

Erlendir menn sem starfa hér á landi á grundvelli vinnuleigu-, þjónustu- eða verktakasamninga

Tilfni þessarar orðsendingar er að vekja athygli á skattalegum skyldum sem fylgja störfum erlendra manna hér á landi. Um þessi störf eru iðulega gerðir samningar sem eru með öðrum hætti en gengur og gerist og misbrestur er á að virt sé tilkynningarskylda til bærra yfirvalda. Nefna má þrenns konar form samninga sem einkum eru viðhöfð í þessu sambandi. Í fyrsta lagi getur verið að erlendir starfsmenn séu hér að störfum á vegum erlendra starfsmannaleiga. Í öðru lagi hefur aukist að gerðir séu svokallaðir þjónustusamningar við erlend fyrirtæki um vinnu starfsmanna. Í þriðja lagi kemur fyrir að um starf sé gerður verktakasamningur beint við erlenda starfsmenn.

Þess misskilnings hefur oft gætt að erlendir menn sem starfa hér á landi, sér í lagi ef um er að ræða Evrópubúa sem koma hingað á svonefndri 90 daga reglu, sbr. reglugerð nr. 53/2003 um útlendinga, séu ekki skattskyldir hér á landi. Í skattalegu tilliti hefur þessi regla hins vegar enga þýðingu. Ekki hefur í jafnríkum mæli komið fram að þessir starfsmenn bera skattalegar skyldur hér á landi og þeir innlendu aðilar sem fá þá til starfa og greiða fyrir vinnu þeirra, beint eða óbeint, geta borið skattalegar skyldur og verið ábyrgir fyrir skattgreiðslum þeirra manna. Ríkisskattstjóri vill því benda á eftirfarandi meginreglur og sjónarmið sem hafa þarf í huga við almenna skattframkvæmd í þessu samhengi:

- Tekjur sem aflað er hér á landi fyrir störf eru skattskyldar og þeir sem þeirra tekna njóta eru jafnframt skattskyldir hér á landi óháð því hver greiðir þeim tekjurnar, nema í þeim undantekningartilvikum að við geta átt ákvæði tvísköttunarsamninga við heimaríki þeirra.
- Sé starfsmaður ráðinn á grundvelli samnings um útleigu á vinnuafli telst vinnuveitandinn (verkkaupinn) vera launagreiðandi ef starfsmannaleigan hefur ekki skattalega heimilisfesti hér á landi og er utan EES svæðisins. Við þessar aðstæður ber verkkaupinn, sem þá telst hinn raunverulegi vinnuveitandi, allar skyldur sem launagreiðandi samkvæmt lögum nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, og lögum

nr. 113/1990, um tryggingagjald. Honum ber því að halda eftir staðgreiðslu af launum starfsmannanna ásamt því að greiða tryggingagjald af laununum. Jafnframt ber launagreiðandanum að standa skil á launaframtali og gera grein fyrir launagreiðslum á launamiðum samkvæmt 92. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

- Séu hinir erlendu starfsmenn hér á vegum starfsmannaleiga sem hefur staðfestu í EES ríki, EFTA ríki eða á Færeyjum hefur starfsmannaleigan stöðu launagreiðanda í skattalegu tilliti. Sinni starfsmannaleigan ekki skyldum sínum í þessu sambandi færast skyldan yfir á hið íslenska notendafyrirtæki. Sé starfsmannaleigan utan framangreindra ríkja ber íslenska notendafyrirtækið skyldur samkvæmt lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda. Sama á við um svokallaða þjónustusamninga og verktakasamninga sé hið raunverulega innihald þeirra leiga á vinnuafli.

1. Erlendar starfsmannaleigur

Samkvæmt 7. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, telst verkkaupi vera vinnuveitandi starfsmanna og launagreiðandi þeirra hafi starfsmannaleiga ekki skattalega heimilisfesti hér á landi. Hafi starfsmannaleigan staðfestu í ríki innan Evrópska efnahagssvæðisins, í EFTA ríki eða í Færeyjum telst hún vera launagreiðandi nema um annað hafi verið samið við verkkaupa. Allt að einu ber verkkaupi ætíð ábyrgð sem launagreiðandi hafi starfsmannaleiga ekki staðið réttilega skil á staðgreiðslu. Ekki skiptir máli í þessu sambandi hvaðan viðkomandi starfsmaður kemur eða hve lengi hann dvelur hér. Þá ber launagreiðanda að standa skil á fullu tryggingagjaldi, nema í þeim tilvikum að framvísað sé vottorði A-1 (E-101) frá heimalandi starfsmanns á EES-svæðinu, sem staðfesti að hann falli undir almannatryggingalöggjöf heimalands síns í tímabundinni starfsdvöl hér á landi. Greiðist þá eingöngu hluti tryggingagjaldsins. Við álagningu opinberra gjalda fer síðan fram endanleg álagning skatta á þessa einstaklinga þar sem tekið er tillit til dvalartíma, persónuafsláttar og gildandi tvísköttunarsamninga, sé um þá að ræða, og fleiri atriða sem máli kunna að skipta.

Framhald á bakhlið.

2. Þjónustusamningar - Verktakasamningar

Komið hefur í ljós að sum innlend fyrirtæki hafa gert svokallaða þjónustusamninga (verktakasamninga) við erlenda aðila. Leiði skoðun á samningum sem þessum í ljós að í raun og veru sé um að ræða leigu á vinnuafli en ekki eiginlega verktaka- eða undirverktakasamninga ber í skattalegu tilliti að haga skattlagningu í samræmi við raunverulegt efni þeirra, þ.e. eins og aðra starfsmannaleigusamninga sbr. tölulíð eitt að framan. Sé um raunverulega þjónustu-/verktakasamninga að ræða, þ.e. hið erlenda fyrirtæki veitir þjónustu umfram útleigu á vinnuafli og það sem slíkri útleigu tengist, ber hinn erlendi aðili skattalegar skyldur í samræmi við það. Er þá um tvennt að ræða:

1. Sé erlent fyrirtæki með menn að störfum hér á landi ber að líta svo á að hið erlenda fyrirtæki hafi fasta starfsstöð hér á landi, nema í undantekningartilvikum. Ber því þá að skrá starfsemi sína hjá fyrirtækjaskrá, skrá sig á launagreiðendaskrá og skila staðgreiðslu opinberra gjalda auk þess að fá skráningu á virðisaukaskattsskrá sé um virðisaukaskattsskylda starfsemi að ræða og innheimta virðisaukaskatt af hinni seldu þjónustu. Eins þarf kaupandi þjónustu að gæta að því að skilyrði laga og reglugerða um form og efni sölureikninga séu uppfyllt svo heimilt sé að gjaldfæra þá og eftir atvikum færa virðisaukaskatt af þeim sem innskatt. Af rekstri starfsstöðvarinnar er hið erlenda fyrirtæki jafnframt skattskyldt hér á landi, sbr. 4. tölulíð. 1. mgr. 3. gr. laga 90/2003, um tekjuskatt, og ber að skila hér skattframtali og ársreikningi.

2. Í undantekningartilvikum, þ.e. ef starfsemi er lítt varanleg, óstaðbundin, óregluleg eða tilfallandi, ber að líta svo á að fyrirtækið reki hér ekki fasta starfsstöð. Engu að síður ber að líta á starfsemina sem þjónustu erlends aðila, sem innt er af hendi hér á landi. Fer um skattalega meðferð greiðslu fyrir hana samkvæmt 3. tölulíð. 1. mgr. 3. gr. l. 90/2003, um tekjuskatt, og ber kaupanda þjónustunnar, þ.e. hinu innlenda fyrirtæki, að halda eftir og skila staðgreiðslu af þeim greiðslum sbr. 6. tölulíð. 5. gr. l. nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda. Sé um að ræða virðisaukaskattsskylda þjónustu ber þjónustusalánunum eftir atvikum að hafa hér umboðsmann er sinnir þeim skyldum hans, sbr. 6. tölulíð. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, eða að kaupanda þjónustunnar ber að greiða af henni virðisaukaskatt, sbr. 1. mgr. 35. gr. sömu laga.

3. Verktakasamningar við erlenda starfsmenn

Dæmi eru um að gerðir hafi verið verktakasamningar við einstaklinga um sölu á þjónustu og þeir framvísi reikningi fyrir slík störf sem þeir vinna hér á landi. Slíka samninga þarf að meta m.t.t. þess hvort um er að ræða raunverulega verktöku eða launavinnu. Í því efni gilda sömu sjónarmið og þegar um er að ræða þjónustu-/verktakasamninga við innlenda aðila, sbr. einnig kafla tvö að framan. Sé það niðurstaða skattyfirvalda að um sé að ræða launþegasamband ber „verkkaupinn“ ábyrgð á staðgreiðslu af launum viðkomandi og hefur jafnframt aðrar skattalegar skyldur sbr. kafla eitt. Ef um er að ræða raunverulega verktakasamninga eiga við sömu sjónarmið um skattalegar skyldur og fjallað er um í 1. og 2. lið kafla tvö.