

Alþingi

Erindi nr. P 135/774

komudagur 4.12.2007 DAGSETNING

TILVÍSUN

Alþingi, efnahags- og skattanefnd
vt. Eiríkur Áki Eggertsson
Austurstræti 8
150 REYKJAVÍK

Reykjavík, 4. desember 2007 02-2007110290
T-ums 24/07

Umsögn um frumvarp til laga um breyting á lögum nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, lögum nr. 113/1990, um tryggingagjald, og lögum nr. 129/1997, um skyldutryggingu lífeyrisréttinda og starfsemi lífeyrissjóða, með síðari breytingum - 131. mál.

Ríkisskattstjóri hefur þann 20. nóvember 2007 mótttekið bréf yðar dagsett 19. sama mánaðar þar sem farið er fram á að embættið veiti umsögn um ofangreint frumvarp.

Með frumvarpinu eru lagðar til breytingar á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, nr. 45/1987, lögum um tryggingagjald, nr. 113/1990, og lögum um skyldutryggingu lífeyrisréttinda og starfsemi lífeyrissjóða, nr. 129/1997. Breytingarnar eru í tilefni af dómi Hæstaréttar þann 20. september 2007 í máli nr. 523/2006, þar sem komist var að þeirri niðurstöðu að í skattalegu tilliti teldist vinnuveitandi útleigðra starfsmanna, sem skattskyldir eru hér á landi, ekki bera skyldur launagreiðanda samkvæmt staðgreiðslulögum vegna skorts á beinu ákvæði í þeim lögum í takt við ákvæði í tekjuskattslögum.

Til glöggvunar á tilefni frumvarpsins sem hér er til umfjöllunar þykir ríkisskattstjóra rétt að rekja hvað átt er við með útleigu á vinnuafli, þau skattalegu álitæfni sem snerta útleigu á vinnuafli sem og það réttarástand sem búið var við allt þar til Hæstiréttur kvað upp dóm sinn þann 20. september síðastliðinn.

Í ágústmánuði 2003 ritaði ríkisskattstjóri ákvarðandi bréf þar sem fjallað var um skattalega stöðu aðila þegar um væri að ræða leigu á erlendu vinnuafli. Í því bréfi kom fram að með útleigu á vinnuafli í þessu sambandi væri átt við það tilvik þegar rekstraraðili hér á landi réði til sín erlent vinnuafli í gegnum erlendan millilið. Gerður væri samningur milli hinnar erlendu vinnuleigu og íslenska rekstraraðilans um að vinnuleigan sæi hinu innlenda fyrirtæki fyrir starfsmönnum í tiltekinn tíma. Þeir starfsmenn sem hingað kæmu til lands ynnu að þeim verkefnum sem innlendi aðillinn fæli þeim en fengju laun sín greidd frá starfsmannaleigunni. Íslenski rekstraraðilinn, leigutakinn, greiddi starfsmannaleigunni tiltekna fjárhæð reglulega sem tæki mið af þeim tímafjölda sem starfsmennirnir inna af hendi í hans þágu auk þóknunar til starfsmannaleigunnar. Tvísköttunarsamningsfyrirmynd OECD kveður á um þá meginreglu að vinnulaun sem maður heimilisfastur í öðru samningsríkinu fær fyrir starf sem leyst er af hendi í hinu ríkinu skuli skattleggjast í því ríki sem vinnan er innt af hendi. Frá þessari meginreglu er undantekning þess efnis að heimilisfestarríki launþegans eigi

skattlagningarrétt af vinnulaunum vegna vinnu sem innt er af hendi í öðru ríki ef þrjú skilyrði eru uppfyllt. Í fyrsta lagi að launþeginn dvelji í vinnuríkinu skemur en 183 daga, í öðru lagi að endurgjaldið sé greitt af eða fyrir hönd vinnuveitanda sem ekki er heimilisfastur í vinnuríkinu og í þriðja lagi að endurgjaldið sé ekki gjaldfært hjá fastri starfsstöð sem vinnuveitandi hefur í vinnuríkinu. Þeir tvísköttunarsamningar sem Ísland hefur gert hafa allir sams konar ákvæði og umrædd tvísköttunarsamningsfyrirmynd OECD um skattlagningu vinnulauna.

Með fyrirkomulagi sem þessu hafi verið stefnt að því að komast hjá greiðslu tekjuskatts af launum þeirra starfsmanna sem sendir eru á grundvelli samninga um útleigu á vinnuafli og er það rökstutt m.a. með því að vísa til þess að launin séu ekki greidd af aðila sem beri skattskyldu í vinnuríkinu með vísan til íslenskrar lögjafar og ákvæða tvísköttunarsamninga.

Þá kom fram í áðurnefndu bréfi ríkisskattstjóra að starfsmenn þeir sem hingað kæmu til lands væru skattskyldir hér á landi, annað hvort á grundvelli 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, eða á grundvelli 1. tölul. 3. gr. laganna, allt eftir því hversu langur dvalartími þeirra væri hér á landi. En með lögum nr. 145/1995, sem voru breytingalög á þágildandi lögum um tekjuskatt og eignarskatt nú lög nr. 90/2003, um tekjuskatt, var sérstaklega kveðið á um að takmarkaða skattskyldu beri þeir menn sem atvinnu stunda hér á landi „á grundvelli samninga um útleigu á vinnuafli, þótt dvöl þeirra eða starf vari 183 daga eða skemur á sérhverju 12 mánaða tímabili.“ Í greinargerð með frumvarpi að nefndum breytingarlögum var lagabreyting þessi skýrð svo:

„Um langt skeið hefur alþjóðleg útleiga vinnuafis leitt til ýmissa vandkvæða í skattfrankvæmd. Hér er um það að ræða að rekstraraðili sem óskar eftir því að ráða erlent vinnuafli í skemmri tíma en 183 daga ræður starfskraft í gegnum erlendan millilið. Milliliðurinn gefur sig út fyrir að vera vinnuveitandi og leigir út vinnuaflið til rekstraraðilans. Með breytingunni er gert ráð fyrir að launþegi sem þannig hagar til um verði skattskyldur hér á landi á grundvelli 3. gr. Launagreiðandi hans (hinn innlendi rekstraraðili) ber ábyrgð á staðgreiðslu af launum hans eins og annarra launamanna sem hér starfa tímabundið. Þetta er í samræmi við sambærileg ákvæði tvísköttunarsamninga og er lagt til að tekin verði af tvímæli um að menn sem svo háttar um sem að framan er lýst verði ótvírætt taldir skattskyldir hér á landi. Sú regla er í samræmi við gildandi frankvæmd og því ekki breyting að því leyti.“

Ríkisskattstjóri ályktaði sem svo, í ákvarðandi bréfi sínu, að skýra bæri ákvæði 3. og 7. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, til samræmis við þetta og að innlendi rekstraraðilinn, leigutakinn, væri þannig launagreiðandi starfsmannanna í skilningi laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda. Þó væri þetta ekki fortakslaust og þyrfti að meta hvert tilvik fyrir sig með hliðsjón af eftirfarandi atriðum:

- hver ber ábyrgð á störfum starfsmannanna (hver ber húsbóndaábyrgð vegna starfa þeirra hér á landi)
- hver ber ábyrgð á starfi með tilliti til verkefna sem þeim eru falin, þ.e. er áherslan á tiltekinn árangri í starfi (verklokum) eða almennu vinnuframlagi eftir ákvörðun hins innlenda fyrirtækis
- hver hefur verkstjórn og/eða tekur ákvörðun um frankvæmd starfa, svo sem varðandi það hvar og hvenær vinna er unnin

- hver ræður fjölda starfsmannanna og er fyrir að fara persónulegri vinnuskyldu einstakra starfsmanna
- hvar er vinnan innt af hendi (er það á starfsstöð hins innlenda fyrirtækis undir umsjón og á ábyrgð þess)
- við hvað miðast endurgjald til vinnuleigunnar (er þar miðað við vinnutíma starfsmanna auk þóknunar til vinnuleigunnar eða er annars konar samband á milli endurgjaldsins og þeirra launa sem starfsmennirnir fá fyrir sína vinnu eða á hvaða grundvelli er það ákvarðað)
- hver leggur til verkfæri og efni
- önnur atriði sem hafa þýðingu við úrlausn á því hvort starfsmennirnir eru í eðli sínu starfsmenn hins íslenska rekstraraðila eða hvort réttara er að líta á þá sem starfsmenn erlends verktaka.

Væri niðurstaða matsins að hinn innlendi rekstraraðili, leigutaki, væri raunvernlegur vinnuveitandi starfsmannanna þá yrðu skyldur launagreiðanda samkvæmt lögum nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, lögð á hann.

Í stuttu máli komst Hæstiréttur Íslands að annarri niðurstöðu en ríkisskattstjóri, yfirkattanevnd og héraðsdómur, með dómi sínum þann 20. september sl. í máli ítalska verktakans Impregilo gegn íslenska ríkinu. Impregilo hafði staðið skil á staðgreiðslu starfsmanna sem þeir leigðu frá starfsmannaleigum í Portúgal. Í dómi Hæstaréttar er komist að þeirri niðurstöðu að skattskylda starfsmannanna væri ótvíræð, bæði samkvæmt ákvæðum tekjuskattslaga, nr. 90/2003, og að Ísland ætti skattlagningarréttinn af launum starfsmannanna samkvæmt áður nefndum tvísköttunarsamningi, enda teldist Impregilo vera vinnuveitandi þeirra í skilningi ákvæða tvísköttunarsamnings milli Íslands og Portúgal. Hæstiréttur kemst svo að þeirri niðurstöðu að hugtakið vinnuveitandi í skilningi tvísköttunarsamningsins fari ekki saman við hugtakið launagreiðandi í skilningi laga um staðgreiðslu opinberra gjalda, nr. 45/1987 þar sem ráðagerð þeirri sem lög nr. 145/1995 hafi að geyma, þess efnis að leigutakinn skuli teljast launagreiðandi leigðra starfsmanna hafi ekki verið fylgt eftir með tilheyrandi breytingum á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda. Gætu ummæli í greinargerð með lögum nr. 145/1995, sem breyttu þágildandi lögum um tekjuskatt og eignarskatt, ekki verið grundvöllur til að leggja skyldur á leigutaka samkvæmt lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda.

Með því frumvarpi sem nú er fram komið og hér er til umfjöllunar er verið að fylgja áður nefndri ráðagerð laga nr. 145/1995 eftir, þannig að ákvæði staðgreiðslulaga um skyldu til að halda eftir staðgreiðslu af launum starfsmanna sem hingað koma til lands á grundvelli samninga um útleigu á vinnuafli séu í takt við ákvæði tekjuskattslaga um skattskyldu þessara starfsmanna.

Í nýlegri blaðagrein hafa komið fram þau sjónarmið að frumvarpið standist ekki reglur Evrópusambandsins, þ.m.t. skuldbindingar Íslands samkvæmt EES-samningum um frjálsa þjónustustarfsemi. Þá var í greininni vísað til dóms Evrópudómstólsins í máli nr. C-433/04, Framkvæmdastjórnin gegn Belgíu og fullyrt að frumvarpið gengi gegn þeim dómi.

Þessu til svars vill ríkisskattstjóri taka fram að starfsmannaleigur með heimilisfestu í EES-ríkjum hafa hingað til getað sent menn til starfa hjá íslenskum rekstraraðilum án

nokkurra hindrana og verður ekki séð að breyting verði á því með lögfestingu frumvarpsins. Ljóst er að skyldur launagreiðanda samkvæmt lögum nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, verða ekki lagðar á aðra, en þá launagreiðendur sem stunda hér á landi atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi, hvort heldur það eru einstakir menn, lögaðilar eða útibú erlendra hlutafélaga. Starfsmannaleiga sem hefur t.a.m. fasta starfsstöð (staðfestu) í Þýskalandi og hefur útvegað starfsmenn frá Portúgal til starfa á Íslandi telst almennt stunda starfsemi í Þýskalandi en ekki hér á landi. Kjósi slíkur erlendur aðili, sem hefur rekstrarform hlutafélags að stofna til vinnuleigu hérlendis eða annarrar varanlegrar starfsemi í formi dótturfélags eða útíbús og gangast þar með undir sömu skyldur og hver annar innlendur atvinnurekandi, þá er ekkert því til fyrirstöðu í íslenskum lögum, enda séu uppfyllt öll sömu skilyrði og gerð eru til hérlendra fyrirtækja varðandi skráningu í fyrirtækjaskrá, sbr. lög nr. 17/2003. Þegar eru til staðar dæmi þess að starfsmannaleiga sé rekin hér á landi sem dótturfélag erlends félags og greinir þar á milli þess að vera starfandi innlent félag eða erlent félag heimilisfast á meginlandi Evrópu undir lögsögu síns heimaríkis. Fyrirtækjaskrá, sem ríkisskattstjóri starfrækir, er ekki ætlað að geyma opinberar skrár yfir aðra en þá aðila, sem stunda hér atvinnurekstur og tekur það jafnt til verktakastarfsemi, verslunarreksturs, starfsmannaleigu o.s.frv. Útgáfa á einkvæmri kennitölu til lögaðila á grundvelli stofnsamþykktta s.s. samþykktta hlutafélags er þannig ætlað að auðkenna starfandi aðila í íslensku atvinnulífi og væri villandi, ef blandað yrði saman jafnt íslenskum aðilum og erlendum viðsemjendum þeirra. Starfsmannaleiga telst ekki vera verktaki í almennum skilningi þess hugtaks, þ.e. í þessu tilviki aðili sem kemur hingað til lands með eigin starfsmenn til að framkvæma ákveðið fyrirfram skilgreint verkefni á eigin ábyrgð og á eigin kostnað, né launagreiðandi hér á landi í skattalegu tilliti. Verið er að veita þjónustu frá heimaríki starfsmannaleigunnar.

Þá er rétt að fram komi að eins og orðalag frumvarpsins ber með sér, þá eru skyldur launagreiðanda samkvæmt ákvæði frumvarpsins lagðar á þann innlenda vinnuveitanda, sem hefur útleigða starfsmenn í þjónustu sinni, þegar starfsmannaleigan er heimilisföst erlendis og skipar sér ekki í hóp hérlendra atvinnurekenda. Er ákvæðinu ætlað að taka til starfsmannaleiga sem ekki hafa heimilisfesti (staðfestu) hér á landi. Ákvæðið tekur þannig ekki til venjulegra kaupa á verktakaþjónustu erlendis frá.

Vegna tilvísana til dóms Evrópudómstólsins í áður nefndu máli nr. C-433/04, Framkvæmdastjórnin gegn Belgíu vill ríkisskattstjóri taka fram að um alls ósambærileg mál er að ræða. Í tilvitnuðum dómi var belgískum verkkaupum gert að halda eftir 15% skatti af þóknunum sem greiddar voru til verktaka sem ekki voru með skráða starfsstöð í Belgíu. Afdráttarskattinn var svo unnt að fá endurgreiddan ef hinir erlendu verktakar sýndu fram á að þeir bæru ekki skattskyldu í Belgíu. Taldi dómstóllinn að þetta væri hindrun á frjálsu þjónustufláði.

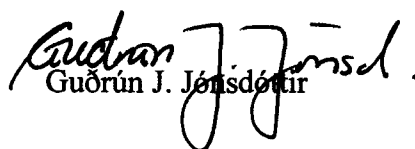
Í því frumvarpi sem hér er til umfjöllunar er verið að slá því föstu hver eigi að halda eftir skilaskyldri staðgreiðslu opinberra gjalda af ótvírætt skattskyldum launum starfsmanna sem hingað koma til lands á grundvelli samninga um útleigu á vinnuafli, en ekki um staðgreiðsluskyldu af þóknun sem slíkri, sem greidd er til starfsmannaleigufyrirtækja. Ekki verður því séð hvernig lögfesting frumvarpsins myndi ganga gegn framangreindum dómi Evrópudómstólsins.

Ríkisskattstjóri telur ekki ástæðu til að gera efnislegar athugasemdir við frumvarpið og markmið þess sem slík en leggur áherslu á að það verði að lögum svo unnt sé að koma rétttri

skipan á skattframkvæmd í kjölfar dóms Hæstaréttar. Ljóst er að innheimta þarf staðgreiðslu af launum starfsmanna á vegum þeirra starfsmannaleiga, sem ekki hafa heimilisfesti eða staðfestu á Íslandi, með einföldum og skilvirkum hætti líkt og gildir um aðra launamenn hér á landi.

Virðingarfyllt
f. h. ríkisskattstjóra


Ingvar J. Rögnvaldsson


Guðrún J. Jónsdóttir