedet i kildestaten i den aktuelle perioden som kan beskattes av kildestaten. Her er det viktig å skille mellom inntekt og fortjeneste, særlig sett i sammenheng med at det er brutto inntekt som avgjør om selskapet fyller vilkårene for fast driftssted etter art. 5(4). For en virksomhet som i realiteten kun har virksomhet i avtalestaten så vil det være en relativt enkel sak å holde oversikt ettersom alle inntekter er opptjent i avtalestaten. Vi finner noe veiledning i RT-1994-132 («*Uncle John*») og senere dommer der fradrag av utgifter til havneleie, avsetning til klassing og andre utgifter i forbindelse med virksomhet på sokkelen behandles. I RT-1995-455 («*Regalia*») så blir også tilknytningen til avtalestatens økonomi en del av vurderingen. Se Jensen³⁸ (2002) for en nærmere gjennomgang av disse og flere relevante dommer.

At foretaket må forholde seg til avvikende regnskaps- og rapporteringsperioder i avtalestat og hjemstat vil kunne kreve ressurser. Dette må likevel sees som en del av kostnadene ved å drive virksomhet over landegrensene. De samme problemstillingen oppstår for fast driftssted etter art. 5(1), 5(3) og agentregelen i art. 5(6) i avt. Polen. I kommentarene til OECD er ikke dette problematisert noe videre.

2.6 Unntak for forberedende aktiviteter

Etter art. 5(4) siste ledd i avt. Polen er likevel aktiviteter omfattet av art. 5 (5) unntatt og vil ikke medføre fast driftssted. Siste ledd lyder slik;

³⁸Jensen (2002)

«Dette gjelder dog ikke hvis denne virksomheten er begrenset til å omfatte aktiviteter som nevnt i punkt 5 i denne artikkel, og som hvis de ble utøvet gjennom et fast forretningssted ikke ville gjort dette faste forretningssted til et fast driftssted etter bestemmelsene i nevnte punkt.»

Dette er aktiviteter som hovedsaklig er av forberedende karakter eller hjelpevirksomhet. I utgangspunktet gir artikkel 5(5) god veiledning i hva som anses som hjelpe- eller forberedende aktiviteter. Ettersom de andre vilkårene i art. 5(4) klart må forstås som at de omfatter tjenester levert som del av hovedvirksomhet for foretaket fremstår det som lite trolig at nettopp dette unntaket vil være hyppig anvendt i tilknytning til denne bestemmelsen.

3. Andre avtaler

3.1 Andre skatteavtaler med lik bestemmelse

Norge har inntatt en bestemmelse i tråd med kommentaren til OECDs mønsteravtale om fast driftssted som følge av tjenesteyting i 15 skatteavtaler³⁹. De er i stor grad inntatt likt som i kommentarene men har blitt modifisert noe i noen av avtalene, som vi har sett ovenfor i tilfellet avt. Polen. Alle avtalene og protokollene er inngått etter 2008 og det fremstår som at Norge har ventet på denne muligheten og nå søker å innta denne bestemmelsen eller varianter av den i alle skatteavtaler som inngås. Det er ikke rom her til å sammenligne alle avtalene i detalj, men det fremstår som at de fleste i stor grad holder seg til formuleringen i kommentarene til OECDs mønsteravtale. Dette er nok en bedre løsning sett med hensyn på anvendelsen av bestemmelsen og ikke minst med tanke på at de endringene som ble gjort i avt. Polen neppe har noen særlig praktisk betydning utover å begrense antallet foretak som får fast driftssted etter art. 5(4b).

I FNs modellskatteavtale art. 14 er det fortsatt bestemmelser tilsvarende tidligere art. 14 i OECDs mønsteravtale som i praksis etablerer fast driftssted ved levering av tjenester. Også i art. 12A er det en bestemmelse om kildeskatt på tekniske tjenester («Fees for technical services») som også søker å utvide kildeskatteretten

³⁹Gjelder skatteavtalene med Belgia (2014), Georgia (2011), Kypros (2014), Malta (2012), Malawi (2009), Makedonia (2011), Nederland (tilleggsprotokoll 2013), Polen (2009), Portugal (2011), Romania (2015), Serbia (2015), Slovenia (2008), Storbritannia (2013), Tyrkia (2010) og Zambia (2015) – <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/> - sist besøkt 25.11.2021

ved levering av tjenester. Det er ikke rom for en nærmere sammenligning av bestemmelsene her selv om noen av de norske skatteavtalene er inngått med bakgrunn i FNs modellskatteavtale, se bl.a. avt. Zambia der det er inntatt flere bestemmelser fra FNs modellskatteavtale.

4. Konklusjon

Etter min vurdering så er bestemmelsen om fast driftssted ved levering av tjenester nyttig og sørger for beskatningsrett for inntekter som normalt sett ville vært beskattet hadde de blitt levert fra selskap med et minimum av fysisk tilknytning. Se bl.a. Utv. 1992 s. 1146 der et kontor ble ansett som tilstrekkelig fysisk tilstedeværelse til å etablere fast driftssted selv om de leverte tjenestene på forskjellige byggeplasser. Særlig i en stadig mer grensekryssende økonomisk hverdag vil det være viktig å sørge for gode hjemler for beskatning av virksomheter som leverer tjenester uten fysisk, fast driftssted. Man kan rette kritikk mot implementeringen av regelen i avt. Polen, særlig med hensyn til at den er formulert annerledes her enn i andre avtaler. Modifikasjonen vil neppe gjøre bestemmelsen mindre aktuell og den er nok et effektivt kompromiss fra Norge sin side med hensyn til antallet virksomheter fra Polen som leverer tjenester til Norge.

Det har ikke lyktes å finne rettsavgjørelser, bindende forhåndsuttalelser eller avgjørelser fra skatteklagenemnda der bestemmelsen i avt. Polen har vært omtalt direkte. Vi må likevel se til etablert rettspraksis for veiledning ettersom det er likhet mellom vurderingene som gjøres i OECDs mønsteravtale art. 5(3) og avt. Polen art 5(4).

De tekniske problemstillingene i forhold til telling av dager tjenester er levert, vurdering av prosjekters tilknytning og allokering av inntekt til kildestat kan adresseres på en bedre måte. Dette bør OECD ta en mer styrende rolle og ansvar for. Dette vil sikre tilliten til OECDs mønsteravtale og sørge for en mer helhetlig forvaltning på tvers av landegrenser. Dette vil også være positivt for foretak som driver virksomhet på tvers av landegrenser, de vil ha en mer forutberegnelig regelverk å forholde seg til og kan bruke mindre ressurser på etterlevelse.

Litteraturliste

Lover:

- Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Skatteavtaler:

- OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*
- OECD (2017), *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*
- OECD (2006), *The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed Commentary Changes - Public discussion draft*
- *Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue*, (1996) (den nordiske skatteavtalen, NSA)
- Finansdepartementet (2009), Prop. 59 S (2009-2010) – *Samtykke til å sett i kraft en skatteavtale mellom Norge og Polen*
- Følgende skatteavtaler ligger tilgjengelige på Regjeringen sine nettsider - <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/> - sist besøkt 25.11.2021: *Belgia* (2014), *Georgia* (2011), *Kypros* (2014), *Malta* (2012), *Malawi* (2009), *Makedonia* (2011), *Nederland* (tilleggsprotokoll 2013), *Polen* (2009), *Portugal* (2011), *Romania* (2015), *Serbia* (2015), *Slovenia* (2008), *Storbritannia* (2013), *Tyrkia* (2010) og *Zambia* (2015)

Bøker/Artikler:

- Hans Pijl (2008), *The OECD Services Permanent Establishment Alternative*, *European Taxation* September 2008 p. 472
- Blazej Kuzniacki (2014), *The Service PE Concept in Light of the Poland-Norway Income Tax Treaty*, *European Taxation* januar 2014
- A. Miller (2015) *Taxing Cross-Border Services: Current Worldwide Practices and the Need for Change*
- Skattedirektoratet (2021), *Skatte-ABC 2021*

- Eirik Jensen (2002), *Permanent Establishments and Allocation Questions Pertaining to Them – Judgements of the Norway Supreme Court*

Dommer:

- Utv. 1992 s. 1146
- RT-2008-577 Sølvik
- RT-1994-132 Uncle John
- RT-1995-455 Regalia