

# MINNISBLAÐ

**Til:** Efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis  
**Frá:** Samtökum iðnaðarins  
**Varðar:** Fasta starfsstöð  
**Dags:** 19. september 2016

---

Fjármála- og efnahagsráðuneytið gerði tillögu til breytinga á frumvarpi til laga um aðgerðir stjórnvalda gegn skattsvikum o.fl., 787. mál. Þar er m.a. lögð til skilgreining á hugtakinu föst starfsstöð til samræmis við skilgreiningu OECD á hugtakinu.

Samtök iðnaðarins og Samtök atvinnulífsins í sameiginlegri umsögn um tillögurnar dags. 5. september 2016 fagna þeirri tillögu sem og því tækifæri að fá að hitta efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis um málefnið. Í umsögn okkar og KPMG lögðum við til breytingu á skilgreiningunni sem hefur það að markmiði að eyða óvissu sem ríkt hefur í starfsemi gagnavera á Íslandi og styrkja samkeppnisstöðu gagnaversiðnaðarins gagnvart öðrum ríkjum.

Ísland þykir, samkvæmt alþjóðlegum mælingum, einn besti staður í heimi fyrir gagnaver. Hingað til hefur þó ýmislegt staðið vexti greinarinnar fyrir þrifum. Með þeirri aðgerð sem lagt var til í umsögn okkar og KPMG má áætla að við munum sjá gagnaversiðnaðinn vaxa töluvert á næstu árum sem mun síðan hafa ruðningsáhrif á gagnasambönd, raforkukaup o.fl. sem mun stækka skattstofn íslenska ríkisins til muna.

Bretland, Frakkland og Írland hafa markað sér sérstöðu á þessu sviði og hefur gagnaversiðnaðurinn blómstrað þar í kjölfarið. Dæmi um bresku leiðina má finna á vef breskra yfirvalda þar sem segir að umráð fyrirtækis á netþjónum (server), hvort heldur eignarhald eða leiga, leiðir ekki eitt og sér til myndunar fastrar starfsstöðvar í Bretlandi. Sjá betur <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm266100>.

Þetta gerir Bretland, auk Frakklands og Írlands, þrátt fyrir að önnur OECD ríki túlka reglur um fastar starfsstöðvar með öðrum hætti. Ísland hefur einnig alloft vikið frá túlkun og viðmiðum OECD við setningu íslenskra laga. Sjá nánari umfjöllun um það í viðauka.

Að okkar mati er sú vinna sem átt hefur sér stað innan fjármála- og efnahagsráðuneytisins sem og í efnahags- og viðskiptanefnd í kjölfar framangreindra tillagna okkar og KPMG dæmi um skilvirkt starf sem mun, ef tillögurnar verða samþykktar, leiða til meiri arðsemi bæði fyrir fyrirtækin í landinu og ríkissjóð.

# Viðauki

**Til:** Efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis  
**Frá:** Samtökum iðnaðarins  
**Varðar:** Fasta starfsstöð  
**Dags:** 19. september 2016

---

SA og SI gerðu með sameiginlegri umsögn sinni, dags. 5. september sl., athugasemdir við tillögu fjármála- og efnahagsráðuneytisins um skilgreiningu á fastri starfsstöð þar sem samtökin töldu mikilvægt að taka af allan vafa um skilgreiningu á hugtakinu m.t.t. netþjóna og tengds tölvubúnaðar (gagnavera) héraendis. Í minnisblaði Fjármála- og efnahagsráðuneytis til Efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis dagsett 13. september 2016 var að finna afstöðu ráðuneytisins til þessara athugasemda samtakanna, sbr. liður 1. í minnisblaðinu. Þar segir:

Ráðuneytið telur að viðbót eins og hér er lögð til sé á skjön við þau viðmið sem OECD setur og sama gildir um tvísköttunarsamninga Íslands við önnur ríki. Komi upp vafamál þá er skattyfirvöldum ætlað að skera úr um það í hverju tilviki fyrir sig hvort um fasta starfsstöð sé að ræða á grundvelli þeirra gagna sem fyrir liggja um starfsemi viðkomandi aðila.

Samtökin telja mikilvægt í þessu skyni að benda á að núverandi tillaga fjármála- og efnahagsráðuneytisins um skilgreiningu fastrar starfsstöðvar er ekki í fullu samræmi við ákvæði gildandi tvísköttunarsamninga sem Ísland hefur gert þar sem nýlegum breytingartillögum er bætt við. Þá er ekki fullkomið samræmi textans<sup>1</sup> og upprunalegs texta samnings fyrirmyndar OECD. Skoðun á ákvæðum laga um tekjuskatt um skattlagningu erlendra aðila vegna tekna frá Íslandi leiðir einnig í ljós að það er jafnan verulegt ósamræmi milli laga um tekjuskatt og samningsfyrirmyndar OECD. Hér að neðan verða nokkur dæmi nefnd.

Ennfremur ber að áréttta að svo tvísköttunarsamningar geti náð markmiði sínu geta þeir þurft að innihalda sjálfstæðar skilgreiningar auk þess að takmarka skatthlutföll sem eru ekki í samræmi við almennar reglur landsréttar samningsaðila. Það leiðir því af eðli tvísköttunarsamninga, og samningsfyrirmyndar OECD, að efnisreglur þeirra eru oft í ósamræmi við reglur landsréttar. Þetta á við um íslensk skattalög eins og skattalög annarra ríkja.

Önnur ríki innan OECD hafa vikið frá viðmiðum OECD í túlkun og beitingu reglna um fasta starfsstöð. Má þar nefna Bretland sem túlkar reglur um fasta starfsstöð með þeim hætti að umráð fyrirtækis á netþjónum (server), hvort heldur eignarhald eða leiga, leiðir ekki til myndunar fastrar starfsstöðvar í Bretlandi.<sup>2</sup>

Í ljósi þessa verður ekki séð að viðmið OECD og tvísköttunarsamningar geti skipt máli varðandi ákvarðanir um það hvernig löggjafinn útfærir ákvæði 3. gr. laga um tekjuskatt að því er varðar fastar starfsstöðvar.

---

<sup>1</sup> Td. segir í samningsfyrirmyndinni um athafnir sem tilheyra fastri starfsstöð: „...a fixed place of business **through which** the business...” en í breytingartillögum segir: „...fasta atvinnustöð **þar sem** starfsemi fyrirtækis...”. Þarna er munur sem óvíst er hvaða merkingu hefur.

<sup>2</sup> Sjá <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm266100>

## **Ákvæði laga um tekjuskatt samanborið við ákvæði tvísköttunarsamnings fyrirmyndar OECD**

Það getur verið gagnlegt að skoða dæmi um það hvernig samræmi, eða ósamræmi, er á milli samningsfyrirmyndar OECD og ákvæða 3. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt (tsl.) sem lúta að álagningu íslensks tekjuskatts á tekjur erlendra aðila. Til einföldunar er litið til OECD fyrirmyndarinnar eins og hún var birt þann 15. júlí 2014 en fyrirmyndin getur breyst. Það að að fyrirmyndin breytist reglulega undirstrikar hins vegar hve eðlilegt það er að ósamræmi sé milli hennar og landsréttar.

### **1.1. Starfsmenn á Íslandi – 1. tl. 3. gr. tsl.**

Samkvæmt ákvæðinu nægir það til skattlagningar á erlendum einstaklingum að þeir búi hér og njóti launa fyrir störf hér til þess að þeir teljist skattskyldir á Íslandi, þá skiptir engu hver er tímalengd dvalar eða hvort launin eru greidd af innlendum eða erlendum aðila. Samkvæmt 15. gr. samningsfyrirmyndar OECD er réttur gistiríkis til skattlagningar erlends starfsmanns bundinn við að hann sé staddur í gistiríkinu. Hins vegar er það svo að þar er gistiríki bannað að skattleggja þó starfsmaður sé staddur þar ef hann er þar minna en 183 daga á tólf mánaða tímabili, vinnuveitandi er ekki íslenskur í tilfalli Íslands og kostnaður ekki borinn af útibúi á Íslandi.

Þannig er einungis takmarkað samræmi milli 1. tl. 3. gr. tsl. og ákvæða samningsfyrirmyndar OECD.

### **1.2. Starfsmenn, stjórnarmenn o.fl. sem eru erlendis – 2. tl. 3. gr. tsl.**

Samkvæmt ákvæðinu geta erlendir einstaklingar orðið skattskyldir vegna starfa sinna þó þeir komi ekkert til Íslands, að því gefnu að vinnuveitandi sé íslenskur. Að því er varðar hefðbundna starfsmenn þá er þetta í ósamræmi við áður nefnda 15. gr. samningsfyrirmyndarinnar sem setur það skilyrði að starfsmaður sé staddur í ríki við vinnu svo það ríki geti skattlagt hann. Hins vegar er ágætt samræmi milli ákvæðis 2. tl. 3. gr. tsl. og 16. gr. samningsfyrirmyndar OECD um stjórnarlaun.

Aftur er einungis takmarkað samræmi milli 2. tl. 3. gr. tsl. og ákvæða samningsfyrirmyndar OECD.

### **1.3. Greiðsla fyrir þjónustu eða starfsemi innta af hendi á Íslandi – 3. tl. 3. gr. tsl.**

Samkvæmt ákvæðinu verða allir erlendir aðilar skattskyldir á Íslandi við það að fá greiðslu fyrir þjónustu eða starfsemi innta af hendi hér á landi. Ákvæðið gerir engar kröfur varðandi hver kyns nærvera á Íslandi er nauðsynleg eða til hve langs tíma. Svona ákvæði um skattlagningu á starfsemi er í ósamræmi við 7. gr. samningsfyrirmyndar OECD sem kemur í veg fyrir skattlagningu rekstrar í öðru ríki en heimaríki nema því aðeins að starfsemi sé rekin í gegnum fasta starfsstöð í gistiríki. Sama gildir um aðrar tekjur, sbr. 21. gr. samningsfyrirmyndarinnar.

Hér er því um að ræða algert ósamræmi milli 3. tl. 3. gr. tsl. og ákvæða samningsfyrirmyndar OECD.

### **1.4. Fastar starfsstöðvar – 4. tl. 3. gr. tsl.**

Samkvæmt ákvæðinu, en óljóst er hvernig það tengist 3. tl., leiðir tilvist fastrar starfsstöðvar á Íslandi til skattskyldu þess aðila sem nýtur tekna af henni. Þá er sérregla um kolvetnisvinnslu. Ákvæðið skilgreinir ekki hvað föst starfsstöð er. Skattskylda vegna fastrar starfsstöðvar getur farið saman við 7. gr. samningsfyrirmyndar OECD en alger skortur á skilgreiningu á því hvað um er að ræða er alveg úr samhengi við 5. gr. fyrirmyndarinnar sem skilgreinir svipað hugtak. Rétt er að taka fram að fyrirbyggjandi breytingartillaga miðar að því að taka hugtak samningsfyrirmyndarinnar upp.

Að svo stöddu er því verulegt ósamræmi milli 4. tl. 3. gr. tsl. og ákvæða samningsfyrirmyndar OECD.

#### **1.5. Lausafé, einkaleyfi, sérþekking 6. tl. 3. gr. tsl.**

Í ákvæðinu er fjallað um tekjur af lausafé á Íslandi, einkaleyfum, réttindum eða sérþekkingu og kveðið á um skattskyldu erlendra aðila vegna slíkra eigna, þó ekki vegna loftfara og skipa. Ekkert sambærilegt ákvæði er í samningsfyrirmynd OECD. Í fyrirmyndinni er ekkert sérákvæði um lausafé, tekjur af því féllu væntanlega annað hvort undir 7. gr. eða 21. gr. sem báðar banna skattlagningu nema tekjurnar tilheyri fastri starfsstöð á Íslandi. Í 12. gr. samningsfyrirmyndarinnar er svo ákvæði sem bannar upprunaríki, eins og Íslandi í þessu samhengi, að skattleggja leyfistekjur (royalties) og einskorða þann rétt við heimaríkið. Loks er sérregla í 8. gr. um skipa og loftflutninga sem tekur til tekna af slíkum rekstri.

Því er verulegt ósamræmi milli 6. tl. 3. gr. tsl. og ákvæða samningsfyrirmyndar OECD.

#### **1.6. Íslensk hlutabréf – 7. tl. 3. gr. tsl.**

Samkvæmt ákvæðinu eru bæði arður og söluhagnaður erlendra aðila af íslensku hlutafé skattskyldar tekjur á Íslandi. Skatthlutfall lögaðila er 18% en einstaklinga 20%, sbr. 7. tl. 70. gr. tsl. Samningsfyrirmynd OECD bannar upprunaríki hins vegar skattlagningu söluhagnaðar af hlutafé, sbr. 5. tl. 13. gr., að frátöldu því tilviki að meginhluti tekna stafi af undirliggjandi fasteignum, sbr. 4. tl. sömu greinar. Að því er varðar arðgreiðslur þá gerir samningsfyrirmyndin ráð fyrir því að upprunaríki geti skattlagt þær en þó í skatthlutfalli sem nemur 5% þegar félag á allavega 25% hlutafjár í arðgreiðanda en ella í 15% hlutfalli.

Það er því verulegt ósamræmi milli 7. tl. 3. gr. tsl. og ákvæða samningsfyrirmyndar OECD.

#### **1.7. Vextir frá Íslandi – 8. tl. 3. gr. tsl.**

Samkvæmt ákvæðinu eru vextir sem upprunnir eru á Íslandi skattskyldir á Íslandi, í 10% skatthlutfalli skv. 8. tl. 70. gr. tsl., með frávikum þó. Samningsfyrirmynd OECD bannar upprunaríki hins vegar skattlagningu vaxtatekna, sbr. 11. gr. fyrirmyndarinnar. Þá er vaxtaskilgreining 3. tl. 11. gr. fyrirmyndarinnar verulega frábrugðin skilgreiningu 8. gr. tsl.

Það er því algert ósamræmi milli 8. tl. 3. gr. tsl. og ákvæða samningsfyrirmyndar OECD.

#### **1.8. Tekjur af afleiðusamningum – 10. tl. 3. gr. tsl.**

Samkvæmt ákvæðinu eru erlendir aðilar sem hafa tekjur af afleiðusamningum hér á landi skattskyldir hér vegna þeirra. Það er ekkert sambærilegt ákvæði í samningsfyrirmynd OECD. Tekjur af afleiðusamningum eru líklegar til þess að falla undir 7. eða 21. gr. samningsfyrirmyndarinnar og mögulega hluti þeirra undir 11. gr. hennar og mögulega 13. gr. Í öllum tilfellum yrði Íslandi jafnan óheimilt að skattleggja viðkomandi tekjur nema þær tilheyrðu fastri starfsstöð á Íslandi.

Það er því algert ósamræmi milli 10. tl. 3. gr. tsl. og ákvæða samningsfyrirmyndar OECD.