

Skattavaktin*

Fréttabréf skatta- og lögfræðisviðs

9. tölublað

Efnisyfirlit

1. Dómur Hæstaréttar í máli Impregilo.
2. Úrskurður yfirkassanefndar.
3. Bindandi álit ríkisskattstjóra.
4. Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra um virðisaukaskatt.
5. Auglýsing um almenna undanþágu frá búsetuskilyrðum hlutafélaga-löggjafarinnar.
6. Af erlendum vettvangi.

1. Dómur Hæstaréttar í máli Impregilo.

Ágreiningur í málinu sneri að því hvort portúgalskir starfsmenn Impregilo sem störfuðu hjá félaginu í gegnum portúgalskar starfsmannaleigur væru skattskyldir hér á landi og hverjum bæri að skila staðgreiðslu vegna launa þeirra.

Hæstiréttur reifaði þau skilyrði sem urðu að vera uppfyllt svo skattleggja mætti vinnulaun starfsmanna Impregilo í Portúgal þar sem þeir væru heimilisfastir, skv. 2. mgr. 15. gr. tvísköttunarsamnings milli Íslands og Portúgal. Við mat á því hvort ákvæðið ætti við taldi Hæstiréttur þurfa að skera úr um hver væri vinnuveitandi í skilningi ákvæðisins.

Með hliðsjón af athugasemdum við samningsfyrirmynd OECD á þá lund að texta 2. mgr. 15. gr. bæri að túlka þannig að vinnuveitandi væri sá sem á rétt til þess verks sem til verður við vinnuna og beri ábyrgð og áhættu af, þá taldi Hæstiréttur Impregilo vinnveitanda og starfsmennina því skattskylda á Íslandi.

Við mat á hverjum bæri að skila staðgreiðslu af launum starfsmannanna leitaði Hæstiréttur eftir ákvörðun á inntaki hugtaksins launagreiðandi. Við úrlausn á álitaefninu yrði að líta til samninga milli Impregilo og starfsmannaleiganna. Af þeim mætti ráða að kjör starfsmannanna réðust fyrst og fremst af þeim ráðningasamningi sem starfsmannaleigan gerði við hvern þeirra. Impregilo bæri að láta starfsmannaleigunum í té upplýsingar um unnar vinnustundir og starfsmannaleigurnar ættu að reikna og greiða lögboðin gjöld af launum og annast greiðslur af þeim til starfsmanna.

Því væru það starfsmannaleigurnar sem önnuðust launagreiðslur til starfsmannanna.

Hæstiréttur taldi ummæli í greinargerð með frumvarpi til breytinga á tekjuskattslögum, þar sem kom fram ráðagerð um að það skuli vera notandi

þjónustunnar en ekki starfsmannaleigan sem teljist launagreiðandi, gætu ekki verið viðhlítandi grundvöllur til að leggja á notendur þjónustu starfsmannaleiga skyldu til staðgreiðsluskila af launum útleigðra starfsmanna. Til þess þyrfti skýra heimild í lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda.

Starfsmannaleigurnar töldust því launagreiðendur starfsmannanna, sbr. 7. gr. laga nr. 45/1987.

Impregilo bar því ekki skylda til að standa skil á staðgreiðslu vegna launa starfsmannanna.

Með dómnum var felld úr gildi niðurstaða yfirskattanefndar í úrskurði nr. 95/2005.

2. Úrskurður yfirskattanefndar nr. 188/2007.

Málavextir voru þeir að á árinu 2004 innleystu kærendur níu skipta-samninga og skiluðu átta þeirra hagnaði en tap varð af einum. Á skattframtali árið 2005 gerðu kærendur því grein fyrir vaxtatekjum af bankainnstæðum og verðbréfum en færðu til frádráttar það tap sem varð af einum samninganna.

Í úrskurði skattstjóra sagði að um afleiðusamninga hefði verið að ræða en ekki væri litið á slíka samninga sem kaup og sölu á hlutabréfum, enda hefði gengi hlutabréfa einungis verið notað sem viðmið við uppgjör samninganna án þess að kærendur hefðu eignast viðkomandi hlutabréf.

Fróðleiksmolar um samsetningu skatttekna ríkissjóðs á árinu 2006::

- Samkvæmt nýbirtum ríkisreikningi ársins 2006 námu skatttekjur og tryggingagjöld samtals 377 milljörðum króna það ár.
- Af helstu liðum skatttekna námu skattar á sölu vöru og þjónustu 186 milljörðum króna og þar af nam virðisaukaskattur 132 milljörðum króna eða 35% af skatttekjum í heild sem er svipað hlutfall og undanfarin ár.
- Tekjur ríkissjóðs af fjármagnstekjuskatti og tekjuskatti einstaklinga og lögaðila námu alls 138 milljörðum króna eða tæpum 37% af heildarskatttekjum, sem er nokkur aukning frá árinu á undan þegar hlutfallið nam 35%.
- Tekjuskattur einstaklinga nam 81 milljörðum króna árið 2006. Hlutfall tekjuskatts einstaklinga hefur lækkað úr um 24% af heildarskatttekjum árin 2003 og 2004 í um 21,5% árin 2005 og 2006 eftir að skattprósentan var lækkuð um 1 prósentustig hvort ár.
- Skattar á tekjur og hagnað lögaðila námu 32 milljörðum króna árið 2006. Hluttur skattsins hefur aukist úr rúmum 4% af heild árið 2004 í 8,6% árið 2006, en hagnaður fyrirtækja, sérstaklega á sviði fjármálaþjónustu hefur aukist jafnt og þétt undanfarin ár.
- Skattur á fjármagnstekjur og tryggingagjöld nema svipuðu hlutfalli af heildarskatttekjum og undanfarin ár.

Því væri ekki um að ræða söluhagnað eða sölutap af hlutabréfaviðskiptum eða söluhagnað sams konar eigna, heldur gengishækkun peningalegra eigna sem væri skattskyld á grundvelli 3. tölul. C-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 2. mgr. 8. gr. sömu laga.

Skattstjóri kvað enga heimild vera í lögum til þess að skattleggja einungis nettófjárhæð hagnaðar vegna skiptasamninga. Þá kæmi fram í 3. mgr. 2. tölul. B-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 90/2003, sbr. C-lið 5. gr. laga nr. 97/1996 að ákvæði 2. mgr. sömu lagagreinar um heimild til að draga frá beinan kostnað við öflun tekna gildi ekki um leigutekjur, vexti eða aðrar fjármagnstekjur.

Með hliðsjón af framangreindu heimilaði skattstjóri kærendum ekki að draga frá hagnaði af tilgreindum samningum tap vegna sölu sams konar samnings á sama ári.

Yfirsattanefnd staðfesti úrskurð skattstjóra

3. Bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 7/07 frá 19. september 2007.

Málið varðar kanadískt félag (K) sem hefur stofnað íslenskt fjármögnunarfélag (F).

Nú hefur félagið (K) í huga að stofna annað félag í Kanada sem yrði dótturfélag þess (SUB-K).

Megintilgangur SUB-K yrði kaup og sala á hlutafé og eignarhald á lausafé. Kanadíska móðurfélagið sem nú á íslenska félagið myndi flytja eignarhlutdeild sína í félaginu (F) yfir til dótturfélagsins (SUB-K). Dótturfélagið

myndi síðan stofna og skrá útibú á Íslandi sem myndi sjá um eignarhlutdeildina í íslenska fjármögnunarfélaginu.

Beiðni álitsbeiðanda varðaði kanadíska útibúið á Íslandi og var í fimm liðum.

A. Skattskylda útibúsins á Íslandi.

Álit ríkisskattstjóra var að ekki hefði verið sýnt fram á að raunveruleg atvinnustarfsemi væri stunduð hér á landi í útibúinu á Íslandi og því væri eigi unnt að staðfesta að skattlagning útibúsins skyldi vera með sama hætti og þegar lögformlega stofnað hlutafélag sem sætir ótakmarkaðri skattskyldu skv. 2. gr. laga nr. 90/2003 á í hlut. Því var útibúið talið bera takmarkaða skattskyldu á Íslandi að því gefnu að það stundaði atvinnustarfsemi sbr. 4. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003.

B. Frádráttur frá arðstekjum

Ríkisskattstjóri vísaði til beins orðalags 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, þar sem fram kemur að frádráttarheimildin er bundin við hlutafélög, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. laganna. Engin rök stæðu til þess að rýmka túlkun lagaákvæðisins svo það tæki einnig til annarra félagaforma en sem nefnd eru í 2. gr. laganna.

C. Endurgreiðsla fjármagnstekjuskatts

Sá fjármagnstekjuskattur sem kæmi til staðgreiðslu af arði frá íslenska fjármögnunarfélaginu (F) fengist endurgreiddur við álagningu að því gefnu að álagningin fæli ekki í sér neinn tekjuskatt eða önnur opinber gjöld á hagnað útibúsins á Íslandi.

D. Samsköttun útibúsins á Íslandi og íslenska fjármögnunarfélagsins.

Samsköttun var ekki talin heimil enda tekur ákvæði 55. gr. laga nr. 90/2003 einvörðungu til hlutafélaga, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. sömu laga.

E. Afdráttur staðgreiðslu á arðgreiðslum

Í ljósi þess að samsköttun þótti ekki tæk, kvað ríkisskattstjóri að halda bæri eftir fjármagnstekjuskatti af arði sem greiddur væri frá íslenska fjármögnunarfélaginu til útibúsins á Íslandi., sbr. 3. mgr. 4. gr. laga nr. 94/1996, um staðgreiðslu arðs á fjármagnstekjur.

4. Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra um virðisaukaskatt.

Á dögnum gaf ríkisskattstjóri út nýtt ákvarðandi bréf varðandi virðisaukaskatt af þjónustu sem unnin er og nýtt erlendis.

Óskað var álits ríkisskattstjóra á því hvort íslenskur sérfræðingur sem vinnur fyrir tvö íslensk félög geti gefið út reikning á félögin án virðisaukaskatts, enda sé um að ræða þjónustu sem nýtt sé og unnin að öllu leyti erlendis.

Fram kom að vinna verktakans varðaði ekki rekstur félaganna hér á landi. Annað íslenska félagið hefði með höndum rekstur eignarhaldsfélaga og færi með eignarhald í félögum erlendis, m.a. því sem sérfræðingurinn kæmi til með að vinna fyrir.

Hitt félagið hefði ekki með höndum virðisaukaskattsskylda starfsemi hér á landi.

Ríkisskattstjóri komst að þeirri niðurstöðu að ekki yrði annað séð en sú þjónusta sem hér um ræddi teldist ekki til skattskyldrar veltu verktakans sbr. 1. tölul. 1. mgr. 12. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, enda um að ræða viðskipti erlendis við erlendan aðila. Það var mat ríkisskattstjóra að verktakanum bæri ekki að gefa út sölureikning á íslensku félögin, enda yrði ekki af fyrirspurninni ráðið að þjónustan varðaði á neinn hátt rekstur félaganna hér á landi. Þvert á móti virtist hún varða starfsemi erlendra félaga. Mat á virðisaukaskattsskyldu vegna þjónustu sem veitt sé erlendum aðila og innt af hendi erlendis heyrði undir skattfyrirvöld í viðkomandi ríki.

Samkvæmt því má gefa út sölureikning án virðisaukaskatts ef um er að ræða þjónustu sem er að öllu leyti innt af hendi og nýtt erlendis.

5. Auglýsing um almenna undanþágu frá búsetuskilyrðum hlutafélagalöggjafarinnar.

Þann 3. september gaf viðskiptaráðherra út auglýsingu þar sem ákveðið var að veita ríkisborgurum og ýmsum lögaðilum aðildarríkja OECD, eins og þau eru hverju sinni, almenna undanþágu frá búsetuskilyrðum hluta- og einkahlutafélagalaga.

Ákvörðun ráðherra er einkum ætlað að vera til hagræðis ríkisborgurum og

lögaðilum frá öðrum OECD-ríkjum en þeim sem eru aðilar að samningnum um Evrópska efnahagssvæðið en getur einnig komið þeim ríkisborgurum og lögaðilum EES-ríkja að notum sem heimilisfastir eru utan EES-svæðisins.

Í ákvörðuninni, sem geymir undanþágu frá 3., 66., 137. og 140. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög og 3., 42., 111. og 114. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög, felst nánar tiltekið að ríkisborgarar OECD-ríkja þurfa ekki að vera heimilisfastir hér á landi til að geta verið stofnendur, stjórnarmenn og framkvæmdastjórar íslenskra hluta- eða einkahlutafélaga eða útibússtjórar erlendra hluta- eða einkahlutafélaga á Íslandi heldur nægir að ríkisborgararnir séu heimilisfastir í einhverju OECD-ríkja.

Þá þurfa hlutafélög og önnur félög og stofnanir, sem standa að stofnun hluta- eða einkahlutafélaga hér á landi og vísað er til í 3. gr. hluta- og einkahlutafélagalaga, ekki að vera heimilisföst hér á landi heldur nægir að þau séu heimilisföst í OECD-ríki.

Loks geta erlend hluta- og einkahlutafélög og félög í samsvarandi lagalegu formi, sem eiga lögheimili og varnarþing í einhverju OECD-ríkja, stundað starfsemi með rekstri útibús hér á landi.

Auk OECD-ríkja hafa Liechtenstein sem EES-ríki, Slóvenía sem ESB-ríki og Færeyjar framangreindan rétt.

Í vafatilvikum getur hlutafélagaskrá, sem umsóknir um skráningu hluta- eða einkahlutafélaga eru sendar til, þó borið einstök mál undir viðskiptaráðherra.

Samkvæmt framansögðu njóta eftirtalin lönd almennu undanþágunnar:

Ástralía	Írland	Portúgal
Austurríki	Ísland	Pólland
Bandaríkin	Ítalía	Slóvakía
Belgía	Japan	Slóvenía
Bretland	Kanada	Spánn
Danmörk	Kórea	(Suður-Kórea)
	Sviss	
Finnland	Liechtenstein	Svíþjóð
Frakkland	Lúxemborg	Tékkland
Færeyjar	Mexíkó	Tyrkland
Grikkland	Noregur	
	Ungverjaland	
Holland	Nýja Sjáland	Þýskaland

Um leið fellur úr gildi auglýsing nr. 533/2006.

Megin breytingin er sú að Færeyjar og Slóvenía bætast við lista þeirra landa sem njóta undanþágunnar.

6. Af erlendum vettvangi

Glaxo Smith Kline Holdings Inc. - Milliverðlagning/Transfer pricing)

Þann 11. september 2006 náðu skattyfirvöld í Bandaríkjunum (IRS) og lyfjafyrirtækið Glaxo Smith Kline

Holdings Inc. (GSK) sáttum í máli er snýr að milliverðlagningu (transfer pricing). Málavextir voru þeir að móðurfélag GSK í Bretlandi gerði dótturfélögum sínum í Bandaríkjunum að greiða þóknanir þar sem móðurfélagið stóð straum af kostnaði við þróun, markaðssetningu og dreifingu á lyfi sem dótturfélögin seldu í Bandaríkjunum.

IRS taldi fjárhæð þóknana of háa, enda hefði framlag félaganna í Bandaríkjunum við markaðssetningu og dreifingu verið mikið. Það var því mat skattyfirvalda að framangreindar greiðslur milli félaganna hefðu farið fram í því skyni að lækka skattgreiðslur í Bandaríkjunum.

Áður en til málaferla kom náðist sátt milli IRS og GSK um greiðslu að fjárhæð \$3,4 milljarða króna.

Þetta mál sýnir glögglega hversu miklir hagsmunir eru í húfi við ákvörðun verðs í viðskiptum milli tengdra aðila. Ekki nægir að miða við hina svokölluðu “armslengdarreglu” sem er hin almenna regla sem íslensk skattalög kveða á um, heldur koma þar ýmis önnur sjónarmið til skoðunar. Í máli GSK var því einmitt haldið fram að armslengdarsjónarmið hefðu ráðið ákvörðun verðs og sýnt fram á það með því að kaupa sambærilega þjónustu af samkeppnisaðilanum. Þau rök dugðu ekki ein og sér, heldur þurfti að skoða málið í heild sinni með hliðsjón af skattalegum hagsmunum fyrirtækisins annars vegar og skattyfirvalda hins vegar. Einnig varpa þessi málalok ljósi á þá miklu fjárhagslegu hagsmuni sem í húfi geta

verið fyrir fyrirtæki að gæta þess að standa rétt að málum við ákvörðun verðs í viðskiptum innan samstæðu. Þess má geta að samkvæmt upplýsingum OECD eiga u.þ.b. 70% heimsviðskipta sér stað milli tengdra aðila.

Nýting persónuafsláttar

Í ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra frá 27. september 2007 er fjallað um nýtingu persónuafsláttar erlendra einstaklinga sem lenda í veikindum og slysum og þiggja sjúkradagpeninga frá íslenskum aðilum en dvelja þó erlendis á meðan veikindum stendur.

Í bréfinu kemur fram að við slíkar aðstæður beri að miða nýtingu persónuafsláttar við dvalartíma (dagafjölda) á landinu þegar um einstaklinga með takmarkaða skattskyldu er að ræða (einstaklinga sem hafa dvalið hér skemur en 183 daga á 12 mánaða tímabili.)

Hafi erlendur maður heimilisfesti hér á landi í skilningi skattalaga og beri því fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér ætti hann rétt á persónuafslætti á meðan hann þiggur sjúkradagpeninga þó svo að hann dvelji ekki hér á landi um stundarsakir á meðan veikindum stendur.

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:

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

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

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

Jón Ingi Ingibergsson
550-5342
Jon.i.ingibergsson@is.pwc.com

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

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

Ólafur K. Eyjólfsson
550-5346
olafur.k.eyjolfsson@is.pwc.com