

## Heimilisfesti - tvísköttunarsamningur milli Íslands og Bretlands

Vísað er til fyrirspurnar, dags. 17. mars 2015, er varðar 4. mgr. 4. gr. í nýjum tvísköttunarsamningi milli Íslands og Bretlands annars vegar og staðgreiðsluskyldu/skilaskyldu félags vegna arðgreiðslna til erlendra hluthafa þess hins vegar.

Fyrirspurnin lýtur að einkahlutafélagi sem skráð er á Íslandi og er með raunverulega framkvæmdastjórn í Bretlandi. Félagið er því heimilisfast og skattskyld hér á landi á grundvelli skráningar þess hérlendis, sbr. 1. tölul. 1. mgr., sbr. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Í tíð eldri tvísköttunarsamnings milli Íslands og Bretlands var félagið talið heimilisfast í Bretlandi í skattalegum skilningi vegna ákvæðis 3. tölul. 4. gr. samningsins, en þar kemur fram að þegar aðili, annar en maður, telst eiga heimilisfesti í báðum aðildarríkjum samkvæmt 1. tölul. 4. gr. samningsins, teljist hann heimilisfastur í því ríki þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn hans hefur aðsetur.

Í 4. mgr. 4. gr. tvísköttunarsamnings milli Íslands og Bretlands, sem tók gildi 1. janúar 2015, er kveðið á um að þegar lögaðili teljist heimilisfastur í báðum samningsríkjunum samkvæmt 1. mgr. 4. gr. samningsins skuli bær stjórnvöld í samningsríkjunum leitast við að ákvarða með gagnkvæmu samkomulagi í hvaða samningsríki sá aðili skuli teljast heimilisfastur að því er samninginn varðar. Ef ekki sé fyrir hendi gagnkvæmt samkomulag milli bærra stjórnvalda samningsríkjanna skuli aðilinn talinn heimilisfastur í hvorugu samningsríkinu, að því er varðar kröfu um ávinning sem veittur sé samkvæmt samningnum, að undanskildum þeim sem kveðið sé á um í 21., 22. og 23. gr. samningsins.

Með hliðsjón af breyttu orðalagi 4. gr. tvísköttunarsamnings Íslands og Bretlands er þess farið á leit að ríkisskattstjóri staðfesti þann skilning skattaðila, með hliðsjón af ákvæðum laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, og ákvæðum hins nýja tvísköttunarsamnings frá 1. janúar 2015, að skattaðilinn sé ennþá skattskyldur í Bretlandi svo sem hann hefur verið, enda hafi engar breytingar orðið á högum hans.

Þá er í fyrirspurninni farið þess á leit að ríkisskattstjóri staðfesti þann skilning skattaðila að á meðan hann teljist heimilisfastur í Bretlandi skv. tvísköttunarsamningi Íslands og Bretlands þá teljist hann ekki launagreiðandi í skilningi laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, og því ekki skyldugur til að halda eftir og standa skil á staðgreiðslu af mögulegri arðgreiðslu til erlends móðurfélags síns.

Ef niðurstaða ríkisskattstjóra verði sú að ákvæði laga nr. 45/1987 eigi við um skattaðila þá sé óskað eftir því að ríkisskattstjóri staðfesti að við staðgreiðslu vegna mögulegrar arðgreiðslu félagsins til núverandi eiganda eigi við ákvæði tvísköttunarsamnings Íslands og Hollands, en frá 5. apríl 2012 hafi félagið verið að fullu í eigu félags í Hollandi. Samkvæmt 2. tölul. 10. gr. tvísköttunarsamnings landanna yrði skattprósenta hér á landi 0% þegar staðfesting lægi fyrir á

heimilisfesti móðurfélagsins í Hollandi.

Í tilefni af fyrirspurninni tekur ríkisskattstjóri eftirfarandi fram:

Líkt og rakið er hér að framan varðar fyrirspurnin félag sem er með skráð heimili á Íslandi og því heimilisfast hérlendis, sbr. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Þá kemur fram að raunveruleg framkvæmdastjórn félagsins sé í Bretlandi og því hafi félagið verið talið heimilisfast þar í skattalegu tillit, sbr. 3. tölul. 4. gr. tvísköttunarsamnings Íslands og Bretlands sem í gildi var fram til 1. janúar 2015, en þar er kveðið á um að þegar aðili, annar en maður, telst eiga heimilisfesti í báðum aðildarríkjum skv. 1. mgr. 4. gr. samningsins, teljist hann heimilisfastur í því ríki þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn hans hefur aðsetur. Í 1. mgr. 4. gr. samningsins segir að í samningnum merki hugtakið „aðili heimilisfastur í samningsríki“ sérhver þann aðila sem samkvæmt lögum þess ríkis er skattskyldur þar vegna búsetu, heimilisfesti, aðseturs stjórnar, aðseturs stofnunar eða af öðrum svipuðum ástæðum, og felur einnig í sér það ríki og sjálfstjórnarhéruð eða sveitarstjórnir þess. Hugtakið feli þó ekki í sér neinn þann aðila sem eingöngu er skattskyldur í þessu ríki af tekjum eða söluhagnaði sem eiga uppruna sinn í því ríki. Tekið skal fram að engin gögn liggja fyrir sem staðfesta heimilisfesti skattaðila í Bretlandi.

Í nýjum tvísköttunarsamningi milli Íslands og Bretlands, sem kom til framkvæmda á fyrrgreindu tímamarki, hefur 4. gr. samningsins verið breytt í þá veru að þegar aðili, annar en maður, telst heimilisfastur í báðum samningsríkjum skv. 1. mgr. sömu greinar skuli bær stjórnvöld í samningsríkjum leitast við að ákvarða með gagnkvæmu samkomulagi í hvaða samningsríki sá aðili skuli teljast heimilisfastur að því er samninginn varðar. Ef ekki sé fyrir hendi gagnkvæmt samkomulag milli bærra stjórnvalda samningsríkjanna skuli aðilinn talinn heimilisfastur í hvorugu samningsríkinu, að því er varðar kröfur um ávinning sem veittur sé samkvæmt samningnum, að undanskildum þeim sem kveðið sé á um í 21. – 23. gr. samningsins.

Skattaðilar sem teljast heimilisfastir í Bretlandi og Íslandi geta leitað til bærra stjórnvalda í öðru hvoru ríkinu og óskað eftir því að þau geri með sér gagnkvæmt samkomulag, sbr. framanritað. Að því gefnu að aðstæður skattaðila séu með þeim hætti á hann þannig m.a. kost á að leita til ríkisskattstjóra á Íslandi og óskað eftir því að embættið geri slíkt samkomulag við bært stjórnvald í Bretlandi. Með vísan til framfærðra forsendna og ákvæðis 4. mgr. 4. gr. eins og það hljóðar í núgildandi tvísköttunarsamningi er ekki unnt að staðfesta að þann skilning skattaðila að félagið sé ekki heimilisfast á Íslandi í skattalegu tilliti.

Í fyrirspurnarbréfi er óskað eftir staðfestingu ríkisskattstjóra á því að umrætt félag teljist ekki launagreiðandi í skilningi 7. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda. Er beiðnin reist á þeirri forsendu að félagið teljist eingöngu heimilisfast í Bretlandi í skattalegu tilliti, sbr. framanritað. Í ljósi þeirrar niðurstöðu ríkisskattstjóra að félagið teljist heimilisfast á Íslandi á grundvelli skráningar þess hérlendis er ekki unnt að staðfesta skilning skattaðila á þessum grunni.

Samkvæmt 1. mgr. 7. gr. laga nr. 45/1987 er launagreiðandi, skv. lögnum, hver sá aðili sem innir af hendi eða reiknar greiðslur sem teljast laun skv. 5. gr. laganna. Í 6. tölul. 5. gr. segir að til launa teljist hvers konar greiðslur til aðila sem bera takmarkaða skattskyldu hér á landi og getið er um í 2., 3., 6., 7. og 8. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003. Í fyrrgreindum 7. tölul. 3. gr. bera þeir aðilar takmarkaða skattskyldu hér á landi sem hafa tekjur, þar með talinn söluhagnað, af íslenskum hlutabréfum, stofnbrefum eða öðrum réttindum til hludeildar í hagnaði eða af rekstri

Íslenskra fyrirtækja og skulu greiða tekjuskatt af þeim tekjum. Samkvæmt framanrituðu eru lögaðilar með heimilisfesti á Íslandi, sem inna af hendi arðgreiðslur til erlendra eigenda sinna, launagreiðendur í skilningi laga nr. 45/1987. Í ljósi þess að umrætt félag er fyrirspurnin lýtur að er heimilisfast á Íslandi á grundvelli 2. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003, telst hann launagreiðandi skv. lögum nr. 45/1987 við útgreiðslu arðs til erlendra eigenda sinna.

Fyrirspyrjandi óskar eftir því að ríkisskattstjóri staðfesti að ákvæði tvísköttunarsamnings milli Íslands og Hollands eigi við hvað varðar staðgreiðslu vegna mögulegrar arðgreiðslu félagsins til núverandi eigenda þess í Hollandi ef niðurstaða ríkisskattstjóra er á þá lund að félagið teljist launagreiðandi samkvæmt ákvæðum laga nr. 45/1987. Tekið er fram að ef ríkisskattstjóri teldi ákvæði samningsins ná til umræddra greiðslna þá yrði skattprósenta félagsins hér á landi 0%, sbr. 2. tölul. 10. gr. samningsins þegar staðfesting lægi fyrir um heimilisfesti móðurfélagsins í Hollandi.

Samkvæmt 1. tölul. 10. gr. tvísköttunarsamnings milli Íslands og Hollands má skattleggja ágóðahluti, sem félag heimilisfast í samningsríki greiðir aðila heimilisföstum í hinu samningsríkinu, í síðarnefnda ríkinu, þ.e. í heimilisfestisríki móttakanda greiðslunnar. Í 2. tölul. sömu greinar samningsins kemur fram að slíka ágóðahluti megi þó einnig skattleggja í því samningsríki þar sem félagið sem greiðir ágóðahlutina er heimilisfast og samkvæmt lögum þess ríkis. Sé viðtakandinn hins vegar raunverulegur eigandi ágóðahlutanna skuli skatturinn sem þannig er lagður á eigi vera hærri en núll af hundraði af vergri fjárhæð ágóðahlutanna ef raunverulegi eigandinn er félag (sameignarfélag þó undanskilið) sem á beint að minnsta kosti 10 af hundraði eignarhlutdeild í félaginu sem ágóðahlutina greiðir og 15 af hundraði af vergri fjárhæð ágóðahlutanna í öllum öðrum tilvikum.

Ríkisskattstjóri staðfestir að ákvæði 2. tölul. 10. gr. í tvísköttunarsamningi milli Íslands og Hollands eigi við útgreiðslu arðs frá félagi með heimilisfesti á Íslandi til félags í Hollandi, sem er raunverulegur eigandi fyrrnefnda félagsins með beinum hætti, enda nemi eignarhlutdeild að lágmarki 10 af hundraði. Sótt er um undanþágu með eyðublaðinu RSK 5.42 „Application under Double Taxation Conventions for exemption from Icelandic taxation and/or refund from taxes paid“.

Ríkisskattstjóri