



Ásmundur G. Vilhjálmsson
lögmaður

SKIPTING Á SKATTLAGNINGARRÉTTINUM MILLI HEIMILISFESTARLANDS OG KELDULANDS¹⁾²⁾

1 Hugtakið kelduland er hér notað yfir það sem á öðrum Norðurlöndum er kallað kildeland en það hefur sömu merkingu og enska orðasambandið source country. Samkvæmt því stendur það fyrir upprunaland tekna en mér hugnast betur að nota orðið kelduland í því sambandi.

2 Þessi grein er annar hlutinn af grein um skiptingu skattlagningarréttar vegna einstakra tekna milli heimilisfestarríkis og keldulands. Þriðji og síðasti hlutinn verður birtur síðar.

1.3	TEKJUR AF ATVINNUREKSTRI	185
1.3.1	Skattlagningin samkvæmt innlendum rétti	185
1.3.1.1	Ákvæði 4. tölul. 3. gr. SL. Atvinnurekstur á fastri starfsstöð	186
1.3.1.1.1	Almennt	186
1.3.1.1.2	Hugtakið atvinnurekstur	187
1.3.1.1.3	Nánar um atvinnureskrarhugtakið	188
1.3.1.1.3.1	Föst starfsstöð samkvæmt innlendum rétti	188
1.3.1.1.3.2	Umboðsmenn	190
1.3.1.1.3.3	Undirbúnings- og aðstoðarstarfsemi	191
1.3.1.2	Ákvæði 3. tölul. 3. gr. SL. Frjáls störf	191
1.3.1.3	Uppgjör tekna af fastri starfsstöð og frjálsu starfi	193
1.3.1.4	Álagning tekjuskatts og útværs	194
1.3.1.4.1	Tekjur samkvæmt 3. tölul. 3. gr. SL	194
1.3.1.4.2	Tekjur samkvæmt 4. tölul. 3. gr. SL	194
1.3.1.4.3	Fyrirhugaðar breytingar á skattlagningu tekna skv. 3. tölul. 3. gr., sbr. 2. tölul. 70. gr. SL	195
1.3.1.4.3	Fyrirhugaðar breytingar á skattlagningu tekna skv. 4. tölul. 3. gr., sbr. 3. tölul. 70. gr. SL	195
1.3.2	Skattlagningin samkvæmt tvísköttunarsamningum	195
1.3.2.1	Ákvæði 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar	195
1.3.2.1.1	Afmörkun á þeim tekjum sem ákvæði 7. gr. tekur til	196
1.3.2.1.2	Neikvæð afmörkun gagnvart hinum skiptingarákvæðum	197
1.3.2.1.2.1	Áreksrarreglan í 7. mgr. 7. gr.	197
1.3.2.1.2.2	Afmörkun gagnvart hinum skiptingarákvæðunum	198
1.3.2.2	Föst starfsstöð samkvæmt 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar	199
1.3.2.2.1	Hin jákvæða afmörkun	200
1.3.2.2.2	Hin neikvæða afmörkun. Undirbúnings- og hjálparstarf	205
1.3.2.2.3	Bygginga-, mannvirkja- og samsetningaframkvæmd	208
1.3.2.3	Vara starfsstöðvarákvæðin í 5–6. mgr. 5. gr. Umboðsmannareglan	210
1.3.2.3.1	Óháðir (sjálfstæðir) umboðsmenn – ákvæði 6. mgr. 5. gr.	212
1.3.2.3.2	Skilyrði fastrar starfsstöðvar samkvæmt 5. mgr. 5. gr.	214
1.3.2.4	Uppgjör tekna fastrar starfsstöðvar	216
1.3.2.4.1	Hlutverk uppgjörins	216
1.3.2.4.2	Hin óbeina aðferð	217
1.3.2.4.2.1	Hin óbeina aðferð sem almenn skiptiaðferð	217
1.3.2.4.2.2	Hin óbeina aðferð sem fjllingarregla	219
1.3.2.4.3	Hin beina aðferð	220
1.3.2.4.3.1	Helstu efnisþættir sjálfstæðismyndarinnar	221
1.3.2.4.3.2	Heimfærsla tekna til fastrar starfsstöðvar	224
1.3.2.4.3.2.1	Tengsl við atvinnurekstur föstu starfsstöðvarinnar	225
1.3.2.4.3.2.2	Tilgangur stjórnar Þegar ráðstöfun er gerð	226
1.3.2.4.3.2.3	Gagnkvæmt mat á hinum ólíku sjónarmiðum	227
1.3.2.4.3.2.4	Rekstrarstöðvarfyrirvari	228
1.3.2.4.3.2.5	Raunveruleg skipting tekna og gjalda	230
1.3.2.4.4	Innbyrðis viðskipti milli fastrar starfsstöðvar og höfuðstöðvanna	234
1.3.2.4.4.1	Almennt	234
1.3.2.4.4.2	Yfirfærslur frá og til fastrar starfsstöðvar hér á landi	236
1.3.2.4.4.3	Yfirfærslur frá og til fastrar starfsstöðvar erlendis	237
1.3.2.4.5	Tap af rekstri fastrar starfsstöðvar	238
1.3.2.4.6	Gjaldmiðlaumreikningur	238

1.3 TEKJUR AF ATVINNUREKSTRI

1.3.1 Skattlagningin samkvæmt innlendum rétti

Flest ríki hafa í lögum hjá sér ákvæði sem heimilar þeim að skattleggja erlendis búsetta aðila er stunda atvinnurekstur á yfirráðasvæði þess. Hér á landi er slíkt ákvæði að finna í 4. tölul. 3. gr. SL og hljóðar það svo:

Allir aðilar sem reka hér á landi fasta starfsstöð, taka þátt í rekstri fastrar starfsstöðvar eða njóta hluta af ágóða fastrar starfsstöðvar skulu greiða tekjuskatt af slíkum tekjum.

Ákvæði 4. tölul. 3. gr. byggist umfram allt á samkeppnisástandum. Ef erlendis búsettur aðili gæti stundað atvinnurekstur hér á landi án þess að þurfa að greiða skatt af tekjum sínum væri samkeppnisleg staða

hans betri en innlendra aðila. Til að jafna aðstöðuna er því óhjákvæmilegt leggja skatt á hinn erlenda aðila. Hliðstætt ákvæði um skattlagningu er að finna í lögum nágretta þjóða okkar og eiga ákvæðin það öll sammerkt að takmarka skattskylduna við þá sem stunda atvinnurekstur á fastri starfsstöð eða taka þátt í slíkum rekstri.³

Ekki er unnt að skilja við ákvæði 4. tölul. 3. gr. SL án þess að huga jafnframt að ákvæði 3. tölul. sömu greinar sem fjallar um þá sem inna af hendi þjónustu hér á landi gegn greiðslu. Ákvæðið hljóðar svo:

Allir aðilar sem fá greiðslu fyrir þjónustu eða starfsemi innta af hendi hér á landi.

Samkvæmt alþjóðlegum skattarétti má einungis skattleggja tekjur af atvinnurekstri í heimilisfestarlandi aðila, sbr. 1. málsl. 1. mgr. 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar.⁴ Frá

3 Þessi ákvæði eru auðvitað misitarleg. Þar sem Danir fjalla um skattskyldu einstaklinga í kelduskattalögum og skattskyldu félaga í félagaskattalögum er kveðið á um skattskylduna í þeim báðum. Överulegur munur er þó á orðalagi þeirra.

Ákvæði 4-liðar 2. gr. kelduskattalaganna hljóðar t. d. svo: „Udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 9. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her. Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties. Skattepligten omfatter desuden bortforpagtning af en sådan virksomhed. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed. For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten kun fortjeneste, tab og udbytte på aktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 3 opgjort efter reglerne for skattepligtige omfattet af § 1. Såfremt den skattepligtige bliver skattepligtig efter denne bestemmelse i forbindelse med ophør af skattepligt efter § 1 eller efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, i Grønland eller på Færøerne, kan den skattepligtige vælge fortsat at være skattepligtig af fortjeneste, tab og udbytte opgjort efter reglerne for skattepligtige omfattet af § 1 af aktier i selskaber m.v., hvis formål er at fremme aktionærernes fælles erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse som

aftagere, leverandører eller på anden, lignende måde som led i den skattepligtige erhvervsmæssige virksomhed her i landet. Tilsvarende gælder, hvis den skattepligtige modtager sådanne aktier efter aktieavancebeskatningslovens § 11 eller § 11 A samt dødsboskatningslovens §§ 36-38. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag.“

Í Noregi er sambærilegt ákvæði að finna í b-lið 1. tölul. 2-3. tekju- og eignarskattslaganna og hljóðar það svo: „Person som ikke er bosatt og selskap m.v. som ikke er hjemme-hørende i riket:

„(1) Person, selskap eller innretning, som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av

b. formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket, ...“

Í Svíþjóð er sambærilegt ákvæði að finna í 18. gr. 3. kafla og hljóðar það svo:

„Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i 2. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige, ...“

4 Gagnstætt ákvæði 4. tölul. um fasta starfsstöð er ákvæði eins og 3. tölul. ekki jafn algengt hjá nágrannalöndum okkur. Í Danmörku er t. d. ekkert slíkt ákvæði að finna. Þar í landi er því ekki unnt að skattleggja slíka aðila nema um sé að ræða laun eða tekjur af fastri starfsstöð. Svíar hafa hins vegar fyrir löngu lögfest slíkt ákvæði og er þau að finna í lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Gildissvið þeirra er því mun takmarkaðra en hins íslenska ákvæðis. Ráðgjafarnir eru því undanteknir. Þessu er eins farið í Noregi, sjá lög nr. 87/1996 om skatt på honorar til utlendske artister. Nánar, sjá Zimmer, bls. 230.

Þessari reglu er ein undantekning og tekur hún til þess tilviks er aðili aflar tekna í hinu ríkinu á fastri starfsstöð. Telja verður fullvíst að ákvæði 4. tölul. 3. gr. SL sé byggt á þessari forsendu. Vegna þessa er nauðsynlegt að gæta þess að túlka ákvæði 3. tölul. 3. gr. SL ekki svo rúmt að það verði rýmra en ákvæði 4. tölul. sömu greinar. Að öðrum kosti er hættu á að ákvæðið verði marklaust.

1.3.1.1 Ákvæði 4. tölul. 3. gr. SL. Atvinnurekstur á fastri starfsstöð

1.3.1.1.1 Almenn

Við skýringu á 4. tölul. 3. gr. SL þarf að taka afstöðu til tveggja álitamála, annars vegar (1)hverjir sæta skattlagningu samkvæmt ákvæðinu og hins vegar af (2)hvaða tekjum þeir, sem sæta skattlagningu samkvæmt ákvæðinu, þurfa að greiða skatt. Víkjum fyrst að fyrri álitafninu. Þeir sem sæta skattlagningu samkvæmt 4. tölul. 3. gr. eru aðilar, það er einstaklingar og lögaðilar, sem:

- reka fasta starfsstöð,
- taka þátt í rekstri fastrar starfsstöðvar eða
- njóta hluta af ágóða fastrar starfsstöðvar hér á landi

Höfuðáherslan liggur sem sagt á orðunum reka, rekstri og ágóða sem stendur fyrir rekstrarhagnað.⁵ Öll umrædd orð

eiga það sammerkt að vísa til þess að um atvinnurekstur sé að ræða.⁶ Til að erlendir aðili, einstaklingur eða lögaðili, sæti skattlagningu samkvæmt ákvæðinu verður hann því að lágmarki að stunda atvinnurekstur hér á landi.

Samkvæmt þessu telst aðili, einstaklingur eða lögaðili, skattskyldur samkvæmt 4. tölul. 3. gr. SL, ef hann stundar atvinnurekstur á fastri starfsstöð hér á landi í eigin nafni. Hið sama gildir ef hann tekur þátt í slíkum atvinnurekstri eða nýtur hluta af ágóða hans. Aðili telst taka þátt í atvinnurekstri ef hann er þátttakandi í honum sem félagsmaður í lögaðila er stendur fyrir atvinnurekstrinum.⁷ Svo er fyrir að fara ef atvinnureksturinn er stundaður af sameignarfélagi eða samlagsfélagi sem ekki er sjálfstæður skattaðili. Í því tilviki er hagnaðurinn sem sagt skattlagður hjá félagsmönnum. Einnig er hugsanlegt að unnt sé að fella ýmis samstarfsverkefni undir þetta orðalag.⁸

Erfiðara er aftur á móti að ákveða hvað felst í orðunum „að njóta ágóða af atvinnurekstri“. Fullvíst er þó að sá ágóði sem hér um ræðir er af öðrum toga en tekjur af leigu, afnotum eða rétti til hagnýtingar á lausafé o. fl., sem skattleggst samkvæmt 6. tölul. 3. gr. SL og tekjur af eignarhlutum í íslenskum fyrirtækjum, eða arður, sem skattleggst samkvæmt 7. tölul. 3. gr. SL. Leigi maður atvinnurekstur gegn endurgjald sem nemur hluta af hagnaðinu nýtur maður á vissan hátt ágóða. Eðlilegt og

5 Í öllum tilvikum verður því að vera um að ræða rekstur hér á landi. Erlendis búsettur aðili sem stjórnar útlendu fyrirtæki héðan er því ekki skattskyldur samkvæmt ákvæðinu. Eftir breytingu á 2. mgr. 2. gr. SL er þó spurning hvort ekki beri að setja slíkt ákvæði. Til fróðleiks má geta þess að slíkan aðila er heimilt að skattleggja í Noregi, sjá Zimmer, bls. 139 og áfram.

6 Það er efnahagslega starfsemi í viðasta skilningi þess orðs, sjá nánar Zimmer, bls. 138 varðandi orðið drives í norska ákvæðinu.

7 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 712 og áfram. Zimmer, bls.138 og áfram.

8 Álitamál geta komið upp um skilgreiningu á því hvað telst samstarfsverkefni, sjá til fróðleiks Rt. 1997, bls. 1646 Trinc/Trag. Trigon Inc., hér nefnt Trinc, er var fyrirtæki skráð í Panama, átti borpall. Trigon AG, hér nefnt Trag, var svissneskt fyrirtæki sem starfrækti borframkvæmdir á norska landgrun-

ninu. Félögin voru í eigu sömu aðila. Þegar Trag fékk borverkefni leigði það borpall af Trinc. Ekki orkaði tvímælis að Trag var skattskyldur í Noregi vegna framkvæmda á landgrunninu. Við álagningu var Trinc hins vegar gert á greiða skatt af útleigu borpallsins á þeim grundvelli að félögin stunduðu samstarfsverkefni um borun á norska landgrunninu. Hæstiréttur felldi álagninguna niður með 4 atkvæðum gegn 1. Meirihlutinn taldi að útleiga á borpalli gæti ekki skapað takmarkaða skattskyldu á grundvelli fastrar starfsstöðvar og breytti eignatengsl á milli félaganna engu þar um. Trag bærir fjárhaglega áhættu af framkvæmdunum en hagsmunir Tric fælust eingöngu í því að fá greidda leigu. Minnihlutinn lagði hins vegar til grundvallar að Trinc væri háð því að Trag aflaði borverkefna á landgrunninu og þar með bæri Tric einnig áhættu af því að verkefni fengjust á landgrunninu.

sjálfsgagt er því að fella skattskylduna undir nefnda grein. Sama gildir ef maður selur atvinnureksturinn gegn því að njóta hluta ágóðans í ákvæðinn árafjölda eftir sölu.⁹ Leigi maður atvinnureksturinn gegn föstu mánaðarlegu gjaldi orkar það hins vegar meira tvímælis.¹⁰ Þar sem leigan er ekki veltutengd skortir nefnilega öll tengsl við atvinnureksturinn.

1.3.1.1.2 Hugtakið atvinnurekstur

Venja er að skilgreina hugtakið atvinnurekstur sem sjálfstæða starfsemi sem aðili leggur stund á reglulega með ákveðnu umfangi í ekki of skamman tíma í þeim efnahagslega tilgangi að hagnast á fé.¹¹ Þrjú skilyrði þurfa því jafnan að vera uppfyllt svo að um atvinnurekstur geti verið að ræða, í fyrsta lagi sjálfstæði, í annan stað regluleiki, þar með talið umfang og tími og að síðustu hagnaðartilgangur.¹²

Sjálfstæðiskrafan gegnir umfram allt þeim tilgangi að afmarka hugtakið atvinnurekanda gagnvart hugtakinu launþega. Til að aðili sé sjálfstæður verður hann því að vera óháður öðrum um framkvæmd vinnu sinnar. Þessu skilyrði telst jafnan fullnægt ef aðili ræður sjálfur fyrir hverja hann vinnur, fyrir hvaða verð og hvenær. Oft segir þetta þó lítið um eðli starfssambandsins og verður því stundum að leita hjálpar í ýmsum ytri auðkennum vinnunnar svo sem því hver kostar verkið, hver leggur til áhöld og tæki, svo og húsnæði við framkvæmd þess.

Skilyrðið um regluleika, umfang

og tíma er hins vegar notað til að afmarka atvinnurekstur gagnvart tómstundastarfsemi. Með regluleika er átt við fjölda viðskipta sem aðili stundar og tímanum sem líður á milli þeirra. Ef mjög langur tími líður á milli einstakra viðskipta eru þannig meiri líkur en minni á að starfsemin verði ekki talin atvinnurekstur. Umfangið vísar hins vegar til heildar tekna af starfseminni og heildareigna er henni tengjast. Þeir sem selja virðisaukaskattsskylda vöru og þjónustu fyrir 500.000 kr. og þaðan af meira á sérhverjum 12 mánuðum eru t. d. taldir stunda atvinnurekstur í skilningi virðisaukaskattslaga, sbr. 3. tölul. 4. gr. VSL.

Við túlkun á þessu skilyrði ber þó að hafa í huga að krafist er nokkurs regluleika á starfseminni svo að um atvinnurekstur sé að ræða. Ef erlendis búsettur aðili kemur hingað til lands að sumarlagi og selur bifreið er hann hefur meðferðis fyrir hærri fjárhæð en ofangreindu lágmarki nemur myndi tæplega vera lítið svo á að hlutaðeigandi leggi stund á atvinnurekstur. Sama máli gegnir þegar viðskipti með verðbréf eiga í hlut. Á hinn bóginn getur eignarhald á sumum eignum verið svo sérstaks eðlis að nóg sé að vera skráður eigandi þeirra til að teljast atvinnurekandi. Gildir það ekki hvað sist ef þær afla tekna í útleigu. Svo er t. d. um fiskveiðiskip en telja má fullvíst að hið sama gildi um farþegaflugvélar, vöruflutningaskip og jafnvel fasteignir.¹³

Hagnaðartilgangur gegnir hins vegar því hlutverki að afmarka starfsemi gagnvart ýmis konar hugsjónarstarfsemi.¹⁴ Þetta

9 Sjá til hljóðsjónar danska ákvæðið (Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties) um takmarkaða skattskyldu vegna fastrar starfsstöðvar, en þar er þetta tekið skýrlega fram. Um skýringu þessa, sjá t. d. Michelsen, bls. 231. Niels Winther Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 182 og áfram.

10 Sjá til hljóðsjónar danska ákvæðið (Skattepligten omfatter desuden bortforpagtning af en sådan virksomhed) um takmarkaða skattskyldu vegna fastrar starfsstöðvar en þar er þetta tekið skýrlega fram. Um skýringu þessa sjá t. d. Michelsen, bls. 231. Niels Winther Sørensen: Skatteretten 3,

2006, bls. 182 og áfram.

11 Sbr. Ásmundur G. Vilhjálmsson: Skattur á fyrirtæki, bls. 24 og áfram.

12 Sbr. Zimmer, bls. 134 og áfram. Aarbakke, 1990, bls. 142.

13 Það athugið þó að ákvæði 4. tölul. 3. gr. SL virðist samkvæmt orðanna hljóðan einskorðast við atvinnurekstur á landi þar með talið landgrunninu.

14 Einnig getur verið um tómstundastarfsemi að ræða. Helst reynir þó á þetta þegar tvíþætt starfsemi á í hlut. Sem dæmi má nefn tómstundalandbúnað er gengur með tapi og aðra starfsemi sem gengur með hagnaði. Er þá freistandi að nota tapið af landbúnaðarstarfseminni til að lækka hagnað af síðartöldu starfseminni.

skilyrði er umfram allt huglægs eðlis. Eins og endranær í skattaréttinum skiptir þó ekki máli hvað aðili segir sjálfur um tilgang starfsemi sinnar heldur hvað verður ráðið um hana af ýmsum ytri auðkennum hennar svo sem eðli starfsemi og umgerð, starfsliði, þar á meðal faglegrí þekkingu þess aðila sem stendur fyrir henni. Við matið á hagnaðartilganginum ber að hafa í huga að vegna mikils stofnkostnaðar gengur flest starfsemi með tapi fyrstu ár starfstímans. Ekki er heldur útilokað að innkoman geti verið sveiflukennnd milli ára. Þegar hagnaðartilgangur er metinn skal því jafnan skoða nokkur ár saman. Gangi starfsemi með tapi ár eftir ár getur það þó bent til þess að tilgangur aðila sé ekki að reka starfsemi í hagnaðartilgangi heldur umfram allt að fullnægja persónulegum þörfum sínum.

Við ákvörðun á hagnaðinum má auðvitað deila um það hvort átt sé við reikningsskilalegan hagnað eða skattalegan hagnað. Í því sambandi er þýðingarmikið að gera sér ljóst að tilgangur umræddra kerfa er ólíkur. Mest er álitamálið eðlilega þegar um reiknaðar tekjur og gjöld er að ræða. Ef munur er á kerfunum verður samt að ganga út frá því að reikningsskilin ráði. Þannig eru þau nær raunveruleikanum. Reikningsskilalegur hagnaður verður semsé að vera af starfsemi svo hún teljist atvinnurekstur. Ekki er hins vegar krafist neinnar ákveðinnar fjárhæðar í því sambandi. Almennt verður þó að gera ríkari kröfu til fjárhæðar hagnaðar hjá fyrirtækjum sem byggja á háu framlag fé og lánum. Þannig er ekki óeðlilegt að halda því fram að reksturinn verði að ganga með það miklum hagnaði að hann geti staðið undir hæfilegri ávöxtun þessa til að teljast

atvinnurekstur. Kröfurnar eru þó mjög ólíkar eftir atvinnugreinum. Í listastarfsemi myndi t. d. tæplega ganga að setja strangar kröfur.

Atvinnurekstrarhugtakið í ofangreindum skilningi er almenns eðlis. Það takmarkast því ekki við neina ákveðna gerð af starfsemi eins og samkvæmt OECD-fyrirmyndinni.¹⁵ Undir hugtakið getur því jafnt fallið starfsemi á landi, láði og legi.¹⁶ Sérstök aðreining milli venjulegrar starfsemi og svokallaðrar frjálsrar starfsemi (d. liberale erhverv, n. frit yrki) þekktist ekki heldur. Sjá þó 3. tölul. 3. gr. SL. Vegna kröfunnar um fasta starfsstöð, sbr. nánar hér á eftir, eru flugvélar og skip, þar með talið bátar, þó venjulega undanskilin. Erlend útgerð, sem á skip að veiðum við Íslandstrendur, er því ekki skattskyld samkvæmt 4. tölul. 3. gr. SL.¹⁷ Sama gildir um flugfélag, sem á flugvélar, er millilenda á Keflavíkurflugvelli með jöfnu millibili.¹⁸

1.3.1.1.3 Nánar um atvinnuresktrarhugtakið

1.3.1.1.3.1 Föst starfsstöð samkvæmt innlendum rétti

Til að skattskylda stofnist samkvæmt 4. tölul. 3. gr. SL er þó ekki nóg að hinn erlendis búsetti aðili stundi atvinnurekstur, reksturinn verður að vera stundaður á fastri starfsstöð hér á landi. Í skattalögum er ekki að finna neina skilgreiningu á því hvað átt er við með orðasambandinu föst starfsstöð. Ekki er því unnt að fullyrða að það merki nákvæmlega það sama og föst atvinnustöð (e. permanent establishment) í alþjóðlegum skattarétti, sbr. 5. gr. OECD-

¹⁵ Sbr. OECD-fyrirmyndina, 7. gr., sem fjallar um almennan atvinnurekstur, 8. gr., sem fjallar um skipa- og félvélarekstur og 14. gr., sem fjallar um frjálsar atvinnugreinar (d. liberale erhverv, fri erhverv). Athuga ber þó að 14. gr. samningsfyrirmyndarinnar var felld brott árið 2000 og er hana því ekki lengur að finna í fyrirmyndinni. Niðurfellingin var gerð til að undirstrika að ekki væri neinn munur á atvinnurekstri samkvæmt 7. gr. og 14. gr. Ákvæði hliðstætt 14. gr. er þó að finna í mörgum

tvísköttunarsamningum sem Ísland hefur gert.

¹⁶ Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 712, einkum tilvísun 19.

¹⁷ Þetta gildir þó ekki um framkvæmdir á landgrunninu (d. kontinentalsokkel) t.d. borun eftir olíu, sjá Michelsen, bls. 232.

¹⁸ Í þessu sambandi er miðað við það að höfuðsæti stjórnar sé ekki hér á landi, sbr. 1. mgr. 8. gr. OECD-fyrirmyndarinnar.

fyrirmyndarinnar.¹⁹ Rétt er þó að benda á það að þetta hugtak kom fyrst inn í skattalög með lögum nr. 40/1978, sbr. lög nr. 90/2003. Á þeim tímapunkti hafði Ísland gert nokkurn fjölda tvísköttunarsamninga og var því vel kunnugt um innihald þess.²⁰

Hvað sem þessu líður liggur annars beint við að túlka hugtakið starfsstöð eftir orðanna hljóðan.²¹ Samkvæmt því merkir það stað (e. place of business) þar sem vinna (þjónusta), verk eða framkvæmd á sér stað.²² Starfsstöðin getur því allt í senn verið ákveðið hús, bygging eða mannvirki, þar á meðal tiltekið rými í umræddum eignum, svo og ákveðið svæði í eða á landi, þar sem aðili annast um framkvæmd á.²³ Ekki er skilyrði að hlutaðeigandi eigi starfsstöðina. Starfsstöð, sem aðili hefur á leigu eða að láni, getur því talist fullnægjandi grundvöllur að takmarkaðri skattskyldu samkvæmt ákvæðinu.

Starfsstöðin verður að vera föst (e. fixed) sem þýðir að hún verður bæði að vera staðsett varanlega á ákveðnum stað og nýtt fyrir atvinnurekstur í ekki mjög skamman tíma. Hugtakið fastur er því nánast andheiti orðsins hreyfanlegur.²⁴ Maður búsettur erlendis, sem kemur hingað til lands og selur vörur frá húsi til húss, getur því tæplega talist

stunda atvinnurekstur á fastri starfsstöð. Til þess að svo megi verða er hann einfaldlega of mikið á ferðinni.²⁵ Á hinn bóginn má telja víst að erlent fyrirtæki, sem tekur að sér að leggja leiðslu um land, verði talið stunda atvinnurekstur á fastri starfsstöð enda þótt verkið sem slíkt hreyfist frá einum stað til annars eftir því sem á framkvæmdina líður. Helgast þetta af samhengi staðanna.

Eins er þessu farið um mann sem tekur á leigu skrifstofu í húsi. Þótt hann flytji skrifstofuna á milli hæða í húsinu eða á milli húsa í sama bæjarfélagi breytir það engu um skattskyldu hans. Erfiðara er aftur á móti að ákveða tímann, sem atvinnurekstur verður að vera stundaður, til að föst starfsstöð teljist hafa myndast. Í skilyrðinu um að starfsstöðin skuli vera föst felst eins og áður segir ákveðinn varanleiki. Tíminn má því ekki vera of skammur. Þrír mánuðir eru líklega of skammur tími í þessu sambandi, jafnvel fjórir og fimm. Hins vegar er ekki nauðsynlegt að reksturinn vari í 12 mánuði eða lengur eins og krafist er í flestum þeirra tvísköttunarsamninga sem Ísland hefur gert þegar um byggingarframkvæmdir í eða á landi er að ræða. Starfsemi, sem stendur í fimm til sex mánuði eða lengur, getur því valafalið talist föst starfsstöð í skilningi 4.

19 Í nágrannalöndum okkar er yfirleitt gengið út frá því að svo sé. Sjá t. d. hvað Danmörku áhærir Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 713. Aage Michelsen, bls. 233. Erik Møller í RR 1963, 8, Ligningsvejledningen 2004-2, D. A. 2.4. Auk þess kemur þetta fram við lagasetningu, sbr. d-lið 1. mgr. 2. gr. kelduskattalaganna og a-lið 1. mgr. 2. gr. félagaskattalaganna. Eins er þessu farið í Noregi, sjá Aarbakke, 1990, bls. 125 og áfram. Zimmer, bls. 135. Um afstöðuna hér á landi sjá dóm Hæstaréttar dags. 20. september 2007 í málinu nr. 523/2006: Impregilo SpA, útibú á Íslandi gegn íslenska ríkinu.

20 Til fróðleiks má svo geta þess að í nefndinni er samdi frumvarp til laga nr. 40/1978, sbr. lög nr. 90/2003, áttu sæti Árne Kolbeinsson og Garðar Valdimarsson, sem báðir höfðu lokið framhaldsnámi í skattarétti erlendis, Árni frá Noregi og Garðar frá Danmörku. Ætla má því að þeim hafi verið hugtakið vel kunnugt. Hið sama verður að segjast um Halldór Ásgrímsson fyrrverandi forsætisráðherra, sem stundað hafði nám í reikningshaldi, í Noregi.

21 Ef það er gert má telja fullvist að niðurstaðan verði eins eða í það minnsta sambærileg og byggt er á í alþjóðlegum skattarétti að hugtakið merki.

22 Hugtakið starfsstöð í þessum skilningi er því heldur rýmara en samsvarandi hugtak t. d. í 3. gr. laga nr. 28/1998 um verslunararvinnu er hljóðar svo: „Í lögum þessum hafa eftirfarandi orð merkingu sem hér segir: föst starfsstöð: húsnæði eða annað rými þar sem rekin er, staðbundið og reglulega, verslun í atvinnuskyni, ...“ Samkvæmt þessari skilgreiningu virðist útiloka að útimarkaður geti t. d. talist föst starfsstöð.

23 Ef um er að ræða verklega framkvæmd er ekki tekið fram að hún skuli teljast föst starfsstöð frá og með fyrsta degi eins og í Danmörku þar sem ákvæði þessa efnis gegnir umfram allt þeim tilgangi að tryggja að erlendir launþegar starfsstöðvarinnar sæti skattskyldu frá fyrsta degi, sjá Michelsen, bls. 231. Gildir það jafnvel þótt föst starfsstöð samkvæmt 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar stofnist ekki, sbr. TFS 1996, 460 TSS.

24 Sjá til fróðleiks skilgreiningu 3. gr. laga nr. 28/1998 um verslunararvinnu á hugtakinu farandsala, er hljóðar svo: „verslun í atvinnuskyni utan fastar starfsstöðvar, þar með taldar hreyfanlegar starfsstöðvar og markaðir, ...“

25 Selji slíkur aðili fyrir 500.000 kr. eða meira er hann auðvitað virðisaukaskyldur.

tölul. 3. gr. SL.²⁶

Frá skilyrðinu um að atvinnurekstur verði að vera stundaður á fastri starfsstöð, sem erlendur aðili hefur umráð yfir, svo að um takmarkaða skattskyldu sé að ræða má gagnálykta þannig að tómar byggingar eða tiltekið svæði í eða á landi þar sem engin framkvæmd á sér stað geti ekki talist föst starfsstöð. Einhvers konar athafnir (e business) verða einfaldlega að fara fram á starfsstöðinni svo að skilyrðinu um atvinnurekstur á fastri starfsstöð teljist fullnægt. Athafnirnar, sem umræðir, þurfa hins vegar ekki að vera framkvæmdar af mönnum. Vélar, sem framkvæma athafnir á tilteknu stað, geta því verið fullnægjandi grundvöllur undir fasta starfsstöð svo fremi að skilyrðið um atvinnurekstur í ákveðinn tíma sé uppfyllt.

Ýmis konar athafnir koma hér til álita. Erlendur aðili fær t. d. leyfi til að setja upp sjálfssala, byggja endurvarpsstöð fyrir útsvarps- eða sjónvarpsbylgjur á ákveðnum stað.²⁷ Geri aðillinn það verður að taka afstöðu til þess hvort um fasta starfsstöð er að ræða eða ekki. Hin öra þróun tölvutækninar skapar auk þess sérstök vandamál. Ef erlendur aðili kemur fyrir tölvu á tilteknum stað hér landi er staðsetning hennar ein ekki nægileg til að um fasta starfsstöð sé að ræða. Einhvers

konar athafnir verður að vera unnt að tengja við tölvuna. Hafi tölvann að geyma hugbúnað (e. server), sem gerir hinum erlenda aðila kleift að vista heimasíðu sína þar, getur það hins vegar orðið til þess að föst starfsstöð teljist vera fyrir hendi.²⁸ Í því sambandi er þó jafnan undirskilið að hlutaðeigandi aðili eigi eða annist að minnsta kosti um rekstur miðlarans.

1.3.1.1.3.2 Umboðsmenn

Erlendur aðili sem hyggst stofna til viðskipta á Íslandi varðar auðvitað miklu hvaða kröfur eru gerðar til fastrar starfsstöðvar. Hugsanlegt er að hann sé frá ríki þar sem skattar eru lægri en hér á landi og því skiljanlegt að hann vilji forðast að verða talinn stunda atvinnurekstur hér. Í stað þess að setja á fót fasta starfsstöð grípur hinn erlendi aðili þess vegna til þess ráðs að auglýsa vörur sínar til sölu í dagblöðum á Íslandi og geta þeir sem vilja kaupa vörurnar þá sent honum pöntun. Slík viðskipti skapa ekki takmarkaða skattskyldu á grundvelli fastrar starfsstöðvar.²⁹

Sama gildir ákveðni hinn erlendi aðili að koma sér upp umboðsmannakerfi hér á landi er kaupir vörurnar af honum og endurselj þær síðan til innlendra aðila fyrir eigin reikning að viðbætti álagningu fyrir kostnaði og þess háttar.³⁰ Ráði hinn erlendi aðili mann hér á

26 Hafi Ísland gert tvísköttunarsamning við heimilisfestarland skattaðila þar sem 12 mánaða fresti er heitið ber þó að leggja hann til grundvallar ákvörðun um skattskyldu. Þessu er eins farið í Danmörku, sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls.712, einkum tilvísun 18.

27 Sbr. 10-lið athugasemdi við 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar (2005-útgáfan).

28 Um þetta vandamál hefur verið töluvert fjallað á alþjóðlegum vettvangi og virðast menn almennt sammála um það að niðurstaða um skattlagninguna velti á því hvar miðlarinn er staðsettur, sjá 421-4210-lið athugasemdi við 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar (2005-útgáfan). Norðmenn telja t. d. að tekjur er aðila hlotnast með auglýsingum, samningsgerð, greiðslu og afhendingu á vörum í gegnum heimasíðu sem staðsett er hjá norskum miðlara (e server) séu skattskyldar tekjur samkvæmt b-lið 1. tölul. 2-3. gr. norsku eignar- og tekjuskattslaganna. Staðsetning miðlarans ráði þar úrslitum. Sé miðlarinn staðsettur í öðru ríki orki skattskyldan á hinn bóinn meira tvímællis, sbr. Gjert Melsom: Internett og immaterielle verdier, í SR 2000, bls. 131.

29 Hins vegar breytir það engu um virðisaukaskattinn. Hann

er greiddur af hinum innlenda kaupanda vörurnar við flutning hingað til lands.

30 Sjá til hliðsjónar 9. mgr. 2. gr. dönsku kelduskattalaganna er hljóðar svo: „Salgsvirksomhed udelukkende i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde fuldmagtsgiveren, men som ikke er ansat som lønmodtager af denne, medfører ikke fast driftssted for fuldmagtsgiveren. Ved fjernsalg forstås repræsentantens ordremodtagelse fra danske eller udenlandske kunder via telefon, telex, telefax, post, EDI (Electronic Data Interchange), internettet el.lign. Det er en betingelse, at hverken fuldmagtsgiveren eller en hermed nærtstående person, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 2, 3. og 4. pkt., eller en fond eller trust stiftet af fuldmagtsgiveren eller dennes nærtstående eller et selskab, som i fællesskab kontrolleres, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 2, 2. pkt., af denne kreds af personer, nærtstående, fonde og truster eller en fond eller trust stiftet af et kontrolleret selskab i Danmark, udøver erhvervsvirksomhed, der står i forbindelse med repræsentantens salg.“

landi eða semji hann við innlent fyrirtæki um að annast um viðskiptin fyrir sig í sínu eigin nafni, það er nafni erlenda aðilans, er hins vegar viðbúið að litið verði á hlutaðeigandi aðila sem náttúrulega framlenginu af hinum erlenda aðila.³¹ Þær athafnir, sem innlendi aðilinn innir af hendi fyrir erlenda aðilann undir slíkum kringumstæðum, teljist því vera framkvæmdar af honum sjálfum sem þýðir að föst starfsstöð getur myndast.

1.3.1.1.3.3 Undirbúnings- og aðstoðarstarfsemi

Upphaf atvinnurekstrar miðast venjulega við við þá dagssetningu er aðili hefur ákveðið að hefja hann og sýnt þá ákvörðun í verki með ráðningu starfsmanna, leigu á starfsstöð o. fl. Aðgerðir sem efnt er til fyrir umrædd tímamörk teljast því ekki atvinnurekstur í venjulegri merkingu þess orðs. Hér til teljast innkaup á vörum, kaup eða leiga á eignum, öflun húsnæðis o. fl. Meira vafamál er aftur á móti um ýmis konar undirbúnings- og aðstoðaraðgerðir, einkum og sér í lagi þegar einhvers konar starfsemi er innt af hendi í tengslum við þær. Sem dæmi um þetta má nefna aðstöðu fyrir lager- og geymslupláss, umskipun á gámum, innkaup og framsendingu á vörum, útstillingu og afhendingu á vörum svo nokkuð sé nefnt.

Staðir þar sem undirbúnings- og aðstoðaraðgerðir eiga sér stað eru undanskildir hugtakinu föst starfsstöð samkvæmt 4. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar. Alls endis óvíst er þó hvort sú takmörkun eigi við um innlendan rétt. Ráði erlendur aðili t. d. menn til starfa til að annast um lager á hans vegum, lagerplássið er í atvinnuhúsnæði verður að telja yfirgnæfandi líklegt að litið verði á það sem fasta starfsstöð.³² Slík niðurstaða

hefur þó umfram allt þýðingu gagnvart þeim erlendu aðilum sem búsettir eru í löndum sem Ísland hefur ekki gert tvísköttunarsamning við á grundvelli OECD-fyrirmyndarinnar. Hafi Ísland gert tvísköttunarsamning við hlutaðeigandi land er það nefnilega skuldbundið til að undanskilja undirbúnings- og aðstoðarstarfsemi hugtakinu fastri starfsstöð umyrðalaust.

1.3.1.2 Ákvæði 3. tölul. 3. gr. SL Frjáls störf

Ákvæði 3. tölul. 3. gr. SL er sá tölulíður 3. gr. SL sem hvað erfiðast er að skýra. Eins og 4. tölul. einskorðast skattlagningin við tekjur sem hlutaðeigandi aflar hér á landi. Þá skiptir ekki heldur máli hvort hann kemur fram sem einstaklingur eða lögaðili. Orðasambandið „allir aðilar“ í inngangi ákvæðisins er því sömu merkingar og hliðstætt orðalag í 4. tölul. Veruleg óvissa ríkir aftur á móti um merkingu hugtakanna „þjónusta eða starfsemi“. Í því sambandi ber þó að taka fram að ekki er ágreiningur um að hugtökin þjónusta og starfsemi einskorðist við atvinnurekstur (sjálfstæða verktaka) heldur snýst vandamálið um það að ákveða til hvers konar atvinnurekstrar þau taki.

Hugtakið þjónusta kemur t. d. fyrir í 2. mgr. 1. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Í því sambandi er það talið merkja sérhver viðskipti sem ekki fela í sér afhendingu á vöru í skilningi 1. mgr. ákvæðisins.³³ Ekki er ósennilegt að hugtakið þjónusta í 3. tölul. 3. gr. SL verði talið hafa sömu merkingu. Samkvæmt því falla undir það allir erlendis búsettir aðilar, einstaklingar og lögaðilar, sem inna af hendi þjónustu hér á landi í atvinnuskyni gegn gjaldi.³⁴ Starfsemi tekur hins vegar til allra þeirra sem stunda atvinnurekstur, sbr. orðalagið

³¹ Sbr. Zimmer, bls. 138. Um fjarsölu, sjá Michelsen, bls. 232-233.

³² Vandamál gætu þó komið upp varðandi ákvörðun tekna slíks aðila. Gildir það einkum ef starf lagermannsins felst aðeins í afhendingu á vörum og reikningar eru gefnir út af

hinu erlenda fyrirtæki.

³³ Sjá Handbók um virðisaukaskatt, bls. 25.

³⁴ Auðvitað má velta fyrir sér hvort undirskilið sé að andvirði þjónustunar verði að lágmarki að nema 500.000 kr.

sjálfstæð starfsemi. Undir það falla því bæði vörusala og þjónusta svo og öll önnur vinna í atvinnuskyni.

Samkvæmt þessu eru allir erlendisbúsettir aðilar sem afla tekna með atvinnurekstri hér á landi skyldir að svara skatti af þeim. Og það sem meira er, ekki er gerð krafa um að atvinnureksturinn sé stundaður á fastri starfsstöð. Skattskyldan samkvæmt 3. tölul. 3. gr. SL er því mun viðtækari en samkvæmt 4. tölul. sömu greinar. Einnig eru tengslin við upprunalandið Ísland, sem krafa er gerð um, svo að heimilt sé að skattleggja tekjurnar hér á landi, mun veikari. Til að verða skattskyldur er þannig nægilegt að aðili búsettur erlendis komi hingað til lands, inni af hendi eitt viðvik, þjónustu eða starfsemi, gegn endurgjaldi. Atvinnureksturinn þarf því ekki að vera stundaður á fastri starfsstöð eða vara í ákveðinn lágmarkstíma.

Eðlilegt er því að menn spyrji sig hvort þörf sé á ákvæði um takmarkaða skattskyldu vegna fastrar starfsstöðvar. Ákvæðið um skattskyldu vegna þjónustu og starfsemi innta af hendi hér á landi af aðila búsettum erlendis sé alveg fullnægjandi. Er ákvæði 4. tölul. 3. gr. SL um fasta starfsstöð var lögfest árið 1978 var gildissvið þess ekki skilgreint. Alþingi hefði þó tæplega farið að lögfesta ákvæðið ef það var talið óþarft. Ákvæði 3. tölul. 3. gr. SL hlýtur því að vera sérstaks eðlis, (lex specialis) semsé takmarkast við ákveðna gerð af atvinnurekstri.

Fram til 2000 gerði OECD-fyrirmyndin greinarmun á tvenns konar atvinnurekstri, almennum atvinnurekstri, sbr. 7. gr. og frjálsu (sjálfstæðu) starfi (d. liberale erhverv, n. fri yrke), sbr. 14. gr.³⁵ Undir ákvæði 7. gr. féll þá allar almennur atvinnurekstur nema alþjóðlegar siglingar- og loftferðir, sbr. 8. gr. fyrirmyndarinnar. Ákvæði 14. gr. tók hins vegar til starfsemi sjálfstætt starfandi manna

(aðila) á sviði vísinda, bókmennta, lista, uppeldis- og kennslumála, svo og sjálfstætt starfandi lækna, lögfræðinga, verkfræðinga, arkitekta, tannlækna og endurskoðenda.

Ekki er ólíklegt að þessu sé eins farið um 4. tölul. og 3. tölul. 3. gr. SL og verður á því byggt hér á eftir. Hið íslenska ákvæði er þó frábrugðið áður gildandi 14. gr. OECD-fyrirmyndarinnar að því leyti að ekki er nauðsynlegt til að koma fram skattlagningu að hlutadeigandi stundi frjálst starf á fastri stofnun eins og það er gjarnan orðað í þeim tvísköttunarsamningum sem Ísland hefur gert til aðgreiningar frá fastri starfsstöð. Þá gildir einu hvort umræddur aðili kemur fram í eigin nafni eða nafni lögaðila eins og reyndar er ákveðið í tvísköttunarfyrirmynd OECD um listamenn og íþróttamenn. Af öllu þessu samanlögðu má því segja með nokkurri vissu að ákvæði 3. tölul. 3. gr. SL taki umfram allt til þeirra sem falla undir 14. gr. og 17. gr. OECD-fm.³⁶

Ákvæði 3. tölul. 3. gr. SL takmarkast því við sölu á ákveðinni þjónustu annars vegar og þáttöku í listum og keppni hins vegar. Sala á vörum fellur því almennt utan við gildissvið ákvæðisins. Hið sama gildir um verklegar framkvæmdir, byggingar og mannvirkjagerð. Í innlendum lögum flestra nágrannaríkja okkar eru ákvæði um takmarkaða skattskyldu vegna starfrækslu fastrar starfsstöðvar. Þessu er hins vegar ófugt farið um frjálst starf í þeirri merkingu sem það orð er notað í 3. tölul. 3. gr. SL. Sama gildir jafnvel um listir og íþróttir. Ekkert slíkt ákvæði er t. d. við líði í Danmörku. Til að koma fram skattlagningu þar í landi verður hlutadeigandi því annað hvort að vera launþegi eða stunda atvinnurekstur á fastri starfsstöð. Fyrirkomulagið í Svíþjóð er hins vegar ekki ósvipað og hér landi. Um skattlagninguna gilda þannig sérstök lög

35 Árið 2000 voru þessi ákvæði sameinuð. Frá og með þeim tíma er því ekki gerður neinn greinarmunur á almennum atvinnurekstri og sjálfstæðu starfi. Um skilgreininguna á sjálfstæðu starfi í 2003-útgáfu fyrirmyndarinnar, sjá h-lið 3. gr., sbr. og athugasemd 10.2 við hana. Af orðalagi hennar að dæma tekur

það ákvæði umfram allt til sjálfstæð starfs á vegum manna. Nánar um hugtakið vísat til Skaar, 1991, bls. 245 og áfram.

36 Á þessu virðist líka byggt í framkvæmd, sbr. vefslóðina http://rsk.is/show_page.asp?url=international/limitedtaxliability_02.asp&val=5.0

nr. 1991:591 um sérstakan tekjuskatt fyrir listamenn búsetta erlendis o. fl.

1.3.1.3 Uppgjör tekna af fastri starfsstöð og frjálssu starfi

Grundvallarmunur er á uppgjör tekna af fastri starfsstöð og frjálssu starfi. Frjálssu starfi (d. fri erhverv) þar með talið þóknun vegna lista- og íþróttaviðburðar, tilheyra eingöngu tekjur sem aðili aflar hér á landi vegna sölu á þjónustu eða reksturs á starfsemi.³⁷ Erlendar tekjur, sem aðila hlotnast á meðan hann er staddur hér á landi, eru því undanskildar skattlagningunni. Þetta gildir jafnvel þótt tekjurnar tengjast hinu frálssa starfi með beinum hætti. Líklegt verður einnig að telja að frá tekjunum sé aðeins heimilt að draga þann beina kostnað sem aðili verður fyrir hér á landi.³⁸ Hér til telst einkum leiga á aðstöðu fyrir uppkomu, laun starfsfólks og þess háttar kostnaður.³⁹ Föst starfsstöð er hins vegar eins og hvert annað fyrirtæki er getur stundað viðskipti við hvern sem er, þar á meðal höfuðstöðvarnar erlendis. Í skattalegu tilliti er því litið á hana sem nokkurs konar „sjálfstæðan“ aðila.

Almennt er talið að tekjur fastrar starfsstöðvar beri að gera upp samkvæmt hinni beinu aðferð (d. den direkte metode).⁴⁰ Í því sambandi reynir einkum á tvenns konar álitafæni, annars vegar ákvörðun um það hvaða tekjur tilheyri (e. allocation) starfsstöðinni og hins vegar ákvörðun um það hvort starfsstöðin og höfuðstöðvarnar geti stundað óheft viðskipti sín á milli eins og sjálfstæðir aðilar (e. transfer pricing) væru.⁴¹ Hvað heimfærsluvandamálið snertir ber að

telja starfsstöðinni til tekna þær tekjur sem raunverulega tilheyra honum/henni. Hér til teljast bæði innlendar og erlendar tekjur.

Áður en heimfærsla er gerð getur þó þurft að kanna hvaða tekjuaflandi eignir og kröfumyndandi skuldir tilheyra starfsstöðinni vegna þess að heimfærslan byggist að verulegu leyti á því hvaða eignir og skuldir tilheyra starfsstöðinni. Skattlagning tekna og gjalda, sem heimfærð eru til fastrar starfsstöðvar, er annars framkvæmd samkvæmt sömu reglum og gilda um aðila sem eru ótakmarkað skattskyldir hér á landi. Tekjuskattsstofninn er því fundinn með því að leggja saman allar þær tekjur sem tilheyra föstu starfsstöðinni (alheimsreglan) og draga síðan frá tekjunum öll þau gjöld sem á árinu hafa gengið til að afla þeirra, sbr. l. mgr. 1. tölul. 3l. gr. SL.

Rekstrarlegt sjálfstæði föstu starfsstöðvarinnar sætir þó takmörkum þegar um innbyrðis viðkipti á milli hennar og höfuðstöðva í heimilisfestarlandi skattaðila er að ræða. Þetta á sér sögulegar skýringar og helgast af því að sjálfstæðisfyrirmyndin, sem tekjuuppgjör starfsstöðvarinnar grundvallast á, er aðeins ímyndun eða hugmynd (d. fiktion). Þótt gengið sé út frá því við uppgjör tekna fastrar starfsstöðvar að hlutadeigandi sé sjálfstætt fyrirtæki í orði er hún það auðvitað ekki á borði, heldur hluti af höfuðstöðvunum erlendis.

Við ákvörðun á því hvort reikna skuli ímyndaðar tekjur eða gjöld vegna viðskipta fastrar starfsstöðvar og höfuðstöðva miðað við markaðsverð í sams konar viðskiptum á milli öskyldra aðila ber umfram allt að horfa til tengsla viðskiptanna við hina

³⁷ Ef við tókum erlenda söngvara sem dæmi þá myndi eingöngu greiðsla fyrir söngin koma til skatts. Sala á vörum t. d. hljómplötum og þess háttar sem hann hefði með sér hingað til lands og selur áhengendum sínum væri því undanþegin skatti nema starfsemin falli undir 3. tölul. 3. gr. SL.

³⁸ Hinn takmarkaði frádráttur verður ráðinn af 2. tölul. 70. gr. SL Þannig er skattflutfallið 15% ef aðili velur nettóaðferð við uppgjör tekjuskattsstofns eins og 10% ef hann velur brúttóaðferð. Frádráttarsvigrúmið er því aðeins 5%.

³⁹ Kostnaður vegna ferðar hingað til lands, hótél- og fæðis- kostnaður meðan á dvöl stendur er því líklega ófrádráttarbær.

⁴⁰ Við uppgjör tekna erlendra aðila er greint á milli tveggja megin aðferða, annars vegar hinnar beinu aðferðar og hins vegar hinnar óbeinu aðferðar. Samkvæmt hinni óbeinu aðferð (d. indirekte metode) ber að gera um alheimstekjur hins erlenda aðila og skipta þeim svo á milli starfsstöðvarinnar og höfuðstöðvarinnar samkvæmt ákveðnum skiptireglum. Sjá t. d. 2. mgr. 3. tölul. 70. gr. SL þar sem skiptireglan er hlutfall keldu- landságóðans af alheimságóðanum.

⁴¹ Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1, 2004, bls. 715. Zimmer, bls. 135 og áfram. Aarbakke, 1990, bls. 142 og áfram.

tekjuaflandi starfsemi aðilans. Ef þessi tengsl eru nán ber að meta þau á markaðsvirði. Svo er t. d. fyrir að fara ef fasta starfsstöðin eða starfsstaðurinn annast um endursölu á vörum eða þjónustu höfuðstöðvarinnar. Láni höfuðstöðvarnar föstu starfsstöðinni peninga er hins vegar ekki talið heimilt að gjaldfæra vexti af þeim. Frá þessu er þó vikið þegar banki og útibú eiga í hlut enda sjaldan ágreiningur um að slík viðskipti tengjast náð hinni tekjuaflandi starfsemi hans.

1.3.1.4 Álagning tekjuskatts og útsvars

1.3.1.4.1 Tekjur samkvæmt 3. tölul. 3.

gr. SL

Tekjur, sem heyra undir 3. tölul. 3. gr. SL, bera bæði tekjuskatt og útsvar. Samkvæmt 2. tölul. 70. gr. SL er tekjuskattshlutfallið annars vegar 15% og hins vegar 10%. Hærra hlutfallið reiknast af nettótekjum, það er heildartekjum að frádragnum heildargjöldum en hið lægra af brúttótekjum, það er heildartekjum án nokkurs frádráttar, sbr. niðurlag 2. mgr. 2. tölul. 70. gr. SL.

Skattaðilar geta ekki valið sér tekjuskattshlutfall að vild sinni. Hið lægra skatthlutfall stendur þannig aðeins þeim til boða sem „koma fram í atvinnuskyni til skemmtunar eða keppni án ákveðinna launa eða þóknunar“ en njóta þess í stað afraksturs af slíkri starfsemi. Þetta ber að túlka þannig að aðeins listamenn og íþróttamenn, sbr. 17. gr. samningsfyrirmyndar OECD, geta nýtt sér skatthlutfallið. Helsta takmörkunin felst þó vafalaust í greiðslumáttanum. Þeir sem koma fram gegn fastri þóknun verða þannig ávallt að greiða 15%. Lögðilar, sem hlotnast tekjur samkvæmt 3. tölul. 70. gr. SL, þurfa ekki að svara útsvari. Tekjuskatturinn miðað við 15% eða 10% hlutfall er því heildarskattur þeirra. Einstaklingar eru

hins vegar útsvarsskyldir sem þýðir að heildarskattur þeirra getur orðið allt að 15 + 13,10 eða 28,10%.

Persónuafsláttur takmarkast við menn sem skattlagðir eru samkvæmt 1. mgr. 66. gr. SL. Menn sem svara skatti samkvæmt 70. gr. SL eiga því ekki rétt á persónuafslætti nema það sé sérstaklega tekið fram í ákvæðinu. Erlendis búsettir menn sem koma hingað til lands til skemmtunar eða keppni eru því almennt skattlagðir þyngra en innlendir búsettir menn. Lögmati þessa kann að orka tvímælis bæði samkvæmt alþjóðlegum skattarétti og samningnum um evrópska efnahagssvæðisins.

1.3.1.4.2 Tekjur samkvæmt 4. tölul. 3.

gr. SL

Tekjur samkvæmt 4. tölul. 3. gr. SL eru atvinnurekstrartekjur og þess vegna er eðlilegt að skattleggja þær sem slíkar, sbr. 24. gr. samningsfyrirmyndar OECD sem bannar mismunun. Skattlagning teknanna er því eins og hjá innendum aðilum sem þýðir að erlendir lögðilar greiða sama tekjuskatt og innlendir lögðilar og erlendir einstaklingar í rekstri sama tekjuskatt og útsvar og innlendir einstaklingar í rekstri, sbr. 3. tölul. 70. gr. SL. Erlendis búsettir einstaklingar, sem stunda atvinnurekstur á fastri starfsstöð, eiga þó ekki rétt á persónuafslætti og kann það að stríða gegn skuldbindingum Íslands samkvæmt alþjóðlegum skattarétti eða samningnum um evrópska efnahagssvæðið.⁴² Ákvæði 3. mgr. 24. gr. OECD-*fm* bannar ríki nefnilega að skattleggja fasta starfsstöð, sem maður í hinu aðildarríkinu hefur með höndum, óhagstæðar en maður í því ríki leggur stund á.

⁴² Sbr. 3. mgr. 24. gr. OECD-*fm* sem mælir svo fyrir um að ekki megi skattleggja fasta starfsstöð þyngra en sambærilegt innlent fyrirtæki annars vegar og fjórfrelsið hins vegar, það er

t. d. stofnsetningarréttinn, frjálsa þjónustufláðið svo dæmi sé nefnt.

1.3.1.4.3 Fyrirhugaðar breytingar á skattlagningu tekna skv. 3. tölul. 3. gr., sbr. 2. tölul. 70. gr. SL

Með frumvarpi til laga um breyting á 70. gr. laga um tekjuskatt, sbr. þskj. 292—256. mál sem lagt var fram Alþingi 27. nóv. 2009 er gerð tillaga um þrenns konar breytingu á skattlagningu tekna sem falla undir 3. tölul. 3. gr. SL.

Í fyrsta lagi verður óheimilt að draga nokkurn kostnað frá slíkum tekjum. Þetta er undirstrikað með orðunum „af greiðslunni“ sem stendur sem andhverfa orðanna „af tekjuskattsstofni“.

Í annan stað verður aðeins eitt 15% skattþrep viðhaft í stað tveggja 15% og 10% skattsþrepa áður. Þetta er eðlileg afleiðing afnáms frádráttarréttarins, sbr. hér að ofan.

Í þriðja lagi stendur til að lögfesta þrjú skattþrep í stað eins áður. Þannig er ætlunin að menn verði látnir greiða 15% skatt. Heildarskattur þeirra verður því 28,10% að teknu tilliti til útsvars. Hlutfélag og einkahlutafélag koma hins vegar til að með að sæta 18% og sameignarfélag og samlagsfélag 32,7% skatti.

Þetta eru hinar efnislegu breytingar. Skattlagning tekna sem heyrðu undir 3. tölul. 3. gr. SL féllu áður undir 2. tölul. 70. gr. SL. Með ofangreindum breytingatillögum er hins vegar gert ráð fyrir því að fjallað verði um skattlagninguna í sjálfstæðum tölulið.

1.3.1.4.3 Fyrirhugaðar breytingar á skattlagningu tekna skv. 4. tölul. 3. gr., sbr. 3. tölul. 70. gr. SL

Frumvarp til laga um breyting á 70. gr. laga um tekjuskatt, sbr. þskj. 292—256, sbr. hér að ofan gerir ekki ráð fyrir neinni breytingu uppgjöri og skattlagningu tekna fastrar starfsstöðvar. Hins vegar verður kveðið skýrar á um skatthlutföllin sem hin einstöku rekstrarform þurfa að bera.

Tekjuskattur manna verður því eftir atvikum 24,10%, 27% eða 33%, sbr. 1.-3. tölul.

1. mgr. 66. gr. verði henni breytt eins og lagt er til í frumvarpinu. Heildarskattur manna að teknu tillits til útsvars verður því 37,10%, 40,10% og 43,10%.

Tekjuskattur hlutafélaga og einkahlutafélaga hækkar að sama skapi úr 15% í 18%, og sameignarféлага og samlagsféлага, sem eru sjálfstæðir skattaðilar, úr 23,5% í 32,7%. Tekjuskattur sameignarféлага og samlagsféлага, sem ekki eru sjálfstæðir skattaðilar eru hins vegar eftir atvikum, 37,10%, 40,10% og 43,10% ef þátttakendurnir eru menn en 18% ef þátttakendurnir eru hlutafélög.

1.3.2 Skattlagningin samkvæmt tvísköttunarsamningu

1.3.2.1 Ákvæði 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar

Hina almennu reglu um skiptingu skattlagningarréttar vegna atvinnurekstrar-tekna er að finna í 7. gr. OECD-fm. Ákvæðið tekur til hagnaðar er fyrirtæki í aðildarríki aflar. Hugtakið „fyrirtæki í aðildarríki“ er skilgreint í d-lið 1. tölul. 3. gr. fyrirmyndarinnar og eftir því er þar segir visar skilgreiningin ekki til þess staðar sem atvinnureksturinn er stundaður heldur til þess staðar er aðilinn, sem stendur fyrir honum, er heimilisfastur. Hugtakanotkun þess lands, það er heimilisfestarríkis atvinnurekanda, hefur þar afleiðandi forgang við ákvörðun á því hvort atvinnurekstur teljist vera fyrir hendi. Samkvæmt því myndi fyrirtæki teljast íslenskt ef sá aðili sem rekur það er heimilisfastur hér á landi samkvæmt 4. gr. ákveðins tvísköttunarsamnings.

Rétturinn til að skattleggja atvinnurekstrartekjur er að meginstefnu til hjá heimilisfestarlandi skattaðila. Þetta leiðir af inngangi 1. mgr. 7. gr. fyrirmyndarinnar þar sem segir að hagnað fyrirtækis í aðildarríki megí einungis skattleggja í því ríki. Kelduland samnings

er því útilokað frá að skattleggja og þar sem ekki er um ræða tvískattlagningu hvílir engin skylda á heimilisfestarlandi skattaðila að veita mildun samkvæmt aðferðarákvæði 23. gr. Þetta gildir þó ekki ef fyrirtæki í aðildarríki stundar atvinnurekstur á fastri starfsstöð í keldulandi samnings. Rekstur fastrar starfsstöðvar felur þess vegna í sér undantekningu frá meginreglunni um forgangsrétt heimilisfestarlands skattaðila til að skattleggja atvinnurekstur.

Föst starfsstöð er hvorki sjálfstæður réttar- eða skattaðili. Hins vegar þýðir reglan, ef skilyrðum 5. gr. OECD-ím um fasta starfsstöð er fullnægt, að kelduland samnings getur skattlagt þær tekjur sem tilheyra föstu starfsstöðinni og leiði það til tvískattlagningar, sem oftast myndi vera, á það undir heimilisfestarland skattaðila að milda samkvæmt aðferðarákvæði 23. gr. fyrirmyndarinnar. Gildi reglunar takmarkast þó ekki eingöngu við það tilvik er einstaklingur eða félag, sem er heimilisfast í öðru aðildarríkinu, stundar atvinnurekstur á fastri starfsstöð í hinu aðildarríkinu. Ákvæði 7. gr. um atvinnurekstrartekjur og reglan um fasta starfsstöð hefur einnig úrslita þýðingu varðandi skattlagningu tekna sem persónubundin félög svo sem sameignarfélög og samlagsfélög aflla.

1.3.2.1.1 Afmörkun á þeim tekjum sem ákvæði 7. gr. tekur til

„Hagnaður fyrirtækis í aðildarríki“ „atvinnurekstrarhagnaður (tekjur)“ og hliðstæð orð eru hugtök sem eins og önnur slík orð innihalda tilvik er greinast í skýran kjarna og meira eða minna þokukennt eða óskýrt jaðarsvæði. Undir kjarnan falla tilvik sem enginn ágreiningur er um að líta ber á sem avinnurekstur.⁴³ Sem dæmi um þau má

nefna verslun, iðnað, verksmiðjurekstur, bankastarfsemi o. fl. sem stunduð er á ákveðnum stað og almenningur getur komið og gert viðskipti sín. Tekjur af slíkri starfsemi falla því skilyrðislaust undir 7. gr. fyrirmyndarinnar.

Úti á jaðrinum er hins vegar að finna tilvik þar sem þetta orkar meira tvímælis. Ýmsar ástæður liggja að baki þessu. Í fyrsta lagi er alls ekki víst að innihald atvinnurekstrarhugtaksins sé það sama í tveimur eða fleiri löndum. Hér á landi falla t. d. undir hugtakið sjálfstæður atvinnurekstur mun fleiri tilvik en það sem kallað er Gewerbetrieb (smáíðnaður) í þýskum rétti. Þýska atvinnurekstrarhugtakið er semsé þrengra en hið íslenska. Það sem í Þýskalandi er skilgreint sem „Einkünfte aus selbständiger Arbeit“ eða sjálfstætt starf, og tekjur af fasteignum, flokkast nefnilega sem atvinnurekstur hér á landi.

Á öðrum sviðum hefur Ísland þó sérstöðu. T.d. tíðkast ekki að skattleggja leigu á íbúðarhúsnæði sem atvinnurekstur nema stofnkostnaður þess sé yfir ákveðnu lágmarki, sbr. 2. mgr. 30. gr. SL. Þetta gildir fortakslaust nema leigt sé út undir atvinnurekstur og í því sambandi gildir einu hvert umfang leigunnar er. Útleiga einstaks herbergis sem nemur t. d. aðeins 10% af heildareigninni fyrir skrifstofuaðstöðu einkahlutafélags skattleggst því skilyrðislaust sem atvinnurekstur hér á landi þótt ekki myndi hvarfla að neinu öðru ríki að gera það umfangsins vegna.

Hvorki í 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar né athugasemdam við hana er að finna skilgreingu á því hvað átt er við með atvinnurekstri í skilningi ákvæðisins. Almennt verður þess vegna að ganga út frá því að hugtakið beri að túlka í samræmi við innlendan rétt í notkunarlandi samnings.⁴⁴

⁴³ Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 157. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., athugasemdir við 7. gr., liður 30.

⁴⁴ Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 157. Zimmer, bls. 140 á áfram. Arvid A. Skaar: Permanent

Establishment, 1991, bls. 245 á áfram. Klaus Vogel og Reiner Prokisch hafa sett fram og rökstutt kenningar um sjálfeidda túlkun, sbr. Klaus Vogel og Rainer Prokisch í aðalskýrslu IFA-ráðstefnunnar 1993, sbr. Cahiers LXXVIII, bls. 19 og áfram, einkum bls. 27.

Ákvörðun um það hvort erlendis búsettur aðili teljist stunda atvinnurekstur hér á landi fer því eftir íslenskum lögum. Hugtakið atvinnurekstur er þó hvernig skilgreint í íslenskum rétti. Á hugtakið hefur þó reynt í fjölmörgum dómum og úrskurðum skattyfirvalda og má telja víst að niðurstaða þeirra muni verða lögð til grundvallar ákvörðun á innihaldi þess í tvísköttunarsamningum.⁴⁵

1.3.2.1.2 *Neikvæð afmörkun gagnvart hinum skiptingarákvæðum*

Almennt er talið að neikvæð afmörkun gefi réttari mynd af innihaldi atvinnurekstrarhugtaksins en sú jákvæða afmörkun sem gerð var hér að framan. Afmörkun á hugtaki er sögð vera neikvæð ef útilokunaraðferð er beitt við túlkun þess og sagt að undir hugtakið falli öll tilvik af ákveðinni gerð nema tilvikin a, b og c svo dæmi sé tekið. Hin neikvæða afmörkun byggist annars vegar á árekstrarreglunni (d. kollisions-reglen) í 7. mgr. 7. gr. OECD-fm og hins vegar á almennri túlkun á 7. gr. samningsfyrirmyndarinnar í því samhengi sem hún stendur, það er gagnvart 8. gr. annars vegar og áðurgildandi 14. gr. hins vegar.

1.3.2.1.2.1 *Árekstrarreglan í 7. mgr. 7. gr.*

Í 7. mgr. 7. gr. OECD-fm er að finna reglu sem fjallar um það hvað beri að gera þegar ákveðnar tekjur falla bæði undir ákvæði 7. gr. samkvæmt túlkun á 1. mgr. 7. gr. í samræmi við ákvæði 2. mgr. 3. gr. og önnur ákvæði fyrirmyndarinnar. Slíkur árekstur getur

komið upp þegar fyrirtæki í aðildarríki fær greiddan arð, vexti og eða höfundalauna. Í þeim tilvikum á sér stað árekstur á milli 7. gr. og eftir atvikum 10. gr. (arður), 11. gr. (vextir) eða 12. gr. (höfundalaun). Af þeim sökum þarf að skera úr því undir hvaða skiptingarákvæði tekjurnar falla.

Komi þessi staða upp mælir 7. mgr. 7. gr. fyrirmyndarinnar svo fyrir um að umrædd ákvæði, það er 10. gr., 11. gr. eða 12. gr. skuli hafa forgang gagnvart 7. gr. OECD-fm. Ákvæði 7. gr. er því eins konar varaskeifa þegar um slíkar tekjur er að ræða. Í framkvæmd reynir þó aðallega á 7. mgr. 7. gr. ef skattlagningarréttinum í 10. gr., 11. gr. eða 12. gr. í hlutaðeigandi tvísköttunarsamningi er skipt með öðrum hætti en í 7. gr.⁴⁶

Þegar fyrirtæki í aðildarríki rekur fasta starfsstöð í hinu aðildarríkinu verður að lesa ákvæði 7. mgr. 7. gr. í samhengi við svokallaðan starfsstöðvarfyrirvara í 4. mgr. 10. gr., 4. mgr. 11. gr. og 3. mgr. 12. gr. OECD-fyrirmyndarinnar. Samkvæmt honum ber þrátt fyrir árekstrarregluna í 7. mgr. 7. gr. að leggja ákvæði 7. gr. til grundvallar skiptingu á skattlagningarréttinum ef arður, vextir og höfundalaun tilheyra fastri starfsstöð, sem fyrirtæki í aðildarríki rekur í keldulandi samnings, samkvæmt venjulegum reglum um heimfærslu tekna og gjalda.⁴⁷

Föst starfsstöð getur auðvitað átt faseignir. Vegna þessa væri ekki óeðlilegt þótt ákvæði 6. gr., sem fjallar um skiptingu skattlagningarréttar varðandi tekjur af fasteignum, innihéldi sambærilegan starfsstöðvarfyrirvara og ákvæðin um arð, vexti og höfundalaun. Svo er þó ekki. Þvert á móti er tekið fram, sjálfsagt í öryggisskyni,

⁴⁵ Um skilgreiningu hugtakisins, sjá Ásmund G. Vilhjálmsson: Skattur á fyrirtæki, bls. 24 og áfram.

⁴⁶ T. d. má skattleggja vexti sem uppruna eiga í keldulandi samnings með allt að 10% af brúttótekjunum samkvæmt 2. mgr. 11. gr. Vegna 7. mgr. 7. gr. gildir þetta einnig um vexti sem fyrirtæki í aðildarríki hlottast í tengslum við atvinnurekstur sinn. Ákvæði 7. mgr. 7. gr. hefur hins vegar ekkert gildi ef vextirnir eiga uppruna í heimilisfestarlandi fyrirtækisins því þá er kelduland samnings útilokað frá því að skattleggja bæði samkvæmt 7. mgr. 7. gr. og 1. mgr. 11. gr.

⁴⁷ Það er mikilsvert að hafa í huga að starfsstöðvarfyrirvarin í 4. mgr. 10. gr., 4. mgr. 11. gr. og 3. mgr. 12. gr. fyrirmyndarinnar á ekki við ef ekki er unnt að heimfæra arðinn, vextina eða höfundalaunin undir fasta starfsstöð í keldulandi samnings. Þá er nefnilega heimilt að skattleggja t. d. vextina samkvæmt 2. mgr. 11. gr. með 10% af brúttótekjunum ef vextirnir eru greiddir af skuldara sem þar er heimilisfastur jafnvel þótt færa beri vextina til tekna hjá aðalstöðvunum en ekki föstu starfsstöðinni í keldulandi samnings.

að staðsetningarreglan í 6. gr. gildi einnig, þegar fasteign tilheyrir fastri starfsstöð, sem fyrirtæki í aðildarríki starfrækir í hinu ríkinu.⁴⁸ Umrætt ákvæði hefur því algeran forgang gagnvart 7. gr. fyrirmyndarinnar

Síðastu árekstrarregluna er að finna í 2. mgr. 21. gr. Umrædd grein tekur til tekna sem „ekki er fjallað um í undanfarandi greinum“. Af samhenginu milli 7. mgr. 7. gr. og 1. mgr. 21. gr. leiðir að ákvæði 21. gr. er meira til vara en 7. gr. fyrirmyndarinnar. Leiðir þetta beinlínis af orðalagi 1. mgr. 21. gr., þar sem fjallað er um atvinnurekstrartekjur í undanfarandi greinum, nefnilega 7. gr. Gagnstætt starfsstöðvarfyrirvaranum í 4. mgr. 10. gr., 4. mgr. 11. gr. og 4. mgr. 12. gr. hefur starfsstöðvarfyrirvarinn í 2. mgr. 21. gr. því lítið sem ekkert sjálfstætt gildi.⁴⁹

1.3.2.1.2.2 Afmörkun gagnvar hinum skiptingarákvæðunum

Eins og 7. mgr. 7. gr. OECD-fm er orðuð, hefur ákvæðið aðeins beina þýðingu eftir að sannreynt hefur verið, að aðili stundi atvinnurekstur á fastri starfsstöð í keldulandi samnings og hlotnast tekjur, sem álitamál er hvort heyri undir 7. gr. eða eitthvert annað skiptingarákvæði samnings. Ákvæðið eins og það hljóðar tekur því ekki til þess, er ákveða þarf hvort skattaðili hefur hlotnast tekjur, sem 7. gr. fyrirmyndarinnar tekur yfirhöfuð til, það er að segja hvort aðili stundi atvinnurekstur eða ekki í keldulandi samnings.

Þótt þannig sé ekki unnt að nota ákvæði 7. mgr. 7. gr. fyrirmyndarinnar, sem heimild um ákvörðun tekjuuppsprettu, orkar samt ekki tvímælis að afmarka verður 7. gr. neikvætt gagnvart öðrum ákvæðum samnings þegar skera þarf úr því hvort fyrir liggja atvinnurekstrartekjur sem 7. gr. tekur til. Í fyrsta lagi verður að afmarka 7.

gr. gagnvart 6. gr., sem fjallar um tekjur af fasteignum, í annan stað gagnvart 8. gr., sem fjallar um tekjur af siglingum og loftferðum á alþjóðaleiðum og loks gagnvart 14. gr. er fjallar um tekjur af frjálsum starfi.

Í 2. mgr. 6. gr., 1. og 2. mgr. 8. gr. sbr. d-lið 1. mgr. 3. gr. fyrirmyndarinnar, svo og 2. mgr. 14. gr. er skilgreint hvaða tekjur heyra undir umræddar greinar. Þegar ákveðnar tekjur lúta skiptingu samkvæmt þessum greinum njóta þær forgangs gagnvart 7. gr. á grundvelli sérákvæðissjónarmiða (d. lex specialis). Samkvæmt íslenskum lögum teljast tekjur af siglingum og loftferðum og frjálsum starfi atvinnurekstrartekjur. Hlotnist erlendum aðila þær getur hann því þurft að sæta skattlagningu samkvæmt 4. tölul. 3. gr. SL eða eftir atvikum 3. tölul. sömu greinar að því er frjálst starf varðar.

Sama gildir um tekjur af fasteignum, að minnsta kosti þegar um atvinnuhúsnæði er að ræða. Í þessu sambandi ber að hafa í huga að kveðið er sérstaklega á um skattlagningu tekna af fasteignum í 3. gr. SL, sbr. 5. tölul. hennar. Sú staðreynd útilokar þó ekki heimfærslu skattlagningarinnar undir 4. tölul. ef skilyrði um fasta starfsstöð eru fyrir hendi. Í 3. gr. SL er hins vegar engin ákvæði að finna um takmarkaða skattskyldu tekna af alþjóðlegum siglingum loftferðum og sæta þær tekjur því skattlagningu samkvæmt hina almenna ákvæði.

Það að tekjur af fasteignum, siglingum og loftferðum svo og frjálsum starfi samkvæmt tvísköttunarsamningi teljast atvinnurekstrartekjur samkvæmt innlendum rétti getur skipt máli í þeim tilvikum er hlutaðeigandi ákvæði tvísköttunarsamanings eiga ekki við. Svo er t. d. er skattaðila hlotnast tekjur af fasteign frá öðru ríki en aðildarríki samnings (hinu ríkinu) eða ótilgreindu þriðja ríki. Undir

⁴⁸ Sbr. 4. mgr. greinarinnar er hljóðar svo: „Ákvæði 1. og 3. mgr. gilda einnig um tekjur af fasteign sem tilheyrir fyrirtæki.“

⁴⁹ Ákvæði 2. mgr. 21. gr. var fyrst tekið upp í OECD-fyrirmyndina árið 1977. Þar sem ekki ber að leggja sjálfstæða merkingu

í ákvæðið, er ekki ástæða til að túlka samninga er ekki hafa það að geyma, öðruvísi en samninga þar sem ákvæðið er að finna. Nánar, sjá Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervsindkomst, bls. 365.

slikum kringumstæðum ber því að líta svo á að tekjurnar falli undir hið almenna ákvæði 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar um atvinnureksrartekjur. Sérákvæðið í 6. gr. (staðsetningarreglan) á því ekki við undir þeim kringumstæðum.

Í ákveðnum tilvikum getur jafnvel þurft að afmarka atvinnurekstrartekjur gagnvart launatekjum samkvæmt 15. gr. fyrirmyndarinnar. Þar sem OECD-fm veitir engar leiðbeiningar um það hvernig afmarka beri þessar tvær ólíku tekjur hvora gagnvart annarri, verður við framkvæmd samnings hér á landi samkvæmt 2. mgr. 3. gr. í vafatilvikum, að afmarka hugtökin í samræmi við innlendan rétt. Sama gildir við afmörkun atvinnurekstrartekna gagnvart lífeyri í þeim tilvikum er aðili selur fyrirtæki sitt gegn því að mega njóta hluta af afrekstri þess í ákveðinn tíma í framtíðinni.⁵⁰

1.3.2.2 Föst starfsstöð samkvæmt 5. gr.

OECD-fyrirmyndarinnar

Ákvæði 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar veitir heimilisfestarlandi atvinnurekanda forgangsrétt til að skattleggja tekjur fyrirtækis í aðildarríki.⁵¹ Almennt hefur kelduland samningsins því ekki skattlagningarétt þegar um atvinnurekstrartekjur er að ræða. Erlent fyrirtæki sem selur vörur hingað til lands þarf því ekki að óttast að tekjuskattur verði heimtur af söluverðinu. Á þessari reglu er ein mikilvæg undantekning og tekur hún til þess tilviks að fyrirtæki í aðildarríki samnings stundar atvinnurekstur á fastri

starfsstöð í hinu ríkinu.

Nauðsynlegt er því að skilgreina það hugtak. Hugtakið föst starfsstöð kemur einnig fyrir í innlendum skattalögum, sbr. 4. tölul. 3. gr. SL. Þar með er þó ekki sagt að hugtakið föst starfsstöð í þeirri grein hafi sömu merkingu og hið alþjóðlega hugtak sem fjallað er um í fyrirmynd OECD.⁵² Íslenskir dómstólar og skattýfirvöld munu þó vafalaust horfa til þess hvernig hugtakið föst starfsstöð er skilgreint í fyrirmyndinni ef á hugtakið reynir. Helgast það umfram allt af hallkvæmnisáæðum. Samræmd túlkun minnkar þannig líkurnar á tükunarágreiðningu milli ríkja.

Þrátt fyrir ætlað samkvæmni milli hugtaksins föst starfsstöð í íslenskum skattalögum og OECD-fyrirmyndinni er alls ekki víst að það sem telst föst starfsstöð í skilningi 4. tölul. 3. gr. SL teljist föst starfsstöð í merkingu ákveðins tvísköttunarsamnings. Fyrir það fyrsta getur innihald hugtaksins í umræddum tvísköttunarsamningi verið ólíkt innihaldi hugtaksins í OECD-fyrirmyndinni. Í annan stað ber að hafa í huga að hugtakið föst starfsstöð í 4. tölul. 3. gr. - þegar allt kemur til alls - er innlent hugtak, sem óháð innihaldi þess í einstökum tvísköttunarsamningum, getur haft aðra merkingu en sambærilegt hugtak í OECD-fyrirmyndinni.

Breyting á 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar eða athugasemdum við hana veldur því ekki sjálfkrafa breytingum á innihaldi hugtaksins í 4. tölul. 3. gr. SL. Ekkert er því heldur til fyrirstöðu að hlutaðeigandi þjóðir

50 Sjá U 1989, 145 H/Tfs 1989, 38 H. Greiðslur til fyrrverandi félagsmanns í sameignarfélagi á eftirlaunum skattlagðar sem atvinnurekstrartekjur. Á tekjurnar var með öðrum orðum litið sem hagnaðarhlutdeild.

51 Sjá eftirtalda höfunda: Noregur: Zimmer, bls. 140 og áfram. Arvid Aa. Skaar: Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle, Deventer Boston 1991. Danmörk: Michelsen, bls. 234 og áfram. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2000, bls. 124 og áfram. Sami: Skatteretten 3, 2006, bls. 157 og áfram. Sami: Beskatning af international erhvervsindkomst. Kaupmannahöfn 2000. Erik Møller, R & R 1963, bls. 8 og áfram. Sami: Cahiers de droit fiscal international 1967 II, bls. 144 og

áfram og bls. 423 og áfram.

52 Slik samræmd túlkun er reyndin á Norðurlöndunum.

Um Danmörku, sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2000, bls. 129. Um Noreg, sjá Zimmer, bls. 140. Hugtakið er þó sagð aðeins þrengra en samkvæmt innlendum rétti. Um Svíþjóð, sjá Mattsson, bls. xxx. - Hin danska túlkun er byggð á rannsóknnum Erik Møllers, sbr. grein hans í RR 1963, 8 og kemur þar m. a. fram að þetta hafi verið gildandi réttur samkvæmt 2. gr. dönsku ríkisskattalaganna (d. statsskatteloven) frá 1903 en telja má víst að þau lög hafi verið höfð til hljóðsjónar setningu fyrstu tekju- og eignarskattlaganna hér á landi 1921, sbr. 2. gr. þeirra.

velji aðra útfærslu á hugtakinu í einstökum atriðum.⁵³ Hugtakið föst starfsstöð er venjulega skilgreint í hlutaðeigandi tvísköttunarsamningi og ber auðvitað að leggja hana til grundvallar notkun/framkvæmd samningsins í hlutaðeigandi landi þótt hún viki frá skilgreiningu hugtaksins í OECD-fyrirmyndinni eða í innlendum rétti. Teljist aðili ekki stunda atvinnurekstur á fastri starfsstöð í skilningi ákvæðisins í umræddum tvísköttunarsamningi er kelduland samnings því útlokað frá að skattleggja tekjur sem ákvæði 7. gr. tekur til.⁵⁴

Ákvæði 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar inniheldur alls 7. málsgreinar. Þar af geyma fyrstu þrjár málsgreinar jákvæða afmörkun á hugtakinu fastri starfsstöð. Í þeim er hugtakið skilgreint og dæmi nefnd um það hvenær slík starfsemi teljist vera fyrir hendi. Neikvæð afmörkun er hins vegar að finna í 4. mgr. Hlutverk málsgreinarinnar er því aðallega að undanskilja ákveðna starfsemi hugtakinu föst starfsstöð. Ákvæði 5. mgr. er aftur á móti eins konar varaskeifa eða öryggisventill. Hlutverk þess er því umfram allt að koma í veg fyrir misnotkun

á föstu starfsstöðvar-stofnuninni sem atvinnustöð. Síðustu tvær málsgreinar innihalda á hinn bóginn aðallega skýringar. Tilgangur þeirra er því að taka af öll tvímæli um ákveðinn rétt.

1.3.2.2.1 Hin jákvæða afmörkun

Í 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar er hutakið föst starfsstöð skilgreint svo: „Í þessum samningi merkir hugtakið „föst starfsstöð“ fastan atvinnustað⁵⁶ þar sem starfsemi fyrirtækis fer að nokkru eða öllu leyti fram.“⁵⁷ Þetta er hin almenna skilgreining á hugtakinu fastri starfsstöð eða föstum atvinnustað og segir hún út af fyrir sig ekki mikið. Upptalning á nokkrum algengum gerðum atvinnustaða sem endurspeglar fasta starfsstöð í 2. mgr. auðveldar hins vegar aðeins verkið en þar segir: Hugtakið „föst starfsstöð“ merkir einkum.⁵⁸

- a) staður, þaðan sem fyrirtæki er stjórnað,⁵⁹
- b) útibú;
- c) skrifstofu;
- d) verksmiðju;
- e) verkstæði;

53 Sem dæmi um það má nefna þá reglu lokamálsliðar 4-liðar 2. gr. dönsku kelduskattalaganna og 6. málslið a-liðar 2. gr. dönsku félagaskattalaganna sem mæla svo fyrir um að byggingarstarfsemi, mannvirkjagerð o. fl. skuli teljast föst starfsstöð frá fyrsta degi starfseminnar. Samkvæmt þessu getur starfsemi jafnvel í mjög skamman tíma orðið til þess takmörkuð skattskylda myndist. Engum erfiðleikum er heldur bundið fyrir Danmörk, sem kelduland samnings, að skattleggja starfsmenn föstu starfsstöðvarinnar. Hafi Danmörk hins vegar gert tvísköttunarsamning við hlutaðeigandi ríki er að jafnaði ekki unnt að skattleggja starfsstöðina fyrr en að loknum 12 mán. starfstíma, sbr. 3. mgr. 5. gr.

54 Ekki er þó unnt að leggja skilgreiningu einstakra tvísköttunarsamninga á hugtakinu til grundvallar skýringu þess samkvæmt innlendum rétti, þar hefur OECD-fyrirmyndin forgang ef þess er nokkur kostur.

55 Íslenskir tvísköttunarsamningar nota orðið atvinnustofnun í þessu sambandi en álitamál er hvort það orð sé ekki of yfirþyrmandi. Nánar tiltekið er um að ræða þýðingu á enska orðinu place, sbr. place of business, en stofnun, sbr. orðið atvinnustofnun myndi líklega verða þýtt sem place of institution.

56 Hin enska hljóðan er svona. „For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.“

57 Athuga ber að þessi upptalning er ekki tæmandi, sbr. 12-liður athugasemda við 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar, 2003-útgáfan. Umræddir staðir eru heldur ekki strangt tiltekið fastar starfsstöðvar heldur fastir verzlunar(viðskipta)staðir. Um fasta starfsstöð er því aðeins að ræða að staðirnir fullnægi þeim skilyrðum sem tilgreind eru í 1. mgr. 5. gr.

58 Hér er átt við þann stað þar sem fyrirtæki eða hluta af því er stjórnað. Almennit verður að gera kröfu um það að stjórnin eigi sér stað á föstum starfsstað í keldulandi samnings, sbr. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. útg., 49-liður athugasemda við 5. gr. Stjórn fyrirtækis getur aldrei talist vera undirbúnings- eða aðstoðarstarfsemi í skilningi 4. mgr. 5. gr. — Ákvæði a-liðar 2. mgr. 5. gr. hefur aðallega þýðingu í þeim tilvikum sem félagar er ekki heimilisfast í því ríki sem stjórnin hefur aðsetur sitt. Ef félag ber fulla skattskyldu í því ríki sem stjórnin hefur aðsetur sitt telst það ríki venjulega heimilisfestarland þess, sbr. 3. mgr. 4. gr. Ákvæði a-liðar 2. mgr. 5. gr. getur einnig haft þýðingu varðandi hlutlausar (e. silent partner) þátttöku í persónubundnum félögum. Helgast það af því að aðsetur stjórnar getur skapað fasta starfsstöð fyrir einstaka félagsmenn einkum og sér í lagi ef félagið er ekki sjálfstæður skattaðili.

59 Sbr. orðalagið „Í þessum samningi merkir hugtakið „föst starfsstöð“ fastan atvinnustað þar sem starfsemi fyrirtækis fer að nokkru eða öllu leyti fram.“

- f) námu, gas- eða olíulind, grjótnámu eða annan stað þar sem náttúruauðlindir eru nýttar.

Þótt 2. mgr. geri ekki kröfu um að sú starfsemi, sem þar er tilgreind, verði að fullnægja hinu almenna skilyrði 1. mgr. til að teljast atvinnurekstur⁶⁰ er eigi að síður byggt á því við túlkun ákvæðisins í framkvæmd. Atvinnustaður eins og skrifstofa telst því ekki föst starfsstöð ef fyrirtæki stundar enga starfsemi þar. Samkvæmt 1. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar verður eftirfarandi skilyrðum að vera fullnægt svo að um fasta starfsstöð sé að ræða.⁶¹

Verslunar(viðskipta)staður (d. forretningssted, e. place of business).⁶² Fyrir það fyrsta verður að vera fyrir hendi verslunar(viðskipta)staður. Þessi staður er oftast en ekki ákveðin bygging eða hús svo og rými í byggingu. Aðili verður að hafa umráð yfir staðnum. Hvort umráðin byggjast á eignarhaldi, leigu eða láni gildir hins vegar einu.⁶³ Jafnvel er ekki skilyrði að aðli eigi lagalegan rétt á umráðunum.

Heimildarlaus umráð yfir stað geta því skapað skattskyldu.⁶⁴ Utleiga á stað, sem aðili hefur umráð yfir í ekki mjög skamman tíma, gera hins vegar umráðin að engu, upphelja þau ef svo má segja.

Verslunarviðskiptastaður einskorðast síður en svo við byggingar eða hús svo og rými í þeim. Umráð yfir ákveðnum lóða- eða landsskika getur einnig verið verslunar(viðskipta)staður. Sem dæmi um það má nefna sölupláss á markaði, aðstöðu á lóð o. fl. Verslunar(viðskipta)staður er líka fyrir hendi þótt aðeins sé um að ræða aðstöðu hjá öðru fyrirtæki svo sem afnot af skrifborði.⁶⁵ Þegar persónubundin félög eiga í hlut nægir jafnvel að einn þátttakandi hafi umráð staðar. Umráð eins jafngilda nefnilega umráðum allra.

Hið umrædda svæði eða staður er umfram allt efnislegt rými. Öfnisleg verðmæti eins og t. d. heimasíða á Internetinu getur því almennt ekki talist verslunar(viðskipta)staður.⁶⁶ Meira álitamál er hins vegar um geymslu stað eða staðsetningu miðlara (e. server). Í lok níunda áratugar síðustu aldar var gerð rannsókn á vegum OECD

60 Sjá Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. útg., 28-liður athugasemda við 5. gr. Óróvisi nálgun er hjá Skaar. Hann skiptir skilyrðinu í þrjá þætti, hlutlægan hluta, huglægan hluta og starfslegan hluta. Hinn hlutlægi hluti samanstendur af tveimur skilyrðum, annars vegar the place of business og the location test. Þessi skilyrði samsvara nokkurn veginn fyrstu tveimur skilyrðunum í hinni hefðbundnu útfærslu. Hin huglægu skilyrði greinast einnig í tvennt, annars vegar The right to use test og The permanence test. Fyrra skilyrðið er nátengt hinu fyrsta í hinni hefðbundnu útfærslu en hið seinna hinu síðara. Hinn starfslegi hluti (n. funktionnelle) skiptir Skaar í tvennt, annars vegar The business activity test og The connection test sem samsvarar þriðja skilyrðinu í hinni hefðbundnu útfærslu. Sjá nánar Skaar, 1991, bls. 106-107.

61 Sbr. The place of business test. Í íslensku tvísköttunnarsamningunum er þessi staður kallaður atvinnustöð eða atvinnustofnun, sem merkir staður þar sem atvinnurekstur er stundaður. Norðurlandabýjóðirnar (Danmörk og Norðmenn) nota hins vegar yfirlétt forretningssted sem þýðir verslun, viðskiptastofa o. s. frv.

62 Sbr. Zimmer, bls. 143.

63 Sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 4.1-liður athugasemda við 5. gr. Athugið þessum lið var bætt inn í athugasemdirnar 2003.

64 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 168, einkum tilvísun 18. Úr skattfræmðum í Danmörku, sjá Tfs 1989, 465 V. Dansk flutningafyrirtæki (samlagsfélag) leigði

10 m2 herbergi ásamt húsgögnum af þýsku flutningafyrirtæki í Flensburg. Aðstaðan var ekki talin verslunarviðskiptastaður. Ekki vegna aðstöðunar sem slíkar heldur þeirra starfa sem þar fóru fram. Zimmer, bls. 143. Úr skattafræmðum í Noregi, sjá Utv. 1991, bls. 598 LRD. Skrifstofa með 25 skrifborðum sem starfsmenn aðila gátu notað talin verslunar(viðskipta)staður. Utv. 1981, bls. 285 URD, Herbergi. sem var mjög illa staðsett á borpalli (n. rigg) talið fullnægja skilyrðinu. Herbergið var útbúið með skrifpúlti. Utv. 2000, bls. 143 URD. Herbergi heima hjá fulltrúa fyrirtækis talið verslunar(viðskipt)staður (n. forretningsinnretning).

65 Sjá Gjert Melsom: Internett og immaterielle verdier i SR 2000, bls. 131 og áfram, einkum bls. 150-152. D. a. Albrechte: The Server as a Permanent Establishment and the Revised Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Treaty: Are the E-commerce Corporate Income Tax Problem solved? Intertax 2002, bls. 356-364.

66 Sbr. efnahagsnefnd OECD, OECD committee on Fiscal Affairs: „Treaty Characterization Issues Arising from E-Commerce: Report Adopted by the Committee by the committee on Fiscal Affairs“ gefin út af OECD í: Issues in International Taxation, No. 8 „2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention“. Athugasemdirnar má finna í OECD-fm, sjá 2005-útgáfan, liður 42.1-42.10. Um ákvæðin frekar, sjá Sara Stentz Ludvigsen í SU 2000, 298. Anders Oreby Hansen og Nikolaj Bjørnholm: Lempelse af dobbeltbeskatning, bls. 298 og áfram. Niels Winther-Sørensen í SU 2002, 248.

um það hvenær netviðskipti gætu talist föst starfsstöð. Í framhaldinu var nokkrum nýjum athugasemdum bætt við 5. gr. fyrirmyndarinnar. Ekki ber þó að túlka athugasemdirnar þannig að um sé að ræða breytingu á fyrirmyndinni, það er rýmkun á starfsstaðarviðmiðuninni heldur er umfram allt um skýringar eða áréttingar að ræða. Leiðbeiningarnar taka því jafnt til nýrri sem eldri samninga.⁶⁷

Ofangreind rannsókn leiddi sem sagt í ljós að til þess að heimasíða gæti talist föst starfsstöð þyrfti einhvers konar starfsemi að vera stunduð í tengslum við hana.⁶⁸ Heimilisfestarland hefur þannig forgangsrétt á að skattleggja viðskipti sem eiga sér stað í gegnum netið. Við mat á því hvort fyrir liggja föst starfsstöð verður að framkvæma ítarlega könnun bæði á vél(tækja)búnaði þar með talið miðlara (e. server) og hugbúnaði eða forritum, þar með talið heimasíðu, sem er sambland af vélbúnaði og hugbúnaði, svo og þeirri starfsemi/þjónustu sem heimasíðan veitir. Hugbúnaður og forrit ein og sér fullnægja ekki kröfu 1. mgr. 5. gr. OECD-fm þess efnis að í keldulandi samnings skuli vera „atvinnustað(ur)“ sem í 2-lið athugasemda við 5. gr. er túlkað sem „aðstaða eins og rými eða í ákveðnum tilvikum tæki eða búnaður“.⁶⁹ Almennt geta hugbúnaður og forrit því ekki talist föst starfsstöð.

Hins vegar er það ekki útilokað þegar miðlari (e. server) á í hlut. Miðlari telst þó fráleitt ávallt föst starfsstöð eiganda hlutaðeigandi heimasíðu. Hyggist fyrirtæki koma sér upp heimasíðu byrjar það yfirleitt á því að hafa samband við aðila sem selur vistun heimasíðna (e. Internet Service Provider eða ISP) og spyrja hvort hann vilji vista heimasíðuna. Samþykki vistunaraðilinn það

er málið afgreitt. Eigandi heimasíðunnar, hlutaðeigandi fyrirtæki, kemur þess vegna ekkert nálægt miðlaranum sem slíku. Mjög vafasamt er að föst starfsstöð myndist við þessar aðstæður. Til að föst starfsstöð stofnist verður hið erlenda fyrirtæki sem sé að vera eigandi eða rekstraradili miðlarans sem vistar heimasíðuna.

Hér sem endranær gildir þó að miðlarinn verður að vera staðsettur á ákveðnum stað í hlutaðeigandi landi til að teljast föst starfsstöð.⁷⁰ Til að stunda netviðskipti í hlutaðeigandi landi er ekki nauðsynlegt frá tæknilegu sjónarmiði að hafa miðlara staðsettan þar. Þannig er ekkert því til fyrirstöðu að fyrirtæki stundi netviðskipti í einu landi í gegnum miðlara í öðru landi. Viðskiptalandið getur þá ekki gert fyrirtækinu skatt þegar svo stendur á. Almennt þarf fyrirtæki, sem selur vistun heimasíðna, ekki heldur að óttast að verða talin föst starfsstöð hins erlenda fyrirtækis á grundvelli umboðsmannareglunnar, sbr. 5. og 6. mgr. 5. gr. OECD-fm vegna þess að heimasíðan ræður einfaldlega ekki yfir umboði til að binda höfuðstöðvarnar en tilvist slíks umboðs er alger forsenda þess að föst starfsstöð geti orðið til.⁷¹

Mikið þarf því til svo að verslun um netið verði til þess að föst starfsstöð í öðru landi teljist hafa myndast. Þar við bætist að netverslun hefur oftast en ekki á sér undirbúnings- og aðstoðarmennskublæ. Heimasíða, sem einkennist af slíkum störfum, fullnægir ekki skilyrðum 4. mgr. 5. gr. fyrirmyndarinnar til að teljast föst starfsstöð og gildir einu þótt fyrirtæki í öðru ríki eigi eða reki miðlarann sem hún er vistuð. Sem dæmi um slíkar undirbúnings og aðstoðarframkvæmd má nefna viðhald

67 Sbr. Efnahagsnefnd OECD, sjá OECD Committee on Fiscal Affairs: „Clarification on the Application of The Permanent Establishment Definition in e-commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Conventions on Article 5“, 22.12.2000, liður 4.

68 Á ensku hljóðar þetta svo: „... i.e facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment.“

69 Sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 182.

70 Sbr. OECD-fm, 2005-útgáfan, liður 42.10 athugasemda við 5. gr.

71 Sbr. OECD-fm, 2005-útgáfan, liður 42.7 athugasemda við 5. gr.

og tryggingu á tengslum viðskiptamanns og fyrirtækis (ígildi símalínu), kynningu á vöruúrvali, þar með talið auglýsingu, söfnun upplýsinga o. fl.⁷²

Fastur (d. fast, e. fixed) verslunar(viðskipta) staður.⁷³

Í annan stað verður verslunar(viðskipta) staðurinn að vera fastur (e. fixed) en með því er átt við tengsl við ákveðinn landfræðilegan stað. Hinn umræddi staður þarf þó ekki að vera fasttengdur við landið eins og fasteign.⁷⁴ Söluvagn, sem fluttur er á milli staða, telst t. d. ekki verslunarviðskiptastaður í skilningi l. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar.⁷⁵ Láti aðilinn söluvagninn vera kyrran á ákveðnum stað um nokkurn tíma (fimm til sex mánuði) kann það að breyta niðurstöðunni. Eins er

þessu farið um skip og báta. Skip á veiðum telst t. d. ekki föst starfsstöð.⁷⁶ Borpallur, sem er fasttengdur við hafsbótan á ákveðnum stað á hafi úti (innan landhelginnar), fullnægir hins vegar án nokkurs vafa skilyrðinu.⁷⁷

Í skilyrðinu um að verslunar(viðskipta) staðurinn skuli vera fastur, það er tengdur við ákveðinn stað, felst einnig krafa um ákveðinn varanleika en það er tímaþáttur. Ákvæði l. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar nefnir þó ekki nein tímamörk eða tímallengd í þessu sambandi.⁷⁸ 12. mánaða tímamörkin í 3. mgr. 5. gr. tekur eingöngu til þeirrar starfsemi sem þar er tilgreind. Í athugasemdum OECD kemur fram að réttarfrákvæmd í aðildarríkjum sambandsins sé ekki einhlýtt hvað þetta varðar. Fátítt er þó að starfsemi sem stendur

⁷² The location test.

⁷³ Sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 5-liður athugasemda við 5. gr. Í 5.1-lið athugasemdana ræðir einmitt um þau vandamál sem komið geta upp við ákvörðun á því hvort fastur staður teljist vera fyrir hendi þegar um er að ræða starfsemi sem flyst frá einum stað til annars milli svæða sem liggja hlið við hlið eða í nágrenni hvorrar annarrar.

⁷⁴ Úr réttarfrákvæmd frá Noregi, sjá Rt. 1994, bls. 752. Málið varðaði skattskyldu ensks félags Alphawell sem var í eigu manns að nafni Pegrum (75%) og eiginkonu hans (25%). Pegrum var daglegur stjórnandi Alphawell og eini starfsmaður. Alphawell og Statoil gerðu með sér samning um landfræðilega greiningu á ákveðnu svæði og annaðist Pegrum, sem búsettur var í Englandi um hana. Til að sinna þessum stórförum dvaldi Pegrum að jafnaði sex mánuði á ári í Noregi við söfnun upplýsinga og kynningu á niðurstöðum sínum, í nánú samstarfi við starfsmenn Statoil. Sjálf greiningin fór hins vegar fram í Englandi. Á árunum 1983-86 fór Pegrum til Noregs um 50 sinnum og dvaldi þar samtals í um 600 daga. Á meðan Pegrum dvaldi í Noregi fékk hann til afnota ýmsar skrifstofur í tveimur byggingum á Stavanger svæðinu í eigu Statoil. Einnig fór hann nokkrum sinnum til Bergen, eftir því um hvers konar verkefni var ræða og mögulegri stöðu á lausu skrifstofuplássi. Hæstiréttur Noregs dæmdi að ekki væri um fastan verslunar(viðskipta)stað að ræða með svofelldum rökum: „Pegrum ble anvist kontorpláss av Statoil på forskjellige steder, ikke bare i Stavanger-området, men også i Bergen. Kontoret ble dels valgt ut fra hva som til enhver tid var ledig, men særlig ut fra hvilket prosjekt han skulle arbeide med. Arbeidet skjedde tidvis også i kontorlandskap ... jeg kan vanskelig se at Alphawell forretningssted kann karakteriseres som „fast“. Í málinu skipti tímallengdin einngi máli. Ýmsir hafa orðið til að gagnrýna niðurstöðuna, sjá Zimmer, bls. 144. Er það eðlilegt vegna þess að því má halda fram að hún samræmist ekki athugasemdum 5.1-5.4 í 2005-útfáfu OECD-fyrirmyndarinnar við 5. gr.

⁷⁵ Sbr. ummæli Hæstaréttar Noregs í Rt. 1984, bls. 99 en þar sagði að fiskibátur „mangler ... helt det geografiske tilknytningspunkt som ligger i kravet til at det skal være „a fixed place of business“.

⁷⁶ Sbr. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 14-liður athugasemda við 5. gr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 168. Zimmer, bls. 145. Skaar, 1991, bls. 128 og áfram. Erlendis t.d. í Danmörku, Noregi og Englandi hefur sýnt sig að skilyrðið um föst tengsl starfsstaðar við ákveðinn landfræðilegan stað skiptir verulegu máli um skattskyldu fyrir ólíuðnaðinn í Norðursjó. Sjá t. d. TFS 1988, 388 LSR og TFS 1988, 50 LSR, en þar var því hafnað að köfunarútbúnaður fyrirtækis teldist föst starfsstöð þar sem hann væri staðsettur á fljótandi borpalli er reglulega væri fluttur frá einum stað til annars. Sjá einnig Utv. 2004, bls. 1083 URD, er fjallaði um jarðskjálftamælingar undan Filabeinsströndinni (Áfrýjað). Starfsemin varði í tvö ár og fólst í því að tvö skip sigldu fram og aftur um svæði sem var 561 x 1100 ferkilómetrar að stærð. Rétturinn komst að þeirri niðurstöðu að þetta væri einstakt atvik hvað hina landfræðilegu staðsetningu varðaði og afgreiddi málið á grundvelli tímans sem það tók. Dóminum var áfrýjað og sagði Hæstaréttur, sbr. Utv. 2002, bls. 649, að einstök verk sem aðeins tækju nokkrar vikur að framkvæma gætu ekki skapað fasta starfsstöð.

⁷⁷ Í 6-lið athugasemda við 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar (2005-útgáfan), sem fyrst kom inn í 2003-útgáfuna, segir að „very short periode of time“ geti eftir atvikum verið fullnægjandi til að skapa fasta starfsstöð. Tímallengdin er itarlega rædd af Skaar, 1991, bls. 209 og áfram. Gagngreiðni á tímallengdina í Alphawell málinu. Þar taldist dvöl í landi í um 50 skipti samtals 600 daga á 4 ára tímabili fullnægjandi og skipti ekki máli þótt hún væri ekki samfelld. Fjöldi og lengd dvalar á ólíkum stöðum getur þó skipt máli. Í Utv. 2002, bls. 1083 tóldust 66 dagar af skammur tími en um var að ræða mat á dvöl gagnvart landi (Filabeinsströndin) sem samningur hafði verið gerður við áður en athugasemdirnar um tímallengd starfsstöðvar kom inn í 6-lið 5. gr. Um hæstaréttardóminn, sjá Utv. 2004, bls. 649. Dómurinn er itarlega ræddur af Zimmer, sjá Skatterett, 2005, bls. 331, einkum bls. 363.

⁷⁸ Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 168. Zimmer, bls. 146.

skemur en sex mánuði teljist mynda fasta starfsstöð.⁷⁹

Við mat á tímalengdarskilyrðinu skiptir mestu máli hvað fyrir skattaðila vakir með staðsetningu starfsstöðvarinnar á hlutaðeigandi stað. Leggist starfsstöðin af eftir skamman tíma í rekstri vegna óviðráðanlegra atvika svo sem andláts skattaðila, gjaldþrots eða þvíumlíks breytir það þess vegna engu um tilvist hennar hafi skattaðili á annað borð ætlað sé að láta starfsstöðina vara í ekki mjög skamman tíma.⁸⁰

Starfsemi (d. udøvelse af virksomhed, e. business) á föstum verslunar(viðskipta)stað. Þriðja og síðasta skilyrðið gerir kröfu um að verslun(viðskipti) (e. business) séu stunduð á staðnum. Að jafnaði telst þessu skilyrði fullnægt ef á staðnum eru menn sem inna af hendi ákveðna vinnu eða þjónustu. Tilvist manna er þó ekki óhjákvæmilegt skilyrði fyrir starfrækslu verslunar(viðskipta)staðar. Um starfsemi er að ræða þótt vinnan sé meira eða minna sjálfvirk. Eins og áður greindi verður verslunar(viðskipta)staður að hafa nokkurn varanleika. Þar með er þó ekki sagt að starfsemin megi aldrei stöðvast. Regluleiki verður þó að vera einhver, sem

þýðir, að athafnir mega vera með hléum svo fremi að þær séu endurteknar með hæfilegu millibili.

Á hinum fasta verslunar(viðskipta) stað þarf ekki endilega að vera stunduð framleiðsla til tekjuöflunar í þágu höfuðstöðva fyrirtækisins.⁸¹ Skilgreiningin á fastri starfsstöð samkvæmt 1. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar er þannig í eðli sínu mjög rúm. Undir hana geta því fallið ýmis konar undirbúnings- og aðstoðar(hjálpar) starfsemi sem beinlínis er undanskilin frá hugtakinu fastri starfsstöð í 4. mgr. 5. gr.⁸²

Stundi aðili leigu í atvinnuskyni á lausafé til þriðja manns, þar með talið rekstrarleigu, á fastri starfsstöð í keldulandi samnings, telst sá staður föst starfsstöð. Öðru máli gegnir ef munirnir eru leigðir frá heimilisfestarlandi skattaðila til þriðja manns í keldulandi samnings. Í því sambandi breytir engu þótt hinir leigðu munir séu geymdir á ákveðnum stað í keldulandi samnings.⁸³ Leiga á fasteign getur valdið því að föst starfsstöð stofnist svo fremi að einhver starfsemi sé rekin í eigninni. Eins og þegar um lausafé er að ræða er því ekki nóg að fyrirtæki í aðildarríki taki fasteign sem staðsett er í samningsríki á leigu.⁸⁴ Bein eða óbein starfsemi verður þannig að tengjast henni svo að föst

⁷⁹ Sbr. OECD-fyrirmyndi, 2005-útgáfan, 6.3-liður athugasemda við 5. gr.

⁸⁰ Sbr. OECD-fyrirmyndi, 2005-útgáfan, 3-liður athugasemda við 5. gr.

⁸¹ Úr réttarfrákvæmd í Noregi, sjá til fróðleiks Rt. 1984, bls. 99 í svokölluðu Alaska máli en þar komst Hæstiréttur að þeirri niðurstöðu að starfsemi sjómanna á bryggju gæti ekki talist fastur verslunar(viðskipti)staður. Hið sama gilti um geymslustað útgerðarinnar fyrir net í Alaska. Um bryggjustarfsemina sagði rétturinn: „Jeg kann ikke se at det kaioimråde kan representere en forretningsinnretning som driften foregår fra“. Og um geymslustaðinn kom fram: „At det ut fra denne opplagsplass skulle være utøvd forretningsvirksomhed, er ikke godtgjort.“

⁸² Ráði fyrirtæki, sem stundar leigu á lausafé, starfsmenn til að annast samsetningu munanna og veita leigutökum í keldulandi samnings ákveðna þjónustu, getur verið álítmál hvort hinir leigðu munir sjálfir teljist ekki föst starfsstöð einkum og sér í lagi ef þeir eru staðsettir á ákveðnum stað. Minni hætta er á því að slíkt álítmál komi upp ef starfsmennirnir framkvæma vinnu sína undir stjórn, ábyrgð og áhættu leigutaka. Í því sambandi er þó undirskilið að starfsmenn leigusala beri ekki viðtækari ábyrgð en gengur og gerist, sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 8 liður athugasemda við 5.

gr. Hvort föst starfsstöð teljist hafa myndast við ofangreindar aðstoður verður semsé að meta í hverju tilvik fyrir sig og er því ekki unnt að setja neinar almennar reglur um úrlausn á því.

⁸³ Sjá OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfuna, 8-liðu athugasemda við 5. gr. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., athugasemdir við 5. gr., liður 23.

⁸⁴ Sbr. Tfs 1989, 465 V. Dönsk hjón stofnuðu sameignarfélag í Þýskalandi sem átti að starfrækja flutningamiðlun. Undir starfsemina leigðu þau um 10. fm skrifstofu hjá þýsku flutningamiðlunarfirmar í Flensburg. Dönsk hjónin áttu hlutafélag Padborg og var það einnig í flutningamiðlunargeiranum. Hæstiréttur taldi ekki sannað að í skrifstofunni í Flensburg væri stundaður sjálfstæður atvinnurekstur í slíkum mæli að unnt væri að líta á hana sem fasta starfsstöð í Þýskalandi. Ekki kemur þó nógu skýrt fram af forsendum dómsins hvort þess afstaða Hæstiréttar stafi af því að skilyrðinu um starfsemi á verslunar(viðskipta)stað hafi ekki verið fullnægt eða ekki hafi fundist neinar tekjur er tilheyruðu staðnum. Almennt er þó talið að niðurstaðan byggist á hínu fyrirtæki aðtriði. Sjá einnig LSRM 1983, 61, en þar dæmdi Landskattarátturinn að ekki væri um að ræða fasta starfsstöð í því tilvik er danskur sendi-ibilstjóri leigði herbergi hjá þýskum endurskoðanda sínum og inntí af hendi vinnu þar einu sinni til tvisvar á ári.

starfsstöð teljist hafa myndast.

Ákveðinn verslunarviðskiptastaður á föstum stað þar sem starfsemi er innt af hendi er semsé lágmarkskrafa sem fullnægja verður svo að föst starfsstöð teljist hafa myndast. Á það við um alla starfsemi þar á meðal þau tilvik sem talin eru upp í dæmaskyni í 2. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar nema annað sé gagnert tekið fram í hlutaðeigandi samningi. Þótt fyrirtæki í aðildarríki samnings ráði yfir stað í keldulandi samnings sem skilgreindur er sem skrifstofa telst hann því aðeins föst starfsstöð að fyrirtækið hafi með höndum rekstur á staðnum í skilningi 1. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar.⁸⁵

Stundi fyrirtæki ekki atvinnurekstur á föstum stað í keldulandi samnings er keldulandið útilokað frá því að skattleggja tekjur er tilheyra atvinnurekstri samkvæmt 7. gr. Í ákveðnum tilvikum getur verið erfitt að skilja kröfu 1. mgr. 5. gr. um starfsemi frá álitamálinu um það hvaða tekjur tilheyri starfsstöðinni samkvæmt 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar. Þannig reynir ekki á tekjuuppgjörsálitamálið samkvæmt 7. gr. nema fyrst sé staðfest að föst starfsstöð teljist vera fyrir hendi í keldulandi samnings.⁸⁶

1.3.2.2.2 Hin neikvæða afmörkun.

Undirbúnings- og hjálparstarf

Þótt erlent fyrirtæki stundi atvinnurekstur á ákveðnum verslunar(viðskipta)stað í

keldulandi samnings er ekki sjálfgefið að um fasta starfsstöð sé að ræða. Ákvæði 4. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar undanþiggur nefnilega ákveðna starfsemi eða störf frá því að teljast föst starfsstöð. Gildir einu máli þótt starfsemin fullnægi öllum þeim skilyrðum sem krafist er samkvæmt 1. mgr. greinarinnar til að teljast föst atvinnustöð. Sameiginlegt þessum undanþágum er að þær fjalla allar um undirbúnings- og aðstoðar(hjálpar)starfsemi.⁸⁷ Ákvæði 4. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar hljóða annars svo:

Þrátt fyrir framangreind ákvæði þessarar greinar tekur hugtakið “föst atvinnustöð” ekki til:

- a) nýtingar á aðstöðu eingöngu til geymslu, sýningar eða afhendingar⁸⁸ á vörum í eigu fyrirtækisins;
- b) starfrækslu á lager fyrir vörur í eigu fyrirtækisins eingöngu til geymslu, sýningar eða afhendingar;⁸⁹
- c) starfrækslu á lager fyrir vörur í eigu fyrirtækisins eingöngu til vinnslu hjá öðru fyrirtæki;
- d) starfrækslu á föstum atvinnustað eingöngu til notkunar við innkaup á vörum eða öflun upplýsinga fyrir fyrirtækið;
- e) starfrækslu á föstum atvinnustað eingöngu til að annast sérhverja aðra

85 Til fróðleiks, sjá U 1989, 1064 H/TFS 1989, 605 H. Í málinu þótti yfir alla vafa hafið að danskur aðili stundaði atvinnurekstur á fastri starfsstöð í Sviss. Atvinnureksturinn fólst í sölu á tyggigúmmii og þegar það hafði verið sannreynt lág beint við að taka afstöðu til þess hvaða tekjur tilheyru föstu starfsstöðinni samkvæmt 7. gr. tvísköttunarsamningnum milli Sviss og Danmerkur.

86 Par sem um undanþágur frá almennri reglu er að ræða ber að túlka þessi ákvæði þröngt. Sama máli gegnir um athafnirnar. Þannig má spyrja hvort athafnirnar taki bæði til undirbúnings- og aðstoðarframkvæmda eða annars hvors þessa. Orðasambandið: „other activity of a preparatory or auxiliary character” stýður síðarnefndu túlkunina. Því til styrktar má benda á 21-lið athugasemda við 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar, 2005-útgáfunnar. Um þetta nánar, sjá Zimmer, bls. 151. Skaar, 1991, bls. 288-290.

87 Í samningsfyrirmynd Sameinu þjóðanna er afhending (e. delivery) ekki með í upptalningu a- og b-liðar. Það þýðir að

starfræksla á lager til afhendingar á vörum getur talist föst starfsstöð þótt sölusamningarnir séu gerðir annars staðar.

88 Í samningsfyrirmynd Sameinu þjóðanna er afhending (e. delivery) ekki með í upptalningu a- og b-liðar. Það þýðir að starfræksla á lager til afhendingar á vörum getur talist föst starfsstöð þótt sölusamningarnir séu gerðir annars staðar.

89 Samkvæmt 23-lið athugasemda við 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar, tekur e-liður 4. mgr. 5. gr. m. a. annars til starfrækslu fastra verslunar(viðskipta)staða sem annast auglýsingastarfsemi, safna upplýsingum, framkvæma vísindalegar rannsóknir eða þjónusta einkaleyfis- eða vísu-þekkingarsamninga (know how) ef slík starfsemi felst í undirbúnings- eða aðstoðarmennsku. Í dæmaskyni, sjá til hliðsjónar TFS 1991, 309 LSR en þar var starfræksla skrifstofu með 6-7 starfsmönnum ekki talin föst starfsstöð. Landsskattarétturinn dæmdi að starfsemi dönsku fulltrúaskrifstofunnar væri umfram allt af undirbúnings- og aðstoðarstarfagerð í formi ráðgjafar og auglýsingamennsku gagnvart huganlegum viðskiptamönnum.

- undirbúnings- eða aðstoðar(hjálpar) starfsemi fyrir fyrirtækið;⁸⁹
- f) starfrækslu á föstum atvinnustað eingöngu til samhæfingar á starfsemi sem fellur undir a- til e-lið, að því gefnu að öll sú starfsemi sem fram fer á fasta atvinnustaðnum vegna þessarar samhæfingar felist í undirbúnings- eða aðstoðar(hjálpar) starfsemi.

Stundi fyrirtæki í aðildarríki eina eða fleiri af ofangreindum aðstoðar- eða hjálparstörfum er skilyrðinu um fasta starfsstöð í keldulandi samnings ekki fullnægt. Kelduland samningsins hefur því ekki rétt á að skattleggja atvinnurekstrartekjur fyrirtækis í aðildarríki samnings þegar svo stendur á, sbr. 1. másl. 1. mgr. 7. gr. OECD-fm.

Undanþágurnar í 4. mgr. 5. gr. fyrirmyndarinnar eru að nokkru leyti rökstuddar með því að erfitt sé að réttlæta skattlagningu í keldulandi samnings, þegar atvinnurekstur með tengsl við fastan verslunar(viðskipta)stað þar, er ekki beinlínis tekjuskapandi heldur aðallega af undirbúnings- eða aðstoðar(hjálpar) gerð.⁹⁰ Þess vegna kunni að vera erfiðleikum bundið að heimfæra nokkrar tekjur til starfsstaðarins.⁹¹ Umfram allt eru ákvæðin

þó niðurstaða samningaviðræðna um skiptingu skattlagningarrettarinnar milli tveggja eða fleiri jafn(vel)stæðra eða -settra ríkja. Ákvæðin henta því síður þegar um er að ræða iðnaðarland og þróunarland.⁹²

Í a- til d-lið 4. mgr. 5. gr. er að finna dæmi um starfsemi á föstum verslunar(viðskipta) stað sem ekki telst föst starfsstöð í skilningi 1. mgr. greinarinnar. Þessi upptalning er ekki tæmandi svo sem ráða má af uppsöfnunarákvæðinu í e-lið um „... sérhverja aðra undirbúnings- eða aðstoðarstarfsemi fyrir fyrirtækið“. Stundum getur verið erfitt að afmarka undirbúnings- og aðstoðar(hjálpar) framkvæmd gagnvart annarri starfsemi. Við það verk er þýðingarmikið samkvæmt athugasemdum OECD-fyrirmyndarinnar að reyna að átta sig á því hvort staðurinn er mikilsverður og þýðingarmikill hluti af heildarstarfsemi fyrirtækisins.⁹³ Teljist svo vera eru meiri líkur en minni á því að um fasta starfsstöð að ræða. Ekki er því unnt að líta á starfsemina sem undirbúnings- eða aðstoðarstarfsemi þegar svo stendur á. Hin hjálpanði starfsemi verður sem sagt að vera óveruleg eða lítilsgild með tilliti til hinna tekjuaflandi þátta fyrirtækisins, það er höfuðstöðvana, sem þýðir að meta verður hvert tilvik fyrir sig.⁹⁴

Álitaefni um myndun fastrar starfsstöðvar

90 Sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 23-liður athugasemda við 5. gr.

91 Sjá Thøger Nielsen: Indkomstbeksatning II, bls. 600. Zimmer, bls. 151. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 85-liður athugasemda við 5. gr.

92 Sem dæmi um þetta má taka teppasala sem hefur fastan verslunar(viðskipta)stað í Austurlöndum. Hann notar staðinn til innkaupa á teppum sem síðan eru flutt til Evrópu til endursölu með verulegum hagnaði að sjálfsgöðu. Við slíkar aðstæður er ekki ósanngjarnt að halda því fram að hluti ágóðans hafi orðið til í Austurlöndum. Þar eru launin jafnan lág. Samkvæmt d-lið 4. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar er kelduland samnings þó útilokað frá að skattleggja hluta ágóðans. Starfsstöðin er þannig eingöngu notuð til að safna saman og geyma vörur til síðari afhendingar. Fyrirmynd Sameinuðupþjóðanna að tvísköttunarsamningi er sambærileg OECD-fyrirmyndinni hvað þetta varðar. Í henni er þó enga undanþágu að finna varðandi afhendingu á vörum. Söfnun á vörum myndar því ekki fasta starfsstöð. Hins vegar gerir afhendingin það, sjá nánar Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsab-

kommen Kommentar, 4. útg., 98-liður athugasemda við 5. gr.

93 Sbr. OECD-fyrirmyndinni, 2005-útgáfunni, 24-lið athugasemda við 5. gr. Ef á starfsstöðinni er rekin sams konar eða skyld starfsemi og á höfuðstöðvunum fellur hún því fyrir utan undanþágúákvæðið.

94 Í OECD-fyrirmyndinni, 2005-útgáfunni, 24-lið athugasemda við 5. gr., segir að fastur verslunar(viðskipta)staður stundi að minnsta kosti ekki undirbúnings- eða aðstoðarstarfsemi, ef hinn almenni tilgangur hans er sambærilegur hinum almenna tilgangi fyrirtækisins. Felist hinn sameiginlegi tilgangur fyrirtækis í því að þjónusta einkaleyfi o. fl. og fyrirtækið aflar tekna með því, fellur verslunar(viðskipta)staður, sem innir af hendi sambærilega starfsemi, ekki undir undanþágu 4. mgr. 5. gr. Öðru máli gegnir hins vegar ef starfsemi fasta verslunar(viðskipta)staðarins tengist ekki tekjuöflun fyrirtækisins með beinum hætti, sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfan, 23-lið athugasemda við 5. gr. Úr danski skattfrankvæmd, sjá t. d. SKM 2005, 532 LSR. Aðstoðarframkvæmd ekki talin föst starfsstöð.

samkvæmt 4. mgr. 5. gr. OECD-Ím eru einnig uppi á borðinu þegar um rafræn viðskipta er að ræða.⁹⁵ Eins og sagði hér að framan getur sá, sem á eða rekur miðlara, talist stunda atvinnurekstur á fastri starfsstöð að ákveðnum skilyrðum fullnægðum. Gangi starfsemin t.d. út á að selja vistun á heimasíðum er ljóst að um er að ræða hluta af kjarnastarsemi fyrirtækis en ekki undirbúnings- eða aðstoðarstarfsemi. Noti eigandinn miðlarann aðallega til að kynna og eða auglýsa eigin vörur fellur starfsemin hins vegar undir undanþágu ákvæði 4. mgr. 5. gr. fyrirmyndarinnar. Mundangshófið fastrar starfsstöðvar og undirbúnings eða aðstoðarstarfsemi getur því verið mjótt. Fari samningsgerð, greiðsla og afhending fram í gegnum miðlarann telst starfsemin þannig vafalaust hluti af kjarnastarfsemi sem þýðir að föst starfsstöð telst vera fyrir hendi.⁹⁶

Hinir ýmsu staflíðir 4. mgr. 5. gr. hafa ólík gildissvið. Í a-lið er umfjöllunarefnið lagerinn. Samkvæmt honum telst aðstaða m. a. til geymslu, sýningar og afhendingar á vörum ekki föst starfsstöð einfaldlega vegna þess að engin tekjuöflun fer þar fram. Vörurnar verða að tilheyra fyrirtækinu sem rekur lagerinn svo að undanþágan eigi við.⁹⁷ Aðstaða til geymslu, sýningar og afhendingar á vörum í eigu þriðja manns getur því talist föst starfsstöð. Þar er jú um að ræða leigu. Undanþágan takmarkast annars við geymslu, sýningu og afhendingu á hinni upprunalegu vöru. Starfsemi eins og afhending á varahlutum í hinar upprunalegu afhentu vörur svo og viðhald eða viðgerðir á þeim telst því ekki undirbúnings- eða aðstoðarstarfsemi samkvæmt ákvæðinu.⁹⁸

Ákvæði b-liðar tekur til birgðahaldsins

sem slíks. Fari fram einhvers konar vinnsla á vörunum á geymslustaðnum fellur starfsemin semsé utan við ákvæðið.⁹⁹ Ákvæði c-liðar undniskilur birgðahald á vörum sem eingöngu eru sendar til vinnslu hjá öðru fyrirtæki frá stofnun fastrar starfsstöðvar. Ef íslensk sjávarútvegsfyrirtæki sendir t. d. fisk til vinnslu í Kína telst vinnlustaðurinn ekki föst starfsstöð íslenska fyrirtækisins. Gildir einu þótt kínverska fyrirtækið áframsendi hann svo annað, jafnvel til endanlegs kaupanda. Ákvæði d-liðar tekur til verslunar(viðskipta)staða sem eingöngu eru notaðir til innkaupa á vörum og söfnunar á hvers konar upplýsingum. Skilgreining á hugtakinu upplýsingasöfnun, sem undirbúnings- og aðstoðar(hjálpar) starfsemi, gegnir umfram allt því hlutverki að tryggja að fréttasöfnunar, öflunar) skrifstofur erlendra blaða og fréttastofa teljist ekki föst starfsstöð.¹⁰⁰ Undanþágan takmarkast þess vegna við innkaup og söfnun/öflun á vörum og upplýsingum til notkunar í fyrirtækinu sem rekur upplýsingaöflunarskrifstofuna. Innkaup/upplýsingasöfnun fyrir aðra veldur því skilyrðislaust myndun fastrar starfsstöðvar.

Samkvæmt f-lið 4. mgr. 5. gr. veldur það ekki myndun fastrar starfsstöðvar samkvæmt 4. mgr. 5. gr. þótt fleiri en ein tegund af starfsemi sem tilgreind er í a- til e-lið 4. mgr. 5. gr. ákvæðisins eigi sér stað á fasta verslunar(viðskipta)staðnum samtímis (fjölþætt starfsemi). Fari hins vegar fram athafnir sem einangrað séð gera staðinn ekki af fastri starfsstöð og viðvik sem skilyrðislaust valda því að hann telst föst starfsstöð (blönduð starfsemi) gegnir öðru máli.¹⁰¹ Sem dæmi um það má nefna

95 Sjá OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfuna, athugasemdir 42.7-42.9 við 5. gr.

96 Sbr. Zimmer, bls. 153.

97 Útleiga á lagerplássi svo að aðrir geti notað það til útstillingar á vörum sínum fellur því ekki undir ákvæðið, sbr. Zimmer, bls. 152.

98 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfan, 25-lið athugasemda við 5. gr.

99 Sbr. Zimmer, bls. 152.

100 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfan, 22-lið athugasemda við 5. gr.

101 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfuna, 30-lið athugasemda við 5. gr. Um innkaup fastrar starfsstöðvar á vörum fyrir höfuðstöðvar, sjá Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervsindkomst, bls. 587 og áfram.

að á fasta verslunar(viðskipta)staðnum eigi sér stað bæði endurgjaldslaus afhending á vörum og sala á vörum til höfuðstöðvanna.¹⁰² Enn þá síður á undanþágan við ef auk sölu til höfuðstöðva fer fram sala til samstæðubundinna félaga.¹⁰³

Undanþáguákvæði staflíða a-f ber samsé að túlka þröngt. Á hinn bóginn eiga undanþágurnar í 4. mgr. 5. gr. fyrirmyndarinnar við þótt á fasta verslunar(viðskipta)staðnum séu gerðir samningar sem nauðsynlegir eru til að inna af hendi undirbúnings- eða aðstoðarstarfsemina sem slíka. Fyrirtæki í aðildarríki telst því ekki stunda atvinnurekstur á fastri starfsstöð þótt það í tengslum við öflun lagerhúsnæðis geri samning um leigu þess, ráði starfsfólk til að annast vörumóttöku, vöruafhendingu, upplýsingaöflun o. fl. Sala á eignum sem notaðar hafa verið í tengslum við undirbúnings- og eða aðstoðarstarfsemina skapar ekki heldur fasta starfsstöð.¹⁰⁴

1.3.2.2.3 Bygginga-, mannvirkja- og samsetningaframkvæmd

Byggingaframkvæmdir, mannvirkjagerð, samsetningar- eða uppsetningaradgerðir á ákveðnum stað í keldulandi samnings telst föst starfsstöð samkvæmt 3. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar.¹⁰⁵ Við skýringu á ákvæði 3. mgr. 5. gr. reynir á ýmis álitamál.

Fyrir það fyrsta verður að ákveða til hvaða starfsemi ákvæðið tekur. Hvað er átt við með byggingaframkvæmdum, mannvirkjagerð o. s. frv. er með öðrum orðum álitafnið. Í alþjóðlegum skattarétt er sú skoðun almennt ríkjandi að túlka beri 3. mgr. 5. gr. rúmt. Undir ákvæðið falla því ekki aðeins bygging og eða reisning húsa heldur og verklegar framkvæmdir af ýmsum toga svo sem vega-, brúa- og jarðgangnagerð, reisning á möstrum fyrir rafmagnslínur til flutnings á rafmagni, lagning á hvers konar leiðslum í jörðu.¹⁰⁶

Í annan stað þarf að taka afstöðu til þess - ef við á - hvaða hlíðarstarfsemi heyrir undir hinar einstöku framkvæmdir sem fyrirtæki hefur með höndum. Taki erlent verktakafyrirtæki á leigu skrifstofu eða verkstæði í tengslum við verklegar framkvæmdir í keldulandi samnings veldur það ekki endilega stofnun fastrar starfsstöðvar samkvæmt 1. eða 2. mgr. 5. gr.¹⁰⁷ Þess í stað ber að líta á aðstöðuna sem óaðskiljanlegan hluta af hinum verklegu framkvæmdum. Leigutíminn reiknast því inn í heildar tímann sem varið er til framkvæmdanna.¹⁰⁸ Undir ákvæðið fellur einnig skipulagning og stjórnun þar með talið eftirlit með framkvæmdum, áður en eiginlegar framkvæmdir hefjast, á meðan stendur á verki og eftir að starfsemi lýkur, ef það er í höndum sama verktaka og annast

102 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfan, 30-lið athugasemda við 5. gr.

103 Sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 26-liður athugasemda við 5. gr. Leiðslur og rör, sem lögð eru um landssvæði ákveðins ríkis geta verið föst starfsstöð. Hins vegar er ekki unnt að útiloka að um sé að ræða undirbúnings og hjálpar starfsemi, sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan 26.1-lið athugasemda við 5. gr.

104 Í athugasemdum OECD-fyrirmyndinnar kemur þannig skýrlega fram að vörur sem hafa verið notaðar á vörusýningu falli undir undanþágu 4. mgr. 5. gr. Þótt þær séu seldar í ráðstefnuloð, sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfan, 29-lið athugasemda við 5. gr.

105 Hins enski texti hljóðar svo: „A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.“ Einstakir samningar geta þó verið mun viðtækari, sbr. 3. mgr. 5. gr. norræna tvísköttunarsamningsins er hljóðar svo: „Byggingar-, mannvirkja-, samsetningar- eða uppsetningarframkvæmd eða

starfsemi, sem felur í sér skipulagningu, eftirlit, ráðgjöf eða aðra aðstöð eða framlag starfslíðs í sambandi við slíka framkvæmd, telst því aðeins föst atvinnustöð að framkvæmdin eða starfsemin vari lengur en tólf mánuði í samningsríki.“

106 Um leit að öliu og öðrum náttúruauðindum orkar tvírnælis, sjá Skaar, 1991, bls. 403-404. Zimmer, bls. 148.

107 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfan, 16-lið athugasemda við 5. gr.

108 Fyrirtæki tekur t.d. á leigu skrifstofuhúsnæði 1. mars ákveðið árið 1. Tilgangur þess að er undirbúa framkvæmdir, koma upp vinnubúðum, ráða starfsmenn o. fl. Hinar verklegu framkvæmdir hefjast svo 1. júní og standa til 1. febr. árið 2. Halda þá allir af landi brott nema starfsmenn skrifstofunnar sem fá það hlutverk að ganga frá, greiða ógreidda reikninga o. fl. Starfi þeirra lýkur ekki fyrr en 1. mars árið 2. Hvort hafa framkvæmdirnar staðið í átta mánuði (frá júní til febr.) eða tólfmánuði (frá mars til mars?

um verklegu framkvæmdirnar.¹⁰⁹ Annist annar eða aðrir verktakar (undirverktakar) um þessi verk verður því að meta skattalega stöðu þeirra á grundvelli 1. mgr. 5. gr.¹¹⁰

Þau verk sem um ræðir í 3. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar eru í eðli sínu tímabundinn. Álitamálin sem krefjast úrlausnar eru því náskyld tímabætti varanleikakröfunar í 1. mgr. greinarinnar, sbr. orðið fastur (e. fixed). Samkvæmt 3. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar er skilyrði að framkvæmdirnar vari að lágmarki í 12. mánuði svo að föst starfsstöð teljist hafa stofnast.¹¹¹ Tíminn byrjar að líða þegar verktakinn hefur framkvæmd sína og lýkur þegar henni er lokið eða verktakinn hættir við framkvæmdina. Ef ekki liggur fyrir hversu langan tíma verk muni taka þegar framkvæmdir hefjast er þó ekki unnt að byrja að skattleggja aðila fyrr en verkið hefur varað 12 mánuði eða lengri tíma.

Tími undirvertaka aðalverktaka telst með tíma aðalverktaka. Vari framkvæmd aðalverktaka 10 mánuði og undirverktaka 3 mánuði er skilyrðinu um 12 mánaða verktíma því fullnægt. Við ákvörðun á skattalegri stöðu undirverktaka gildir hins vegar aðeins verktími hans. Stöðvun framkvæmda veldur almennt ekki frestun á framrás tímans og gildir einu af hvaða ástæðum stöðvunin stafar. Föst starfsstöð getur semsé talist myndast þótt verktíminn fari yfir tólfmánaðatímakið af óviðráðanlegum orsökum svo sem drætti á verklokum hjá undirverktökum,

óhagstæðum veðurskilyrðum, verkföllum svo nokkuð sé nefnt.¹¹²

Við ákvörðun á tímallengd framkvæmdar er nauðsynlegt að reyna að átta sig á því hvort um eitt einstakt verk eða fleiri verk er að ræða. Á milli verka geta líka verið slík tengsl að eðlilegt sé og sanngjarnt að líta á þau sem eina framkvæmd. Allir verktakarnir vinna t. d. fyrir sama aðila, verkin eru öll unnin á sama stað eða svæði, eitt verk tekur við af öðru o. s. frv. Ýmis dæmi má nefna um þetta. Erlendur aðili tekur t. d. að sér að byggja raðhús eða íbúðarblokk fyrir tiltekinn fjölda einstaklinga. Þótt verktakinn gerir fleiri en einn samning mæla eðlisrök með því að líta á alla húsbygginguna sem eitt verk. Öðru máli gegnir ef verktakin tekur að sér að reisa einbýlishús fyrir ólíka aðila á sitthvorum staðnum.¹¹³

Einkennandi fyrir byggingu raðhúss er að verkkaupendurnir (íbúðarkaupendurnir) eru fleiri en einn. Þrátt fyrir það kann að vera rétt á líta á verkið sem eina framkvæmd. Gildir það einkum ef verktakinn er einn og sami aðili. Á hliðstæð álitamál getur reynt þegar verksalarnir (verktakarnir) eru fleiri en einn. Erlent fyrirtæki tekur t. d. að sér ákveðið verk en rétt áður en 12. mánaða tímafresturinn rennur út framselur það smíðina eða semur við annan aðila um að ljúka framkvæmdinni. Með samningum af þessu tagi má auðveldlega komast hjá því að föst starfsstöð myndist. Eðlilegt er því að ríki reyni að hindra það með samningum sín á milli. Það hafa t.d.

109 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfan, 17-lið athugasemda við 5. gr.

110 Sjá þó 3. mgr. 5. gr. norræna tvísköttunarsamningsins, sbr. Zimmer, bls. 148. Skaar, 1991, bls. 407 og áfram.

111 Samkvæmt samningsfyrirmynd Sameinuðu þjóðanna er fresturinn 6. mánuðir, sbr. 3. mgr. 5. gr. hans.

112 Sbr. Zimmer, bls. 149. Skaar, 1991, bls. 384 og áfram. Úr réttarframkvæmd í Noregi, sjá Utv. 1966, bls. 203 FIN.

113 Ágreiningur um tengsl milli verka var til meðferðar í Utv 1980, bls. 596 URD. Málavextir voru þeir að amerískt félag, Gurtler að nafni, tók að sér að leggja rör á hafsbotni og var það þáttur í undirbúningi fyrir borun eftir olíu. Á árunum 1977-1978 annaðist fyrirtækið verk þetta fyrir ýmis félög á

norska landgrunninu. Verkin stóðu yfir frá tveimur til þremur vikum upp í ca. fjóra mánuði. Oft var hlé á milli verka en stundum skoruðust þau. Verkin voru unnin á fleiri en einum stað á norska landgrunninu. Meirihluti þeirra fór þó fram á Ekofisk-svæðinu. Rétturinn hafnaði að líta bæri á öll verkin sem eitt verk, sbr. eftirfarandi röksemd hans: „det er tale om riktignok likeartede, men dog kortvarige oppdrag om utføres på forskjellige steder og som blir avsluttet og fakturert for hver gang.“

Einkennandi fyrir byggingu raðhúss er að verkkaupendurnir (íbúðarkaupendurnir) eru fleiri en einn. Þrátt fyrir það kann að vera rétt á líta á verkið sem eina framkvæmd.

Norðurlöndin gert, sbr. 4. mgr. 5. gr. norræna tvísköttunarsamingsins.¹¹⁴

Samkvæmt þessari grein ber að líta á fyrirtækin sem eitt fyrirtæki ef ákveðnum skilyrðum er fullnægt. Fyrsta skilyrðið varðar samband fyrirtækjanna. Þannig er gerð krafa um að þau séu tengd hagsmunaböndum, viðskipta- eða fjölskylduböndum. Í annan verður starfsemi fyrirtækjanna að verulegu leyti að vera sams konar eða eins. Þriðja skilyrðið gerir kröfu um að framkvæmdin sé ein og hin sama og má ætla að það skilyrði verði túlkað eins og lagt er til í athugasemdamynd við 3. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar.¹¹⁵

Framkvæmdir eru annars jafn ólíkar og þær eru margar. Sumar fara fram á ákveðnum stað en aðrar dreifast yfir stærra svæði. Nauðsynlegt getur líka verið að slaka aðeins á kröfunni um að verk verði að hafa föst tengsl við ákveðinn landfræðilegan stað þegar um mannvirkjagerð og samsetningar- eða uppsetningaradgerðir er að ræða. Við lagningu vegar flyst verkið þannig frá einum stað til annars eftir því sem vegurinn lengist eða skriður fram. Sama máli gegnir um lagningu á leiðslu eða streng. Ekki orkar tvímælis að slík starfsemi fellur undir 3. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar.¹¹⁶

Afar þýðingarmikið er fyrir fyrirtæki að halda 12 mánaða tímabrestinn. Þar sem föst starfsstöð telst vera fyrir hendi frá því að framkvæmdir hefjast (frá fyrsta degi) getur rof hans haft alvarlegar afleiðingar fyrir skattaðila. Ekki einasta óðlast kelduland samnings þá rétt á að skattleggja starfsemina eins og um sjálfstætt innlent fyrirtæki sé að ræða frá því að verkið hófst. Allir starfsmenn

stöðvarinnar, sem venjulega eru ótakmarkað skattskyldir í heimilisfestar ríki fyrirtækis, verða líka sjálfkrafa skattskyldir í keldulandi samnings. Í því sambandi gildir einu þótt þeir hafi gætt sín sérstaklega vel á því að fara ekki yfir 183 daga tímamörkin sem umræðir í a-lið 2. mgr. 15. gr. OECD-fm, sbr. c-lið sömu greinar.

1.3.2.3 *Vara starfsstöðvarákvæðin í 5–6. mgr. 5. gr. Umboðsmannareglan*

Í umfjölluninni hér að framan var höfuðáherslan lögð á sjálfa starfsstöðina það er stofnunina eða fyrirtækið sem slíkt í keldulandi samnings. Lítið sem ekkert hefur því verið rætt um starfslið hennar. Þegar fjallað var um verslunar(viðskipta) stað hér að framan, var þó bent á það að slíkur staður geti talist starfsstöð í merkingu fyrirmyndarinnar þótt engir starfsmenn væru á staðnum. Svo er fyrir að fara ef á starfsstaðnum eru vélar t.d. sjálfsalar og því um lík tæki sem geta framkvæmt einföld störf. Í öðrum tilvikum er hugsanlegt að fyrirtæki hafi ekki yfir föstum verslunar(viðskipta)stað að ráða heldur aðeins fulltrúa (starfsmaður) sem gætir hagsmuna þess í landinu. Af þeim sökum er mikilvægt að reyna að átta sig á því hvort fulltrúinn skapi fasta starfsstöð fyrir fyrirtæki í aðildarríki með starfsemi sinni. Í OECD-fyrirmyndinni er kveðið á um þetta tilvik í 5. mgr. 5. gr.¹¹⁷

Ákvæði 5. mgr. 5. gr. OECD-fm er í eðli sínu varaákvæði, eins konar öryggisventill, fyrir ákvæði 1. og 2. mgr. 5. gr. um fasta starfsstöð. Á greinina reynir því aðeins í þeim tilvikum er staður fullnægir ekki þeim kröfum sem

114 Ákvæði þetta hljóðar svo: „Við ákvörðun þess tímabils sem um ræðir í 3. mgr. telst starfsemi, sem rekin er af fyrirtæki sem er hagsmunatengt öðru fyrirtæki, vera rekin af því fyrirtæki sem það hefur hagsmunatengsl við, ef starfsemin er að verulegu leyti sams konar og sú starfsemi sem síðarnefnda fyrirtækið rekur og starfsemi beggja fyrirtækjanna tengist sömu framkvæmdinni.“

115 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfan, 18-liður athugasemda við 3. mgr. 5. gr.

116 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfan, 20-lið athugasemda við 5. gr.

117 Ákvæðið hljóðar svo: „Burt séð frá ákvæðum/Þrátt fyrir ákvæði 1. og 2. mgr., skal aðili - annar en umboðsmaður með sjálfstæða stöðu sem ákvæði 6. mgr. tekur til - sem kemur fram fyrir fyrirtæki og hefur, og jafnaðarlegar beittir, í samningsríki valdi til að gera samninga í nafni fyrirtækisins, skal fyrirtækið talið hafa fastan atvinnustað í því ríki hvað varðar hvers konar starfsemi sem aðilinn framkvæmir fyrir fyrirtækið, nema starfsemi aðilans einkoröð við starfsemi sem umræðir í 4. mgr., sem ef hún ferir fram á fastri starfsstöð yrði ekki talin fastur atvinnustaður fastrar starfsstöðvar samkvæmt ákvæði þeirrar greinar.“

umræðir í 1. og 2. mgr. greinarinnar til að vera föst starfsstöð. Teljist fyrirtæki reka fastan verslunar(viðskipta)stað í aðildarríki samnings sem fullnægir skilyrðum 1. og 2. mgr. 5. gr. til að vera föst starfsstöð skiptir því ekki máli hvort henni tengjast háðir eða óháðir umboðsmenn sem hafa takmarkað eða ótakmarkað umboð til að gera samninga fyrir hönd hins erlenda aðila.¹¹⁸

Þegar föst starfsstöð verður til í keldulandi samnings samkvæmt 1. til 3. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar helgast það af starfsemi sem hið erlenda fyrirtæki stendur sjálft fyrir eins og áður segir. Stofnist föst starfsstöð í hinu ríkinu samkvæmt 5. mgr. greinarinnar er það vegna starfa einhvers annars en fyrirtækis í aðildarríki samnings. Grundvallarmunur er þess vegna á efni 1. til 3. mgr. annars vegar og 5. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar hins vegar. Þessi annar aðili sem umræðir í nefndri grein getur verið heimilisfastur í hlutaðeigandi samningsríki eða einhverju ótilgreindu þriðja landi. Hvort heldur sem er tengist hann fyrirtæki í aðildarríki samnings með þeim hætti að hann skoðast sem náttúrlæg framlenging af því.

Athafnir eða gerðir þessa annars aðila í þágu hins erlenda aðila valda með öðrum orðum því að sá telst reka fasta starfsstöð í hlutaðeigandi landi. Í hinum enska texta OECD-fyrirmyndarinnar er notað heitið „agent“ um þennan aðila. Þess vegna kallast ákvæðið venjulega agentákvæðið eða umboðsmannsreglan. Setning reglunnar byggist aðallega á hallkvæmnisrökum.

118 Sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, athugasemd 31. við 5. gr. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg. 122-liður athugasemda við 5. gr. Arvid A. Skaar: Permanent Establishment, 1991, bls. 468. Zimmer, bls. 153. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 174 og áfram. Um umboðsmannsregluna í dönskum tvísköttunarsamningum, sjá Niels Josephsen í SU 1996, 110.

119 Um frekari ástæður fyrir setningu reglunnar, sjá Arvid A. Skaar: Permanent Establishment, 1991, bls. 463 og áfram. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, bls. 151 og áfram. Ákvæði 5. og 6. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar fjalla umfram allt um það hvort fyrirtæki teljist stunda atvinnurekstur á fastri starfsstöð í keldulandi samnings eða ekki. Skattaleg staða umboðsmannsins, það er hvort hann ber ótakmarkaða

Væri hún ekki fyrir hendi gætu fyrirtæki þannig auðveldlega komist hjá því að sæta skattskyldu í keldulandi samnings vegna fastrar starfsstöðvar með því að láta aðra óháða aðila annast um erindrektur sinn.¹¹⁹

Háður (ekki sjálfstæður) umboðsmaður skapar fasta starfsstöð fyrir fyrirtæki í aðildarríki samnings þegar hann kemur fram fyrir hönd fyrirtækis samkvæmt umboði og beitir þessari heimid jafnaðarlega.¹²⁰ Umboðsmaðurinn getur bæði verið einstaklingur eða lögaðili. Oft er hann starfsmaður hins erlenda fyrirtækis en það er þó ekki skilyrði. Umboðið verður að hafa ákveðið innihald eða efni. Fulltrúinn verður þannig að hafa umboð til að gera samninga fyrir hið erlenda fyrirtæki sem hafa verulega þýðingu fyrir það. Takmarkist umboðið eingöngu við innri málefni fyrirtækisins svo sem ráðningu starfsfólks skapar það ekki fasta starfsstöð.

Umboðsmaður verður að nota umboð sitt jafnaðarlega (reglulega) eins og áður segir. Samkvæmt OECD-fyrirmyndinni velður starfsemi umboðsmanns fyrir hið erlenda fyrirtæki ekki myndun fastrar starfsstöðvar ef beiting umboðsins takmarkast við einstök tilvik.¹²¹ Umboðsmaður verður semséð að beita umboði sínu oft og með reglubundnum hætti. Með öðrum orðum verður umboðsmaðurinn að stunda atvinnurekstur. Hversu oft ræðst þó umfram allt af eðli hlutaðeigandi starfsemi.¹²² Sjá nánar þegar rætt verður um skilyrði stofnunar fastrar starfsstöðvar á grundvelli umboðsmennsku hér á eftir.

Effyrirtæki ákveður að staðsetja sig í öðru

eða takmarkaða skattskyldu, er því í sjálfu sér aukaatriði.

120 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfuna, 32-33.1-liði athugasemda við 5. gr.

121 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfuna, 32-lið athugasemda við 5. gr. annars vegar og 33.1-lið athugasemda við sömu grein. Athugið að umræddum lið var bætt inn í fyrirmyndina 2003.

122 Sbr. Rt. 1994, bls. 752 Alphawell sem reifaður er í tilvisun 57 hér að framan. Samkvæmt því sem fram kom í málinu hafði fulltrúi fyrirtækisins gert upphaflega samninginn við Statoil. Síðan samdi hann um framlengingu á honum þrisvar sinnum á ári. Viðræður um framlengingu samningsins tóku um 15. mín hverju sinni og dæmdi rétturinn að skilyrðið um jafnaðarlega beitingu (e. habitually exercise) væri ekki fullnægt.

riki með því að láta háðan (ekki sjálfstæðan) aðila, sem er sjálfstæður skattaðili í landinu, annast starfsemi sína, ræður það út af fyrir sig ekki yfir föstu starfsstöðinni í keldulandi samnings. Hún lítur alfarið stjórn hins háða aðila. Eigi að síður ber ákvæði 5. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar vott um að ríki teljist undir slíkum kringumstæðum hafa þess konar tengsl við kelduland samnings að eðlilegt og sanngjarnt sé að umrætt land hafi rétt á að skattleggja hluta af þeim hagnaði sem rekja má til starfa hins háða aðila.

1.3.2.3.1 Óháðir (sjálfstæðir)

umboðsmenn – ákvæði 6. mgr. 5. gr.

Ákvæði 5. mgr. 5. gr. OECD-fm verður að lesa í samhengi við 6. mgr. greinarinnar, sbr. orðalagið: Þrátt fyrir ákvæði 1. og 2. mgr. skal aðili, að undanteknum slíkum óháðum umboðsaðila, sem ákvæði 6. mgr. tekur til, — ...¹²³ Teljist skilyrðum 6. mgr. 5. gr. fyrirmyndarinnar fullnægt er því útilokað að fyrirtæki geti haft fasta starfsstöð í ríki samkvæmt varaákvæði 5. mgr. Ákvæði 6. mgr. 5. gr. gegnir því umfram allt þeim tilgangi að undanskilja ákveðna tegund umboðsmennsku, sem ella myndi álitin föst starfsstöð samkvæmt 5. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar, frá gildissviði 5. mgr. greinarinnar.¹²⁴

Hin neikvæða afmörkun í 6. mgr. 5. gr. tekur einkum til þess, er fyrirtæki stundar viðskipti í keldulandi samnings með aðstoð „miðlara, umboðsmanns eða annars óháðs (sjálfstæðs) fulltrúa“. Enn fremur er skilyrði að hlutaðeigandi aðilar annist erindreksturinn „innan marka

venjulegs atvinnureksturs þeirra (síns)“. Fari sjálfstæður umboðsaðili út fyrir mörk atvinnurekstrar síns, það er gerir annað og meira en venjulegt er í atvinnugrein hans, við framkvæmd umboðsins, er þess vegna ekki unnt að nota ákvæði 6. mgr. 5. gr.¹²⁵ Hvort það leiðir til myndunar fastrar starfsstöðvar í keldulandi samnings hjá umbjóðandanum ræðst hins vegar af 5. mgr. greinarinnar.

Sjálfstæður umboðsmaður. Óháðis-skilyrðið

Fyrra skilyrði þess að umboðsmaður falli undir 6. mgr. 5. gr. fyrirmyndarinnar er að hann sé óháður hinu erlenda fyrirtæki um framkvæmd vinnu sinnar. Við mat á óháðinu í þessu sambandi skiptir mestu að reyna að átta sig á því hvaða lagaleg og efnahagsleg tengsl eru milli aðila.¹²⁶ Nafnið sem aðilar velja á samband sitt er því aukaatriði. Heiti sambands getur þó skipt máli óbeint, það er verið til leiðsagnar. Oft er þannig unnt að draga ákveðnar ályktanir um innihald eða eðli vinnu af starfsheitinu einu saman. Ef heiti sambands (miðlari, umboðsmaður, fulltrú, heildsali) er lýsandi fyrir lagalega stöðu aðila, er t. d. varla unnt að horfa fram hjá því við mat á skattalegri stöðu þeirra.

Íathugasemdamynd OECD-fyrirmyndarinnar kemur fram, að umboðsmaður teljist ekki óháður, ef hann er háður nákvæmum fyrirmælum eða yfirgripsmiklu eftirliti hins erlenda fyrirtækis um starfsemi sína. Sömuleiðis telst aðili tæplega óháður ef rekstrarábyrgðin gagnvart þriðja manni hvílir ekki á fulltrúanum heldur hinum erlenda aðila.¹²⁷ Hins vegar gerir það aðila

123 Það sem eftir er af ákvæðinu hljóðar svo: „... sem rekur starfsemi fyrir fyrirtæki, hefur og venjulega beitir umboði í samningsríki til að gera samninga í nafni fyrirtækis, skal þetta fyrirtæki teljast hafa fasta starfsstöð í ríkinu með tilliti til sérhverrar starfsemi, sem hann annast fyrir fyrirtækið nema starfsemi hans sé takmörkuð við slíkar aðgerðir sem um ræðir í 4. mgr. sem, ef þær eru framkvæmdar á föstum viðskipta(verslunar)stað, ekki valda því að hinn fasti verslunar(viðskipta)staður teljist föst starfsstöð í umræddu ákvæði.“

124 Minnt skal á að ákvæði 5. mgr. 5. gr. fyrirmyndarinnar er

aðeins til vara. Aðeins reynir því á ákvæðið í þeim tilvikum er föst starfsstöð telst ekki vera fyrir hendi samkvæmt hinum almennu ákvæðu, sbr. 1. og 2. mgr. greinarinnar.

125 Ákvörðun á því hvort aðili er fyrir innan eða utan marka venjulegs atvinnurekstur síns ræðst af því sem venjulegt er í atvinnugreininni ekki hjá hlutaðeigandi aðila, sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 38,9-liður athugasemda við 5. gr.

126 Sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 37-lið athugasemda við 5. gr.

127 Sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 38-lið athugasemda við 5. gr.

ekki sjálfkrafa háðan þótt hann verði að hlýta faglegri leiðsögn hins erlenda aðila varðandi einstök viðskipti. Eins og sumir, sem taka að sér ákveðin verk fyrir aðra, verða miðlarar, umboðsmenn og fulltrúar, auðvitað að fara eftir ákveðnum reglum við framkvæmd vinnu sinnar.

Almennt verður að gera kröfu um að aðilarnir séu ekki tengdir persónulegum böndum. Starfsmaður erlends aðila getur samsé ekki verið óháður umboðsmaður. Launþegi er jú háður fyrirætlum vinnuveitanda síns um framkvæmd vinnu samkvæmt almennum húsbóndareglum. Þar sem fjárhagsleg tengsl skipta máli við matið getur aðili, sem telst lagalega óháður, verið háður ef hinn erlendí aðili er eini umbjóðandi hans.¹²⁸ Sérstök álitamál geta líka komið upp þegar móðurfélag í einu landi á ráðandi hlut í dótturfélagi öðru landi. Þótt móðurfélagið stjórni dótturfélaginu leiðir það ekki sjálfkrafa til þess að dótturfélagið teljist föst starfsstöð fyrir móðurfélagið og öfugt, sbr. 5. mgr. 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar.¹²⁹

Á hinn bóginn er ekki útilokað að dótturfélag geti verið umboðsmaður móðurfélags. Ákvæði 5. mgr. 7. gr. OECD-

fyrirmyndarinnar segir aðeins að við mat á hæði eða óhæði móður- og dótturfélaga skuli fara eftir sömu reglum og þegar um óskylda aðila er að ræða.¹³⁰ Með öðrum orðum verður að horfa fram hjá móður-dótturfélagssambandinu við matið á því hvort dótturfélagið sé svo háð móðurfélaginu við framkvæmd starfa sinna að móðurfélagið teljist stunda atvinnurekstur á fastri starfsstöð hjá því.¹³¹ Matið á hæðinu er því hvorki viðtækara né strangara þótt um skylda aðila er að ræða.¹³²

Samband móður-dótturfélaga verða stöðugt þýðingarmeiri í alþjóðlegum viðskiptum.¹³³ Dótturfélag þarf þó að greiða skatt í því landi sem það er heimilisfast eins og fastar starfsstöðvar. Í stað þess að stofna dótturfélag eða koma upp fastri starfsstöð í landi getur því verið freistandi fyrir móðurfélag að semja við óháðan umboðsmann til að annast um sölu á vörum sínum. Með því móti kemst móðurfélagið nefnilega hjá að greiða skatt af heildarsöluverði varanna þar sem aðeins umboðslaun dótturfélagsins koma til skatts í keldulandi samnings.¹³⁴

128 Sbr. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg. 145. athugasemd við 5. gr. Um afmörkun háðs og óháðs umboðsmanns samkvæmt fyrirmynd OECD, sjá 38-lið og áfram athugasemda við 5. gr.

129 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 176. Zimmer, bls. 157. Skaar, 1991, bls. 539.

130 Sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 38.1-lið og 40-lið athugasemd við 5. gr.

131 Framkvæmi dótturfélag störf fyrir móðurfélag í keldulandi samnings sem veldur því að föst starfsstöð myndast hjá móðurfélaginu breytir það engu um skattalega stöðu dótturfélagsins. Ef dótturfélagið er heimilisfast í því landi sem móðurfélagið telst reka fasta starfsstöð í vegna umboðsstarfa dótturfélagsins ber dótturfélaginu því eftir sem að telja fram og greiða skatt af heildartekjum sínum þar á meðal þóknun vegna sölu á vörum móðurfélagsins. Verði móðurfélag takmarkað skattskyld vegna umboðsstarfa dótturfélagsins eru afleiðingarnar þær að kelduland samnings fær rétt á að skattleggja þær tekjur sem móðurfélaginu hlotnast vegna umboðsstarfa dótturfélagsins. Hins vegar er ekki unnt að gera móðurfélaginu skatt af öðrum tekjum dótturfélagsins. Spurningunni um það hvort erindrekstur dótturfélags fyrir móðurfélag valdi því að móðurfélag telst stunda atvinnurekstur á fastri starfsstöð í keldulandi samnings má því ekki rugla saman við álitamálið um það hvort móðurfélag beri lagalega skyldu að telja tekjur dótturfélags fram hjá sér eins og gildir í sumum löndum þegar um þvingaða samsköttun er að ræða.

132 Til fróðleiks, sjá Rt. 1997, bls. 653. Í málinu reyndi á það hvort þýskt félag, Simens AG, skammtstafað SAS, stundaði atvinnurekstur á fastri starfsstöð í Noregi. Norskt dótturfélag hins þýska félags, Simens AS, skammtstafað SAS hafði gert samning við HYDRO um meiriháttar tækjasamsetningu. Við framkvæmd þessa verks naut SAS ríkulegrar aðstoðar SAG og í tengslum við það kom upp það álitamál hvort SAG stundaði atvinnurekstur á fastri starfsstöð í Noregi. SAG hélt því fram að aðstoð þess hefði aðeins falist í að útvega vinnuafli á leigu sem ekki telldist föst starfsstöð í skilningi tvísköttunarsamnings milli Noregs og Þýskalands. Að mati Hæstiréttar Noregs var talið sannað miðað við aðstæður í málinu að aðstoðin hefði verið mun umfangsmeiri. Í ljósi þessa var dæmt að föst starfsstöð hefði myndast.

133 Þetta gildir einkum þegar alþjóðlegar samsteypur eiga í hlut. Í stað þess að setja á fót fasta starfsstöð eða dótturfélag til að annast um viðskipti móðurfélagsins í eigin nafni þess stofnar móðurfélagið hins vegar dótturfélag og semur við það um að annast viðskiptin sem sjálfstæðan umboðsmann. Með því mótt er unnt að komast hjá að þurfa að greiða skatt af hagnaði starfsstöðvarinnar eða dótturfélagsins því aðeins umboðslaunin í keldulandi samnings eru skattlögg.

134 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 10.2-lið athugasemda við 1. gr. sem virðist opna möguleika á að móðurfélag teljist föst starfsstöð dótturfélagsins. Nánar, sjá Zimmer, bls. 157. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 177.

Innan venjulegra marka atvinnureksturs þeirra

Síðara skilyrði þess að umboðsmaður falli undir 6. mgr. 5. gr. OECD-fm, það er sé óháður hinum erlenda aðila, er að vinna hans falli innan venjulegra marka atvinnureksturs hans.¹³⁵ Umboðsmaður, sem ekki aðeins selur vörur í eigin nafni, það er innan marka venjulegs atvinnureksturs síns, heldur hefur einnig umboð til að gera samninga fyrir hönd hins erlenda aðila, og gerir þá í reynd, er í athugasemdum OECD-fyrirmyndarinnar um þetta skilyrði, nefndur sem dæmi um aðila sem starfar innan marka venjulegs umboðs síns.¹³⁶

Við mat á þessu skilyrði er að öðru leyti lögð áhersla á það að athuga skuli hvað er venjulegt í atvinnugreininni en ekki hjá hlutaðeigandi aðila.¹³⁷ Komi í ljós eftir slíka skoðun að óháður umboðsmaður hefur farið út fyrir venjuleg mörk atvinnureksturs síns við framkvæmd umboðsins er ekki unnt að nota 6. mgr. 5. gr. Hvort það leiði til þess að hið erlenda fyrirtæki teljist hafa stofnað fasta starfsstöð í keldulandi samnings ræðst hins vegar af þeim skilyrðum sem 5. mgr. greinarinnar setur fyrir því.¹³⁸

135 Úr danskri réttarframkvæmd, sjá U 1996.1187 H/TfS 1996, 532 H. Eystri landsréttur dæmdi að störf lögmannna. sem ráðnir höfðu verið til að stjórna útleigu á fasteignum með venjulegum hætti. illu því að föst starfsstöð myndaðist hjá eiganda fasteignanna er var búsettur í Sviss. Málinu var áfrýjað og komst Hæstiréttur að gagnstæðri niðurstöðu: „Også efter det for Højesteret oplyste må det lægges til grund, at begge advokater udøvede en virksomhed, der er sædvanlig for ejendomsadministratorer, og at advokaterne i denne forbindelse handlede inden rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed. Det er ikke godtgjort, at deres forhold til [skatteyderen] har været af en sådan karakter, at de kan betegnes som afhængige repræsentanter i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i art. 5, stk. 4, i dobbeltoverenskomsten. Det gør i denne henseende ingen forskel, at advokat ..., ud over at være administrator, også var medejer af ejendommene. Advokaternes administrationsvirksomhed kan derfor ikke udgøre et fast driftsted for [skatteyderen], jfr. aftalens art 5, stk. 5.“

136 Sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 38-liður athugasemda við 5. gr. Felist þessi störf umboðsins umfram allt í verkefnum sem heyrja undir 4. mgr. (undirbúnings- og aðstoðarstörf) getur starfseminn þó áfram heyrð undir 6. mgr.

137 Sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 38.9-liður athugasemda við 5. gr.

138 Um matið, sjá til fróðleiks TfS 2004, 162 H. Í málin hélt danskur maður því fram að hann ræki fasta starfsstöð í

Þýðingarmestu tilvikin sem valda því að aðili fer út fyrir venjulegt umboð sitt tengjast iðulega heimild til að gera samninga fyrir hönd hins erlenda aðila, sbr. nánar hér á eftir.¹³⁹

1.3.2.3.2 Skilyrði fastrar starfsstöðvar samkvæmt 5. mgr. 5. gr.

Þótt fyrirtæki sé ekki með fasta starfsstöð í keldulandi samnings samkvæmt 1. og 2. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar getur það eigi að síður talist hafa fasta starfsstöð þar. Svo er ef umboðsmaðurinn „kemur fram fyrir hönd fyrirtækis og hefur heimild í (keldulandi samnings) til að gera samninga í fyrirtækisins nafni og beitir þessari heimild að jafnaði ...“.¹⁴⁰ Fulltrúi eins og sá sem nefndur er í 5. mgr. 5. gr. getur bæði verið einstaklingur og félag það er lögðili. Ekki skiptir heldur máli hvort hann er heimilisfastur í keldulandi samnings eða ótilteknu þriðja landi. Umboðsmaðurinn getur semsé verið takmarkað skattskyldur í hlutaðeigandi landi.

Almennt er þó unnt að krefjast þess að hann hafi einhvervaranleg tengsl við landið.¹⁴¹ Andstætt 1. og 2. mgr. 5. gr. er hins vegar

Þýskalandi. Hagnaður af sölu þýrlu sem maðurinn átti væri því undanþeginn skatti í Danmörku, sbr. undanþágu mildunina skv. þágildandi tvísköttunarsamningi milli Danmerkur og Þýskalands. Hvað varðar umboðsmannsregluna var á því byggt að Daninn hefði leigt þýrluna Þýsku fyrirtæki sem framleigði hana síðan áfram til hins endanlega notanda. Rekstrarháttan gagnvart hinum endanlega notanda hvíldi á framleigusalanum, það er hinu þýska fyrirtæki, enda leigði það út þýrluna í eigin nafni. Hið þýska fyrirtæki réð yfir fleiri þýrlum sem einnig voru leigðir út. Með vísan til þessa var því talið að líta yrði á hið þýska fyrirtæki sem óháðan umboðsmann gagnvart Dananum og að vinna lægi innan marka venjulegrar atvinnustarfsemi þess.

139 Þetta er þó aðeins sagt í dæmaskyni, sjá nánar OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 38.8-liður athugasemda við 5. gr.

140 Sbr. hins enska texta er hljóðar svo: „... is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, ...“

141 Sbr. Arvid A Skaar: Permanent Establishment, 1991, bls. 485. Í OECD fyrirmyndinni kemur fram að það leiði af kröfunni um að fulltrúinn skuli koma „venjulega“ fram og gera samninga, að fyrirtækið, sem hann tengist, verði að hafa verið til lengur en skemur í keldulandi samnings svo að föst starfsstöð teljist hafa myndast og fyrirtækinu sé skylt að sæta takmarkaðri skattskyldu.

ekki nauðsynlegt að hann hafi föst tengsl við ákveðin landfræðilegan stað í keldulandi samnings. Hvorki umboðsmaðurinn né fyrirtækið þarf að hafa slík tengsl svo að föst starfsstöð teljist vera fyrir hendi.¹⁴² Umboð, sem fulltrúi í keldulandi samnings hefur, skapar þó aðeins fasta starfsstöð að það lúti að eiginlegri starfsemi (aðalstarfsemi) fyrirtækis.¹⁴³ Heimild til handa aðila til að ráða starfsmenn, taka á leigu fasteignir, kaupa varanlega rekstrarfjármuni, (innri málefni), allt í nafni fyrirtækis, nægir því ekki.¹⁴⁴ Öðru máli gegnir hins vegar ef umboðið lýtur að sölu á vörum í nafni fyrirtækis.

Almennt eru ekki gerðar sérstakar kröfur um tilvist eða eðli umboðs. Stöðuumboð jafnt sem önnur umboð með eða án tilvistar sérstaks aðila fullnægja því skilyrðunum.¹⁴⁵ Álitamál getur þó verið hvort skilja beri hugtakið umboð svo að fulltrúinn verði nauðsynlega að hafa heimild til að gera bindandi samning í nafni hins erlenda fyrirtækis eða hvort nóg sé að hann komi samningi á og láti hinu erlenda fyrirtæki svo eftir að ljúka honum. Út af fyrir sig er ekki

skilyrði að umboðsmaður hafi heimild til að ákveða samningsskilmála frá a til ö. Um umboð er því að ræða þótt umboðsmaður noti staðlaða samninga.¹⁴⁶ Jafnvel er nóg að fulltrúinn skrái aðeins nafn kaupanda, tegund vöru og magn en faxi samninginn svo til hins erlenda fyrirtækis til staðfestingar.

Í þeim tilvikum sem undirritun fyrirtækis á samning er aðeins til málamynda mæla hallkvæmnisrök einnig með því að líta eigi svo á að samningsgerðin falli undir hugtakið umboð.¹⁴⁷ Á því er líka byggt í OECD-fyrirmyndinni.¹⁴⁸ Ástæðan að baki slíku sjónarmiði er til þess að gera einföld. Í ljósi nútíma fjarskiptatækni yrði annars auðvelt að komast hjá því að föst starfsstöð samkvæmt 5. mgr. 5. gr. stofnist. Fulltrúinn verður hins vegar að nota umboð endurtekið, það er reglulega. Notkun þess má heldur ekki takmarkaðst við afmörkuð atvik. Þótt byggja verði tilvist fastrar starfsstöðar í þessu tilvikum á raunverulegu umfangi viðskipta er ekki útilokað að unnt sé að horfa til þess í hvaða mæli fyrirtæki hefur reiknað með að umboð yrði notað er það var veitt.¹⁴⁹ Í athugasemdum OECD-

142 Sbr. Arvid A Skaar: Permanent Establishment, 1991, bls. 464. Í þýskum rétti er t. d. talið að söluumaður í skipasölubás geti verið föst starfsstöð þótt skipið sé ekki fasttengt við landið, það er sjávarbotninn, sjá Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 124 liður athugasemda við 5. gr.

143 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfunna, 33-liður athugasemda við 5. gr.

144 Þegar fulltrúi innir af hendi í undirbúnings- eða aðs-töðarstarf má bæði rökstyðja það að ekki sé um að ræða fasta starfsstöð með vísan til þess að slíkt starf fullnægi ekki skilyrðum 5. mgr. 5. gr. til að teljast föst starfsstöð og til 4. mgr. 5. gr. Sjá til fróðleiks TFS 1989, 165 LSR. Þýsk félag hugðist setja á fót lager hjá dönsku félagi. Þýska félagið ætlaði sjálfst annast um sölu varanna, þar með talið með útsendingu á sölumönnum og söluupplýsingum. Danskir viðskiptamenn áttu síðan að senda pantanir sínar til danska félagsins sem annaðist um afgreiðslu þeirra. Landsskattarétturinn lagði áherslu á að danska félagið hefði ekki heimild til að binda þýska félagið, þar sem söluskilmálar og verð fóru eftir þeim söluupplýsingum sem sendar höfðu verið þeim af þýska félaginu. Ákvörðun um kaup vegna greiðsluferfiðleika viðskiptamanns o. fl. var auk þess alfarið á valdi hins þýska félags. Verkefni danska félagsins lutu því umfram allt að undirbúnings- og aðstoðarframkvæmdum. Af því leiddi að þýska félagið var ekki talið hafa fasta starfsstöð í Danmörku.

145 Varðandi umboð sem hafa sérstaka tilvist (þar með talið stöðuumboð) hafa menn velt fyrri sér hvort með „umboði“

sé átt við hina innri heimild (d. indre bemyndigelse) eða hina ytri lagalegu stöðu (d. ydre legitimation). Frederik Zimmer, bls. 155 og Jørn Quiste í SU 1991, 69 telja að hin innri heimild skipti mestu máli. Arvid A. Skaar: Permanent Establishment, 1991, bls. 498 og áfram, segir að þetta, það er eðli umboðsins, eigi að ráðast af innlendum rétti þess lands sem noti samninginn hverju sinni. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, bls. 601 leggur áherslu á lagalegu stöðu umboðsins gagnvart þriðjamaðmanni. Zimmer, 2. útg., bls. 155, bendir hins vegar á að það leiði af kröfunni um að umboði skuli vera beitt jafnaðarlega að vandamál af þessu tagi komi sárásjaldan upp. Í 3. útg. bókar hans er hvergi vikið að þessu.

146 Sbr. Zimmer, bls. 155. Klaus Vogel: Athugasemd 141 við 5. gr.

147 Sbr. Zimmer, bls. 155 sem tilgreinir 33-lið athugasemda við 5. gr., einkum 1. tölul. Þeirrar greinar, máli sínu til stuðnings. Sömu skoðunar er Skaar, 1991, bls. 492, en þar segir: „An agency PE is constituted, however, when the approval of the contract is a pure formality, and not a real part of the negotiations.“ Klaus Vogel: Athugasemdir 140-141 við 5. gr.

148 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfunna, athugasemd 33 við 5. gr. Sjá einnig Arvid A. Skaar: Permanent Establishment, 1991, bls. 490 og áfram. Zimmer, bls. 155. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 180. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 118-liður athugasemda við 5. gr.

149 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 180. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. útg., 120-liður athugasemda við 5. gr.

fyrirmyndarinnar um þetta segir hins vegar aðeins að byggja verði ákvörðunina á raunverulegri stöðu viðskiptanna, sem þýðir að meta verður hvert tilvik sér.¹⁵⁰

Þótt um sé að ræða fullrúa, er hefur umboð, leiðir notkun þess í nafni fyrirtækis í aðildarríki, þó ekki til myndunar fastrar starfsstöðvar í keldulandi samnings, ef starf umboðsmanns takmarkast við þess háttar aðgerðir sem um ræðir í 4. mgr. 5. gr. og þessar aðgerðir, ef þær væru framkvæmdar á föstum verslunar (viðskipta) stað, myndu ekki leiða til stofnunar fastrar starfsstöðvar. Felast starf umboðsmanna í innkaupum á vörum eða söfnun upplýsinga þarf því almennt ekki að hafa neinar áhyggjur af því að föst starfsstöð myndist. Fullnægi umboðsmaður hins vegar þeim skilyðum sem krafist er til myndunar fastrar starfsstöðvar heyrir undir starfsstöðina ekki aðeins sú starfsemi, sem veldur því að föst starfsstöð telst vera fyrir hendi, heldur sérhver sú starfsemi önnur er umboðsmaðurinn annast í nafni fyrirtækisins.

1.3.2.4 Uppgjör tekna fastrar starfsstöðvar

1.3.2.4.1 Hlutverk uppgjörins

Rétturinn til að skattleggja tekjur af atvinnurekstri samkvæmt 1. mgr. 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar tilheyrir heimilisfestarlandinu, sbr. orðalagið „er einungis skattlagður“.¹⁵¹ Að jafnaði er keldulandi samnings því óheimilt að skattleggja og gildir einu þótt tekjurnar eigi uppruna í starfsemi með ákveðin tengsl við landið eins og sölu á vörum til viðskiptamanna sem búsettir eru þar. Starfræki fyrirtæki í aðildarríki fasta

starfsstöð í keldulandi samnings ber hins vegar að skipta skattlagningarréttinum á milli þess ríkis og heimilisfestarlands skattaðila.¹⁵²

Kelduland samnings hefur heimild til að skattleggja þann hluta af hagnaði fyrirtækis sem tilheyrir föstu starfsstöðinni. Afganginn, það er þann hluta, sem ekki tilheyrir föstu starfsstöðinni heldur höfuðstöðvunum, er kelduland samnings semsé óheimilt að skattleggja. Umræddur hluti er þar af leiðandi undanþeginn (d. ekseptionslempelse, undanþágumildun) skattlagningu í keldulandi samnings. Þar sem hluti af tekjunum sætir skattlagningu í keldulandi samnings ber heimilisfestarlandi skattaðila að milda skattlagningu fyrirtækisins samkvæmt undanþágu- eða frádráttaraðferð, sbr. A- eða B-liður 23. gr. OECD-fyrirmyndarinnar.

Réttur til mildunar takmarkast þó við hinar mildunarhæfu tekjur, það er þann hluta teknanna, sem tilheyrir föstu starfsstöðinni. Starfsstöðinni ber að gera upp þessar tekjur sem nettótekjur. Til skatts koma því heildartekjur af frádregnum heildarútgjöldum. Afar þýðingarmikið er að heimilisfestarland og kelduland samnings geri tekjur fastrar starfsstöðvar upp eins. Þetta er nauðsynlegt til að unnt sé að hindra tvískattlagningu eða það sem verra er, tviökkiskattlagningu. Af skiptingarákvæðum 6.-22. gr. OECD-fyrirmyndarinnar er ákvæði 7. gr. eina ákvæðið sem hefur að geyma reglur um uppgjör tekna, sbr. 2. til 6. mgr. ákvæðisins. Þar sem einstök aðildarríki, heimilisfestarland og kelduland samnings, eru skyldug að nota þessar reglur við uppgjör mildunarhæfra tekna veitir slíkt

¹⁵⁰ Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfuna, athugasemd 33.1-lið við 5. gr.

¹⁵¹ Ákvæði 7. gr. hefur verið í endurskoðun undanfarin ár. Hófst vinnan 2006 og er reiknað með að henni ljúki 2010. Nýtt ákvæði mun þá taka gildi. Hið nýja ákvæði sem þegar hefur verið kynnt felur þó ekki í sér breytingu frá eldri rétti heldur er tilgangurinn aðeins að gera ákvæðið skýrarar. Sjá

Discussio draft on a new Article 7 (Business Profits) of the OECD Model Tax Convention, /, July to December 2008.

¹⁵² Skilyrði er að um sé að ræða fasta starfsstöð í keldulandi samnings. Reki fyrirtæki fasta starfsstöð í önefndu þriðja ríki eða heimilisfestarlandi sínu, er aðeins unnt að skattleggja tekjur af henni í heimilisfestarlandinu.

fyrirkomulag ákveðna tryggingu fyrir því að samræmdu uppgjóri sé beitt.

Á uppgjör tekna fastrar starfsstöðvar reynir í tveimur tilvikum samkvæmt innlendum rétti, annars vegar við afmörkun á tekjum sem sæta takmarkaði skattskyldu samkvæmt 4. tölul. 3. gr. SL og hins vegar við ákvörðun á mildunarhæfum tekjum samkvæmt tvísköttunarsamningum. Þótt ekki sé fyrir að fara neinni þjóðréttarlegri skyldu fyrir ríki að gera tekjur fastrar starfsstöðvar upp eins í báðum tilvikum er það yfirleitt gert hjá flestum þjóðum. Ástæða þessa er tvíþætt. Ekki er óalgennt að gripið sé til OECD-fyrirmyndarinnar sem hjálpargagns við túlkun innlendra reglna. Þá er venja að fylla ófullkomin ákvæði tvísköttunarsamninga með innlendum lögum og verklagsreglum.¹⁵³

1.3.4.4.2 Hin óbeina aðferð

Við tekjuuppgjör fastrar starfsstöðvar er venja að greina á milli óbeinnrar og beinnrar aðferðar.¹⁵⁴ Samkvæmt hinni beinu aðferð er gengið út frá þeirri ímynd eða hugmynd öllu heldur að fasta starfsstöðin sé efnahagslega sjálfstæð eining. Athugið að hér er einungis um að ræða ímynd vegna þess að fasta starfsstöðin er hvorki sjálfstæður réttaráðili né skattaðili heldur aðeins ósjálfstæður hluti af ákveðinni fyrirtækjaheild, höfuðstöðvum fyrirtækis í öðru landi.

Við tekjuuppgjör samkvæmt hinni beinu aðferð þarf kelduland samnings, rekstrarlandið eða starfsstöðvarlandið, því ekki að gera upp heildartekjur fyrirtækisins, föstu starfsstöðvarinnar og höfuðstöðvanna, þvert á móti er fullnægjandi að ákvarða heildartekjur og heildarútgjöld starfsstöðvarinnar. Nánari grein verður gerð fyrir hinni beinu aðferð í kafla 6.3.2.4.3 hér á

eftir.

Meira tillit er hins vegar tekið til þess að fasta starfsstöðin er ósjálfstæður hluti af stærri fyrirtækjaheild samkvæmt hinni óbeinu aðferð. Við tekjuuppgjör samkvæmt þeirri aðferð er þess vegna nauðsynlegt að gera fyrst upp alheims tekjur og alheims útgjöld fyrirtækisins. Mismuni þessa þáð er hagnaðinum eða tapinu er svo skipt á milli starfsstöðvarinnar og höfuðstöðvanna eftir ákveðnum skiptilyklum.

1.3.2.4.2.1 Hin óbeina aðferð sem almenn skiptiaðferð

Hin óbeina aðferð í víðasta skilningi orðsins gengur út frá því að starfsstöðin sé ósjálfstæður hluti af ákveðinni fyrirtækjaheild. Til grundvallar aðferðinni liggur að báðir hlutar fyrirtækisins, höfuðstöðvarnar og starfsstöðin, stuðli að heildarhagnaði þess. Vegna þessa eigi að skipta heildarhagnaðinum á milli fyrirtækjahlutanna að tiltölu miðað við stærð þeirra. Þegar hinni óbeinu aðferð er beitt felast tekjur fastrar starfsstöðvar eingöngu í raunverulegum tekjum og gjöldum. Ekkert tillit er því tekið til reiknaðra tekna og gjalda vegna innbyrðis viðskipta föstu starfsstöðvarinnar og höfuðstöðvanna.

Nokkrir annmarkar eru á notkun hinnar óbeinu aðferðar. Í fyrsta lagi veldur beiting hennar erfiðleikum í starfsstöðvarlandinu.¹⁵⁵ Öfugt við hina beinu aðferð er þannig ekki nóg að gera upp tekjur sem tilheyra starfsstöðinni. Til að unnt sé að skipta hagnaðinum á milli föstu starfsstöðvarinnar og höfuðstöðvanna verður semsé að gera upp alheimstekjurnar bæði í heimilisfestarlandinu og starfsstöðvarlandinu. Uppgjörð

¹⁵³ Við uppgjör á tekjum samkvæmt 2.-6. mgr. 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar er það iðulega svo að innlendir réttur afmarkar hvaða tekjur eru skattskyldar og hvaða frádrátt megi draga frá þeim, hvenær skuli telja tekjur til tekna og gjöld til frádráttar þeim, umreikning erlendra tekna til innlendra svo nokkuð sé nefnt.

¹⁵⁴ Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 187. Zimmer, bls. 161.

¹⁵⁵ Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 187. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 104-liður athugasemda við 7. gr. og áfram.

í heimilisfestarlandinu litur lögum heimilisfestarlandsins en í starfsstöðvarlandinu er gengið út frá lögum starfsstöðvarlandsins.¹⁵⁶

Þessi uppgjörsmáti gerir ekki aðeins meiri kröfur til fyrirtækisins sem slíks. Það verður jú að gera upp tekjur sínar samkvæmt lögum tveggja landa. Álag eykst einnig á skattayfirvöld vegna eftirlits með skattskilum fyrirtækisins.¹⁵⁷ Í annan stað getur verið vandkvæðum bundið að finna heppilega aðferð (skiptilykill) til að skipta heildarhagnaðinum á milli starfsstöðvarinnar og höfuðstöðvarinnar á nákvæman og einhlytan hátt. OECD-fyrirmyndin flokkar slíka skiptilykla í þrennt. Samkvæmt fyrsta flokki er hagnaðinum skipt eftir sölu (veltu), öðrum flokki eftir launaútgjöldum og þriðja flokki eftir framlögðu fé eða eigin fé.¹⁵⁸

Samkvæmt hinni óbeinu aðferð er þar að auki lítið sem ekkert tillit unnt að taka til þess að einstakir hlutar fyrirtækis fást

við ólíka starfsemi. Höfuðstöðvarnar eru t. d. framleiðslufyrirtæki en starfsstöðin sölufyrirtæki. Almennt ber þó að forðast að láta valið á aðferð ráðast eingöngu af hagkvæmismáti eins og uppruna tekna. Jafnvel þótt að með hinni óbeinu aðferð sé leitast við að ákvarða tekjur, sem næst því er þær myndu verða ákvarðaðar samkvæmt hinni beinu aðferð, getur verið munur á aðferðunum. Þýðingarmikið er því að taka stefnumarkandi ákvörðun um skiptingu tekna strax í upphafi svo að ekki fari á milli mála á hverju hún grundvallast.¹⁵⁹

Flest ríki, þar á meðal Ísland, nota hina beinu aðferð við uppgjör á tekjum fastrar starfsstöðvar.¹⁶⁰ Aðferðin er líka lögð til grundvallar í fyrirmynd OECD að tvísköttunarsamningi. Við framkvæmd tvísköttunarsamninga sem gerðir eru á grundvelli OECD-fyrirmyndarinnar er aðeins unnt að beita hinni óbeinu aðferð við tekjuuppgjör að hún sé venjulega notuð eftir innlendum rétti.¹⁶¹ Jafnframt verður

156 Kelduland samnings getur ekki lagt uppgjör fyrirtækis í heimilisfestarlandi athugasemdalaust til grundvallar skiptingu hagnaðar. Það starfar af því að uppgjör tekna í löndunum getur verið svo ólíkt. Löndin geta t. d. notað mismunandi matsreglur, fyringarreglur og tímafærslureglur svo að nokkuð sé nefnt. Þetta sjónarmið nýtur stuðnings í OECD-fyrirmyndinni, 2005-útgáfunni. Eins og segir í 28-liðu athugasemda við 7. gr. er ekki unnt að krefjast þess að eitt land fylgi reglum annars lands við skiptingu tekna milli starfsstöðvar og höfuðstöðva.

157 Almenn upplýsingaskylda gagnvart starfsstöðvarlandi eða samningur um skyldu heimilisfestarlands til að senda keldulandi samnings upplýsingar um tekjur fyrirtækis í heimilisfestarlandi myndi tvímælaust vera til bóta. Varasamt getur þó verið að veita slíkar upplýsingar vegna réttmætra ástæðna alþjóðlegra fyrirtækja um er að vískvæmd viðskiptaleyndarmál komist í hárnæli eða verði heyrum kunn.

158 Sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 27-liður athugasemda við 7. gr. Á umræddum stað í athugasemdunum er engri aðferð veittur forgangur umfram aðra. Þvert á móti er sagt að val á aðferð fari eftir aðstæðum í hverju máli. Skipting eftir veltu henti ef til vill best hjá fyrirtækjum sem stunda sölu á vörum og þjónustu með mikillri framlegð. Á sama hátt sé unnt að notast við veltu við sölu á váttryggingum hjá tryggingafyrirtækjum. Á hinn bóginn geti verið æskilegra að skipta eftir kostnaði þegar um er að ræða framleiðslufyrirtæki. Gildir það ekki hvað sist þegar um er að ræða fyrirtæki sem framleiða hráefni. Þessu er í grundvallaratriðum eins farið þegar um er að ræða fyrirtæki sem krefjast mikils vinnuafns við framleiðslu sína. Loks kunnir framlagt fé að vera heppilegri skiptingarkill þegar um er að ræða fjárfestingarfyrirtæki. Þótt upptalningin á skiptilyklum sé takmörkuð við þessa þrjá

kosti útilokar það ekki að unnt sé að nota aðra möguleika. Í þýskum fræðibókum hefur verið lagt til að millilandamæranleg fyrirtæki skipti heildarhagnaðinum eftir áhættumati, sbr. Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervsindkomst, bls. 385.

159 Sbr. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 101-liður athugasemda við 7. gr. er gagnrýnir þýska fræðimenn fyrir skort á töku stefnumarkandi ákvörðunar.

160 Af einstökum Evrópulöndum, sem víkja frá þessu, má nefna Sviss. Í ársskýrslu IFA-ráðstefnunar 1996 getur Peter Athanas þess að aðferðin hafi einnig mikla þýðingu við uppgjör tekna fastrar starfsstöðvar í Ástralíu, Japan og Malasíu, sjá Peter Athanas í ársskýrslu IFA-ráðstefnunar 1996, sbr. Cahiers LXXXIa, bls. 21 og áfram, einkum bls. 29.

161 Hinn takmarkaði möguleiki á að nota hina óbeinu aðferð við uppgjör tekna samkvæmt tvísköttunarsamningum sem eru gerðir eftir OECD-fyrirmyndinni er sérstaklega undirstrikaður í fyrirmyndinni. Samkvæmt því er „aðeins heimilt að nota hina óbeinu aðferð, í undantekningartilvikum, þegar það af sögulegum orsökum hefur verið venja í fortíðinni og er almennt viðurkennt í hlutaðeigandi landi, bæði af skattayfirvöldum og skattaðilum sem fullnægjandi.“, sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfan, 25-liður athugasemda við 7. gr. i. f. Víkjandi staða hinnar óbeinu aðferðar gagnvart hinni beinu þýðir samkvæmt OECD-fyrirmyndinni, að val á skiptingaraðferð eigi umfram allt að gegna þeim tilgang að leiða fram niðurstöðu um skattskyldar tekjur sem nalgast eins og kostur er þá niðurstöðu sem leidd er fram um skattskyldar tekjur samkvæmt hinni beinu aðferð, sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfan, 27-liður athugasemda við 7. gr. i. f.

hin óbeina aðferð að leiða til hliðstæðrar tekjuuppgjörsniðurstöðu sem meginreglur 7. gr. um heimfærslu tekna kveða á um. Síðast en ekki síst takmarka reglur, sem lúta að framkvæmd tekjufærslunnar, möguleika ríkja til að fylgja hinnu óbeinu aðferð. Leiðir þetta af 6. mgr. 7. gr. sem gerir kröfu um að fyrirtæki fylgi sams konar heimfærslureglu frá ári til árs.¹⁶²

Samkvæmt íslenskum skattarétti geta aðeins erlend váttryggingafélög, sem starfa hér á landi á fastri starfsstöð, notað óbeina aðferð við uppgjör útibúsins, sbr. 2. mgr. 3. tölul. 70. gr. SL.¹⁶³ Ákvæðið mælir fyrir um uppgjör tekjuskattstofns og tekur því bæði til reglulega og óreglulegra tekna. Þar að auki er uppgjörð fortakslaut sem þýðir að almennt er ekki unnt að veita undanþágu frá greininni. Þótt íslensk skattalög hafi aðeins að geyma reglur um uppgjör tekna útibúa erlendra váttryggingafélaga er ekki unnt að útiloka að aðrir, sem reka fastar starfsstöðvar hér, geti fengið heimild til að gera upp tekjur samkvæmt óbeinni aðferð. Um eiginlega skyldu til að nota uppgjörsaðferðina hjá fyrirtækjunum er þó varla að ræða. Hið sama gildir um innlend váttryggingafélög sem reka útibú erlendis. Við uppgjör sitt ber þeim almennt að nota hina beinu aðferð og óháð því hvað innlend lög í starfsstöðvarlandinu segja um uppgjörð.¹⁶⁴ Almennt er því ekki unnt að skylda þau til að nota óbeina aðferð nema lög keldulandsins kveði á um það.

1.3.2.4.2.2 *Hin óbeina aðferð sem fyllingarregla*

Að undanteknum útibúum erlendra

váttryggingafélag hér á landi ber að leggja hina beinu aðferð til grundvallar tekjuuppgjöri fastra starfsstöðva. Þetta þýðir þó ekki að aldrei geti reynt á hina óbeinu uppgjörsaðferð við tekjuuppgjör fastrar starfsstöðvar. Í einstaka tilvikum kann að vera nauðsynlegt að grípa til hennar sem hjálpartækis við uppgjör samkvæmt hinni beinu aðferð.¹⁶⁵ Svo er t. d. þegar ekki er unnt að notast við hina beinu aðferð vegna skorts á fullnægjand bókhaldsgögnum. Hið sama gildir þegar skipta þarf gjöldum sem meira og minna eru sameiginleg föstu starfsstöðinni og höfuðstöðvunum. Í slíkum tilvikum virkar aðferðin því sem fyllingarregla.

Í OECD-fyrirmyndinni er sérstaklega rætt um erfiðleika við að afla fullnægjandi bókhaldsgagna hjá föstu starfsstöðinni sem ástæðu fyrir beitingu aðferðarinnar. Það eigi t. d. við þegar um er að ræða lítil fyrirtæki sem starfa beggja megin landamæra í löndum sem liggja hlið við hlið. Sama máli gegnir þegar starfsstöðin og höfuðstöðvarnar eru mjög tengdar þannig að ekki er unnt að skilja á milli þeirra með góðu móti. Samkvæmt athugasemdum við fyrirmyndina ber þá að nota hina óbeinu aðferð ef það er venjulegt í hlutaðeigandi ríki. En jafnvel þótt ekki sé venjulegt að beita aðferðinni getur verið réttlætunlegt að gera það í undantekningartilvikum svo sem þegar áætla þarf skiptingu af hagkvæmnisástæðum.¹⁶⁶

Hvorki í lögum né stjórnvaldsfyrirmælum hér á landi er að finna reglu sem gerir ráð fyrir beitingu hinnar óbeinu aðferðar við slíkar aðstæður. Ef erfiðleikum er bundið

162 Sbr. Zimmer, bls. 161. Sjá einnig discussion draft 2001, en þar segir að hin óbeina aðferð komi aðeins til greina „in a very small number of cases“ og að vinnureglan geri ekki ráð fyrir að þörf sé fyrir ákvæðið í 4. mgr. 7. gr. fyrirmyndarinnar, sbr. liður 180.

163 Hliðstæða reglu er að finna í 12. gr. dönsku félagaskattalaganna. Um túlkun þessa, sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 189-190.

164 Sbr. Inge Beicher og Clive M. Baxter í dönsku skýrslunni á IFA-ráðstefnunni 1996, sbr. Cahiers LXXXII, bls. 345 og áfram, einkum bls. 361. Á þessu virðist einnig byggt í LSRM

1964, 97, en þar var fallis á kröfu dansks tryggingafélags um að reiknaðir vextir á grundvelli iðgjalda af seldum trygginga til váttryggingataka í Svíþjóð, skyldu teljast til tekna hjá fastri starfsstöð, er tryggingafélagið rak í Svíþjóð, en af því leiddi að þeir voru undanþegnir skatti í Danmörku samkvæmt dansk-sænska tvísköttunarsamningnum.

165 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 191. Zimmer, bls. 161.

166 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfan, 24-liður athugasemda við 7. gr.

að sannreyna tekjur fastrar starfsstöðvar vegna ágalla á bókhald og reikningskilum eða vegna annarra ástæðna, verður þess vegna að reyna til þrautar að gera upp tekjur starfsstöðvarinnar samkvæmt hinni beinu aðferð.¹⁶⁷ Í framkvæmd hér á landi er því líklegra að gripið verði til hinnar óbeinu aðferðar til fyllingar við heimfærslu á gjöldum sem snerta bæði föstu starfsstöðina og höfuðstövarinnar. Helsta dæmið um slík gjöld er auðvitað almennur (yfir) stjórnunarkostnaður, auglýsingaferð, rannóknar- og þróunarkostnaður og markaðsleit svo nokkuð sé nefnt.¹⁶⁸

Þótt hin óbeina aðferð sé aðeins notuð til fyllingar eru vandamálin samfara beitingu hennar ekkert auðveldari í meðförum. Fyrirtæki getur því lent í erfiðleikum með að gera upp tekjurnar eða gjöldin og skipta þeim með fullnægjandi hætti. Léttara er ekki heldur fyrir skattfyrvöld að fylgjast með því að uppgjörið sé rétt og sannleikanum samkvæmt. Ákveða verður skiptingarlykil í hverju tilviki fyrir sig eftir því sem best hentar starfseminni. Eðlilega hlýtur valið þó ávallt að vera nokkuð matskennt. Þetta eykur hættuna á því að heimilisfestarland og kelduland samnings, starfsstöðvarlandið, skipti tekjunum eða gjöldunum á ólíkan hátt.

Vegna skorts á reglum um framkvæmd skiptingar má almennt ganga út frá því sem vísu að heimilt sé að notast við innlendar verklagsreglur um skiptingu teknanna eða gjaldanna við tekjuuppgjörið samkvæmt tvísköttunarsamningum. Hér á

landi er hvorki við skráð lög eða auglýstar verklagsreglur að styðjast við ákvörðun á skiptingarlykli þegar hin óbeina aðferð er notuð til fyllingar við gjaldskiptingu. Fyrirtæki hefur því tiltölulega frjálsar hendur við framkvæmdina. Sé skiptingin vefengd verður hlutaðeigandi þó ávallt að vera tilbúin að rökstyðja skiptinguna fyrir skattfyrvöldum.

1.3.2.4.3 Hin beina aðferð

Við framkvæmd tvísköttunarsamninga á Íslandi ber almennt að gera upp hagnað fastrar starfsstöðvar samkvæmt hinni beinu aðferð.¹⁶⁹ Þetta gildir hvort heldur fasta starfsstöðin er staðsett hér á landi, það er Ísland er kelduland samnings, eða erlendis, það er Ísland er heimilisfestarland samnings. Mælt er fyrir um hina beinu aðferð í 2. og 3. mgr. 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar og hljóða málsgreinarnar svo:

„2. Þegar fyrirtæki í samningsríki stundar atvinnurekstur í hinu samningsríkinu á fastri starfsstöð skal hvort samningsríki um sig, nema annað leiði af ákvæðum 3. mgr., heimfæra hjá föstu starfsstöðinni þann hagnað sem ætla má að komið hefði í hennar hlut ef hún væri sérstakt og sjálfstætt fyrirtæki sem hefði haft með höndum sams konar eða svipaðan atvinnurekstur við sömu eða svipaðar aðstæður og kæmi að öllu leyti sjálfstætt fram í skiptum við það fyrirtæki sem hún er föst starfsstöð fyrir.

3. Við ákvörðun hagnaðar fastrar atvinnustöðvar skal leyfa sem frádrátt útgjöld sem stofnað er til

167 Ef ekki er unnt að sannreyna tekjur og gjöld fyrirtækis vegna þess hversu ónákvæm skráning þeirra er eða fylgiskjöl beinlínis vantar gildir sú regla samkvæmt íslenskum rétti að ákvarða beri tekjuskattsstofn fyrirtækisins að álitum eins og það er kallað. Undir slíkum kringumstæðum getur verið fylgilega réttlætanlegt að nota hina óbeinu aðferð við skiptingu tekna og jalda. Ekki aðeins auðveldar það skattfyrvöldum að skipta tekjunum. Dómstólar geta einnig haft hliðsjón af reglunni við könnun á því hvort sanngjarnri skiptingu hafi verið beitt. Þegar ágallar eru á bókhaldi og reikningskilum fyrirtækis er því viðbúið að hin óbeina aðferð fái aukið vægi. Eftir sem áður ber þó að leggja áherslu á það að fylgja skal hinni beinu aðferð ef þess er nokkur kostur.

168 Í 16-lið athugasemda við 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar, 2005-útgáfunni segir eftirfarandi um þetta: „Í einstaka tilvikum er augljóslega nauðsynlegt að meta þau gjöld sem um ræðir eða ætla þau með hefðbundnum aðferðum. T. d. varðandi stjórnunarkostnað vegna reksturs höfuðstöðva getur verið réttlætanlegt að gjaldfæra hluta samkvæmt veltu (eða jafnvel heildartekjum) starfsstöðvarinnar af heildarveltu fyrirtækisins.“

169 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 192. Zimmer, bls. 161.

af hálfu föstu atvinnustöðvarinnar, þar með talinn kostnað við framkvæmdastjórn og almenna stjórnun, hvort heldur kostnaðurinn er til orðinn í því ríki þar sem fasta atvinnustöðin er eða annars staðar.¹⁷⁰

Tekjuuppgjör samkvæmt hinni beinu aðferð byggir á þeirri mynd eða hugmynd (d. fiktion) öllu heldur að fasta starfsstöðin sé sjálfstætt óháð fyrirtæki, sbr. nánar næsta kafla hér á eftir.¹⁷¹ Ákvæði 7. gr. fyrirmyndarinnar er þó ekki algilt. Undir það falla semsé ekki allar tekjur. Nauðsynlegt er þannig að lesa ákvæðið í samhengi við 2. mgr. 13. gr. OECD-fyrirmyndarinnar.

Umrætt ákvæði heimilar keldulandi samnings að skattleggja hagnað vegna sölu á eignum sem tilheyra fastri starfsstöð í því ríki. Skattlagningarrétturinn tekur til hagnaðar af sölu allra eigna nema fasteigna.¹⁷² Engu máli skiptir því hvort um er að ræða varanlega rekstrarfjármuni (d. næringsaktiver) eða fjárfestingareignir (d. anlægsaktiver).¹⁷³ Tekjur af sölu allra þessara eigna ber að heimfæra undir föstu starfsstöðina. Með þessu er þó ekki öll sagan sögð. Kelduland samnings er einnig heimilt að skattleggja hagnað af sölu föstu starfsstöðarinnar að hluta eða fullu, sér eða

saman, með höfuðstöðvunum. Helgast það af því að litið er á viðskiptin eins og um sölu einstakra eigna sé að ræða, en ekki ákveðinni eignaeild, það er mismun heildareigna og heildarskulda.

1.3.2.4.3.1 Helstu efnisþættir sjálfstæðisimyndarinnar

Ákvörðun á efni sjálfstæðisimyndarinnar hefur beina þýðingu við skattlagningu í tveimur samningsríkjum (eða réttara sagt samningsbundna takmörkun á skattlagningarrétti í aðildarríkjum samnings) þar sem niðurstöður um fjölmörg atriðiveltur á því hversu sjálfstæð starfsstöðin telst vera gagnvart höfuðstöðvunum. Þeir sem fjalla um alþjóðlegan skattarétt eru þó langt frá því sammála um alla efnisþætti eða innihald sjálfstæðisimyndarinnar.¹⁷⁴ Hinum ólíku kenningum má þannig gróflaga skipta í tvo flokka, annars vegar kenningum um ótakmarkað (fullt) sjálfstæði og hins vegar kenningum um takmarkað sjálfstæði.¹⁷⁵

Ótakmarkað sjálfstæði

Þegar um er að ræða viðskipti á milli starfsstöðvar og höfuðstöðva hennar ber eftir kenningunum um ótakmarkað sjálfstæði að gera þau upp samkvæmt

170 Á ensku hljóða þessi ákvæði svo: „2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment. — 3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.”

171 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 194. Zimmer, bls. 160 og áfram.

172 Sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 24- og 27-liður athugasemda við 13. gr.

173 Sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 194, einkum tilvísun 194 á þeirri síðu. Sú skoðun er því ekki rétt að heimfærsla tekna til fastrar starfsstöðvar takmarkist

við eignir sem hafa atvinnurekstrarleg einkenni, það er aflag tekna í reglulegri starfsemi (d. erhvervsmæssig karakter).

174 Álitamál tengd umfangi sjálfstæðisimyndarinnar hafa verið til umræðu innan OECD udanfarin ár. Árið 2001 gaf stofnunin þannig út umræðuðrög (e. discussion draft) með heitinu: The attributions of profits to permanent establishment. (Hér eftir kallað Discussion draft 2001) Álitamál varðandi sjálfstæði starfsstöðvar skipta meðal annars máli, þegar tap er af rekstri höfuðstöðva eða annarra rekstrarstaða, en hagnaður af rekstri fastrar starfsstöðvar. Samkvæmt kenningunni um hið takmarkaða sjálfstæði skal telja starfsstöðinni til tekna þær tekjur er henni tilheyra. Ekki er því heimilt að jafna tapi höfuðstöðva á móti hagnaði hennar. Samkvæmt kenningunni um hið ótakmarkaða sjálfstæði ber hins vegar að skipta heildarhagnaði (eða tapi) fyrirtækisins, það er „business profits“ á milli einstakra hluta fyrirtækisins. Sé hagnaður af einum rekstrarhluta en tap af öðrum þurrkast það því út. Um samanburð á þessu vandamáli í einstökum löndum, sjá The Attribution of Profits to Permanent Establishments: The taxation of intra-company dealings í ritstjórn Raffaele Russo, Preface by Kees van Raad, IFA, Ágúst 2005.

175 Sjá Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervesindkomst, bls. 245 og áfram.

armlengdarverðum.¹⁷⁶ Af því leiðir að greiðslur eins og vextir, leiga og höfundalaun vegna innbyrðis viðskipta teljast tekjur hjá þeim hluta fyrirtækisins er veitir þeim móttöku en útgjöld hjá þeim hluta fyrirtækisins sem innir þær af hendi. Uppgjör tekna og gjalda samkvæmt þessari aðferð líkist því einna helst uppgjöri sem beitt er þegar um er að ræða móður- og dótturfélag í fullri eign móðurfélagsins. Ótakmarkað sjálfstæði fastrar starfsstöðvar í jafn ríki mæli og hér er gert ráð fyrir er þó yfirleitt hafnað af fræðimönnum.¹⁷⁷

Eðlilega er því erfitt að finna dóm og úrskurði svo og fræðileg skrif til styrktar henni. Önnur kenning um uppgjör tekna fastrar starfsstöðvar, rekstrargagnsemiskenningin (d. funktions-nytte-teorien) er líka stundum nefnd í þessu sambandi. Verulegur munur er þó að henni og kenningunni um ótakmarkað sjálfstæði.¹⁷⁸ Fyrir það fyrsta er ekki nauðsynlegt að leysa álitafnið um sjálfstæði eða ekki sjálfstæði föstu starfsstöðvarinnar. Í staðin er litið á starfsstöðina sem hluta af fyrirtækinu, sem slíku, og af þeim sökum þurfi aðeins að taka afstöðu til þess hversu stór hluti af heildarhagnaðinum tilheyrir henni.

Við ákvörðun á hagnaðarhlutanum ber samkvæmt rekstrargagnsemiskenningunni að gera upp heildatekjur og gjöld samkvæmt hinni beinu aðferð og skipta honum svo á milli starfsstöðvarinnar og höfuðstöðvanna með hliðsjón af gagnsemi hvors fyrirtækjahluta fyrir reksturinn. Til að framkvæma skiptinguna verður

því að reikna út hvað einstakir þættir starfseminnar gagnast rekstrinum mikið og eru tekjur einstakra hluta starfseminnar svo fundnir með því að leggja saman tekjur þeirra þátta sem honum tilheyra.

Þegar um innbyrðis viðskipti er að ræða ber að gera rekstrargagnsemina upp samkvæmt armlengdarverðum. Láni starfsstöð höfuðstöðvum peninga nemur rekstrargagnsemi lánsins því vöxtum af láninu. Þar sem heildartekjur fyrirtækisins aukast ekki um viðskiptin minnkar rekstrargagnsemi höfuðstöðvanna samsvarandi. Samtala heildar rekstrargagnsemi einstakra hluta fyrirtækisins er því jöfn heildartekjum fyrirtækisins. Þótt rekstrargagnsemiskenningin sé frábrugðin kenningunni um ótakmarkað sjálfstæði leiða kenningarnar oftan en ekki til svipaðrar niðurstöðu varðandi innbyrðis viðskipti milli starfsstöðvar og höfuðstöðva.

Tekjur hjá einum hluta jafnast nefnilega út af gjöldum hjá öðrum hluta fyrirtækis. Þrátt fyrir nokkurn stuðning þeirra sem fjalla um alþjóðlegan skattarétt er rekstrargagnsemiskenningunni þó almennt hafnað sem tekjuuppgjörsaðferð fastrar starfsstöðvar. Samkvæmt íslenskum skattarétti er þannig hvorki heimilt að nota aðferðina um ótakmarkað sjálfstæði né rekstrarntytsemi við uppgjör tekna fastrar starfsstöðvar. Leiðbeiningar fyrirmyndar OECD um uppgjör fastrar starfsstöðvar mæla ekki heldur með að þeim sé beitt.¹⁷⁹

176 Með armlengdarverði er átt við verð sem óskyldir aðilar semja um við aðstæður þar sem andstæðir hagsmunir ríkja. Þessir hagsmunir lýsa sér gjarnan svo að seljandi óskar að fá sem hæst verð fyrir eign á meðan kaupandi vill gjalda sem lægst verð fyrir hana. Verðið, sem aðilar verða ásáttir um, er því eins konar málamiðunarverð.

177 Sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 195.

178 Af einstökum fylgismönnum þessarar kenningar má nefna Helmut Becker í Europäische Steuerzeitung 1971,95. Sami í Der Betrieb 1998, 10. Sami í Der Betrieb 1990,392. Á sömu nótum, sjá Wolfgang Kumpf: Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerländern, 1982, bls. 98 og áfram. Sami í Steuerberater Jahrbuch 1988/89, bls. 405 og áfram. Otto H. Jacobs: Internationale Unternehmensbesteuerung,

4. útg. 1999, bls. 509 og áfram. Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of international Banks, bls. 493 og áfram.

179 Um leiðbeiningarreglurnar nánar, sjá Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervsindkomst, bls. 205 á áfram. Um þessar mundir á sér stað inni OECD umræður um mögulega breytingu á ákvæði 7. gr. fyrirmyndarinnar varðandi uppgjör atvinnurekstrartekna. Bendir þessi vinna jafnvel til að orðalagi leiðbeininganna verði breytt þannig að fyrirtækjum verði gefinn kostur á rekstrarntytsemissaðferð við uppgjör tekna. Nánar, sjá Philip Noes í SU 2005, 153. Þótt orðalagi leiðbeininganna verði breytt með þessum hætti er þó alls ekki víst að það breyti neinu um gerð og túlkun eldri samninga.

Takmarkað sjálfstæði

Kenningin um takmarkað sjálfstæði fastrar starfsstöðvar gerir ráð fyrir skiptingu á heildarhagnaði fyrirtækis milli starfsstöðvar og höfuðstöðva eins og rekstrargagnsemiskeningin. Öfugt við hana er hins vegar gengið út frá því að fasta starfsstöðin sé í raun sjálfstætt fyrirtæki. Sjálfstæðið er þó ekki algert, eins og byggt er á samkvæmt kenningunni um ótakmarkað sjálfstæði heldur takmarkað, sem helgast af þeirri staðreynd, að starfsstöðin og höfuðstöðvarnar eru í raun einn og sami réttar- og skattaðilinn.

Meðal annars vegna þeirrar ríku áherslu sem lögð er á athugasemdir OECD-fyrirmyndarinnar við túlkun 7. gr. má fullyrða að almennur einhugur ríki um að sjálfstæðisímynd fastrar starfsstöðvar sé takmörkuð.¹⁸⁰ Það hindrar þó ekki að ágreiningur geti komið upp við úrlausn á einstökum álítaefnum. Sýnir það vafalaust hversu erfitt er að samræma hinn lagalega raunveruleika, að starfsstöðin er ekki sjálfstætt fyrirtæki, hugmyndinni eða ímyndinni um að svo sé í raun. Túlkun ákvæða um uppgjör tekna fastrar starfsstöðvar á grundvelli orðanna hljóðan eingöngu veitir þó ekki fullnægjandi upplýsingar um innihald sjálfstæðisímyndarinnar. Þess vegna hlýtur efni sjálfstæðisímyndarinnar að stærstum hluta að ráðast af því hvaða vægi öðrum túlkunaráðferðum er gefið við skýringuna.

Í greininni um gerð og túlkun tvísköttunarsamninga var gerð grein fyrir þýðingu þess að komast að samræmdri niðurstöðu í ágreiningsmáli um alþjóðlegan skattarétt, en með því er átt við það að sams konar hugtak sé túlkað eins í tveimur

eða fleiri tvísköttunarsamningum.¹⁸¹ Við túlkun hugtaks samkvæmt þessari aðferð ber að leggja sérstaka áherslu á alþjóðlega skattframkvæmd, þar á meðal athugasemdir OECD-fyrirmyndarinnar. Þetta sjónarmið á einnig við um ákvörðun á efni sjálfstæðisímyndarinnar en þar reynir einkum á tvö álítaefni, annars vegar spurninguna um það hvaða tekjur tilheyra fastri starfsstöð (heimfærsluálitamál, d allokering) og hins vegar álítaefnið um skattalega meðferð innbyrðisviðskipta fastrar starfsstöðvar og höfuðstöðva.

Heimfæra má raunverulegar tekjur og gjöld hjá fyrirtæki á grundvelli áðurgerðrar heimfærslu á hinni tekjuaflandi starfsemi fyrirtækis, þar á meðal á eignum og skuldum.¹⁸² Samkvæmt þessu sjónarmiði ber ekki að telja fastri starfsstöð til tekna tekjur af vörum ef sala varanna fer ekki fram á föstu starfsstöðinni. Eins er þessu farið um afleiddar tekjur svo sem arð, vexti og höfundalaun. Tilheyri hlutabréfin, sem gefa af sér arðinn, ekki föstu starfsstöðinni, ber ekki að telja arðinn til tekna hjá föstu starfsstöðinni, svo einfalt er það. Í alþjóðlegri skattframkvæmd, þar á meðal athugasemdum OECD-fyrirmyndarinnar, má aukin heldur finna vísbendingu um að heimfærsla tekna og gjalda samkvæmt sjálfstæðisímyndinni skuli annars vegar gerð á grundvelli tengsla teknanna við atvinnurekstur á föstu starfsstöðinni og hins vegar á grundvelli tengsla tekna við ákvörðun stjórnar þegar hún er tekin.¹⁸³

Hvað varðar innbyrðis viðskipti starfsstöðva og höfuðstöðva sérstaklega bendir athugun á alþjóðlegum skattarétti, þar á meðal athugasemdum OECD-fyrirmyndarinnar, til þess, að það

180 Sbr. Aage Michelsen, bls. 249. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 196. Sami: Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervsindkomst, bls. 261 á áfram. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, bls. 432. Zimmer, bls. 160. Nils Mattsson, bls. xxx. Gustaf Lindencrona: Dubbelbeskatningsavtalsrátt, 1994, bls. 54.

181 Sjá Ásmund G. Vilhjálmsson: Úlfjótur timarit laganema við HÍ. 1. tbl. 2007.

182 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 197, einkum tilvísun 95 á þeirri síðu, en þar er getið dóma sem gengið hafa um heimfærslu tekna og gjalda á grundvelli þessa sjónarmiðs í Danmörku.

183 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 198, einkum tilvísun 97 á þeirri síðu, en þar er getið dóma sem gengið hafa um heimfærslu tekna og gjalda á grundvelli þessa sjónarmiðs. Zimmer, bls. 157 og áfram.

ráðist umfram allt af tengslum (n. tilknytningskravet) viðskiptanna við hina tekjuaflandi starfsemi hlutaðeigandi aðila hvort leggja skuli armlengdar verð til grundvallar bókfærslu viðskiptanna eða hvort gera beri þau upp á kostnaðarverði. Þetta er almennt túlkað svo að ekki skuli beita armlengdarverðum, það er reikna tekjur eða gjöld af kröfustofnun eða skuldamyndun, nema viðskiptin séu nátengd hinni tekjuaflandi starfsemi sem fasta starfsstöðin og eða höfuðstöðvarnar hafa með höndum.

Í athugasemdum OECD-fyrirmyndarinnar er vissulega á stundum notuð önnur röksemdafærsla varðandi úrlausn einstakra mála. Í stað sjálfstæðisímyndarinnar er þannig gengið út frá því að umrædd fyrirtæki séu að meginstefnu óháð hvort öðru. Út af fyrir sig er ekkert óeðlilegt við slíka nálgun. Í flestum tilvikum leiða bæði stjórnarmiðin nefnilega til sömu niðurstöðu. Ef til vill endurspeglar stjórnarmiðið um að virða beri innbyrðis viðskipti fastrar starfsstöðvar og höfuðstöðva á grundvelli tengsla viðskiptanna við hina tekjuaflandi starfsemi einmitt slíka staðreynd. Í flestum ef ekki öllum tilvikum leiðir stjórnarmiðið semsé til sömu niðurstöðu og þær lausnir sem fyrirmynd OECD að tvísköttunarsamningi

leggur til að aðilar beiti.¹⁸⁴

1.3.2.4.3.2 Heimfærsla tekna til fastrar starfsstöðvar

Við framkvæmd tvísköttunarsamninga í Ameríku var áður fyrir venja að mæla fyrir um skiptingu á tekjum milli fastrar starfsstöðvar og höfuðstöðva samkvæmt reglunni um aðdráttarafl föstu starfsstöðvarinnar.¹⁸⁵ Aðdráttaraflsreglan (e. force of attraction) veitir starfsstöðvarlandi heimild til að skattleggja fyrirtæki af öllum tekjum, er stafa frá eða eiga uppruna sinni þar, óháð því hvort hvort unnt sé að heimfæra þær til föstu starfsstöðvarinnar eða ekki samkvæmt tengslareglunni.¹⁸⁶

Ekki er heimilt að nota aðdráttaraflsregluna samkvæmt íslenskum rétti eða OECD-fyrirmyndinni.¹⁸⁷ Í þessu felst bæði þrenging og rýmkun á skattlagningarvaldi keldulands samnings. Þrengingin lýsir sér þannig að ríki hefur ekki heimild til að skattleggja allar tekjur, sem uppruna eiga á yfirráðasvæði þess, heldur aðeins þær sem tengjast föstu starfsstöðinni. Rýmkunin birtist hins vegar svo að ríki er auk tekna, sem uppruna eiga í starfsstöðvarlandinu, heimilt að skattleggja tekjur, er uppruna eiga í önefndu þriðja landi eða heimilisfestarlandi fyrirtækis,

184 Á grundvelli alþjóðlegrar réttarframkvæmdar er ekki unnt segja fyrir um það með neinni vissu, á hvaða stjórnarmiði skuli byggja ákvörðun um það, hvenær beita skuli armlengdarverðum. Sjá nánar Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2000, bls. 156, einkum tilvisun 346 á þeirri síðu, en þar er getið dóma sem gengið hafa um heimfærslu tekna og gjalda á grundvelli þessa stjórnmiðs.

185 Um nánari lýsingu á aðdráttaraflsreglunni, sjá Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, bs. 412 og áfram. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2000, bls. 157. Zimmer, bls. 158. Hin síðari á hafa þróunarlönd einkum nýtt aðdráttaraflsregluna, sjá nánar OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 5-10-liðið athugasemda við 7. gr.

186 Sem dæmi um virkni aðdráttaraflsreglunnar hefur verið nefnt að reglan heimili starfsstöðvarlandi að skattleggja vexti sem banki í starfsstöðvarlandi greiðir höfuðstöðvum í heimilisfestarlandi fyrirtækis þótt vextanna sé í raun aflað af höfuðstöðvunum en ekki starfsstöðinni. Uppgjör á tekjum samkvæmt aðdráttaraflsreglunni byggir á ákvörðun um uppruna sérhverra tekna. Í amerískum skattarétti er ítarlega fjallað um þetta, sjá m.a. tvísköttunarsamning Ísland og USA frá 1975. Hér á landi er viðbúið að reglan gæti valdið talsverðum

vandkvæðum þar sem heimfærsla atvinnureksartekna er svo nátengd álitamálinu hvaða tekjur og hvaða útgjöld beri að heimfæra til fastrar starfsstöðvar.

187 Sbr. orðalag 2. málslíðar 1. mgr. 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar er hljóðar svo: „... en þó einungis að því marki sem hagnaðurinn stafar frá fastri starfsstöð.“ (but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.) Hið sama má ráða af orðalagi rekstrarstöðvunarfyrirvarans í 4. mgr. 10. gr., 4. mgr. 11. gr., 3. mgr. 12. gr. og 2. mgr. 21. gr. Að því er innlendan rétt varðar vísað til 3. tölul. 3. gr. SL. — Í 2. málslíð 1. mgr. 7. gr. UN-fyrirmyndarinnar er keldulandi samnings veittur aðeins viðtækari skattlagningarrettur og byggist það á eins konar aðdráttaraflsþjónarmiðum. sbr. eftirfarandi orðalag: „If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to (a) that permanent establishment; (b) sales in that other State of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment; or (c) other business activities carried on in that other State of the same or similar kind as those effected through that permanent establishment.“

svo fremi að unnt sé að heimfæra þær hjá starfsstöðinni.

Það að aðdráttaraflsreglunni er hafnað sem heimfærsluviðmiði í tvísköttunarsamningsfyrirmynd OECD þýðir annars, að ekki skiptir máli hvort viðskiptamenn fyrirtækis eiga heima í starfsstöðvarlandinu eða heimilisfestarlandi fyrirtækisins. Aukaatriði er líka hvar eignir fastrar starfsstöðvar eru staðsettar, hvar greiðandi vaxta, hófundalauna o. fl. er heimilisfastur svo nokkuð sé nefnt. Mest um vert er sem sagt hvort unnt sé eða ekki unnt, að heimfæra (d. allokere) tekjurnar eða gjöldin hjá föstu starfsstöðinni samkvæmt því tengslaviðmiði sem ákvæði 7. gr. byggist á.

Heimfærsla tekna og gjalda til fastrar starfsstöðvar ber eins og áður segir að framkvæma eftir að staðsetning á hinni eiginlegu tekjuöflunarstarfsemi fyrirtækis hefur farið fram, þar á meðal staðsetningu á eignum og skuldum fyrirtækis. Ef tekjuöflunarstarfsemi, réttindin eða skyldunarnar, sem hafamyndað tekjurnareða skapað gjöldin, tilheyra föstu starfsstöðinni, leiðir af sjálfu sér að tekjurnar og gjöldin sem umræddar eignir og skuldir gefa af sér, ber að heimfæra hjá föstu starfsstöðinni einnig. Þau sjónarmið sem mestu skipta í þessu sambandi eru annars vegar tengsl teknanna við atvinnurekstur föstu starfsstöðvarinnar og hins vegar efni eð innihald framkvæmda eða stjórnarákvörðunar á þeim tíma sem ákvörðun er tekin. Verður nú nánari grein gerð fyrir þessum sjónarmiðum.

1.3.2.4.3.2.1 *Tengsl við atvinnurekstur föstu starfsstöðvarinnar*

Þegar sjónarmiðinu um tengsl tekna við atvinnurekstur föstu starfsstöðvarinnar er beitt við heimfærslu tekna og gjalda verður að rekja sig aftur á bak og skoða hvað athafnir (e.

functions) búa að baki þeirri tekjuskapandi og gjaldamyndandi starfsemi sem rekin er á föstu starfsstöðinni. Í framkvæmd er unnt að heimfæra stærsta hluta af tekjum og gjöldum til fastrar starfsstöðvar án mikillra vandkvæða samkvæmt þessari reglu.¹⁸⁸ Ef rekstur föstu starfsstöðvarinnar felst í sölu á vöru og þjónustu til viðskiptamanna í starfsstöðvarlandinu veldur þess vegna ekki erfiðleikum að ákveða að henni tilheyra tekjur af sölu og að vörunotkunin, gjöld starfsmanna sem vinna við sölu á fasta starfsstaðnum, leiga á verslunarhúsnæði á fasta starfsstaðnum undir sölustarfsemina o. fl. koma til frádráttar þeim.

Heimfærsla tekna ber eins og áður hefur verið nefnt að gera á grundvelli áðurgerðrar heimfærslu á tekjuaflandi starfsemi fyrirtækis þar á meðal þeim eignum og skuldum er starfsemi tilheyra. Við heimfærslu á fyrningum og hagnaði eða tapi af sölu eigna verður því að byrja á því að heimfæra eignirnar sem fyrningin er reiknuð af eða hagnaðurinn eða tapið stafa frá. Aðstaðan í einstökum málum hefur og þýðing svo sem sönnunarfærsla, gerð eignar sem heimfæra skal o. s. frv. Þegar um er að ræða efnislegar eignir getur landfræðileg staðsetning ákveðinnar eignar gefið vísbendingu um að hún tengist frekar atvinnurekstri á fastri starfsstöð en höfuðstöðvum.

Hin landfræðilega staðsetning er þó ekki einhlitt viðmið um það hvort eignin tilheyri fastri starfsstöð eða ekki. Eignir sem staðsettar eru fjarri starfsstöðvarlandinu geta auðveldlega haft nán tengsl við föstu starfsstöðina. Á hinn bóginn leiðir það af aðdráttaraflsreglunni (e. force of attraction) að eignir sem staðsettar eru í starfsstöðvarlandinu þurfa ekki endilega að tengjast föstu starfsstöðinni. Þessu er í grundvallaratriðum eins farið með gjöldin.

¹⁸⁸ Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 199. Zimmer, bls. 162. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 113-liður athugasemda við 7. gr.:

Harald Schaumburg: International Steuerrecht, 2. útg., 1998, bls. 908, liður nr. 16.271.

Ekki skiptir máli hvar, það er í hvaða landi, eftir er eða stofnað er til gjalda, sbr. 3. mgr. 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar svo fremi að það gangi til að afla tekna starfstöðinni til handa.

Þetta undirstrikar að ekki skuli leggja greiðslustaðarviðmið til grundvallar heimfærslu. Í staðinn á að kanna hvort stofnun gjalds sé til hagsbóta fyrir föstu starfsstöðina. Hvort gjald, sem einn hluti fyrirtækis, stofnar til hagsbóta fyrir annan hluta fyrirtækis, fæst endurgreitt, að einhverju eða öll leyti eða er jafnað með öðrum hætti með færslum á viðskiptareikningi fyrirtækjahlutanna, er því aukaatriði.¹⁸⁹ Sérdeilis erfitt getur auk þess verið að heimfæra ákveðnar eignir eins og t. d. peninga. Helgast það umfram allt af hinum heylanlega eða öllu heldur kvikula eiginleika umræddra eigna. Til að heimfæra peninga er síðara sjónarmiðið, tengsl tekna við ákvörðun stjórnar á þeim tíma, er ákvörðun er tekin, því ef til vill heppilegra viðmið.

1.3.2.4.3.2.2 Tilgangur stjórnar Þegar ráðstöfun er gerð

Tilgangur stjórnar þegar ráðstöfun er gerð er síðara sjónarmiðið sem notað er við heimfærslu tekna og gjalda hjá fastri starfsstöð og höfuðstöðvum fyrirtækis. Viðmiðið byggist á samanburði við óháð fyrirtæki í samræmi við ímyndina um sjálfstæði föstu starfsstöðvarinnar. Þær athafnir, er skapa tekjur og eða mynda gjöld hjá sjálfstæðu fyrirtæki, byggjast svo til undantekningarlaust á meðvitundum ákvörðunum, sem unnt er að rekja til hlutaðeigandi aðila sjálfs, eða annarra, sem

taka ákvarðanirnar í umboði hans.

Þegar taka þarf ákvörðun um hvaða tekjur og gjöld tilheyra fastri starfsstöð hlýtur á sama hátt að vera undir aðila sjálfum komið innan vissra marka að ákveða hvort fasta starfsstöðin eða höfuðstöðvarnar skuli annast um framkvæmd þeirra athafna sem skapa hlutaðeigandi tekjur og eða mynda umrædd gjöld. Í þýskum rétti heitir þetta að maður sé tilneyddur einnig í skattarétti að virða „die freie unternehmenspolitische Entscheidung“.¹⁹⁰ Ekki er þó unnt að fylgja sjónarmiðinu um samanburð við sjálfstæð fyrirtæki takmarkalaust.

Þær athafnir, sem skapa tekjur og mynda gjöld hjá sjálfstæðu fyrirtæki, eru venjulega afleiðing einkaréttarlegra bindandi samninga um sölu, kaup, leigu o. s. frv. Þetta gildir jafnt hvort heldur í hlut eiga öskyld fyrirtæki eða móðurfélag og dótturfélag í fullri eign móðurfélagsins. Samningur sem þriðji aðili gerir við slíkt fyrirtæki binda venjulega aðeins fyrirtækið sem í hlut á. Þegar um er að ræða samning við fasta starfsstöð er þessu hins vegar öfugt farið. Hann bindur nefnilega ekki aðeins starfsstöðina heldur líka höfuðstöðvarnar, starfsstöðin er enda óaðskiljanlegur hluti af henni. Við gerð slíks samnings verður því allt fyrirtækið bundið.

Þar sem einu máli gildir fyrir þriðja aðila, hvort hann gerir samning við fasta starfsstöð eða höfuðstöðvar fyrirtækis, liggur í hlutarins eðli, að ekki er unnt að gera samningi milli hans og fyrirtækis um að fasta starfsstöðin, en ekki höfuðstöðvarnar, skuli vera samningsaðili, herra undir höfði, en leiðir af sjónarmiðinu um ákvörðun stjórnar á þeim tímamarki þegar

¹⁸⁹ Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfuna, niðurlag 16-liðar athugasemda við 7. gr. Birgjar fastrar starfsstöðvar eru oftast heimilisfastir í keldulandi samnings. Þetta stafar af því að atvinnurekstur föstu starfsstöðvarinnar er svo nátengdur því landi sem hún er staðsett í. Eftir sem áður breytir engu hvort kostnaður er inntur af hendi til aðila sem er heimilisfastur í keldulandi samnings, heimilisfestarlandinu eða ónefndu þriðja ríki.

¹⁹⁰ Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 202. Sami: Skatteretten 3, 2000, bls. 159, einkum tilvísun 352 á þeirri síðu, en þar er gerð grein fyrir þýskum dómum um efnið.

samningur er gerður. Samningurinn er jú ekki málamiðlun andstæðra sjónarmiða um hámarksverð og lágmarksverð eins og þegar óskyldir aðilar eiga í hlut. Í besta falli er því unnt að nota samninginn til sönnunar um vilja stjórnar við samningsgerðina, það er að segja á þeim tímapunkti þegar samingur er gerður.

Við matið á vilja stjórnar skiptir dagurinn þegar ákvörðun er tekin auðvitað höfuðmáli. Í því felst ekki umfram allt að framlögð sönnunargögn um vilja stjórnar þurfi að vera dagsett þann dag er ákvörðun er tekin heldur aðeins að ómögulegt sé fyrir stjórn að breyta vilja sínum með afturvirkum hætti. Sjónarmiðið um að aðstæður við samningsgerðina skipti höfuðmáli við heimfærsluna einskorðast enda alls ekki við svona tilvik, það er samning þriðja aðila við höfuðstöð/starfsstöð, heldur endurspeglar viðhorfið þvert á móti almenna reglu í skattarétti um að ekki sé unnt að endurgera eða taka upp þegar gerða samninga (d. omgörelsesprincíp). Samningur, sem einu sinni hefur verið gerður, stendur því óhaggður hvað sem liður breytingum á forsendum hans.

Það að dagurinn, sem ákvörðun er tekin, skipti mestu um vilja stjórnar, hefur meðal annars þýðingu við sönnunarmatið. Auðvitað er sjónarmiðið um tilgang stjórnar þegar ákvörðun er tekin einkum huglægs eðlis. Eigi að síður verður að vera unnt að færa sönnun á tilganginn með framlagningu skrásettra gagna. Í OECD-fyrirmyndinni að tvísköttunarsamningi segir að gera beri upp tekjur fastrar starfsstöðvar á grundvelli bókhalds fyrirtækisins.¹⁹¹ Af þessu leiðir þó ekki að bókhaldið ráði því hvernig tekjur og gjöld skuli heimfærð eða að það gefi

vísbendingu um hvernig það skuli gert.

Athugasemdirnar gera þó ráð fyrir að bókhaldið gefi sanna mynd af tekjum og gjöldum, eignum og skuldum starfsstöðvarinnar og þess vegna sé unnt að nota það til sönnunar um vilja stjórnar þegar ákvörðun er tekin. Við matið á vilja stjórnar hafa hinar daglegu færslur og önnur sönnunargögn almennt meira vægi en ársuppgjörið, afstemmingarnar o. fl. sem venjulega eru gerðar mun síðar. Vitaskuld er einnig unnt að sýna fram á vilja stjórnar með öðrum hætti, svo sem framlagningu á innbyrðis samningum,¹⁹² bréfaskiptum, fundargerðum, tölvuskeytum o. s. frv.¹⁹³

Höfuðáherslu ber að leggja á ákvörðun stjórnar fyrirtækis eins og áður segir. Fyrirtæki telst hinn skattskyldi aðili og samkvæmt c-lið 1. mgr. 3. gr. OECD-fyrirmyndarinnar getur það bæði verið einstaklingur eða félag. Við matið á vilja stjórnar ber því aðallega að skoða ákvarðanir þessara aðila. Ef ákvörðunarvald hefur verið framselt öðrum t. d. aðila á föstu starfsstöðinni eða tilteknum samstarfsmönnum ber að leggja ákvarðanir þeirra að jöfnu við vilja stjórnar. Eins er þessu háttáð þegar um persónubundin félög er að ræða svo sem sameiganfélög og samlagsfélög. Hafi slíkt félag sjálfstæða stjórn ber við heimfærslu tekna og gjalda hjá hlutaðeigandi félagi að líta svo á að einstakir félagsmenn hafi framselt ákvörðunarvald sitt til hennar.¹⁹⁴

1.3.2.4.3.2.3 *Gagnkvæmt mat á hinum ólíku sjónarmiðum*

Hér að framan var gerð grein fyrir hinum ólíku reglum við ákvörðu á heimfærslu

191 Sbr. OECD-fyrirmyndin, 2006-útgáfan, 12-liður athugasemda við 7. gr.

192 Um innbyrðis samninga, sjá OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfunna, 12.-lið athugasemda við 7. gr.

193 Athuga t.d. dóm Bundesfinanzhofs dags. 29.7.1992, sbr. Recht der internationalen Wirtschaft 1992,956, einkum bls. 958 og áfram. Í málinu var deilt um það hvort peningur (handbært fé, sjóður) sem aflað var af fastri starfsstöð japan-

sks fyrirtækis skyldu sæta eignarskattskyldu í Þýskalandi. Peningarnir höfðu verið lagðir inn á banka í Japan og dæmdi Bundesfinanzhof að það benti til þess að ekki bæri að heimfæra þá hjá föstu starfsstöðinni. Vilji stjórnar réði því semse hvaða hluta af fyrirtækinu þeir tilheyrðu.

194 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 202-203.

tekna og gjalda. Í framhaldi er eðlilegt að menn velti fyrir sér hver staða huglæga sjónarmiðsins um vilja stjórnar þegar ákvörðun er tekin sé gagnvart hlutlægu viðmiðunum eins og t. d. tengslum tekna og eða gjalda við atvinnurekstur á fastri starfsstöð. Oft leiða þessar matsreglur til sömu niðurstöðu og þegar svo er veldur heimfærslan engum vandamálum. Leiði matsreglurnar til ólíkrar niðurstöðu er hins vegar venja að lýsa sambandi þeirra svo að sjónarmiðið um tengsl við atvinnurekstur á fastri starfsstöð hafi forgang gagnvart vilja stjórnar þegar ákvörðun er tekin. Vegna þessa er erfitt að finna nokkur dæmi um það að fylgja beri yfirlýstum vilja stjórnar ef hann er í augljósri andstöðu við tengsl tekna eða gjalda við atvinnurekstur á fastri starfsstöð.¹⁹⁵

Eins og áður hefur komið fram ræðst styrkleiki tengslanna við atvinnurekstur á fastri starfsstöð af eðli atvinnurekstrarins og öðrum atriðum. Vægi sjónarmiðanna, sem ráða heimfærslunni, er því ekki það sama í öllum málum. Því veikari, sem tengslin eru, aukast mikilvægi hinna huglægu tengsla teknanna og eða gjaldanna við ákvörðun stjórnar á þeim tíma sem hún er tekin. Orki hins vegar tvímælis hvort stjórn hafi tekið nokkra ákvörðun um heimfærsluna við stofnun tekna og eða myndung gjalda verður að fara eftir tengslum þessa við atvinnurekstur á fastri starfsstöð, jafnvel þótt matið á heimfærslunni samkvæmt viðmiðinu leiði ekki til einhlítrar niðurstöðu.

1.3.2.4.3.2.4 Rekstrarstöðvarfyrirvari
Í 4. mgr. 10. gr., 4. mgr. 11. gr., 3. mgr. 12. gr. og 2. mgr. 21. gr. OECD-fyrirmyndarinnar er að finna ákvæði um rekstrarstöðvarfyrirvara. Ef arður, vextir, höfundalaun eða aðrar tekjur stafa af eignum, sem tilheyra fastri starfsstöð, leiðir af þessum ákvæðum að heimfæra ber tekjurnar hjá henni. Ákvæði 4. mgr. 10. gr., 4. mgr. 11. gr., 3. mgr. 12. gr. og 2. mgr. 21. gr. OECD-fyrirmyndarinnar um rekstrarstöðvarfyrirvara verður þó að lesa í samhengi við 7. mgr. 7. gr., sbr. 2. mgr. 3. gr. Tilgangur ákvæðanna er að skera úr ágreiningi um eðli tekna samkvæmt 7. gr. um skattlagningu atvinnurekstrartekna annars vegar og samkvæmt 10. til 12. gr. um skattlagningu arðs, vaxta og höfundalauna hins vegar sem stafa frá keldulandi samnings.

Samkvæmt 7. mgr. 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar er ákvæði 7. gr. um atvinnurekstrartekjur vikjandi þegar hagnaður af atvinnurekstri felur í sér „tekjur sem sérstök ákvæði eru um í öðrum greinum samningsins.“ Sérstaklega er fjallað um arð, vexti og höfundalaun frá keldulandi samnings í 10. til 12. gr. Þessi ákvæði veita keldulandi samnings forgangsrétt til að skattleggja ákveðinn hámarkshluta heildarteknanna.¹⁹⁶ Ákvæði 7. mgr. 7. gr. þýðir að kelduland samnings er ekki hindrað í að nýta sér þennan hlutfallslega skattlagningarétt vegna ákvæðis 1. mgr. 7. gr. Frá reglunni um að arður, vextir og höfundalaun, sem stafa frá keldulandi samnings, skuli sæta skattlagningu samkvæmt 10. til 12. gr. er þó ein mikilvæg

195 Kaupi fyrirtæki t. d. vél til notkunar á fastri starfsstöð orkar ekki tvímælis að bæði tekjurnar, sem vélin aflar, og gjöldin, sem hún skapar, tilheyra föstu starfsstöðinni. Ef vélin er notuð við framleiðslu, sem ekki fer fram á föstu starfsstöðinni, ber hins vegar að heimfæra hana hjá höfuðstöðvunum hvað sem líður vilja stjórnar um annað. Sjá til fróðleiks U 1989/1064 H/TFs 1989, 605 H, en þar var augljóst að vilji skattaðila stóð til þess að tekjur vegna sölu á hrágúmmii o. fl. til þriðjaaðila og arður frá Svissnesku hlutfélagi bæri að heimfæra á fastri starfsstöð í Sviss. Hæstiréttur hafnaði því hins vegar og dæmdi að heimfæra skyldi tekjurnar í Danmörku. Í þýskri réttarfræmð hefur Bundesfinanzhof dæmt að við heimfærslu í vafatilvikum skuli

leggja höfuðáherslu á vilja stjórnar („der erkennbaren Willen der Geschäftsleitung“) en að horfa beri fram hjá honum ef vilji stjórnar „im Widerspruch zu kaufmännischen und wirtschaftlichen Erfordernissen steht.“, sbr. dóm Bundesfinanzhofs 1987 II, 550, einkum bls. 551.

196 Rétt er að taka fram að ákvæði 12. gr. OECD-fyrirmyndarinnar veitir starfsstöðvarlandi ekki forgangsrétt á að skattleggja höfundarlaun. Einstakir tvísköttunarsamningar sem Ísland hefur gert hafa þó að geyma frávik frá þessu. Um framkvæmd þessa nánar, sjá vefslóðin: http://rsk.is/show_page.asp?url=international/corporations_05.asp&val=2.0

undantekning.

Þessi undantekning er í formi rekstrarstöðvarfyrirvara samkvæmt 4. mgr. 10. gr., 4. mgr. 11. gr., 3. mgr. 12. gr. er mæla svo fyrir að arður, vextir og þóknun, sem stafar frá keldulandi samnings, skuli eigi að síður sæta skattlagningu samkvæmt 7. gr. ef viðtakandinn stundar atvinnurekstur á fastri starfsstöð í keldulandi samnings og hlutaðeigandi eignir, kröfur eða réttindi, **tengjast henni beint**. Af rekstrarstöðvarfyrirvara 10. til 12. gr. leiðir semsé að forgangsréttur sá sem 7. mgr. 7. gr. veitir keldulandi samnings þegar um er að ræða arð, vexti og þóknun hefur í raun aðeins þýðingu í tveimur tilvikum, annars vegar þegar ekki er um að ræða fasta starfsstöð og hins vegar þegar um er að ræða fasta starfsstöð, en tekjurnar sem um ræðir, hafa ekki nein bein tengsl við hana.

Ákvæði um rekstrarstöðvarfyrirvara er einnig að finna í 2. mgr. 21. gr. tvísköttunarsamningsfyrirmyndar OECD. Hlutverk hans er þó nokkuð annað en fyrirvarans í 10. til 12. gr. Ákvæði 21. gr. tekur þannig til tekna, er aðili búsettur í aðildarríki, hlotnast og ekki er fjallað um í undanfarandi greinum samningsfyrirmyndarinnar eins og sagt er. Ákvæði 7. gr. tekur eins og fram hefur komið til atvinnurekstrartekna og þess vegna er fjallað um þær í undanfarandi greinum samkvæmt 21. gr. Þar af leiðandi kemur ekki til álita að nota 21. gr. um slíkar tekjur. Ákvæði 7. mgr. 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar hefur því enga þýðingu í þessu sambandi, það

er gagnvart 21. gr. Í ákvæðinu segir aðeins að önnur samningsákvæði skuli hafa forgang gagnvart 7. gr. ef þau mæla sérstaklega fyrir um skattlagningu ákveðina tekna. Í tilfelli 21. gr. er því ekki til að dreifa þar sem ákvæðið hefur ekki að geyma nein fyriræli um skattlagningu atvinnurekstrartekna.

Ákvæði 21. gr. er því meira víkjandi en ákvæði 7. gr. fyrirmyndarinnar. Rekstrarstöðvarfyrirvari 2. mgr. 21. gr. kveður svo á um að ákvæði 1. mgr. greinarinnar eigi ekki við ef atvinnurekstur er stundaður á fastri starfsstöð í keldulandi samnings og eignin eða réttindin sem tekjurnar gefa af sér eru raunverulega bundin (d. direkte forbindelse, e. effectively connected) við hana. Eins og áður hefur verið bent á leiðir það beinlínis af orðalagi 1. mgr. 21. gr. að ákvæðið er ónothæft um aðrar tekjur, sem heyra undir 7. gr., þar á meðal arð, vexti og höfundalaun frá þriðja landi og heimilisfestarlandi aðila. Rekstrarstöðvarfyrirvarinn undirstrikar aðeins þetta en hefur að öðru leyti enga sjálfstæða þýðingu.

Hugtakið „raunverulega bundin“ (d. direkte forbindelse, e. effectively connected) er hvorki skilgreint í OECD-fyrirmyndinni né athugasemdum með henni. Orðalag ákvæðisins gefur þó varla tilefni til að heimta að arður, vextir og höfundalaun frá keldulandi samnings verði að hafa sérstaklega rík tengsl við fasta starfsstöð svo að unnt sé að taka tekjurnar með við uppgjör föstu starfsstöðvarinnar.¹⁹⁷ Slík krafa verður heldur ekki reist á hlutverki ákvæðisins

¹⁹⁷ Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 205. Sami: Beskatning af international erhvervsindkomst, bls. 366 og áfram. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommnetar, 3. útg., 15-liður og áfram og 25-liður og áfram athugasemda við 10.-12 gr., en þar ræðir um það hvort rekstrarstöðvarfyrirvarinn eigi í ríkari mæli en heimfærsla eftir öðrum viðmiðum að stýra heimfærslu arðs, vaxta og höfundalauna á fastri starfsstöð. Slíkri niðurstöðu til styrktar má

benda á dóm Eystri landsréttar í málinu U 1996, 1187 H/TfS 1996, 532. Dæmt að innistæða á fjárfestingarreikning skyldi heimafærast hjá fastri starfsstöð.

eða athugasemdum við það í OECD-fyrirmyndinni.¹⁹⁸ Þar að auki má benda á að yrði slík krafa viðurkennd myndi það leiða til mismunar á meðhöndlun arðs, vaxta og höfundalauna frá keldulandi samnings annars vegar og ónefndu þriðjalandi og eða heimilisfestarlandi¹⁹⁹ skattaðila hins vegar. Í sömu átt bendir ákvæði 2. mgr. 13. gr. um skiptingu á skattlagningarrétti hagnaðar af sölu eigna.²⁰⁰

1.3.2.4.3.2.5 Raunveruleg skipting tekna og gjalda

Oftast er unnt að finna út hvernig tekjum fyrirtækis skuli skipt á grundvelli sjónarmiðsins um tengsl tekna við þann atvinnurekstur sem stundaður er í hinum einstöku hlutum fyrirtækisins, fastri starfsstöð og höfuðstöðvum. Ef

atvinnurekstur á fastri starfsstöð er skýrt afmarkaður frá öðrum atvinnurekstri t. d. vegna þess að þar er eingöngu stundað sala á ákveðnu landsvæði orkar ekki tvímælis að tekjur föstu starfsstöðvarinnar felast einkum í tekjum af sölu á vörum sem tilheyra starfsstöðinni og frá þeim má draga vörunotkun, laun starfsmanna föstu starfsstöðvarinnar er vinna við sóluna, húsaleigu föstu starfsstöðvarinnar svo dæmi sé tekið.²⁰¹

Þessu er í grundvallaratriðum eins farið um gjöldin svo sem undirstrikað er í 3. mgr. 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar. Ákvæðið staðfestir að það sem mestu máli skiptir við heimfærslu gjalda er það hvort kostnaður „leiðir af því að um fasta atvinnustöð sé að ræða“ (e. for the purposes of the permanent establishment), það er að segja tengist

198 Í OECD-fyrirmyndinni segir aðeins, að með rekstrarstöðvunarfyrrvaranum sé tekin afstaða gegn aðráttarfráslagsreglunni (e. force of attraction), og að ákvæðið sé að öðru leyti í samræmi við 7. gr., sbr. OECD-fyrirmundin, 2005-útgáfan, 31-liður athugasemda við 10. gr., 24-liður athugasemda við 11. gr. og 20-liður athugasemda við 12. gr. Notkun hugtaksins „raunverulega bundin“ (d. direkte forbindelse, e. effectively connected) er algerlega í samræmi við það sjónarmið, að rekstrarstöðvunarfyrrvarinn gegni umfram allt því hlutverki að hindra skattlagningu samkvæmt aðráttarfráslagsreglunni. Sú staðreynd mælir gegn því að túlka hugtakið raunverulega bundinn þannig að í því felist krafa um að hlutabréf, krófur og réttindi verði að hafa sérstaklega rík tengsl við föstu starfsstöðina svo að unnt sé að taka tekjurnar með í uppgjöri föstu starfsstöðvarinnar. Í athugasemdum OECD-fyrirmyndarinnar, 2005-útgáfunni við 7. mgr. 7. gr. er ekkert heldur að finna sem bendir til að sérstök heimfærslusjónarmið gildi um hlutabréf, krófur eða réttindi. Sjá nánar OECD-fyrirmyndina 2005-útgáfa, 32-lið athugasemda við 7. gr.

199 Eins og grein hefur verið gerð fyrir hefur rekstrarstöðvarylvarinn í 2. mgr. 21. gr. OECD-fm ekkert sjálfstætt gildi við heimfærslu tekna sem falla undir 7. gr. þar sem ákvæði 21. gr. er víkjandi gagnvart 7. gr. Arður, vextir og höfundalaun, sem ekki stafa frá keldulandi samnings, heldur ónefndu þriðja landi eða frá heimilisfestarlandi, heyrja ekki undir 10.-12. gr., og eiga því að heimfærast hjá föstu starfsstöðinni samkvæmt almennum heimfærslusjónarmiðunum í 2. og 3. mgr. 7. gr. Þetta stýður það sjónarmið að ekki beri að setja fram kröfu um sérstök tengsl arðs, vaxta eða höfundalauna svo að unnt sé að taka þau með við uppgjör tekna fastrar starfsstöðvar. Að öðrum kosti getur komið upp staða þar sem skattlagningarréttur starfsstöðvarlands sætir meiri takmörkunum þegar arður, vextir og höfundalaun eru greidd frá starfsstöðvarlandinu heldur en ef tekjurnar væru greiddar frá þriðja landi eða jafnvel heimilisfestarlandi.

200 Í 2. mgr. 13. gr. OECD-fm, sem fjallar um sölu eigna er tilheyra fastri starfsstöð, er ekki notað hugtakið „raunverulega bundin“ (d. direkte forbindelse, e. effectively connected)

heldur orðalagið lausafé, sem eru hluti fastrar starfsstöðvar er fyrirtæki rekur í aðildarríkis samnings (movable property forming part of the business property of a permanent establishment). Krafa um sérstaklega rík tengsl umræddra eigna verður semsé ekki leidd af orðalagi ákvæðisins. Ef slíkra tengsla væri krafist á grundvelli orðalags 10.-12. gr. myndi hagnaður af hlutabréfum, kröfum og réttindum í ríkari mæli heimfærast til föstu starfsstöðvarinnar en reglubundur tekjum af umræddum eignum. Slík heimfærsla stríðir gegn meginreglunni um að heimfærsla tekna og gjalda, þar á meðal eignahaganður og -tap, beri að framkvæma á grundvelli áðurgerðar heimfærslu eignanna sem gefa af sér hinar afleiddu tekjur.

201 Ágreiningur getur auðvitað verið um umfang teknanna, sbr. Rt. 2002, bls. 718. Heerema III. Í málinu var deilt um umfang skattskyldu samkvæmt tvísköttunarsamningnum milli Noregs og Hollands vegna tekna, er fyrirtæki sem heimilisfast var í Hollandi, aflaði vegna skammtíma verkfema á Norska landgrunninu. Fyrirtækið stundaði hifingur á þungum hlutum og fólst það starf í verkfræðivinnu, framleiðslu, undirbúningi, flutningum til hifingarstaðarins, hifingum og frágangi. Einkennandi fyrir þessa vinnu var að undirbúningstíminn, sem átti sér stað utan Noregs, var tiltölulega langur, meðan framkvæmd verksins, sem átti sér stað í Noregi, tók mjög skammta tíma. Við álagningu í Noregi var fyrirtækið gert að greiða skatt af öllum tekjum sem tengdust verkinu í Noregi óháð því hvar það var unnið að undanskildri greiðslu fyrir verkfræðivinnuna. Fyrirtækið kærði og hélt því fram (hið sama gerðu og Hollensk skattyfirvöld) að Noregur hefði aðeins heimild til að skattleggja þær tekjur sem tengdust framkvæmd verksins í Noregi (beint). Málið gekk til dómstóla sem sýknuðu ríkið. Í rökstuðningi sínum fyrir því að skattskyldan væri ekki landfræðilega afmörkuð, eins og fyrirtækið hélt fram, sagði dómariinn, sem fyrstur greiddi atkvæði í réttinum, að þar sem frádráttarrétturinn væri ekki takmarkaður, sbr. 3. mgr. 7. gr., gæti rétturinn til að skattleggja tekjur ekki heldur verið takmarkaður. Samkvæmni hlyti að vera á milli tekna og gjalda.

atvinnurekstri föstu starfsstöðvarinnar. Ákvæði 3. mgr. 7. gr. fjallar aðeins um það hvaða gjöld beri að heimfæra til fastrar starfsstöðvar. Það hvort gjöldin eru frádráttarbær eða ekki ræðst hins vegar af innlendum rétti í keldulandi samnings.²⁰² Hér á landi kemur því ákvæði 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003 einkum til skoðunar.

Í 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar er ekkert fjallað um fyrningu varanlegra rekstrarfjármuna. Við framkvæmd þeirra tvísköttunarsamninga sem Ísland hefur gert hlýtur því að verða að nota þær fyrningarreglur sem kveðið er á um í innlendum lögum. Gildir þetta bæði við ákvörðun fyrnanlegra eigna, upphaf og lok fyrningar svo og fyrningarhlutföll þeirra eigna sem tilheyra fastri starfsstöð erlendra fyrirtækja hér á landi og fyrningarhlutföll þeirra eigna sem tilheyra föstum starfsstöðvum innlendra aðila erlendis. Skoða verður tengsl hverrar eignar við starfsstöðina og athuga hvort hún sé notuð við öflun tekna samkvæmt 33. gr. SL. Í því sambandi skiptir tilvist eignarinnar í

starfsstöðvarlandinu eðlilega mestu máli.²⁰³

Heimfærsla vaxta, þar með talið affalla, gengismunar o. fl. ber að framkvæma á grundvelli heimfærslu þeirra eigna, réttinda og skyldna sem gefa af sér eða valda umræddum tekjum og gjöldum. Þetta er langt frá því auðvelt verk.²⁰⁴ Vegna eðlis vaxta getur verið erfitt að skipta eða heimfæra kröfuna til ólíkra hluta fyrirtækis. Ef til vill hefur vilji stjórnar þegar ákvörðun er tekin því meira vægi þegar svo stendur á. Vextir af sjóði, hvort sem um er að ræða innstæðu eða yfirdrátt, sem notaður er við rekstur föstu starfsstöðvarinnar, ber án nokkurs vafa að heimfæra hjá henni. Auðvitað geta vextir af öðrum kröfum tilheyrt henni einnig.²⁰⁵ Sem dæmi um það má nefna vexti af kröfum sem starfsstöðin tekur við sem greiðslu á vörum eða þjónustu og sölu á varanlegum rekstrarfjármunum.²⁰⁶

Vextir, sem fastri starfsstöð hlotnast vegna rekstrars á banka, ber að heimfæra hjá starfsstöðinni.²⁰⁷ Ef bæði höfuðstöðvarnar og starfsstöðin eru aðilar að tilteknu láni getur þó verið erfiðleikum bundið að ákveða

202 Sbr. Zimmer, bls. 162. Discussion draft 2001, liður 174.

203 Þetta er þó ekki einhlítt. Þótt eign sé staðsett í starfsstöðvarlandinu er hugsalegt að hún sé eingöngu notuð á föstum (verslunar)viðskiptastað sem ekki telst föst starfsstöð eins og t. d. lager.

204 Sbr. Zimmer, bls. 163. Sjá einnig OECD-fyrirmyndina, 2005-útgafuna, 18.3-lið athugasemda við 7. gr. Þar er hins vegar litla leiðbeiningu að finna, aðeins sagt að æskilegt sé að finna hagkvæma lausn á skiptingunni byggða á fjárhagslegri uppbyggingu og starfsemi fyrirtækisins og starfsstöðvarinnar. Fjárhagsleg uppbygging fastrar starfsstöðvar er ítarlega rædd í discussion draft 2001, 137-liður og áfram. Með hliðsjón af reglum um þunna eiginfjármögnum hafa ríkt velt fyrir sér hvort tvísköttunarsamningar geri kröfu um ákveðna lágmarkseiginfjármögnun fastra starfsstöðva. Augljóst er að minni tekjur sitja eftir í keldulandi samnings ef starfsstöðin er aðallega fjármögnum með lánun. Hins vegar skapast hættu á að stærri hluti af hagnaðinum verði heimfærður þar en vera myndi ef um óskylda aðila væri að ræða ef eigin fjárhlutfallið er hátt. Almenn er víðurkennt að starfsstöðin skuli hafa nægilegt eigið fé til að standa undir framkvæmdum sínum. Vegna þessa skuli framkvæma heimfærslu á grundvelli sjónarmiða um þunna eiginfjármögnun, sbr. 149-liður. Hvernig það skuli gert kemur þó ekki fram, heldur biður frekari umræðu, sbr. 151-liður.

205 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international

erhvervsindkomst, bls. 485 og áfram. Við skiptingu á vöxtum milli fastrar starfsstöðvar og höfuðstöðva halda ýmsir því fram, þar á meðal Aage Michelsen, 3. útg., bls. 251 að takmarka beri vaxtagjöld fastrar starfsstöðvar við vexti af nauðsynlegum rekstrarlánunum (d. nødvendig driftskapital). Aðrir eins og t. d. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 208 telja þó að þetta sé of þröngt viðmið.

206 Sbr. LSRM 1983, 60 sem fjallar um aðila búsettan í Sviss, er var þátttakandi í dönsku sameignarfélagi sem stundaði sölu á lóðum undir rauhús. Sem greiðslu fékk félagið m. a. afhent skuldabréf og var úrskurðað að vextir af þeim teldust tekjur hjá föstu starfsstöðinni. Gagnstæð niðurstaða varð í LSRM 1981, 197 og hefur það verið réttlætt með því að skuldabréfin hafi verið úthlutað eigendum í beinu framhaldi af afhendingunni. Skuldabréfin stóðu því ekki sem eign á efnahagsreikningi sameignarfélagsins. Sbr. sjónarmiðið um vilja stjórnar þegar ákvörðunin er tekin. Álitamálið et þó hvort ekki hafi borið að heimfæra vextina hjá félaginu vegna tengsla skuldabréfanna við atvinnurekstur þess.

207 Sbr. Utv. 2002, bls. 286. Í málinu var deilt um það hvort lán skyldi heimfært hjá fastri starfsstöð banka í Bretlandi (UK) eða hjá höfuðstöðvunum í Noregi. Yfirálagningarnefndin lagði áherslu á að áhættu- og lánsþæfnismatið hefði verið gert hjá höfuðstöðvunum, og þar hafði einnig fjármögnun lánsins átt sér stað. Lánið bæri því að heimfæra þar en af því leiddi að tekjurnar tilheyrðu höfuðstöðvunum.

hverjum lánið og þar með talið vextir af því tilheyrja í raun.²⁰⁸ Ef ekki er unnt að skipta vöxtum beint á grundvelli tengsla kröfu eða skuldar við rekstur eða vilja stjórnar verður að gera það að álitum, ef til vill á grundvelli hinnar óbeinu aðferðar. Þegar svo stendur á þarf því að kanna til hvers láni er varið.

Hlutabréf og arður geta auðvitað tilheyrst fastri starfsstöð. Við heimfærslu á þeim ber að fylgja sömu reglum og þegar um aðrar tekjur er að ræða. Áður en heimfærslan er gerð verður því að kanna hvaða hluta fyrirtæksins hlutabréfin tilheyrja.²⁰⁹ Séu þau eign föstu starfsstöðvarinnar á að heimfæra arðinn af bréfunum hjá henni.²¹⁰ Hagnaður af sölu hlutabréfa lýtur sömu reglum og arður. Auðveldast er að átta sig á heimfærslu hlutabréfa ef á föstu starfsstöðinni er rekið fjárfestingarfyrirtæki. Í öðrum tilvikum getur starfsstöðin hafa fengið bréfin sem greiðslu á vöru og þjónustu eða umbreytingu á skuld í eignarhluta. Rétt er einnig að kanna hvar hlutafélagin sem bréfin tengjast eiga heima. Meiri líkur eru þannig á að bréfin tilheyrja starfsstöð ef hlutafélagin, sem bréfin eru í, eru staðsett í keldulandi samnings en

einhverju öðru landi.

Á alþjóðavettvangi hefur skipting á tekjum af óefnislegum verðmætum svo sem höfundalaunum, viðskiptavild o. fl. verið til umfjöllunar. Almennt eru menn sammála um að mjög erfitt sé að ákveða hverjum eignir eins og einkaleyfi og vörumerki að ekki sé talað um viðskiptavild tilheyrri.²¹¹ Hluti af skýringunni stafar af þeim tímamun sem er á milli gjaldfærslu á öflun umræddra eigna og tekjufærslu greiðslna af þeim. Hér á landi er t. d. heimilt að gjaldfæra útgjöld vegna slíkra eigna á því ári þegar lagt er í kostnað vegna þeirra óháð því hvenær aðila hlotnast tekjur af eignunum. Nýti skattaðili sér ekki þessa heimild ber að eignfæra kostnaðinn og ræðst gjaldfærslan síðan af því hvenær nýting eignarinnar við öflun tekna hefst. Þess vegna var í athugasemdum OECD-fyrirmyndarinnar, 1994-útgáfunni, lagt til að kostnaði við öflun slíkra eigna yrði skipt á milli höfuðstöðvanna og starfsstöðvarinnar. Í athugasemdunum segir hins vegar ekkert hvernig eigi að gera það.

Við uppgjör á tekjum fastrar starfsstöðvar verður einnig að skipta fjárfestingarkostnaði,

208 Bankastarfsemi getur verið æði fjölbætt. Til hennar teljast m. a. samskipti við viðskiptamenn, samningar um viðskiptakjör, gerð lánasamninga, undirritun skuldabréfa o. fl., greiðsla þar með talið yfirfærsla á peningalánum. Undirritun skuldabréfa/lánasamninga er því aðeins einn þáttur af mörgum sem koma til skoðunar við ákvörðun á því hvort heimfæra beri kröfu á fastri starfsstöð. Landfræðileg staðsetning viðskiptamanna er ekki einhlit mælikvarði á heimfærslu. Í sumum tilvikum getur verð réttmætt að heimfæra vaxtagreiðslur íslenskra viðskiptamanna hjá útibúi íslensks banka erlendis. Stofni íslenskur banki útibúi í landi með lægri skatta en hér á landi getur verið hagstætt fyrir bankann að láta tekjur sínar þar með talið vegna lána til íslenskra viðskiptamanna myndast í útibúinu. Einkum á þetta við ef milda ber tvískattlagningu samkvæmt undanþáguaðferð í samningi milli Íslands og hlutaðeigandi ríkis. Komi slík staða upp geta íslensk skattvirkni ekki breytt tekjufærslunni upp á eindæmi sitt heldur verður að meta heimfærsluna á grundvelli viðskiptasjónarmiða í hverju tilvik fyrir sig. Um banka nánar, sjá Cahiers de droit fiscal international Vol LXXXIa, 1996.

209 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 209.

210 Ef föst starfsstöð stofnar einkahlutafélag eða hlutafélag til að annast um ákveðna þætti starfsemi sinnar ber skilyrðislaust að heimfæra hlutabréfin hjá föstu starfsstöðinni.

211 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2003-útgáfuna, 174-lið athugasemda við 7. gr. Í athugasemdunum kemur fram að mjög erfitt sé að heimfæra eignarrétt að óefnislegum eignum til ákveðins hluta fyrirtækis og að rökstýðja að einmitt þessi hluti af fyrirtækinu skuli hlotnast höfundalaun frá öðrum hlutum eins og hann væri sjálfstætt fyrirtæki. Sú laus sem samningsríkjum er ráðlagt að nota virðist aðeins vera nothæf þegar óefnisleg eign á þróunarstigi/notkunarstigi er aflað til hagsbóta fyrir ákveðinn hluta fyrirtækis. Þá er mögulegt að skipta stofnkostnaðinum t. d. í hlutföllunum 40-60 milli föstu starfsstöðvarinnar og höfuðstöðvanna. Ef óefnisleg eign er framleidd fyrir ákveðinn hluta af fyrirtæki og síðar kemur í ljós að annar hluti getur haft gagn af henni horfir þetta ódruvísi við. Í fyrstu atrennu sýnist þannig réttast að heimfæra stofnkostnaðinn allan hjá fyrr nefna fyrirtækjahlutanum. Þegar síðari hlutinn hefur notkun sína á eigninni getur hins vegar komið til álita að láta hann greiða höfundalaun eða jafnvel líta svo á að eignin hafi verið yfirfærð til hans.

þar með talið vaxtagjöldum, á milli föstu starfsstöðvarinnar og höfuðstöðvanna.²¹² Í alþjóðlegum skattarétti hefur athyglin aðallega beinst að uppgjóri hins óvaxtaða hluta fjárfestinganna í þessu sambandi. Þessi hluti - gjafa- eða framlagshlutinn - (d. dotationskapital) samsvarar eigin fé hjá dótturfélagi.²¹³ Talsverð óvissa ríkir um uppgjör á fjárfestingarkostnaði fastra starfsstöðva samkvæmt tvísköttunarsamningum. Við uppgjör hans hlýtur því að verða að styðjast við innlendar verklagsreglur þar á meðal varðandi fjárhæð fjárfestingarkostnaðarinnar og hlutverk.

Við uppgjör á fjárfestingarkostnaði fastrar starfsstöðvar samkvæmt innlendum rétti skal byggja á heimfærslu á skuldum fyrirtækis. Gjafaframlagshlutinn getur þó í hæsta lagi myndað einhvers konar leiðréttingargrundvöll eða stærð, annað oráðstafað eigið fé.²¹⁴ Heimfærsla skulda ber annars að framkvæma á grundvelli almennra reglna um heimfærslu á tekjum, það er að segja tengslum við atvinnurekstur föstu starfsstöðvarinnar og vilja stjórnar á

ákvörðunartímamarknum. Við ákvörðun á tengslunum þegar um skuldir er að ræða liggur því í hlutarins eðli að kanna verður fyrst hvernig skuldin hefur stofnast, þar á meðal tilhvers lán hefur verið tekið.

Hafi föst starfsstöð tekið lán til að kaupa varanlega rekstrarfjármuni tengist lánið án vafa föstu starfsstöðinni með þeim hætti að yfir allan vafa er hafið að heimfæra ber það hjá henni. Öðru máli gegnir ef lánið hefur verið tekið til kaupa á eignum til notkunar í höfuðstöðvunum eða til að fjármagna einkaneyslu eigenda starfsstöðvar eða höfuðstöðva fyrirtækis. Fyrirtæki verður eðlilega að hafa ákveðið svigrúm til að breyta skuldsetningu sinni, endurskipuleggja lánin ef svo má segja. Í skattfrankvæmd getur eigi að síður verið erfitt að færa sönnur á það hvernig hinar ýmsu skuldir hafa stofnast, þar á meðal til hvers ákveðið lán hefur verið tekið.²¹⁵

Almennt hlýtur þó að eiga að miða við það að skuldirnar séu ekki hærri en samanlagðar heildarfjárfestingar og tap föstu starfsstöðvarinnar. Sá hluti skuldanna sem

212 Frá og með endurútgáfu OECD-fyrirmyndarinnar 1994 hefur þessu vandamáli verið meiri gaumur gefinn. Í athugasemdunum segir þannig að eldri ráðleggingar um skiptingu vaxta samkvæmt beinni og óbeinni aðferð hafi ekki reynst nógu hagkvæm þar sem beiting þeirra hafi leitt til ólíkrar niðurstöðu. Meirihluti aðildarríkjanna sé því þeirrar skoðunar að stefnt skuli að hagkvæmri lausn þar sem bæði sé tekið tillit til ólíkrar fjármögnunar fyrirtækis og mismunandi hlutverka einstakra hluta þess. Hið meinta samkomulag er þó ef til vill orðum aukið. Litlar sem engar upplýsingar eru nefnilega veittar um nánara innihald hinnar hagkvæmu lausnar. Í athugasemdunum segir annars að meginreglan um að ekki beri að reikna vexti af innbyrðis lánunum á milli fyrirtækja hluta skulu vera óbreytt. Þá eru veittar ráðleggingar um meðferð yfirfærslna á kröfum milli útibús og höfuðstöðvar banka, sbr. nánar 15.2-15.4-lið athugasemda 2005-útgáfunnar við 7. gr.

213 Unnt er að ákveða þennan hluta með þremur hlutlægum aðferðum. Eftir fyrstu aðferðinni - fjármagnsendurspeglunaraðferðinni - (d. kapitalspjelsmetoden) skal hlutfallið á milli gjafafjármagnsins og skulda föstu starfsstöðvarinnar endurspeglar hlutfallið á milli heildar eigin fjár fyrirtækisins og skulda. Með öðrum orðum er um að ræða einhvers konar leiðréttingarstærð. Samkvæmt annari aðferðinni samanburðaraðferðinni (d. sammenligningsmetoden) er gjafafjármagnshlutinn hins vegar ákveðinn með samanburði við eigin fé fyrirtækja af sömu stærð. Eftir þriðju aðferðinni er gjafafjármagnshlutinn reiknaður út á grundvelli þeirrar fjármagnskröfu sem t. d. hlutaðeigandi félagalög eða bankalög gera til rekstrarins. Auk þessara hlutlægu aðferða er unnt að

beita huglægum aðferðum við ákvörðun gjafafjármagnshlutans. Meðal þessara aðferða er að láta stærð gjafafjármagnshlutans ráðast af vilja stjórnar. Ítarleg grein er gerð fyrir þessum aðferðum af Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, 1991; og í skýrslu OECD: Attribution of Income to Permanent Establishment, Issues of International Taxations, nr. 5, 1993. — Álitamálið um upphæð gjafafjármagnshlutans verður að greina frá reglum um þunna eiginfjármögnun. Hlutverk gjafafjármagnshlutans er umfram allt að auðvelda fyrirtæki að taka afstöðu til þess hvort leiðréttu beri heildarvexti fastrar starfsstöðvar þar á meðal vexti vegna lána til þriðja manns. Hlutverk reglna um þunna eiginfjármögnun er hins vegar aðallega að skapa grundvöll til að takmarka frádrátt á vöxtum vegna lána til aðila sem á ráðandi hluti í fyrirtæki.

214 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 210.

215 Í sumum tilvikum er jafnvel unnt að sýna fram á að tiltekið lán hafi verið notað til að fjármagna bæði starfsemi fastrar starfsstöðvar og höfuðstöðva í ákveðnum hlutföllum t. d. 60-40. Þegar svo stendur á ber því að skipta útgjöldum lánsins á milli fyrirtækjahlutanna á grundvelli sjónarmiðsins um tengsl kostnaðar við atvinnurekstur á sama hátt og lánið hefði verið tekið af sitthvorum fyrirtækjahlutanum. Í öðrum tilvikum getur verið erfðara að sýna fram á ákveðna skiptingu á grundvelli notkunar láns. Svo er t. d. ef fyrirtækið notar sama bankareikning fyrir höfuðstöðvarnar og starfsstöðina. Allur kostnaður er því greiddur af sama reikningi.

umfram er þessa samtölu tengist því ekki föstu starfsstöðinni. Við uppgjör ætti því að sleppa umfram fjárhæðinni og vöxtum af henni úr rekstrinum og efnahuginum. Í þessu sambandi skiptir ekki máli hvernig lánið og vextir af því eru bókfærðir. Á hinn bóginn er varla unnt að krefjast þess að skattaðili sýni fram á að lán sem heimfæra ber á fastri starfsstöð samkvæmt ofangreindum meginreglum hafi bersýnilega verið notað til að fjármagna rekstur hennar.²¹⁶

Tekjur og gjöld fastrar starfsstöðvar eru auðvitað af ýmsu tagi. Umfjöllun eins og þessi getur því aldrei verið tæmandi. Áður en umfjölluninni lýkur er þó rétt að víkja aðeins að stjórnunarkostnaði. Vegna eðlis slíks kostnaðar getur verið erfiðleikum bundið skipta honum samkvæmt hinni beinu aðferð.²¹⁷ Hluti hans er eðli málsins samkvæmt ávallt sameiginlegur fastri starfsstöð og höfuðstöðvunum. Þegar tekjur fastrar starfsstöðvar eru gerðar upp kann því að vera nauðsynlegt að grípa til hinnar óbeinu (hlutfallslegu) aðferðar við skiptingu hans.²¹⁸ Vandamálið er aðeins að velja réttan skiptingarlykil.

216 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2000, bls. 174, einkum tilvísun 390 á þeirri síðu.

217 Í Noregi hafa fjögur mál komið til kasta dómstóla vegna skiptingar slíks kostnaðar. Þessi mál voruð öll frádráttarrétt sem tengdist útgerð borpalla og hliðstæðra farartækja í eigu erlendra fyrirtækja á Norska landgrunninu, sjá Rt. 1994, bls. 132 Uncle John, Rt. 1995, bls. 455 Safe Regalia, Rt. 1998, bls. 794 B. J. Services og Rt. 2002, bls. 718 Heerema III. Borpallar eru gjarnan notaðir til borunar á landgrunni í fleiri en einu landi. Þess á milli liggja þeir við festar í höfn reiðubúinir að halda á haf út þegar kallið kemur. Í ofangreindum málum var kröfu um fasta starfsstöð fullnægt en deilt var um umfang frádráttarréttar vegna framkvæmda á norska landgrunninu. Yfir allan vafa var hafið að unnt var að krefjast frádráttar vegna útgjalda - reglulegra og fastra - sem fyrirtækin urðu fyrir þann tíma sem pallarnir voru staðsettir á norska landgrunninu. Hins vegar var deilt um það hvort heimilt væri að gjaldfæra fastan kostnaði að tiltölu vegna þess tíma sem pallarnir voru við festar í höfn. Þýðingarmesti dómurinn féll í B. J. Services-málinu (dómurinn samræmist Uncle John dómnum en vikur frá Safe Regalia dómnum) en þar fékk skattaðili ekki úrlausn. Hæstiréttur lagði meðal annars áherslu á að virða bæri starfsstaðinn einangrað og kostnaður, sem fyrirtæki yrði fyrir þegar borpallur væri ekki á starfsstaðnum, væri þess vegna ekki unnt að draga frá tekjum. Í Heerema III málinu komst Hæstaréttur að annarri niðurstöðu varðandi vetrartímann er ekki var unnt að nota borpall vegna slæms veðurs. Dæmt var að fasta kostnaðinum skyldi dreift á rekstrartímann og sá hluti hans sem samsvaraði

1.3.2.4.4 Innbyrðis viðskipti milli fastrar starfsstöðvar og höfuðstöðvanna

1.3.2.4.4.1 Almennt

Munurinn á hinum ýmsu sjálfstæðiskenningum fastrar starfsstöðvar kemur einna skýrast fram þegar um er að ræða innbyrðis viðskipti milli fastrar starfsstöðvar og höfuðstöðva. Þegar svo stendur á er nauðsynlegt að taka afstöðu til þess hvort gera beri viðskiptin upp á armslengdargrundvelli en af því leiðir að gervitekjur og gervigjöld geta myndast eða stofnast hjá aðilunum eða hvort eingöngu beri að skipta viðskiptakostnaðinum við afhendinguna á milli fyrirtækjanna, föstu starfsstöðvarinnar og höfuðstöðvanna, á innkaupaverði.²¹⁹

Við mat á því hvort reikna skuli ávinning, það er gróða, (n. fortjenesteelement) af innbyrðis viðskiptum milli fastrar starfsstöðvar og höfuðstöva verður að kanna hver tengsl viðskiptanna eru við hina tekjuaflandi starfsemi fyrirtækisins.²²⁰ Komi í ljós eftir skoðun á viðskiptunum að um slík

tímanum er borpallurinn var í Noregi væri frádráttarbær.

Návar um þessi mál, sjá Zimmer, bls. 164-165. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 17-177-liður athugasemda við 7. gr.

218 Sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 16-liður athugasemda við 7. gr. Ítarlegri umfjöldun er hins vegar að finna hjá A. Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, bls. 257 og áfram.

219 Meginreglan í 2. mgr. 7. gr. OECD-fm þess efnis að tekjur fastrar starfsstöðvar skuli ákvarðaðar eins og um sé að ræða sérstakt og sjálfstætt fyrirtæki (e. a distinct and separate enterprise) styður það að reikna skuli tekjur.

220 Innbyrðis viðskipti milli höfuðstöðva og fatstrar starfsstöðvar eru ítarlega rædd í Discussion draft 2001. Útgangspunkturinn að leggja beri Guidelines for interpricing til grundvallar ákvörðun á tekjum fastrar starfsstöðvar veldur því að tillögur eru gerðar um að reikna beri tekjur í fleiri tilvikum en beinlínis verða leidd af athugasemdum OECD-fyrirmyndarinnar. Álitamál varðandi óefnislegar eignir beri þannig að ákvarða í hverju tilvik fyrir sig, sbr. 113-liður. Við innbyrðis þjónuskripti skuli byggja á meginreglunni um ávinningsfærslu ef afhendingin er náteyg tekjuöflunarstarfssemi fyrirtækis, sbr. 123- og 124-liður. Afstaðan er hins vegar óbreytt hvað varðar innbyrðis lán, sbr. 157-liður. Vexti beri því ekki að reikna, sem rökstutt er með vísan til þess, að mörg slík lán varði kaup og sölu á vörum og þjónustu, er ekki tíðkast að vaxtareikna. Jafnvel þótt um sé að ræða lán þar sem vextir eru reiknaðir hjá sambærilegum óháðum aðilum mæli einföld framkvæmd (e. administrative simplicity) með því að afgreiða öll lán eins.

tengsl er að ræða verður armslengdarverðum þó aðeins beitt í þeim tilvikum sem tengslin eru augljós eða nánin (d. nær).²²¹ Innbyrðis lán á milli fastrar starfsstöðvar og höfuðstöðva eru einmitt lýsandi fyrir þetta álitamáli. Af þeim ber almennt ekki að reikna vexti.²²²

Frá þessu er þó vikið þegar um er að ræða lán á milli banka og erlends útibús þess í keldulandi samnings. Helgast það af því að slíkt lán tengist hinni tekjuaflandi starfsemi útibúsins náði.²²³ Þar með er þó ekki sagt að reikna beri vexti skilyrðislaust af öllum lánnum slíkra aðila. Lán, sem veitt er útibúi, svo að það geti fullnægt kröfum keldulands samnings um ákveðið lágmarks eigið fé til tryggingar skuldbindingum sínum er t. d. skyldara framlagsfé en lánsfé. Eðli málsins samkvæmt ber því ekki að vaxtareikna það.²²⁴

Í samræmi við kenninguna um sjálfstæði föstu starfsstöðvarinnar ber að gera upp innbyrðis þjónustuviðskipti á

armslengdargrundvelli. Skilyrði er þó að hin veitta þjónusta sé nátengd hinni tekjuaflandi starfsemi fyrirtækisins. Fullnægi þjónustan ekki þessu skilyrði ber aðeins að heimfæra hin raunverulegu gjöld sem veiting þjónustunnar kostar. Kostnaðinum, sem framkvæmd þjónustuna felur í sér, verður því að skipta á milli starfsstöðvarinnar og höfuðstöðvanna á grundvelli einhvers konar gagnsemissjónarmiða. Þetta gildir bæði við uppgjör tekna fastrar starfsstöðvar samkvæmt innlendum lögum og tvísköttunarsamningum.²²⁵

Á svipuð sjónarmið reynir þegar um er að ræða yfirfærslu á eignum og skuldum milli fastrar starfsstöðvar og höfuðstöðva. Þetta er tiltölulega einfalt þegar um er að ræða vörur. Eigi fyrnanlegar eignir í hlut getur þó þurft að skoða málið aðeins frekar. Gildir það einkum þegar slíkar eignir hafa verið færðar niður um frestaðan söluhagnað varanlegra rekstrarfjármuna. Sum ríki gera

221 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervsindkomst, bls. 511 og áfram. Zimmer, bls. 165. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 17-177-liður athugasemda við 7. gr.

222 Sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005 útgáfan, 183-liður athugasemda við 7. gr. Í U 1992, 143/TfS 1993, 7 H (Texaco Danmark inc.) var dæmt að ekki bæri að reikna vexti af innbyrðis lánnum á milli fastrar starfsstöðvar og höfuðstöðva. Í OECD-fyrirmyndinni, 1992-útgáfunni, 18-lið athugasemda við 7. gr. sagði, að í þeim tilvikum sem höfuðstöðvar tækju lán hjá þriðja manni, og endurlánuðu fastri starfsstöð það, væri vaxtareikningur þó réttlætjanlegur og er það í samræmi við meginregluna um heimfærslu tekna og gjalda (skulda) þess efnis, að lán fyrirtækis hjá þriðjamaðli og þar með vaxtagjöld af því, beri að heimfæra hjá þeim sem notar lánið í atvinnurekstri sínum en ekki hjá þeim er tekur lánið eða eftir atvikum skrifar undir lánskjölin. Höfuðstöðvum er hins vegar óheimilt að áskilja sér þóknun vegna lánveitingarinnar, sjá Zimmer, bls. 166.

223 Sbr. OECD-fyrirmyndin, 2003-útgáfan, 19-liður athugasemda við 7. gr.

224 Sbr. TfS 1996, 715 Ø. Í málinu reyndi að frádráttarbærni vaxta af láni sem Citybank inc. hafði lánað útíbúi sínu í Danmörku. Lánið bar vott um vera framlagsfé til tryggingar á skuldbindingum útibúsins samkvæmt þágildandi reglum í dönskum bankalögum. Í samræmi við þessi lög var lánið óuppsgejanlegt í fimm ár og að þeim tíma lönnum var heimilt að segja því upp með fimm ára uppsagnarfresti. Eystri landsréttur sýnði um frádrátt á vöxtum og gengisnum vegna lánsins með eftirfarandi rökum: „Under hensyn til, at det lán, ..., er et 5-årig lán, der er anvendt som ansvarlig indskudskapital, finder Landsretten, at det følger af det anførte, at der ikke kan meddeles skattefradrag.“ — Niðurstæða Eystri landsréttar hefur verið gagnrýnd af fræðimönnum á sviði skattaréttar. Í því sambandi er því haldið fram að niðurstaðan byggist á ónákvæmri þýðingu A/S Skattekartotekets á athugasemdum

OECD-1992-fyrirmyndarinnar. Sjá nánar Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 213, einkum tilvísun 133 á þeirri síðu.

225 Í fyrirmyndum OECD að tvísköttunarsamningi alveg fram til 1992 sagði að þegar um væri að ræða minni háttar þjónustuviðskipti (d. underordnede tjenesteydelser) væri fræðilega rétt að gera upp innbyrðis viðskipti á armlengdarverðum. Af hagkvæmnisástæðum var aðildarríkjum stofnunarinnar þó ekki ráðlagt að gera það, sbr. OECD-fyrirmyndin, 1992-útgáfan, 19-liður athugasemda við 7. gr. Við endurskoðun athugasemdana 7. gr. 1994 voru ráðleggingarnar varðandi minn háttar þjónustuviðskipti (e. ancillary services) felldar brott og nokkrir nýir athugasemdalíðir teknir upp í staðinn um þjónustu (e. services) almenns eðlis. Í athugasemdunum segir m. a. að í þeim tilvikum sem fyrirtæki hafi með að gera sölu á þjónustu til þriðja manns gegn ákveðnu verði sé rétt að nota það verð við uppgjör innbyrðis viðskipta milli starfsstöðvar og höfuðstöðva, sbr. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan, 175-liður athugasemda við 7. gr. Sé þjónustan hins vegar tiltölulega almenns eðlis eða meira og minna sameiginleg fyrir allt fyrirtækið eins og t. d. endurmenntunarnámskeið fyrir starfsmenn bera vott um eigi hins vegar aðeins að skipta hinum raunverulegu útgjöldum í tengslum við hana. — Ákvörðun armslengdarverðs þýðir að hjá starfsstöðinni myndast gervitekjur og gervigjöld, það er að segja tekjur og gjöld er fyrirtækið sem heild hefur ekki ólást. Reki erlent fyrirtæki fasta starfsstöð hér á landi mun ákvörðun tekna og eða gjalda við síkar aðstæður því óhjákvæmilega hafa áhrif á skattskyldu hennar. Í öðrum tilvikum t. d. við afhendingu á þjónustu frá ótakmarkað skattskyldri fastri starfsstöð til höfuðstöðvanna hér á landi hefur ákvörðunin hins vegar eingöngu þýðingu við útreikning á hinum mildunarhæfu tekjum. Nánar um þetta, sjá Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervsindkomst, bls. 636 og áfram.

í þessu sambandi greinarmun á því hvort um er að ræða flutning frá og til fastrar starfsstöðvar innanlands eða erlendis og verður svo einnig gert hér.

1.3.2.4.4.2 Yfirfærslur frá og til fastrar starfsstöðvar hér á landi

Í íslenskum skattalögum er ekki að finna nein ákvæði um skattalegar afleiðingar þess að eign eða skuld er flutt af landi brott til höfuðstöðva erlendis. Skattalegar afleiðingar þessa verður því að meta á grundvelli þeirra meginreglna sem um það gilda samkvæmt alþjóðlegum skattarétti einkum fyrirmynd OECD að tvísköttunarsamningi og innlendra verklagsreglna að svo miklu leyti sem þær eru til.²²⁶

Kaup og sala á vörum milli fastrar starfsstöðvar og höfuðstöðva tengjast náið hinni tekjuaflandi starfsemi fyrirtækisins. Viðskiptin ber því að gera upp á armlengdargrundvelli alveg án tillits til þess hvort uppgjórið valdi gervitekjum og eða gervigjöldum. Armlengdarverðið ber að miða við þann dag er vörurnar eru afhentar, það er þann dag er áhættan á því

að þær rýrni eða skemmist af tilviljun flyst frá kaupanda til seljanda. Breyting á verðinu eftir þann dag til hækkunar eða lækkunar hefur því engin áhrif á uppgjórið. Þetta á sér bæði stoð í innlendum rétti, sbr. B-lið 7. gr. SL og alþjóðlegum skattarétti.²²⁷

Samkvæmt þessu verður að ætla að fullnægjandi innlend lagaheimild sé fyrir hendi til að skattleggja fasta starfsstöð af ímynduðum hagnaði við afhendingu vöru til höfuðstöðva erlendis.²²⁸ Þegar um er að ræða yfirfærslu á eignum þar með talið varanlegum rekstrarfjármunum, óefnislegum eignum svo sem viðskiptavild, hlutabréfum og krófum horfir þetta öðruvísi við. Fyrir það fyrsta er ekki um að ræða viðskipti sem tengjast hinni tekjuaflandi starfsemi náið. Almennt ber því ekki að reikna fastri starfsstöð gervitekjur eða -gjöld við yfirfærslu slíkra eigna. Eignirnar teljast því „seldar“ á bókfærðu verði.

Hins vegar er ekkert því til fyrirstöðu að ríki setji lög sem heimili tekjufærslu ímyndaðs hagnaðar þegar svo stendur á og hafa mörg ríki gert það.²²⁹ Þetta byggist á því að samkvæmt alþjóðlegum skattarétti,

226 Um framkvæmdina í Danmörku, sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, bls. 214.

227 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervsindkomst, bls. 578 og áfram. Frá reglunni um að miða skuli við armlengdarverð við þessar aðstæður er aðeins að finna eina undanþágu. Samkvæmt 5. mgr. 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar, 2005-útgáfunni, ber ekki að reikna tekjur við kaup starfsstöðvar á vörum fyrir höfuðstöðva. Þótt íslensk skattalög hafi ekki að geyma slíka reglu má ætla að hún verði samt lögð til grundvallar hér á landi. Hins vegar á undanþága ekki við þegar höfuðstöðva kaupa vörur fyrir starfsstöð.

Undanþágan frá meginregunni er rökstudd með vísan til þess að starfsemi sem aðeins felst í innkaupum á vörum fullnægi ekki skilyrðum 1. og 2. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar, til að vera föst starfsstöð, sbr. d-lið 4. mgr. 5. gr. OECD-fyrirmyndarinnar, 2005-útgáfan, sbr. og 29-lið athugasemda við 7. gr.

Undanþágukvæði 5. mgr. 7. gr. hefur því aðeins þýðingu þegar skilyrðinu um fasta starfsstöð er fullnægt af öðrum orsökum.

228 Sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, bls. 215, einkum tilvísun 137 á þeirri síðu en þar er gerð grein fyrir afstöðu danskra skattyfirvalda til málsins sem legði hafa fyrir síðan 1903. Álitamálið geta þó komið upp varðandi myndunartíma teknanna. Á að reikna starfsstöðinni tekjur strax við afhendingu á vörum til höfuðstöðvanna eða fyrst þegar vörurnar eru farnar út úr fyrirtækinu sem heildir. Þessu svarar Niels Winther-Sørensen ekki beint, sbr. Skatteretten 1, 2006, bls. 214. Sjá nánar Zimmer, bls. 167. OECD-fyrirmyndin, 2005-útgáfan svarar þessu ekki heldur. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. útg., 69-71-liður athugasemda við 7. gr. færir hins vegar rök fyrir því að miða skuli við tímamarkið þegar vörurnar eru farnar út úr fyrirtækinu sem heildir.

229 Sbr. OECD-fyrirmyndina, 2005-útgáfunna, 15-liðar athugasemda við 7. gr. Um framkvæmdina í einskum ríkjum, sjá t. d. Danmörk, sbr. § (grein) 8 A kelduskattalaganna er hljóðar svo: „Virksomhed her i landet anses først for opgivet, når afståelse af virksomhedens varelager, maskiner, driftsmidler og inventar m.v. har fundet sted. — Stk. 2. Overfører en skattepligtig varelager, maskiner, driftsmidler og inventar m.v. samt immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40, stk. 1 og 2, der har været anvendt i skattepligtig virksomhed her i landet, til benyttelse i udlandet, sidestilles sådan overførelse med salg. Som salgssum betragtes værdien i handel og vandel på overførelsestidspunktet.“ Kelduskattalögin taka umfram allt til mánna. Hins vegar er hlíðstætt ákvæði finna í félagaskattalögum varðandi lögaðila, sbr. „§ 8 B. Erhverves afskrivningsberettigede aktiver fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, uden at overdragelsen har medført dansk eller udenlandsk beskatning af eventuelle genvundne afskrivninger, gevinster eller tab, eller den udenlandske beskatning ved overdragelsen er blevet udskudt, indtræder det erhvervende selskab i det overdragende selskabs anskaffelsessummer og anskaffelsestidspunkter. De afskrivningsberettigede aktiver anses for afskrevet maksimalt efter danske regler indtil erhvervestidspunktet. § 4 A, stk. 2, 2. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse. — Stk. 2. Erhverves goodwill eller andre immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40 fra et koncernforbundet selskab, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, og er de oparbejdet af det overdragende selskab eller andre koncernforbundne selskaber, anses aktiverne under de i stk. 1 nævnte betingelser ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for oparbejdet af det erhvervende selskab.“

OECD fyrirmyndinni, er einstökum ríkjum talið heimilt að setja lagareglur um skattlagningu hagnaðar, þar með talið, á hvaða ári hann skuli teljast til tekna.²³⁰ Almenn ræðst það semsé af innlendum lögum í hlutaðeigandi ríki hvort yfirfærsla á eign frá fastrí starfsstöð til höfuðstöðva teljist sala í skattalegum skilningi.

Ákvörðun tekna þegar um innbyrðis yfirfærslu á vörum frá og til fastrar starfsstöðvar verkar í báðar áttir. Sama gildir um eignir. Fyrningarstofn eignar, sem föst starfsstöð fær afhenta frá höfuðstöðvum, myndi því væntanlega vera jafnt og bókfært verð hennar hjá höfuðstöðvunum. Hvort svo er í raun er þó allsendis óvíst. Þannig er jafnvíst að föst starfsstöð taki eign inn á markaðsverði. Svo er hún fyrnd eins og um nýkeypta eign er að ræða. Útsending eignarinnar að lokinni notkun er síðan mjög líklega gerð á bókfærðu verði. Hafi eignin verið fyrnd meira en eiginlegri rýrnun hennar nemur svo sem vegna niðurfærslu frestaðs söluhagnaðar verður Ísland því af skatttekjum þar sem skattskyldu starfsstöðvarinnar getur lokið án þess að nokkur eiginleg úttektarskattlagning fari fram.

1.3.2.4.4.3 Yfirfærslur frá og til fastrar starfsstöðvar erlendis

Erlend höfuðstöð, sem á og rekur innlenda starfsstöð, ber ekki ótakmarkaða skattskyldu hér á landi. Starfsstöðin getur

hins vegar þurft að sæta takmarkaðri skattskyldu. Þessu er ódrúvísi farið þegar um er að ræða innlenda höfuðstöð. Hún ber fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi. Skattskyldan er auk þess alheimsleg (e. world wide) sem þýðir að svara verður skatti af innlendum og erlendum tekjum.

Þetta getur hugsanlega haft áhrif á skattlagningu innbyrðis viðskipta milli innlendrar höfuðstöðvar og faststrar starfsstöðvar er hún rekur erlendis. Engu breytir nefnilega um skattskylduna hver selur eða eign. Vegna alheimsskattlagningarinnar skilar hagnaðurinn eða tapið sér hingað til lands fyrir eða síðar með einum eða öðrum hætti. Hin fasta starfsstöð er þannig ekki sjálfstætt fyrirtæki í eiginlegum skilningi þess orðs.

Á yfirfærslur milli innlendrar höfuðstöðvar og fastrar starfsstöðvar er því tæplega unnt að líta á sem sölu. Hugsanlega ber þó að taka tillit til þessa við ákvörðun mildunarhæfra tekna. Með því móti er nefnilega aðeins unnt að tryggja réttan útreikning á skattafrádrætti.²³¹ Eins og nefnt var hér að framan verður að ætla að gera beri upp innbyrðis afhendingu á vörum á armslengdargrunvelli. Þegar fyrnanlegar eignir eiga í hlut ber hins vegar enga skyldu til þess. Hliðstæðu máli gegnir þegar um er að ræða hlutabréf og kröfur. Uppgjör miðað við armslengdarverð tryggir þó án efa réttari heimfærslu hagnaðar slíkra eigna.²³²

230 Hin einstöku ríki hafa þannig samkvæmt fyrirmyndi OECD heimild til að skattleggja reglulega verðhækkun slíkra eigna (verðhækkunarskattlagning), sbr. 2005-útgáfa fyrirmyndarinnar, 2-liður athugasemda við 13. gr. Þegar einstökum ríkjum er veittur réttur til að skattleggja reglulegar verðhækkningar eignar með þessum hætti myndi það þykja óréttlátt ef ríki sem ekki hefði valið slíka lausn, yrði neitað að skattleggja verðhækkun eignar á ákveðnu tímupunkti eins og við flutning eignarinnar af landi brott.

231 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, bls. 217. Um framkvæmdina í Noregi, sjá Zimmer, bls. 166. Skattfrankvæmd hér á landi, sjá nánar bindandi álit ríkisskattstjóra, BÅR, nr. 1 frá 2008.

232 Þetta má skýra með eftirfarandi dæmi: Ótakmarkað skattskyldur einstaklingur lætur íslenskar höfuðstöðvar sínar kaupa hlutabréf fyrir 1. millj. Á þriðja ári (ár 3) eru þessi hlutabréf yfirfærð til fastrar starfsstöðvar í samningsríki. Við

það tækifæri er markaðsverð bréfan, armslengdarverðið, 3 millj. Á fimmta ári frá kaupum (ár 5) selur maðurinn hlutabréfin til þriðja manns fyrir 2. millj. Við sölu myndast því hagnaður að fjárhæð 1 millj. og telst hann allur til tekna hjá höfuðstöðvunum. Það athugið að starfsstöðin hefur ekki rétt á að gjaldfæra tap á sölu bréfan enda þótt þau hafi lækkað um 1 millj., það er úr þremur í tvær, frá því yfirfærslan átti sér stað. Hins vegar hefði málið horft ódrúvísi við, ef hlutabréfin hefðu verið seld á 4 millj. Tvær millj. af hagnaðinum hefði þá borið að telja höfuðstöðvunum til tekna (3-1) og eina millj. starfsstöðinni. Ákveði maður þrátt fyrir ofansagt að tekjufæra allan hagnaðinn hjá starfsstöðinni með þeim rökum að hlutabréfin tilheyri henni eftir yfirfærsluna myndi afleiðingin vera, það er ef milda ber samkvæmt undanþágaðferð samkvæmt tvísköttunarsamningi hlutaðeigandi lands, að ekki er unnt að skattleggja hagnaðinn hér á landi.

1.3.2.4.5 Tap af rekstri fastrar starfsstöðvar

Tilgangur tvísköttunarsamninga er umfram allt að aflétta eða milda tvískattlagningu tekna. Eðlilega fjalla þeir því ekkert um tap fastrar starfsstöðvar. Skattaleg meðferð þess fer því eftir innlendum lögum í aðildarríki samnings. Samkvæmt 1. og 2. gr. SL gildir alheimsskattareglan hér landi. Til skatts koma því allar tekjur hlutaðeigandi aðila hvaðan sem þær stafa. Hér til teljast meðal annars tekjur fastrar starfsstöðvar. Með tekjum í þessu sambandi er átt við heildartekjur að frádregnum heildargjöldum, það er rekstrar(afgang) hagnað eða rekstrar(halla)tap. Í eðli sínu er tekjuhugtakið því nettóhugtak.

Ef tap er af rekstri fastrar starfsstöðvar innlendra höfuðstöðva erlendis samkvæmt íslenskum lögum leiðir því af sjálfu sér að heimilt er að draga það að fullu frá tekjum höfuðstöðvarinna.²³³ Heimild fyrirtækja til að draga tap erlends fyrirtækis frá hagnaði íslensks fyrirtækis takmarkast við fastar starfsstöðvar. Ef hið erlenda fyrirtæki er sjálfstætt fyrirtæki t. d. einkahlutafélag eða hlutafélag getur íslenska móðurfélagið því ekki nýtt sér tapið. Stafar það af því að ekki er unnt að samskatta félög þvert á landamæri eins og sums staðar erlendis.²³⁴

Heimild íslensks fyrirtækis til að nýta sér tap starfsstöðvar til frádráttar hagnaði hjá sér er óháð því hvers konar mildun er beitt við tvískattlagninguna í tvísköttunarsamningi landanna. Hafi Ísland afsalað sér skattlagningarrétti til

hagsbóta fyrir kelduland samnings, það er að segja, beri að beita undanþáguaðferð (d. eksemption) við mildunina, hefur fyrirtækið því óskoraðan rétt á að nýta sér tapið. Í raun er þess vegna ekkert því til fyrirstöðu að tapið sé (tví)dregið tvisvar sinnum frá tekjum. Fyrst hér á landi, árið, sem tapið myndast, og svo í starfsstöðvarlandinu, árið eftir að það myndaðist, sem yfirfært tap til frádráttar hugsanlegum hagnaði af rekstri starfsstöðvarinnar.

Þessu er í grundvallaratriðum eins farið við mildun samkvæmt skattafrádrætti (d. tax kredit). Þar sem tapið færast til lækkunar á hugsanlegum hagnaði starfsstöðvarinnar á öðru ári frá því að það myndaðist verður mildunin að sama skapi lægri. Gagnstætt því sem gildir þegar undanþáguaðferð er beitt er tapsfrádrátturinn því ekki vandmál. Tvífrádráttur gjalda, þar með talið taps af rekstri fastrar starfsstöðvar, er almennt talinn óæskilegur. Þess vegna reyna þjóðir gjarnan að takmarka hann með einhverjum hætti. Ríki getur t. d. ákveðið að banna frádráttinn per se.²³⁵ Eins kemur til greina að endurskattleggja hann að því leyti sem tvínotkuninni nemur.²³⁶

1.3.2.4.6 Gjaldmiðlaumreikningur

Í 7. gr. OECD-fyrirmyndarinnar er ekki að finna nein ákvæði um það hvernig einum gjaldmiðli skuli breytt í annan. Þess vegna er ekkert því til fyrirstöðu að setja innlendar reglur um umreikninginn.²³⁷ Þótt íslenskar krónur séu ekki lögmæltur uppgjörsmáti fyrirtækja hér á landi leiðir hann af eðli máls.²³⁸ Tekjuskatturinn er jú ákveðinn í

233 Sbr. Michelsen, bls. 320. Zimmer, bls. 167.

234 Sjá til fróðleiks 31. dónsku félagaskattalaganna. Um regluna nánar, sjá Aage Michelsen í Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXXIIIa, 1998, bls. 57 og áfram. Um alþjóðlega samsköttun, sjá Niels Winther-Sørensen í heidursrit (festskrift) Nils Mattsson, bls. 515.

235 Það hafa t.d. Norðmenn gert, sbr. 5. tölu. § 6-2. er hljóðar svo: „Når det i skatteavtale med fremmed stat er bestemt at inntekt skal være unntatt fra skattlegging i Norge, kommer tilhørende kostnad eller tilsvarende tap ikke for noen del til fradrag ved ligning av inntekt her i landet.“ Eins var farið um Austurríki að minnsta kosti hér áður fyrr. Hinn 25. sept. 2001 staðfesti æðsti skattadómsstóll Austurríkis að tap af rekstri fastra starfsstöðva væri frádráttarbær frá hagnaði höfuðstöðvanna jafnvel þótt milda bæri samkvæmt

undanþáguaðferð. Um dómin nánar, sjá Gerald Gahleiter og Clemens Nowotny í Bulletin for International Fiscal Documentation 2002/4, bls. 165 og áfram.

236 Árið 1987 fór fram itarleg skoðun á misnotkun tvísköttunarsamninga í Danmörku, sbr. 50-betækingen. Í framhaldi af endurskoðuninni voru sett lög til að fyrirbyggja hvers konar skattaflotta og innihalda þau m. a. reglur um endurskattlagningu taps af rekstri fastrar starfsstöðvar, sbr. D-lið 33. gr. álagningarlaganna.

237 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2003, bls. 219.

238 Ákvæði 91. gr. SL tekur nefnilega aðeins til þeirra sem hafa heimild til að telja fram tekjur sínar og gjöld í erlendum gjaldmiðli.

íslenskum krónum. Sérstakt leyfi þarf auk þess til að færa bókhald og gera ársreikning í erlendum verðmæli. Ekki þarf því að deila um það að tekjur og gjöld, sem heimfæra ber hjá fastri starfsstöð erlendis fyrirtækis hér á landi, verður að umreikna í íslenskar krónur. Álitamál geta þó komið upp um það við hvaða tímamark skuli miða umreikninginn.

Umreikninginn ber að miða við þann dag er aðili öðlast endanlegan rétt til tekna eða verður endanlega skyldur að inna gjöld af hendi, sbr. 59. gr. SL. Hlotnist aðila erlendir peningar í tekjur á því að miða umreikninginn við kaupgengi²³⁹ þess dags er hann öðlast þá. Verði aðili skyldur að inna af hendi gjald í erlendum gjaldmiðli miðast umreikningurinn hins vegar við sölugengi²⁴⁰ þess dags er til skyldunnar er stofnað. Breyting á kaup- eða sölugengi eftir myndunardag tekna og eða stofnunardag skyldu lýtur hins vegar almennu reglum um gengismun. Hér sem endranær skiptir greiðsludagur tekna eða gjalda því ekki máli við umreikninginn.

Þessu er í grundvallaratriðum eins farið við kaup og sölu eigna. Ófugt við tekjur og gjöld ber þó ekki að miða tekna/gjalda- umreikninginn við öðlun tekna eða stofnun gjalda heldur dagsetningu kaupsamnings. Hliðstæðar reglur gilda um uppgjör fastrar starfsstöðvar sem íslensk fyrirtæki rekur erlendis. Almennnt ber því að fylgja brúttóaðferð við uppgjör reglulegra tekna, það er að umreikna tekjur og gjöld sér. Uppgjör samkvæmt þessari aðferð eru mjög erfið og þess vegna afar freistandi að grípa til nettóaðferða, það er að umreikna niðurstöðutölur rekstrar- og efnahagsreikningsins. Við slíkar aðstæður þarf nefnilega aðeins að taka afstöðu til þess hvaða gengi skuli nota og koma tveir möguleikar til greina í því sambandi, meðalgengi ársins og árslokagengið.²⁴¹

239 Hér stendur kaupgengi fyrir það verð sem banki kaupir gjaldeyririnn á.

240 Hér stendur sölugengi fyrir það verð sem banki selur gjaldeyririnn á.

241 Sjá til hliðsjónar 91. gr. SL.