

## Skattlagning vegna vinnu erlendis oft flókin

**Páll Jóhannesson, lögfræðingur á skatta- og lögfræðisviði Deloitte, fjallar um hvar og hvernig skila beri skatti af launagreiðslum starfsmanna sem starfa að hluta til erlendis.**

Nokkuð ber nú á álitaefnum vegna starfsmanna íslenskra launagreiðenda sem starfa að hluta til erlendis. Það kemur yfirleitt í hlut vinnuveitandans að tryggja að skattbyrði starfsmanna verði ekki þyngri en hún hefði verið ef hann hefði sinnt vinnu sinni á sínum heimaslóðum. Auk þess er það ekki aðeins starfsmaðurinn sem ber byrðina heldur ber vinnuveitandinn einnig skyldur, t.a.m. staðgreiðsluskyldu og hugsanlega skattskyldu í viðkomandi ríki.

Í sumum tilfellum er í gildi tvísköttunarsamningur við viðkomandi ríki en í öðrum tilfellum ekki. Í fyrra tilfallinu er a.m.k. auðveldara að átta sig á meginreglunum í samskiptum ríkjanna og því hugsanlega hvort skattskylda stofnast erlendis en í síðara tilfallinu geta málum verið þannig háttáð að starfsmaðurinn er skattskyldur samkvæmt lögum hér á landi og í hinu ríkinu vegna sömu tekna. Að auki flækjast málin vegna þess að oft er ekki eingöngu um að ræða venjulegar launagreiðslur heldur hlunnindi ýmiss konar, dagpeningar og jafnvel kaupréttur en mismunandi reglur gilda um slíkt eftir því um hvaða ríki er að ræða.

Fyrst þarf að líta til þess hvar viðkomandi starfsmaður telst heimilisfastur en tvísköttunarsamningar vísa almennt til þess hvar hann er heimilisfastur samkvæmt lögum hvers ríkis. Sú staða getur hins vegar komið upp að starfsmaður er heimilisfastur í fleiri en einu ríki enda eru lög ríkja mjög mismunandi. Þegar maður telst heimilisfastur í fleiri en einu ríki fer hins vegar fram mat á grundvelli þess í fyrsta lagi hvar hann á fast heimili, í öðru lagi hvar miðstöð persónulegra hagsmuna hans er, í þriðja lagi hvar hann dvelst að jafnaði og í fjórða lagi á grundvelli ríkisfangs.

Þegar heimilisfesti hefur verið ákvörðuð samkvæmt þessu kemur til svonefndrar 183 daga reglu en kveðið er á um hana í 15. gr. samningsfyrirmyndar OECD sem er fyrirmynd flestra tvísköttunarsamninga. Samkvæmt henni skulu starfslaun jafnan skattlögð í ríki þar sem viðkomandi starfsmaður er heimilisfastur nema starfsmaðurinn leysi starfið af hendi hinu samningsríkinu. Í 2. mgr. 15. gr. kemur síðan fram að launin skuli einungis skattlögð í heimilisfestarríkinu ef:

- a) viðtakandi dvelur í hinu ríkinu í eitt eða fleiri skipti, þó ekki lengur en 183 daga samtals á sérhverju tólf mánaða tímabili; og
- b) endurgjaldið er innt af hendi af eða fyrir hönd vinnuveitanda sem ekki er heimilisfastur í hinu ríkinu; og
- c) endurgjaldið er ekki gjaldfært hjá fastri atvinnustöð eða fastri stofnun sem vinnuveitandinn rekur í hinu ríkinu.

Ef einhver af umræddum þremur liðum er ekki uppfylltur stofnast því samkvæmt reglunni til skattskyldu í því ríki sem starfsmaðurinn dvelur tímabundið vegna starfs síns. Ef íslenskur starfsmaðurinn dvelur t.a.m. lengur en 183 daga í Bretlandi verður hann skattskyldur þar vegna þess tíma samkvæmt reglunni. Þessi starfsmaður væri þó enn almennt skattskyldur hér á landi og þyrfti að skila skattframtali og greina frá þessum erlendu tekjum og skattlagningu þeirra. Þessar tekjur yrðu þá ekki skattlagðar á báðum stöðum vegna tvísköttunarsamnings þjóðanna. Ef starfsmaðurinn dvelur t.a.m. í hinu ríkinu í 184 daga er hann skattskyldur vegna

greiðslna sem hann fær vegna þessa tímabils. Það væri ekki fyrr en hann teldist heimilisfastur í hinu ríki sem að skattskylda myndi stofnast þar vegna allra tekna hans. Það er þó ólíklegt að heimilisfesti hans færðist yfir samkvæmt því mati sem fer fram til að meta heimilisfesti hans samkvæmt framansögðu.

Eins og sjá má af a-lið hér að ofan er miðað við 183 daga samtals á sérhverju tólf mánaða tímabili. Í mörgum tilfellum er hins vegar miðað við almanaksár, tekjuár eða skattár, þ.e.a.s. að dvöl starfsmanns vari ekki lengur en 183 dögum á sérhverju almanaksári, tekjuári eða skattári. Í slíkum tilfellum er auðvitað mun einfaldara að koma í veg fyrir að dvöl verði ekki svo löng á hverju almanaksári, tekjuári eða skattári þrátt fyrir að heildartímabilið sé lengra.

Í ofangreindu ákvæði hefur verið talið felast að tekjur starfsmanns skuli einungis skattleggjast í því ríki sem starfsmaðurinn dvelur tímabundið ef þær tengjast starfi hans þar í landi. Oft getur hins vegar reynst erfitt að ákvarða nákvæmlega t.d. hvort bónusar eða kaupréttur tengist þjónustu sem innt er af hendi á Íslandi eða erlendis. Þjónusta starfsmannsins þarf ekki að vera innt af hendi á sama tíma og endurgjald fyrir þjónustu hans.

Samkvæmt c-lið ákvæðisins er gert ráð fyrir að endurgjaldið sé ekki „gjaldfært“ hjá fastri atvinnustöð sem vinnuveitandinn rekur í hinu ríkinu en með fastri atvinnustöð er í raun átt við útibú. Íslenskur vinnuveitandi gæti t.d. rekið útibú í Bretlandi en greitt laun starfsmanns í Bretlandi óháð útibúinu. Enska útgáfan af þessu orðalagi er: „... not borne by a permanent establishment ...“. Hin enska útgáfa og í raun fleiri útgáfur á öðrum tungumálum hefur verið túlkuð þannig að ekki skipti máli í því sambandi hvort endurgjaldið sé í raun gjaldfært hjá föstu atvinnustöðinni í hinu ríkinu t.d. vegna skattalöggjafar þar í landi eða vegna ákvörðunar stjórnenda fyrirtækisins heldur hvort almennt er hægt að líta á þetta sem gjaldfæranlegan kostnað. Það má hins vegar velja því fyrir sér hvort hin íslenska útgáfa gefi tilefni til sömu túlkunar enda virðist orðalag þeirrar útgáfu mun afdráttarlausara.

Fyrirtæki eða vinnuveitendur þurfa að vera vakandi fyrir því, í þeim tilfellum þegar starfsmenn þeirra vinna á erlendri grundu í lengri eða skemmri tíma, að skattyfirvöld í viðkomandi ríki geta litið svo á að hið íslenska fyrirtæki sé með svokallaða fasta atvinnustöð í hinu ríkinu. Ef niðurstaðan er sú getur hitt ríkið gert kröfu til fyrirtækisins að það telji fram hluta tekna sinna þar í landi og greiði af þeim hluta viðeigandi skatta. Slík föst atvinnustöð getur myndast við það eitt að starfsmenn starfi í hinu ríkinu og yfirvöld þar í landi líti þar með svo á að verðmætamyndun eigi sér stað þar. Þetta vandamál er að nokkru meira þegar ekki er til staðar tvísköttunarsamningur við viðkomandi ríki. Þó að slík föst atvinnustöð sé talin vera fyrir hendi í hinu ríkinu er það metið í hverju tilfelli hversu miklar tekjur er talið að beri að telja fram vegna atvinnustöðvarinnar. Það er byggt á mati á umfangi þeirrar starfsemi sem á sér stað í viðkomandi ríki og getur niðurstaðan verið mjög mismunandi.

Páll Jóhannesson er lögfræðingur á Skatta- og lögfræðisviði Deloitte.  
Greinina er einnig að finna á [deloitte.is](http://deloitte.is) og [mbl.is](http://mbl.is)