



YFIRSKATTANEFND

(1)

Úrskurður yfirs kattane fndar

- Tvísköttunarsamningur
- Frádráttaraðferð

Úrskurður nr. 108/2018
Gjaldár 2017

Lög nr. 90/2003, 1. gr.

Tvísköttunarsamningur milli

Norðurlandanna, 15. gr. 3. mgr., 25. gr.

Kærandi, sem bar ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi, hafði launatekjur frá Danmörku vegna starfa um borð í flutningaskipi sem skráð var þar í landi. Yfirs kattane fnd taldi að beita bæri frádráttaraðferð samkvæmt tvísköttunarsamningi milli Norðurlandanna til að komast hjá tvísköttun vegna umræddra tekna

kæranda frá Danmörku. Þar sem ekki var um að ræða neinar skattgreiðslur af tekjunum í Danmörku kom ekki til frádráttar frá íslenskum skatti af þeim. Var kröfum kæranda hafnað.

Ár 2018, miðvikudaginn 4. júlí, er tekið fyrir mál nr. 180/2017; kæra A, dags. 18. desember 2017, vegna álagningar opinberra gjalda gjaldárið 2017. Í málinu úrskurða Sverrir Örn Björnsson, Anna Dóra Helgadóttir og Bjarnveig Eiríksdóttir. Upp er kveðinn svofelldur

úrskurður:

I.

Málavextir eru þeir að samkvæmt skattframtali kæranda árið 2017 hafði hann engar tekjur á Íslandi á árinu 2016 aðrar en fjármagnstekjur og nam tekjuskattsstofn í lið 2.7 í framtalinu 0 kr. Í lið 2.8 í skattframtalinu var gerð grein fyrir tekjum frá Danmörku, þ.e. launatekjum frá X A/S, sem námu 302.419 dönskum krónum sem tilgreindar voru í íslenskum krónum 5.520.693 kr. Álagning á kæranda fór þannig fram að tekjuskattsstofn ákvarðaðist sem umræddar tekjur frá Danmörku að fjárhæð 5.520.693 kr. Varð álagður tekjuskattur að frádregnum persónuafslætti 647.207 kr. og álagt útsvar 801.605 kr.

Með kæru, dags. 31. ágúst 2017, sbr. bréf, dags. 15. september sama ár, mótmælti kærandi álagningu opinberra gjalda gjaldárið 2017 og krafðist þess að við skattlagningu tekna kæranda á árinu 2016 yrði litið til þess að í raun hefði verið reiknaður skattur af þeim í Danmörku. Þá krafðist kærandi þess að hann nyti frádráttar vegna greiðslu lífeyrisiðgjalda samkvæmt 4. tölul. A-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Í kærinni kom fram að í ráðningarsamningi kæranda við X A/S kæmi fram að félagið fengi afdreginn skatt af launum kæranda endurgreiddan jafnóðum. Þá kæmi fram í lögum um skattlagningu sjómanna í Danmörku (Lov om beskatning af søfolk) að sjómenn fengju greidd eins konar nettólaun. Þannig virtist ljóst að sjómenn, sem féllu undir lögin, fengju ekki hærri laun heldur væri búið að gera ráð fyrir frádrætti skatta. Í raun væri því tekjuskattur sjómanna lækkaður um sem næmi reiknuðum tekjuskatti samkvæmt dönskum lögum. Þessi aðferð væri fyrst og fremst hugsuð til hagsbóta fyrir útgerðir en ekki sjómenn, enda væru þeir eins settir og aðrir launamenn í Danmörku nema að skatturinn væri einungis reiknaður. Þannig yrði ekki annað séð en að kærandi hefði verið skattlagður í Danmörku þótt útgerðin hefði notið þess. Hefðu sænsk yfirvöld litið svo á að laun sænskra sjómanna, sem störfuðu hjá sama fyrirtæki og kærandi, væru fullsköttuð þótt skatturinn væri einungis afreiknaður af launum. Sjómennirnir væru eins settir og ef útgerðin hefði skilað skattinum í ríkissjóð. Skattur hefði þannig í raun verið reiknaður af tekjunum þótt það kæmi ekki fram á launaseðlum frá X A/S. Kærinni fylgdu afrit af launaseðlum frá greindu félagi á árinu 2016 og ráðningarsamningi kæranda við félagið, dags. 23. maí 2013.

Með kæruúrskurði, dags. 25. október 2017, hafnaði ríkisskattstjóri kröfum kæranda að því undaskildu að fallist var á kröfu hans um frádrátt lífeyrissjóðsiðgjalda að fjárhæð 110.417 kr. Í úrskurðinum vísaði ríkisskattstjóri til þess að kærandi hefði verið með heimilisfesti hér á landi á árinu 2016 og því borið ótakmarkaða skattskyldu hér samkvæmt 1. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 19. gr. laga nr. 4/1995, um tekjustofna sveitarfélaga. Hefði kæranda því borið að greiða tekjuskatt og útsvar af öllum tekjum sínum, hvar sem þeirra væri aflað, þar með töldum tekjum sem upprunnar væru í Danmörku. Þá kom fram að Norðurlöndin hefðu gert með sér samning til að komast hjá tvísköttun að því er varðaði skatta á tekjur og eignir, sbr. auglýsingu nr. 11/1997 í C-deild Stjórnartíðinda. Samkvæmt 3. mgr. 15. gr. samningsins mætti skattleggja tekjur kæranda í Danmörku. Í b-lið 4. mgr. 25. gr. samningsins, sem gildi um tekjur er féllu undir 3. mgr. 15. gr. hans, kæmi fram að hefði aðili heimilisfastur á Íslandi tekjur sem skattleggja mætti í öðru samningsríki skyldi Ísland draga frá íslenskum tekjuskatti hans fjárhæð sem svaraði til þess tekjuskatts sem greiddur væri í hinu samningsríkinu. Kærandi hefði ekki gert grein fyrir skattgreiðslum í Danmörku í skattframtali sínu árið 2017 og bæru þau gögn, sem lögð hefðu verið fram með kæru til ríkisskattstjóra, ekki á neinn hátt með sér fjárhæð greiddra skatta af tekjum kæranda í Danmörku. Yrði því ekki fallist á kröfu kæranda um að við skattlagningu teknanna hér á landi yrði litið svo á að þegar hefði verið reiknaður skattur af tekjunum.

II.

Með kæru, dags. 18. desember 2017, hefur kærandi skotið kæruúrskurði ríkisskattstjóra til yfirs kattane fndar. Í kærinni eru ítrekuð þau rök og sjónarmið sem fram komu í kæru til ríkisskattstjóra. Þá er því mótmælt að 3. mgr. 15. gr. tvísköttunarsamnings Norðurlandanna eigi við í

máli kæranda, eins og ríkisskattstjóri haldi fram. Í raun eigi 4. mgr. sömu greinar samningsins við um tilvik kæranda og eigi því að beita undanþáguaðferð samkvæmt a-lið 4. mgr. 25. gr. samningsins við lausn undan tvísköttun. Ljóst sé að danskur tekjuskattur hafi verið reiknaður af útreiknuðum heildarlaunum kæranda, launin síðan lækkuð um þá fjárhæð og kærandi fengið greidd nettólaun, eins og við eigi um staðgreiðslu opinberra gjalda á Íslandi, sbr. lög nr. 45/1987. Tekjur kæranda hafi verið skattlagðar í Danmörku, en vegna sérstakra reglna til hagsbóta fyrir útgerðir þar í landi hafi útgerðin ekki þurft að standa skil á skattinum. Kærandi hafi þannig fengið greidd svokölluð nettólaun. Með vísan til framanritaðs sé ljóst að kærandi hafi þurft að þola skattlagningu í tveimur ríkjum þrátt fyrir að einungis Ísland eigi skattlagningarrétt á tekjum kæranda. Sé farið fram á að yfirs kattane fnd beiti meðalhófsreglu 12. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993 og fallist á að beita undanþáguaðferð að svo stöddu við skattlagningu tekna kæranda, enda verði markmiði fyrrgreinds tvísköttunarsamnings ekki náð með öðrum hætti.

III.

Með bréfi, dags. 15. janúar 2018, hefur ríkisskattstjóri lagt fram umsögn um kærana. Kemur þar fram að kærandi hafi starfað um borð í dönsku flutningaskipi. Því sé heimilt að skattleggja tekjur hans í Danmörku samkvæmt 3. mgr. 15. gr. samnings milli Norðurlandanna, enda sé skipið sem um ræði skráð sem svokallað DIS-skip eftir dönskum reglum. Veiðiskip geti ekki sótt um DIS-skráningu í Danmörku og geti umrætt skip því ekki fallið undir b-lið 4. mgr. 15. gr. samningsins (fiskveiði-, selveiði- eða hvalveiðiskip). Beri ríkisskattstjóra að beita b-lið 4. mgr. 25. gr. samningsins til að komast hjá tvísköttun í tilviki kæranda. Skattundanþága vegna DIS-reglna í Danmörku komi ekki til álita við frádrátt eða undanþágu hjá einstaklingi sem sé með fulla og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi. Sé þess því krafist að úrskurður ríkisskattstjóra verði staðfestur með vísan til forsendna hans, enda hafi ekki komið fram nein gögn eða málsástæður varðandi kæruefnið sem gefi tilefni til breytinga á ákvörðun ríkisskattstjóra.

Með bréfi yfirs kattane fndar, dags. 15. janúar 2018, var kæranda sent ljósrit af umsögn ríkisskattstjóra í málinu og honum gefinn kostur á að tjá sig um hana og leggja fram gögn til skýringar.

Með bréfi, dags. 31. janúar 2018, hefur umboðsmaður kæranda gert grein fyrir athugasemdum sínum. Í bréfinu er tekið fram að misskilnings hafi gætt milli kæranda og umboðsmanns hans um eðli starfa kæranda. Ekki verði annað séð en að sjómenn sem falli undir hin sérstöku lög í Danmörku, þ.e. „Tonnageskatteloven“, fái ekki hærri laun en aðrir sjómenn, heldur séu þeir á svokölluðum nettólaunum, þ.e. búið sé að gera ráð fyrir frádrætti skatts. Tekjuskattur þessara sjómanna sé lækkaður um sem nemi reiknuðum tekjuskatti samkvæmt dönskum skattalögum. Tekjur kæranda hafi þannig í eðli sínu verið skattlagðar í Danmörku. Engum blöðum sé um það að fletta að kærandi sé mun verr settur en ef hann hefði verið sjómaður á skipi í Danmörku sem hefði ekki verið DIS-skráð.

Með bréfi, dags. 27. mars 2018, hefur ríkisskattstjóri lagt fram framhaldsumsögn um kærana þar sem ítrekuð eru áður fram komin rök og sjónarmið embættisins. Þá er bent á að tvísköttunarsamningur Norðurlandanna taki ekki tillit til danskra lagareglna um sérs kattlagningu útgerðarfyrirtækja með

DIS-skráningu, sbr. „Tonnageskatteloven“. Komi skattundanþága vegna DIS-reglna í Danmörku því ekki til álita við frádrátt eða undanþágu hjá einstaklingi með fulla og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi.

IV.

Kærandi bar ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi gjaldárið 2017 samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, og 19. gr. laga nr. 4/1995, um tekjustofna sveitarfélaga. Í því felst að kæranda var skylt að greiða tekjuskatt og útsvar af öllum tekjum sínum hvar sem þeirra var aflað, þar með töldum umræddum launatekjum frá Danmörku. Samkvæmt 119. gr. laga nr. 90/2003 er ríkisstjórninni heimilt að gera samninga við stjórnir annarra ríkja um gagnkvæmar ívilnanir á sköttum erlendra og íslenskra skattaðila sem eftir gildandi skattalöggjöf ríkjanna eiga að greiða skatt af sama skattstofni bæði á Íslandi og erlendis. Ísland er ásamt Danmörku aðili að samningi milli Norðurlandanna til að komast hjá tvísköttun að því er varðar skatta á tekjur og eignir, en samningurinn er birtur sem fylgiskjal með auglýsingu nr. 11/1997 í C-deild Stjórnartíðinda. Samkvæmt d-lið 3. mgr. 2. gr. samningsins tekur samningurinn að því er Ísland varðar m.a. til tekjuskatts til ríkisins og útsvars til sveitarfélaga. Samkvæmt 3. mgr. 15. gr. samningsins má skattleggja endurgjald fyrir störf unnin um borð í dönsku, færeysku, finnsku, íslensku, norsku eða sænsku skipi í flutningum á alþjóðaleiðum í því samningsríki þar sem skipið er skráð. Í 4. mgr. 15. gr. samningsins kemur fram að þrátt fyrir framangreind ákvæði 3. mgr. hans skattleggist endurgjald fyrir störf unnin um borð í fiskveiði-, selveiði- eða hvalveiðiskipi einungis í því samningsríki þar sem sá er aflar endurgjaldsins er heimilisfastur, einnig þótt endurgjaldið miðist við ákveðinn aflahlut eða ágóðahlut af fisk-, sel- eða hvalveiðunum. Í 25. gr. greinds tvísköttunarsamnings er mælt fyrir um aðferð til að komast hjá tvísköttun hjá hverju samningslandanna fyrir sig. Er 4. málsgrein greinarinnar, sem varðar Ísland sérstaklega, svohljóðandi:

„a) Hafí aðili heimilisfastur á Íslandi tekjur eða eigi hann eign sem einungis skal eða má skattleggja samkvæmt ákvæðum þessa samnings í öðru samningsríki skal Ísland, nema ákvæði b-liðar leiði til annars, lækka íslenska tekju- eða eignarskattinn með því að draga frá þann hluta tekju- eða eignarskattsins sem reiknaður er af þeim tekjum sem aflað er eða eign sem er í hinu ríkinu.

b) Hafí aðili heimilisfastur á Íslandi tekjur sem skattleggja má í öðru samningsríki samkvæmt 10. gr., 7. mgr. 13. gr., 3. mgr. 15. gr., 16. gr. eða 1.-6. mgr., c-lið 7. mgr. og 8.-9. mgr. 21. gr. skal Ísland draga frá íslenskum tekjuskatti þessa aðila fjárhæð sem svarar til þess tekjuskatts sem greiddur er í hinu samningsríkinu. Frádráttarfjárhæðin skal hins vegar ekki vera hærri en sá hluti íslenska skattsins, reiknaður fyrir slíkan frádrátt, sem lagður er á þær tekjur sem skattleggja má í hinu ríkinu.“

Meðal gagna málsins er ráðningarsamningur milli kæranda og X A/S, dags. 23. maí 2013, þar sem fram kemur að kærandi sé ráðinn til starfa á skipum félagsins sem skráð séu í alþjóðlega skipaskrá Danmerkur (Dansk Internationalt Skibsregister, DIS). Í umsögn ríkisskattstjóra í málinu, dags. 15. janúar 2018, er bent á að af þessum sökum sé ljóst að umræddar launatekjur kæranda frá Danmörku

falli undir 3. mgr. 15. gr. tvísköttunarsamnings milli Norðurlandanna en ekki 4. mgr. þess samnings. Verður ekki annað séð en að þetta sé í raun ágreiningslaust í málinu, sbr. bréf umboðsmanns kæranda til yfirséðingar, dags. 31. janúar 2018, þar sem fram kemur að misskilnings hafi gætt milli umboðsmannsins og kæranda um eðli starfa kæranda. Verður samkvæmt framansögðu að ganga út frá því að hinar umdeildu launatekjur falli undir 3. mgr. 15. gr. tvísköttunarsamningsins.

Það leiðir af framangreindu að fara ber eftir ákvæðum b-liðar 25. gr. margnefnds tvísköttunarsamnings Norðurlandanna um aðferð til að komast hjá tvísköttun vegna tekna kæranda frá Danmörku. Samkvæmt þeim ákvæðum skal draga frá íslenskum tekjuskatti fjárhæð sem svarar til þess tekjuskatts sem greiddur er í hinu samningsríkinu. Eins og fram er komið liggja engar upplýsingar eða gögn fyrir í málinu um skattgreiðslur kæranda í Danmörku. Er komið fram af hálfu kæranda að ekki sé greiddur skattur af tekjunum þar í landi og sé tekið tillit til þess við ákvörðun launa fyrir umrædd störf. Með vísan til þess sem að framan er rakið er það niðurstaða úrskurðar þessa að skattaleg meðferð tekna kæranda frá Danmörku hafi verið í fullu samræmi við íslenska löggjöf og ákvæði fyrrnefnds tvísköttunarsamnings. Vegna tilvísunar kæranda til meðalhófsreglu 12. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 skal tekið fram að skattlagning umræddra tekna hjá kæranda leiðir af lögum. Verður því ekki talið að meðalhófsregla eigi hér við, enda er einungis um að ræða úrlausn á grundvelli gildandi réttarreglna. Með vísan til þess sem að framan greinir er kröfum kæranda í máli þessu hafnað.

Úrskurðarorð:

Kröfum kæranda í máli þessu er hafnað.