

Skattavaktin*

Fréttabréf skatta- og lögfræðisviðs

4. tölublað

Efnisyfirlit

- **Úrskurður yfirkattaneðndar nr. 91/2007**
- **Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr.1/2007**
- **Nýr tvísköttunarsamningur.**

1. Úrskurður yfirkattaneðndar nr. 91/2007

Í máli þessu var deilt um hvort kæranda, sem var hlutafélag, bæri að standa skil á staðgreiðslu opinberra gjalda, þ.m.t. staðgreiðslu tryggingagjalds, af starfstengdum hlunnindum starfsmanna félagsins vegna kaupa þeirra á hlutabréfum í félaginu samkvæmt kauprétti, þ.e. nánar tiltekið vegna þeirra kaupa sem ekki féllu undir staðfesta kaupréttaráætlun kæranda. Ríkisskattstjóri taldi að kæranda bæri að reikna staðgreiðslu af umræddum hlunnindum starfsmanna og endurákvæðaði skilaskylda staðgreiðslu kæranda vegna launagreiðslna á viðkomandi tímabili.

Af hálfu kæranda var því m.a. haldið fram að félaginu bæri ekki að standa skil á staðgreiðslu af umræddum hlunnindum þar sem ekki væri um neina peningagreiðslu að ræða til starfsmanna, enda væru umrædd hlunnindi vegna kaupréttar eingöngu fólgin í reiknuðum mismun á kaupverði hlutabréfa samkvæmt kaupréttarsamningi og gangverði hlutabréfanna þegar kaupréttur væri nýttur.

Á döfinni:

- Skiladagur skattframtala lög- aðila er 31. maí næstkomandi.

Úrskurður yfirkattaneðndar nr. 91/2007:

- Kaupréttur að hlutabréfum
- Kaupauki
- Staðgreiðsla opinberra gjalda
- Takmörkuð skattskylda
- Tvísköttunarsamningur
- Málsmeðferð ríkisskattstjóra
- Álag á vangreidda staðgreiðslu

Í úrskurði yfirkassanefndar kom fram af þessu tilefni að staðgreiðslulög nr. 45/1987 væru afdráttarlaus um að hvers konar starfstengd fríðindi og hlunnindi launamanna teldust til staðgreiðsluskyldra launa í skilningi laganna. Var ekki fallist á með kæranda að ómöguleiki til staðgreiðsluskila vegna kaupréttar starfsmanna gæti leitt til niðurfellingar hinnar kærðu endurákvörðunar ríkisskattstjóra.

Í málinu var sérstaklega deilt um staðgreiðsluskyldur kæranda vegna kaupa starfsmanna félagsins, sem voru búsettir erlendis, á hlutabréfum samkvæmt kauprétti. Yfirkassanefnd féllst ekki á með kæranda að hugtakið „laun“ í ákvæðum 1. og 2. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003 varðandi takmarkaða skattskyldu hér á landi tæki ekki til starfstengdra hlunninda vegna kaupa starfsmanna á hlutabréfum samkvæmt kauprétti. Kom fram í úrskurðinum að umrædd ákvæði yrði að skýra samkvæmt hljóðan sinni og til samræmis við hina almennu skilgreiningu á launahugtaki laganna í 1. tölul. A-liðar 7. gr. Með launum væri átt við hvers konar endurgjald fyrir vinnu án tillits til þess í hvaða formi greiðsla færi fram, þ.e. hvort sem um væri að ræða greiðslu í reiðufé, hlunnindum eða öðrum verðmætum sem metin yrðu til peninga. Lög nr. 45/1987 væru afdráttarlaus um skyldu launagreiðanda til að standa skil á staðgreiðslu af hvers konar launagreiðslum til manna sem bæru takmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 1. og 2. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003. Á hinn bóginn væri jafn ljóst að ekki væri til að dreifa neinni skyldu

- Hvers konar starfstengd fríðindi og hlunnindi launamanna sem bera fulla og ótakmarkaða skattskyldu teljast til staðgreiðsluskyldra launa í skilningi staðgreiðslulaga nr. 45/1987.
- Staðgreiðsluskyldan nær jafnframt til starfstengdra fríðinda og hlunninda erlendra starfsmanna sem bera takmarkaða skattskyldu hér á landi.
- Ekki er til að dreifa neinni skyldu til að standa skil á launagreiðslum til manna sem ekki eru skattskyldir hér á landi, þ.e. bera hvorki ótakmarkaða né takmarkaða skattskyldu. Hér er t.d. átt við aðila sem þiggja laun fyrir störf erlendis í þágu íslensks aðila vegna starfsemi aðilans sem rekin væri erlendis, enda væri uppruni teknanna þá erlendis en ekki hér á landi.
- Stjórnarformaður íslensks fyrirtækis, búsettur í Bretlandi, talinn bera takmarkaða skattskyldu hér á landi vegna stjórnarlauna og annarra hlunninda. Greiðslu að öllu leyti skattskyldar hér og staðgreiðsluskyldar.

launagreiðanda samkvæmt lögunum til að standa skil á launagreiðslum til manna sem ekki væru skattskyldir hér á landi, þ.e. bæru hvorki ótakmarkaða né takmarkaða skattskyldu. Í þessu sambandi fjallaði yfirsattanefnd sérstaklega um túlkun ákvæðis 2. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003 og benti á að í úrskurðaframkvæmd hefði verið litið svo á að ákvæðið tæki til tekna af þeim toga sem það sjálft tilgreindi, þ.m.t. launa, sem upprunnar væru hér á landi. Hefði því verið talið að laun fyrir störf erlendis í þágu íslensks aðila, vegna starfsemi aðilans sem þar væri rekin, félli utan gildissviðs ákvæðisins þar sem uppruni teknanna væri þá erlendis en ekki hér á landi.

Í málinu var sérstaklega fjallað um staðgreiðsluskyldur vegna starfstengdra hlunninda A, stjórnarformanns kæranda, vegna kaupa hans á hlutabréfum í kæranda samkvæmt kauprétti, en A var með skráð lögheimili í Bretlandi. Yfirsattanefnd taldi ótvírætt að A hefði borið takmarkaða skattskyldu hér á landi vegna stjórnarlauna og annarra starfstengdra greiðslna og hlunninda frá kæranda á árinu 2005. Var m.a. tekið fram í því sambandi að kærandi hefði staðið skil á staðgreiðslu af launagreiðslum til A á árinu 2005. Var talið leiða af skattskyldu A hér á landi að umræddar tekjur A vegna kaupa á hlutabréfum í kæranda samkvæmt kauprétti teldust að öllu leyti skattskyldar hér á landi á sama grundvelli og aðrar greiðslur og hlunnindi vegna starfa A í þágu kæranda.

Af hálfu kæranda var jafnframt byggt á því í málinu að engin skylda væri fyrir hendi til þess að standa skil á staðgreiðslu af hinum umdeildu starfstengdu hlunnindum A hér á landi þar sem skattlagningarréttur vegna þeirra væri ekki hér á landi heldur í Bretlandi samkvæmt ákvæðum tvísköttunarsamnings milli Íslands og Bretlands. Af þessu tilefni kom fram í úrskurði yfirsattanefndar að tvísköttunarsamningar, sem gerðir hefðu verið á grundvelli heimilda í lögum um tekjuskatt og eignarskatt, vörðuðu samkvæmt efni sínu álagningu skatta á aðila sem væru heimilisfastir í öðru eða báðum (öllum) samningsríkjum. Innheimta skatta félli hins vegar almennt fyrir utan gildissvið slíkra samninga, enda væri að finna sérstaka heimild fyrir ríkisstjórnina í lögum um tekjuskatt og eignarskatt til þess að gera samninga við önnur ríki um innheimtu opinberra gjalda og um gagnkvæm upplýsingaskipti. Þá kom fram að staðgreiðslulög nr. 45/1987 væru afdráttarlaus um skyldu launagreiðanda til að standa skil á staðgreiðslu af launagreiðslum til manna sem bæru takmarkaða skattskyldu vegna starfa hér á landi.

Í lögunum væru engin ákvæði sem tækju sérstaklega til tvísköttunar-samninga eða fjölluðu um þýðingu þeirra með tilliti til staðgreiðslu. Með vísan til þessa og þegar jafnframt var litið til eðlis staðgreiðslu sem bráðabirgðagreiðslu tekjuskatts og útsvars launamanna á tekjuári taldi yfirsattanefnd að kæranda hefði borið

að sinna staðgreiðsluskyldum vegna hinna umdeildu hlunninda erlendra starfsmanna hvað sem leið álitafnum um skattlagningarrétt vegna umræddra tekna samkvæmt ákvæðum tvísköttunarsamninga. Var þá ekki þörf á því að fjalla frekar um álitafni varðandi beitingu tvísköttunar-samninga í tilviki A.

Að því er varðaði hækkun skilaskyldrar staðgreiðslu vegna hlunninda annarra starfsmanna kæranda sem búsettir voru erlendis, bæði í Bretlandi og víðar, taldi yfirsattanefnd skorta á að ríkisskattstjóri hefði gert nægilega grein fyrir forsendum þess að umræddir starfsmenn bæru takmarkaða skattskyldu hér á landi vegna tekna af kauprétti að hlutabréfum í kæranda. Yfirsattanefnd tók fram að ekki lægi fyrir hvort um væri að ræða störf hér á landi í þágu kæranda eða hvort eingöngu væri um að ræða störf erlendis. Var talið að ríkisskattstjóra hefði borið að afla frekari upplýsinga um störf og verkefni hinna erlendu starfsmanna kæranda þannig að unnt væri að leggja mat á mögulega skattskyldu þeirra hér á landi. Vegna þessara annmarka á málsmeðferð ríkisskattstjóra voru hinar kærðu breytingar hans felldar úr gildi að því er varðaði skilaskylda staðgreiðslu af starfstengdum hlunnindum umræddra starfsmanna.

Ákvörðun ríkisskattstjóra varðandi staðgreiðslu af hlunnindum fyrrverandi starfsmanna kæranda hérlandis var staðfest með úrskurði yfirsattanefndar, enda var talið

ótvírætt að tekjur fyrrverandi starfsmanna af kauprétti teldust til skattskyldra tekna þar sem um væri að ræða kauprétt sem þeir höfðu öðlast vegna starfa í þágu kæranda.

Í málinu var ennfremur sérstaklega deilt um skyldu kæranda til að greiða tryggingagjald af hlunnindum starfsmanna sem búsettir voru erlendis og hafði þýðingu að fjalla um þá viðbáru að því er varðaði staðgreiðslu vegna A. Var fallist á með ríkisskattstjóra að hin umdeildu hlunnindi A vegna kaupréttar teldust til tryggingagjaldsskyldra launa.

Kröfu kæranda um niðurfellingu álags á vangreidda staðgreiðslu var hafnað

- Í úrskurðinum var kveðið á um að kæranda hefði borið að sinna staðgreiðsluskyldum vegna hinna umdeildu hlunninda erlendra starfsmanna sinna hvað sem leið álitafnum um skattlagningarrétt vegna umræddra tekna samkvæmt ákvæðum tvísköttunar-samnings.
- Yfirsattanefnd féllst á það með ríkisskattstjóra að hlunnindi vegna kaupréttar stjórnarformanns teldust til tryggingagjaldsskyldra launa.

2. Ákvarðandi bréf RSK nr. 1/2007

Í 2. tbl. Skattavaktarinnar var umfjöllun um dóm Héraðsdóms Reykjavíkur nr. E3994/2006.

Í dóminum var m.a. tekin afstaða til þess hvaða gildi óbirtir tvísköttunarsamningar hafa samkvæmt íslenskum lögum.

Lög nr. 64/1943 um birtingu laga og stjórnvaldserinda, hafa nú verið felld úr gildi með lögum nr. 15/2005, um Stjórnartíðindi og Lögbirtingablað og af því tilefni og með vísan til nefnds dóms Héraðsdóms Reykjavíkur hefur ríkisskattstjóri gefið út nýtt ákvarðandi bréf sem er svohljóðandi:

“Tvísköttunarsamningar eru hluti þjóðréttar. Hér á landi hefur verið litið svo á, að reglur þjóðréttar, sem Ísland kann að vera bundið af gagnvart öðrum ríkjum, verði ekki sjálfkrafa hluti íslensks réttar. Hefur þannig á því verið byggt að þjóðréttarreglur þurfi að hafa verið leiddar í landslög með þeim hætti sem gildir um lagasetningu innanlands samkvæmt stjórnskipun ríkisins, áður en þeim verður beitt í skiptum ríkis við þegnana.

Samkvæmt 40. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1994, má engan skatt leggja á né breyta né af taka nema með lögum. Í 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. 15. gr. stjórnskipunarlaga nr. 97/1995, segir ennfreður að skattamálum skuli skipað með lögum og að ekki megi fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann. Um túlkun nefndra ákvæða stjórnarskrárinnar er fjallað í

dómi Héraðsdóms Reykjavíkur frá 16. febrúar 2007, í máli nr. E-3994/2006.

"Samkvæmt fordæmum Hæstaréttar ber að skýra framangreind ákvæði stjórnarskrár á þá leið að það sé fortakslaust bannað að hinn almenni löggjafi heimili stjórnvöldum að ákveða hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema, sbr. einkum dóm Hæstaréttar 21. október 1999 í máli nr. 64/1999. Felst í þessu að óheimilt er að fela stjórnvöldum ótakmarkað vald til þess að fella niður og endurgreiða skatta með almennum hætti.

...

Umrædd ákvæði stjórnarskrár og fordæmi Hæstaréttar eru reist á þeirri forsendu að það sé stjórnskipuleg skylda löggjafans að taka afstöðu til þess hvort og með hvaða nánari hætti menn eigi að greiða skatta til íslenska ríkisins og annarra opinberra aðila hér á landi. Af þessu leiðir að þótt það samræmist vel stjórnarskránni að veita ríkisstjórn heimild til að skuldbinda íslenska ríkið að þjóðarrétti með gerð tvísköttunarsamninga, verður löggjafinn sjálfur að ákveða hvort og hvernig þessa samninga skuli leiða í íslensk lög. Styðst sú niðurstaða raunar einnig við 2. gr. stjórnarskrárinnar og almennar reglur íslensks réttar um samband lands- og þjóðarréttar. Í samræmi við fordæmi Hæstaréttar um skýringu á 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar getur það ekki ráðið úrslitum þótt tvísköttunarsamningar séu ívilnandi og feli ekki í sér sjálfstæðar skattlagningarheimildir."

Samkvæmt 1. mgr. 1. gr. laga nr. 15/2005, um Stjórnartíðindi og Lögbirtingablað, skal birta í Stjórnartíðindum öll lög, stjórnvaldsfyrirmæli og samninga við önnur ríki, svo og auglýsingar varðandi gildi þeirra. Í 8. gr. laganna er kveðið á um réttaráhrif birtingar. Fram kemur í 1. mgr. greinarinnar að fyrirmælum, er felast í lögum, auglýsingum,

reglugerðum, samþykktum eða öðrum slíkum ákvæðum almenns efnis, megi eigi beita fyrr en birting í Stjórnartíðindum hafi farið fram, nema þau geymi ákvæði algerlega einkamálaeðlis og aðilar hafi komið sér saman um að skipti þeirra skuli fara eftir óbirtum fyrirmælum. Er ákvæðið efnislega í samræmi við 7. gr. laga um birtingu laga og stjórnvaldaerinda nr. 64/1943. Í síðari málslið 8. gr. núgildandi laga nr. 15/2005 er að finna nýmæli, en þar segir að óbirt fyrirmæli bindi þó stjórnvöld frá gildistöku þeirra. Um síðastgreint nýmæli kom eftirfarandi fram í athugasemdum við 8. gr. þess frumvarps sem varð að lögum nr. 15/2005.

"Síðari málsliður 1. mgr. er nýmæli en styðst þó við rótgrónar kenningar fræðimanna um skuldbindingargildi óbirtra fyrirmæla gagnvart stjórnvöldum. Styðst ákvæðið þannig við þau rök að stjórnvöld geti ekki borið það fyrir sig að farist hafi fyrir að birta fyrirmæli sem veita almenningi eða borgurunum tiltekin réttindi. Það er á ábyrgð stjórnvalda að sjá til þess að fyrirmæli séu réttilega birt og því óeðlilegt að þau geti borið fyrir sig eigin vanrækslu við framkvæmd birtingar. Við þetta bætist að stjórnvöld eru almennt í þeirri aðstöðu að þekkja viðkomandi fyrirmæli þótt þau hafi ekki verið birt með formlegum hætti. Samkvæmt ákvæðinu binda fyrirmæli stjórnvöld frá gildistöku þeirra, án tillits til þess hvort þau hafi verið réttilega birt."

Sem fyrr hefur dómismálaráðherra ákvörðunarvald um það hvort þau atriði sem nú eru í 1.-4. gr. laga nr. 15/2005 skuli birt eða eigi, sbr. 5. gr. laganna og hefur ráðuneytið forræði yfir útgáfu Stjórnartíðinda.

- Ákvarðandi bréf RSK 1/2007:

Samkvæmt ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra nr. 1/2007 verður á því byggt að ákvæðum í tvísköttunarsamningum, sem gerðir hafa verið við önnur ríki á grundvelli laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, og öðlast hafa gildi, sé beitt til hagsbóta fyrir skattaðila þrátt fyrir að birting viðkomandi tvísköttunarsamnings samkvæmt ákvæðum laga nr. 15/2005, hafi ekki farið fram.

Með hinum nýju lögum, sbr. og framangreindum athugasemdum með frumvarpi sem varð að þeim lögum, hefur afstaða löggjafans um réttaráhrif óbirtra fyrirmæla, m.a. auglýsinga varðandi gildi tvísköttunarsamninga, verið skýrð. Samkvæmt þeim lögum verður á því byggt að ákvæðum í tvísköttunarsamningum, sem gerðir hafa verið við önnur ríki á grundvelli laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, og öðlast hafa gildi, sé beitt til hagsbóta fyrir skattaðila þrátt fyrir að birting viðkomandi tvísköttunarsamnings samkvæmt ákvæðum laga nr. 15/2005, hafi ekki farið fram. Í fyrirnefndum dómi Héraðsdóms Reykjavíkur í máli nr. E-3994/2006 er dómsniðurstaðan í samræmi við þessa afstöðu löggjafans, en þar segir meðal annars:

"Hjá því verður hins vegar ekki litið að með gerð, birtingu og beitingu tvísköttunarsamninga hafa skapast réttmætar væntingar hjá skattaðilum um tiltekna ívilnandi skattalega meðferð. Án

tillits til þess hvort umræddir tvísköttunarsamningar teljast leiddir í íslensk lög með fullnægjandi hætti eru skattyfirvöld af þessum ástæðum bundin við fyrirmæli þeirra, sbr. einnig jafnræðisreglu 11. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993."

Ennfremur er rétt að benda á úrskurð yfirséðanefndar nr. 265/2006. Ágreiningurinn í því máli snerist m.a. um það hvort unnt væri að byggja rétt á ákvæðum tvísköttunarsamnings milli Íslands og Portúgals vegna tekna á árinu 2003. Um gildistöku samningsins fer eftir ákvæði 28. gr. hans. Í b-lið 2. mgr. greinarinnar kemur fram að ákvæðum hans skuli beitt, hvað varðar aðra skatta en staðgreiðslu- eða afdráttarskatta á tekjur og á eignir sem til staðar eru, á skattári sem byrjar 1. janúar eða síðar á því ári sem fylgir næst á eftir því ári þegar samningurinn öðlast gildi. Samningurinn var undirritaður 2. ágúst 1999 og öðlaðist gildi 11. maí 2002, sbr. auglýsingu nr. 2 frá 31. maí 2002 sem birt var í C-deild Stjórnartíðinda þann 18. desember 2003. Leit skattstjóri svo á að þar sem samningurinn var ekki birtur fyrr en 18. desember 2003 yrði ákvæðum hans fyrst beitt frá og með 1. janúar 2004. Tók ríkisskattstjóri undir þau sjónarmið skattstjóra. Yfirséðanefnd féllst hins vegar á það með kæranda að rétt væri að beita ákvæðum hans við álagningu gjaldárið 2004 vegna tekna á árinu 2003, m.a. með vísan til fyrrnefnds nýmælis í síðari málslið 8. gr. laga nr. 15/2005 og athugasemda við 8. gr. í frumvarpi til þeirra laga.

3. Nýr tvísköttunarsamningur

Lokahönd hefur verið lögð á drög að nýjum tvísköttunarsamningi milli Íslands og Indlands.

Í fréttariti utanríkisráðuneytisins, Stiklum, frá 18. apríl sl. má lesa eftirfarandi:

"Tekist hefur samkomulag milli Íslands og Indlands um gerð tvísköttunarsamnings. Samningsdrögin voru árituð af formönnum samninganefndanna á fundi sem haldinn var í Reykjavík í lok mars. Stefnt er að því að samningurinn verði undirritaður eins fljótt og auðið er.

Samningurinn nær einungis til tekjuskatts og helstu efnisatriði hans varða 10% afdráttarskatt af arði, vöxtum og þóknunum. Að frumkvæði Indlands var tekið upp sérstakt takmarkandi ákvæði (LOB) sem ætlað er að tryggja að einungis þeir skattaðilar sem uppfylla skilyrði njóti ívilnana samningsins.

Jafnframt var samið um upplýsingaskipti á milli landanna varðandi þá skatta sem samningurinn nær til svo og um aðstoð við innheimtu skatts. Samkvæmt samningsdrögunum verður frádráttaraðferð (credit method) beitt í því skyni að koma í veg fyrir tvísköttun tekna.

Talið er að gerð samningsins geti skipt miklu fyrir útrás íslenskra fyrirtækja og komi til með að styrkja samkeppnisstöðu þeirra."

Skatta- og lögfræðisvið PricewaterhouseCoopers hf.

Við hjá skatta- og lögfræðisviði bjóðum upp á margs konar þjónustu, þar með talið ráðgjöf varðandi:

- Skattlagningu rekstraraðila
- Skattlagningu einstaklinga
- Virðisaukaskatt
- Milliverðlagningu (“Transfer pricing”)
- Félagarétt
- Alþjóðaskattarétt

Til að fá frekari upplýsingar um starfsemina þá er hægt að hafa samband við eftirfarandi starfsmenn:

Friðgeir Sigurðsson
550-5315
fridgeir.sigurdsson@is.pwc.com

Elín Árnadóttir
550-5322
elin.arnadottir@is.pwc.com

Ásta Kristjánsdóttir
550-5352
asta.kristjansdottir@is.pwc.com

Jóhanna Á. Jónsdóttir
550-5356
johanna.a.jonsdottir@is.pwc.com

Elísabet Guðbjörnsdóttir
550-5344
elisabet.gudbjornsdottir@is.pwc.com

Valdimar Guðnason
550-5326
valdimar.gudnason@is.pwc.com