

EES-samningurinn og íslenskur skattaréttur

Opin málstofa á Háskólatorgi

Þriðjudaginn 4. febr. 2014

í stofu 101 frá kl. 12 til 13

Ásmundur G. Vilhjálmsson

lögmaður og aðjúnt

Efnisyfirlit

Þetta mun ég fjalla um

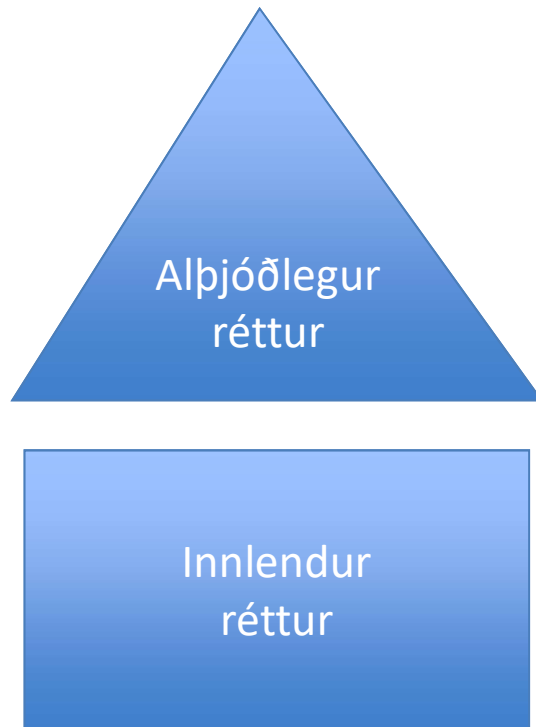
- Samband landsréttar og alþjóðlegs réttar
- EES-samningurinn. EES-lögin
- Bann við mismunun og hindrunum
- Fjórfrælsið. Afleiðingamiðuð nálgun
- Hverjir njóta vernda? Samanburðarreglan
- Innlendur réttur og þau áhrif sem hann hefur orðið fyrir vegna EES-samningsins

Kenningin um tvíeðli réttarins

- Íslensk stjórnskipun byggir á **tvíeðliskenningunni**. Samkvæmt henni er landsréttur og þjóðaréttur (milliríkja-réttur) tvær aðskildar greinar/kerfi
- Til að milliríkjasamningur öðlist lagagildi hér á landi verður því að lögfesta hann; leiða hann í lög - innleiða
- Milliríkjasamningur, sem ekki hefur verið lögfestur, skapar semsé hvorki rétt og né bakar skyldur hjá mönnum/fyrirtækjum
- Komi til árekstrar milli innlends réttar og alþjóðaréttar hlýtur þjóðarétturinn því að víkja. Hann hefur því ekki **bein áhrif eða forgang** fram yfir innlend lög

Eineðliskenningin:

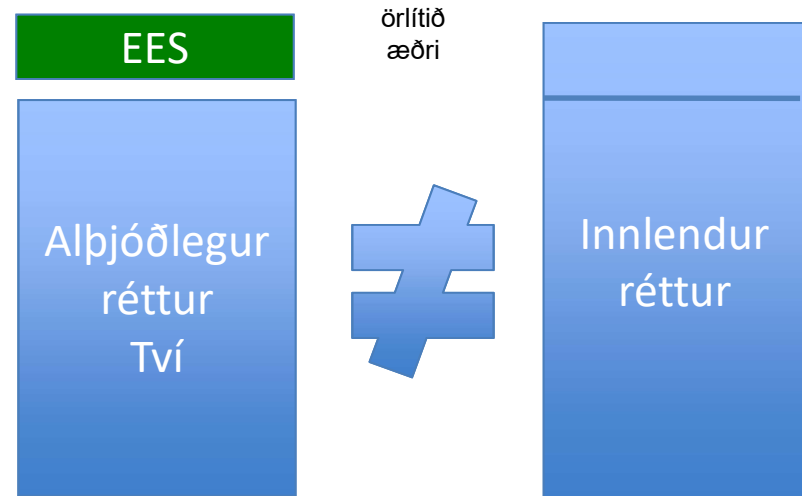
Innlendur réttur og
alþjóðlegur réttur
eitt kerfi þar sem al
þjóðlegur réttur trónir
efst. Frakkland o. fl.



SAMSPIL INNLENDIS RÉTTAR OG ALÞJÓÐLEGS RÉTTAR, MILLIRÍKJA SAMNINGA

Tvíeðliskenningin:

Innlendur réttur og
alþjóðlegur réttur tvö
aðskilin kerfi. USA.
Norðurlöndin o. fl.



EES samningurinn

1994 – 2014 = 20 ára

- EES-samningurinn var undirritaður í Oportó í Portúgal 2. maí 1992 og öðlaðist hann gildi hér á landi 1. jan. 1994
- **MEÐ SAMNINGNUM VARÐ ÍSLAND AÐILI AÐ EVRÓPSKA EFNAHAGSSVÆÐINU**
- Evrópska efnahagssvæðið er landssvæði sem tekur til aðildarríkja Efnahagsbandalags Evrópu og EFTA ríkjanna, það er Íslands, Liechtenstein og Noregs

EES-lögin

- Með lögum nr. 2/1993 var **MEGINMÁLI** samningsins, ákvæði bókunar 1 við hann og ákvæði 9. tölul. VIII. viðauka og g-liðar XIII. viðauka við hann **VEITT LAGA - GILDI** hér á landi, sbr. 1. mgr. 2. gr. EES-laganna
- Umrædd ákvæði hafa því **SAMA VÆGI** og innlend lög. Hið sama verður hins vegar ekki sagt um aðra hluta samningsins. Hér á meðal er meginþorri BÓKANA við samninginn samtals 49 að tölu og viðaukanna samtals 22 að tölu svo og gerðir sem vísað er til í þeim
- **UMRÆDDAR RÉTTARHEIMILDIR VERÐUR ÞVÍ AÐ INN-LEIÐA SÉRSTAKLEGA SVO AÐ ÞEIM SÉ UNNT AÐ BEITA**

Eðli EES-samningsins

- EES-samningurinn er á milli ríkja. Hann er því dæmigerður þjóðréttarsamningur. Á ákveðum sviðum tryggir samningurinn stofnunum EES þó **yfirþjóðlegt vald**. Samningurinn er því **meira en aðeins** milliríkjasamningur – munið: ➔ **ÖRLÍTIÐ ÆÐRI**
- Hér er umfram allt átt við þá heimild sem Eftirlitsstofnun EFTA, ESA, hefur til að **kveða upp bindandi** úrskurði
 - vegna brota einstaklinga og aðila að atvinnurekstri á samningnum **á vettvangi samkeppni, ríkisaðstoðar og opinberra innkaupa**
 - svo og rétt **Eftirlitsstofnunarinnar til að höfða mál á hendur ríkisstjórnnum vegna brota á samningnum**

EFTA dómstóllinn orðaði þetta svo í máli E-9/97. Sveinbjörndóttir, sbr. 59 mgr.

- EES samningurinn er þjóðréttarsamningur af **sérstakri gerð** (sui generis) sem hefur að geyma sitt eigið skýra lagakerfi. EES-samningurinn myndar ekki tollabanda lag heldur **frjálst viðskiptasvæði**, sjá dóminn í málinu *E-2/97 Maglita* [1997] EFTA dómstóllinn, skýrslur dómsins 127
- **Samlögunin** samkvæmt EES-samningnum er kannski ekki eins **víðtæk** og samkvæmt EBE/ESB samningnum en **umfang og markmið** EES-samningsins ganga **lengra** en **venjulegt** er þegar um þjóðréttarsamninga er að ræða

Markmið EES, sjá 1. gr. EES-samningsins

SKIPTIR MÁLI VIÐ TÚLKUN

- „Markmið þessa samstarfssamnings er að stuðla að **stöðugri** og **jafnri** eflingu **viðskipta-** og **efnahagstengsla** samningsaðila við sömu **samkeppnis**skilyrði og eftir sömu reglum með það fyrir augum að mynda **einsleitt=sambærilegt** Evrópskt efnahagssvæði sem nefnist hér á eftir EES.“ – Með þessu er leitast við að stuðla að:
- Réttarsamræmingu **innan** EES og **milli EES og ESB**

Staða EES gagnvart innlendum rétt Það sam mestu máli skiptir:

- **Bein áhrif, hvað merkir það?** Með beinum áhrifum er átt við það hvort einstaklingar og eða fyrirtæki eigi rétt á að bera EES-samninginn, þar með talið afleidda löggjöf hans (Reglugerðir, gerðir o. fl.), fyrir sig innanlands í hlutaðeigandi landi milliliðlaust eins og innlend lög væri
- **En forgangur?** Forgangur varðar hins vegar það álitamál hvort EES-réttur hafi forgang fram yfir innlendan rétt. Samræmist t.d. ísl. skattaregla ekki EES-samningnum ryður EES reglan þá (ekki) íslensku reglunni úr vegi

Bein áhrif og forgangur

- **ESB-SAMNINGURINN HEFUR BEIN ÁHRIF.** Þar að auki er bandalagsrétti í mörgum tilvikum veittur **FORGANGUR** fram yfir innlendan rétt. Hvernig horfir þetta við í EES-rétti?
- *Í Karlsson-málinu* þurfti EFTA-dómstóllinn að taka afstöðu til þess hvort EES-samningurinn hefði **BEIN ÁHRIF**. Um það sagði hann:
 - „Af 7. gr. EES-samningsins og bókun 35 við EES samninginn leiðir að EES-réttur **FELUR EKKI Í SÉR FRAMSAL Á LÖGGJAFVALDI**. Þess vegna gerir EES-réttur ekki kröfu um það að einstaklingar og fyrirtæki geti byggt beint á **EKKI-INNLEIDDUM** EES-reglum fyrir innlendum dómstólum.“
- **ERGO: Aðeins INNLEIDDAR** gerðir svo sem meginmál EES-samningsins, sbr. lög nr. 2/1993, geta haft bein áhrif. Þar með er ekki sagt að þær hafi **forfang** → réttilega innleiddar

Ef ekki forgangur, hvað þá?

Væntingarreglan

- Ríki skal leitast skal við að skýra lög og reglur, að svo miklu leyti sem við á og unnt er, til **SAMRÆMIS** við EES-samninginn og þær reglur sem á honum byggja. Þetta leiðir af 3. gr. EES-L
- Skv. því á ríki í lengstu lög að forðast að brjóta samning, að minnsta kosti viljandi. Með þessari reglu er lögfest svokölluð

VÆNTINGARREGLA

- Um **forganginn** er hins vegar að finna ákvæði í bókun 35. Inniheldur hún **TVÆR** málsgreinar og hljóðar sú fyrri svo:
 - Þar eð með samningi þessum er stefnt að **EINSLEITU** Evrópsku efnahagssvæði sem byggist á sameiginlegum reglum, **án þess að samningsaðila sé gert að FRAMSELJA LÖGGJAFARVALD til stofnana Evrópska efnahagssvæðisins**; og þar eð þessum markmiðum verður **ÞVÍ AÐ NÁ MEÐ ÞEIRRI MÁLSMEÐFERÐ SEM GILDIR Í HVERJU LANDI UM SIG - LAGASETNING**

EES-samningurinn

Bókun 35

- Fyrri málsgreinin hefur semsé að geyma áréttingu á meginreglunni um fullveldi og undirstrikar að **Framsal** á fullveldinu hafi ekki átt sér stað
- Í raun er þetta fullveldi þó aðeins í orði, sbr. síðari málsgreinina (**Sérstök grein**) er hljóðar svo:
 - Vegna tilvika þar sem getur komið til **árekstra** á milli EES-reglna, sem komnar eru til framkvæmda og annarra settra laga, **skuldbinda EFTA-ríkin sig til að setja**, ef þörf krefur, lagaákvæði þess efnis að EES-reglur **gildi** í þeim tilvikum → fáir forgang

Fjórfrælsið, hvað er það?

- EES-samningurinn hefur að geyma ákvæði sem ætlað er að tryggja ríkisborgurum evrópska efnahagssvæðisins (mönnum og fyrirtækjum)

ákveðinn grundvallarréttindi

- Þessi ákvæði eru tvenns konar, annars vegar er þeim ætlað að fyrirbyggja **mismunun** og hins vegar að koma í veg fyrir að menn og fyrirtæki séu beitt ákveðnum **hindrunum** eða aftrað frá því að nýta sér fararfrælsi sitt

Bann við hindrun

- Meginhlutverk EES-samningsins er að stuðla að samræmdum (einsleitnum) innri markaði. Til að gera þetta kleift er leitast við að tryggja ákveðin frelsi. Þessi frelsi eru
 1. Frálsir vöruflutningar
 2. Frjálsir fólksflutningar og stofnsetningarréttur
 3. Frjáls þjónustuviðskipti
 4. Frjálsir fjármagnsflutningar



Þverlandamæralegur flutningur

- EES-samningurinn bannar ríkjum ekki að viðhafa öfuga mismun t.d. skattleggja innlenda aðila þyngra en erlenda. Almennt skiptir þetta þó litlu máli
- Mikilvægara er hins vegar að átta sig á því að til njóta verndar verður að vera um ræða **þverlandamæra lega flutninga**
- Annað hvort verður erlendis búsettur aðili að koma hingað til búsetu eða hérlandis búsettur aðili að flytjast af landi brott - **OG það sem meira er**
 - flutningurinn verður að tengjast **sölu á vöru eða þjónustu, vinnu þar með talið atvinnuleit, stofnun atvinnufyrirtækis eða fjármangs flutningum**
- **Ellilífeyrisþegar njóta því ekki fortakslausrar verndar**

Werner o(≠)g Asscher

einn flutti til að búa annar til að vinna

- ✓ **Hans Werner var Þjóðverji.** Bjó hann í Hollandi en starfaði í Þýskalandi sem tannlæknir. **Í Þýskalandi var Werner skattlagður sem ekki heimilisfastur maður, það er takmarkað skattskyldur aðili**
- Þessi skattlagning var óhagstæðari en heimilisfastir menn bjuggu við. Werner var ósáttur við það og krafðist þess að vera skattlagður í Þýska landi eins og heimilisfastur maður á grundvelli fjórfrelsisins. Dómstólar höfnuðu kröfu hans þar sem hann væri þýskur ríkisborgari. Kom fram að Werner hefði alla tíð starfað í Þýskalandi og einungis flust til Hollands til að búa
- ✓ **Asscher var hollenskur ríkisborgari og starfaði sem framkvæmda-stjóri tveggja hlutafélaga. Var annað hollenskt en hitt belgískt**
- Asscher ákvað að flytja til Belgíu svo að hann ætti auðveldar með að gæta hagsmuna fyrirtæksins þar í landi. Eftir brottflutninginn var hann skattlagður **sem ekki heimilisfastur** í Hollandi með **25%** skatti í stað **13%** skatts
- Asscher hélt því fram að hin óhagstæða skattlagning fæli í sér brot á fararfrelsi sínu og féllust dómstólar á sjónarmið hans

Skattaréttur og EES réttur

- EES-samningurinn hefur **ekki** að geyma reglur sem mæla fyrir um **samræmingu** á sköttum og gjöldum í aðildar-ríkjunum. Í meginatriðum er þessu eins farið um EB/ESB
- Eigi að síður geta hin almennu ákvæði samningsins svo og reglur, sem settar hafa verið á grundvelli þeirra, skipt máli varðandi efni og framkvæmd innlendra skattareglna þeirra
- Reglur um skatta og gjöld sem grafa undan ákvæðum EES-samningsins um fjórfrelsið eða fela í sér óheimila ríkisaðstoð samrýmast þannig tæplega samningnum
- Mismununin er þó sjaldnast bein heldur óbein, sbr. endurfjárfestingarbannið í 17. gr. TSL

Sjá mál E-6/98

Ríkisstjórn Noregs gegn Eftirlitsstofnun EFTA

EETA-dómstóllinn vill fyrir það fyrsta taka fram að EES-samningurinn tekur almennt **ekki** til skattkerfa EBE/EFTA ríkja. Í ákveðnum tilvikum geta umrædd kerfi hins **VEGAR HAFT SLÍK ÁHRIF** að þau falla undir gildissvið ákvæðis 1. mgr. 61. gr. EES samningsins

Evrópudómsstóllinn hefur þannig dæmt að fjárhagslegir eiginleikar ákvörðunar verji hana ekki gagnvart ákvæði 92. gr. ESB samningsins (nú grein 87). Enda gerir ákvæði 92. gr. ESB samningsins (nú grein 87) ekki greinarmun á ákvörðunum ríkja á grundvelli orsaka og markmiða heldur umfram allt eftir **ÞVÍ HVAÐA AFLEIÐINGAR ÞÆR HAFA**, sbr. mál C-173/73 Ítalía gegn Framkvæmdastjórninni

Mismunun: **Hverjir njóta verndar**

- Ríkisborgarar annarra aðildarríkja ESB/ EES sem koma hingað til lands. **Þeim má ekki mismuna**
- Til að finna út hvort svo sé verðum við að framkvæma **SAMANBURÐ**
 1. Við berum skattlagningu **útlendingans** saman við skattlagningu **Íslendingans eða**
 2. skattlagningu hins **ekki-heimilisfasta**, það er takmarkað skattskylda, saman við skattlagningu þess **heimilisfasta**

Hindrun: hverjir njóta verndar

- Aðilar sem heimilisfastir eru hér á landi og hyggjast flytja af landi brott
- Umræddir aðilar eiga semsé rétt á að vera eins settir (í skattalegu tilliti) og þeir hefðu verið ef þeir **hefðu haldið áfram** að búa hér landi
 - Samanburðar grundvöllurinn er þess vegna aðilar, sem heimilisfastir eru hér, og aðilar sem hyggjast fella niður heimilisfesti sína við flutning af landi brott

Meira

- Brottluttir Íslendingar sem flytja heim eftir útiveru njóta líka verndar skv. hindrunar ákvæðunum
- Er það rökstutt með vísan til þess að þyngri slattlagning þeirra en innlendra/heimilisfastra manna myndi hafa aftrað þeim frá því að nýta sér fararfrelsi sitt
- Á þetta reynir t.d. við mildun skattlagningar. Skattlagning þeirra sem hlotnast erlendar tekjur er þannig þyngri en hinna sem eingöngu hlotnast innlendar tekjur

RÉTTLÆTINGARÁSTÆÐUR

málefnaleg sjónarmið

- Auðvitað eru ríkin ekki alltaf sammála því að regla feli í sér brot á ESB/EES rétti. En jafnvel þótt svo sé er reynt að réttlæta hana á hlutlægum grundvelli. M.Ö.O orðum að mismunin/hindrunin sé nauðsynleg til að tryggja
 - ✓ Skilvirkt skatteftirlit
 - ✓ Verndun þjóðartekjuskattsstofnsins
 - ✓ Samhengi skattkerfisins
 - ✓ Jafna skiptingu skattlagningarréttarins
 - ✓ Koma í veg fyrir tvöfaldan tapsfrádrátt
 - ✓ Baráttuna gegn skattundandrætti og skattsvikum
 - ✓ Upprunalandsregluna o. fl. o. fl.

Krafan um meðalhóf

- Sjaldgæft er að fallist sé á að mismunun eða hindrun sé réttlætanleg
- En jafnvel þótt það hendi má mismunun eða hindrun þó aldrei ganga lengra en nauðsynlegt er til að ná markmiðinu

Innlendur réttur

- Við gerð EES-samningsins var gerð ítarleg könnun á því hvort innlend lög þar með talið skattalög innihéldu mismununar- eða hindrunar ákvæði
- **Að því loknu var það mat manna að aðeins einu ákvæði skattalaganna þyrfti að breyta**
- Var það ákvæðið um **barnabætur**. Þetta mat var auðvitað rangt. Mörgum öðrum ákvæðum þurfti að breyta
- Í gegnum tíðina hafa stjórnvöld samt verið treg að breyta þessum ákvæðum skattalaga. Oftar en ekki hefur breyting þannig ekki verið gerð fyrr en fyrr en eftir áskorun ESA

Íslensku virðisaukaskattslögin

- Bækur á innlendri og erlendi tungu, 14% annars vegar og hins vegar 24,5% skattur → mismunun
 - Sjá 6. tölul. 14. gr. VSL eins og hann var samþykktur með 50. gr. laga nr. 111/1992: Sala bóka á **íslenskri tungu** jafnt frumsaminna sem þýddra
 - Afnumið 2002, sbr. lög nr. 64/2002
- Aðgangseyrir að innlendum og erlendum kvikmyndum, 0% annars vegar og 25,5% skattur hins vegar → mismunun
 - Sjá 4. tölul. 3. mgr. 2. gr. VSL er hljóðar svo: Sama gildir um aðgangseyri að [...], íslenskum kvikmyndum
 - Afnumið 2012, sbr. lög nr. 146/2012

Mál Harðar Einarssonar

sbr. dóm Hæstaréttar í máli 477/2002

- H var gert að greiða 24,5% virðisaukaskatt af tollverði bóka **Á ENSKU** sem hann flutti inn frá Bretlandi og Þýskalandi, en 14% virðisaukaskattur var lagður á innlendar bækur, sbr. 6. tölul. 14. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt
- Taldi hann að þessi greinarmunur færi í bága við 14. gr. EES-samningsins og krafðist þess að úrskurður ríkistollanefndar þar um yrði felldur úr gildi og honum endurgreiddur **OFGREIDDUR** virðisaukaskattur sem næmi þessum mismuni
- Með vísan til 3. gr. laga nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið var talið að ákvæði 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins *um bann við skattlagningu, sem væri til þess fallin að vernda óbeint framleiðsluvörur eins samningsaðila gagnvart framleiðsluvörum annarra aðila samningsins*, bæri að skýra, sem **SÉRREGLU** um skattalega meðferð á innflutningi frá öðrum EES-ríkjum, er gengi framar eldra ákvæði laga nr. 50/1988 um lægri virðisaukaskatt af sölu bóka á íslenskri tungu
- Hefði því verið óheimilt eftir að EES-samningnum var veitt lagagildi með lögum nr. 2/1993 að gera **greinarmun** á bókum á íslensku og öðrum tungum við álagningu virðisaukaskatts. Var úrskurður ríkistollanefndar því ógiltur og íslenska ríkinu gert að endurgreiða H umræddan mismun

14. gr. EES

óheimilt er að mismuna bæði bein og óbein mismunun nýtur verendar

- Einstökum samningsaðilum er óheimilt að leggja hvers kyns beinan eða óbeinan skatt innanlands á framleiðsluvörur annarra samningsaðila **umfram það sem beint eða óbeint er lagt á sams konar innlendar framleiðsluvörur**
- Samningsaðila er einnig óheimilt að leggja á framleiðsluvörur **annarra samningsaðila innlendan skatt** sem er til þess fallinn að vernda óbeint aðrar framleiðsluvörur

Dæmi um ákvæði tekjuskattslaga

sem breytt hefur verið vegna mismununar/hindrunar

1. **Eignarskattfrelsi inneigna í böndkum**, sbr. 9. gr. laga nr. 95/1998. Takmarkaðist áður við innstæður í **innlendum bönkum**, sjá nánar 7. gr. frumvarpsins til laganna
2. **Fjárfestingarfrádráttur**, sbr. 6. gr. laga nr. 86/2000. Takmarkaðist áður við fjárfestingar í **innlendum félögum**
3. **Happdrættisvinningar**. Takmarkaðist áður við **innlend happdrætti**, sbr. 3. tölul. A-liðar 30. gr. TSL eins og henni var breytt með 1. gr. laga nr. 152/2002
4. **Fenginn arður**, sbr. a-liður 4. gr. laga nr. 76/2007. Einskorðaðist áður við **innlenda aðila**
5. **Sala íbúðarhúsnæðis**, **endurfjárfesting**, sbr. 2. mgr. 17. gr. TSL. Íbúð þurfti að vera staðsett hér. Breytt með b-lið 2. gr. laga nr. 164 /2008

7. gr. frumvarps til laga nr. 95/1998 innlendar innstæður

- **Eftirlitsstofnun EFTA** hefur í tilefni kvörtunar sem henni barst gert athugasemdir við 78. gr. tekjuskattslaga að því er varðar skattalega meðferð innstæðna í lánastofnunum
- Telur stofnunin að um sé að ræða **MISMUNUN** milli innlendra og erlendra **fjármálastofnana** að því er varðar eignarskattsfrelsi bankainnstæðna. Stangist það á við 4., 36., og 40. grein samningsins um Evrópska efnahagssvæðið, sem og ákvæði 1. gr. tilskipunar um frjálst streymi fjármagns innan Evrópska efnahagssvæðisins
- Koma athugasemdir stofnunarinnar fram í bréfi hennar (letter of formal notice) frá 20. febrúar 1998. Er hér lögð til breyting í þá veru að afnema umrædda mismunun. Ekki er að vænta neinna umtalsverðra áhrifa af þessari breytingu

Sjá 5. gr. og 9. gr. laga nr. 86/2000

fjárfestingarfrádráttur, eignarskattsfrelsi

1. Í frumvarpinu er lagt til að reglur um frádrátt vegna fjárfestinga í hlutabréfum verði rýmkaðar frá því sem nú er. Hefur heimildin verið bundin við fjárfestingar í **innlendum** hlutabréfum eingöngu
 - Lagt er til að heimild til þess að draga frá tekjum einstaklinga fjárfestingu í hlutabréfum taki jafnt til **innlendra sem erlendra** félaga
 - Leiðir breytingin af samningsskuldbindingum Íslands á grundvelli EES-samningsins, **en Eftirlitsstofnun EFTA hefur gert athugasemd** við íslensk stjórnvöld um að núgildandi ákvæði sem takmarkast við innlend hlutabréf fari í bága við 40. gr. EES-samningsins og tilskipun EB nr. 88/ 361, um frjálsa fjármagnsflutninga
2. Jafnframt er lagt til í frumvarpinu að fellt verði brott það skilyrði fyrir **eignarskattsfrelsi hlutabréfa** að um sé að ræða fjárfestingu í **hlutafélagi sem er skráð hér á landi**. Lagt er til að eignarskattsfrelsi nái einnig til **erlendra** hlutabréfa

1. gr. laga nr. 152/2002

Innlend og erlend happdrætti

- Í 3. tölul. A-liðar 1. mgr. 30. gr. laganna er kveðið á um að draga megi frá tekjum happdrættisvinninga að tilteknum skilyrðum fullnægðum. Meðal annars með hliðsjón af **athugasemdu frá Eftirlitsstofnun EFTA** er gert ráð fyrir að kveðið sé skýrt á um að skattfrelsi vinninga gildi um öll happdrætti á **hinu Evrópska efnahagssvæði að fullnægðum skilyrðum ákvæðisins**
- Samkvæmt gildandi lögum er staðfesting ríkisskattstjóra forsenda skattfrelsis. Slíkt fyrirkomulag er eðli máls samkvæmt óhentugt þegar allt Evrópska efnahagssvæðið liggur undir. Eðlilegra þykir að um skattfrelsið gildi hlutlægar reglur og skattfrelsið sé þannig óháð staðfestingu ríkisskattstjóra, enda væri þar í reynd verið að fela stjórnvaldi ákvörðunarvald um skattskyldu, sem er vafasamt að samrýmist skattlagningarákvæðum stjórnarskrárinnar
- Engu að síður þykir ekki óeðlilegt að ríkisskattstjóri gegni áfram ákveðnu hlutverki í þessu samhengi. Þannig er lagt til að óheimilt sé að auglýsa skattfrelsi nema að fyrir liggi staðfesting ríkisskattstjóra. Þessi regla felur í sér ákveðna neytendavernd, og er ætlað að tryggja að almenningur taki ekki þátt í happdrættum sem kynnt eru sem skattfrjáls, án þess að vera það

a-liður 4. gr. laga nr.76/2007

Arður erlendra félaga. Dómar

- Í a-lið greinarinnar er lagt til að lögaðilum, sem bera takmarkaða skattskyldu skv. **7. tölul. 3. gr.** laga um tekjuskatt og eru heimilisfastir í einhverju aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins, verði heimill frádráttur sem nemur skattskyldum arðstekjum með sama hætti og innlendum félögum
- Af breytingunni leiðir að lögaðilar með takmarkaða skattskyldu á Íslandi verða skattlagðir með sambærilegum hætti og innlendir lögaðilar í sama félagaformi
- Mun breytingin þannig hafa áhrif á skattskyldu allra arðgreiðslna frá innlendum hlutafélögum, til lögaðila í þeim félagaformum sem tilgreind eru í 1., 2. og 4. tölul. 1. mgr. 2. gr. laganna og hafa heimilisfesti á Evrópska efnahagssvæðinu, óháð gildandi tvísköttunarsamningum við einstök aðildarríki innan EES
- Réttur Íslands til þess að halda eftir tekjuskatti af arðgreiðslum til ríkja sem eru ekki aðilar að EES-samningnum mun hins vegar standa óbreyttur
- **Breyting samkvæmt þessari grein er m.a. lögð til í framhaldi af dómi EFTA-dómstólsins í málinu E-1/04 (Fokus Bank) og dómi Evrópudómstólsins í málinu C- 170/05 (Denkavit) – Dómar Evrópudómstólsins geta haft fordæmi gildi hér**

Úrskurður nr. 300/2002

Hagnaður af sölu eigna, endurfjárfesting Staðsetningarkrafan

- Í þessu máli var deilt um hvort kærendum, sem brugðu búi á árinu 2000 og fluttu erlendis, væri heimilt í skattframtali sínu árið 2001 að færa hagnað af sölu **framleiðsluréttar í landbúnaði** til lækkunar á stofnverði íbúðarhúsnæðis sem þau keyptu erlendis
- Yfirskattanefnd hafnaði því að kærendum væri slík meðferð söluhagnaðarins heimil og benti m.a. á að lagaheimild til að færa skattskyldan söluhagnað eignar til lækkunar á stofnverði sams konar eignar **eða íbúðarhúsnæðis væri byggð á þeirri forsendu að hagnaður af sölu hinna síðarnefndu eigna, sem endurfjárfesting tæki til, félli til skattlagningar hér á landi**
- Þá var ekki fallist á með kærendum að sú niðurstaða bryti gegn banni tvísköttunarsamnings við mismunun á grundvelli ríkisfangs

Endurfjárfesting í íbúðarhúsnæði

Breytt með b-lið 2. gr. laga nr. 164 /2008

- Í 2. mgr. 17. gr. laga nr. 90/2003 er að finna heimild til frestunar á söluhagnaði íbúðarhúsnðis um tvenn áramót frá söluþegi. Kaupi maður annað íbúðarhúsnæði eða hefji byggingu íbúðarhúsnæðis í stað þess selda innan þess tíma færist söluhagnaðurinn til lækkunar stofnverði hinnar **nýju eignar**
- Í skattframkvæmd hefur verið litið svo á að eingöngu sé hægt að endurfjárfesta **Í ÍBÚÐARHÚSNÆÐI Á ÍSLANDI** til lækkunar á stofnverði hinnar nýju eignar og hafa skattyfirvöld, yfirskattanefnd og dómstólar staðfest þá framkvæmd
- **Eftirlitsstofnun EFTA (ESA)** telur þessa túlkun **ekki** samrýmast ákvæðum EES-samningsins um **FRJÁLST FLÆÐI LAUNÞEGA, RÉTTINN TIL BÚSETU OG FRJÁLST FLÆÐI FJÁRMAGNS**
- Þannig eigi ekki að skipta máli **í hvaða EES-ríki er endurfjárfest.** Því er lögð til sú breyting að kveðið verði skýrt á um það að endur fjárfesting við þessar aðstæður geti farið fram hér á landi, í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum

Túlkun og framkvæmd á 14. og 15. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. 21. október 2009 T-Ákv. 09-002

- Ríkisskattstjóri hefur þann 19. október 2009 móttengið bréf frá fjármálaráðuneytinu um túlkun og framkvæmd á 14. og 15. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Í bréfinu kemur fram að ráðuneytið hafi á undanförunum misserum verið í bréfaskiptum við ESA (Eftirlitsstofnun EFTA) vegna túlkunar á framangreindum ákvæðum
- ESA hafi komist að þeirri niðurstöðu að skattframkvæmd hafi ekki verið í samræmi við grunnreglur EES-samningsins enda hafa skattyfirvöld túlkað framangreind ákvæði þannig að fyrning og lækkun á stofnverði eigna eigi eingöngu við um eignir sem staðsettar eru á Íslandi
- Í bréfinu segir svo: „*Beinir ráðuneytið því þeim tilmælum til embættis ríkisskattstjóra til að gera ráðstafanir sem miða að því að tryggja að túlkun skattyfirvalda á 14. og 15. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, verði með þeim hætti að ákvæðin taki jafnt til fyrningar og lækkunar á stofnverði eigna hvort sem þær eru staðsettar á Íslandi, í einhverju aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins eða aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum. Tekið skal skýrt fram að skattaðili þarf að uppfylla öll skilyrði lagagreinanna og geta sýnt fram á það að eign hafi verið fyrnd eða færð niður í hinu erlenda ríki.*“
- Framangreindum tilmælum ráðuneytisins er hér með komið á framfæri við alla skattstjóra. Ríkisskattstjóri áréttar að fjárfesti skattaðili í eign í öðru EES-ríki eða Færeyjum, þarf hann að sýna fram á með staðfestingu frá erlendu skattyfirvaldi að uppfyllt séu skilyrði um fyrningu á nýrri eign skv. 2. málsl. 14. gr. laga nr. 90/2003, eða lækkun á stofnverði skv. 1. málsl. 4. mgr. 15. gr. áður nefndra laga. Má í þessu sambandi hafa hliðsjón af dómi Hæstaréttar í málinu Hrafnhildur Njálsdóttir gegn íslenska ríkinu, nr. 187/2007 frá 7. febrúar 2008

Leiga á móti leigu, sbr. 2. gr. laga nr. 145/2012. Breytt án þess að kvörtun ...

- Ákvæði 70. gr. tekur til tekjuskatts aðila með takmarkaða skattskyldu. Samkvæmt 5. tölul. ákvæðisins skulu menn og lögaðilar greiða 20% skatt af tekjum af fasteignum. Um er að ræða brúttóskattlagningu án nokkurs frádráttar. Mönnum sem bera hér á landi takmarkaða skattskyldu er því ekki heimilt að draga frá leigutekjum hér á landi leigugreiðslur erlendis. Mönnum sem bera hér á landi ótakmarkaða skattskyldu er hins vegar heimill framangreindur frádráttur, sbr. 3. mgr. 30. gr. laganna
- Ekki verður séð að frádrátt þennan sé unnt að takmarka einungis við menn sem bera hér á landi ótakmarkaða skattskyldu þar sem þegar er búið að undanþiggja skattlagningu 30% leiguteknanna hjá bæði aðilum með ótakmarkaða skattskyldu og takmarkaða skattskyldu. **Með tilliti til framangreinds og þeirra skuldbindinga sem byggjast á EES-samningnum er því lagt til að aðilum með takmarkaða skattskyldu verði heimilaður frádráttur til samræmis við þá sem bera hér á landi ótakmarkaða skattskyldu enda sé um tímabundna leigu að ræða**
- Frádráttarreglan leiga á móti leigu er sérafbrigði sem byggist ekki á því almenna lögmáli að kostnaður sé frádráttarbær, að því marki sem hann gengur til öflunar tekna, heldur miðast frádrátturinn við húsaleigutekjur manna utan rekstrar sem og reglan um að ekki skuli reikna tekjuskatt af 30% af tekjum manns af útleigu íbúðarhúsnæðis. Frádráttarreglan um leigu á móti leigu er þannig ekki takmörkuð við landamæri og nægjanlegt er að færa sönnur á leigugreiðslur hvar sem slíkar greiðslur eru inntar af hendi

Samningsvernd byggist á samanburði Í því sambandi ber að hafa í huga:

- Að heimilisfastir og ekki heimilisfastir menn/fyrirtæki teljast almennt **EKKI** vera í sömu stöðu
- Þyngri skattlagning takmarkað skattskyldra aðila en ótakmarkað skattskyldra felur því **ekki** í sér **óheimila MISMUNUN skv. ESB/EES rétti**
- Þegar svo háttar til að maður aflar **meirihluta** tekna sinna í gestalandinu kann því að vera öðruvísi farið
- Þetta leiðir af dómi í svokölluðu Schumackers máli

Óánægja Schumacker's

- Hr. Schumacker var **belgískur** ríkisborgari sem flust hafði til **Þýskalands** að vinna
- Í Þýskalandi var lagt á hann eins og **takmarkað skattskyldan mann** sem þýddi að hann fékk ekki notið ýmissra þeirra frádráttar sem gagnert tengdust fjölskyldu stöðu manns (persónuafsláttar o. fl.)
- Hr. Schumacker var óánægður með álagningu sína enda voru launin í Þýskalandi **einu** tekjur fjölskyldu hans þar sem eiginkona Schumackers var heimavinnandi

Evrópudómstóllinn

Dómur í málinu féll 1995

- Í umfjöllun um Schumacker málið segir Evrópudómstóllinn að ákvæði 39. gr. EBE/ESB. Sjá 28. gr. EES
 - banni aðildarríki að meðhöndli ríkisborgara annarra aðildarríkja **lakar** við skattlagningu en eigin ríkisborgara
 - þetta gildi líka um aðila sem sæti takmarkað skattlagningu þar sem slíkir aðilar séu yfirleitt erlendir ríkisborgarar
 - Ótakmarkað skattskyldir og takmarkað skattskyldir eru **AÐ VÍSU EKKI Í SAMBÆRILEGRI STÖÐU**
 - Þegar hlutaðeigandi aflar **mestra hluta** tekna sinna á erlendri grund kunni þessu hins vegar að vera öðruvísu farið
 - Skattlagning hr. Schumackers eins og takmarkað skattskylds aðila feli því í sér **MISMUNUN**

Hver er rótin að þessu?

- Við þekkjum það úr innlendum rétti að reynt er að hlúa að fjölskyldunni með ýmis konar skattívilnunum
 - Sjá t. d. persónuafsláttinn, barnabætur og vaxtabætur svo og ívilnanir í skatti
- Þessar ráðstafnir einskorðast yfirleitt við ótakmarkað skattskylda menn
- Skv. tvísköttunarsamningnum milli Þýskalands og Belgíu var hr. Schumacker undanþeginn skatti í Belgíu
- Hvorki Þýskaland né Belgía hafði því möguleika á að taka tillit til fjölskylduaðstæðna hans. Að mati Schumackers var hann því órétti beittur

Afleiðing Schumacker's

- Í kjölfar Schumacker málsins breyttu aðildarríki ESB yfirleitt skattalögum sínum þannig að menn sem öfluðu **ákveðins lágmarks** hluta tekna sinna í vinnulandinu/gestalandinu gátu valið um að vera skattlagðir sem ótakmarkað skattskyldir í því ríki
- Dómar Evrópudómstólsins hafa fordæmisgildi hér á landi og því var í raun aðeins tímaspursmál hvenær sams konar breytingar yrðu gerðar á íslensku tekjuskattslögunum
- Með lögum nr. 165/2010, sbr. 11. gr. hefur það líka orðið raunin. Kíkjum aðeins á þessi lög og athugum hvað felst í þeim

75% reglan tryggir fullan persónuafslátt

- Á eftir 70. gr. laganna kemur ný grein, 70. gr. a, ásamt fyrirsögn, svohljóðandi: Tekjuskattur manna með takmarkaða skattskyldu sem afla **MEIRI HLUTA** tekna sinna hér á landi
 - Þeir menn, sem búsettir eru í aðildarríki á Evrópska efnahags-svæðinu, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum, og bera takmarkaða skattskyldu hér á landi skv. 3. gr., EN FÁ SEM NEMUR EIGI MINNA EN 75% HEILDARTEKNA SINNA Á TEKJUÁRINU FRÁ ÍSLANDI, eiga rétt á að vera skattlagðir líkt og þeir hefðu verið skattskyldir skv. 1. gr. **ALLT TEKJU-ÁRIÐ**, með þeim **réttindum sem heimilisfesti hér á landi veitir samkvæmt lögum þessum og öðrum lögum um opinber gjöld**

Afnám hlutaársuppgjörstekna, sbr. 3. mgr. 69. gr. TSL

- Sama rétt eiga þeir menn sem skattskyldir eru skv. 1. gr. TSL, en hafa einungis verið heimilisfastir hér á landi **HLUTA TEKJUÁRSINS**, hafi þeir dvalið í aðildarríki á Evrópska efnahags-svæðinu, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum, enda nemi tekjur þeirra frá Íslandi **EIGI MINNA** en 75% heildartekna þeirra á tekjuárinu

1	Tekjur árið 2010	Skattur var	Skattur verður
2	Alm. upplýsingar	Kr.	Kr.
3	Laun frá 1.júlí til 31. des.	3.000.000	3.000.000
4	Alm. iðgjald	-120.000	-120.000
5	Tekjuskattsstofn	2.880.000	2.880.000
6	Deilt með 183	16.393	
7	Margfaldað með 365	5.983.607	
8	TEKJUSKATTSSTOFN	5.983.607	2.880.000
9	Reiknaður tekjuskattur:		
10	1. þrep. 24,10% af 2,4 millj.	578.400	578.400
11	2. þrep. 27% af næstu 5,4 millj.	967.574	129.600
12	3. þrep. 33% af tekjum umfr. 7,8 millj.		
13	Reiknaður tekjuskattur alls	1.545.974	708.000
14	Persónuafsláttur mannsins	-530.466	-530.466
15	Persónuafsláttur makans		
16	Útsvar. 13,12%	785.049	377.856
17	Tekjuskattur og útsvar	1.800.557	555.390
18	Deilt með 365	4.933	
19	Margfaldað með 183	902.745	555.390
20	Lækkun tekjuskatts		347.355

HVAÐ SAGÐI ALÞINGI?

hinn makinn getur semsé átt heima erlendis

- Ákvæðið lýtur að skattlagningu einstaklinga sem bera takmarkaða skattskyldu á Íslandi skv. 3. gr. laganna en fá meiri hluta tekna sinna frá Íslandi og einnig þeirra sem skattskyldir eru skv. 1. gr. en dvelja erlendis hluta af tekjuárinu og eru samkvæmt núgildandi lögum skattlagðir í samræmi við hlutfall dvalartíma á landinu
- Ákvæðinu er **einungis** ætlað að taka til þeirra sem nýta sér rétt sinn til frjálsrar farar innan Evrópska efnahagssvæðisins, auk Færeyja og Sviss. Samkvæmt ákvæðinu geta þessir einstaklingar átt rétt á öllum þeim réttindum sem heimilisfesti hér á landi veitir samkvæmt lögum um tekjuskatt og öðrum lögum um opinber gjöld, enda sýni þeir fram á að skattskyldar tekjur þeirra erlendis nemi ekki meira en fjórðungi heildartekna þeirra á tekjuárinu
- Jafnframt veitir ákvæðið heimild til **samsköttunar hjóna** í þeim tilvikum þegar í það minnsta níutíu hundraðshlutar samanlagðra tekna þeirra eru upprunnar frá Íslandi og **sé annað hjónanna tekjulítið eða tekjulaust skapast með þessu réttur þess einstaklings til persónu-afsláttar á Íslandi, sem hitt hjónanna getur nýtt í samræmi við ákvæði laganna**
- Með ákvæðinu munu einstaklingar, sem búsettir eru erlendis, geta átt rétt til þess að verða skattlagðir með sama hætti og einstaklingar búsettir hér á landi, stafi meiri hluti tekna þeirra frá Íslandi. Samkvæmt túlkunum Evrópudómstólsins á reglum ESB-réttar um frjálsa för launþega, sem eiga sér hliðstæðu í EES-samningnum, getur það komið í hlut ríkis að veita einstaklingum í slíkri stöðu sama skattalega hagræði og veitt er aðilum með ótakmarkaða skattskyldu í ríkinu
- Slíkir einstaklingar njóti yfirleitt ekki skattalegra ívilnana í búsetríki sínu (eins og Schumacker) af þeirri ástæðu að meiri hluti tekna þeirra er upprunninn og skattlagður á erlendis

Einnig voru settar reglur um samsköttun hjóna

- Skv. þýsku reglunum var samsköttun háð því að
 - 90% af tekjum hins makans væru skattskyldar í Þýskalandi eða
 - Tekjur af erlendum uppruna færu ekki yfir 24.000 DM
- Á lögmæti þessa reyndi í svokölluðu Gschwind-máli
 - Eiginmaðurinn vann í Þýskalandi en átti heima í í Belgíu ásamt konu sinni
- Í málinu var upplýst að tekjur frú Gschwind voru bæði stærri hluti en 10% af heildartekjum fjölskyldunnar og hærri en 24.000 DEM
- Vegna þessa var herra Gschwind **EKKI** talinn vera í sambærileg stöðu og heimilisfastur aðili. Kröfu hans um samsköttun var því hafnað

HJÓNASKATTLAGNING

innlendar tekjur verða að samsvara 90% af heildartekjunum

**Hérlendi makinn getur semsé nýtt sér persónuafslátt
hins erlendis búsetta**

- Heimilt er hjónum og einstaklingum í staðfestri samvist og óvígðri sambúð **sem búsett eru í aðildarríki** á Evrópska efnahagssvæðinu, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum að telja fram í samræmi við ákvæði 62. gr. ef annað þeirra eða bæði eiga rétt til skattlagningar skv. 1. eða 2. mgr. þessarar greinar, enda nemi tekjur **frá Íslandi eigi minna en 90%** samanlagðra tekna þeirra á tekjuárinu og þau séu skráð saman til heimilis við lok tekjuárs

Er aðlögunin nægileg?

- Hjá mönnum. Skoðum fyrst ákvæði laga um
 - vaxtabætur
 - sjómannaafsláttur
 - iðgjald í lífeyrissjóð

VAXTABÆTUR

Skattskylda, staðsetning íbúðar

A-liður 68. gr. TSL

- Réttur til vaxtabóta einskorðast við heimilisfasta menn
- Takmarkað skattskyldir menn eiga því almennt ekki rétt á vaxtabótum, hvorki vegna íbúðar sem staðsett er hér á landi né erlendis
- Eftir setningu laga nr. 165/1995 er þó ekki unnt að útiloka að slíkir aðilar geti krafist vaxabóta vegna innlendrar íbúðar

Vaxtabótaréttur brottfluttra manna

- Innlendir menn sem flytja af landi brott t.d. vegna atvinnuleitar missa yfirleitt vaxtabótarétt sinn
- Í þessu felast ákveðin hindrun á farar-frelsinu. Hindrunin kann hins vegar að vera réttlætanleg með tilliti til jafnrar skiptingar á skattlagningarréttinum milli ríkja og nauðsynjar þess að koma í veg fyrir tvöfalldan vaxtafrádrátt

Vaxtagjöld sem skapa vaxtabótarétt eru innlendir vextir, afföll og lántökukostnaður

1. Gengismunur skapar ekki vaxabótarétt. Af því má draga þá ályktun að einungis innlend lán veiti rétt til vaxtabóta
2. Í þessu kann að felast dulinn hindrun á þjónustufrelsinu þar sem erlendar lánastofnanir eru svo að segja útilokaðar frá íbúðarmarkaðinum

SJÓMANNAAFSLÁTTUR

Íslensk skip, sjá B-lið 67. gr. TSL

- Sjómannaafsláttur var bundinn sjómennsku um borð í **íslensku skipi** eða skipi sem gert var út af **íslensku skipafélagi**
- á grundvelli þessa hefur kröfu heimilisfastra manna sem stunda sjómennsku um borð erlendu skipi eða skipi sem gert var út af erlendu skipafélagi venjulega verið hafnað
 - **Sjá úrskurð yfirskattanefndar nr. 97/2013**
- Slík höfnun felur án vafa í sér hindrun og stríðir því gegn 28. gr. EES-samningsins

Iðgjald af lífeyri Frjáls þjónustu viðskipti

- Skv. innlendum lögum eru menn skyldir að greiða iðgjald í lífeyrissjóð. Um frádrátt iðgjaldsins frá skatti er fjallað í 4. og 5. tölul. A-liðar 1. mgr. 30. gr. TSL
- Samkvæmt því er frádáttur almenna iðgjaldsins háð því að greitt sé til **innlands lífeyrissjóðs**
- Frádráttarheimildin er aðeins rýmri þegar séreignar-sparnaður á hlut. Greiðsla til erlendra sjóða er þannig frádráttarbær. Hlutaðeigandi sjóður verður þó að hafa starfsleyfi hér á landi
- Spyrja má hvort þessi ákvæði stangist á við EES-samninginn og er þá einkum frelsið til að inna af hendi þjónustu haft í huga

Bachmann hins þýski

- Hr. Bachmann var þjóðverji sem flust hafði til Belgíu að vinna. Eftir flutninginn greiddi Bachmann iðgjald af launum til þýsks lífeyrissjóðs
- Bachmann krafðist viðurkenningar á frádráttarbærni iðgjaldsins við skattlagningu en kröfu hans var synjað
- Í málinu var enginn ágreiningur að draga mátti frá tekjum iðjald til belgísk lífeyrissjóðs. Með hliðsjón af því dæmdi Evrópudóms-stóllinn að synjun um frádrátt á iðgjaldi til þýska lífeyrissjóðsins fæli í sér hindrun á hinu frjálsa þjónustufláði
- Þrátt fyrir það taldist synjunin **ekki ólögmæt** þar sem hún var talin gegna þeim tilgangi að tryggja **samhengi skattkerfisins**
- Bachmann málið er eina tilfellið þar sem fallist hefur verið á að mismunun/hindrun væri réttlætanleg með þessum hætti

Samhengi skattkerfisins

- Með samhengi skattkerfisins í þessu sambandi er átt við
 - heimili ríki frádrátt iðgjaldsins á það að hafa rétt á að skattleggja lífeyririnn – **samhengi er þannig að milli frádráttarins og skattlagningarréttarins**
 - leyfi ríki ekki frádrátt iðgjaldsins á lífeyririnn að vera undanþeginn skatti – **samhengi er þannig milli ekki-frádráttarins og ekki-skattlagningarréttarins**

Danner málið

- Frádráttarbærni iðgjalds í lífeyrissjóð var aftur til meðferðar í svokölluðu Danner-máli
- Hr. Danner sem var Finni bjó um árabíl í Þýskalandi. Eftir heimflutninginn hélt hann áfram að greiða í þýskan lífeyrissjóð
- Eðlilega vildi Danner njóta frádráttar frá skatti vegna þess. Með vísan til Bachmann höfnuðu finnsk skattyfirvöld frádrætti iðgjaldsins. Málið gekk því til dómstóla sem leituðu álits Evrópudómstólsins
- Evrópudómstóllinn taldi að hin finnsku lög stríddu gegn fjórfrelsinu. Í því tilviki stóð samhengið semsé ekki í vegi fyrir ómerkingu frádráttarbannsins

Niðurstaða Bachmann og Danner

Stenst hún eða stenst hún ekki?

- Í Bachmann og Danner reyndi fyrst og fremst á lög mæti iðgjalda til innlendra lífeyrissjóða vegna frjáls lífeyrissparnaðar. Ekki er því unnt að fullyrða að 4. tölul. A-liðar 30. gr. TSL stríði gegn EES rétti
- Við smíði 5. tölul. A-liðar 30. gr. TSL um frádrátt iðgjalda vegna viðbótarsparnaðar hefur þess hins vegar verið gætt að maður geti bæði greitt til innlendra og erlendra sjóða og er sá töluliður því í fullu í samræmi við EES rétt
- Mál framkvæmdastjórnarinnar gegn Danmörku kann hins vegar að gera kröfu um endurskoðun alls þessa

Skoðum nú ...

- ákvæði laga um uppgjör tekjuskattsstofns
 - hjá takmarkað skattskyldum aðilum
- skattlagningu fengins arðs hjá föstum starfsstöðvum
- samsköttun fyrirtækja þvert á landamæri
- sameiningu og skipting fyrirtækja þvert á landamæri

70. gr. TSL

- Takmarkað skattskyldir menn eru í mörgum tilvikum skyldir að svara skatti af heildartekjum án nokkurs frádráttar öfugt við heimilisfasta menn sem mega draga frá tekjum sínum þann kostnað sem gengur til að afla þeirra
- Ekki er unnt að útiloka að í þessu felist mismunun. Sjá mál C-234/01, **Arnoud Gerritse** gegn Finanz amt Neuköln-Nord [2003] ECR I-5933, málsgrein 10
 - Dæmt að synjun um frádrátt frá þóknun sem Hollendingurinn Gerritse hlaut sem trommari í Þýskalandi bryti get hinu frjálsa þjónustufláði

Frádráttur fengins arðs frá skatti, sbr. 9. tölul. 31. gr. TSL

- Hlutafélög, einkahlutafélög og samvinnufélög mega draga fenginn arð frá arði er þeim hlotnast í tekjur. Arðurinn núllast semsé út við skattlagningu
- Þessi frádráttarheimild einskorðast við ofanefnd félög. **Föst starfsstöð erlends félags hér á landi nýtur því ekki sama frádráttarréttar**
- Þetta kann að stríða gegn stofnsetningarrétti EES-samningsins vegna þess að ríkjum er **óheimilt** að mismuna atvinnufyrirtækjum eftir því rekstrarformi sem þau velja sér. Leiðir þetta af:

SAINT GOBAIN

- Saint Gobain var föst starfsstöð fransks fyrirtækis í Þýskalandi. Starfsstöðin átti hlutabréf og fékk greiddan arð m.a. frá útlöndum
- Þessi arður var **ekki** skattlagður hjá innlendum fyrirtækjum, þar með talið dótturfélögum erlendra félaga, sbr. 9. tölul. 31. gr. TSL. Byggðist það ýmist á lögum eða tvísköttunarsamningum við hlutaðeigandi lönd
- Að því kom að Saint Gobein krafðist þess að vera eins sett og þau. Málið gekk til undirréttar sem óskaði álits Evrópu-dómstólsins
- Dæmdi hann að synjun um frádrátt fæli í sér mismunun og bryti þar af leiðandi gegn stofnsetningarréttinum. Í framhaldi var arðurinn undanþeginn skatti

Samsköttun þvert á landamæri

- Heimilt er að samskatta innlend fyrirtæki að fullnægðum ákveðnum skilyrðum
- Samsköttun innlands og erlends fyrirtækis er hins vegar bönnuð
- Í þessu kann að felast hindrun á stofnsetningarréttinum
 - Sú hindrun er hins vegar talin réttlætanleg að ákveðnu marki með tilliti til jafnrar skiptingar á skattlagningarréttinum milli ríkja og hindrunar á tvöföldum tapsfrádrætti
- Ríki geta þó verið skyldug að bjóða upp á tapsfrádrátt sem síðasta kost. Sjá Daily Mail

Sameining og skipting þvert á landamæri

- Unnt er að sameina og skipta innlendum fyrir-tækjum. Sameining innlands fyrirtækis við erlent og öfugt var hins vegar bönnuð
 - Þessu er eins farið um skiptingu
- ESA hafði hvatt íslensk stjórnvöld til að setja lög sem gerðu þetta kleyft um nokkurn tíma en hvorki gekk né rak
- Síðast liðið haust var því ákveðið að höfða samningsbrotamál gegn landinu fyrir EFTA dómstólnum. Þetta hafði áhrif og hefur lögunum nú verið breytt

Lög nr. 142/2013

Nánar, sjá 6. gr.

- Með frumvarpi þessu er lagt til að við 51. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, verði aukið ákvæðum er fjalla um skattalega meðferð við samruna hlutafélaga yfir landamæri **í því skyni að koma til móts við það álit ESA, dags. 28. nóvember 2012, að íslenskar reglur um skattlagningu við samruna félaga brjóti í bága við EES-samninginn**

Alþjóðlegur skattaréttur

- Skattlagning eftirlauna- og lífeyrisgreiðslna hjá brottfluttum mönnum
- Aflétting tvískattlagningar vegna erlendra tekna
 - tímabundin vinna erlendis
 - fenginn eftirlaun og lífeyrir, stjórnarlaun.
Mildun skv. skattundanþáguaðferð

Eftirlauna- og lífeyrisþegar

- Menn sem áunnið hafa sér rétt til eftirlauna og lífeyris skv. almanna tryggingalögum eða vegna starfa eru **ekki** skyldir að vera búsettir hér landi þegar taka lífeyrisins hefst
- Ekkert er því til fyrirstöðu að þeir flytjist úr landi og setjist t.d. að í Danmörku, Spáni o. fl.
- Þegar svo stendur á borga þeir skatt skv. 2. tölul. 3. gr., sbr. 3. mgr. 2. tölul. 70. gr. TSL

Menn greiða semsé ...

- Sama tekjuskatt og útsvar og hérlandis búsettir menn. Hins vegar gilda ólíkar
- reglur um frádrátt persónuafsláttarins:
 - Persónuafsláttur skal í þessum tilvikum einungis dreginn frá tekjuskatti af eftirlaunum og lífeyri viðkomandi aðila og **skal ónýttum hluta hans einungis ráðstafað til greiðslu á útsvari af sömu tekjum**
 - Sá hluti persónuafsláttar sem þá er enn óráðstafað fellur niður og er hann ekki millifæranlegur milli hjóna nema þau séu **bæði eftirlaunaþegar eða lífeyrisþegar og falli að öðru leyti bæði undir ákvæði þessarar málsgreinar**
- Ekki eru allir sáttir við þetta fyrirkomulag

Dómur héraðsdóms Reykjavíkur í málinu nr. E-6728/2010

- Ágreiningurinn í málinu snerist um það hvort að stefnandi ætti rétt á að draga persónuafslátt maka frá reiknuðum skatti. Stefnandi bar takmarkaða skatt skyldu hér á landi vegna **lífeyrisgreiðslna** og átti því rétt á persónuafslætti í samræmi við 3. mgr. 2. tölul. 70. gr. tekjuskattslaga. **Eiginkona stefnanda var búsett í Danmörku og hafði engar tekjur frá Íslandi.** Ríkisskattstjóri heimilaði stefnanda ekki að nýta persónu-afslátt eiginkonu sinnar á þeirri forsendu **að lögin kvæðu á um að persónuafsláttur væri eingöngu millifæranlegur í þessum tilvikum þegar bæði hjón væru lífeyris þegar og skattskyld hér á landi.**
- Í dómi héraðsdóms er vísað til þess að við túlkun á þeim ákvæðum tekjuskattslaga sem á reyndi í máli þessu yrði **að skýra lög í samræmi við EES-samninginn** sbr. ákvæði hans um frjálsa för launþega. Eftirlitsstofnun EFTA hefði komist að þeirri niðurstöðu að Ísland hefði **brugðist í því að uppfylla skyldur sínar skv. ákvæðum EES-samningsins með því að neita bótaþega í öðru landi að njóta skattafrádráttar eiginkonu sinnar en þess réttar hefði hann notið hefðu þau verið búsett á Íslandi**
- Héraðsdómur taldi stefnda ekki hafa sýnt fram á að framangreind mismunun væri **réttlætanleg** og dæmdi hana því ólögþæta

Útreikningur afléttingar tvískattlagningar

- Við útreikning á mildun tvískattlagningar hjá manni sem hefur erlendar tekjur skerða skattyfirvöld venjulega persónuafslátt hans um hlutfallið erlendar tekjur af alheimstekjunum
- Slíkur maður þarf því jafnan að greiða hærri skatt en innlendur maður með sömu tekjur. Helgast þetta af því að mildunin er reiknuð **EFTIR** frádrátt persónuafsláttar en ekki fyrir
- Fullkomlega eðlilegt er því að maður velti fyrir sér hvort þetta stríði gegn EES rétti og það sem stutt gæti slíka skoðun eru eftirtaldir dómar:

EES og tvísköttunarsamningar de Groot og Seabroker

- Í de Groot var dæmt að hlutföllun frádráttarliða, sem ekki tengdust neinum sérstökum tekjum, milli innlendra og erlendra tekna stríddi gegn fjórfrelsinu - **SKATTUNDANÞÁGA**
- Í Seabroker reyndi á þetta varðandi samstæðustyrk – **SKATTFRÁDRÁTTUR**. Var dreifingin dæmd ólögsmæt
- Niðurstöður þessara mála geta hugsanlega haft áhrif á það hvernig við reiknum út mildun hér á landi
- Ber að reikna hana út af reiknuðum skatti eða skatti til greiðslu er semsé spurning

Mildun: Innlendir skattur x erlendar tekjur/alheimstekjur

Álagning 2013			Mildun 1	Mildun 2	Allra teknanna
Tekjur 2012	Ísland	Hitt ríkið	Samtals	Samtals	aflað á Ís
Tekjuskattsstofn	5,000,000	2,000,000	7,000,000	7,000,000	7,000,000
Hlutfall	71	29	100	100	100
Tekjuskattur:					
1. Þrep. 22,9% skattur af fyrstu 2.760.000	632,040		632,040	632,040	632,040
2. Þrep. 25,8% skattur af næstu 5.653.800	577,920		1,093,920	1,093,920	1,093,920
3. Þrep. 31,8% skattur af tekjum umfram 8.452.400					
Reiknaður tekjuskattur	1,209,960		1,725,960	1,725,960	1,725,960
Persónuafsláttur	378,904		558,385	558,385	558,385
Tekjuskattur til greiðslu	831,055		1,167,575	1,167,575	1,167,575
Reiknað útsvar, 14,44% af tekjuskattsstofni	722,000		1,010,800	1,010,800	1,010,800
Tekjuskattur og útsvar til greiðslu	1,553,055		2,178,375	2,178,375	2,178,375
Sænskur skattur. 42%	840,000		840,000	840,000	
Mildun tvískattlagningar			-622,393	-781,931	0
Skattur alls	2,393,055		2,395,982	2,236,443	2,178,375

Niðurstaðan ...

Álagning 2013			Mildun 1	Mildun 2	Allra tekna
Tekjur 2012	Ísland	Hitt ríkið	Samtals	Samtals	aflað á Ís
Skattur alls	2,393,055		2,395,982	2,236,443	2,178,375
Að fara út í heim og vinna í hálf á hækka skattana um				159,539	217,607
Þar af vegur persónuafslátturinn	29% af 558.385 kr. eða				159,539

Þeir sem halda kyrru fyrir heima greiða semsé lægri skatt af sömu tekjum heldur en hinir sem hlaupa heimdraganum og fara út til að leita sér að vinnu

Framkvæmdin felur því í sér hindrun

Þetta er bókin mín og kemur hún út í dag
Ef þú vilt kynna þér efnið nánar ...



SPURNINGAR