

Skattskil 3

Alþjóðlegur skattaréttur

Ásmundur G. Vilhjálmsson

Föst starfsstöð útlends aðila hér á
landi og innlends aðila erlendis

Glærupakki 7

Vægi 8 til 9

Verklag

- Fyrst skoðum við útlenda aðila sem afla atvinnurekstrartekna hér á landi
 - og athugum hvenær þeir eru skattskyldir **OG**
- svo innlenda aðila sem afla atvinnu rekstrartekna erlendis og athugum
 - hvenær þeir eru skattskyldir þar
 - og hvernig mildun tvískattlagningar þeirra hér á landi er háttað

Innlendur réttur

- Tekjur, sem erlendir atvinnurekendur afla hér á landi, eru yfirleitt undanþegnar skatti nema ákveðnum skilyrðum um **TENGS**L við landið sé fullnægt
- Um þessi tengsl er fjallað í ákvæði 4. tölul. og 3. tölul. 3. gr. TSL
- Skv. fyrra ákvæðinu er gerð krafa um að slíkir aðilar stundi atvinnurekstur á **fastri starfsstöð** en eftir hinu síðartalda er **NÓG** að þeir þiggi greiðslu fyrir „**ÞJÓNUSTU OG EÐA STARFSEMI**“ innta af hendi hér á landi

4. tölul. 3. gr. TSL

hljóðar svo:

- Takmarkaða skattskyldu bera þessir aðilar, enda falli þeir ekki undir ákvæði 1. eða 2. gr. eða séu undanþegnir skattskyldu skv. 4. gr.:

4. Allir aðilar sem **reka** hér á landi fasta starfsstöð, **taka þátt í rekstri** fastrar starfsstöðvar eða **njóta hluta** af ágóða slíkrar starfsstöðvar skulu greiða tekjuskatt af þeim tekjum

Túlkun

- Ákvæði 4. tölul. 3. gr. TSL veitir heimild til að skattleggja erlenda aðila (menn og lögaðila) sem
 1. reka hér á landi fasta starfsstöð
 2. taka þátt í rekstri fastrar starfsstöðar hér
 3. njóta ágóða af rekstri fastrar starfsstöðvar hér
- Í öllum tilvikum tengjast tekjurnar því **atvinnurekstri** og verður reksturinn að vera á **FASTRI STARFSSTÖÐ** sem staðsett er hér á landi

Um fasta starfsstöð nánar

Hvað merkja orðin

- **Stöð** eða Staður merkir ákveðinn stað. Staðurinn verður semsé að vera **staðbundinn**. (Hreyfanlegur) Maður á ferð getur því ekki verið föst starfsstöð
- Orðið **fastur** hefur aftur á móti tvíþætta merkingu. Þannig gerir það bæði kröfu um ákveðinn **varanleika** og tiltekinn **lágmarkstíma**
- Viðskeytið **Starfs** í orðinu starfs-staður táknar hins vegar viðskipti. Auðn, einbert land og tóm mannvirki, hús eða byggingar geta því ekki talist **FÖST STARFS-STÖÐ**

Lög nr. 3. gr. a, sbr. lög nr. 112/2016.
Lögfestir skilgr. OECD á fastri starfsstöð
Sjá nánar reglugerð nr. 1165/2016

- Föst starfsstöð, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr., merkir fasta atvinnustöð þar sem starfsemi fyrirtækis fer að nokkru eða öllu leyti fram.
- Byggingarsvæði eða byggingar- eða uppsetningarframkvæmd telst því aðeins föst starfsstöð að hún standi lengur en sex mánuði

Ath. lög nr. 112/2016

Lög um aðgerðir stjórnvalda gegn skattsvikum o.fl.

I. KAFLI

Breyting á lögum um tekjuskatt, nr. 90/2003, með síðari breytingum.

1. gr.

Á eftir 3. gr. laganna kemur ný grein, 3. gr. a, ásamt fyrirsögn, svohljóðandi:

Föst starfsstöð.

Föst starfsstöð, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr., merkir fasta atvinnustöð þar sem starfsemi fyrirtækis fer að nokkru eða öllu leyti fram.

Byggingarsvæði eða byggingar- eða uppsetningarframkvæmd telst því aðeins föst starfsstöð að hún standi lengur en sex mánuði.

Þrátt fyrir 1. og 2. mgr. telst fyrirtæki ekki hafa fasta starfsstöð hérlandis vegna starfsemi sem er aðeins ætlað að undirbúa, styðja við eða reka aðra starfsemi fyrirtækisins, þ.m.t. að nýta aðstöðu til geymslu gagna, sýningar eða birgðahalds á vörum eða öflunar upplýsinga fyrir fyrirtækið. Umráð erlends fyrirtækis á netþjónum og tengdum tölvubúnaði til að annast fyrrgreinda starfsemi mynda ekki ein og sér fasta starfsstöð þess hérlandis.

- Þrátt fyrir 1. og 2. mgr. telst fyrirtæki **ekki** hafa fasta starfsstöð hérlandis vegna starfsemi sem er aðeins ætlað að undirbúa, styðja við eða reka aðra starfsemi fyrirtækisins, þ.m.t. að nýta aðstöðu til geymslu gagna, sýningar eða birgðahalds á vörum eða öflunar upplýsinga fyrir fyrirtækið
- Umráð erlends fyrirtækis á netþjónum og tengdum tölvubúnaði til að annast fyrrgreinda starfsemi mynda ekki ein og sér fasta starfsstöð þess hérlandis
- Ef fyrirtæki eða aðili sem það hefur náin tengsl við rekur fleiri en eina atvinnustöð hérlandis þar sem fram fer samþætt starfsemi skal meta hana sem eina heild við mat á því hvort um undirbúnings- eða stoðstarfsemi sé að ræða. Aðili telst hafa náin tengsl við fyrirtæki í skilningi þessarar málsgreinar ef annar hefur yfirráð yfir hinum eða báðir lúta yfirráðum sömu aðila

- Fyrirtæki telst ekki hafa fasta starfsstöð hér á landi þótt það reki hér viðskipti fyrir milligöngu miðlara, umboðs manns eða annars **óháðs** umboðsaðila, ef þessir milligönguaðilar koma fram innan marka venjulegs atvinnureksturs þeirra
- Ef milligönguaðili sem ekki er óháður hefur á hendi starfsemi fyrir fyrirtæki og hefur heimild til að gera samninga fyrir þess hönd hér á landi eða gegnir að jafnaði lykilhlutverki sem leiðir til samninga gerðar án efnislegrar breytingar af hálfu viðkomandi fyrirtækis, telst fyrirtækið hafa hér fasta starfsstöð
- Þetta á þó ekki við ef starfsemi þessa aðila er takmörkuð við þá starfsemi sem um ræðir í 3. mgr. og sem mundi ekki gera þessa föstu atvinnustöð að fastri starfsstöð samkvæmt ákvæðum þeirrar málsgreinar þótt innt væri af hendi frá fastri atvinnustöð

- Þótt félag sem er heimilisfast utan Íslands stjórn eða sé stjórnað af félagi sem er heimilisfast á Íslandi eða hefur með höndum starfsemi hér á landi, annaðhvort frá fastri atvinnustöð eða á annan hátt, leiðir það í sjálfu sér ekki til þess að annaðhvort þessara félaga sé föst atvinnustöð hins
- Ráðherra skal með reglugerð setja nánari ákvæði um framkvæmd þessarar greinar

Af hverju skattleggjum við

- Skattlagning erlendra aðila sem stunda atvinnurekstur á fastri starfsstöð byggist á samkeppnisgrundvelli
- Væri slíkum aðilum ekki gert að greiða skatt af hagnaði sínum gefur augaleið að staða þeirra yrði betri en innlendra aðila

Hugtakið atvinnurekstur?

- Sjálfstæð starfsemi sem stunduð er reglulega með ákveðnu umfangi í ekki mjög skamman tíma í hagnaðartilgangi → Þrjú skilyrði:
- Sjálfstæði, regluleiki, umfang og ekki of skammur tími, hagnaðartilgangur. Einskorðast ekki við neina ákveðna tegund af starfsemi eða form atvinnurekstrar. Sjá þó 2. mgr. 30. gr. TSL/58. gr. a TSL
- Skv. 4. og 3. tölul. 3. gr. TSL tekur skattskyldan einfaldlega til **ALLRA AÐILA** eins og það er orðað

Nánar um uppruna teknanna

Skattskyldusviðið

1. Rekstur fastrar starfsstöðvar

- Almennur atvinnurekstur einstaklings og/eða lögaðila

2. Þátttaka í rekstri fastrar starfsstöðvar

- Tekur til sameignarfélaga sem ekki eru sjálfstæðir skattaðilar. Samstarfsverkefni, sbr. Trinc og Trang falla einnig hér undir

3. Hlutdeild í ágóða af rekstri fastrar starfsstöðvar. Hér er afmörkunin meira vandamál

- Leiga/sala gegn greiðslu í formi ágóðahlutdeildar. Hvað með leigu gegn föstu gjaldi. En sölu atvinnureksturs fastrar starfsstöðvar gegn hlutdeild í hagnaði?

4. tölul. 2. gr.

kelduskattalaganna

- Udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 9. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet
- Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her. Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties
- Skattepligten omfatter desuden **bortforpagtning** af en sådan virksomhed. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed

Erfðagóss

- Rut er einkaerfingi föður síns sem var útgerðarmaður
- Nú er hann dáinn og samkvæmt erfða-fjárskýrslu sem liggur frammi erfir Rut m.a. úthlutaðar aflaheimildir að fjárhæð 50 millj.
- Hvaða skatt á Rut að greiða af sölu þeirra ef hún er búsett á Norður löndunum?

Sjá 3. mgr. 13. gr. NOR

Gott og blessað - en vantar ekki innlenda
skattlagningarheimild

- Hagnað, sem hlýst af afhendingu lausafjár **sem er hluti rekstrareigna fastrar atvinnustöðvar** er fyrir tæki (Rut) í samningsríki hefur í öðru samningsríki (Íslandi) eða lausafjár sem tilheyrir fastri stöð er maður heimilisfastur í samningsríki (Danmörku) hefur til þess að leysa af hendi sjálfstæða starfsemi í öðru samningsríki (Íslandi), má skattleggja í síðarnefnda ríkinu (Íslandi). Sama gildir um hagnað af afhendingu á slíkri fastri atvinnustöð (einni sér eða ásamt fyrirtækinu í heild) eða slíkri fastri stöð

Álitamál geta komið upp um skilgreiningu á því hvað telst samstarfsverkefni, sjá til fróðleiks Rt. 1997, bls. 1646 Trinc/Trag.

- Trigon Inc., hér nefnt **Trinc**, er var fyrirtæki skráð í Panama, átti borpall. **Trigon AG**, hér nefnt Trag, var svissneskt fyrirtæki sem starfrækti borframkvæmdir á norska landgrunninu. Félögin voru í eigu sömu aðila
- Þegar Trag fékk borverkefni leigði það borpall af Trinc. Ekki orkaði tvímælis að Trag var skattskyld í Noregi vegna framkvæmda á landgrunninu. Við álagningu var Trinc hins vegar gert á greiða skatt **af útleigu borpallsins** á þeim grundvelli að félögin stunduðu samstarfsverkefni um borun á norska landgrunninu
- Hæstiréttur felldi álagninguna niður með 4 atkvæðum gegn 1. **Meirihlutinn taldi að útleiga á borpalli gæti ekki skapað takmarkaða skattskyldu á grundvelli fastrar starfsstöðvar og breyttu eignatengsl á milli félaganna þar engu um**
- Trag bæri fjárhaglega áhættu af framkvæmdunum en hagsmunir Tric fælust eingöngu í því að fá greidda leigu
- Minnihlutinn lagði hins vegar til grundvallar að Trinc væri háð því að Trag aflaði borverkefna á landgrunninu og þar með bæri Trinc einnig áhættu af því að verkefni fengjust á landgrunninu.

Starfsstöð, skilgreining

- Ákveðinn bygging eða framkvæmd á eða í landi. Hér til teljast:
 - Hvers konar byggingar og hús svo og aðstaða á eða í landi eins og sölubás á markaði, framkvæmd á eða í landi, brúargerð, línulagnir o. fl.
- Ekki skiptir máli hvort aðili eigi starfsstöðina eða hafi hana á leigu. Jafnvel er talið að **óheimil umráð** geti skapað skattskyldu

Starfsemi í starfsstöð

VerslunarViðskiptastaður=place of business

- Einhvern veginn er manni eðlislægt að tengja nærveru manna við starfsstöð
- Um starfsstöð er því **ekki** að ræða nema einhverjir menn, einstaklingar, vinni þar
- Svo þarf þó ekki vera í raun. Staður getur nefnilega verið starfsstöð **ÞÓTT AÐEINS VÉLAR** séu á staðnum
- Ekki er þó nóg svo að starfsstöð myndist að vélar séu staðsettar á tilteknum stað. Vélarnar verða að geta sinnt ákveðnum athöfnum/störfum

Tölvur

- Tölva Samanstendur af vélbúnaði og tölvubúnaði eða forritum - hugbúnaði
- Staðsetning tölvu á ákveðnum stað veldur ekki eitt og sér að föst starfsstöð myndast. Gildir einu þótt maður fylli hana af forritum
- Til að svo megi verða þarf tölvun að geta framkvæmt eitthvað. Komi maður **SERVER** fyrir í tölvunni og visti þar heimasíðu sína er hugsanlegt að því skilyrði sé fullnægt
- Server er nefnilega unnt að tengjast og stunda viðskipti í gegnum hann. Hvort **SERVERINN** skapar fasta starfsstöð eða **EKKI** fer hins vegar eftir því hvort hinn erlendi aðili á og rekur serverinn

Hvað felst í hugtakinu „föst“

Orðið fastur inniber tvenns konar kröfur

- ✓ Í fyrsta lagi verður starfsstaðurinn að tengjast **ákveðnum stað** gagnstætt mörgum stöðum. Staðurinn má því ekki vera á stöðugri hreyfingu. Sala á markaðstorgi gagnstætt farandsölu
- ✓ Í annan stað gerir hugtakið kröfu um ákveðinn **varanleika**. Tíminn sem atvinnurekstur er stundaður á staðnum má því ekki vera of knappur. **Almennt er óhætt að ganga út frá 4 til 5 mán. sem lágmarkstíma í því sambandi. Athugið sérstaklega að í þessu sambandi gildir einu hvers eðlis starfsemin er**

Háðir umboðsmenn

- Erlendur aðili sem hefur í hyggju að selja vörur hingað til lands getur gert það með ýmsum hætti
 - Póst/netverslun. Engin skattskylda. Þá getur hann reynt að koma upp ...
- Umboðsmannakerfi. Enginn skattskylda svo fremi að umboðsmaðurinn **SÉ SJÁLFSTÆÐUR** það er Sinn eigin herra
 - Skv. því verður hann að bera áhættu og ábyrgð af framkvæmd verksins

Sjálfstæður umboðsmaður

Agent

- **Háður** umboðsmaður er nefnilega í raun eins konar starfsmaður hins erlenda aðila
 - náttúrleg framlenging hans ef svo má segja
- Ráði erlent fyrirtæki innlendan mann til starfa er því sjálfgefið að slíkur aðili getur orðið til þess að föst starfsstöð myndist hér á landi. Launþegi, verktaki
 - Hvað gerir maðurinn? Er hann að selja vörur og þjónustu fyrir hinn erlenda aðila eða vinna að ákveðnum verkefnum fyrir hann. Hversu lengi vara þessi störf? Eru þau tímabundin eða ótíma bundin. Fær hann greitt pr. tíma eða eftir verkefnum o. fl.

Undirbúnings- og aðstoðarstarfsemi

- Atvinnurekstrarhugtakið gerir kröfu um að hagnaður sé af rekstri þegar til lengri tíma er litið
 - Þetta gildir auðvitað um FS eins og önnur fyrirtæki
- Fyrirtæki sem ganga með tapi ár eftir ár teljast því vart stunda atvinnurekstur. Þetta gildir t.d. um
 - **Undirbúnings og aðstoðarstarfsemi. Slík starfsemi einkennist nefnilega gjarnan af því að SJÁFSTÆÐ TEKJUÖFLUN er lítil sem engin**
- Jafnvel þótt slík starfsemi sé FÖST getur það því leitt til þess að atvinnurekstur teljist ekki vera fyrir hendi skv. 4. tölul. 3. gr. TSL

Tekjuuppgjör fastrar starfsst. skv. innlendum rétti, skilgr

- Hvað er föst starfsstöð? FS er ekki sjálfstætt fyrirtæki heldur eins konar útibú það er hluti af ákveðinni fyrirtækjaheild
- Ætti þá ekki að telja henni til tekna ákveðinn hluta af heildartekjunum?
- Nei – það er ekki sjálfgefið. Sjá þó 2. mgr. 4. tölul. 70. gr. TSL → Undantekning frá almennri reglu

Sjá 2. mgr. 4. tölul. 70. gr. TSL

- Tekjuskattsstofn erlendra váttryggingafélaga, sem starfa hér á landi, telst sá hluti **heildar-ágóðans** sem svarar til **HLUTFALLSINS** milli iðgjaldatekna hér á landi og iðgjaldatekna **af allri starfsemi þeirra**
- **ÞETTA ER ÓLJÓST ÁKVÆÐI.** Td. kemur ekki fram í því eftir hvaða reglum beri að gera upp **HEILDARÁGÓÐAN**. Á að nota **íslenskar reglur** í báðum ríkjunum, íslenskar reglur hér og erlendar reglur þar eða **erlendar reglur** í báðum ríkjunum ...

Tekjuuppgjör fastrar starfsstöðvar skv. innlendum rétti, grundvallast á því að FÖST STARFSSTÖÐ sé

- Sjálfstætt fyrirtæki, einstaklingur eða lögaðili
- Uppgjör tekjuskattsstofnsins fer því eftir. 61. gr. TSL
- Til skatts koma heildartekjur skv. II. kafla TSL að frádregnum þeim heildargjöldum sem heimilt er að jafna á móti þeim skv. III. kafla TSL, sbr. 31. gr. TSL

Nánar um uppgjörið alheimsregla

- Heildartekjur, bæði innlendar og erlendar tekjur koma því til skatts. Heimfærsla. Allokering (e. allocation)
- Heildargjöld, bæði innlend og erlend gjöld eru frádráttarbær. Heimfærsla. Allokering (e. allocation)
- Helsta vandamálið felst í að ákveða tekjur og gjöld af innbirðis viðskiptum starfsstöðvar og höfuðstöðva

Heimfærslan nánar

ekki force of attraction

- Erlent fyrirtæki getur auðvitað haft margs konar tekjur hér á landi
 1. Tekjur af útibúinu (FS) sem slíku vegna sölu á vörum og þjónustu innan lands og erlendis
 2. Tekjur sem höfuðstöðvunum hlotnast af sölu á vöru og þjónustu beint til keldulandsins, það er fram hjá útibúinu
 3. Óbeinar eða afleiddar tekjur höfuðstöðvanna af eignum í keldulandinu svo sem arð, leigu og vexti

Tekjur FS

Gerðar upp á alheimsgrundvelli

- Aðeins þær tekjur sem **beint** tengjast útibúinu koma til skattlagningar hjá því
- Skattskyldan nær semsé ekki til allra þeirra tekna sem HS hlotnast í keldu-landinu
- Auðvitað geta álitamál komið upp og þá verður maður að rekja tekjurnar aftur til upprunans (eignarinnar)

Hvernig ákveður maður hvaða tekjur tilheyra útibúinu beint

- Maður byrjar á að kanna hvaða eignir útibúið notar í atvinnurekstri sínum
 - **Vörur** sem útibú selur ber auðvitað að tekjufæra hjá því. Ef hið selda er þjónusta er heimfærslan erfiðari. Gildir það einkum ef ekki er neinn munur á þjónustu FS og HS
 - **Varanlegir rekstrarfjármunir**. Ef eignir þessar hafa verið notaðar hjá útibúinu, það hefur fyrnt eignirnar í rekstri sínum telst söluverð þeirra til tekna hér á landi
 - **Afleiddar tekjur**. Heimfærsla slíkra tekna er jafnan hvað erfiðust

Afleiddar tekjur

hjálpur viðmið

- Útibú selur vörur og þjónustu gegn gjaldfresti. Vextir af kröfunni tilheyra örugglega útibúinu
- Endurgjald fyrir vöru og þjónustu svo og varanlegan rekstrarfjármun er greitt með arðberandi eign, skuldabréfi eða hlutabréfi. Vextir af láninu og arður af hlutunum tilheyra örugglega útibúinu. Sama gildir um afföll af skuldabréfinu og hagnað af sölu hlutanna
- Kröfu, sem útibú á hjá aðila, er umbreytt í eignarhlut. Arður af hlutnum tilheyra örugglega útibúinu. Sama gildir um hagnað af sölu hans

Almenn rekstrargjöld

Skiptilyklar

- Gjöldin fylgja yfirleitt eignunum. Svo er að minnsta kosti um vörunotkun og fyrningu
- Launakostnaður. Hér til telst umfram allt laun þeirra sem vinna á starfsstöðinni
- Sameiginlegur kostnaður. Hér til telst stjórnunar kostnaður, tölvupjónusta, bókfærsla og reiknings skil
 - Hingað til hefur þessum kostnaði verið skipt eftir veltu en spurning er hvort eftir endurskoðun fyrirmyndarinnar 2010 beri ekki að leggja markaðs verð til grundvallar ákvörðun hans

Skattlagningin, sjá 4. tölul. 70. gr. TSL

- Tekjuskatt aðila sem um ræðir í 4. tölul. 3. gr. TSL skal reikna sem hér segir:
 - a) af tekjuskattsstofni með skatthlutfalli skv. 1.–3. tölul. 1. mgr. 66. gr. **án persónuafsláttar skv. A-lið 67.** gr. ef um mann er að ræða
 - b) 20% af tekjuskattsstofni, sbr. 2. tölul. 61. gr., ef um lögaðila skv. 1. og 2. tölul. 1. mgr. 2. gr. er að ræða,
 - c) 37,6% af tekjuskattsstofni, sbr. 2. tölul. 61. gr., ef um aðra lögaðila er að ræða

Ekki gleyma heldur útsvarinu

Sjá 3. mgr. 20. gr. laga nr. 4/1995

- Þeir menn, sem um ræðir í 3. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, skulu greiða útsvar til þess sveitarfélags þar sem þeir öfluðu **mestra tekna** sinna á tekjuárinu
- Í staðgreiðslu árið 2018 er útsvar þeirra því 14,44%

SKATTLAGNING, yfirlit

- Um skattlagninguna er fjallað í 4. tölul. 70. gr. TSL. Samkvæmt henni greiða
 - Erlendir menn sama tekjuskatt og útsvar og innlendir menn. Tekjuskattur og útsvar þeirra er því 36,94% eða 46,24%
 - Athugið sérstaklega að þessir aðilar eiga ekki rétt á persónuafslætti
- Þessu er eins farið um erlenda lögaðila. Skv. því greiða þeir sama tekjuskatt og innlendir lögaðilar, það er 20% eða 37,6%
 - Erlendir lögaðilar eru auðvitað ekki útsvarsskyldir
- **Matið á því um hvers konar skattaðila er að ræða fer skv. innlendum rétti. Einu gildir því hvernig aðilinn er skilgreindur í heimalandinu**

Skoðað í EES samhengi

Athugið einnig 25. gr. OECD

um bann við mismunun

- Á hinn bóginn orkar tvímælis hvort erlendur aðili eins og maður sem stundar rekstur á fastri starfsstöð hér sé skyldur að reikna sér endurgjald
- Þannig hefur maður á tilfinninginni að fullnægjandi skattlagningarheimild vanti

Hagnaður af atvinnurekstri á fastri starfsstöð **er ekki** staðgreiðsluskyldur Sjá lög nr. 45/1987, sbr. 1. gr.

- A. Tekjuskatts manna, sem skattskyldir eru samkvæmt ákvæðum 1. gr. og 1. og 2. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt með síðari breytingum, af skattskyldum tekjum skv. 1. tölul., 1. og 2. másl. 2. tölul., 3. tölul. og 1. másl. 4. tölul. **A-liðs** 7. gr. án nokkurs frádráttar, sbr. þó 2.–5. tölul. **A-liðs** 1. mgr. 30. gr. þeirra laga
 - Enn fremur til tekjuskatts manna og annarra aðila sem skattskyldir eru samkvæmt ákvæðum 3., 2. másl. 4., 6., 7. og 8. tölul. 3. gr. greindra laga af þar tilgreindum skattskyldum tekjum hér á landi án nokkurs frádráttar, sbr. skatthlutföll í 3., 6., 7. og 8. tölul. 70. gr. þeirra laga
- B. Útsvars samkvæmt ákvæðum IV. kafla laga nr. 73/1980 um tekjustofna sveitarfélaga, með síðari breytingum
- C. Tryggingagjalds samkvæmt ákvæðum laga um tryggingagjald

Enn fremur til tekjuskatts manna og annarra aðila sem skattskyldir eru samkvæmt ákvæðum eftirfarandi töluliða 3. gr. TSL

- 3. = Sérfræðipjónusta, listastarfsemi
- **2. másl. 4., = Tekjur af olíuvinnslu**
- 6. = Lausafjárleiga, höfundalaun, sérstök réttindi
- 7. = Arður af eignarhlutum í íslenskum hluta félögum o. s. frv.
- 8. tölul. 3. gr. = vextir af inneignum, kröfum

YSÚ 499/1997

Vaskur

- Kærandi kom ásamt hópi fólks til Íslands í þeim erindum að selja teppi í farandsölu. Ríkisskattstjóri áætlaði kæranda viðbótarveldu til virðisaukaskatts vegna teppasölunnar og taldi hann kæranda sem forsvarsmann farandsölumannanna bera ábyrgð á skattskilum vegna sölunnar að öllu leyti
- Kærandi taldi sig hins vegar eingöngu hafa verið heildsölu-aðila hér á landi og engin viðskiptaleg tengsl hafa haft við þá sem önnuðust sölu teppanna í smásölu. Að athuguðum atvikum og gögnum málsins féllst yfirskattanefnd á það með ríkisskattstjóra að kærandi bæri ábyrgð á skattskilum vegna umræddrar sölustarfsemi og að efni hafi verið til áætlunar viðbótarveldu. Var áætlun ríkisskattstjóra látin standa óhögguð

Vsk vandamál

Reglugerð nr. 194/1990

- 1) Erlendur aðili sem selur hér á landi skattskylda þjónustu samkvæmt lögum nr. 50/1988 er skyldur til **að tilkynna um starfsemi sína til ríkisskattstjóra, innheimta virðisaukaskatt af þessum viðskiptum og standa skil á honum í ríkissjóð samkvæmt almennum reglum laganna, enda eigi 3. tölul. 4. gr. VSL laganna ekki við um hann**
- 2) Hafi erlendur aðili sem selur hér á landi skattskylda þjónustu **ekki fasta starfsstöð hérlandis ber honum að fela umboðsmanni með heimilisfesti hér á landi að vera í fyrirsvari fyrir sig, þ.m.t. að tilkynna um starfsemina til skattstjóra, innheimta virðisaukaskatt af skattskyldri þjónustu og skila í ríkissjóð**
- 3) Hafi erlendur aðili skv. 2. mgr. **ekki umboðs- eða fyrirsvarsmann** hér á landi og vanrækir að tilkynna til skattstjóra um starfsemi sína ber kaupandi þjónustunnar ábyrgð á virðisaukaskattsskilum hins erlenda aðila vegna þeirrar þjónustu sem hann er kaupandi að

YSÚ 411/1999

- Kærandi var umboðs- og heildverslun sem hafði milligöngu um verkefni dansks fyrirtækis hér á landi. Yfirskattanefnd taldi ekki ráðið af gögnum málsins að samningur eða annað réttarsamband milli kærandi og hins erlenda fyrirtækis leiddi til þess að kærandi gæti talist vera í fyrirsvari fyrir fyrirtækið að því er varðaði skyldur samkvæmt lögum um virðisaukaskatt vegna framkvæmda þess hérlandis

Þetta var um ákvæði 4. tölul. 3. gr. TSL

- Nú ætlum við að fjalla um **3. tölul. 3. gr.** en samkvæmt því ákvæði ber öllum **aðilum** sem fá greitt fyrir **þjónustu eða starfsemi** innta af hendi hér á landi að greiða tekjuskatt af þeirri greiðslu
 - og í því sambandi skoðum við fyrst útlenda aðila sem koma hingað til lands

Ákvæði 3. tölul. 3. gr. TSL

Lögskýring

- Ákvæð 4. tölul. 3. gr. TSL fjallar um þá sem stunda atvinnurekstur á fastri starfsstöð á Íslandi. Skv. því er ekki unnt að skattleggja erlenda atvinnurekendur hér á landi nema þeir stundi atvinnurekstur á fastri starfsstöð
- **Þetta er í samræmi við alþjóðlegan skattarétt, sbr. 1. málsl. 1. mgr. 7. gr. OECD-fm → RÍK TENGL**
- Ákvæði 3. tölul. fjallar líka um atvinnurekendur. Skv. því eru allir þeir sem inna af hendi **ÞJÓNUSTU EÐA STARFSEMI** hér á landi og þiggja greiðslu fyrir skyldir að greiða skatt af heildarfjárhæðinni
- **Skattskyldan er með öðrum orðum ÓHÁÐ því hvort þeir gera út frá fastri starfsstöð eða ekki → TENGLIN þurfa SEMSÉ EKKI að VERA JAFN RÍK ÞEGAR SVO STENDUR Á**

Túlkun

Starfsemi og þjónusta
Afmörkun 3. tölul. gagnvart 4. tölul.

- Þjónusta tekur til allra almennra viðskipta nema vöruviðskipta
- Skv. því telst fasteignasala þjónustuviðskipti. Sama gildir um byggingu húsa, reisingu mannvirkja o. fl.
- **Starfsemi MERKIR hins vegar hvers konar atvinnurekstur sem er. Undir það heyra þannig bæði vörusala, þjónusta o. fl.**

Rúm eða þröng túlkun

Munið að þetta er mitt mat

- Ef ákvæði 3. tölul. 3. gr. TSL er túlkað rúmt leiðir af sjálfu sér að 4. tölul. verður óþarfur. Persónulega finnst mér ekki líklegt að Alþingi sé að setja óþarfa ákvæði? **Þetta hvetur mig til þröngrar túlkunar**
- Með þjónustu og starfsemi í 3. tölul. 3. gr. TSL er því átt við **ákveðna** þjónustu og starfsemi. Hér til telst annars vegar þjónusta hvers konar sérfræðinga og hins vegar **atvinnuþátttaka** listamanna og íþróttamanna, sbr. áðurgildandi 14. gr. og núgildandi 17. gr. OECD fm

Skattyfirvöld

- Ekki er víst að skattyfirvöld séu sammála mér í þessu
- Á það reynir þó fyrst og fremst þegar aðili kemur frá ríki sem Ísland hefur **ekki** gert tvísköttunar samning við

Ákvæði 3. tölul.3. gr. TSL,

Skattskyldir aðilar

- Ákvæði 3. tölul. 3. gr. TSL tekur til allra aðila. Með aðilum í þessu sambandi er átt við alla menn það er einstaklinga og lögaðila
- Lögaðili, sem sendir menn hingað til lands til að inna af hendi **þjónustu eða starfsemi**, ber því að svara skatti af móttekinni greiðslu vegna umræddra verka
- Við túlkum ákvæðið **ÞRÖNGT** og einskorðum það við **EFTIRTALDA AÐILA**

ÁKVÆÐI 3. TÖLUL. 3. GR. TSL, NIÐURSTAÐA MÍN ER ÞVÍ

Ath: Einu gildir hvort hlutaðeigandi kemur fram í **EIGIN
NAFNI EÐA NAFNI LÖGAÐILA**

- Skv. þessu má telja víst að ákvæði 3. tölul.
3. gr. TSL taki umfram allt til:
 1. Sjálfstætt starfandi menntamanna svo sem
arkitekta, endurskoðenda, lækna, lögfræðinga o.
fl.
 2. Listamanna og Íþróttamanna
- **UM AFMÖRKUNINA NÁNAR, SJÁ 14. GR.
OG 17. GR. OECD-FM**

Greiðandinn getur verið:

- Innlendur aðili, maður eða lögaðili
- Erlendu aðili, maður eða lögaðili, sbr. 2. málsliður a-liðar 3. tölul. 70. gr. TSL:
 - Eigi skiptir máli hvort maður kemur fram á eigin vegum eða í nafni annars aðila **EÐA HVORT GREIÐSLA ER FRÁ INNLENDUM EÐA ERLENDUM AÐILA – Ath. nánar**
 - **Svo fremi að verkið sé innt af hendi hér á landi fyrir innlenda aðila**

UPPGJÖR TEKNA SKV. 3. TÖLUL.

3. GR. TSL

- Undir 4. tölul. 3. gr. TSL falla bæði innlendar og erlendar tekjur. Ákvæði 3. tölul. tilheyra hins vegar aðeins tekjur af þjónustu og starfsemi sem innt er af hendi **hér á landi**
- Frá tekjum skv. 4. tölul. 3. gr. TSL má draga bæði innlend og erlend gjöld, sbr. 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. TSL
- Tekjur skv. 3. tölul. sæta hins vegar **brúttó skattlagningu**. Ekki er því heimilt að draga neinn kostnað frá þeim – EES samningurinn

3. tölul. 70. gr. TSI

GREIÐSLUNNI merkir

BRÚTTÓTEKJUR

- Tekjuskatt aðila sem fá greiðslur fyrir þjónustu eða starfsemi sem innt er af hendi hér á landi, sbr. 3. tölul. 3. gr., skal reikna sem hér segir:
 - a) 20% af **GREIÐSLUNNI** ef um menn er að ræða.
 - b) 20% af **GREIÐSLUNNI** ef um lögaðila skv. 1. og 2. tölul. 1. mgr. 2. gr. er að ræða
 - c) 37,6% af **GREIÐSLUNNI** ef um aðra lögaðila er að ræða

Hvað með útsvar. þarf að greiða það?

- Um útsvar er fjallað í lögum um tekjustofna sveitarfélaga nr. 4/1995
- Skv. 3. mgr. 20. gr. þeirra er gert ráð fyrir að **menn** þurfi að greiða útsvar af tekjum sem sæta takmarkaðri skattskyldu
- Útsvar er 12,44% til 14,52%, sbr. 1. mgr. 23. gr. laganna. Muna svo að þessir aðilar eiga ekki rétt á persónu afslætti

NÁNAR UM „GREIÐSLUNA“ skv. túlkun skattyfirvalda

- Þessi hundraðshluti reiknast m.a. af launum eða þóknunum til listamanna og annarra sem fram koma í atvinnuskyni til skemmtunar eða í hvers konar keppni,
 - en með launum og þóknunum teljast hvers konar hlunnindi, þ.m.t. flutningur að og frá landinu hafi **móttakandi ekki** greitt hann sjálfur — svona er þetta túlkað í framkvæmd
- Eigi skiptir máli hvort maður kemur fram á eigin vegum eða í nafni annars aðila eða hvort greiðsla er frá innlendum eða erlendum aðila – **sp. hvort þetta eigi ekki aðeins við um listamenn ...**

Af greiðslunni => brúttóskattur

- Innlendur aðili getur dregið kostnað sem gengur til að afla teknanna frá greiðslunni en útlendingurinn ekki
- Í þessu felst **mismunur** sem kann að brjóta í bága við EES samninginn
- Sbr. 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 gegn hinu frjálsa þjónustufláði

Tvísköttunarsamningar

- Alþjóðlegur skattaréttur. Heimilisfestarríkið hefur forgangsrétt á að skattleggja tekjur af atvinnurekstri
- Þetta gildir líka um starfsemi sem heyrir undir 4. og 3. tölul. 3. gr.TSL
 - Ath. þó listamenn
- Almennt getur Ísland því ekki skattlagt nema fyrirtæki í heimilisfestarríki stundi atvinnu rekstur á fastri starfsstöð í keldu landi samnings í ákveðinn lágmarks tíma, 4 til 5 / 5 til 6 mán.

Gildir ekki um íþróttamenn og listamenn

Sjá 17. gr. fyrirmyndarinnar

- Skv. henni má ríkið þar sem íþróttamaður og listamaður kemur fram skattleggja, sbr. 17. gr. er hljóðar svo:
- Þrátt fyrir ákvæði 14. og 15. gr. má skattleggja aðila heimilisfastan í aðildarríki af tekjum sem hann aflar í hinu aðildarríkinu af persónulegum störfum sem listamaður, svo sem leikhús- eða kvikmynda leikari, listamaður í hljóðvarpi eða sjónvarpi eða tónlistar maður, eða sem íþróttamaður, í síðarnefnda ríkinu

SPURNINGAR

- ... ef ekki skulum við halda ótrauð áfram

ALÞJÓÐLEGUR SKATTARÉTTUR

Ásmundur G. Vilhjálmsson

Föst starfsstöð skv.
tvísköttunarsamningum

Vægi 8 til 9

VERKLAG

- Fyrst skoðum við útlenda aðila sem afla atvinnurekstrartekna hér á landi
 - og athugum hvenær þeir eru skattskyldir**OG – þetta gerðum við áðan**
- svo innlenda aðila sem afla atvinnu rekstrartekna erlendis og athugum
 - hvenær þeir eru skattskyldir þar og svo
 - hvernig mildun tvískattlagningar þeirra hér á landi er háttað

Atvinnurekstrartekjur

Skipting skattlagningarréttar

- Heimilisfestarríki hefur almennt forgangsrétt á að skattleggja atvinnurekstrartekjur
 - Skv. því er keldulandi samnings eða upprunalandi tekna almennt fyrimunað að skattleggja
- Þetta gildir þó ekki ef **fyrirtæki í aðildarríki** stundar atvinnurekstur á fastri starfsstöð í keldulandi samnings
 - Undir þeim kringumstæðum getur kelduland semsé skattlagt

1. mgr. 7. gr. OECD fm

- The **profits** of an **enterprise of a Contracting State** shall be taxable **only in that** State **unless** the enterprise carries on business in the other Contracting State through a **permanent establishment** situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that (of the enterprise **may be taxed** in the other State **but only so much** of them as is) are **attributable** to that permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State
→ **allocation**
- Hagnaður **fyrirtækis í aðildarríki** **skal einungis** skattleggja í því ríki **NEMA** fyrirtækið hafi með höndum **atvinnurekstur** í hinu aðildarríkinu frá fastri atvinnustöð þar. Ef fyrirtækið hefur slíkan atvinnurekstur með höndum **má leggja skatt á** hagnað **fyrirtækis í hinu ríkinu, en þó einungis að því marki** sem hagnaðurinn **stafar frá** hinni föstu starfsstöð → **heimfærsla**

Enterprise of a Contracting State

- Orðasambandið „fyrirtæki í aðildarríki“ og „fyrirtæki í hinu aðildarríkinu“ merkir fyrirtæki, sem rekið er af **aðila**, heimilisföstum í aðildarríki, og fyrirtæki, sem rekið er af **aðila**, heimilisföstum í hinu aðildarríkinu, eftir því sem við á
- Skv. því vísar orðasambandið til þess ríkis þar sem **eigandinn er heimilisfastur** ekki hvar fyrirtækið er staðsett

Afmörkun atvinnurekstrartekna gagnvart öðrum tekjum

- 7. gr. OECD fjallar um hagnað fyrirtækis í samningsríki af atvinnurekstri sem það hefur með höndum í heimilisfestarlandi eða á fastri starfsstöð í keldulandi samnings
- Hugtakið „**atvinnurekstur**“ er þó ekki skilgreint í fyrirmyndinni. Af því leiðir að túlka ber hugtakið skv. innlendum rétti í **notkunarlandi** samnings að teknu tilliti til alþjóðlegs réttar eins og hann birtist okkur í fyrirmyndinni. Sjá einnig 2. mgr. 3. gr. OECD fm

Atvinnurekstur?

- Hugtakið atvinnurekstur í 7. gr. OECD fm merkir þannig sjálfstæða starfsemi með ákveðnu umfangi sem lagt er stund á reglulega í ekki of skamman tíma í þeim efnahagslega tilgangi að hagnast að fé → eins og í innlendum rétti
- Ekki heyra þó undir hugtakið allar tekjur eða tekjur af hvers konar starfsemi sem er. Sjá nánar hér á eftir

Árekstrarreglan, sbr. 4. mgr. 7. gr. OECD md

- Where **PROFITS** include **items of income** which are dealt with **separately** in **other Articles of this Convention**, then the provisions of those Articles shall **not be affected** by the provisions of this Article
- Þegar hagnaður felur í sér tekjur sem **sérstak lega er fjallað um í öðrum ákvæðum samningsins (vextir, arður og höfundalaun)** skulu ákvæði þeirra greina ekki stjórna af ákvæðum þessarar greinar → forgangur

Forgangsréttur

- Í OECD-fm. eru sérstök ákvæði um arð, sbr. 10. gr., um vexti, sbr. 11. gr. og um þóknanir/höfundalaun, sbr. 12. gr. Umrædd ákvæði ganga því framar 1. mgr. 7. gr., sbr. 7. mgr. við skiptingu skattlagningarréttarins
- Slíkar tekjur getur Kelduland samnings skatt lagt enda þótt höfuðstöðvarnar stundi **ekki** atvinnurekstur á fastri starfsstöð þar. Þetta gildir fortakslaust nema ...

Starfsstöðvarfyrirvarar sjá til fróðleiks 4. mgr. 11. gr.

- Um starfsstöðvarfyrirvara, sjá 4. mgr. 10. gr., 4. mgr. 11. gr. og 3. mgr. 12. gr.
- The provisions of paragraphs 1 and 2 **shall not apply** if the **BENEFICIAL OWNER** of the interest, being a resident of a Contracting State, **carries on business in the other Contracting State in which the interest arises through a permanent establishment situated therein** and the debt-claim in respect of which the interest is paid is **effectively connected** with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply
- Ákvæði 1. og 2. mgr. gilda ekki þegar **RAUNVERULEGUR RÉTTHAFI** eignarhlutarins/skuldarinnar/réttindanna er heimilisfastur í aðildarríki og stundar viðskipti í gegnum fasta atvinnustöð í hinu aðildarríkinu, og hlutareignin/skuldin/réttindin sem arðurinn/vextirnir/höfundalaunin eru greidd af er **raunverulega bundin** við slíka fasta atvinnustöð eða fasta stofnun. Í því tilviki skulu ákvæði 7. gr. (eða 14. gr.) gilda, eftir því sem við á
 - Hvað merkir „raunverulega bundin“ -

Tekjur af fasteignum

6. gr. hefur ríkari forgang

- Um skiptingu skattlagningarréttar vegna tekna af fasteignum er fjallað í 6. gr.
- Sú grein hefur **ekki** að geyma starfsstöðvar fyrirvara. **Af því leiðir að ávallt ber að leggja hana til grundvallar skiptingu skattlagningar réttar vegna tekna af leigu/hagnaðar á fasteignum**
- Í því sambandi skiptir ekki máli þótt **eignin** **TILHEYRIR** fastri starfsstöð sem varanlegur rekstrarfjármunur

Afmörkun gagnvart öðrum tekjum

- Ákvæði 7. gr. hefur að geyma hið almenna ákvæði um skiptingu skattlagningarréttar vegna atvinnu - rekstrartekna
- Um atvinnurekstur er líka fjallað í 8. gr. og tekur það ákvæði til hagnaðar af skipa- og flugrekstri vegna **flutninga á alþjóða leiðum**
- Hér áður fyrr var líka sérstakt ákvæði að finna um **frjáls störf**, sbr. 14. gr. margra tvísköttunarsamninga
- Á þessi ákvæði er litið sem sérákvæði gagnvart 7. gr. Vegna þessa hafa þau semsé forgang

2. másl. 1. mgr. 7. gr. OECD- fm. Nánar um fasta starfsstöð

- Kelduland samnings hefur því aðeins rétt á að skatt leggja hagnað **fyrirtækis í aðildarríki** að það stundi atvinnurekstur á fastri starfsstöð á yfirráðsvæði þess
- Vegna þessa er afar þýðingarmikið að geta gert sér grein fyrir hvað **FÖST STARFSSTÖÐ** merkir
- Hugtakið föst starfsstöð er skilgreint í 5. gr. OECD-fm og er hún **tæmandi**, sem þýðir að **bæði** löndin verða að ganga út frá henni, við skiptingu skatt lagningarréttarins þegar um atvinnurekstur er að ræða

Hugtakið föst starfsstöð

Krafan til varanleikans getur þó verið ólík

- Hið alþjóðlega heiti er: Permanent establishment, skammstafað (PE)/(FS)
- Innlendur réttur, sbr. 4. tölul. 3. gr. TSL hefur að geyma hugtakið „**FÖST STARFSSTÖÐ**“. Líklegt verður að telja að það sé sömu merkingar og sams konar hugtak í 5. gr. OECD-fm. Sjá nú lög nr.112/2016
- 5. gr. samanstendur af 7. málsgreinum, fyrstu þrjár, jákvæð afmörkun, 4. mgr., neikvæð afmörkun, 5. og 6. umboðsmannareglur, 7. mgr. dótturfélagsfyrirvari
- Skoðum fyrstu tvær málsgreinarnar

1. og 2. mgr. 5. gr. OECD fm

1. For the purposes of this Convention, the term „permanent establishment“ means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.
2. The term „permanent establishment“ includes especially:
 - a) *a place of management;*
 - b) *a branch;*
 - c) *an office;*
 - d) *a factory;*
 - e) *a workshop, and*
 - f) *a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural*

Föst starfsstöð, skilgr.

1. Í samningi þessum merkir hugtakið „föst atvinnustöð“ fasta atvinnustofnun **þar sem starfsemi fyrirtækis fer að nokkru eða öllu leyti fram**
2. Hugtakið „föst atvinnustöð“ merkir einkum:)
 - a) staður þar sem fyrirtæki er stjórnað
 - b) útibú
 - c) skrifstofu,
 - d) verksmiðju
 - e) verkstæði
 - f) námu, gas- eða olíulind, grjótnámu eða annan stað þar sem nátturuauðlindir eru nýttar

Þessir staðir teljast þó ekki föst starfsstöð nema skilyrðinu: „þar sem starfsemi fyrirtækis fer að nokkru eða öllu leyti fram“ er fullnægt

Staðurinn

- Atvinnustaður (d. forretning, e. place)
 - Ákveðið rými í húsi eða byggingu, staður á eða í landi
 - Gerð er krafa um umráð. Eignarhald, leiga jafnvel heimildarlaus afnot. Aðili hefur ekki umráð yfir stað sem leigður er út
 - Rými, staður → efnisleg auðkenni gagnstætt óefnislegum auðkennum. Tölva, miðlari (e. server). Sjá hér að framan

Varanleiki staðarins

- Fastur (d. fast. e. fixed). Hugtakið fastur inniheldur bæði tengsla- og tímafaktor
- Tengslafaktorinn gerir kröfu um tengsl við ákveðinn stað og stendur því sem andstæða einhvers sem er á stöðugri hreyfingu
- Tímafaktorinn leggur aftur á móti áherslu á ákveðinn varanleika. Svo að föst starfsstöð myndist verður aðili því að stunda atvinnurekstur á staðnum í nokkurn tíma
- Ekki er óvarlegt að gera kröfu um 5 til 6 mán. í því sambandi

Úr réttarframkvæmd frá Noregi, sjá Rt. 1994, bls. 752.

- ✓ Málið varðaði skattskyldu ensks félags Alphawell sem var í eigu manns að nafni Pegrum (75%) og eiginkonu hans (25%). Pegrum var daglegur stjórnandi Alphawell og eini starfsmaður. Alphawell og Statoil gerðu með sér samning um landfræðilega greiningu á ákveðnu svæði og annaðist Pegrum, sem búsettur var í Englandi, um hana
- ✓ Til að sinna þessum störfum dvaldi Pegrum að jafnaði sex mánuði á ári í Noregi við söfnun upplýsinga og kynningu á niðurstöðum sínum, í nánu samstarfi við starfsmenn Statoil. Sjálf greiningin fór hins vegar fram í Englandi
- ✓ Á árunum 1983-86 fór Pegrum til Noregs um 50 sinnum og dvaldi þar samtals í um 600 daga. Á meðan Pegrum dvaldi í Noregi fékk hann til afnota **ýmsar skrifstofur í tveimur byggingum á Stavanger** svæðinu í eigu Statoil. Einnig fór hann nokkrum sinnum til Bergen, eftir því um hvers konar verkefni var ræða og möglegri stöðu á lausu skrifstofuplássi
- ✓ Hæstiréttur Noregs dæmdi að **ekki** væri um fastan verslunar(viðskipta)stað að ræða með svofelldum rökum:
- ✓ „Pegrum ble anvist kontorpláss av Statoil på forskjellige steder, ikke bare i Stavanger-området, men også i Bergen. Kontoret ble dels valgt ut fra hva som til enhver tid var ledig, men særlig ut fra hvilket prosjekt han skulle arbeide med. Arbeidet skjedde tidvis også i kontorlandskap ... **jeg kan vanskelig se at Alphawell forretningssted kann karakteriseres som „fast“**
- ✓ Í málinu skipti tímalengdin einnig máli. Ýmsir hafa orðið til að gagnrýna niðurstöðuna, sjá Zimmer, bls. 144. Er það eðlilegt vegna þess að því má halda fram að hún samræmist ekki athugasemdum 5.1-5.4 í 2008-útfáfu OECD-fyrirmyndarinnar við 5. gr.

Starfsemi á staðnum

- Starfsemi (starfræksla) (d. udövelse af virksomhed, e. business)
- Hvað merkir orðið starfsemi. Starfsemi inniber nokkurn regluleika, það er endurtekningu á ákveðnum athöfnum
- Tómar byggingar, geymslustaðir o. fl. Starfsemi telst ekki fyrir hendi
- Ath. starfsemi einskorðast ekki við starfsmenn. Vélar geta því fullnægt ...

Um tímalengdina nánar

- Í 6-lið athugasemda við 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar (2008-útgáfan), sem fyrst sá dagsins ljós árið 2003, segir að „*very short periode of time*“ geti eftir atvikum verið fullnægjandi til að skapa fasta starfsstöð. Tímalengdin er ýtarlega rædd af Skaar, 1991, bls. 209 og áfram
- Gagngert reyndi á tímalengdina í Alphawell málinu. Þar taldist dvöl í landi í um 50 skipti samtals 600 daga á 4 ára tímabili (um 5 mán. pr. ár) fullnægjandi og skipti ekki máli þótt hún væri ekki samfelld
- Fjöldi og lengd dvalar á ólíkum stöðum getur þó skipt máli. Í Utv. 2002, bls. 1083 töldust 66 dagar (2. mán.) of skammur tími en um var að ræða mat á dvöl gagnvart landi (Fílabeinsströndin) sem samningur hafði verið gerður við áður en athugasemdirnar um tímalengd starfsstöðvar kom inn í 6-lið 5. gr. Um hæstaréttardóminn, sjá Utv. 2004, bls 649. Dómurinn er ýtarlega ræddur af Zimmer, sjá Skatterett, 2005, bls 331, einkum bls. 363

Neikvæð afmörkun

undir hugtakið heyrir allt nema

- Atvinnurekstrarhugtakið (föst starfsstöð) er tiltölulega rúmt. Sem slíkt tekur það til **hvers konar** starfsemi sem er nema öðru vísi sé mælt í fyrirmyndinni
- **HÉR TIL TELST HVERS KONAR UNDIRBÚNINGS- OG AÐSTOÐARSTARFSEMI, SBR. 4. MGR. 5. GR. OECD-FM**
- Svona rúm túlkun getur valdið erfiðleikum. Gildir það ekki hvað síst um ofangreinda starfsemi þar sem óvissa ríkir oft um hvaða tekjur tilheyra henni í raun
- Vegna þessa hafa aðildarríki OECD orðið sammála um að fella **undirbúnings- og aðstoðarstarfsemi** undan atvinnurekstrarhugtakinu

4. mgr. 5. gr. OECD md

3. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term „permanent establishment“ shall be deemed not to include:

- a) *the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise **belonging to the enterprise**;*
- b) *the maintenance of a stock of goods or merchandise **belonging to the enterprise** solely for the purpose of storage, display or delivery;*
- c) *the maintenance of a stock of goods or merchandise **belonging to the enterprise** solely for the purpose of processing by another enterprise;*
- d) *the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;*
- e) *the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, **any other activity** of a preparatory or auxiliary character;*
- f) *the maintenance of a fixed place of business solely for any **combination** of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character*

4. mgr. 5. gr. OECD fm

Íslensk þýðing

- Þrátt fyrir framangreind ákvæði þessarar greinar tekur hugtakið „föst atvinnustöð“ ekki til:
 - a) nýtingar aðstöðu sem einskorðuð er við geymslu, sýningu eða afhendingu á vörum eða varningi í eigu fyrirtækisins;
 - b) birgðahalds á vörum eða varningi í eigu fyrirtækisins sem eingöngu eru ætlaðar til geymslu, sýningar eða afhendingar;
 - c) birgðahalds á vörum eða varningi í eigu fyrirtækisins sem eingöngu eru ætlaðar til vinnslu hjá öðru fyrirtæki;
 - d) fastrar atvinnustofnunar sem eingöngu er notuð í sambandi við kaup á vörum eða varningi eða öflun upplýsinga fyrir fyrirtækið;
 - e) fastrar atvinnustofnunar sem eingöngu er notuð til að annast sérhverja aðra undirbúnings- eða aðstoðarstarfsemi fyrir fyrirtækið;
 - f) fastrar atvinnustofnunar sem nýtt er eingöngu til að samhæfa starfsemi sem fellur undir a- til e-lið, enda felist öll sú starfsemi sem fram fer í þessari föstu atvinnustofnun vegna þessarar samhæfingar í undirbúnings- eða aðstoðarstörfum

Teppasalinn

Hvar myndast tekjurnar, hver getur skattlagt

- X kaupir teppi frá Afganistan fyrir 50 US\$ stikkið (1,5 x 2 m)
- Teppunum safnar hann svo saman í birgða stöð í Kabúl
- Þar vinnur einn maður og annast hann um að senda viðskiptamönnum teppi þegar X er búinn að selja þau á netinu
- Gangverðið fyrir teppi af þessari stærð er 1000 US\$ í Evrópu

4. mgr. 5. gr. UN-md

Takið eftir hvað skilur í sundur
Skattlagningarrétturinn er rýmri

4. Notwithstanding the preceding provisions of this article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:
- a) The use of facilities solely for the purpose of **storage or display** of goods or merchandise belonging to the enterprise; ➔ AFHENDING, **delivery - vantar**
 - b) The maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of **storage or display**; ➔ AFHENDING, **delivery - vantar**
 - c) The maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
 - d) The maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
 - e) The maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character.
 - f) The maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs (a) to (e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

4. mgr. 5. gr. nánar

- a. -liður; Sýningabásar. Eigin vörur fyrirtækis
- b. -liður; Vörurlager, geymsla, afhending, sala. Eigin vörur, **upprunalegar** vörur fyrirtækis
- c. -liður; Vörurlager, vinnsla hjá öðrum. Eigin vörur fyrirtækis sendar til vinnslu hjá öðrum
- d. -liður; Vörulager, innkaup, söfnun. Upplýsinga-söfnunarskrifstofur (erlendar fréttastofur)
- e. -liður; Önnur undirbúnings og aðstoðarstarfsemi
➔ Bendir til að ákvæðið sé ekki tæmandi
- f. -liður; Fleiri en ein gerð af undirbúnings- og aðstoðarstarfsemi. Margþætt starfsemi/Blönduð starfsemi

Starfslið

- Undirbúnings- og aðstoðarframkvæmd getur haft menn í vinnu. Ráðning slíkra aðila breytir hins vegar engu um stöðu hennar eða eðli
- Í tengslum við starfræksluna getur þurft að greiða fyrir vörur og þjónustu svo og varanlega rekstrarf.
- Um það gildir hið sama og ráðninguna. Viðskiptin gera undirbúnings- og aðstoðarframkvæmd ekki að fastri starfsstöð
- Um réttarstöðu starfsmannanna fer eftir búsetunni, sbr. 1. tölul. og 3. tölul. 1. gr. TSL annars vegar og 1. tölul. 3. gr. TSL, sbr. 15. gr. OECD hins vegar

3. mgr. 5. gr. OECD fm Verklegar framkvæmdir

- A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment **only if it lasts more than twelve months**
- Byggingarstaður eða framkvæmd eða uppsetningarverkefni telst aðeins föst atvinnustöð ef hún varir lengur en í tólf mánuði
- Með tólf mánuðum er átt við 365 daga

3. mgr. 5. gr. OECD-fm, tímalengd framkvæmda

- Verklegar framkvæmdir skapa aðeins skattskyldu að þær vari lengur en 12 mánuði
- Fimm til sex mánaða viðmiðið sem rætt var um að gildi í sambandi við 1. mgr. 5. gr. á því ekki við hér
- Erlendur aðili sem gerir samning við innlendan aðila um reisingu húss, lagningu vegar, byggingu brúar getur því starfað hér á landi í 12 mánuði án þess að greiða skatt
- Fyrirtækið þarf ekki heldur að hafa áhyggur af því að erlendir starfsmenn þess lendi í skatti **nema þeir dvelji hér á landi samfellt lengur en 183 daga á sérhverjum tólf mánuðum**, sbr. 3. tölul. 1. gr. TSL. Ákvæði 1. tölul. 3. gr.TSL á einfaldlega ekki við undir þessum kringumstæðum

3. mgr. 5. gr. OECD-fm,

Hvaða framkvæmdir heyra undir ákvæðið?

- Bygginga- og mannvirkjagerð svo og samsetningarverkefni. **ÞESSI ORÐ BER AÐ TÚLKA RÚMT**
- Undir ákvæðið fellur því bygging/reising húsa og hvers konar önnur mannvirkjagerð
- Leiga á skrifstofu sem ætlunin er að nota sem höfuðstöðvar verkefnisins telst hluti af framkvæmdinni. Leiga hennar hefur því ekkert sjálfstætt gildi. Ákvæði 1. mgr. 5. gr. OECD fm á því ekki við
- Við ákvörðun á tímalengdinni ber því að telja leigu tíma skrifstofunnar með í uppgjöri á heildartímanum framkvæmdanna/verkefnisins. Auð bygging

D æ m i

- A , sem er erlent fyrirtæki, fékk úthlutað verkefni hér á landi **2017**. Nánar tiltekið var um að ræða lagningu á leiðslu frá Helguvík upp á Keflavíkurflugvöll
- Fyrirtækið tók á leigu skrifstofuaðstöðu í Keflavík **1. febr. 2018**. Hinn **1. maí 2018** sendir fyrirtækið einn viðskiptafræðing og tvo verkfræðinga hingað til lands
- Samdægurs taka starfsmennirnir skrifstofuna í notkun. Í framhaldi er ráðinn innlendur aðili til að annast almenna skrifstofuvinnu
- Vinna við framkvæmdirnar hófst **1. júní 2018** og var ráðgert að þeim skyldi lokið 30. apríl 2018. Vegna seinkunar á afhendingu leiðslunnar sem fyrirtækið bar enga ábyrgð á dróst það hins vegar til **2. maí 2019**. Telst A stunda atvinnurekstur á fastri starfsstöð hér á landi í skilningi fyrirmyndarinnar?

3. mgr. 5. gr. OECD-fm, afmörkun verkstaðar

- 3. mgr. 5. gr. gerir í sjálfu sér ráð fyrir að verkið eða framkvæmdin fari fram á ákveðnum stað, það er skýrt afmörkuðu svæði
- Þetta ber þó ekki að taka of bókstaflega og er það í samræmi við meginregluna að ákvæðið skuli túlkað rúmt
 - Lagning vegar/leiðslu o.s.frv. um landsvæði telst því föst starfsstöð
- Skiptist verk í hluta verða þó að vera einhver **tengsl** á milli þeirra, sbr. hér á eftir

Upphaf og lok framkvæmdar

- Byggingartíminn hefst þegar framkvæmd byrjar og lýkur þegar hún hættir
- Til framkvæmdatíma teljast undirbúnings og hjálpar athafnir svo sem skrifstofuvinna, verkstjórn o. fl.
- Miðað er við raunverulegan tíma. Rekstrar stöðvanir hafa því ekki áhrif á ákvörðun heildartímans

Þáttur undirverktaka

- Verktími undirverktaka telst **með** tíma aðalverktaka
- Þetta er nauðsynlegt svo að aðalverktaki geti ekki komist hjá skattskyldu með því að fela undirverktaka að ljúka verki
- Þótt aðalverktaki verði skattskyldur þýðir það ekki endilega að undirverktaki verði það líka. Skattskyldu hans ber nefnilega að meta sjálfstætt það er óháð verktíma aðalverktaka

Eitt verk – mörg verk

- Stundum getur komið upp álitamál hvort um **eitt verk eða mörg verk** er að ræða. Við mat á því skiptir máli hvort verkkaupinn sé einn og hinn sami í öllum tilvikum eða margir aðilar
- Þótt verkkaupinn sé **ekki** einn og sami aðilinn geta slík tengsl samt verið á milli verkkaupa að eðlilegt sé að líta á þá alla sem einn aðila
- **Síðan eru það verkin.** Eru þau aðskilin eða tengd. Fyrirtæki tekur t.d. að sér að reisa blokk með mörgum íbúðum. Í því tilviki geta viðsemjendurnir verið margir þótt verkið sé aðeins eitt
- Þetta sjónarmið á kannski síður við þegar um er að ræða reisingu einbýlishúsa. Skilin á milli verkanna eru betri þegar svo stendur á. Gildir það ekki hvað síst ef húsin eru ekki öll í sama hverfinu

- Ágreiningur um tengsl milli verka var til meðferðar í Utv 1980, bls. 596 URD. Málavextir voru þeir að amerískt félag, Gurtler að nafni, tók að sér að leggja rör á hafsbotni og var það þáttur í undirbúningi fyrir borun eftir olíu
- Á árunum 1977-1978 annaðist fyrirtækið verk þetta fyrir **ýmis félög** á norska landgrunninu. Verkin stóðu yfir frá tveimur til þremur vikum upp í ca. fjóra mánuði. Oft var hlé á milli verka en stundum sköruðust þau
- Verkin voru unnin á fleiri en einum stað á norska landgrunninu. Meirihluti þeirra fór þó fram á Ekofisk-svæðinu
- Dómstóllinn hafnaði að líta bæri á öll verkin sem eitt verk, sbr. eftirfarandi röksemd hans: „**det er tale om riktignok likeartede, men dog kortvarige oppdrag som utføres på forskjellige steder og som blir avsluttet og fakturert for hver gang.**“

4. mgr. 5. gr. NOR

tilraun til að fyrirbyggja ágreining

samanburður: tvö skilyrði. Fyrirtæki eru tengd og vinna að sama verki

Við ákvörðun þess **tímabils** sem um ræðir í 3. mgr. telst starfsemi, sem rekin er af fyrirtæki sem er **hagsmunatengt** öðru fyrirtæki, vera rekin af því fyrirtæki sem það hefur hagsmunatengsl við, ef starfsemin er að a) verulegu leyti sams konar og sú starfsemi sem síðarnefnda fyrirtækið rekur og starfsemi beggja fyrirtækjanna b) tengist sömu framkvæmdinni

Öryggisákvæðin,

5. og 6. mgr. 5. gr. OECD-fm

- Hér að framan hefur allt miðast við starfsstaðinn, atvinnustöðina eins og það er kallað
- Ekkert hefur því verið fjallað um starfslið hennar enda skiptir það ekki öllu máli
- **UM FASTA STARFSTÖÐ GETUR ÞÓ VERIÐ AÐ RÆÐA ÞÓTT FYRIRTÆKI Í SAMNINGSRÍKI RÁÐI EKKI YFIR FÖSTUM ATVINNUSTAÐ**
- Svo er t. d. ef erlent fyrirtæki er með menn í vinnu í keldulandi samnings. Ekki geta þó allir „**sarfs menn**“ verið föst starfsstöð eða réttara sagt: Allir menn eru ekki háðir (ósjálfstæðir) umboðsmenn

5. mgr. 5. gr. OECD md

- Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person— other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — **is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise,**
- **that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise,**
- unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph

5. mgr. 5. gr. OECD fm

Háðir umboðsmenn

- Þrátt fyrir ákvæði 1. og 2. mgr. **ÞEGAR AÐILI**, annar en óháður (sjálfstæður) umboðsaðili samkvæmt ákvæðum 6. mgr, kemur fram fyrir hönd fyrirtækis og hefur heimild í aðildarríki til að gera samninga fyrir fyrirtækið og jafnaðar lega beitir þessari heimild, **SKAL FYRIRTÆKI ÞETTA**
- ... talið hafa fasta atvinnustöð í því ríki vegna hvers konar starfsemi sem aðilinn gegnir fyrir fyrirtækið
- Þetta á þó ekki við ef starfsemi þessa aðila er takmörkuð við þá starfsemi sem um ræðir í 4. mgr. og sem myndi ekki, þótt innt væri af hendi á fastri atvinnustofnun, gera þessa föstu atvinnustofnun að fastri atvinnustöð samkvæmt ákvæðum þess töluliðar

Nánar um 5. mgr. 5. gr.

- Tilgangur ákvæðisins að hindra misnotkun á fastri starfsstöð, það er stofnuninni sem slíkri → Sem slíkt er það því eins konar Öryggisventill eða varaákvæði. Það á því ekki við ef föst starfsstöð hefur stofnast skv. 1.-2. mgr. 5. gr.
- Ákvæði tekur til aðila sem hafa heimild/umboð til inna af hendi starfsemi fyrir erlendan aðila og nýta/beita umræddri heimild/umboði jafnaðarlega (reglulega)
- **Háður** umboðsmaður gagnstætt **óháðum**, sbr. 6. mgr. þarf ekki að vera heimilisfastur í keldulandi samnings. Getur hann þess vegna verið heimilisfastur í heimilis festar landi fyrirtækis eða ótilgreindu þriðja ríki. Enhver tenging við land er þó nauðsynleg → föst starfsstöð

Háður umboðsmaður

Athafnir, gjörðir... Hvað má maður gera?

Í hverju felst áhætta og ábyrgð hans?

- Er náttúrleg framlenging af fyrirtæki í aðildarríki samnings. Sem slíkur verður hlutaðeigandi að hafa umboð/vald til að koma fram fyrir hönd umrædds aðila og gera samninga í nafni hans
- Umboðinu verður að vera beitt jafnaðarlega, það er ekki mjög sjaldan → regluleikaskilyrði atvinnurekstrar hugtaksins. Þannig myndast FS
- Umboð má ekki heldur takmarkast við undirbúnings og aðstoðarstarfsemi, sbr. 4. mgr. 5. gr. OECD fm
- Maður er háður ef hann ræður **ekki** efni samnings. Endanleg gerð hans er semsé háð staðfestingu HS.
Sama gildir ef maður ber enga áhættu af samningi

Afmörkun gagnvart 6. mgr. 5. gr. OECD fm. Háður og óháður umboðsmaður

- Ákvæði 5. mgr. 5. gr. OECD-fm. gildir ekki ef umboðsmaður er **ÓHÁÐUR**, það er sjálfstæður
- Vegna þessa er nauðsynlegt að reyna að átta sig á því hvað greinir óháðan umboðsmann frá háðum. Rifjum því upp hvað háður umboðsmaður gerir
- Háður umboðsmaður gerir samninga fyrir hönd erlends aðila, það er í nafni hans. Hann ber almennt enga áhættu af viðskiptunum. Tekjur slíks aðila felast því ekki í andvirði hins selda að frádregnum kostnaði heldur launum eða ákveðinni umsýsluþóknun

En óháður umboðsmaður: Hvað gerir hann

- Óháður umboðsmaður er venjulegur atvinnurekandi og gengur hann undir ýmsum nöfnum svo sem heildsali, (skipa)miðlari, umboðsmaður → Agent reglan
- Sem slíkur stundar hann almenn viðskipti með kaup og sölu á vöru og þjónustu í **eigin** nafni. Rekstraráhættan hvílir þar af leiðandi alfarið á honum
- Erindreksturinn verður að falla „**innan marka venjulegs atvinnurekstrar þeirra**“ það er hlutaðeigandi umboðsmanns. Jafnframt er skilyrði að þetta sé eitthvað sem skiptir máli en feli ekki eingöngu í sér staðfestingu
- Störfin fyrir hinn erlenda aðila mega því ekki vera algerlega óskyld því sem umboðsmaðurinn sýslar með dags daglega. Hér er mælikvarðiinn: Venjur í greininni

- Úr danskri réttarframkvæmd, sjá U 1996, 1187 H/TfS 1996, 532 H. Eystri landsréttur dæmdi að störf lögmanna, sem ráðnir höfðu verið til að stjórna útleigu á fasteignum með venjulegum hætti, yllu því að föst starfsstöð myndaðist hjá eiganda fasteignanna, er var búsettur í Sviss
- Málinu var áfrýjað og komst Hæstiréttur að gagnstæðri niðurstöðu: „Også efter det for Højesteret oplyste må det lægges til grund, at begge advokater udøvede en virksomhed, **der er sædvanlig for ejendomsadministratorer**, og at advokaterne i denne forbindelse handlede **innen rammerne** af deres sædvanlige forretningsvirksomhed
- Det er ikke godtgjort, at deres forhold til [skatteyderen] har været af en sådan karakter, at de kan betegnes som afhængige repræsentanter i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i art. 5, stk. 4, i dobbeltoverenskomsten. Det gør i denne henseende ingen forskel, at advokat ..., ud over at være administrator, også var medejer af ejendommene. Advokaternes administrationsvirksomhed kan derfor ikke udgøre et fast driftsted for [skatteyderen], jfr. aftalens art 5, stk. 5.“

Nánar um óhæðisskilyrðið

- Lagalegar og efnahagslegar skuldbindingar sambandsins. Ath. innihald þeirra
- Húsbóndasamband. Stjórnunartengsl. Eðli fyrirmæla, almenn – sérstök. Launþegi ekki launþegi eða verktaki
- Rekstraráhætta. Á hverjum hvílir hún? Hvernig er greiðslan innt af hendi
- Móðurfélag á dóttur í keldulandi samnings. Háður eða óháður umboðsmaður. Venjulegt mat, sbr. 5. mgr. 5. gr. OECD fm

Afmörkun gagnvart 5. mgr. 5. gr. → Innan venjulegra marka

- Ath. hvers konar viðskipti maður stundar. Ef hann er heildsali og kaup og sala á vörum ákveðins erlends aðila heyrir undir atvinnurekstur hans, starfar aðili innan marka atvinnurekstrar síns
- Viðskiptin fara fram í nafni umboðsmanns og á hans áhættu og ábyrgð en ekki á áhættu og ábyrgð hins erlenda aðila

7. mgr. 5. gr. OECD fm móður og dótturfélag

- The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), **shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other**

7. mgr. 5. gr. OECD fm -til skýringa

- Þótt félag, sem er heimilisfast í samningsríki, stjórn eða sé stjórnað af félagi sem er heimilisfast í öðru samningsríki eða félagi sem rekur viðskipti í öðru samningsríki (annað hvort frá fastri atvinnustöð eða á annan hátt) leiðir það í sjálfu sér ekki til þess að annað hvort félagið sé föst starfsstöð hins
- Matið á því hvort dótturfélagið sé háður umboðsmaður fer með öðrum orðum eftir 5. mgr. 5. gr. OECD fm → Venjulegt mat

SPURNINGAR

- ... ef ekki skulum við bara halda áfram

ALÞJÓÐLEGUR SKATTARÉTTUR

Ásmundur G. Vilhjálmsson

Loftferðir og siglingar

Sjálfstætt starf

Listamenn og íþróttamenn

Vægi 8 til 9

Innlendur réttur

3. og 4. tölul. 3. gr. TSL

- Innlendur réttur gerir ekki greinarmun á atvinnurekstri eftir því hvort um er að ræða almenna starfsemi eða siglingar og/eða loftferðir á alþjóðaleiðum
- Hvoru tveggja heyrir því undir 4. tölul. 3. gr. TSL. Hið sama verður ekki sagt um sjálf stætt starf er menn stunda
- Mestur hluti af því fellur þannig undir 3. tölul. 3. gr. TSL. Sama gildir um framkomu lista manna og íþróttamanna

OECD-fm

Atvinnurekstri skipað í 4. flokka

Kíkjum á flutninga á alþjóðaleiðum

1. Almennur atvinnurekstur, sjá 7. gr., sbr. 5. gr.
2. Flutningar á alþjóðaleiðum, sjá 8. gr.
3. Sjálfstætt starf, sjá 14. gr.
4. Listamenn og íþróttamenn, sjá 17. gr.

8. gr. OECD-fm

Enginn starfsstöðvarfyrirvari

1. **Profits** from the operation of ships or aircraft in international traffic **shall be taxable only** in the Contracting State in which the place of **effective management** of the enterprise is situated
2. Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport **shall be taxable only** in the Contracting State in which the place of **effective management** of the enterprise is situated
3. If the place of **effective management** of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is ABOARD A SHIP or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the **home harbour** of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the **operator of the ship or boat is a resident**
4. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency

8. gr. OECD fm

1. Hagnaður af **rekstri skipa eða loftfara** í flutningum á alþjóðaleiðum **SKAL EINUNGIS** skattlagður í því samningsríki þar sem **raunveruleg framkvæmdastjórn fyrirtækisins** hefur aðsetur
2. Hagnaður af rekstri skipa í flutningum eftir innlendum skipaskurðum **skal einungis** skattlagður í því samningsríki þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn fyrirtækisins hefur aðsetur
3. Ef aðsetur raunverulegrar framkvæmdastjórnar útgerðarfyrirtækis eða fyrirtækis í flutningum eftir innlendum skipaskurðum er um borð í skipi eða bát skal hún teljast hafa aðsetur í því samningsríki þar sem **heimahöfn** skipsins eða bátsins er eða, ef ekki er um slíka heimahöfn að ræða, í því samningsríki þar sem **útgerðarmaður** skipsins er heimilisfastur → **Skýringarregla**
4. Ákvæði 1. mgr. skulu einnig eiga við um hagnað sem hlýst af þátttöku í rekstrarsamvinnuverkefnum („pool“), sameiginlegu fyrirtæki eða alþjóðlegum rekstrarsamtökum → **Skýringarregla**

Skipting skattlagningarréttar

- Tekjur af rekstri skipa/báta og flugvéla í alþjóðlegum flutningum ber einungis að skattleggja í því samningsríki þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn fyrirtækisins **hefur aðsetur → Sjá 3. mgr. 4. gr. OECD- fm**
- Þetta land er oft hið sama og heimilisfestarland fyrirtækis, en stundum ekki og helgast það af því að hugtakið „FYRIRTÆKI“ í 8. gr. fyrirmyndarinnar merkir ekki nákvæmlega það sama og „**FYRIRTÆKI Í SAMNINGS RÍKI**“, sbr. d-lið 1. mgr. 3. gr. OECD-fm
- Aðili (d. person) eins og t. d. félag í skilningi 8. gr. getur því haft á sínum vegum fleiri fyrirtæki en það fyrirtæki sem annast flutninga á alþjóðaleiðum með skipum/ flugvélum

Ákvæði 7. og 8. gr. hvað skilur í sundur

- OECD byggir á því að heimilisfestarland hafi **forgangsrétt** á að skattleggja. Samkvæmt því er almennt óheimilt að skattleggja tekjur fyrirtækis í hinu ríkinu nema fyrirtækið leggi stund atvinnurekstur á fastri starfsstöð þar
- Þegar alþjóðlegir flutningar skipa og flugvéla eiga í hlut er þessu öðruvísi farið. Forgangsréttur til að skattleggja er þar í höndum þess ríkis þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn (loft- og siglinganna) hefur aðsetur. **ÞESSI FORGANGSRÉTTUR ER SKILYRÐISLAUS**
 - Um túlkun þessa fer eftir 3. mgr. 4. gr. OECD fm

Heimilisfestarríkið

- Ef raunveruleg framkvæmdstjórn er í heimilisfestarríki félags getur keldulandið ekki skattlagt og gildir einu máli þótt félagið stundi atvinnurekstur á fastri starfsstöð þar
- Helgast það af því að 8. gr. inniheldur ekki starfsstöðvarfyrirvara. **HITT RÍKIÐ, KELDULANDIÐ, GETUR SEMSÉ ALDREI SKATTLAGT**
- Ef raunveruleg framkvæmdastjórn félags er í keldulandinu snýst þetta við . Það land getur semsé **eitt** skattlagt, sem þýðir, að heimilisfestarríkið verður að milda skv. undanþáguaðferð eftir atvikum með stighækkunarfyrirvara þegar svo stendur á

Keldulandið

höfuðstöðvar og starfsstöðvartekjur

- Skattlagningarréttur keldulandsins tekur bæði til tekna sem raunveruleg framkvæmdastjórn aflar í því landi og **öðrum samnings ríkjum** þar með talið heimilsfestarríkinu – í gegnum starfsstöðvar
- Skattlagningarréttur slíks lands er því almennt mun víðtækari en gildir þegar fastar starfsstöðvar eiga í hlut. Tekjurnar verða þó eftir sem áður að eiga uppruna í alþjóðlegri flutningastarfsemi á vörum og fólki milli landa eða eingöngu í **hinu** ríkinu. Sjá nánar hér á eftir

Hvaða tekjur falla undir 8. gr.

- Nánar tiltekið verður að vera um að ræða hagnað af alþjóðlegum flutningum á vörum og fólki. **Þetta er túlkað rúmt.** Undir hagnaðinn falla því bæði **beinar og óbeinar flutninga-tekjur**
- Einungis tekjur með uppruna í **samningsríki-/ríkjum** falla þó undir ákvæðið. Stafi tekjurnar frá ónefndu 3ja ríki fer skipting skattlagningar-réttarins því eftir 7. gr., sbr. 5. gr. OECD fm. FS getur því myndast þegar svo stendur á

Óbeinar tekjur

- Hér til teljast tekjur af farmiðasölu svo og ...
 - Tekjur vegna reksturs farþegabifreiðar milli flugvallar og nálægðs borgar/bæjar
 - Tekjur vegna reksturs vöruflutningabifreiðar milli tollhafnar og lagers
- Á hinn bóginn er venja að líta á hótélrekstur sem sjálfstæðan rekstur nema hlutverk hans sé eingöngu að þjóna **millilanda**(transit)**farþegum**
- Tekjur af hótélrekstri skiptast því skv. 7. gr., sbr. 5. gr. OECD fm
- Um skiptingu skattlagningarréttar vegna vaxta og arðs fer hins vegar skv. 10. og 11. gr.

International transport, sbr.

e) -lið 1. mgr. 3. gr. OECD md
Skilgreining

- The term **"international traffic"** means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated **solely between places** in the **other** Contracting State;
➔ FÖST STARFSSTÖÐ

Flutningar á alþjóðaleiðum, sbr. e) - liður 1. mgr. 3. gr. OECD-fm flutningar milli ríkja

„Hugtakið „**flutningar á alþjóðaleiðum**“ merkir flutninga með skipi eða loftfari sem rekið er af fyrirtæki sem hefur raunverulega framkvæmdastjórn í samningsríki, nema því aðeins að skipið, báturinn eða loftfarið sé eingöngu notað til flutninga milli staða í **hinu samningsríkinu**“, það er því ríki, sem raunveruleg framkvæmdastjórn hefur **ekki** aðsetur í

um e) - lið 1. mgr. 3. gr., nánar

- Flutningar á alþjóðaleiðum → flutningar milli landa
 - Ekki eingöngu til og frá því samningsríki þar sem framkvæmdastjórnin hefur aðsetur
 - Heldur einnig milli þess ríkis og annarra landa
- Í raun tekur skattskyldan til alheimstekna loftferðanna og siglinganna í samningsríkjunum
- Til skatts koma því bæði innlendar og erlendar tekjur eins og þegar FS á í hlut

INNANLANDSSIGLINGAR

- Innanlandssiglingar (eingöngu) í hinu samningsríkinu falla hins vegar utan við gldissvið ákvæðisins sem þýðir að það ríki þar sem flutningarnir eiga sér stað hefur rétt á að skattleggja hagnað af þeim atvinnurekstri skv. hefðbundnum reglum. Sjá 7. gr., sbr. 5. gr. um fasta starfsstöð

Aðsetur raunverulegrar framkvæmdastjórnar

- Er ekki skilgreint í 8. gr. fyrirmyndarinnar. Aðsetur ber því að afmarka samkvæmt sömu reglum og gilda þegar um tví-heimilisfesti fyrirtækis er að ræða, sbr. 3. mgr. 4. gr. OECD fm
- Hafi raunveruleg framkvæmdastjórn aðsetur á fastri starfsstöð í aðildarríki samnings telst sá staður aðsetur enda þótt aðsetur höfuðstöðva fyrirtækisins sé annars staðar
- Sé aðsetrið um borð í skipi eða bát telst aðsetrið vera þar sem hann er skráður að eiga heima, sbr. 2. mgr. 8. gr. OECD fm → skýringarregla

Icelandair

- Icelandair er ísl. flugfélag. Sem slíkt flýgur það víða um lönd. Í þessum löndum er Icelandair að sjálfsögðu með starfsstöðvar
- Vegna þessa er spurt: Skapa starfsstöðvarnar skattskyldu í hlutaðeigandi löndum? Nei svo framarlega sem raunveruleg framkvæmdastjórn Icelandair er hér á landi
- Samningsríki, ekki samningsríki

Alþjóðleg samstarfsverkefni sbr. 4. mgr. 8. gr.

- Skv. 4. mgr. gildir 1. mgr. 8. gr. einnig um þátttöku í samstarfsverkefnum, rekstrarverkefnum eða alþjóðlegum rekstrarsamtökum
- Í fyrirmyndinni er ekki skilgreint hvað átt er við með þessum hugtökum en eðli málsins skv. hlýtur að vera um að ræða samstarfsverkefni í flugi og siglingum, sbr. SAS
- Hvað þýðir þetta? Þetta þýðir að þátttaka íslenskra flugfélaga í alþjóðlegum samstarfs-verkefnum um vöru eða fólksflutninga t.d. á vegum SAS stuðlar ekki að myndun fastrar starfsstöðvar fyrir umrædd félög

Hagnaður af sölu flugvéla og skipa. Sjá 3. mgr. 13. gr.

- Skipting tekna af sölu á flugvélum og skipum svo og varanlegum rekstrarfjármunum sem tengjast flutningum á alþjóðaleiðum lúta sömu reglum og tekjur af flutningastarfseminni
- Hagnaður af sölu slíkra eigna skattleggst sem sé einungis í því ríki þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn skipa og loftferða er eins og megin starfseminnar. Um ákvæðið nánar, sjá næstu glæru

3. mgr. 13. gr. OECD fm

- Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, **shall be taxable only** in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated
- Hagnaður, sem hlýst af sölu skipa eða loftfara sem notuð eru í flutningum á alþjóðaleiðum, báta sem notaðir eru á flutningum um skipaskurði innanlands eða varanlegra rekstrarfjármuna sem tengt er notkun slíkra skipa, loftfara eða báta, **skal einungis skattlagður** í því samningsríki þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn fyrirtækisins hefur aðsetur

Starfsmenn um borð í flugvélum og skipum

- Sjá 3. mgr. 15. gr. OECD fm. Samkvæmt henni fylgir skattlagningarrétturinn sömu meginreglu og gildir um fyrirtækin
- Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, **may be taxed in the Contracting State** in which the place of effective management of the enterprise is situated
- Þrátt fyrir undanfarandi ákvæði þessarar greinar **má** skattleggja endurgjald fyrir starf unnið um borð í skipi eða loftfari sem notað er í flutningum á alþjóðaleiðum eða um borð í bátum sem notaðir eru í flutningum á innlendum skipaskurðum **í því samningsríki þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn fyrirtækisins hefur aðsetur**
- Þetta er meginreglan. Algengt er þó að samið sé um **FORGANGS-RÉTT** aðseturslandi fyrirtækis eða heimilisfestarlandi starfsmanns til handa

Norræni samningurinn

þar ræður skráningin fyrst og svo aðsetrið

1. Hagnaður aðila með **heimilisfesti í samningsríki** af rekstri skipa eða loftfara í flutningum á alþjóðaleiðum skal einungis skattlagður í því ríki
2. Hagnaður aðila með heimilisfesti í samningsríki af hagnýtingu, viðhaldi eða útleigu gáma (þ.m.t. dráttarvagn og annar útbúnaður til flutnings á gámum) sem notaðir eru til flutnings á vörum eða varningi **skal einungis skattlagður í því ríki**, nema gámarnir séu eingöngu notaðir milli staða í öðru samningsríki
3. Ákvæði 1. og 2. mgr. eiga einnig við um hagnað sem hlýst af þátttöku í rekstrarsamvinnu (“pool”) sameiginlegu fyrirtæki eða alþjóðlegum rekstrarsamtökum

Með heimilisfesti ...

Sjá 3. mgr. 4. gr. NOR

- Þegar aðili, annar en maður, telst samkvæmt ákvæðum 1. mgr. heimilisfastur í fleiri en einu samningsríki telst hann einungis heimilisfastur í því ríki þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn hans hefur aðsetur

Mildun

Aflétting tvískattlagningar

- Þar sem hagnaður aðila í alþjóðlegum flutningum eru almennt aðeins skattlagður einu sinni það er í ríkinu þar sem félagið á heima kemur aldrei til tvískattlagningar
- Af þeim sökum reynir aldrei eða að minnsta kosti mjög sjaldan á afléttingu eða mildun tvískattlagningar. Ath. stighækkunarfyrirvara

Frjálst starf

Sjá 3. tölul. 3. gr. TSL

eða 4. tölul. 3. gr. TSL

- **Skattskyldan**

- Allir **aðilar** sem fá greiðslu fyrir þjónustu eða starfsemi innta af hendi hér á landi skulu greiða tekjuskatt af þeim tekjum

- **Skatturinn**

- a. 20% af greiðslunni ef um menn er að ræða - plús útsvar
- b. 20% af greiðslunni ef um lögaðila skv. 1. og 2. tölul. 1. mgr. 2. gr. er að ræða
- c. 37,6% af greiðslunni ef um aðra lögaðila er að ræða

Frjálst starf/sjálfstæð starfsemi á vegum manna það er einstaklinga

- Réttur til að skattleggja endurgjald vegna **ósjálfstæðrar** persónulegrar þjónustu eða vinnu fer eftir 15. (einka-fyrirtæki) eða 19. gr. (opinber fyrirtæki) - **Launþegar**
- Hins vegar lýtur skipting skattlagningarréttar vegna **sjálfstæðrar persónulegrar** þjónustu - **að minnsta kosti þegar einstaklingar eiga í hlut** - ákvæði 14. gr. – verktakar, menn, gagnstætt félög
- Með sjálfstæðri persónulegri þjónustu – eins og endranær - er átt við venjulegan atvinnurekstur, sbr. 7. gr. Almennt skiptir því ekki máli hvort starfsemin fellur undir 7. gr. eða 14. gr.

SÉRÁKVÆÐI

- Á 14. gr. er litið sem sérákvæði gagnvart 7. gr.
- Heyri starfsemi undir 14. gr. OECD fm hefur skipting samkvæmt henni því forgang
- Almennt þarf maður þó ekki að hafa áhyggjur af þessu þar sem skipting skattlagningarréttarins er yfirleitt eins

ÁÐURGILDANDI 14. GR.

- Tekjur af sjálfstæðu starfi má einungis skattleggja í heimilisfestarlandi aðila. Stundi hann atvinnurekstur/-starfsemi á **fastri stöð** í keldulandi samnings getur það ríki þó einnig skattlagt
- Fyrir vikið verða tekjurnar tvískattlagðar. Heimilisfestarland skattaðila verður því að milda samkvæmt skattfrádrætti
- Í grundvallaratriðum er þetta sama regla og byggt er á í 7. gr. fyrirmyndarinnar. Nánar tiltekið hljóðar ákvæðið svo:

Norðurlandasamningurinn

1. Tekjur sem **maður** heimilisfastur í samningsríki hefur af starfi **á eigin vegum eða annarri sjálf-stæðri starfsemi** skal einungis skattleggja í því ríki
2. Slíkar tekjur má líka skattleggja í öðru samningsríki ef:
 - a) maðurinn hefur **að jafnaði yfir að ráða** fastri stöð í því ríki til þess að leysa af hendi störf sín, **en þá einungis þann hluta teknanna sem stafar frá hinni föstu stöð; eða**
 - b) hann dvelur í því ríki í eitt eða fleiri **tímabil** samtals lengur en 183 daga á tólf mánaða tímabili, **sem hefst eða endar á umræddu tekjuári**, en þó einungis þann hluta teknanna sem stafar **frá þeirri starfsemi** sem var innt af hendi í hinu ríkinu á umræddu tímabili eða tímabilum

Smningurinn við Litháen

- Tekjur, sem **AÐILI** heimilisfastur í aðildarríki hefur af **sjálfstæðri starfsemi** eða öðru sjálfstæðu starfi, skulu einungis skattlagðar í því ríki, nema hann hafi að jafnaði **FASTA STOFNUN** í hinu aðildarríkinu til þess að leysa af hendi störf sín. Ef hann hefur slíka fasta stofnun **MÁ** leggja skatt á tekjurnar í hinu ríkinu, en þó einungis þann hluta þeirra sem rekja má til þessarar föstu stofnunar
- Þegar **EINSTAKLINGUR** sem er heimilisfastur í aðildarríki dvelur í hinu aðildarríkinu **Í EITT EÐA FLEIRI SKIPTI**, samtals lengur en 183 daga á tólf mánaða tímabili, sem hefst eða endar á viðkomandi skattári, skal hann talinn hafa fasta stofnun að jafnaði í því ríki og tekjur, sem hann hefur af nefndri starfsemi sem er leyst af hendi í því ríki, skulu taldar tilheyra þessari föstu stofnun

Gildissvið 14. gr.

- Sjálfstætt starf eða sérfræðipjónusta er skilgreind í 2. mgr. 14. gr. NOR
 - Skv. því tekur það einkum til sjálfstæðra starfa á sviði vísinda, bókmennta, lista, uppeldis- eða kennslumála (prófessors-reglan), svo og sjálfstæðra starfa á vegum lækna, lögfræðinga, verkfræðinga, arkitekta, tannlækna og endurskoðenda
- Ath. þessi upptalning er ekki tæmandi. Við mat á því hvort ótilgreind starfsemi falli undir ákvæðið verður því að bera hana saman við þau störf sem þar eru gagngert talin upp

Einstaklingar gagnstætt félögum

- Þótt það komi ekki fram með skýrum hætti í 14. gr. NOR eða öðrum samningum **er almennt óhætt að ganga út frá því sem vísu að ákvæðið einskorðast við menn** það er einstaklinga
- Lögaðilar heyra því undir 7. gr., sbr. 5. gr. OECD-fm

Fastur staður

- Hugtökin Föst starfsstöð og fastur staður merkja nokkurn vegin það sama. Fastur staður getur t. d. verið læknastofa, vitjunarherbergi, lögfræðistofa
- Skv. því verður staður að fullnægja þremur skilyrðum til að skapa skattskyldu
 - Atvinnustaður, Fastur og Starfsemi. Ath. einnig orðalagið: „**nema hann hafi að JAFNAÐI fasta stöð í hinu samningsríkinu ...**“
- Hugsanlega er krafan um reglulega starfsemi hér vægari en þegar föst starfsstöð á í hlut. Skv. því er ekki skilyrði að starfsemi á stað sé samfelld. Um tímalengdina, sjá næstu glæru

RÉTTARFRAMKVÆMD

TVEIR OG HÁLFUR MÁNUÐUR

- Þýskur embættismaður á eftirlaunum dvaldi í hjólhýsi við Feneyjar á tímabilinu frá 10. maí til 21. júní 1989 (1. mánuður og 1. vika) og á tímabilinu frá 20. ágúst til 24. sept. 1989 (1. mán. og 1 vika)
- Tímenn notaði hann til að vinna að endurskoðun á 3/4 af sínum hluta í bók um lögfræði sem hann var meðhöfundur að
- Embættismaðurinn, sem búsettur var í Þýskalandi, kraðfist þess nú að Þýskaland undanþægði þóknun hans vegna bókarinnar skatti skv. þýsk-ítalska tvísköttunarsamningnum, sem sagði að tekjurnar mætti **einungis** skattleggja á ítaliu en...
- - kröfu hans var synjað með eftirfarandi rökum:

Réttarframkvæmd, rök

- Fastur staður gerir kröfu um sérstaklega **NÁIÐ** samband við hlutaðeigandi stað
- Jafnframt er nauðsynlegt að hann hafi nokkurn varanleika í tíma og þættu **SEX MÁNUÐIR EKKI ÓEÐLILEGT VIÐMIÐ Í ÞVÍ SAMBANDI**

Tekjuuppgjör fasts staðar

- Ákvæði 14. gr. fjallar ekkert um uppgjör tekna. Ekki ber þó að túlka það svo að gera beri upp tekjurnar algerlega skv. innlendum rétti eins og skv. 6. gr.
- Ákvæði 14. gr. er jú skylt 7. gr. og þess vegna viðbúið að sú grein hafi smitandi áhrif
- Eftir afnám 14. gr. í samningsfyrirmynd OECD hefur þetta samband jafnvel styrkst frekar en hitt. Um uppgjörið nánar sjá síðasta kafla þessa glærupakka

Listamenn og íþróttamenn

- 17. gr. OECD-fm fjallar um skiptingu skattlagningar réttar til tekna er manni hlotnast í hinu ríkinu vegna persónulegra starfa sem
 1. listamaður (e. entertainer) eða
 2. íþróttamaður (e. sportsman)
- Þetta eru sjálfstætt starfandi menn og er því ekki óeðlilegt að skattlagningarréttur keldulandsins sé látinn fara eftir því að starfið hafi náð samband við landið – **EN ER SVO Í RAUN?**

Upprifjun

- Ákvæði 7. gr. og 14. gr. byggja á því að heimilisfestarríkið hafi forgangsrétt á að skattleggja. Keldulandið getur þannig aðeins skattlagt að fullnægðum ákveðnum skilyrðum. Þetta gildir um allan venjulegan atvinnurekstur
- Svo höfum við 8. gr. þar sem skattlagningarrétturinn er alfarið í höndum þess ríkis þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn fyrirtækisins sem annast um alþjóðlega flutninga hefur aðsetur
 - ❖ **Umrædd grein inniheldur semsé engan starfsstöðvarfyrirvara**
- Ákvæði 17. gr. um listamenn og íþróttamenn felur í sér undanþágu frá þessu. Samkvæmt henni getur kelduland nefnilega skattlagt hvort sem fyrir hendi er föst starfsstöð eða ekki
- Listamenn og íþróttamenn hafa lengi verið ósáttir við þetta fyrirkomulag. Mótmæli þeirra hafa þó aldrei hlotið hljómgrunn og af hverju skyldi það nú vera?
 - Fólk á ferð og flugi borgar sjaldan skatt

17. gr. OECD fm

1. Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an **entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State**, may be taxed in that other State
 2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised
- ✓ Þrátt fyrir ákvæði 14. og 15. gr. **má** skattleggja aðila heimilisfastan í aðildarríki af tekjum **sem hann aflar í hinu aðildarríkinu með PERSÓNU LEGUM STÖRFUM** sem **listamaður, svo sem leikhús- eða kvikmyndaleikari, listamaður í hljóðvarpi eða sjónvarpi eða tónlistarmaður, eða sem íþróttamaður**, í síðarnefnda ríkinu
 - ✓ Þegar tekjur af starfi, sem leyst er af hendi af listamanni eða íþróttamanni sem slíkum, renna ekki til listamannsins eða íþróttamannsins sjálfs heldur til annars aðila **má**, þrátt fyrir ákvæði 7., 14. og 15. gr., skattleggja tekjurnar í því aðildarríki þar sem starfsemi listamannsins eða íþróttamannsins fer fram

Norræni samningurinn

sérákvæði í samræmi við 19. gr.

Viðburðarlandið getur ekki skattlagt þegar svo stendur á

- Ákvæðum 1. og 2. mgr. skal ekki beita varðandi tekjur sem listamenn eða ípróttamenn heimilis fastir í samningsríki (**Íslandi**) afla með störfum sem leyst eru af hendi í öðru samningsríki (**Danmörku**) þegar heimsóknin í því ríki er aðallega kostuð af opinberu fé í fyrrnefnda ríkinu (**Íslandi**). Í slíkum tilvikum skattleggjast tekjurnar einungis í fyrrnefnda ríkinu (**Íslandi**)

Listamaður, hvað er það

- (Sviðs)Listamaður (e. entertainer) er maður sem kemur fram og skemmtir öðrum t. d. í leikhúsi, útvarpi, sjónvarpi, tónlistarhúsi o. fl.
- Áherslan liggur samsagt í opinberri framkomu manns til skemmtunar. Jafnframt er áskilið að um einhvers konar listsköpun sé að ræða. Kannski væri því réttara að kalla þessa aðila Sviðslista menn
- Ath. listviðburður þarf ekki að vera opinber. Einkasamkvæmi getur því skapað skattskyldu
- Myndlistamaður sem kemur hingað til lands og heldur sýningu fellur hins vegar ekki hér undir

Tekjur listamanna

Listinn er endalaus

- Bein þókunun
- Óbein þókun, ímyndargreiðslur
- Þóknanir fyrir notkun á munum, hljóðfærum, ípróttafatnaði o. fl.
- Auglýsingatekjur
- Sala á vörum svo sem merkjum, búningum o. fl.

Ekstra Bladet Forsiden Nyheder Sport Fodbold flash! nationen! Flere ▼ SØG

Spansk fodbold 3 timer siden 54 Kommentarer 54 f Del 3 Del Mail

Messi indgår forlig: Skal betale 110 millioner

Barcelonas stjernespiller Lionel Messi har indgået et forlig med de spanske skattemyndigheder, skriver flere medier

Af: Jakob Hansen



Messi må til lommerne efter at have indgået forlig med de spanske skattemyndigheder. (Foto: AP)

1 af 1

1/5/2020

Lionel Messi og hans far har det seneste stykke tid været i de spanske skattemyndigheders søgelys for en sag om skattesnyd.

Messi-familien har indtil videre afvist alle anklager i offentligheden, men nu har det vist sig, at der godt kan have været noget om snakken alligevel.

Se også: Nu bliver Messi officielt sigtet for skattesvindel

Se også: Advokat om skattesag: Messi vil betale

Familien har nemlig indgået et forlig med de spanske myndigheder for at undgå, at sagen kom for retten. Dermed skal Messi og far betale intet mindre end 15 millioner euro, svarende til lidt over 110 millioner kroner til den spanske skattefar. Det skriver flere medier, blandt andet **ESPN**.

Messi og hans far stod tiltalt for at have undladt at betale skat af sponsorindtægter i perioden 2007-2009. Det skulle blandt andet være sket gennem selskaber i lande med lavt skattetryk.

Se også: Familien Messi tager skattesag roligt

Messi kunne have risikeret fem års fængsel og en bøde på op mod 180 millioner kroner, men nu er der altså blevet indgået et forlig, så Messi slipper for at møde op i retten og risikere fængselsstraf. Messi og hans far skulle ellers være mødt op i retten den 17. september for at afgive forklaring.

Ifølge de spanske myndigheder bliver sagen nu betragtet som lukket efter at forliget er blevet indgået.

27. juni 2013 kl. 16:34

54 Kommentarer 54 f Del 3 Del Mail Print

ÁgV

153

Íþróttir | Fótbolti | mbl | 6.7.2016 | 11:02 | Uppfært 12:06

Messi fær 21 mánaðar dóm



Messi yfirgefur dómsalinn AFP



Argentínski framherjinn Leo Messi og faðir hans Jorge Messi hafa báðir verið dæmdir til 21 mánaðar fangelsisvistar. Ákæran snerist um skattsvik sem námu 4,1 milljón evra á tímabilinu 2007 til 2009.

Messi hafði haldið því fram við dómarann að hann hefði ekki haft hugmynd um glæpinn.

„Ég lít aldrei á samningana eða hvað ég skrifa undir, pabbi sér um öll mín mál.“

Saksóknarinn í málinu fullyrti að skattaskjól í Belís og Úrúgúvæ hafi verið notuð til að fela tekjur af ímyndarrétti. Feðgarnir munu ekki þurfa að dúsa í fangelsi vegna þess að samkvæmt spænskum lögum er hægt að afplána dóma sem eru undir tveimur árum á skilorði.

Messi og föður hans er gert að greiða um 3,7 milljónir evra í sekt fyrir glæpinn.

Dæmi

Gerið upp skattinn af þessum viðskiptum

- A er heimsfrægur Söngvari. Nk. laugardag heldur hann hljómleika í Hörpunni. Fyrir það fær hann þókun að fjárhæð 1 millj.
- Með honum er hljómsveit skipuð 5 mönnum og er þóknun þeirra 5×250.000 kr.
- Hljómsveitinni er stjórnað af X stjórnanda og tekur hann 500 þús fyrir verkstjórn sína
- Til að setja upp hljóðfærin, stilla hljómburðinn o. fl. ræður A þá x og y starfsmenn C ltd. ensks fyrirtækis og er þókun þeirra 150.000×2
- Konsertinn er tekinn upp og verður sýndur í RÚV 26. des. nk. Þókun A fyrir þetta er 2,5 millj.

Byrja á að heimfæra þetta undir lög og samning

Verk	Þókun	Innlend lög	Tví	Má	Má einungis
Söngur	1.000.000	3. tölul. 3. gr. TSL	17. gr.	Já	
Hljómsveit	1.250.000	3. tölul. 3. gr. TSL	17. gr.	Já	
Stjórn	500.000	3. tölul. 3. gr. TSL	17. gr.	Já	
Hljóð	300.000	1. tölul. 3. gr. TSL	2. mgr. 15. gr.	Nei	Já
Sjónvarp	2.500.000	6. tölul. 3. gr. TSL	12. gr.	Nei	Já

Ákvæði 17. gr. OECD-fm

- Felur í sér undantekningu frá 14. gr. (fastur staður) og 15. gr. (almenn vinna)
- Nauðsynlegt getur því verið að afmarka greinina gagnvart þeim
- Sama gildir um aðrar greinar. Ef konsert er tekinn upp og gefinn út á plötu þarf t. d. að skipta þóknuninni milli 17. gr. og 12. gr.

Íþróttamaður

- Hugtakið íþróttamaður er ekki jafn erfitt viðfangs og hugtakið listamaður
- Með íþróttamanni er bæði átt við mann sem keppir í líkamlegum og andlegum þrautum
- Frjálsíþróttamaður, knattspyrnumaður jafnt sem skákmaður og bridge spilari falla því undir ákvæðið

Dæmt að brids sé ekki íþrótt



mbl.is/Þorkell Þorkelsson

Dómstóll í Bretlandi komst í gær að þeirri niðurstöðu, að brids væri ekki íþrótt og því hefði enska íþróttasambandið, Sport England, getað með réttmætum hætti neitað enska bridssambandinu um aðild.

Slík aðild hefði veitt enska bridssambandinu rétt til hlutdeildar í lottófé og opinberum íþróttastyrkjum.

Bridssamband Englands (EBU) fór með málið fyrir dómstóla eftir að Sport England úrskurðaði að brids væri ekki íþrótt vegna þess að spilið fæli ekki í sér „líkamlega hreyfingu“.

Óskaði EBU eftir því að yfirréttur úrskurðaði hvort Sport England hefði rangtúlkað lög. Lögmenn EBU vísuðu meðal annars til þess, að Alþjóða ólympíunefndin hefði viðurkennt bæði brids og skák sem íþrótt og alþjóðasamböndum beggja þessara hugaríþrotta hefði verið boðið að sækja um þátttöku í ólympíuleikunum í Tókýó árið 2020. En Ian Dove, dómari, hóf skriflegan úrskurð sinn á orðunum: „Brids er spil.“

Bridge er ekki íþrótt

FRÉTTIR 15. OCT 2015 HALLA HARÐARDÓTTIR



DEILA

Þetta eru fáránlegar fréttir!“, segir Ólöf Þorsteinsdóttir, framkvæmdastjóri Bridgesambands Íslands, um þær fregnir að hæstiréttur í Bretlandi hafi úrskurðað sem svo að bridge sé ekki íþrótt. Enska bridgesambandið var ósátt við að Íþróttasamband Englands vildi ekki viðurkenna bridge sem íþrótt og ákvað að fara með málið fyrir dómstóla en nú hefur dæmt sem svo að bridge sé ekki íþrótt. Íþróttasambandið neitaði að viðurkenna bridge sem íþrótt þar sem það „reyndi ekki líkamlega á spilarana“ og væri frekar „eins og að lesa bók“.

„Ég var bara að heyra þetta en finnst þetta bara ótrúlegt. Við í Bridgesambandinu höfum alltaf haldið því fram að þetta sé íþrótt, enda er keppt í bridge á ólympíuleikum. Ef skák er íþrótt þá er bridge íþrótt, það er engin munur á þessu. Þetta er hugaríþrótt.“

Íslenska bridgesambandið, er ekki hluti af Íþróttasambandi Íslands, en landslið Íslands vann Norðurlandamótið í bridge í maí síðastliðnum, annað skiptið í röð. Lið Íslands í opnum flokki skipuðu þeir Bjarni H. Einarsson, Aðalsteinn Jørgensen, Gunnlaugur Sævarsson, Kristján M. Gunnarsson, Jón Baldursson og Sigurbjörn Haraldsson. „Við erum öll frekar hissa á þessum fréttum en eigum ennþá eftir að hittast og ræða þetta frekar. Mér finnst þetta allavega vera mjög sérstök niðurstaða,“ segir Ólöf.

Mildun

Ísland – Nor, sbr. b-lið 4. tölul. 25. gr. Hvað þýðir þetta?

- Hafi aðili heimilisfastur á Íslandi tekjur sem skatt leggja má í öðru samningsríki samkvæmt 10. gr., 7. mgr. 13. gr., 3. mgr. 15. gr., 16. gr. eða 1.- 6. mgr., c-lið 7. mgr. og 8.-9. mgr. 21. gr. skal Ísland draga frá íslenskum tekjuskatti þessa aðila fjárhæð sem svarar til þess tekjuskatts sem greiddur er í hinu samningsríkinu
- Frádráttarfjárhæðin skal hins vegar ekki vera hærri en sá hluti íslenska skattsins, reiknaður fyrir slíkan frádrátt, sem lagður er á þær tekjur sem skattleggja má í hinu ríkinu

SPURNINGAR

ALÞJÓÐLEGUR SKATTARÉTTUR

Ásmundur G. Vilhjálmsson

Uppgjör hagnaðar fastrar
starfsstöðvar

Vægi 8 til 9

Upprifjun

- Hagnað fyrirtækis í aðildarríki samnings má aðeins skattleggja í heimilisfestarlandi þess → **Meginregla**
- Þetta gildir þó ekki ef fyrirtækið stundar atvinnurekstur á fastri starfsstöð í hinu ríkinu það er keldulandi samnings → **Undantekning frá meginreglu**
- Kelduland samnings getur nefnilega skattlagt þegar svo stendur á þann hluta hagnaðarins sem **tilheyrir** starfsstöðinni → **Heimfærsla**
- Til að þetta sé unnt verður að gera upp hagnaðinn í keldulandi samnings. Hlutverk uppgjörsins er því aðallega að tryggja að kelduland geti skattlagt og fái sanngjarnan skatt af hagnaðinum

Tvenns konar starfsstöðvar

- Hér á landi vinnum við gjarnan með tvenns konar starfsstöðvar. Annars vegar er um að ræða **innlenda starfsstöð erlends aðila**, sbr. 4. tölul. 3. gr. TSL og hins vegar **útlenda starfsstöð innlends aðila**, sbr. 2. gr. TSL, sbr. 7. gr. OECD fm eða sambærilegt ákvæði
- Vegna þessa er eðlilegt að spurt sé hvort gera beri upp hagnað starfs stöðvanna eins. Ath. nú hvað innlend lög og fyrirmynd OECD segja um það

Heildaraðferð og hlutdeildar aðferð

- Hagnað fastrar starfsstöðvar má gera upp með tvennum hætti:
- Í fyrst lagi er hægt að einbeita sér að **fyrirtækinu heildstætt**, gera upp heildarhagnað þess og taka svo pólitíska ákvörðun um það hvaða hluti hans tilheyrir starfsstöðinni → **ÓBEIN AÐFERÐ**
- Í annan stað er unnt að einskorða uppgjörð við starfsstöðina, það er atvinnustofnunina. Þótt það sé ekki einfalt verk sleppur maður a.m.k. við að gera upp tekjur og gjöld höfuðstöðvanna en mikill ávinningur felst jafnan í því → **BEIN AÐFERÐ**

Uppgjör hagnaðar fastrar starfsstöðvar

- Hagnað fastrar starfsstöðvar er unnt að gera upp á tvennan hátt
 - **Óbein aðferð.** Hagnaðurinn gerður upp eins og HS og FS sé eitt og sama fyrirtækið
 - **Bein aðferð.** Hagnaðurinn gerður upp eins og HS og FS séu tvö óháð (sjálfstæð) fyrirtæki

Innlendar starfsstöðvar

- Í umfjölluninni um innlendar starfsstöðvar erlendra aðila hér á landi, sbr. 4. tölul. 3. gr. TSL sáum við að tekjuskatturinn þegar þær eiga í hlut reiknast af **tekjuskattsstofni**
- Um skilgreiningu þessa tekjuskattsstofns vísar 4. tölul. 70. gr. TSL til 61. gr. TSL og samkvæmt því saman stendur hann af heildartekjum og heildargjöldum starfsstöðvarinnar - **nettóskattur**
- Ákvörðun heildarhagnaðar hins erlenda fyrirtækis og skipting hans milli keldu lands samnings og heimilisfestarlands er því **undantekningarregla**. Nánar, sjá **2. mgr.** 4. tölul. 70. gr. TSL
- Þessu er eins farið í alþjóðlegum rétti skv. 7. gr. fyrirmyndarinnar

4. tölul. 70. gr.TSL

Bein aðferð meginregla

1. Tekjuskatt aðila sem um ræðir í 4. tölul. 3. gr. skal reikna sem hér segir:
 - a) af **tekjuskattsstofni** með skatthlutfalli skv. **1.–3. tölul. 1. mgr. 66.** gr. án persónuafsláttar skv. A-lið 67. gr. ef um mann er að ræða,
 - b) 20% af **tekjuskattsstofni**, sbr. **2. tölul. 61. gr.**, ef um lögaðila skv. 1. og 2. tölul. 1. mgr. 2. gr. er að ræða,
 - c) 37,6% af **tekjuskattsstofni**, sbr. **2. tölul. 61. gr.**, ef um aðra lögaðila er að ræða
2. **Tekjuskattsstofn erlendra váttryggingafélaga, sem starfa hér á landi, telst sá hluti heildarágóðans sem svarar til hlutfallsins milli iðgjaldatekna hér á landi og iðgjaldatekna af allri starfsemi þeirra**

Hin ÓBEINA aðferð

hvað fellst í henni?

- Ekki er litið á starfsstöðina sem **sjálfstætt fyrirtæki** þegar óbeinni aðferð er beitt
- Þess í stað telst hún óaðskiljanlegur hluti af heildar starfsemi fyrirtækis. HS og FS eru semsé einn aðili
- Eftir uppgjör á heildarhagnaði (alheims)fyrirtækisins þarf því aðeins að taka afstöðu til þess hversu **stór hluti** af heildartekjunum að frádregnum gjöldunum tilheyrir starfsstöðinni
- Nauðsynlegt er því að **skipta** hagnaðinum og þar koma ýmsar aðferðir (lyklar) til greina svo sem
 - Velta, laun eða eigið fé

Hin óbeina aðferð

kostir og gallar

- Uppgjörið samanstendur aðeins af raunverulegum tekjum og gjöldum. Vandamál vegna **MILLIVERÐLAGNINGAR** koma því ekki upp
 - Þetta eru kostir
- Við gerð uppgjörsins ber að fara eftir lögum hlutaðeigandi lands. Hér á landi gilda því innlend lög. Í keldulandinu ber hins vegar að fara eftir lögum þess lands
 - Tvenns konar uppgjörsreglur skapa vandamál fyrir fyrirtækið og eftirlitsaðila í ríkjunum, einkum skattfyrvöld → þetta eru gallar

Hin óbeina aðferð, fleiri gallar

- Skv. hinni óbeinu aðferð er takmarkað tillit unnt að taka til þess að hinir ólíku fyrirtækjahlutar afla mismunandi tekna
- Þetta getur valdið óánægju í keldulandinu. Miðað við umfang FS er hlutdeild þess í heildartekjunum kannski ekki réttlát. Skipting teknanna milli HS (höfuðstöðvanna) og FS (starfsstöðvarinnar) er þó stærsti höfuðverkurinn
- Hvaða skiptilykil á að nota er nefnilega vandamál. Þannig er ekki víst að sami skiptilykill eigi við í öllum fyrirtækjum (velta, laun og eigið fé)
- Vegna þessa er hinni óbeinu aðferð sem uppgjörs aðferð yfirleitt hafnað í alþjóðlegri skattframkvæmd. Í staðinn er lagt til að menn noti **beina aðferð** að minnsta kosti sem meginreglu við ákvörðun á hagnaði fastrar starfsstöðvar

Hinn óbeina aðferð og OECD-fm

- Fyrirmynd OECD byggist þannig á hinni **BEINU AÐFERÐ**. Skv. henni má aðeins nota hina óbeinu aðferð við **sérstakar aðstæður**. Svo er:
 - Ef venjulegt er að nota hana skv. innlendum rétti, sbr. 2. mgr. 4. tölul. 70. gr. TSL
- Þar að auki má beiting óbeinnar aðferðar ekki leiða til **verulega frábrugðinnar** niðurstöðu en sú beina aðferð sem fyrirmyndin byggist á, sbr. 4. mgr. 7. gr. OECD fm. (búið að fella niður)
- Loks inniber það takmörkun að fyrirmyndin gerir kröfu um að **SÖMU** heimfærsluaðferð sé fylgt frá ári til árs, sbr. 6. mgr. 7. gr. (búið að fella niður)

4. mgr. 7. gr. OECD fm

Skipting heildarhagnaðar, skilyrði

Þetta ákvæði er ekki að finna í nýjustu útgáfu
fyrirmyndarinnar

- Insofar as **it has been customary in a Contracting State** to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an **apportionment of the total profits** of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; **the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article**
- Að því leyti sem **venja hefur verið í aðildarríki** að ákvarða hagnað fastrar atvinnustöðvar á **grundvelli skiptingar heildarhagnaðar** fyrirtækisins á hina ýmsu hluta þess skal ekkert í 2. mgr. útiloka það aðildarríki frá því að ákveða skattskyldan hagnað eftir þeirri skiptingu sem tíðkast hefur. Aðferð sú, sem notuð er við skiptinguna, **skal samt sem áður vera slík að niðurstaðan verði í samræmi við þær** megin reglur **sem felast í þessari grein**

Búið að
fella brott

6. mgr. 7. gr. OECD fm sama aðgerð frá ári til árs

- For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year **unless there is good and sufficient reason to the contrary**
- Við beitingu ákvæða framgreindra töluliða skal hagnaður, sem talinn er tilheyra fastri atvinnustöð, **ákvarðast eftir sömu reglum frá ári til árs** nema **rík og fullnægjandi** ástæða sé til annars

Endurskoðun fyrirmyndarinnar árin 2007 til 2010

- Á árunum 2007 til 2010 átti sér stað gagnger endurskoðun á 7. gr. fyrirmyndarinnar
- Þessi endurskoðun hafði tvö markmið
 - **að styrkja hina beinu aðferð** – heimfærslu tekna/gjalda og endurspeglast það m.a. annars í niðurfellingu á 4. mgr. og 6. mgr. 7. gr. OECD-fm
 - **að skýra betur** hvenær reikna skuli tekjur og gjöld vegna **innbyrðis viðskipta** HS og FS

Hin óbeina aðferð sem fyllingarregla

- Notkun hinnar óbeinu aðferðar sem aðalaðferðar sætir þannig verulegum takmörkunum. Möguleikarnir til að grípa til hennar sem **hjálpartækis** eru hins vegar aðeins rýmri
 - Alkunna er að ýmis fyrirtækjakostnaður er sameiginlegur. Vegna þessa getur þurft að skipta honum
 - Þá getur bókhald starfsstöðvar verið ófullnægjandi. Á grundvelli þess er t.d. ekki unnt að skera úr því með fullnægjandi vissu hverjum ákveðinn kostnaður tilheyrir
- Undir slíkum kringumstæðum getur skipting kostnaðar á grundvelli óbeinnrar aðferðar verið eini möguleikinn

Hin beina aðferð

- Skv. hinni **óbeinu aðferð** er litið á fasta starfsstöð sem einskonar botnlanga. Starfsstöðin telst því **ekki** sjálfstætt fyrirtæki heldur hluti af heild
- Þessu er öfugt farið um hina **BEINU AÐFERÐ**. Skv. henni telst útibúið **sjálfstætt fyrirtæki**. Fræðimenn greinir þó á um hversu **víðtækt eða rúmt** þetta sjálfstæði er
- Sú staðreynd að föst starfsstöð er ekki raunverulegt fyrirtæki heldur nefnilega aftur af þeim. Í ljósi þeirra breytinga sem gerðar hafa verið á 7. gr. OECD fm undanfarin ár bendir þó ýmislegt til þess að sjálfstæðissinnar séu að vinna

Áðurgildandi 2. og 3. mgr. 7. gr. OECD fm, nánar

- Eftir hinni **BEINU AÐFERÐ** er litið á fasta starfsstöð sem sjálfstætt fyrirtæki
- Sem slíkt getur það aflað hvers konar tekna sem er. Fastri starfsstöð tilheyra því bæði reglulegar og óreglulegar tekjur
- Þetta gildir fortakslaust nema öðru vísi sé ákveðið í OECD fm. Svo er t.d. um hagnað af sölu fasteigna, sbr. 2. mgr. 6. gr. (Rekstrarstöðvarfyrirvara vantar). Sjá einnig 1. mgr. 13. gr. um skiptingu skattlagningu hagnaðar af sölu eigna er henni tilheyra
- Ekki má heldur gleyma **rekstrarstöðvarfyrirvaranum** sem rætt var um um í síðasta tíma. Skv. honum má ekki tekju færa vexti, arð og höfundalaun hjá FS nema tekjurnar tilheyri eignum sem fasta starfsstöðinn **er raunverulegur eigandi að**

1. mgr. 13. gr. OECD fm

sama skipting og 6. gr. mælir fyrir um

- Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of **immovable property** referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State
- Hagnað, sem aðili heimilisfastur í aðildarríki, hlýtur af sölu fasteignar sem getið er í 2. mgr. 6. gr. og sem staðsett er í hinu aðildarríkinu má skattleggja í síðarnefnda ríkinu - enginn rekstrarstöðvarfyrirvari

Sjálfstæðisímyndin. Fullkomið sjálfstæði í orði ...

- Við mat á sjálfstæði fastrar starfsstöðvar koma tveir möguleikar til greina:
 1. **Fullt og ótakmarkað sjálfstæði** eins og þegar um venjulegt fyrirtæki er að ræða. Eftir því að dæma getur FS gert samninga við hvern sem er um hvað sem er, **þar á meðal HS**. Þegar svo stendur á er
- ...eina vandamálið verðlagning viðskiptanna og í því sambandi ber að ganga út frá **arms lengdar verði**, það er kaup og söluverði á milli óskyldra aðila á hlutaðeigandi stað og tíma

eða

Takmarkað sjálfstæði í reynd

- Sjálfstæði FS byggist á **ÍMYND**. FS er nefnilega ekki sjálfstæð í reynd. Vegna þessa ber að sýna varúð. Samkvæmt því á ekki að samþykkja meira sjálfstæði er nauðsynlegt er við uppgjör tekjuskattstofnsins
- Þessi takmörkun snertir einkum samskipti FS og HS. Samkvæmt því BER **EKKI** AÐ REIKNA TEKJUR/GJÖLD AF **ÖLLUM** VIÐSKIPTUM
- Þeim tilvikum fer þó fækkandi

Um vandamálið nánar

- Við ákvörðun á sjálfstæðis ímynd FS reynir einkum og tvenns konar álitamál
- Hið fyrra lýtur að **HEIMFÆRSLU** tekna en hið síðara snertir einkum **UPPGJÖR** tekna vegna **innbyrðis** viðskipta FS og HS

Heimfærsla tekna - allocation.

Force of attraction sjónarmið

- Með heimfærslu tekna er átt við ákvörðun um það hvaða tekjur/gjöld tilheyra fastri starfsstöð. Þetta er unnt að gera með ýmsum hætti
- **Aðdráttaraflsreglan.** Skv. henni ber einungis að heimfæra hjá fastri starfsstöð tekjur sem **uppruna eiga í starfsstöðvarlandinu** –
 - heimilisfestarlandstekjur eru því sjálfkrafa undan skildar heimfærslunni. Sama gildir um tekjur þriðjals. Á hinn bóginn skiptir ekki máli hvort FS eða HS aflar teknanna
- Þessari aðferð er almennt hafnað í fyrirmynd OECD

Heimfærsla skv. OECD-fm. Hjálparviðmið

- Heimfærsla skv. OECD-fm byggist annars vegar á **TENGSLUM** tekna við fasta starfsstöð og hins vegar á **TILGANGI STJÓRNAR** með ákvörðun um öflun tekna/myndun gjalda
- Til að unnt sé að heimfæra tekjur hjá fastri starfsstöð verða þær að tengjast henni með ákveðnum hætti. Starfsemin verður að hafa **GETIÐ AF SÉR** tekjurnar - ef svo má segja
- Við framkvæmd þessa verks rekur maður sig aftur til upprunans og athugar hvaða starfsemi, eignir og skuldir, hafa myndað/skapað tekjurnar/gjöldin

Hvað skilur á milli force of ... og tengslakröfunnar

- Tengslakrafan er bæði þrengri og rýmri en force of attraction viðmiðið (aðdráttaraflsreglan)
- ❑ **ÞRENGRI** vegna þess að ekki er unnt að tekjufæra hjá FS tekjur sem uppruna eiga í keldulandi samnings ef þær tengjast ekki atvinnurekstri þar
- ❑ **RÝMRI** vegna þess að undir fasta starfsstöð geta bæði fallið tekjur sem myndast í heimilisfestarlandi fyrirtækis og eða ótilgreindu þriðja ríki
- **Skv. tengslakröfunni skiptir ekki máli HVAR tekjur myndast eða skylda stofnast. Þegar föst starfsstöð á í hlut jafngildir þetta í raun alheims-skatts skyldu hennar**

Einstakar tekjur

Hlutlægt sjónarmið

- Sala á vöru og þjónustu. Hvar er kostnaðurinn við vörukaupin/þjónustuna bókaður?
- Hagnaður af sölu á varanlegum rekstrarfjármunum. Hvar var eignin nýtt, hver fyrnti eignina
 - ✓ Athugið sérstaklega viðskiptavild
 - Ef HS er seld - á starfsstöðvarlandið þá rétt á hlutdeild í viðskiptavildinni að þínu mati?
 - ✓ Á hliðstæð vandamál reynir við sölu á óefnislegum eignum, uppgötvunum og þess háttar
- Fjármagnstekjur eins og vextir, afföll, gengismunur og arður. Ríkari tengslakrafa

Tilgangur stjórnar með ákvörðun, almennt

- Oftar en ekki byggist myndun tekna og stofnun gjalda á **MEÐVITAÐRI** ákvörðun stjórnar. Sama gildir þegar öflun eignar eða stofnun skuldar á í hlut
- Heimfærsluviðmiðið **tilgangur stjórnar** þegar ráðstöfun er gerð gengur út frá því að heimfærsla tekna og gjalda eigi að fara eftir **tilgangi** að baki ákvörðun öflun/stofnun tekna/gjalda – VIÐ SPYRJUM →
 - Hvort er/var efnt til teknanna/gjaldanna í þágu höfuð stöðvanna eða starfsstöðvarinnar
- Þetta er rökstutt með vísan til þess að svona sé þessu farið í sjálfstæðu fyrirtæki og skv. ímyndinni telst föst strafsstöð eins konar sjálfstætt fyrirtæki

Tilgangur stjórnar með ákvörðun, samningsaðili

- Ekki er þó unnt að fylgja þessu viðmiði í blindni. Oft er nefnilega óljóst hvort hinn raunverulegi samningsaðili er höfuðstöðin eða fasta starfsstöðin
- Í huga seljandans er HS yfirleitt viðsemjandinn. En jafnvel þótt FS sé kaupandinn er HS auðvitað í lófa lagt að breyta tekjumyndunar/gjaldastofnunar staðnum þannig að sem hagstæðast sé fyrir HS og FS, fyrirtækið í heild, frá skattalegu sjónarmiði

... en hvað um það

- Við ákvörðun á tilgangi stjórnar ber almennt að miða við tímapunktinn þegar ákvörðun er tekin. Ekki er því unnt að breyta samningsaðila/innihaldi samnings með afturvirkum hætti
- Við sönnun þessa verður að byggja á bók haldinu. Í því sambandi veita hinar daglegu færslur nákvæmari uppl. en uppgjör / afstemmingar sem framkvæmdar eru síðar

Vægi tengslakröfu gagnvart ákvörðun stjórnar

- Tengslakröfusjónarmiðið byggist á hlutlægum mælikvarða. Viðmiðið er því traust
- Ákvörðun stjórnar er aftur á móti huglægs eðlis. Slíkum viðmiðum er því auðvelt að breyta. Hvetur til varúðar
- Heimfærsla samkvæmt tengslakröfunni hefur því almennt meira vægi en viðmiðið vilji eða tilgangur stjórnar þegar ákvörðun er tekin

2. mgr. 7. gr. OECD fm Tekjurnar (svona var þetta)

- Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, **there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing**
- Þegar fyrirtæki í aðildarríki hefur með höndum atvinnurekstur í hinu aðildarríkinu frá fastri atvinnustöð þar **skal hvort aðildarríki um sig, nema annað leiði af ákvæðum 3. mgr. telja föstu atvinnustöðinni þann hagnað sem ætla má að fallið hefði í hennar hlut ef hún hefði verið sérstakt og sjálfstætt fyrirtæki** sem hefði með höndum sams konar eða svipaðan atvinnurekstur við sömu eða svipaðar aðstæður

Í nýju útgáfu fyrirmyndarinnar

2. og 3. mgr. 7. gr. sameinaðar í einni málsgrein:

Hljóðar þetta svo:

- For the purpose of this Article and Article 23. A and 23 B, the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in same or similar activities under the same or similar conditions, taking account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent enterprise and through other parts of the enterprise

sem á íslensku útleggst svona:

- Við beitingu þessa ákvæðis og ákvæða 23. gr. A og 23. gr. B, telst hagnaður sem **hvort samningsríkja** um sig skal heimfæra hjá föstu starfsstöðinni samkvæmt 1. mgr. vera sá hagnaður **sem ætla má að föstu starfsstöðinni hefði hlotnast, þar með talið í viðskiptum við aðra hluta fyrirtækisins**, ef hún **teldist sjálfstætt og óháð fyrirtæki**, er leggur stund á sams konar eða hliðstæðan rekstur undir sams konar eða hliðstæðum skilyrðum, að teknu tilliti til eðlis starfseminnar, notaðra eigna og tekinnar áhættu fyrirtækisins vegna föstu starfsstöðvarinnar **og vegna annarra hluta fyrirtækisins**

Sjá svo til fróðleiks 7. gr. nýja samningsins við Bretland

- Að því er varðar þessa grein og 21. gr. er hagnaður sem í hvoru samningsríki má rekja til hinnar föstu atvinnustöðvar, sem getið er í 1. mgr., sá hagnaður sem ætla mætti að komið hefði í hennar hlut, **ekki síst í skiptum hennar við aðra hluta fyrirtækisins**, ef hún væri sérstakt og sjálfstætt fyrirtæki sem hefði með höndum samskonar eða svipaðan atvinnu rekstur við sömu eða svipaðar aðstæður, með tilliti til þeirra starfa sem innt eru af hendi, eigna sem eru notaðar og áhættu sem tekin er í gegnum föstu atvinnustöðina og aðra hluta fyrirtækisins

Nánar um heimfærsluna

- Orðalagið „... **skal HVORT aðildarríki um sig ...**“ Skyldar bæði ríkin til að nota sams konar heimfærsluviðmið. Tilgangur þessa er að minka hættu á tvískattlagningu eða tví-ekki-skattlagningu
- Orðalagið „... **sem ætla má að fallið hefði í hennar hlut ef hún hefði verið sérstakt og sjálfstætt fyrirtæki ..**“ staðfestir sjálfstæðis ímyndina. Tekjur og gjöld=tekjuskattsstofn fastrar starfsstöðvar ber því að gera upp eins og hún sé sjálfstætt fyrirtæki

innbyrðis viðskipti

- ... þar með talið í viðskiptum við aðra hluta fyrirtækisins
- Þetta styrkir kröfuna um að reikna beri tekjur af innbyrðis viðskiptum HS og FS
- Skipting tekna á grundvelli hlutdeildar aðferðar er því alfarið hafnað
- Gildir það bæði almennt og sérstakt. Innbyrðis viðskipti ber því almennt að gera upp á armslengdargrundvelli

Búið að
fella niður

3. mgr. 7. gr. OECD fm Um gjöldin sagði svo

- In determining the profits of a permanent establishment, there shall **be allowed as deductions expenses** which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere
- Við ákvörðun hagnaðar fastrar atvinnustöðvar **skal leyfa sem frádrátt útgjöld sem leiða af því að hún er föst atvinnustöð**, þar með talinn kostnað við framkvæmdastjórn og venjulegan stjórnunarkostnað, **hvort heldur** kostnaðurinn er til orðinn í því ríki þar sem fasta atvinnustöðin er eða annars staðar (erlendis)

Hvað er frádráttarbært?

- Orðalagið „... **skal leyfa sem frádrátt útgjöld** sem leiða af því að hún er föst atvinnustöð ...“ **það er atvinnurekstur undirstrikar meginregluna að**
- ... frá tekjum megi draga þann rekstrarkostnað það er gjöld sem ganga til að afla, tryggja og halda við tekjunum, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 31. gr. TSL
- Í fyrirmyndinni er þó engin afstaða tekin til þess hvað sé eða skuli vera frádráttarbært enda ræðst það alfarið af lögum hlutaðeigandi lands

Samlokureglan

- Orðalagið „... hvort heldur kostnaðurinn er til orðinn í því ríki þar sem fasta atvinnustöðin er eða annars staðar ...“
ER HIN HLIÐIN Á „... telja föstu atvinnustöðinni þann hagnað sem ætla má að fallið hefði í hennar hlut ef hún hefði verið sérstakt og sjálfstætt fyrirtæki ...“

Núgildandi 3. mgr. 7. gr. OECD-fm- **leiðréttingarákvæði**

- Where, in accordance with paragraph 2, a **Contracting State** adjusts (leiðréttir, lagfærir) the profits that are attributable to a permanent establishment of an enterprise of one of the Contracting States and taxes accordingly profits of the enterprise that have been charged to tax in the other State, **the other State shall**, to the extent necessary to eliminate double taxation on these profits, make an appropriate adjustments to the amount of the tax charged on those profits. In determining such adjustments, the competent authorities of the Contracting State shall if necessary consult each other

og í ísl. þýðingu hljóðar þetta svo:

Skýringarregla þar sem 9. gr. tekur ekki
beinlínis til FS

- Þegar, í samræmi við ákvæði 2. mgr., aðildarríki leiðréttir hagnað sem tilheyrir fastri starfsstöð í öðru aðildarríki og skattleggur í samræmi við það hagnað fyrirtækis sem hefur verið skattlagður í hinu aðildar ríkinu, ber síðarnefnda aðildarríkinu í þeim mæli sem nauðsynlegt er til að aflétta tvískattlagningu þessa hagnaðar, að framkvæma viðeigandi leiðréttingu á skattlagningu þessa hagnaðar. Við ákvörðun slíkra leiðréttinga ber hæfum stjórnvöldum ef nauðsyn krefur að ráðgast sín á milli

Þingskjal 266 — 204. mál

Alþingi 2013, 3. mgr. 57. gr. TSL

- Ef verðlagning og/eða skilmálar í viðskiptum milli tengdra lögaðila eru ekki sambærileg því sem almennt gerist í viðskiptum á milli ótengdra aðila skal meta og eftir atvikum leiðréttta verðlagninguna **[með tilliti til milliverðlagningar-reglna Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD)]** og ákvarða skattstofn eða skattstofna að nýju eftir því hvort verð reynist of- eða vanmetið. Sama á við um verðlagningu í viðskiptum lögaðila við fastar starfsstöðvar sínar. **Með viðskiptum er átt við almenn kaup og sölu á vörum og þjónustu, efnislegum og óefnislegum eignum og hvers kyns fjármálagerninga**

Raunveruleg skipting tekna og gjalda

- Yfirleitt er heimfærsla tekna til FS hér á landi ekki vandmál. Þannig er Ísland skýrt afmarkað landsvæði. Ákvörðun um hvaða tekjur tilheyra FS er því ekki sérstökum erfiðleikum bundin
- Heimfærsla tekna til FS erlendis er hins vegar flóknari. Gildir þetta einkum ef fyrirtæki stundar rekstur á tveimur eða fleiri stöðum í sama landi eða í tveimur eða fleiri aðliggjandi löndum samtímis og skilin þarna á milli eru óljós

Stjórnunarkostnaður

Skipting, hlutdeild

- Mín reynsla er samt sú að stjórnunar kostnaður, bókhald, reikningsskil þar með talið tölvupjónusta o. fl. sé meira og minna skáldaður
- Hið sama gildir um þátttöku FS í rann sóknar og þróunarvinnu HF. Er slíkur kostnaður oftari en ekki innheimtur án þess að FS öðlist nokkurn tímann neina hlutdeild í hinni endanlegu afurð

Reglulegar tekjur og gjöld

- Reglulegar tekjur. Krafa um Tengsl við starfsemi. Heimfærslusvæði **ekki land fræðilega takmarkað**, alheimsreglan sbr. Heerema málið
- Regluleg gjöld, sbr. 3. mgr. 7. gr. „**leiðir af því að um fasta atvinnustöð er að ræða**“. Hér er umfram allt átt við almennan rekstrar kostnað. Fyrirmyndin tekur þó ekki beinlínis afstöðu til frádráttarbærni gjalda. Það ræðst einfaldlega af innlendum rétti

Heerema málið

sbr.t. 2002, bls. 718. Heerema III. Deilt um ufmang tekna

Í málinu var deilt um umfang skattskyldu samkvæmt tvísköttunarsamningnum milli Noregs og Hollands vegna tekna, er fyrirtæki sem heimilisfast var í Hollandi, aflaði vegna skammtíma verkefna á Norska landgrunninu

Fyrirtækið stundaði hífingar á þungum hlutum og fólst það starf í verkfræðivinnu, framleiðslu, undirbúningi, flutningum til hífingarstaðarins, hífingum og frágangi.

Einkennandi fyrir þessa vinnu var að undirbúningstíminn, sem átti sér stað utan Noregs, var tiltölulega langur, meðan framkvæmd verksins, sem átti sér stað í Noregi, tók mjög skamman tíma

Við álagningu í Noregi var fyrirtækið gert að greiða skatt af öllum tekjum sem tengdust verkinu í Noregi óháð því hvar það var unnið að undanskildri greiðslu fyrir verkfræðivinnuna

Fyrirtækið kærði og hélt því fram (hið sama gerðu og Hollensk skattyfirvöld) að Noregur hefði aðeins heimild til að skattleggja **þær tekjur sem tengdust framkvæmd verksins í Noregi (beint).**

Málið fór til dómstóla sem sýknuðu ríkið. Í rökstuðningi sínum fyrir því að skatt skyldan væri ekki *landfræðilega afmörkuð*, eins og fyrirtækið hélt fram, sagði dómariinn, sem fyrstur greiddi atkvæði í réttinum, að þar sem frádráttarrétturinn væri ekki takmarkaður, sbr. 3. mgr. 7. gr., *gæti rétturinn til að skattleggja tekjurnar ekki heldur verið takmarkaður*. Samkvæmni hlyti að vera á milli tekna og gjalda

Bann við mismunun

Sjá 3. mgr. 24. gr. OECD fm

Tryggir stöðu FS gagnvart innlendum
fyrirtækjum í keldulandi samnings

- **The taxation** on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be **LESS FAVOURABLY levied** in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities
- **Skattlagning** fastrar atvinnustöðvar, sem fyrirtæki í aðildarríki hefur í hinu aðildarríkinu, skal ekki vera óhagstæðari álögð í síðarnefnda ríkinu en skattlagning á fyrirtæki í því ríki sem hafa sams konar starfsemi með höndum - munið persónuafsláttinn

MISMUNUN

FASTRA STARFSSTÖÐVA

- FS á rétt á vera skattlögð eins og innlent fyrirtæki
 - það er erlendur maður eins og innlendur maður, útibú erlends ehf. eins og útibú innlends ehf. o. s. frv.
- Ath. nú hvernig þetta horfir við í einstökum samböndum
 - Maður, sem stendur fyrir FS, á ekki rétt á persónuafslætti, sbr. a-lið 4. tölul. 70. gr. TSL
 - **FS (útbú) erlends ehf. á ekki heldur rétt á að draga fenginn arð frá tekjum**

9. tölul. 31. gr. TSL

Hvergi minnst
á FS. Kann að
brjóta gegn
EES-rétti

stofnsetningar-
rétturinn er jú frjáls

- Þá fjárhæð sem **hlutafélög, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr., og félög og samlög sem falla undir 2. tölul. 1. mgr. 2. gr.** hafa fengið greidda í arð skv. 4. tölul. C-liðar 7. gr. af hlutum og hlutabréfum í félögum er greinir í 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. um einkahlutafélög sbr. XII kafla laga nr. 2/1995, um hlutafélög, og laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög
- Sama gildir um fjárhæð sem félög í sömu félagaformum sem skattskyld eru skv. 7. tölul. 3. gr. og eru heimilisföst í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu hafa fengið greidda í arð. Ákvæði 1. málsl. skal einnig taka til arðs frá hlutafélögum sem skráð eru erlendis ef það félag sem arðinn fær sýnir fram á að hagnaður hins erlenda félags hafi verið skattlagður með sambærilegum hætti og gert er hér á landi.
- Frádráttur samkvæmt 3. málsl. er bundinn því skilyrði að það skatthlutfall sem lagt er á hagnað hins erlenda félags sé eigi lægra en almennt skatthlutfall í einhverju aðildarríkja Efnahags- og framfarastofnunarinnar í París (OECD) eða aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins eða aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum. Fjármálaráðherra skal setja nánari reglur um framkvæmd þessa ákvæðis

Umbreytingarmöguleikar dulinn mismunun líka

- Víðá erlendis er heimilt að samskatta fasta starfsstöð og dótturfélag sem erlendur aðili á í starfsstöðvarlandi en það má ekki hér
 - Ath. lagabreytingu
- Þá er einnig unnt að umbreyta FS í hf. eða ehf. en það má ekki hér
 - Ath. lagabreytingu

Fyrning, fjármagnskostnaður

- ✓ Vextir. Tilheyri krafan/lánið föstu starfsstöðinni ber að tekjufæra vextina þar. Arður lýtur sömu lögmálum
- ✓ Fyrning eigna. Fyrningartími og -hlutföll **fer eftir lögum hlutaðeigandi lands**
- ✓ Óreglulegar tekjur, hagnaður og tap af sölu eigna. Kanna verður staðsetningu eignar, notkunarstað o. fl.
- ✓ Óefnislegar eignir. Reynslan sýnir að erfitt getur verið að ákveða hverjum slíkar eignir tilheyra. Framleiðanda eða notanda. Því getur verið nauðsynlegt að skipta kostnaðinum eftir nýtingarsjónarmiðum
- ✓ Fjárfestingarkostnaður. Finna verður upptök skuldar. Ath. ekki skiptir máli hver stofnar til skuldar og skráður er sem lántakandi, heldur hver nýtur fjárfestingarinnar

Stjórnunarkostnaður

- Stjórnunarkostnaður er dæmi um kostnað sem erfitt getur verið að heimfæra
 - Hér til telst bókhald, reikningsskil, sameiginleg innkaup og þess háttar
- Slíkan kostnað verður því að hlutfalla. Jafnframt getur þurft að framkvæma einhvers konar þarfagreiningu
- Í því felst hlutlægt mat á því hvers konar og eða hvaða stjórnunarkostnaði FS hefur þörf fyrir

Eigið fé

- Mismunur eigna og skulda. (Þ. dotationshluti = framlagsfjárluti). Getur starfsstöð haft ótakmarkað (jákvætt) eigið fé eða er eðlilegt að takmarka það við þarfir hennar hverju sinni
- Áður fyrr leiddi eignagjaldfærslan (verðbreytingarfæsla) stundum til takmörkunar á sjóði, eign, þegar einstaklingar áttu í hlut. Hér er keppikeflið hins vegar að takmarka vaxtagjöldin hjá FS
- Við mat á eigin fé gilda ólíkar reglur eftir eðli fyrirtækja. Bankar hafa t. d. þörf fyrir meira eigin fé en önnur fyrirtæki. Löggjöfin gerir einfaldlega kröfu um það
- Verslun þarf hins vegar aðeins að geta framfleitt sér í tvo til þrjá mánuði

Innbyrðis viðskipti HS og FS

Hvað hefur verið gert af hálfu OECD

- Til að stuðla að eðlilegri skiptingu tekna og gjalda
- Koma í veg fyrir óeðlilega tekjuflutninga frá háskattalöndum til lágskattalanda
- ALÞJÓÐLEGAR FYRIRTÆKJASAMSTÆÐUR
Fyrirtækjakeðjur Móður- og dótturfélaga
- The OECD Guidelines for Multinational Enterprises, Paris, 12 December 2000 og svo
- ...í framhaldi af því Discussions draft 2001 sem leiddi til þeirra breytinga á 7. gr. OECD fm sem við kynntum áðan

VERÐLAGNING?

hvernig ber að gera upp viðskipti HS og FS

- Útibú er framleiðslufyrirtæki, höfuðstöðvar dreifingarstöð, söluskrifstofa – eða öfugt
- Að lokinni framleiðslu sendir útibúið fullunnar vörur til dreifingarstöðvarinnar – eða öfugt
- Hvernig ber að gera upp viðskiptin: Teljast vörurnar fluttar úr landi á kostnaðarverði eða seldar á markaðsverði. Spurningin er semsé hvort
 - reikna eigi ávinning af viðskiptunum miðað við álagningu milli óskyldra aðila eða ekki

Hver selur hverjum

- Móðir – dóttir. Ekki vandamál. Viðskiptin teljast eiga sér stað á armslengdargrund velli, sbr. 9. gr. OECD fm
 - Víki verðin frá markaðsverði getur því komið til leiðréttingar
- HS – FS. Meira vandamál. Óskýrari reglur. Hætta á tekjuflutningi frá háskatta landi til lágsfattalands því meiri. Ath. þó lagabreytingu

Einstök viðskipti, tengsl við tekjuaflandi starfsemi, vörur ...

- Svo að unnt sé að reikna tekjur er talið að viðskiptin verði að tengjast hinni **TEKJUAFLANDI STARFSEMI NÁIÐ**
- Yfirleitt er hafið yfir allan vafa að vörur tengjast hinni tekjuaflandi starfsemi náíð
- Sama gildir um þjónustu sem fyrirtæki hefur atvinnu af að selja

Fjármögnun, lánsviðskipti

- Lán milli HS og FS eru ekki þessu marki brennd. Ekki ber því reikna vexti af innbyrðis lánum tekjufæra/gjaldfæra þá hjá HS eða FS
- Þetta gildir fortakslaust nema um sé að ræða bankastofnun – lánsviðskipti eru jú hluti af þjónustu þeirra
- Stundum geta komið upp álitamál hverjum vextir tilheyra. HS tekur lán og endurlánar það svo FS. Undir slíkum kringumstæðum tilheyra vextirnir FS, hún er jú skuldarinn
- Sama gildir ef HS taka lán til að kaupa/byggja eign sem eingöngu er nýtt af FS

Dæmi um vandamál

- Á Eyrarbakka er verksmiðja sem fram leiðir pönnur. Um er að ræða útibú í eigu dansks félags
- Pönnurnar eru steyptar í mótum sem móðurfélagið framleiðir
- Nú er komið að því að skipta út gömlu mótunum fyrir ný

FYRNANLEGAR EIGNIR

SPURNINGAR

- Að framleiða nýtt mót kostar 10 millj. Útsölu verð er hins vegar 15 millj.
- Hvað verð ber FS að leggja til grundvallar fyrningu mótanna í rekstri hjá sér
- Búið er að fyrna gömlu mótin niður í skrapverð sem er 1 millj. Í raun eru mótin þó ónýt
- Ætlunin er þó að flytja mótin út til HS sem hyggst endurnýta þau. Vegna þessa er spurt hvort FS megi gjaldfæra skrapverðið og ef svo er á hvaða lagagrundvelli það byggist

7. gr. fjallar um hagnað

Hvað gildir þá um tap?

- 7. gr. OECD-fm fjallar eingöngu um hagnað. Er það eðlilegt vegna þess að hlutverk FM er aðallega að milda tvískattlagningu tekna
- Skattaleg meðferð taps ræðst því umfram allt af innlendum rétti í höfuðstöðvarlandinu
- Skattalögin byggja á alheimsreglunni. Skv. því hefur Ísland rétt á að skattleggja bæði innlendar og erlendar tekjur, þar á meðal innlent og erlent tap. Sjá 8. tölul. 31. gr. TSL

Hvaða áhrif hafa mildunar- aðferðirnar á tapsfrádráttinn?

- Ef Ísland hefur afsalað sér rétti til skattleggja hagnað FS er eðlilegt að spurt sé hvort afsalið taki ekki til tapsins líka –
- **MUNA EFTIR HINNI GULLNU REGLU. En SKV. HENNI GETA ...**
 - ... tvísköttunarsamningar aðeins mildað skattlagningu. Ef aðili á rétt á að draga tap, þar á meðal vegna FS, frá hagnaði skv. innlendum rétti á hann því rétt á frádrætti nema lagareglunni sé breytt
- Skv. því er þar af leiðandi unnt er að draga rekstrartap tvisvar frá tekjum, fyrst í keldulandi samnings og svo heimilisfestarlandi fyrirtækis

Nágrannaríkin

- Í Noregi er frádráttur hins vegar óheimill skv. lögum nema tekjurnar séu jafnframt skatt skyldar þar í landi. Hafi Noregur afsalað sér skattlagningarrétti til ákv. tekna er því ekki unnt að gjaldfæra tap af sölu þeirra
- Danir nota hins vegar endurskattskerfi. Skv. því er tap frádráttarbært. Verði hagnaður af FS ber hins vegar að tekjufæra hann þar til tapið sem dregið var frá tekjum hefur verið jafnað
- Þetta gildir jafnvel þótt skylt sé að milda skv. undanþáguaðferð. Beri að milda skv. skatta frádráttaraðferð er þetta ekki vandamál
- Engin slík lagaregla hefur verið lögfest hér á landi. Frádráttarrétturinn er því fortakslaus

Mildun tvískattlagningar

- Fyrirmyndin gerir ráð fyrir skattfrádrætt
- Ath. norræna samninginn
 - Skv. honum mildar Ísland skv. skattundanþágu
- Skv. því telst hagnaður af rekstri útbús ekki til innlendra tekna hér á landi
 - Ísland áskilur sér þó stighækkunarfyrir vara

Sjá b-lið 4. tölul. 25. gr. NOR

- Hafi aðili heimilisfastur á Íslandi tekjur sem skattleggja má í öðru samningsríki samkvæmt 10. gr., 7. mgr. 13. gr., 3. mgr. 15. gr., 16. gr. eða 1.- 6. mgr., c-lið 7. mgr. og 8.-9. mgr. 21. gr. **skal Ísland draga frá íslenskum tekjuskatti þessa aðila fjárhæð sem svarar til þess tekjuskatts sem greiddur er í hinu samningsríkinu.** Frádráttarfjárhæðin skal hins vegar ekki vera hærri en sá hluti íslenska skattsins, reiknaður fyrir slíkan frádrátt, sem lagður er á þær tekjur sem skattleggja má í hinu ríkinu
- **Hvergi mynst á hagnað FS sem þýðir að mildunin fer eftir a-lið ákvæðisins sem fyrirskipar mildun skv. skattundan þágu**

a-liður 4. tölul. 25. gr. NOR

Skattundanþága

- Hafi aðili heimilisfastur á Íslandi tekjur eða eigi hann eign sem einungis skal eða má skattleggja samkvæmt ákvæðum þessa samnings í öðru samningsríki skal Ísland, nema ákvæði b-liðar leiði til annars, lækka íslenska tekju- eða eignarskattinn með því að draga frá þann hluta tekju- eða eignarskattsins sem reiknaður er af þeim tekjum sem aflað er eða eign sem er í hinu ríkinu

Gjaldmiðlaumreikningur

SPURNINGAR

- ... ef ekki skulum við halda ótrauð áfram