

Erlendir menn sem starfa hér á landi á grundvelli vinnuleigu-, þjónustu-, eða verktakasamninga

Að undanfögnu hefur útlendingum sem starfa hér á landi fjölgað umtalsvert. Oft er form samninga við þá með öðrum hætti en venjulegt er um starfssamband launamanns og launagreiðenda og tilkynningarskyldu til bærra yfirvalda er ekki gætt. Svo virðist sem þrens konar form samninga séu einkum viðhöfð í þessu sambandi. Í fyrsta lagi getur verið um að ræða erlenda starfsmenn sem eru hér á vegum erlendra starfsmannaleiga. Í öðru lagi hefur aukist að gerðir séu svokallaðir þjónustusamningar við erlend fyrirtæki um vinnu starfsmanna. Í þriðja lagi kemur fyrir að gerður er verktakasamningur beint við erlenda starfsmenn.

Í umræðu um þessi mál, í fjölmiðlum og víðar, hefur þess misskilnings oft gætt að ekki sé um skattskyldu að ræða hjá þessum erlendu mönnum sem starfa hér á landi, sér í lagi ef um er að ræða Evrópubúa sem koma hingað á svonefndri 90 daga reglu, sbr. reglugerð nr. 53/2003 um útlendinga. Í skattalegu tilliti hefur þessi regla hins vegar enga þýðingu. Þá hefur umræðan einkum snúist um að verið sé að brjóta rétt á þessu fólki með hliðsjón af kjarasamningum. Ekki hefur í jafnríkum mæli komið fram að þessir starfsmenn hafa skattalegum skyldum að gegna hér á landi og þeir innlendu aðilar, sem fá þá til starfa og greiða fyrir vinnu þeirra, geta einnig haft af því skattalegar skyldur og eru ábyrgir fyrir skattgreiðslum manna. Ríkisskattstjóri vill því benda á eftirfarandi meginreglur og sjónarmið sem hafa þarf í huga við almenna skattframkvæmd í þessu samhengi:

- Í framangreindum tilvikum er um að ræða að menn starfa hér á landi og hafa af störfunum tekjur. Af þessum tekjum eru mennirnir skattskyldir hér á landi óháð því hver greiðir þeim tekjurnar, nema í undantekningartilvikum að við geta átt ákvæði tvísköttunarsamninga við heimaríki þeirra.
- Taki menn laun fyrir starf hér á landi ber hinn raunverulegi launagreiðandi þeirra allar skyldur sem launagreiðandi samkvæmt lögum nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, og lögum nr. 113/1990, um tryggingagjald. Honum ber því að

halda eftir staðgreiðslu af launum starfsmannanna ásamt því að greiða tryggingagjald af laununum. Jafnframt ber launagreiðandanum að standa skil á launaframtali og gera grein fyrir launagreiðslum á launamiðum samkvæmt 92. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt og eignarskatt.

- Séu hinir erlendu starfsmenn hér á vegum erlendra starfsmannaleiga hefur hinn innlendi leigutaki stöðu launagreiðanda í skattalegu tilliti. Sama á við um svokallaða þjónustusamninga og verktakasamninga sé hið raunverulega innihald þeirra leiga á vinnuafli.

Í þessu efni er vísað til ákvarðandi bréfs ríkisskattstjóra, "Leiga" á erlendu vinnuafli - skattaleg staða, frá 27. ágúst 2003 (tilvnr. T-ákv 03-008), og úrskurðar yfirskattanefndar nr. 95/2005. Um hvert hinna tilteknu tilvika skal eftirfarandi tekið fram.

1. Erlendar starfsmannaleigur

Með úrskurði yfirskattanefndar nr. 95/2005 var sú framkvæmd staðfest að launagreiðendum bæri að standa skil á staðgreiðslu opinberra gjalda af launum starfsmanna sinna þó svo að um væri að ræða greiðslur til erlendra starfsmannaleiga samkvæmt reikningi. Ekki skiptir máli í þessu sambandi hvaðan viðkomandi starfsmaður kemur eða hve lengi hann dvelur hér. Sá sem hefur forræði yfir störfum viðkomandi manns er ábyrgur fyrir að staðgreiðslu og staðgreiðsluupplýsingum sé skilað. Þá ber launagreiðanda að standa skil á fullu tryggingagjaldi, nema í þeim tilvikum að framvísað sé vottorði E-101 frá heimalandi starfsmanns á EES-svæðinu, sem staðfesti að hann falli undir almanna-tryggingalöggjöf heimalands síns í tímabundinni starfsdvöl hér á landi. Greiðist þá eingöngu hluti tryggingagjaldsins sbr. ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra frá 2. ágúst 2005 (tilvnr. Tákv 05-002). Við álagningu opinberra gjalda fer síðan fram endanleg álagning skatta á þessa menn þar sem tekið er tillit til dvalartíma, persónuafsláttar og gildandi tvísköttunarsamninga, sé um þá að ræða, og fleiri atriða sem máli kunna að skipta.

2. Þjónustusamningar

Komið hefur í ljós að sum innlend fyrirtæki hafa gert svokallaða þjónustusamninga við erlenda aðila. Við skoðun á nokkrum þessara samninga hefur sýnt sig að efni þeirra er eingöngu ieiga á vinnuafli og þeir því í reynd "dulbúnir" starfsmannaleigusamningar. Í skattalegu tilliti ber því að meðhöndla þessa samninga í samræmi við efni þeirra, þ.e. eins og aðra starfsmannaleigusamninga sbr. tölulið 1.

Sé um raunverulega þjónustusamninga að ræða, þ.e. hið erlenda fyrirtæki veitir þjónustu umfram útleigu á vinnuafli og það sem slíkrí útleigu tengist, ber hinn erlendi aðili skattalegar skyldur í samræmi við það. Er þá um tvennt að ræða:

1. Sé erlent fyrirtæki með menn að störfum hér á landi ber að líta svo á að hið erlenda fyrirtæki hafi fasta starfsstöð hér á landi, nema í undantekningartilvikum. Ber því þá að skrá starfsemi sína hjá fyrirtækjaskrá, skrá sig á launagreiðendaskrá og skila staðgreiðslu opinberra gjalda og fá skráningu á virðisaukaskattsskrá sé um virðisaukaskattsskylda starfsemi að ræða og innheimta virðisaukaskatt af hinni seldu þjónustu. Eins þarf kaupandi þjónustu að gæta að því að skilyrði laga og reglugerða um form og efni sölureikninga séu uppfyllt svo að hægt sé að gjaldfæra þá og eftir atvikum færa virðisaukaskatt af þeim til innskatts. Af rekstri starfsstöðvarinnar er hið erlenda fyrirtæki jafnframt skattskyldt hér á landi, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga 90/2003 um tekjuskatt og eignarskatt, og ber að skila hér skattframtali og ársreikningi.
2. Í undantekningartilvikum, þ.e. ef starfsemin er lítt varanleg, óstaðbundin og óregluleg, ber að líta svo á að fyrirtækið reki hér ekki fasta starfsstöð. Á það

við um starfsemi sem nánar er skilgreind í tvísköttunarsamningum. Engu að síður ber að líta á starfsemina sem þjónustu erlends aðila, sem innt er af hendi hér á landi. Fer um skattalega meðferð greiðslu fyrir hana skv. 3. tölul. 1. mgr. 3. gr. l. 90/2003 um tekjuskatt og eignarskatt og ber kaupanda þjónustunnar, þ.e. hinu innlenda fyrirtæki, að halda eftir og skila staðgreiðslu af þeim greiðslum sbr. 6. tölul. 5. gr. l. nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda. Sé um að ræða virðisaukaskattsskylda þjónustu ber þjónustusalannum eftir atvikum að hafa hér umboðsmann er sinnir þeim skyldum hans, sbr. 6. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, eða að kaupanda þjónustunnar ber að greiða af henni virðisaukaskatt, sbr. 1. mgr 35. gr. sömu laga.

3. Verktakasamningar við erlenda starfsmenn

Vegna skorts á iðnaðarmönnum í vissum iðngreinum hér á landi virðist sóst eftir erlendum iðnaðarmönnum til starfa. Dæmi eru um að gerðir hafi verið verktakasamningar við einstaklinga, aðallega frá mið- og austur Evrópu, um slíka þjónustu og þeir framvísi reikningi fyrir slíka störf sem þeir vinna hér á landi. Slíka samninga þarf að meta m.t.t. þess hvort um er að ræða raunverulega verktöku eða launavinnu. Í því efni gilda sömu sjónarmið og þegar um er að ræða meinta verktakasamninga við innlenda aðila. Sé það niðurstaða skattstjóra að um sé að ræða launþegasamband ber verkkaupinn ábyrgð á staðgreiðslu af launum viðkomandi og hefur aðrar skattalegar skyldur sbr. tölulið 1. Ef um er að ræða raunverulega verktakasamninga eiga við sömu sjónarmið um skattalegar skyldur og fjallað er um í 1. og 2. lið töluliðar 2.

Ríkisskattstjóri