

Föst starfsstöð

Vísað er til fyrirspurnar, dags. 12. janúar 2015, varðandi túlkun á því hvort skattaðili geti talist vera með fasta starfsstöð á Íslandi við nánar tilgreindar aðstæður. Fram kemur að skattaðili sé félag sem þróar og framleiðir hugbúnað fyrir fjármálageirann og selur viðskiptavinum sínum leyfi til að nota þann hugbúnað og veitir þjónustu í tengslum við hann, s.s. varðandi uppfærslur og lagfæringar, samræmingu við annan hugbúnað, þjálfun starfsmanna og ráðgjöf.

Annars vegar er um að ræða samning um leyfi til að nota hugbúnaðinn og hins vegar þjónustusamning sem felur í sér að þjónusta vegna hugbúnaðarins sé veitt í fjórum stigum; þjálfun viðskiptavinar í notkun hugbúnaðarins, greiningu vegna samræmingu hugbúnaðar við annan hugbúnað og innleiðingu tvenns konar kerfa.

Skattaðili hefur gert þjónustusamning við íslenskan aðila vegna fyrsta og annars stigs þjónustunnar, þ.e. þjálfunar viðskiptavinar og vinnu við greiningu vegna samræmingu hugbúnaðar. Gert hafi verið ráð fyrir að vinna vegna þjálfunar myndi taka sex mánuði og sendi skattaðili tæknimenn til Íslands til að sinna þessari þjónustu samkvæmt samningnum. Um þann þátt þjónustunnar segir eftirfarandi:

„Þessir tilteknu starfsmenn eru hugbúnaðarverkfræðingar og tæknimenn sem sæta að öllu leyti stjórn skattaðila og hafa ekki heimild til samningsgerðar fyrir hönd skattaðila. Starfsmennirnir dvöldu ekki á Íslandi um lengri tíma heldur ferðuðust fram og til baka á tveggja vikna fresti. Þeir gistu á hóteli og inntu vinnuna af hendi á starfsstöð viðskiptavinarins.

...

Til stendur að skattaðili sendi fjóra til sex starfsmenn til Íslands sem munu uppfylla skyldur skattaðila samkvæmt samningnum vegna vinnu á öðru stigi ferilsins, þ.e. greiningu vegna samræmingu hugbúnaðar við annan hugbúnað. Gert er ráð fyrir að þessi vinna taki eitt og hálf t ár.“

Þá kemur fram að áætlað er að vinna vegna þriðja stigs í ferlinu sé u.þ.b. eitt ár til viðbótar og verða starfsmenn sendir til Íslands til að inna af hendi tæknivinnu á starfsstöð viðskiptavinarins eins og þurfa þykir og muni þeir gista á hóteli. Öll vinna verði innt af hendi á starfsstöð viðskiptavinar, en ekki sé fyrirhugað að skattaðili opni skrifstofu á Íslandi. Ekki liggja fyrir upplýsingar um tíðni komu starfsmanna eða hversu lengi dvöl þeirra muni vara hverju sinni á öðru og þriðja stigi ferilsins.

Fyrirspyrjandi setti fram eftirfarandi samantekt:

- „Eitt skilgreint verkefni í tveimur hlutum sem tekur samanlagt um 2,5 ár í vinnslu. Öll hugverkaréttindi í tengslum við hugbúnaðinn eru og munu verða í eigu [skattaðila].
- Allar viðræður sem farið hafa fram og samningar sem gerðir verða, munu vera milli viðskiptavinarins og [skattaðila]. Starfsmenn skattaðila á Íslandi munu ekki hafa umboð til sanningsgerðar fyrir hönd félagsins vegna eðli þeirrar vinnu sem þeir inn af hendi, þ.e. vinna er eingöngu af tæknilegum toga.
- Vinna verður innt af hendi á starfsstöð viðskiptavinar.
- Starfsmenn skattaðila munu gista á hóteli.
- Ekki er fyrirhugað að skattaðili opni skrifstofu á Íslandi.“

Tekið er fram að skattaðili telji hvorki heimili sitt hér á landi né að raunveruleg framkvæmdastjórn sé hér á landi og því beri hann ekki ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi.

Ríkisskattstjóri metur fyrirspurnina sem svo að spurt sé hvort að skattaðili teljist hafa fasta starfsstöð hér á landi í skilningi 4. tölul. 3. gr. tekjuskattslaga sbr. og tvísköttunarsamning milli Íslands og heimilisfestarríkis skattaðila.

Í nefndum 4. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, kemur fram að takmarkaða skattskyldu beri allir þeir aðilar sem reka hér á landi fasta starfsstöð, taka þátt í rekstri fastrar starfsstöðvar eða njóta hluta af ágóða slíkrar starfsstöðvar. Ein meginforsenda þess að á erlendum aðila hvíli takmörkuð skattskylda vegna reksturs fastrar starfsstöðvar, er að fyrir hendi sé skattskyldur atvinnurekstur. Í íslenskum tekjuskattslögum er ekki að finna skilgreiningu á hugtakinu „atvinnurekstur“ en í skattframkvæmd hefur verið litið til þeirra atriða sem yfirskattanefnd hefur í úrskurðum sínum byggt á við mat á því hvort um er að ræða sjálfstæða starfsemi sem skattleggja beri sem atvinnurekstur. Í úrskurðum nefndarinnar er litið til þess hvort um starfsemi er að ræða sem rekin er reglubundið og í nokkru umfangi í þeim efnahagslega tilgangi að skila hagnaði. Ennfremur hefur verið horft til þess hvort starfsemin sé almennt séð rekin af rekstraraðilum.

Við mat á því hvort skattaðili reki slíka starfsemi hér á landi er ekki nauðsynlegt að starfsemin leggi einhvern þann skerf til hagnaðarmyndunar starfseminnar í heild sem heimfæra má til skattlagningar á *ákveðinni starfsstöð*. Aftur á móti er það grundvallaratriði hvort starfsemin sem innt er af hendi á starfsstöðinni sé nauðsynlegur og ekki óverulegur hluti af starfsemi fyrirtækis svo talið verði að um fasta starfsstöð sé að ræða. Ennfremur hefur verið horft til þess hvort starfsemin sé almennt séð rekin af rekstraraðilum. Til viðbótar þessu er það álit ríkisskattstjóra að tvísköttunarsamningsfyrirmynd OECD og greinargerð með henni veiti mikilvægar leiðbeiningar um hvernig almennt túlka beri hugtakið föst starfsstöð skv. innlendum rétti.

Í 5. gr. sanningsfyrirmyndar OECD er sett fram skilgreining á hugtakinu „föst atvinnustöð“, en þar kemur fram að til þess að föst atvinnustöð teljist vera fyrir hendi verði að vera til staðar föst aðstaða þar sem starfsemi fyrirtækisins fer fram að einhverju eða öllu leyti. Almennt er talið að fjögur skilyrði verði að vera fyrir hendi svo að um fasta atvinnustöð sé að ræða. Í fyrsta lagi að um einhvers konar atvinnurekstur sé að ræða. Í öðru lagi að umræddum atvinnurekstri sé sinnt frá tiltekinni starfsstöð, þ.e. einhvers konar aðstaða, s.s. húsakynni og í einhverjum tilvikum vélar eða útbúnaður sé fyrir hendi. Í þriðja lagi að starfsstöðin sé föst, þ.e. ákveðinn varanleiki sé á starfseminni og í fjórða og síðasta lagi að starfsemi fyrirtækisins fari að nokkru eða öllu leyti fram í gegnum starfsstöðina. Í dæmaskyni eru í sex staflaðum 2. mgr. 5. gr. sanningsfyrirmyndarinnar taldar upp þær aðstæður sem helst eru taldar leiða til fastrar

atvinnustöðvar og má nefna sem dæmi skrifstofu, útibú og verksmiðju. Það er þannig helsta einkenni fastra atvinnustöðva að þær fela í sér bæði landfræðilegan og viðskiptalegan varanleika. Í sex töluliðum 4. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar er svo að finna dæmi um hvað ekki telst til fastrar atvinnustöðvar. Þessi atriði eiga það sameiginlegt að þau falla undir það að vera til undirbúnings á aðalstarfsemi eða aðalstarfseminni til aðstoðar.

Í fyrirmyndinni er tekið fram að starfsstöð geti verið staðsett í húsakynnum annars fyrirtækis. Er m.a. sett fram dæmi um málara sem telst hafa fasta atvinnustöð í skrifstofuhúsnæði síns helsta viðskiptavinar þar sem hann ver þremur dögum í viku í tvö ár við vinnu sínu, þ.e. að mála húsnæðið. Af því verður ráðið að það hefur ekki úrslitaáhrif í þessu sambandi þótt ekki sé fyrirhugað að opna skrifstofu á Íslandi.

Líkt og rakið er hér að framan er gerð krafa um ákveðinn varanleika svo föst atvinnustöð teljist vera fyrir hendi. Í fyrirmyndinni kemur fram að skilyrði um varanleika starfseminnar geti talist uppfyllt þótt starfsemin vari stutt hverju sinni. Á það m.a. við um starfsemi sem er veitt endurtekið yfir ákveðið tímabil. Kemur fram að í þeim tilvikum beri að líta heildstætt á þann tíma sem aðstaða er notuð undir starfsemina og tíðni hennar, en starfsemin geti varað í einhver ár. Í þeim tilvikum sé ekki unnt að líta svo á að starfsemin sé tímabundin. Í engu er vikið að því hvort einhver áhrif hafi þótt starfsmenn gisti á hóteli eða gistiheimili á meðan dvöl þeirra stendur. Verður að byggja á því að almennt hafi það ekki þýðingu við mat á því hvort um sé að ræða fasta atvinnustöð heldur beri að líta til varanleika starfseminnar almennt, sbr. framanritað.

Í fyrirspurn er sérstaklega tekið fram að starfsmenn skattaðila á Íslandi muni ekki hafa umboð til samningsgerðar fyrir hönd félagsins. Verður helst ráðið að verið sé að vísa til þess að sérstaklega sé tekið á því í gildandi tvísköttunarsamningi milli Íslands og heimilisfestarríkis skattaðila, sbr. samningsfyrirmynd OECD, að föst atvinnustöð sé fyrir hendi þegar aðili, sem ekki er óháður umboðsaðili, hefur á hendi starfsemi fyrir fyrirtæki og hefur heimild til að gera samninga fyrir fyrirtækið og beiti þeirri heimild að jafnaði. Hvað þetta ákvæði varðar segir í fyrirmyndinni að almennt sé viðurkennt að fyrirtæki skuli teljast hafa fasta atvinnustöð í ríki við framangreindar aðstæður, þrátt fyrir að það myndi ekki teljast uppfylla almenn skilyrði fyrir því að teljast hafa fasta atvinnustöð. Verður þannig ráðið að umrætt ákvæði sé til viðbótar hinum almennu ákvæðum, en þrengi ekki túlkun á almennri skilgreiningu á því hvenær föst atvinnustöð teljist vera fyrir hendi. Verður því ekki séð að það hafi vægi í þessu sambandi að umræddir starfsmenn hafi ekki umboð til samningsgerðar fyrir hönd félagsins.

Af forsendum fyrirspurnarinnar verður ráðið að sú þjónusta sem skattaðili veitir hinum íslenska aðila sé mikilvægur þáttur í því að taka umræddan hugbúnað í notkun og þannig lykilorð þáttur í starfsemi skattaðila/fyrirspyrjanda. Þá verður ekki annað ráðið en að skilyrði þess að föst atvinnustöð teljist fyrir hendi séu uppfyllt, þ. á m. skilyrði um ákveðinn varanleika starfseminnar.

Með vísan til framanritaðs og með hliðsjón af framfærðri málavaxtalýsingu myndi skattaðili hafa fasta starfsstöð/atvinnustöð hér á landi í skilningi 4. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, og 5. gr. gildandi tvísköttunarsamnings Íslands og heimilisfestarríkis skattaðila.