

## Frumvarp til laga

### um breytingu á lögum um virðisaukaskatt, nr. 50/1988 (kaup og sala þjónustu milli landa, áskriftir og sala fréttablaða o.fl.).

Frá fjármála- og efnahagsráðherra.

#### 1. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 12. gr. laganna:

- a. 1. tölul. 1. mgr. orðast svo: Vara sem seld er úr landi.
- b. 10. tölul. 1. mgr. orðast svo: Vinna og þjónusta sem veitt er erlendis. Þjónusta telst veitt erlendis þegar hún er seld frá Íslandi til atvinnufyrirtækis sem hvorki hefur heimilisfesti hér á landi né stundar hér atvinnustarfsemi frá fastri starfsstöð.  
Sala á þjónustu til annarra en atvinnufyrirtækja skv. 1. mgr. telst vera veitt erlendis þegar hún er seld frá Íslandi til aðila sem hafa ekki heimilisfesti, lögheimili, varanlega búsetu eða dveljast ekki að jafnaði hér á landi. Eftirtalin þjónusta fellur undir þessa málsgrein:
  - a. þjónusta sem veitt er rafrænt, þ.e. þjónusta sem veitt er á netinu, sjálfvirkt með lágmarksinngripi þar sem notkun upplýsingatækni er nauðsynlegur þáttur í veitingu þjónustunnar,
  - b. fjarskiptaþjónusta, sem felur í sér þjónustu, miðlun, útsendingu eða viðtöku á boðum, orðum, myndum, hljóði eða öðrum upplýsingum í gegnum þráð, útvarp, ljósboð eða annars konar rafsegulkerfi; fjarskiptaþjónusta felur einnig í sér þjónustu frá þeim aðilum sem veita aðgang að framangreindri þjónustu auk aðgangs að rafrænum fjarskiptanetum og samtengingu þeirra,
  - c. útvarps- og sjónvarpsþjónusta, þ.e. þjónusta sem samanstendur af hljóði eða mynd og miðlað er til almennings um samskiptamiðla í rauntíma samkvæmt ákveðinni dagskrá á ritstjórnarlegri ábyrgð viðkomandi fjölmiðils,
  - d. framsal á höfundarrétti, rétti til einkaleyfis, vörumerkis og hönnunar, svo og framsal annarra sambærilegra réttinda,
  - e. auglýsingaþjónusta,
  - f. ráðgjafarþjónusta, verkfræðiþjónusta, lögfræðiþjónusta, þjónusta endurskoðenda og önnur sambærileg sérfræðiþjónusta, sem og gagnavinnsla og upplýsingamiðlun,
  - g. þjónusta banka, fjármálafyrirtækja og tryggingafélaga, önnur en sú þjónusta sem talin er undanþegin virðisaukaskatti skv. 9. og 10. tölul. 3. mgr. 2. gr.,
  - h. atvinnumiðlun,
  - i. leiga lausafjármuna, þó ekki neins konar flutningatækja,
  - j. kvaðir og skyldur varðandi atvinnu- eða framleiðslustarfsemi eða hagnýtingu réttinda sem kveðið er á um í þessari málsgrein.

Þrátt fyrir ákvæði 2. mgr. telst þjónusta sem seld er til annarra en atvinnufyrirtækja ávallt vera veitt hér á landi og þar með skattskyld hér þegar raunveruleg nýting hennar á sér stað á Íslandi.

Þjónusta ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda telst veitt utan Íslands samkvæmt þessum tölulíð að því leyti sem hún varðar fólksflutninga milli landa. Sama gildir um vöru eða þjónustu sem ferðamaður nýtir utan Íslands.

Vinna eða þjónusta sem varðar lausafjarmuni eða fasteignir hér á landi telst ávallt veitt hér á landi. Sama gildir um þjónustu sem veitt er í tengslum við menningarstarfsemi, listastarfsemi, íþróttastarfsemi, kennslustarfsemi og aðra hliðstæða starfsemi sem fram fer hér á landi og er undanþegin skattskyldu skv. 3. mgr. 2. gr.

c. 2. mgr. orðast svo:

Ráðherra er heimilt með reglugerð að setja nánari skilyrði fyrir undanþágum og framkvæmd þessarar greinar, þ.m.t. um nánari skilgreiningu á hugtökum.

2. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 2. mgr. 14. gr. laganna:

- a. 4. tölul. orðast svo: Áskriftargjöld útvarps- og sjónvarpsstöðva.
- b. 5. tölul. orðast svo: Sala, þ.m.t. áskrift, tímarita, dagblaða og landsmála- og héraðsfréttablaða á prentuðu og á rafrænu formi.

3. gr.

Á eftir orðunum „leigu bifreiða“ í 6. mgr. 16. gr. laganna kemur: og rekstraraðilum fólksbifreiða sem fengið hafa sérstakt leyfi Samgöngustofu til farþegaflutninga í ferðaþjónustu.

4. gr.

Við 34. gr. laganna bætast tvær nýjar málsgreinar, svohljóðandi:

Erlend atvinnufyrirtæki sem selja í áskrift hingað til lands blöð og tímarit á pappírformi skulu innheimta og skila virðisaukaskatti af þeirri sölu hér á landi að því gefnu að ákvæði 3. tölul. 4. gr. um veltumörk eigi ekki við.

Aðilar sem ber skylda til að greiða virðisaukaskatt skv. 4. mgr. skulu ótilkvaddir gera ríkisskattstjóra grein fyrir kaupunum í sérstakri skýrslu í því formi sem hann ákveður. Gjald-dagi er fimmti dagur annars mánaðar frá lokum þess almenna uppgjörstímabils sem viðskiptin falla undir. Greiðslu ásamt skýrslu skal skila til innheimtumanns ríkissjóðs eigi síðar en á gjalddaga. Um skattverð, uppgjör, álagningu, áætlun, endurákvörðun, álag, dráttarvexti og kærur skal, eftir því sem við getur átt, fara eins og í viðskiptum innan lands.

5. gr.

35. gr. laganna orðast svo:

Hver sá sem stundar starfsemi sem undanþegin er virðisaukaskatti skv. 3. mgr. 2. gr. skal greiða virðisaukaskatt af þjónustu sem fellur undir skattskyldusvið laga þessara og keypt er til starfseminnar eða eftir atvikum veitt til starfseminnar frá atvinnufyrirtæki með heimilisfesti erlendis, útibúi eða fastri starfsstöð erlendis.

Hver sá sem er skattskyldur samkvæmt lögum þessum skal greiða virðisaukaskatt af þjónustu sem fellur undir skattskyldusvið laga þessara og keypt er til starfseminnar eða eftir atvikum veitt til starfseminnar frá atvinnufyrirtæki með heimilisfesti erlendis, útibúi eða fastri starfsstöð erlendis að því leyti sem virðisaukaskatt af þjónustunni er ekki heimilt að telja til innskatts samkvæmt ákvæðum 3. og 4. mgr. 15. gr. og 16. gr. Þó skal ávallt greiða

virðisaukaskatt samkvæmt þessari grein ef þjónusta er veitt eða hennar notið í tengslum við innflutning á vöru.

Aðili sem fellur ekki undir 1. og 2. mgr. og kaupir þjónustu skv. d–j-lið 10. tölul. 2. mgr. 12. gr. frá atvinnufyrirtæki með heimilisfesti erlendis, útibúi eða fastri starfsstöð erlendis skal greiða virðisaukaskatt hér á landi af kaupum á slíkri þjónustu, nemi andvirði þeirra 10.000 kr. án virðisaukaskatts eða meira á hverju almennu uppgjörstímabili skv. 24. gr.

Greiðsluskylda skv. 1.–3. mgr. á ekki við ef erlenda atvinnufyrirtækið, umboðsmaður þess eða annar aðili sem er í fyrirsvari fyrir það er skráður á grunnskrá virðisaukaskatts vegna starfsemi þess hér á landi.

Atvinnufyrirtæki með heimilisfesti eða fasta starfsstöð erlendis sem selur þjónustu sem veitt er rafrænt, fjarskiptaþjónustu eða útarps- og sjónvarpsþjónustu til annarra en atvinnufyrirtækja hér á landi skal innheimta og skila virðisaukaskatti af þeirri þjónustu hér á landi. Sama skylda hvílir á umboðsmanni eða öðrum þeim sem eru í fyrirsvari fyrir hið erlenda atvinnufyrirtæki. Seljandi, umboðsmaður hans eða annar sá sem er í fyrirsvari fyrir hið erlenda atvinnufyrirtæki skal ótilkvaddur tilkynna starfsemi sína til ríkisskattstjóra skv. 5. gr. að því gefnu að ákvæði 3. tölul. 4. gr. eigi ekki við.

Aðilar sem ber skylda til að greiða virðisaukaskatt skv. 1.–3. mgr. skulu ótilkvaddir gera ríkisskattstjóra grein fyrir kaupum á þjónustu í sérstakri skýrslu í því formi sem hann ákveður. Gjalddagi er fimmti dagur annars mánaðar frá lokum þess almenna uppgjörstímabils sem viðskiptin falla undir. Greiðslu ásamt skýrslu skal skila til innheimtumanns ríkissjóðs eigi síðar en á gjalddaga. Um skattverð, uppgjör, álagningu, áætlun, endurákvörðun, álag, dráttarvexti og kærur skal, eftir því sem við getur átt, fara eins og í viðskiptum innan lands.

Ráðherra er heimilt með reglugerð að setja nánari ákvæði um framkvæmd þessarar greinar, þ.m.t. um nánari skilgreiningu á hugtökum.

#### 6. gr.

Lög þessi öðlast gildi 1. júlí 2018.

Þrátt fyrir 1. mgr. öðlast ákvæði 1., 4. og 5. gr. gildi og koma til framkvæmda 1. janúar 2019.

### Greinargerð.

#### 1. Inngangur.

Frumvarp þetta er samið í fjármála- og efnahagsráðuneytinu. Þær breytingar sem lagðar eru til í frumvarpinu eru þríþættar. Í fyrsta lagi eru lagðar til breytingar á ákvæðum laganna um kaup og sölu á þjónustu milli landa. Samhliða þeim breytingum er lagt til að erlendum atvinnufyrirtækjum sem selja innlendum aðilum hér á landi blöð og tímarit í áskrift á pappírformi verði gert skylt að innheimta og skila virðisaukaskatti af þeirri sölu hér á landi. Breytingarnar byggjast á skýrslu starfshóps um kaup og sölu á vöru og þjónustu milli landa sem skilað var til fjármála- og efnahagsráðherra í október 2016. Í öðru lagi eru lagðar til breytingar á ákvæðum laganna um rafræna sölu og áskriftir á tímaritum og fréttablöðum. Um er að ræða breytingar sem byggðar eru á tillögum nefndar um bætt rekstrarumhverfi einkarekinna fjölmiðla, en nefndin skilaði skýrslu til mennta- og menningarmálaráðherra hinn 25. janúar sl. Í þriðja og síðasta lagi eru lagðar til breytingar á ákvæðum laganna um heimild ferðaþjónustuleyfshafa til færslu innskatts af aðföngum sínum vegna öflunar og reksturs fólksbifreiða hér á landi í atvinnuskyni.

## 2. Tilefni og nauðsyn lagasetningar.

### 2.1. Kaup og sala á vörum og þjónustu í milliríkjavíðskiptum.

Núgildandi reglur virðisaukaskattslaga um kaup og sölu á þjónustu til og frá Íslandi voru að stofni til settar með lögum nr. 55/1997 og lögum nr. 115/1997. Markmið þeirra laga var að samræma regluverk okkar þeim reglum sem þá giltu í öðrum ríkjum Evrópu. Í kjölfar alþjóðlegrar þróunar á sviði virðisaukaskatts, m.a. með tilkomu alþjóðlegra leiðbeininga frá Efnahags- og framfarastofnuninni (OECD), er nú nauðsynlegt að gera breytingar á ákvæðum laga um virðisaukaskatt er varða þjónustuvíðskipti milli Íslands og annarra landa. Það er grundvallaratriði í löggjöf um virðisaukaskatt að hún sé hlutlaus, skilvirk og sanngjörn og raski ekki samkeppni milli aðila í sambærilegri stöðu. Þar sem löggjöf um virðisaukaskatt hér á landi hefur ekki að öllu leyti fylgt þeirri alþjóðlegu þróun sem átt hefur sér stað á sviði virðisaukaskatts þykir nauðsynlegt að lögfesta breytingar á ákvæðum virðisaukaskatts vegna þjónustuvíðskipta yfir landamæri.

Á undanförunum árum hefur mikil vinna átt sér stað hjá alþjóðastofnunum og helstu víðskiptalöndum okkar í Evrópu við greiningu á alþjóðlegu umhverfi virðisaukaskatts vegna kaupa og sölu á vörum og þjónustu í milliríkjavíðskiptum (e. cross-border transaction). Þær miklu breytingar og sú öra tækniþróun sem átt hefur sér stað í heiminum í dag, m.a. með fullkomnari hugbúnaði, tilkomu snjallsíma og spjaldtölva, bluetooth-tækni o.fl., hefur orðið til þess að þróun skattalöggjafar hefur ekki með góðu móti náð að fylgja tækniþróuninni eftir. Þessi þróun hefur skapað ný úrlausnarefni við innheimtu og skil á virðisaukaskatti í milliríkjavíðskiptum. Vegna þessara breytinga og þróunar hefur OECD m.a. unnið að greiningu á þeim úrlausnarefnum sem um ræðir. Skattlagning í milliríkjavíðskiptum og röskun á henni vegna vaxandi netverslunar og rafrænna víðskipta yfir landamæri er hluti af þeirri vinnu OECD er lýtur að svokölluðu BEPS-verkefni (e. Base Erosion and Profit Shifting) sem Ísland hefur tekið virkan þátt í. Verkefnið hefur það að markmiði að koma í veg fyrir tilfærslu tekna og skattstofna frá einu landi til annars, oft og tíðum til lágskattasvæða. Í nóvember 2015 gaf OECD út alþjóðlegar leiðbeiningarreglur um virðisaukaskatt (e. International VAT/GST Guidelines) með það að leiðarljósi að fyrirbyggja tvískattlagningu (e. double taxation) og enga skattlagningu án ásetnings (e. unintended non-taxation). Markmið reglnanna var að auki að fyrirbyggja samkeppnisröskun í milliríkjavíðskiptum og tryggja skilvirkni í innheimtu virðisaukaskatts þegar um er að ræða sölu á þjónustu milli landa. Mælst var til þess að aðildarríki OECD tækju mið af leiðbeiningarreglunum við innleiðingu löggjafar á sviði virðisaukaskatts vegna sölu á vörum og þjónustu á milli ríkja. Hinn 24. október 2017 gaf OECD einnig út skýrslu um árangursríka innheimtu virðisaukaskatts í milliríkjavíðskiptum (e. Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST). Í skýrslunni er að finna ítarlegar leiðbeiningar frá stofnuninni um árangursríka innheimtu virðisaukaskatts í milliríkjavíðskiptum þegar seljandi vöru eða þjónustu er ekki staðsettur í landi kaupandans þar sem skattlagning á sér stað.

Innan Evrópusambandsins (ESB) hefur enn fremur átt sér stað mikil vinna og umræða um nauðsyn þess að gera regluverk sambandsins um virðisaukaskatt skilvirkara og einfaldara til að koma í veg fyrir skattundanskot og rýrnun skattstofna í aðildarríkjum sambandsins. Í því sambandi má nefna að 7. apríl 2016 kynnti framkvæmdastjórnin aðgerðaáætlun sambandsins um virðisaukaskatt (e. VAT Action Plan). Þá samþykkti framkvæmdastjórnin 1. desember 2016 ýmsar tillögur að nútímavæðingu virðisaukaskattskerfis sambandsins vegna rafrænna víðskipta milli landa. Tillögurnar voru hluti af áætlun ESB um rafrænan innri markað sambandsins (e. Digital Single Market Strategy) sem hefur það að markmiði að aðlaga virðisaukaskattskerfi ESB að stafræna hagkerfinu. Í kjölfarið birti framkvæmdastjórnin 4.

október 2017 tilkynningu til Evrópuþingsins um næstu skref í aðgerðaáætlun sambandsins á sviði virðisaukaskatts. Þá má nefna að 5. desember sama ár samþykkti ráðið nýja löggjöf sem mun í grundvallaratriðum hafa áhrif á meðferð virðisaukaskatts hjá ESB. Áformað er að samþykktar breytingar taki gildi 1. janúar 2019 og 1. janúar 2021.

Hér á landi hafa reglur um virðisaukaskatt vegna kaupa og sölu á vörum og þjónustu til og frá útlöndum að litlu leyti fylgt þeirri miklu þróun á sviði virðisaukaskatts sem átt hefur sér stað hjá helstu viðskiptalöndum okkar í Evrópu og hjá alþjóðastofnunum. Með lögum nr. 163/2010 og lögum nr. 121/2011 voru þó stigin stór skref í þá átt að samræma innlenda löggjöf um virðisaukaskatt löggjöf í helstu viðskiptaríkjum okkar í Evrópu vegna kaupa og sölu á þjónustu sem veitt er með rafrænum hætti í milliríkjavíðskiptum.

Í frumvarpi þessu er lögð áhersla á að bregðast við þeim lagabreytingum um virðisaukaskatt sem innleiddar hafa verið í helstu viðskiptalöndum okkar á síðustu árum og þeirri alþjóðlegu þróun sem á sér stað um þessar mundir vegna skattlagningar í milliríkjavíðskiptum. Tekið er eins og kostur er mið af þeim alþjóðlegu leiðbeiningarreglum á sviði virðisaukaskatts sem settar hafa verið af hálfu OECD í þessum efnum og skýrslu stofnunarinnar um árangursríka innheimtu virðisaukaskatts í milliríkjavíðskiptum. Sú grunnregla í leiðbeiningarreglunum sem stuðst er við í frumvarpi þessu er fjarlægðarreglan (e. destination principle). Hún felur það í sér að skattlagning í milliríkjavíðskiptum skuli eiga sér stað í lögsögu þess ríkis þar sem endanleg neysla og nýting þjónustunnar á sér stað. Meginreglan verði því sú að þjónustan teljist vera nýtt og þar með skattlögð þar sem kaupandi þjónustunnar hefur búsetu eða starfsstöð. Sá staður þar sem þjónustan er veitt (e. place of supply of services) telst þá vera sá staður þar sem hún er nýtt. Af þessu leiðir að virðisaukaskatturinn verður „hlutlaus“ í milliríkjavíðskiptum. Markmið frumvarpsins er því að virðisaukaskatturinn hafi sem minnst áhrif á samkeppnisstöðu fyrirtækja og íþyngi viðskiptalífi sem minnst en sé þó á sama tíma öflugur og skilvirkur tekjustofn fyrir ríkissjóð. Aðgerðirnar snúast að miklu leyti að því að fyrirbyggja að fyrirtæki, einstaklingar og aðrir aðilar verði tvískattlagðir eða ekki skattlagðir í milliríkjavíðskiptum vegna mismunandi regluverks milli landa. Með tillögunum er jafnframt leitast við að tryggja að virðisaukaskattur hafi ekki áhrif á val um það hvort þjónusta er keypt af innlendum eða erlendum fyrirtækjum.

## 2.2. Virðisaukaskattur og fjölmiðlar.

Í stjórnarsáttmála ríkisstjórnarinnar er lagt upp með að endurskoðun fari fram á skattalegu umhverfi tónlistar, íslensks ritmáls og fjölmiðla. Í stjórnarsáttmálunum kemur m.a. fram að ríkisstjórnin muni bæta starfsumhverfi fjölmiðla, t.d. með endurskoðun á skattalegu umhverfi þeirra. Hinn 25. janúar 2018 skilaði nefnd um bætt rekstrarumhverfi einkarekinna fjölmiðla skýrslu til mennta- og menningarmálaráðherra um tillögur að breytingum á lögum og öðrum aðgerðum til að bæta og styrkja rekstrarumhverfi einkarekinna fjölmiðla hér á landi. Ein af tillögum nefndarinnar sem samhljómur var um meðal nefndarmanna laut að samræmingu á virðisaukaskatti á sölu og áskriftir dagblaða, tímarita og landsmála- og héraðsfréttablaða, hvort sem slík tímarit og fréttablöð væru á prentuðu eða á rafrænu formi. Slík samræming væri brýn, sérstaklega út frá samkeppnisjónarmiðum, en yfirleitt væri um sömu eða mjög sambærilega þjónustu að ræða, hvort sem efninu væri miðlað á prenti eða rafrænt. Í ljósi þess er lagt til í frumvarpinu að stigið verði skref í átt að bættu rekstrarumhverfi fjölmiðla hér á landi með samræmingu á virðisaukaskatti á sölu og áskriftir dagblaða, tímarita og landsmála- og héraðsfréttablaða, hvort heldur sem útgáfuform miðlanna er á prentuðu eða rafrænu formi. Sú samræming er í anda leiðbeiningarreglna OECD sem leggur áherslu á

að skattlagning skuli vera „hlutlaus“ og „sanngjörn“ milli rafrænna og hefðbundinna viðskipta.

### 2.3. Heimild ferðaþjónustuleyfshafa til færslu innskatts vegna kaupa á aðföngum til atvinnureksturs.

Í frumvarpinu er lögð til breyting á ákvæðum laganna er varðar heimild ferðaþjónustuleyfshafa til færslu innskatts vegna kaupa á aðföngum til atvinnurekstrar síns. Um er að ræða nauðsynlegar breytingar til að tryggja að ferðaþjónustuaðilum sem annast fólksflutninga á fólksbifreiðum í atvinnuskyni verði gert mögulegt að færa innskatt á móti útskatti við uppgjör virðisaukaskatts vegna kaupa á aðföngum til reksturs þeirra fólksbifreiða sem eingöngu eru notaðar í atvinnurekstri og virðisaukaskattsskyldri starfsemi ferðaþjónustuaðila. Með nýjum lögum um farþegaflutninga og farmflutninga á landi, nr. 28/2017, sem tóku gildi hinn 1. júní 2017, var Samgöngustofu veitt heimild til að veita ferðaþjónustuaðilum sérstakt leyfi til farþegaflutninga í ferðaþjónustu, enda þótt notaðar væru bifreiðar sem rúmuðu færri farþega en níu. Fram kom að skilyrði fyrir útgáfu slíks leyfis væri að leyfið væri notað í tengslum við ferðaþjónustu. Þá skyldi umsækjandi hafa rekstrarleyfi annað hvort sem ferðaskipuleggjandi eða ferðaskrifstofa auk þess að hafa með höndum almennt rekstrarleyfi. Jafnframt kom m.a. fram að ökutæki ferðaþjónustuleyfshafa skyldu vera merkt rekstraraðila. Við lögfestingu laganna var ekki gerð breyting á ákvæðum laga um virðisaukaskatt er lúta að innskattsheimild þeirra ferðaþjónustuaðila sem falla undir ákvæðið og hafa með höndum rekstur fólksbifreiða. Því er nú í frumvarpi þessu lagt til að ferðaþjónustuaðilar, sem uppfylla skilyrði laga nr. 28/2017 og hafa fengið útgefið sérstakt ferðaþjónustuleyfi frá Samgöngustofu og uppfylla að öðru leyti skilyrði þeirra laga, öðlist nú heimild til færslu innskatts vegna kaupa á aðföngum sem tengjast öflun og rekstri þeirra fólksbifreiða sem að öllu leyti eru nýttar í virðisaukaskattsskyldum rekstri ferðaþjónustuleyfshafa.

### 3. Meginefni frumvarpsins.

Hér á eftir fara helstu atriði frumvarpsins:

- Í fyrsta lagi eru lagðar til gagngerar breytingar á 12. gr. laga um virðisaukaskatt þar sem kveðið er á um sölu á vöru og þjónustu sem telst ekki til skattskyldrar veltu. Lagt er til að byggt sé á alþjóðlegum leiðbeiningarreglum OECD um virðisaukaskatt við mat á því hvar þjónusta teljist vera veitt og þar með skattlögð hverju sinni. Meginreglan skal vera sú að þjónusta telst vera veitt þar sem kaupandi þjónustunnar hefur búsetu eða fasta starfsstöð. Sá staður þar sem þjónustan er veitt (e. place of supply of services) og þar með nýting og neysla hennar telst því vera sá staður þar sem kaupandi þjónustunnar hefur búsetu eða starfsstöð. Enn fremur er lagt til að hugtökin þjónusta sem veitt er rafrænt (e. electronically supplied services), fjarskiptaþjónusta og útvarps- og sjónvarpsþjónusta verði nánar afmörkuð í ákvæðinu.
- Í öðru lagi er lagt til að áskriftir og sala tímarita, dagblaða og landsmála- og héraðsfréttablaða, hvort sem er á pappír eða rafrænu formi, verði færð í lægra skatthlutfall virðisaukaskatts líkt og gildir um sölu slíkra tímarita og blaða á pappírformi. Horft er til leiðbeininga OECD í þessum efnum þar sem mælt er til þess að sú leið sem notuð er til miðlunar raski ekki samkeppnisstöðu á milli sambærilegrar vöru og þjónustu.
- Í þriðja lagi er lagt til að ferðaþjónustuleyfshöfum sem hafa með höndum rekstur fólksbifreiða og fengið hafa staðfestingu og sérstakt leyfi frá Samgöngustofu til farþegaflutninga í ferðaþjónustu verði gert mögulegt að færa innskatt á móti útskatti við

uppgjör virðisaukaskatts vegna kaupa á aðföngum til reksturs fólksbifreiða í ferðaþjónustustarfsemi sinni.

- Í fjórða lagi er lagt til að erlendum atvinnufyrirtækjum sem selja innlendum aðilum hér á landi blöð og tímarit í áskrift á pappírformi verði gert skylt að innheimta og skila virðisaukaskatti af þeirri sölu hér á landi, að því gefnu að veltumörk 3. tölul. 4. gr. laganna eigi ekki við.
- Í fimmta og síðasta lagi eru lagðar til gagngerar breytingar á 35. gr. laga um virðisaukaskatt sem kveður á um kaup á þjónustu hingað til lands, samhliða þeim tillögum sem lagðar eru til um breytingar á 12. gr. laganna. Lagt er til að greint verði á milli kaupa á þjónustu hjá undanþegnum aðilum, skattskyldum aðilum og öðrum aðilum, til að mynda neytendum, opinberum aðilum og öðrum félögum og samtökum sem ekki eru skráð á grunnskrá virðisaukaskatts og kaupa þjónustu frá atvinnufyrirtæki með heimilisfesti eða fasta starfsstöð erlendis. Þá er lögð til frekari afmörkun á þeirri þjónustu sem seld er frá erlendum atvinnufyrirtækjum og veitt er rafrænt hingað til lands.

#### 4. Samræmi við stjórnarskrá og alþjóðlegar skuldbindingar.

Tillögur frumvarpsins voru samdar með það að leiðarljósi að efni þess samræmist ákvæðum 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Þá hefur það jafnframt verið haft að leiðarljósi við samningu frumvarpsins að efni þess stangist ekki á við samninginn um Evrópska efnahags-svæðið (EES-samninginn). Efni frumvarpsins gefur því ekki tilefni til að ætla að það stangist á við stjórnarskrá eða alþjóðlegar skuldbindingar.

#### 5. Samráð.

Við vinnslu frumvarpsins var haft samráð við embætti ríkisskattstjóra, skattranssóknarstjóra og tollstjóra. Þá var frumvarpið kynnt á vettvangi ráðuneytisstjóra og almenningi og hagsmunaaðilum í opinni samráðsgátt ráðuneytanna 5.–10. apríl. Engar umsagnir bárust.

Fjármála- og efnahagsráðuneytinu bárust umsagnir frá hagsmunaaðilum í kjölfar skila á greinargerð frá starfshópi um kaup og sölu á vöru og þjónustu milli landa í október 2016, en frumvarp þetta er að miklu leyti byggt á tillögum starfshópsins. Umsagnir við greinargerð starfshópsins bárust frá Félagi atvinnurekenda (FA), Samtökum iðnaðarins (SI), Félagi réttthafa í sjónvarps- og kvikmyndaiðnaði (FRÍSK) og Samtökum verzlunar og þjónustu (SVÞ). Hagsmunaaðilar voru almennt jákvæðir um efni greinargerðar starfshópsins. Í því sambandi ber þó sérstaklega að fjalla um tillögur SI og FRÍSK þess efnis að virðisaukaskattur á ólínulegt áhorf og sölu kvikmynda á netinu sem og sala á bíómiðum yrði færð í neðra skatthlutfall virðisaukaskatts. Þá komu fram í tillögum meiri hluta nefndar um bætt rekstrarumhverfi einkarekinna fjölmiðla sams konar sjónarmið þess efnis að virðisaukaskattur á sölu og áskriftir hljóð- og myndmiðla, bæði í línulegri dagskrá og eftir pöntun, skyldi færður í lægra skatthlutfall virðisaukaskatts.

Gera þarf skýran greinarmun á þeirri starfsemi fjölmiðla sem sinna lýðræðis- og menningarlegu hlutverki með miðlun á fréttum og fréttatengdu efni og hins vegar á annarri starfsemi þeirra eða annarra aðila sem felst í miðlun efnis í afþreyingarskyni, þ.e. sölu á hljóð- og myndefni eftir pöntun, svokallaðri VOD-þjónustu (e. Video-on-demand), og bíómiðum. Líkt og sagði hér að framan gerir ríkisstjórnin ráð fyrir í stjórnarsáttmálanum að endurskoðun fari fram á skattalegu umhverfi tónlistar, íslensks ritmáls og fjölmiðla. Í ljósi endurskoðunar á skattalegu umhverfi fjölmiðla verður að telja að tillaga þess efnis að virðisaukaskattur af hljóð- og myndefni og af bíómiðum sé felldur í lægra skatthlutfall virðisaukaskatts þjóni ekki

þeim tilgangi sem gengið er út frá í 2. gr. frumvarpsins, þ.e. að stuðla að eflingu á fréttum og fréttatengdu efni, verndun íslenskunnar o.fl. með samræmingu á skattlagningu prentmiðla og rafrænna miðla tímarita, dagblaða og landsmála- og héraðsfréttablaða. Þá ganga tillögur þess efnis að hljóð- og myndefni eftir pöntun sem og bíómiðar skuli falla í lægra skatthlutfall virðisaukaskatts gegn þeirri stefnu sem fylgt hefur verið undanfarin ár að einfalda skattkerfið og auka skilvirkni þess. Sú stefna hvílir á þeim grunni að virðisaukaskattur sé einn af mikilvægustu tekjustofnum ríkisins og sé jafnframt almennur og hlutlaus. Öll frávik frá grunngerð skattlagningar virðisaukaskatts veikja þannig grundvöll hans.

## 6. Mat á áhrifum.

Sú lagabreyting sem lögð er til í frumvarpinu um samræmingu og aukinn skýrleika á ákvæðum virðisaukaskattslaga vegna kaupa og sölu á þjónustu milli landa mun að mati ráðuneytisins leiða til bættra skila á virðisaukaskatti vegna þjónustusölu yfir landamæri. Breytingin mun því frekar hafa áhrif til hækkunar á tekjum ríkissjóðs.

Gera má ráð fyrir að sú lagabreyting sem lögð er til í frumvarpinu þess efnis að rafræn sala og áskriftir tímarita, dagblaða og landsmála- og héraðsfréttablaða verði færð í lægra skatthlutfall virðisaukaskatts geti verið á bilinu 15–50 m.kr. til lækkunar á tekjum ríkissjóðs. Þar sem gera má ráð fyrir aukinni innheimtu áskriftargjalda hjá fjölmiðlum vegna sölu rafrænna fréttablaða í náninni framtíð má þó gera ráð fyrir að fjárhæðin geti orðið hærri á næstu árum. Breytingin ætti þó jafnframt að hafa jákvæð áhrif með tímanum þar sem tillagan stuðlar að einföldun og aukinni skilvirkni í álagningu og innheimtu virðisaukaskatts og lækkar verð á rafrænni útgáfu slíkra tímarita og fréttablaða.

Sú lagabreyting sem lögð er til í frumvarpinu um heimild ferðaþjónustuaðila til að telja skatt af aðföngum vegna reksturs fólksbifreiða í slíkri starfsemi til innskatts er talin geta leitt til lækkunar á tekjum ríkissjóðs sem nemur um 75 m.kr. á síðari hluta ársins 2018. Árleg lækkun á tekjum ríkissjóðs vegna breytingarinnar er þannig talin geta numið um 150 m.kr.

### *Um einstakar greinar frumvarpsins.*

#### Um 1. gr.

Með greininni eru í fyrsta lagi lagðar til breytingar á 1. tölul. 1. mgr. 12. gr. þannig að greint verði á milli sölu á vöru úr landi og þjónustu sem veitt er erlendis. Lagt er til að þar verði eingöngu fjallað um vöru sem seld er úr landi og að kveðið verði á um undanþágu vegna vinnu og þjónustu sem veitt er erlendis í nýjum 10. tölul. 1. mgr. ákvæðisins.

Í öðru lagi eru lagðar til breytingar á 10. tölul. 1. mgr. ákvæðisins til samræmis við alþjóðlegar leiðbeiningarreglur OECD um álagningu virðisaukaskatts í alþjóðlegum þjónustuviðskiptum. Lagt er til að skýrt verði kveðið á um að vinna og þjónusta sem veitt er erlendis teljist vera nýtt erlendis og teljist því ekki til skattskyldrar veltu hér á landi samkvæmt ákvæðinu. Því er lagt til að fjarlægðarreglan (e. destination principle) verði ráðandi við mat á því hvar skattlagning þjónustu í milliríkjaviðskiptum eigi sér stað.

Í 1. mgr. 10. tölul. 1. mgr. ákvæðisins er fjallað um sölu til atvinnufyrirtækja erlendis (e. Business to Business – B2B). Lagt er til að greint verði á milli sölu á þjónustu til atvinnufyrirtækja og annarra aðila sem hafa ekki með höndum atvinnurekstur (e. Business to Consumer – B2C), sbr. 2. mgr. 10. tölul. Undir hugtakið atvinnufyrirtæki í þessu sambandi falla bæði virðisaukaskattsskyld fyrirtæki og fyrirtæki sem teldust undanþegin virðisaukaskatti væri starfsemi þeirra rekin hér á landi, svo sem fjármálafyrirtæki, tryggingafélög o.fl. Með atvinnufyrirtæki er átt við þau fyrirtæki sem hafa með höndum atvinnurekstur, þ.e. hafa með höndum svokallaða „atvinnustarfsemi“ (e. economic activity). Lagt er til að starfsemin þurfi



ekki jafnframt að vera rekin í hagnaðarskyni þegar um er að ræða þjónustusölu á milli landa við mat á því hvort starfsemi aðila teljist vera atvinnurekstur eða ekki í skilningi ákvæðisins. Slík aðgreining er í samræmi við alþjóðlegar leiðbeiningarreglur OECD. Við sölu innlends aðila á þjónustu frá Íslandi sem veitt er til atvinnufyrirtækis með heimilisfesti eða fasta starfsstöð erlendis telst þjónustan því samkvæmt ákvæðinu vera nýtt erlendis og þar með skattskyld erlendis. Við mat á því hvar þjónustan teljist vera veitt erlendis þegar sala á sér stað til erlendra atvinnufyrirtækja skal miðað við hvort um er að ræða sölu til eins aðila (e. Single location entity) eða fyrirtækjasamsteypu (e. Multiple location entity), sbr. 5. gr. frumvarpsins og leiðbeiningarreglur OECD í þessum efnum. Ef kaupandi þjónustunnar er einn aðili er nýting þjónustunnar og þar með skattskyldan ávallt miðuð við heimilisfesti eða fasta starfsstöð kaupanda. Ef kaupandi þjónustunnar er aftur á móti hluti af fyrirtækjasamstæðu sem hefur starfsstöðvar í fleiri en einu ríki skal þjónustan teljast vera veitt í því ríki þar sem fyrirtæki eða föst starfsstöð móttækur undirliggjandi þjónustuþætti hverju sinni, (e. Direct delivery approach), sbr. leiðbeiningarreglur OECD. Þjónustan telst þá vera nýtt í því ríki þar sem fyrirtæki eða föst starfsstöð móttækur undirliggjandi þjónustuþætti hverju sinni, sbr. leiðbeiningarreglur OECD. Um skilgreiningu á hugtakinu „samstæða“ vísast til 2. gr. laga nr. 3/2006, um ársreikninga. Til nánari skýringa má nefna eftirfarandi dæmi:

1. Íslensk lögfræðistofa selur dönsku fyrirtæki lögfræðiþjónustu. Um er að ræða þjónustu er varðar kröfur danska fyrirtækisins hér á landi gagnvart innlendum aðilum. Danska fyrirtækið er einn aðili og ekki hluti af fyrirtækjasamstæðu. Kaupandi hefur engin önnur tengsl við landið. Þjónusta íslensku lögfræðistofunnar telst vera veitt í Danmörku og er ekki skattskyld hér á landi. Sá staður þar sem þjónustan telst vera veitt er þá í Danmörku.
2. Íslenskt ráðgjafarfyrirtæki selur breskri fyrirtækjasamsteypu ráðgjafarþjónustu. Breska móðurfélagið á dótturfyrirtæki á Írlandi og í Lúxemborg. Ráðgjöfin varðar samningagerð írska dótturfélagsins við íslenskt fyrirtæki. Írska dótturfélagið hefur engin önnur tengsl við landið. Þjónusta íslenska ráðgjafarfyrirtækisins telst vera veitt á Írlandi og er því ekki skattskyld hér á landi. Skattlagningarstaður þjónustunnar er þá á Írlandi.

Við mat á því hvort sala eigi sér stað til atvinnufyrirtækis eða ekki skal m.a. litið til opinberra upplýsinga um kaupanda þjónustunnar og önnur atriði sem varpað getað ljósi á það hvort hinn erlendi aðili teljist vera skráð atvinnufyrirtæki eða ekki. Opinber gögn líkt og virkt virðisaukaskattsnúmer, skráning í fyrirtækjaskrá erlendis, vefsíða kaupanda og ársreikningur o.fl. geta til að mynda varpað skýru ljósi á það hvort kaupandi sé atvinnufyrirtæki sem hefur með höndum raunverulega atvinnustarfsemi erlendis. Einnig geta viðskiptasamningar, reikningar, greiðslukvittanir o.fl. verið leiðbeinandi fyrir seljanda, kaupanda og skattyfirvöld við mat á eðli þeirrar þjónustu og þeim aðilum sem um ræðir hverju sinni.

Þá kemur fram í 1. mgr. að málsgreinin eigi aðeins við þegar þjónusta er seld frá Íslandi til atvinnufyrirtækis sem hvorki er heimilisfast hér á landi né stundar hér atvinnustarfsemi frá fastri starfsstöð. Ekki er því um það að ræða að sala á þjónustu frá innlendu atvinnufyrirtæki til atvinnufyrirtækis með heimilisfesti eða fasta starfsstöð erlendis teljist vera veitt erlendis og þar með nýtt erlendis og undanþegin virðisaukaskatti samkvæmt ákvæðinu ef sala á þjónustunni á sér stað hér á landi og er raunverulega nýtt á Íslandi en ekki seld frá landinu. Ákvæðinu er þannig eingöngu ætlað að ná yfir þjónustu sem veitt er yfir landamæri frá seljanda á Íslandi til kaupanda með heimilisfesti erlendis. Til nánari skýringar má nefna sem dæmi:

Atvinnufyrirtæki með heimilisfesti erlendis kaupir hér á landi gistipjónustu, þjónustu frá bílaleigum eða aðra þjónustu frá innlendum aðilum sem sannanlega er nýtt hér á landi. Kaup á þjónustunni eru skattskyld hér á landi og þjónustan telst vera veitt hér á landi en

ekki erlendis. Erlenda atvinnufyrirtækið getur hins vegar eftir atvikum átt rétt á endurgreiðslu virðisaukaskatts samkvæmt reglugerð nr. 288/1995, um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja, að uppfylltum skilyrðum reglugerðarinnar.

Sama á þannig við þegar þjónusta sem veitt er rafrænt, fjarskiptaþjónusta og útvarps- og sjónvarpsþjónusta er veitt hér á landi til atvinnufyrirtækis með heimilisfesti erlendis og þjónustan er raunverulega nýtt hér á landi á sama tíma af atvinnufyrirtækinu. Sem dæmi um slíka þjónustu má nefna hugbúnaðarþjónustu (e. software services), svæði þar sem hægt er að komast hindrunarlaust í samband við netið á tölvu eða í snjallsíma (e. Wi-Fi hot spots), kaffihús með netsambandi (e. Internet cafés) eða sambærilega staði þar sem kaupandi þjónustunnar þarf að vera viðstaddur á sama tíma og þjónustan er veitt honum. Í slíkum tilvikum ber að skattleggja þjónustuna hér á landi. Lagt er upp með að notast sé við hugtakið „þjónusta sem veitt er rafrænt“ í stað „rafrænt afhentar þjónustu“. Þrátt fyrir breytt orðalag, sem telja verður að falli betur að íslensku, er ekki um að ræða efnisbreytingu á hugtakinu frá núgildandi framkvæmd. Í 2. mgr. 10. tölul. 1. mgr., sem tekur til sölu til annarra en atvinnufyrirtækja, er jafnframt skýrt tiltekið að þjónusta sem þannig er raunverulega nýtt hérlendis sé skattskyld hér á landi. Atvinnufyrirtækið getur þó þegar svo ber undir og að uppfylltum skilyrðum reglugerðar nr. 288/1995, um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendra fyrirtækja, fengið endurgreiddan þann virðisaukaskatt sem það hefur greitt vegna kaupa á þjónustu hér á landi til atvinnustarfsemi sinnar erlendis. Í 1. mgr. kemur einnig fram að atvinnufyrirtækið, þ.e. kaupandi þjónustunnar, skuli hvorki hafa heimilisfesti hér á landi né reka atvinnustarfsemi héðan frá fasti starfsstöð. Með hugtakinu „heimilisfesti“ er átt við svokallað skattalegt heimilisfesti líkt og hugtakið hefur verið skilgreint í skattframkvæmd. Hugtakið „föst starfsstöð“ atvinnufyrirtækis skal vera skilgreint eins og það er skilgreint í lögum um tekju-skatt, nr. 90/2003, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr. og 3. gr. a þeirra laga.

Í 2. mgr. er kveðið á um sölu til annarra aðila en atvinnufyrirtækja (e. B2C). Fram kemur að tiltekin þjónusta í a–j-lið sem veitt er til aðila sem falla ekki undir hugtakið „atvinnufyrirtæki“ í 1. mgr. teljist vera veitt og nýtt erlendis þegar hún er seld frá Íslandi til aðila sem hafa ekki heimilisfesti, lögheimili, varanlega búsetu eða dveljast ekki að jafnaði hér á landi. Um er að ræða svokallaða fjarsölu á tilgreindri þjónustu frá Íslandi til aðila búsettra erlendis. Þar sem oft og tíðum er erfitt að festa hendur á þeirri þjónustu sem fellur undir framangreinda staflíði er lagt til að umrædd þjónusta sé sérstaklega tilgreind sem þjónusta sem teljist vera undanþegin skattskyldri veltu þegar hún er veitt til annarra aðila en atvinnufyrirtækja skv. 1. mgr. sem eru með heimilisfesti, lögheimili, varanlega búsetu eða dveljast að jafnaði erlendis. Tilgreining á þeim þjónustuliðum sem falla undir a–j-lið er að meginstefnu í samræmi við ákvæði virðisaukaskattstilskipunar ESB er lýtur að sölu á sambærilegum þjónustuliðum frá ESB til annarra en atvinnufyrirtækja utan sambandsins, þ.e. til svokallaðra „þriðju ríkja“ líkt og til Íslands. Samkvæmt henni ber að skattleggja umrædda þjónustuliði í því landi þar sem kaupandi þjónustunnar hefur heimilisfesti. Þá er lagt til að núgildandi h-liður 10. tölul. verði felldur brott og að inn komi nýr g-liður er kveður á um að þjónusta banka, fjármála- og tryggingafélaga, önnur en sú þjónusta sem ótvírætt er undanþegin virðisaukaskatti, verði undanþegin skattskyldri veltu þegar um er að ræða sölu á slíkri þjónustu frá Íslandi til annarra en atvinnufyrirtækja með heimilisfesti erlendis.

Efni málsgreinarinnar er í samræmi við leiðbeiningarreglur OECD í milliríkjavíðskiptum og fjarlægðarregluna þar sem þjónusta sem seld er í fjarsölu telst vera nýtt og þar með skattlögð þar sem kaupandi þjónustunnar hefur búsetu. Sem dæmi má nefna ráðgjafarþjónustu, lögfræðiþjónustu, sölu á kvikmyndum, tónlist, hugbúnaði o.fl. á rafrænu formi, sem seld er frá atvinnufyrirtæki hér á landi til einstaklings, félagsamtaka eða annars aðila með

heimilisfesti erlendis sem telst ekki vera atvinnufyrirtæki skv. 1. mgr. 10. tölul. 1. mgr. ákvæðisins. Skattlagningarrettur þjónustunnar skal þá vera í ríki kaupandans erlendis. Ef kaupandi þjónustunnar hefur bæði heimilisfesti hér á landi og erlendis eða hefur til að mynda skráð lögheimili erlendis en dvelur að jafnaði eða hefur varanlega búsetu hér á landi skal taka mið af því hvar raunveruleg nýting þjónustunnar fer fram við mat á því hvort þjónusta teljist vera veitt og þar með skattlögð hér á landi eða erlendis.

Í a–c-lið 2. mgr. 10. tölul. 1. mgr. er sérstaklega tekið fram að þjónusta sem veitt er rafrænt, fjarskiptaþjónusta og útvarps- og sjónvarpsþjónusta skuli vera undanþegin skattskyldri veltu þegar slík þjónusta er seld frá Íslandi til annarra aðila en atvinnufyrirtækja skv. 1. mgr. 10. tölul. 1. mgr. Þar sem oft og tíðum er erfitt að henda reiður á hvar slík þjónusta telst vera nýtt skal meginreglan vera sú að skattlagningarstaður slíkrar þjónustu og nýting hennar skal ákvörðuð samkvæmt heimilisfesti og búsetu kaupanda. Ef slík þjónusta er aftur á móti veitt og nýtt hér á landi á ákveðnum stað af kaupanda þjónustunnar skal skattleggja þjónustuna hér á landi. Sem dæmi má nefna að ef einstaklingur sem búsettur er erlendis kemur hingað til lands og greiðir fyrir þráðlausa internetþjónustu sem hann nýtir hér á landi skal miða við að þjónustan hafi verið veitt hér. Þegar svo ber undir skal skattlagning þjónustunnar vera hér á landi, sbr. 2. mgr. 10. tölul. 1. mgr.

Í ákvæði 2. mgr. er skilgreint í a–c-lið hvað fellur undir hugtökin þjónusta sem veitt er rafrænt, fjarskiptaþjónusta og útvarps- og sjónvarpsþjónusta. Sambærileg leið hefur verið farin í Noregi þar sem hugtakið þjónusta sem veitt er rafrænt er skilgreint í löggjöf og vísað nánar í reglugerð þar að lútandi. Hugtakið er síðan nánar skilgreint af þar til bærum skattfyrirvöldum í Noregi. Sem dæmi í þessu sambandi um rafrænt veitta þjónustu má nefna niðurhal á hugbúnaði og veitingu tónlistar, kvikmynda, rafrænna bóka og annarrar útgáfu á rafrænu formi. Undir hugtakið útvarps- og sjónvarpsþjónusta falla m.a. útvarps- og sjónvarpsþættir sem miðlað er til almennings um samskiptamiðla í rauntíma samkvæmt ákveðinni dagskrá á ritstjórnarlegri ábyrgð viðkomandi fjölmiðils. Með ákvæðinu er þannig lagt til að framangreind hugtök verði skilgreind í lögum um virðisaukaskatt og eftir atvikum verði nánari útfærslu á þeim að finna í reglugerð. Ekki er því lagt til að taka skuli mið af lögum nr. 30/2002, um rafræn viðskipti og aðra rafræna þjónustu, við skilgreiningu á framangreindum hugtökum enda er sérstaklega tekið fram í 2. mgr. 1. gr. þeirra laga að löggin gildi ekki um rafræna þjónustu sem snertir skattamálefni.

Ef ekki kemur skýrt fram í upphafi viðskipta milli seljanda og kaupanda hvar kaupandi þjónustunnar hefur heimilisfesti eða búsetu þegar um er að ræða þjónustu sem veitt er rafrænt, fjarskiptaþjónustu eða útvarps- og sjónvarpsþjónustu skal seljanda þjónustunnar vera heimilt að ákvarða heimilisfesti kaupanda samkvæmt tveimur áreiðanlegustu forsendunum sem seljandi hefur um kaupanda þjónustunnar. Þessir þættir mega þó ekki stangast á og verða báðir þættirnir að sýna með ótvíræðum hætti fram á landfræðilega staðsetningu kaupanda. Slíkir ákvörðunarþættir geta m.a. verið: a) skráð heimilisfang á reikningi, b) föst IP-tala (e. Internet Protocol) eða önnur aðferð sem sýnt getur fram á landfræðilega staðsetningu kaupanda, c) bankaupplýsingar, til að mynda staðsetning fjármálafyrirtækis eða upplýsingar um bankareikning, d) upplýsingar af símkorti, e) upplýsingar samkvæmt þeirri landlínu þar sem þjónustan er veitt og f) aðrar viðskiptalegar upplýsingar um kaupanda, svo sem greiðslufyrirkomulag og viðskiptasaga kaupanda. Um er að ræða sambærilega nálgun og notuð er innan ESB við mat á heimilisfesti kaupanda þegar um er að ræða rafræna þjónustusölu milli aðildarríkja sambandsins.

Í 3. mgr. 10. tölul. 1. mgr. kemur fram að þrátt fyrir ákvæði 3. máls. 10. tölul. 1. mgr. skuli þjónusta sem seld er til annarra en atvinnufyrirtækja (e. B2C) ávallt teljast vera veitt

hér á landi og þar með skattskyld hér ef raunveruleg nýting þjónustunnar á sér stað á Íslandi, óháð því hvort kaupandi þjónustunnar er með búsetu eða heimilisfesti erlendis. Sem dæmi má nefna sölu þjónustu sem er nýtt hér á landi á tilteknum stað á sama tíma og hún er veitt (e. on-the-spot supplies), sbr. alþjóðlegar leiðbeiningarreglur OECD í þessum efnunum. Um er að ræða þjónustu sem háð er viðveru bæði seljanda og kaupanda þegar þjónustan er nýtt. Sem dæmi um þjónustu sem fellur hér undir má nefna hárgreiðslu, snyrtiþjónustu, veitingaþjónustu, gistipjónustu og aðgang að þráðlausu neti.

Ákvæði nágildandi 3. málsl. 1. tölul. 1. mgr. 12. gr. laganna var bætt við lögum með g-lið 1. gr. laga nr. 124/2014 þar sem kveðið var á um að þjónusta ferðaskrifstofa og ferðaskipuleggjenda teldist vera veitt utan Íslands samkvæmt ákvæðinu að því leyti sem hún varðar fólksflutninga milli landa og vörur eða þjónustu sem ferðamaður nýtir utan Íslands. Ekki eru lagðar til efnisbreytingar á ákvæðinu en lagt er til að það verði að sérstakri málsgrein, 4. mgr. 10. tölul. 1. mgr.

Í 5. mgr. 10. tölul. 1. mgr. er með sama hætti ekki lögð til efnisbreyting á nágildandi ákvæði c-liðar 10. tölul. 1. mgr. þar sem fram kemur m.a. að vinna eða þjónusta sem varðar lausafjármuni eða fasteignir hér á landi teljist ávallt veitt hér á landi. Sama gildir um þjónustu sem veitt er í tengslum við menningarstarfsemi, listastarfsemi, íþróttastarfsemi, kennslustarfsemi og aðra hliðstæða starfsemi sem fram fer hér á landi og undanþegin er skattskyldu skv. 3. mgr. 2. gr. laganna.

Lagt er til í c-lið 1. gr. frumvarpsins að ráðherra geti með reglugerð sett nánari ákvæði um framkvæmd þessarar greinar, þ.m.t. um nánari skilgreiningu á hugtökum, svo sem þjónustu sem veitt er rafrænt, fjarskiptaþjónustu, útvarps- og sjónvarpsþjónustu og um skattlagningarstað þeirrar þjónustu sem veitt er til atvinnufyrirtækja, einstaklinga og annarra aðila.

#### Um 2. gr.

Með lögum nr. 121/2011 voru rafrænar bækur og rafræn útgáfa tónlistar færð í neðra skatthlutfall virðisaukaskatts. Þau rök sem m.a. lágu að baki þeim breytingum voru m.a. samkeppnisleg rök. Í dag ber sala tímarita, dagblaða og landsmála- og héraðsfréttablaða á pappírformi 11% virðisaukaskatt. Rafræn útgáfa tímarita og blaða ber hins vegar 24% virðisaukaskatt. Þá eru áskriftargjöld útvarps- og sjónvarpsstöðva skattlögð í neðra skatthlutfalli virðisaukaskatts. Telja verður að sanngirnirök séu fyrir því að rafræn útgáfa af sölu sem og innheimtu áskriftargjalda tímarita og fréttablaða falli undir lægra skatthlutfall virðisaukaskatts þannig að miðlunaraðferðin sem slík skuli ekki vera ráðandi og skipta máli vegna skattlagningar. Þá má ætla að mismunandi tilhögun skattlagningar á sambærilega miðla á pappírformi annars vegar og rafrænu formi hins vegar hafi slæm áhrif á samkeppni. Geti má þess að OECD hefur lagt áherslu á að skattlagning rafrænna og hefðbundinna viðskipta skuli vera „hlutlaus“ og „sanngjörn“. Skattalegir hvatar skuli þannig t.d. ekki hafa áhrif á að aðilar velji frekar að kaupa vöru en þjónustu á mismunandi miðlum þegar um sambærilegt efni er að ræða. Í þessu sambandi má einnig nefna það mikilvæga lýðræðislega og menningarlega hlutverk sem fjölmiðlar sinna með útgáfu fréttablaða.

Í nágildandi ákvæði 4. tölul. 2. mgr. 14. gr. er fjallað um „afnotagjöld útvarpsstöðva“, en afnotagjöld voru afnumin 1. janúar 2009, sbr. þágildandi lög nr. 6/2007, um Ríkisútvarpið ohf. Í skattframkvæmd hefur ákvæðið verið túlkað þannig að það taki jafnt til áskriftargjalda hljóðvarps og sjónvarps. Þá hafa áskriftargjöld tímarita, dagblaða og landsmála- og héraðsfréttablaða verði felld undir 5. tölul. 2. mgr. 14. gr. Í þessu ljósi er nú lagt til að í stað orðanna „afnotagjöld útvarpsstöðva“ í 4. tölul. 2. mgr. komi orðin „áskriftargjöld útvarps- og sjónvarpsstöðva“. Þá er lögð til breyting á 5. tölul. 2. mgr. 14. gr. laganna þess efnis að sala á

rafrænum útgáfum tímarita, dagblaða og landsmála- og héraðsfréttablaða falli í lægra skatthlutfall virðisaukaskatts og beri virðisaukaskatt í sama skatthlutfalli og sala þeirra á pappír. Þá er til aukins skýrleika lagt til að orðinu „áskrift“ sé bætt við töluliðinn. Að öllu jöfnu er um sambærilega þjónustu að ræða, hvort sem miðlunin sem slík fer fram á prenti eða rafrænt. Munurinn felst þannig eingöngu í miðlunaraðferðinni sem slíkri. Vegna þessa og með vísan til jafnræðissjónarmiða og aukinnar einföldunar er þessi breyting lögð til. Þannig er gert ráð fyrir að rafræn útgáfa af þessum toga sé að meginefni til sambærileg og pappírsútgáfa. Með rafrænni útgáfu er átt við veitingu í formi rafrænnar þjónustu hvort sem um er að ræða niðurhal á vefnum eða vefáskrift og þess háttar. Gengið er út frá að sala á rafrænni útgáfu tímarita, dagblaða og landsmála- og héraðsfréttablaða þurfi ávallt að vera skýrt afmörkuð frá annarri þjónustu sem veitt er rafrænt hjá seljendum slíkra þjónustupátta.

### Um 3. gr.

Í ákvæðinu er lagt til að ferðaþjónustuleyfishöfum sem hafa með höndum rekstur fólksbifreiða og fengið hafa staðfestingu og sérstakt leyfi frá Samgöngustofu til farþegaflutninga í ferðaþjónustu og uppfylla að öðru leyti skilyrði laga nr. 28/2017, um farþegaflutninga og farmflutninga á landi, verði gert kleift að færa innskatt á móti útskatti við uppgjör virðisaukaskatts vegna kaupa og reksturs fólksbifreiða sem þeir nota eingöngu í ferðaþjónustustarfsemi sinni. Í 6. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 er nú kveðið á um að þeim sem hafa með höndum sölu eða leigu fólksbifreiða sé heimilt að telja til innskatts virðisaukaskatt af aðföngum vegna þeirra viðskipta. Um er að ræða frávik frá meginreglu 6. tölul. 3. mgr. sömu greinar þar sem kveðið er á um að óheimilt sé að telja til innskatts virðisaukaskatt af öflun og rekstri fólksbifreiða en í athugasemdum við 16. gr. frumvarps þess er varð að lögum nr. 50/1988 kemur fram að tilgangur frádráttarbannsins hafi verið sá að sporna við misnotkun. Ákvæðið tók enn fremur til hópibifreiða og sendi- og vörubifreiða undir 5.000 kg að heildarþunga sem ekki uppfylltu þau skilyrði sem kveðið er á um í 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt. Með lögum nr. 124/2014, um breytingu á lögum um virðisaukaskatt o.fl., var ákveðið að breikka skattstofninn einkum hvað ferðaþjónustuna varðaði. Í því sambandi var m.a. ákveðið að afnema að mestu leyti undanþágu vegna fólksflutninga og milligöngu ferðaskrifstofa frá virðisaukaskatti og ákveðið að ferðaþjónustutengdar greinar færu í lægra skatthlutfall virðisaukaskatts. Í framhaldi af því var með lögum nr. 125/2015, um ýmsar forsendur fjárlagafrumvarps fyrir árið 2016, afnumið bann við innskattsfrádrætti hópibifreiða og jafnframt heimilaður innskattsfrádráttur vegna öflunar torfærubifreiða undir 5.000 kg að heildarþunga, en samkvæmt lið 01.205 í 1. gr. reglugerðar nr. 822/2004, um gerð og búnað ökutækja, getur fólksbifreið jafnframt talist torfærubifreið. Í minnisblaði fjármála- og efnahagsráðuneytisins sem barst efnahags- og viðskiptanefnd við meðferð málsins fyrir Alþingi kom m.a. fram að nauðsynlegt væri að gera ferðaþjónustuaðilum sem önnuðust fólksflutninga á breyttum jeppabifreiðum í atvinnuskyni kleift að færa innskatt á móti útskatti við uppgjör virðisaukaskatts. Lög nr. 28/2017, um farþegaflutninga og farmflutninga á landi, tóku gildi 1. júní 2017. Með lögnum var Samgöngustofu veitt heimild til að veita ferðaþjónustuaðilum sérstakt leyfi til farþegaflutninga í ferðaþjónustu, enda þótt notaðar væru bifreiðar sem rúmuðu færri farþega en níu í starfsemi þeirra. Fram kom að skilyrði slíks leyfis væri að leyfið væri notað í tengslum við ferðaþjónustu. Þá skyldi umsækjandi hafa rekstrarleyfi annaðhvort sem ferðaskipuleggjandi eða ferðaskrifstofa auk þess að hafa með höndum almennt rekstrarleyfi. Jafnframt kom m.a. fram að ökutæki ferðaþjónustuleyfishafa skyldu vera merkt rekstraraðila. Ekki var gerð samhlíða breyting á ákvæðum laga um virðisaukaskatt er laut að innskattsheimild þeirra ferðaþjónustuaðila sem falla undir ákvæðið. Því er þessi breyting nú lögð til.

Við skilgreiningu á orðinu „fólksbifreið“ ber að líta til reglugerðar nr. 822/2004, um gerð og búnað ökutækja.

#### Um 4. gr.

Lagt er til að erlendum atvinnufyrirtækjum sem selja hingað til lands í áskrift blöð og tímarit á pappírsmáli verði gert skylt að innheimta og skila virðisaukaskatti af þeirri sölu hér á landi að því gefnu að 3. tölul. 4. gr. laganna um veltumörk eigi ekki við. Í dag er í gildi reglugerð nr. 336/1993, um innheimtu virðisaukaskatts af blöðum og tímaritum sem send eru í áskrift erlendis frá í pósti. Samkvæmt reglugerðinni hvílir sú skylda á kaupanda að skila virðisaukaskatti af slíkum kaupum hér á landi. Fyrir liggur að sárafaír greiða virðisaukaskatt af slíkum kaupum hér á landi. Reglugerðin var sett með stoð í lögum um virðisaukaskatt og þágildandi tollalögum, nr. 55/1987, en lagastoð samkvæmt núgildandi tollalögum, nr. 88/2005, virðist ekki vera nægjanlega skýr. Þá liggur fyrir að innlendum aðilum hér á landi ber að leggja á og innheimta virðisaukaskatt vegna sölu á blöðum og tímaritum í áskrift til innlendra aðila. Áréttu ber að erlendir aðilar sem selja blöð og tímarit á rafrænu formi til kaupanda hér á landi hafa verið og verða áfram skattskyldir vegna þeirrar sölu hingað til lands.

#### Um 5. gr.

Þær breytingar sem lagðar eru til á ákvæðinu endurspeglar þær breytingar sem lagðar eru til á 12. gr. laganna í 1. gr. frumvarpsins. Lagt er til að fjarlægðarreglan (e. destination principle) verði grundvöllur skattlagningar þegar um er að ræða kaup á þjónustu frá atvinnufyrirtækjum erlendis frá.

Í 1. mgr. er kveðið á um að þeir aðilar sem eru undanþegnir virðisaukaskatti skv. 3. mgr. 2. gr. laganna skuli greiða virðisaukaskatt af aðkeyptri þjónustu sem fellur undir skattskyldusvið laganna og keypt er til starfseminnar frá atvinnufyrirtæki með heimilisfesti erlendis eða frá fastri starfsstöð erlendis. Vísað er til skýringa við 1. gr. frumvarpsins vegna skilgreiningar á hugtökunum „atvinnufyrirtæki“, „heimilisfesti“ og „föst starfsstöð“. Ákvæðið endurspeglar þannig 1. gr. frumvarpsins. Í ákvæðinu felst að til að mynda fjármálafyrirtækjum, tryggingafélögum og öðrum undanþegnum aðilum sem kaupa hingað til lands þjónustu sem fellur undir skattskyldusvið laga þessara frá atvinnufyrirtækjum erlendis frá beri að skila virðisaukaskatti af kaupunum, þ.m.t. vegna kaupa á þjónustu sem veitt er rafrænt, fjarskiptaþjónustu og útvarps- og sjónvarpsþjónustu sem og annarri þjónustu, enda telst þjónustan þá vera nýtt hér á landi samkvæmt fjarlægðarreglunni. Sem dæmi má nefna að ef fjármálafyrirtæki eða tryggingafélag með heimilisfesti hér á landi kaupir hugbúnaðarþjónustu erlendis frá ber því að standa skil á virðisaukaskatti af kaupunum hér á landi.

Með lögum nr. 121/2011, sem breyttu 35. gr. laga nr. 50/1988, var erlendum aðilum með heimilisfesti eða fasta starfsstöð erlendis gert skylt að skrá sig á grunnskrá virðisaukaskatts hér á landi og innheimta og skila virðisaukaskatti vegna sölu á þjónustu sem veitt er rafrænt til aðila sem ekki væru skráðir á grunnskrá virðisaukaskatts. Með úrskurði yfirskattanefndar í máli nr. 159/2015 var m.a. komist að þeirri niðurstöðu að fjármálafyrirtæki sem keypti þjónustu veitta rafrænt erlendis frá eftir gildistöku ákvæðisins væri ekki skilaskyld vegna kaupa á slíkri þjónustu hér á landi þar sem skyldan til að skila virðisaukaskatti lægi alfarið hjá erlendum seljanda þjónustunnar, en hann hafði ekki sinnt þessari skyldu sinni. Í 1. mgr. er m.a. brugðist við þessari niðurstöðu með því að leggja til að undanþegnir aðilar verði ávallt skilaskyldir af allri aðkeyptri þjónustu erlendis frá, sem fellur undir skattskyldusvið laganna, en ekki hin erlendu atvinnufyrirtæki. Um er að ræða öfuga skilaskyldu virðisaukaskatts (e.

reverse charge mechanism), þ.e. kaupanda þjónustunnar ber skylda til þess að skila í ríkissjóð virðisaukaskatti af aðkeyptri þjónustu erlendis frá en ekki seljanda þjónustunnar.

Undanþegnir aðilar, til að mynda fjármálafyrirtæki, tryggingarfélag og söfn, geta jafnframt haft með höndum skattskylda starfsemi. Þá er talað um að aðilar stundi svokallaða „blandaða starfsemi“, þ.e. starfsemi sem að hluta til er virðisaukaskattsskyld en að hluta til undanþegin virðisaukaskatti. Við þær aðstæður ber að meta það í hverju tilviki fyrir sig hvort aðkeypt þjónusta frá atvinnufyrirtæki erlendis frá varði undanþegna starfsemi aðila eða ekki. Aðili skal ávallt færa sönnur fyrir því að aðkeypt þjónusta erlendis frá varði eingöngu skattskyldan hluta starfsemi hans og að honum sé þar með heimilt að telja umrædd þjónustukaup til innskatts, sbr. 2. mgr. ákvæðisins. Skulu ótvíræð gögn liggja til grundvallar þeirri heimild. Slík gögn geta til að mynda verið viðskiptasamningar milli kaupanda og seljanda sem sýna með ótvíræðum hætti fram á skiptingu umræddra þjónustukaupa milli undanþeginnar og skattskyldrar starfsemi. Þá skal taka mið af almennum reglum sem gilda um blandaða starfsemi og virðisaukaskatt, sbr. 2. mgr. 16. gr. laganna og II. kafla reglugerðar nr. 192/1993, um innskatt, við mat á því hvort skattskylda sé til staðar skv. 1. mgr. 35. gr.

Við beitingu ákvæðisins er í samræmi við leiðbeiningarreglur OECD einnig lagt til að greint sé á milli kaupa og skattskyldu undanþeginna aðila hér á landi vegna kaupa á þjónustu erlendis frá eftir því hvort undanþeginn aðili er einn aðili (e. Single location entity) eða hluti af fyrirtækjasamsteypu (e. Multiple location entity). Um skilgreiningu á hugtakinu „samstæða“ vísast til 2. gr. laga um ársreikninga, nr. 3/2006. Ef kaupandi þjónustunnar er einn aðili er nýting þjónustunnar og þar með skattskyldan ávallt miðuð við heimilisfesti eða fasta starfsstöð kaupanda. Samkvæmt því ber t.d. að skattleggja þjónustuna hér á landi ef kaupandi er fjármálafyrirtæki með heimilisfesti á Íslandi. Ef kaupandi þjónustunnar er aftur á móti hluti af fyrirtækjasamsteypu sem hefur starfsstöðvar í fleiri en einu ríki ber að ákvarða nýtingu þjónustunnar og þar með skattskylduna út frá því hvaða aðili innan fyrirtækjasamsteypu er talinn nýta undirliggjandi þjónustuþætti sem veittir eru hverju sinni. Þegar þannig háttar til telst þjónustan nýtt hjá þeim aðila innan samsteypunnar sem móttækur þá þjónustu sem veitt er (e. Direct delivery approach), sbr. leiðbeiningarreglur OECD. Við könnun á því hvaða aðili móttækur þjónustuna hverju sinni ber jafnframt að líta til undirliggjandi viðskiptasamnings aðila. Af þessu leiðir að ef undanþegnum aðilum hér á landi, þ.e. félögum, útibúum og öðrum sem eru til að mynda hluti af fyrirtækjasamsteypu og reka hér á landi fasta starfsstöð, er veitt þjónusta frá atvinnufyrirtæki erlendis skulu þeir vera skattskyldir hér á landi. Sem dæmi má nefna að ef útibú fjármálafyrirtækis er staðsett hér á landi og útibúinu er veitt þjónusta samkvæmt undirliggjandi viðskiptasamningi skal skattleggja þjónustuna á Íslandi.

Í 2. mgr., sem er að mestu leyti í samræmi við gildandi ákvæði 2. mgr. 35. gr. laganna, er kveðið á um að virðisaukaskattsskyldir aðilar skuli greiða virðisaukaskatt til ríkissjóðs af aðkeyptri þjónustu erlendis frá að því leyti sem þeim er ekki heimilt að telja virðisaukaskatt af þjónustunni til innskatts. Í greininni er tilgreint sérstaklega að ákvæðið nái einnig til útibúa og fastra starfsstöðva atvinnufyrirtækja erlendis. Um er að ræða öfuga skilaskyldu virðisaukaskatts (e. reverse charge) þar sem skattskyldan er lögð á herðar kaupanda þjónustunnar en þó aðeins af þeim hluta sem er ekki heimilt að telja til innskatts skv. 3. og 4. mgr. 15. gr. og 16. gr. laganna. Með sama hætti og fram kemur í skýringum við 1. mgr. þessa ákvæðis skal við kaup þjónustunnar horft til þess hvort virðisaukaskattsskyldur kaupandi þjónustunnar sé einn aðili eða hluti af fyrirtækjasamsteypu.

Í 3. mgr. kemur fram að aðrir en þeir sem falla undir 1. og 2. mgr. og kaupa þjónustu sem fellur undir d–j-lið í 2. mgr. 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. erlendis frá skuli greiða virðisaukaskatt af slíkum kaupum hér á landi nemi andvirði hennar hærri fjárhæð en 10.000 kr. á hverju

almennu uppgjörstímabili skv. 24. gr. Slík regla um ákveðin fjárhæðarmörk er einnig í gildi í Noregi vegna kaupa á sambærilegum þjónustubáttum til Noregs. Undir ákvæðið falla þannig einstaklingar og þeir aðilar aðrir sem stunda ekki atvinnurekstur eða starfsemi í hagnaðarskyni hér á landi, svo sem stofnanir og aðrir opinberir aðilar sem ekki eru í beinni samkeppni við atvinnufyrirtæki og eru því ekki skattskyldir hér á landi. Einstaklingum og öðrum aðilum sem falla undir þessa málsgrein ber því að standa skil á virðisaukaskatti af þeirri þjónustu sem fellur undir málsgreinina samkvæmt sérstakri skýrslu til ríkisskattstjóra. Sem dæmi má nefna að ef aðili annar en atvinnufyrirtæki með heimilisfesti hér á landi kaupir þjónustu í formi atvinnumiðlunar frá atvinnufyrirtæki erlendis ber honum að standa skil á virðisaukaskatti af þjónustunni hér á landi að því gefnu að andvirði hennar nemi hærrí fjárhæð en 10.000 kr. á hverju almennu uppgjörstímabili skv. 24. gr. Um öfuga skattskyldu er að ræða (e. reverse charge) líkt og gildir í 1. og 2. mgr. ákvæðisins. Skilaskyldan skal þó ekki eiga við þegar þeir aðilar sem falla undir málsgreinina kaupa þjónustu sem veitt er rafrænt erlendis frá, fjarskiptaþjónustu eða útvarps- og sjónvarpsþjónustu, en skilaskylda virðisaukaskatts í þeim tilvikum hvílir hjá hinu erlenda atvinnufyrirtæki, sbr. 5. mgr. ákvæðisins.

Í 4. mgr. ákvæðisins er lagt til að greiðsluskylda skv. 1.–3. mgr. skuli ekki eiga við ef erlenda atvinnufyrirtækið er skráð á grunnskrá virðisaukaskatts hér á landi vegna starfsemi þess eða ef umboðsmaður eða annar aðili sem er í fyrirsvari fyrir erlenda félagið er skráður á grunnskrá virðisaukaskatts vegna starfsemi þess hér á landi. Þegar svo háttar til ber erlenda atvinnufyrirtækinu eða eftir atvikum umboðsmanni þess að skrá sig hér á landi, innheimta virðisaukaskatt og skila honum í ríkissjóð, sbr. II. og IX. kafli laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt. Umboðsmaður eða annar aðili sem er í fyrirsvari fyrir erlenda félagið eða erlendan umboðsmann ber óskipta ábyrgð (ábyrgð in solidum) með erlenda félaginu eða eftir atvikum umboðsmanni á skattgreiðslum vegna viðskipta þess hér á landi.

Í 5. mgr. er lagt til að erlend atvinnufyrirtæki með heimilisfesti eða fasta starfsstöð erlendis, sem veita þjónustu rafrænt, fjarskiptaþjónustu eða útvarps- og sjónvarpsþjónustu til einstaklinga, opinberra aðila, félagasamtaka og annarra sem hafa ekki með höndum atvinnurekstur hér á landi og teljast þannig ekki atvinnufyrirtæki í skilningi ákvæðisins, skuli innheimta og skila virðisaukaskatti af þeirri þjónustu hér á landi. Sama skylda hvílir á þeim innlendu og erlendu umboðsmönnum erlendra atvinnufyrirtækja skv. 1. másl. sem koma fram fyrir hönd þeirra vegna innheimtu og skila á virðisaukaskatti hér á landi og öðrum þeim sem eru í fyrirsvari fyrir erlend atvinnufyrirtæki. Í núgildandi 3.–6. másl. 1. mgr. 35. gr. laga nr. 50/1988 er kveðið á um skyldu þeirra erlendu atvinnufyrirtækja sem selja þjónustu rafrænt til óskráðra aðila hér á landi til innheimtu og skila af þeirri þjónustu á Íslandi, sbr. 2. gr. laga nr. 121/2011. Í ljósi þeirra breytinga sem lagðar eru til á ákvæðum 12. og 35. gr. laganna í frumvarpi þessu, þar sem greint er á milli atvinnufyrirtækja sem hafa með höndum atvinnurekstur og annarra aðila, er lagt til að kveðið verði með skýrari hætti á um skyldu erlendra atvinnufyrirtækja og umboðsmanna þeirra til innheimtu og skila á virðisaukaskatti hér á landi vegna sölu á slíkri þjónustu til einstaklinga, opinberra aðila, félagasamtaka og annarra sem hafa ekki með höndum atvinnurekstur hér á landi og teljast þannig ekki atvinnufyrirtæki í skilningi ákvæðisins. Þá er lagt til að þeir þjónustubættir sem falla undir málsgreinina verði auk þjónustu sem veitt er rafrænt, fjarskiptaþjónusta og útvarps- og sjónvarpsþjónusta. Sambærileg nálgun er í virðisaukaskattslöggjöfnni í Noregi þar sem þessir þjónustubættir eru tilgreindir sérstaklega sem þjónusta sem erlendum atvinnufyrirtækjum ber að skila virðisaukaskatti af þar í landi þegar sala á sér stað til annarra en atvinnufyrirtækja. Lagt er til að sama viðmið gildi hér á landi. Sömu viðmið og koma fram í skýringum við 1. gr. skulu höfð til hliðsjónar fyrir erlend atvinnufyrirtæki við mat á því hvort um sé að ræða sölu



til innlends atvinnufyrirtækis sem hefur með höndum „atvinnustarfsemi“ hér á landi eða sölu til einstaklinga, opinberra aðila, félagasamtaka og annarra sem hafa ekki með höndum atvinnurekstur hér á landi. Þegar innlendir eða erlendir umboðsmaður erlends atvinnufyrirtækis, eða annar aðili, kemur fram fyrir hönd þess hér á landi vegna sölu hingað til lands ber þeim líkt og erlenda atvinnufyrirtækinu að skrá sig á grunnskrá virðisaukaskatts og skila virðisaukaskatti hér á landi, sbr. 6. tölul. 1. mgr. 3. gr. laganna. Við mat á því hvort um atvinnufyrirtæki sé að ræða vísast til skýringa við 1. gr. frumvarpsins.

Líkt og fram kemur í skýringum við 1. gr. skulu hugtökin þjónusta sem veitt er rafrænt, fjarskiptaþjónusta og útvarps- og sjónvarpsþjónusta vera skilgreind í ákvæðinu sem slíku. Líkt og greint er frá í skýringum við 1. gr. frumvarpsins getur jafnframt verið vandkvæðum bundið fyrir erlent atvinnufyrirtæki að greina það hvar kaupandi þjónustunnar er staðsettur þegar um er að ræða fjarsölu yfir landamæri á þjónustu sem veitt er rafrænt, fjarskiptaþjónustu eða útvarps- og sjónvarpsþjónustu til kaupanda. Erlendu atvinnufyrirtæki skal því með sama hætti og lagt er til 1. gr. frumvarpsins gert að ákvarða heimilisfesti kaupanda samkvæmt tveimur áreiðanlegustu þekktu forsendunum um kaupanda sem þó mega ekki stangast á. Tekið er fram að erlendu atvinnufyrirtæki sem fellur undir málsgreinina beri að skrá sig hér á landi í samræmi við 5. gr. laganna enda eigi undanþáguákvæði 3. tölul. 4. gr. um veltumörk ekki við.

Lagt er til í 6. mgr. að undanþegnir aðilar sem skylt er að greiða virðisaukaskatt samkvæmt greininni skuli ótilkvaddir gera ríkisskattstjóra grein fyrir kaupum á þjónustunni í því formi sem hann ákveður. Um er að ræða samsvarandi ákvæði og er að finna í 3. mgr. núgildandi 35. gr. laganna.

Um 6. gr.

Ákvæðið fjallar um gildistöku. Lagt er til að 1., 4. og 5. gr. öðlist gildi og komi til framkvæmda 1. janúar 2019. Þá er lagt til að ákvæði 2. og 3. gr. öðlist gildi og komi til framkvæmda 1. júlí 2018.