

Alþingi
Erindi nr. Þ 141/1671
komudagur 20.2.2013

Efni: Umsögn ríkisskattstjóra um frumvarp til laga um breytingu á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt - 542. mál, þskj. 918.

Ríkisskattstjóri hefur þann 6. febrúar 2013 móttengið tölvupóst þar sem embættinu er gefinn kostur á að veita umsögn um ofangreint þingmál.

Með frumvarpinu eru lagðar til breytingar á lögum nr. 50/1988 vegna gagnavera. Af þessu tilefni vill ríkisskattstjóri koma eftirfarandi athugasemdum á framfæri:

Ríkisskattstjóri er í stórum dráttum ekki mótfallin þeim tillögum sem settar eru fram í frumvarpinu enda er með þeim verið að leggja til afnám sérákvæðis og með því er þessari starfsemi komið í sama horf og annarra aðila í sambærilegri starfsemi. Ríkisskattstjóri telur þó að enn séu lausir endar sem þurfi að hnyta.

Athugasemdir við einstakar greinar frumvarpsins

Um 1. gr.

Með frumvarpi til laga nr. 163/2010, um breytingu á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með síðari breytingum (rafræn þjónustusala og eftirlit vegna áætlana), var í 4. gr. lögð til svohljóðandi breyting á d. lið 10. tölul. 1. mgr. 12. gr.,:

„ rafrænt afhent þjónusta; þjónusta þessi telst ávallt nýtt þar sem kaupandi þjónustunnar hefur búsetu eða starfsstöð.“

Við meðferð málsins á Alþingi var lögð til breytingu á ákvæðinu, án skýringa, og var sú breytingatillaga samþykkt. Ákvæðið d. liðar er nú svohljóðandi:

„rafrænt afhent þjónusta; þjónusta þessi telst ávallt nýtt þar sem kaupandi þjónustunnar hefur búsetu eða starfsstöð; sama gildir um sölu gagnavera á hvers kyns blandaðri þjónustu til kaupenda sem búsettir eru erlendis og hafa ekki fasta starfsstöð hér á landi.“

Að mati ríkisskattstjóra er ekki skýrt hvað við er átt með hugtakinu „blönduð þjónusta“ en telja verður að með því sé t.d. átt við samsetta sölu á rafrænt afhentri þjónustu eða jafnvel þjónustu samkvæmt c-lið 10. tölul. annars vegar og annarri þjónustu hins vegar, t.d. aðstöðuleigu, orku o.s.frv. Áður en lög nr. 163/2010 voru lögfest höfðu átt sér stað miklar umræður um skattskyldu gagnavera vegna ýmis konar þjónustu en ríkisskattstjóri hafði m.a. gefið út bindandi álit um skattaleg álitæfni þeim tengdum. Í því bindandi áliti var m.a. komist að þeirri niðurstöðu að útleiga á kældri aðstöðu fyrir netþjóna teldist til virðisaukaskattsskyldrar aðstöðuleigu. Rétt er að taka fram að umrætt álit var gefið út í tíð eldri laga um virðisaukaskatt. Sé framangreindur skilningur á hugtakinu blönduð þjónusta í

ákvæði d. liðar 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. lagður til grundvallar verður að gera ráð fyrir því að hluti sölu gagnavera til erlendra aðila teljist til skattskyldrar veltu ef framangreint ákvæði verður fellt á brott. Hluti þeirra gæti fengið endurgreiddan virðisaukaskatt að uppfylltum skilyrðum reglugerðar nr. 288/1995, um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra aðila. Samkvæmt ákvæðum reglugerðarinnar er það m.a. gert að skilyrði fyrir endurgreiðslu að starfsemi hins erlenda fyrirtækis væri skráningarskyld samkvæmt lögum um virðisaukaskatt væri hún rekin hér á landi. Af því má ljóst vera að t.d. erlendir bankar fengju í fæstum tilvikum endurgreiddan þann virðisaukaskatt sem þeir kunna að greiða til gagnavera hér á landi. Að framansögðu greindu er það mat ríkisskattstjóra að kveða þurfi skýrt á um það í lögum nr. 50/1988 ef fella eigi aðstöðuleigu gagnavera undir sama hatt og þjónustu samkvæmt c- og d-lið 10. tölul. 1. mgr. 12. gr.

Um 3. gr.

Í 3. gr. frumvarpsins eru lagðar til breytingar á 3. mgr. 43. gr. laga nr. 50/1988. Í fyrsta lagi er lagt til að ráðherra geti í reglugerð heimilað að endurgreiðsla til erlendra fyrirtækja nái einnig til innflutnings á vörum. Þá er í ákvæðinu leitast við að skilgreina hvaða fyrirtæki teljist erlend í skilningi 3. mgr. 43. gr. en fram kemur að fyrirtæki teljist erlent þegar aðili hefur hvorki búsetu né starfsstöð hér á landi. Af þessu tilefni skal tekið fram að hugtakið föst starfsstöð er hvergi skilgreint í íslenskum lögum. Ríkisskattstjóri hefur hingað til litið svo á að við matið beri að líta til aðstæðna allra og að skoða þurfi hvert tilvik fyrir sig m.a. með hliðsjón af þeim atriðum sem yfirskattanefnd hefur í úrskurðum sínum notað við mat á því hvort um sjálfstæða starfsemi sé að ræða sem skattleggja beri sem atvinnurekstur. Í úrskurðarframkvæmd hefur yfirskattanefnd litið til þess hvort um starfsemi sé að ræða sem rekin er reglubundið og í nokkru umfangi í þeim efnahagslega tilgangi að skila hagnaði. Ennfremur hefur verið horft til þess hvort „starfsemin“ sé almennt séð rekin af rekstraraðilum. Til viðbótar þessu er það mat ríkisskattstjóra að tvísköttunarsamningsfyrirmynd OECD og greinargerð með fyrirmyndinni veiti mikilvægar upplýsingar um hvernig túlka beri hugtakið „föst starfsstöð“.

Í 5. gr. tvísköttunarsamningsfyrirmynd OECD kemur fram að hugtakið merki fasta aðstöðu þar sem starfsemi fyrirtækis fari fram að einhverju eða öllu leyti. Í dæmaskyni er svo talið upp í sex staflíðum í 2. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar hvað teljist einkum til fastrar starfsstöðvar og má nefna sem dæmi skrifstofu, útibú og verksmiðju. Í greinargerð með tvísköttunarsamningsfyrirmynd OECD kemur fram að einkenni fastrar starfsstöðvar sé að um einhvern ákveðinn stað sé að ræða þar sem viðskipti fyrirtækis fari fram að einhverju eða öllu leyti. Skilgreiningin felur þannig í sér að fyrir hendi verði að vera einhver ákveðinn staður, húsnæði eða bygging þar sem fram fer einhver starfsemi sem ætlað er að hafa varanleika. Í 4. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar er upptalning í sex staflíðum á því hvað teljist ekki til fastrar starfsstöðvar. Ekki er um tæmandi upptalningu að ræða heldur upptalningu í dæmaskyni. Þessi atriði eiga það sameiginlegt að þau falla undir það að vera til undirbúnings á aðalstarfsemi eða aðalstarfseminni til aðstoðar. Í greinargerð með samningsfyrirmynd OECD kemur fram að netþjónn sem geymi vefsíður geti verið föst starfsstöð að öðrum skilyrðum uppfylltum, sérstaklega þegar fyrirtækið sem á vefsíðuna á einnig netþjóninn eða hefur full og ótakmörkuð yfirráð yfir honum. Þá kemur fram að starfsemi sem einkum yrði metin sem aðstoðar- eða undirbúningsstarfsemi á sviði tölvuþjónustu og rafrænna viðskipta er t.a.m. að sjá fyrir samskiptatengingu milli birgðasala og kaupanda, auglýsing á vörum og þjónustu, endurvarp upplýsinga í öryggis- og skilvirknistilgangi, öflun markaðsupplýsinga fyrir fyrirtækið og upplýsingaveita.

Að framangreindu virtu fer því fjarri að það liggi ávallt í augum uppi hvenær fyrirtæki telst hafa fasta starfsstöð hérlendis. Á það ekki síst við um þá aðila sem fyrirleggjandi frumvarp er ætlað að taka til. Mat á þessu kann að varða miklu fyrir hinn erlenda aðila. Hvað virðisaukaskattinn varðar þá má halda því fram að það sé e.t.v. bitamunur en ekki fjár hvort virðisaukaskattur fái endurgreiddur í formi innskatts eða samkvæmt reglum um endurgreiðslu til erlendra aðila. Þetta skiptir hins vegar höfuðmáli hvað tekjuskattinn varðar enda eru erlend fyrirtæki með fasta starfsstöð hér á landi skattskyld samkvæmt ákvæði 4. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Virðingarfyllt
f. h. ríkisskattstjóra
