



BA í lögfræði

Skattlagning stafrænnar þjónustu

Eru aðrar leiðir færar til skattlagningar stafrænnar þjónustu?

Maí, 2022

Nafn nemanda: Sara Sunneva Gunnarsdóttir

Kennitala: 260600-2490

Leiðbeinandi: Páll Jóhannesson

Útdráttur

Viðfangsefni þessarar ritgerðar er skattlagning stafrænnar þjónustu með tilliti til þeirrar þróunar sem er að eiga sér stað. Skoðað verður hvernig ríki eru að takast á við þær breytingar og þau vandamál á heimsvísu að stór alþjóðleg fyrirtæki séu að komast hjá því að greiða skatt af hagnaði sínum til þeirra ríkja þar sem raunveruleg þjónusta þeirra á sér stað. Mikil þróun hefur orðið í stafrænni þjónustu sem hefur skapað vandamál í alþjóðlegum skattarétti þar sem fyrirtæki hafa verið að nýta sér þessa þróun. Fyrirtæki eiga mun auðveldara með að greiða minni skatt þegar þjónustan fer fram í öðrum löndum.

Helsta markmið ritgerðarinnar er að fjalla um hvernig skattlagning stafrænnar þjónustu á sér stað hérlendis í dag og hvernig hún mun koma til með að verða eftir að leiðbeiningarreglur OECD og G20 landanna hafa verið innleiddar. Til þess þarf að afmarka hvað felst í stafrænni þjónustu og hvernig sú þjónusta er skattlögð. Ásamt því að skoða hverjar reglurnar eru sem OECD og G20 löndin leggja fram og hvernig fyrirkomulag þessara reglna hefur verið útfært innan Evrópusambandsins og hjá öðrum ríkjum. Þá hvernig best væri að haga skattlagningunni hérlendis. Loks verður skoðað hvort tvísköttunarsamningar sem Ísland hefur gert við önnur ríki hafa haft áhrif á innleiðingu reglnanna.

Abstract

The subject of this thesis is the taxation of digital services with regard to the digital development that is taking place. It will be examined how countries are coping with the changes that are taking place and the international problem that large international companies are avoiding paying tax on their profits to those countries where their actual services are taking place. There have been major developments in digital services and a huge problem has arisen in international tax law as companies have been taking advantage of these developments. Companies find it much easier to pay less tax than to provide services in other countries.

The main aim of the thesis is to discuss how the taxation of digital services takes place in Iceland today and how that taxation will possibly become after the OECD and G20 guidelines have been implemented. To do this, you need to define what digital service entails and how that service is taxed. Next, we will look at the rules that the OECD and the G20 countries are proposing. Next, it will be examined how the arrangements for these rules will have been implemented within the European Union and other countries, and then how best to handle taxation in Iceland. Finally, it will be examined whether the double taxation agreements that Iceland has concluded with other countries affect the implementation of the rules.

Efnisyfirlit

Efnisyfirlit.....	iii
Lagaskrá.....	v
Dómaskrá.....	vi
Inngangur.....	1
1. Stafræn þjónusta.....	3
1.1 Almenn.....	3
1.2 Íslensk fyrirtæki sem selja stafræna þjónustu.....	7
1.3 Samantekt.....	7
2. Tekjuskattur og stafræn þjónusta.....	8
2.1 Almenn.....	8
2.2 Tekjuskattur lögaðila.....	9
2.3 Full og ótakmörkuð skattskylda fyrirtækja á Íslandi.....	9
2.4 Takmörkuð skattskylda.....	11
2.5 Skattprósentan.....	12
2.6 Samantekt.....	13
3. Virðisaukaskattur og stafræn þjónusta.....	14
3.1 Almenn.....	14
3.2 Skattskyldusvið virðisaukaskatts.....	15
3.3 Undanþegin velta.....	15
3.4 Virðisaukaskattur og breytingar á alþjóðavísu.....	16
3.4.1 Varnir gegn skattsvikum og skattundanskotum hérlendis.....	18
3.4.2 Aðgerðir erlendis síðustu ár gegn skattsvikum og skattasniðgöngu.....	19
3.5 Samantekt.....	21
4. OECD og aðgerðaráætlun BEPS.....	22
4.1 Almenn um OECD.....	22
4.2 BEPS-aðgerðaráætlunin.....	23
4.3 BEPS 2.0 / two pillar system.....	26
4.4 Gagnrýni á BEPS 2.0.....	27
4.5 Samantekt.....	28
5. Aðgerðir Evrópusambandsins o.fl. ríkja í kjölfar BEPS.....	29
5.1 Aðgerðir Evrópusambandsins.....	29
5.1.1 Næstu skref hjá Evrópusambandinu.....	30

5.2 Önnur ríki.....	31
5.3 Aðgerðir íslenskra stjórnvalda	32
5.4 Samantekt.....	33
6. Tvísköttunarsamningar og stafræn þjónusta	34
6.1 Almenn um tvísköttunarsamninga	34
6.2 Hver eru áhrif tvísköttunarsamninga á BEPS-ráðstafanirnar.....	34
6.3 Samantekt.....	35
Niðurstaða	36
Heimildaskrá.....	38

Lagaskrá

Íslensk lög:

Lög nr. 50/1988 um virðisaukaskatt

Lög nr. 30/2002 um rafræn viðskipti og aðra rafræna þjónustu

Lög nr. 90/2003 um tekjuskatt

Lög nr. 90/2018 um persónuvernd

Reglugerðir:

Reglugerð nr. 194/1990 um virðisaukaskatt af þjónustu fyrir erlenda aðila og af aðkeyptri þjónustu erlendis frá

Reglugerð nr. 2016/679 um persónuvernd

Dómaskrá

Hrd. 726/2013

Úrskurðir yfirskattanefndar

Niðurstaða yfirskattanefndar í úrskurði kveðnum upp 6. október 2004 nr. 325/2004

Inngangur

Miklar tækniframfarir hafa átt sér stað síðustu ár sem hafa haft mikil áhrif á líf fólks og hagkerfi heims. Nánast hvert einast mannsbarn notar í dag streymisveitur fyrir sjónvarp, útvarp, tónlist, bækur og tónleika. Líf manna hefur gjörbreyst á ótrúlega skömmum tíma. Breytingarnar hafa skapað tækifæri eða með öðrum orðum krefjandi aðstæður í alþjóðlegum skattarétti, þar sem fyrirtækin sem selja rafræna þjónustu geta komist hjá því að greiða skatt (eða lækkað skattbyrði sína) með því að færa skattstofna til ríkja með hagstæðari skattareglur. Þetta misræmi í skattareglum og þessir breyttu viðskiptahættir kalla á aðgerðir alþjóðasamfélagsins.¹ Hefðbundnir viðskiptahættir hafa gjörbreyst frá því sem áður var þegar menn treystu mikið á efnislega nærveru. Skattaréttur var byggður á þeirri forsendu og þarf því að uppfæra hann eftir aðstæðum í dag.

Vegna þessara þróunar í samfélaginu hafa alþjóðasamtök og einstaka ríki krafist samræmdra aðgerða á alþjóðavísu til að endurheimta traust og tryggja að hagnaður fyrirtækjanna sé skattlagður þar sem atvinnustarfsemin fer fram og verðmætin verða til. Efnahags- og framfarastofnunin² og G20 löndin³ hafa tekið höndum saman og þróað aðgerðaráætlun, sem m.a. miðar að því að samræma reglur ríkja varðandi skattlagningu stafrænnar þjónustu. Aðgerðaráætlunin hefur fengið nafnið BEPS eða rýrnun skattstofns og tilfærsla hagnaðar og er ætlað að koma í veg fyrir skattasniðgöngu, sem leiðir til rýrnunar skattstofns og tilfærslu hagnaðar. Aðgerð eitt í aðgerðaráætluninni hefur verið sniðin að skattalegum áskorunum stafræna hagkerfisins. En fjallað verður nánar um þessar aðgerðir OECD í fjórða kafla ritgerðarinnar. Evrópusambandið hefur í framhaldinu lagt fram drög að tilskipunum hvernig útfæra skuli þessar nýju reglur innan Evrópusambandsins. Hérlendis hefur ekki verið útfært hvernig þessar reglur verða innleiddar en ríki eins og Bretland, Ítalía, Spánn o.fl. hafa gengið svo langt að innleiða reglur út frá leiðbeiningarreglum OECD.

Ísland er þátttakandi í þessari vinnu OECD og á komandi árum er líklegt að skattlagning tekna af streymisveitum muni breytast til muna. Getur þá komið til þess að erlend fyrirtæki verði skattlögð á Íslandi af tekjum sem má rekja til stafrænnar þjónustu þótt þau séu ekki með skattalega heimilisfesti á Íslandi. En ljóst er að tekjurnar verða til hér á landi þegar neytendur nýta þjónustu hérlendis. Það er verið að færa skattlagningu úr því að vera óbein (skattlagningu

¹ Til dæmis eru Google, Facebook o.fl. risafyrirtæki með skattalega heimilisfesti á Írlandi.

² Hér eftir “OECD”. OECD stendur fyrir Organisation for Economic Co-operation and Development eða Efnahags- og framfarastofnunin.

³ G-20 eru samtök sem samanstanda af fjármálaráðherrum og seðlabankastjórum tuttugu ríkja ásamt fulltrúum Evrópusambandsins. Samtökin eru umræðuvettvangur um málefni er varða hagkerfi heimsins.

sem lögð er á neytendur) í beina skattlagningu á fyrirtækin. Stafræn þjónusta er í dag einungis skattlögð með tekjuskatti í því landi sem þau eru með skattalega heimilisfesti en ekki er gerður greinarmunur á fyrirtækjum sem selja stafræna þjónustu og öðrum lögaðilum. Einnig er svo lagður virðisaukaskattur á virðisauka á vöru/þjónustu, sem fyrirtækið er að selja.

Tilgangur ritgerðarinnar er að fjalla um þessar skattalegu áskoranir stafræna hagkerfisins vegna þessara þróunar sem hefur átt sér stað og hvernig innleiðing þeirra reglna verður hérlandis. Megináhersla verður lögð á það hvernig reglur OECD hafa verið útfærðar og hvernig verður mögulega tekið á þeim í þeim ríkjum sem hafa samþykkt leiðbeiningarreglurnar.

Ritgerðin skiptist í eftirfarandi kafla: Í fyrsta kafla er fjallað almennt um stafræna þjónustu og þróunina sem hefur átt sér stað. Í öðrum kafla er fjallað um núverandi tekjuskattlagningu stafrænnar þjónustu. Í þriðja kafla er sjónum beint að virðisaukaskattlagningu stafrænnar þjónustu og hvernig ríki bregðast við skattundanskotum á þeirri skattlagningu. Í fjórða kafla er fjallað um aðgerðarplan OECD til að breyta skattlagningu stafrænnar þjónustu. Í fimmta kafla er umfjöllun um aðgerðir sem Evrópusambandið og önnur ríki hafa ráðist í eftir útgáfu leiðbeiningarreglnanna. Loks í sjötta kafla er fjallað um áhrif þessara reglna á tvísköttunarsamninga.

1. Stafræn þjónusta

Með stafrænni þjónustu (e. Digital goods and services) er átt við þjónustu sem á sér stað með rafrænum hætti í gegnum internetið eða á öðru rafrænu formi. Þjónustan er því sjálfvirk og krefst lítillar sem engrar mannlegrar íhlutunar. Sem dæmi um stafræna þjónustu er hægt að nefna tölvuleiki, rafbækur, vefsíður, streymisveitur o.fl.⁴ Í kaflanum verður farið nánar út í hvað hugtakið stafræn þjónusta merkir og hver eru hennar helstu einkenni.

1.1 Almennt

Í 3. gr. laga nr. 30/2002 um rafræn viðskipti og aðra rafræna þjónustu er hún skilgreind sem: „þjónusta sem almennt er veitt gegn greiðslu, úr fjarlægð, með rafrænum hætti að beiðni þjónustuþega.“ Stafræn þjónusta hefur verið að þróast hratt um allan heim en með henni er verið að skapa öflugt samfélag með aukinni samkeppnishæfni sem leiðir til verðmætasköpunar og myndar grundvöll hagsældar. Stafræn þjónusta er skýr, örugg, einföld og hraðvirk. Hún skapar mörg tækifæri til þess að bæta þjónustuupplifun neytenda með aukinni stafrænni þjónustu. Stafræna þróunin eykur tækifæri fyrirtækja til að hafa greiðari aðgang að neytendum sínum en áður var. En hér áður fyrr var aðeins hægt að afla gagna frá neytendum með því að leggja fyrir þá spurningar og skrásetja þær. Í dag geta fyrirtæki fengið aðgang að gögnum á mun auðveldari hátt í gegnum raftæki neytenda. Því er mun auðveldara fyrir fyrirtæki að greina neytendur sína til þess að geta bætt þjónustuna. Það getur verið mikilvægt fyrir fyrirtæki að hafa aðgang að gögnum um neytendur sína til þess greina hvar hægt er að gera betur og hvað það er sem aðgreinir fyrirtækið frá öðrum samkeppnisaðilum á markaðnum.⁵ Í þessu sambandi er þó mikilvægt að fyrirtæki hugi að lögum nr. 90/2018 um persónuvernd en með reglugerð 2016/679 þar að lútandi var sérstaklega tekið fram að hagsmunir neytenda væru mikilvægari en hagsmunir fyrirtækja. Af þeim sökum voru sett ströng viðurlög við brotum á þeim reglum.

Neytendur hafa með stafrænni þróun mun meiri áhrif en áður þar sem þeir geta með auðveldari hætti haft áhrif á orðspor fyrirtækja og vörumerki þeirra. Neytendur geta opinberlega fjallað um fyrirtæki á neikvæðan eða jákvæðan hátt og það getur haft mikil áhrif á hvort aðrir muni sækjast eftir þjónustu fyrirtækisins. Því hafa fyrirtæki þurft að gjörbreyta markaðssetningu sinni og þurft að finna nýjar leiðir fyrir viðskiptavinum til að kaupa þjónustuna

⁴ Victor Avelar “What the Hell (Heck?) are digital Services?” (Schneider Electric Blog, 3. ágúst 2016) <<https://blog.se.com/datacenter/2016/08/03/digital-services/>> skoðað 14. febrúar 2020.

⁵ Stafrænt Ísland“ (Ísland, júlí 2020) <<https://island.is/s/stafrant-island>> skoðað 14. febrúar 2020.

eða vöruna sem fyrirtækið er að bjóða upp á.⁶ Fyrirtæki hafa meðal annars nýtt sér áhrifavalda með marga fylgjendur á samfélagsmiðlum til að auglýsa vörur sínar í stað þess eins og var gert áður fyrr að auglýsa í dagblöðum o.fl. Fyrirtæki geta boðið upp á bæði vörur og þjónustu stafrænt en sem dæmi um það er hægt að nefna t.d. Amazon.com þar sem bæði er hægt að panta vörur og fá sendar heim en einnig t.d. rafbækur, sem eru afhendar rafrænt.⁷

Sjálfsafgreiðslulausnir eru ein tegund af stafrænni þjónustu en með því er átt við t.d. heimabanka, miðakaup á netinu, sjálfsafgreiðsludælur á bensínstöðvum o.fl. Með tilkomu sjálfsafgreiðslulausna hafa möguleikar neytenda aukist verulega. Sem dæmi er hægt að nefna vefverslanir sem hafa aukið aðgengi neytenda að upplýsingum og vörum til muna. Nú geta neytendur skoðað vöruúrval sem í boði er hvenær sem þeim hentar en ekki aðeins á opnunartímum verslana. Þá taka fyrirtækin einnig niður pantanir í framhaldi og undirbúa vöruskil. Miklu máli getur þó skipt að neytendur skilji tilgang sjálfsafgreiðslulausna og hvernig þær virka annars gegna þær ekki tilgangi sínum. Í því sambandi er því ekki alltaf öruggt að sjálfsafgreiðslulausnir bæti alltaf þjónustugæðin en þær auka í flestum tilvikum þægindin, s.s. hraða og nákvæmni í þjónustu og geta lækkað kostnað.⁸ Ríkisstjórn Íslands leggur mikla áherslu á að stafræn samskipti verði meginsamskiptaleið fólks og fyrirtækja við hið opinbera. Stafræn samskipti er ein helsta leið stjórnvalda til að bæta opinbera þjónustu og til að styrkja um leið samkeppnishæfni landsins. Með því einfaldast líf þeirra sem búa og starfa á Íslandi.⁹ Frá upphafi heimsfaraldurs kórónuveirunnar hefur framboð stafrænnar þjónustu stórauðist en uppi voru aðstæður þar sem stafræn þjónusta varð mikilvægari sem aldrei fyrr vegna fjöldatakmarkana og fleiri þátta.¹⁰

Þegar fyrirtæki fara að nýta sér stafræna tækni til að auka ávinning sinn þá á sér stað stafræn umbreyting fyrirtækjanna.¹¹ Mörg alþjóðleg fyrirtæki hafa nýtt sér þessar breytingar sem hafa átt sér stað í stafrænni þjónustu síðustu ár, þar sem mikil útbreiðsla hefur átt sér stað

⁶ David L. Rogers, *The digital transformation playbook: rethink your business for the digital age* (New York, 2016).

⁷ Arpan Kumar Kar, Manmoahan Prasad Gupta, P. Vigneswara Ilavarsan og Yogesh K. Dwivedi, *Advances in Smart Cities: Smarter People, Governance, and Solutions* (Chapman and Hall/CRC, 2017) 153-154.

⁸ Oliver Ehrlich, Harald Fanderl og Christian Habrich, Mastering the digital advantage in transforming customer experience (McKinsey & Company, 3. maí 2017) <<https://www.mckinsey.com/business-functions/operations/ourinsights/mastering-the-digital-advantage-in-transforming-customer-experience>> skoðað 25. febrúar 2022.

⁹ Stafrænt Ísland“ (Ísland, júlí 2020) <<https://island.is/s/stafrant-island>> skoðað 14. febrúar 2020

¹⁰ Alþt. 2021-2022, A deild, þskj. 753-513 mál, 97

¹¹ „Digitization, digitalization and digital transformation: the differences“ (I-SCOOP) <<https://www.i-scoop.eu/digital-transformation/digitization-digitalization-digital-transformation-disruption/>> skoðað 25. febrúar 2022.

með farsíma og spjaldtölvur sáu fyrirtæki eins og t.d. Netflix tækifæri í því. Netflix er eitt stærsta streymisveitufyrirtæki heims og hefur nú mörg hundruð milljónir alþjóðlegra áskrifenda, sem koma frá um 200 löndum um allan heim. Stóru streymisveitufyrirtækin hafa nánast alveg tekið yfir sjónvarpsstöðvar í beinni dagskrá og hafa því mörg fyrirtæki breytt sinni stefnu eftir samfélagslegri þróun.¹²

Til að greina hvað stafræn þjónusta er hefur OECD sett fram hvað helst einkenni hana. Töldu þau fram sex þætti sem aðgreina hvað felst í stafrænni þjónustu. Þeir eru hreyfanleiki, nýting gagna, netáhrif, fjöhlíða viðskiptalíkön, tilhneiging til einokunar eða fákeppni og óstöðugleiki.¹³ Hreyfanleika var skipt í þrjá hluta, hreyfanleika óefnislegra eigna, hreyfanleika neytenda og viðskiptavina og viðskiptaaðgerða. Stafræn fyrirtæki eru farin að treysta verulega á t.d. hugbúnað og eyða þau miklu fjármagni í rannsóknir til að uppfæra núverandi hugbúnað og nýjar hugbúnaðarvörur. Framfarir í stafrænni þjónustu gerir það að verkum að neytendur geta í auknum mæli stundað atvinnustarfsemi í öðrum löndum en þar sem viðkomandi er staddur. Einstaklingur getur t.d. verið búsettur á Íslandi, keypt forrit í Svíþjóð og svo notað forritið í Bretlandi. Þessu fylgir sú áskorun að neytendur eru farnir að nota persónuleg netkerfi sem geta viljandi eða óviljandi dulbúið staðsetninguna þar sem endanleg sala fór fram. Því eru mörg samskipti á netinu nafnlaus sem getur aukið erfiðleika við auðkenningu og staðsetningu neytenda. Fyrirtæki eru svo farin í auknum mæli að stjórna rekstri sínum í öðrum löndum en þar sem starfsemin fer fram. Þessi aukning hefur einnig haft þau áhrif að hægt er að lágmarka viðveru starfsfólks og hafa fyrirtæki stækkað verulega að umfangi og um leið lágmarkað fjölda starfsfólks sem sinnir stjórn daglegs reksturs fyrirtækja.¹⁴ Því er ljóst að ef þjónusta fyrirtækis getur hreyfst á milli landa þá er um stafræna þjónustu að ræða.

Annað einkenni stafrænnar þjónustu samkvæmt OECD er nýting gagna sem fer fram með öðrum hætti þegar um stafræna þjónustu er að ræða. Fyrirtæki safna gögnum um viðskiptavinina sína, neytendur, birgja o.fl. til þess að geta bætt þjónustuupplifun neytenda. En mikilvægt er fyrir fyrirtæki að afla þessara gagna sem gerir þeim kleift að bæta sín viðskipti og

¹² Aricarospena „Netflix’s Growth Alongside Digital Transformation“ (Digital Innovation and Transformation, 1. febrúar 2018) <<https://digital.hbs.edu/platform-digit/submission/netflixs-growth-alongside-digital-transformation/>> Skoðað 14. febrúar 2022.

¹³ „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report“ (OECD, 5. október 2015) <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en;jsessionid=fceXVyI1U_pgWqJSLQs0HkOJ.ip-10-240-5-157> skoðað 8. mars 2022, 64-65.

¹⁴ Sama heimild 65-66.

hvar þau standa á markaðnum.¹⁵ Með þessu átta fyrirtæki sig á hvað þarf að bæta hvað fyrirtækið og viðskipti varða.

Þriðja einkennið er netáhrif, en þá er vísað til ákvarðana neytenda sem geta haft bein áhrif á ávinninginn sem aðrir notendur fá. Netáhrif sjást þegar samhæfni við aðra notendur er mikilvæg og verða fyrirtæki mun gagnlegri í augum neytenda eftir því sem viðskiptavinum fjölgar. Sem dæmi um netáhrif er hægt að nefna faxvélina en hún varð gagnlegri eftir því sem fleiri eignuðust hana en lítið gagn hefði verið af henni ef aðeins einn neytandi hefði átt hana. Annað dæmi væri Facebook en ef aðeins einn notandi nýtti sér það forrit væri lítið gagn í því fyrir þann notanda. Netáhrif eru því mikilvægur þáttur í starfsemi margra fyrirtækja.¹⁶

Fjórða einkennið er fjöhlíða viðskiptalíkön en þau eru byggð á markaði þar sem margir hópar eiga samskipti í gegnum millilið eða vettvang og hafa ákvarðanir hvers hóps áhrif á útkomu annarra í hópnun. Viðskiptalíkön eru lík netáhrifum á þann veg að verðmæti fyrirtækja aukast eftir því sem notendum fjölgar. Fjöhlíða viðskiptalíkön hafa aukist verulega vegna aukningar í stafrænni þróun þar sem hún hefur aukið aðgengi fyrirtækja fyrir stærri hóp viðskiptavina og aukið sveigjanleika í rekstri.¹⁷ Fimmta einkennið er tilhneiging til einokunar eða fákeppni. Fyrirtæki geta náð markaðsráðandi stöðu á skömmum tímum ef netáhrifin eru svo sterk að markaðurinn geti þróast út í að aðeins eitt stórt net með tilheyrandi einokun. Ástæðan fyrir þessu er helst netáhrif og mikilvægi óefnislegra eigna á markaðnum sem eru oft vernduð með hugverkaréttindum.¹⁸

Sjötta og síðasta einkennið er óstöðugleiki en stafræn þróun hefur leitt til þess að það myndast óstöðugleiki fyrir fyrirtæki sem stunda atvinnurekstur á stafrænum markaði. Fyrirtæki geta fljótt misst einokunarstöðu sína ef þau fylgja ekki tækniþróuninni sem er að eiga sér stað. Fyrirtæki í samkeppni geta verið fljót að taka við sér ef þau fylgja þróuninni. Mörg fyrirtæki hafa unnið hart að því að fjárfesta í rannsóknum og vinna reglulega í því að markaðssetja nýjar vörur eða þjónustu og fylgja þeirri þróun sem fram undan er til að koma í veg fyrir að þau missi einokunarstöðu sína.¹⁹

¹⁵ Sama heimild bls. 68.

¹⁶ Sama heimild 71.

¹⁷ Sama heimild 71-72.

¹⁸ Sama heimild 73.

¹⁹ Sama heimild 73.

1.2 Íslensk fyrirtæki sem selja stafræna þjónustu

Meðal íslenskra fyrirtækja sem selja stafræna þjónustu má nefna t.d. Símann en það símafyrirtæki selur streymisveituaðgang. Hægt er að borga ákveðið gjald og fá þá aðgang að sjónvarpsefni. Síminn hegðar sér því mjög líkt og alþjóðlegu fyrirtækin svo sem Netflix, sem selur svipaða þjónustu. Áður fyrr var dagskrá Símans hins vegar nánast opin en með tilkomu Netflix hefur fyrirtækið breytt um stefnu. Af þjónustu sinni greiðir Síminn venjulegan tekjuskatt hérlendis og greiða neytendur síðan virðisaukaskatt af þeirri þjónustu. Þegar fyrirtæki eins og Netflix á í hlut þarf að líta til þess hvort það skili virðisaukaskatti til ríkissjóðs þar sem um er að ræða alþjóðlegt fyrirtæki sem ekki er með skattalega heimilisfesti hérlendis. Svo flækist málið enn frekar þegar við erum með síður eins og Express vpn sem fela hvar neytendur fyrirtækjanna eru staddir. Þá getur viðkomandi neytandi verið staddur á Íslandi en nýtt sér þjónustuna eins og hann sé staddur í Bandaríkjunum.

1.3 Samantekt

Af framansögðu má sjá að stafræn þjónusta fer fram í gegnum internetið eða með rafrænum hætti. Til þess að aðgreina stafræna þjónustu frá venjulegri þjónustu lagði OECD fram sex skilyrði fyrir stafrænni þjónustu. Ef hún uppfyllir þau skilyrði er um stafræna þjónustu að ræða. Á undanförunum árum hefur rafræn þjónusta aukist verulega og hafa fyrirtæki þurft að breyta stefnu fyrirtækja sinna í takt við það.

2. Tekjuskattur og stafræn þjónusta

Fjallað er um aðila sem eru skattskyldir í lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt (tsl.). Í kaflanum verður fjallað um núverandi tekjuskattlagningu lögaðila sem selja stafræna þjónustu. Ekki er gerður greinarmunur á lögaðilum sem selja stafræna þjónustu og öðrum lögaðilum, sbr. 2. gr. tsl. Lagður er tekjuskattur á tekjuskattstofn lögaðilanna og greiða þeir mismunandi skattprósentu eftir félagaforum, sbr. 2. gr laga um tekjuskatt. Lögaðilar geta borið ótakmarkaða skattskyldu eða takmarkaða skattskyldu eftir tengingu þeirra við landið. Lögaðilar sem bera ótakmarkaða skattskyldu ber að greiða tekjuskatt af öllum sínum tekjum hvaðan sem þeirra er aflað. Hins vegar greiða þeir sem bera einungis takmarkaða skattskyldu einungis tekjuskatt af þeim tekjum sem eiga uppruna sinn á Íslandi.

2.1 Almennt

Vegna mikillar aukningar á stafrænni þjónustu hefur skapast umræða um skattlagningu þjónustunnar og síðan fyrirtækja sem veita hana. Mikilvægt er að hafa í huga að um er að ræða bæði mjög lítil fyrirtæki á íslenskum mælikvarða með skattskylda heimilisfesti á Íslandi og svo stór alþjóðleg fyrirtæki. Samkeppnisstaða íslenskra fyrirtækja við hin erlendu er mjög skökk ef skattlagning þjónustunnar er ekki með sambærilegum hætti. Sem dæmi má nefna að um 70% heimila á Íslandi eru með áskrift af Netflix, Amazon, Disney og Viaplay.²⁰

Fyrirtæki á alþjóðlegum markaði sem selja stafræna þjónustu bera ótakmarkaða skattskyldu í því landi þar sem þau eru með skattalega heimilisfesti. Þau greiða því einungis tekjuskatt í því ríki af öllum tekjum sínum en geta borið takmarkaða skattskyldu á tekjum sem eiga uppruna sinn í löndum utan þess ríkis. Þjónustan sem þau veita getur síðan verið skattlögð bæði í því ríki sem þau veita þjónustuna frá svo og í þeim ríkjum sem þjónustan er veitt. Á Íslandi og í Evrópu er virðisaukaskattur lagður á þessa starfsemi. Hér skapast tækifæri til skattahagræðingar þar sem ríki bjóða misháa tekjuskattprósentu sem hefur leitt til þess að mörg alþjóðleg stórfyrirtæki hafa leitað til Írlands með skattalega heimilisfesti sína, sem dæmi má nefna Amazon, Netflix, Google, Facebook.²¹ En í því sambandi hefur verið talið mikilvægt að

²⁰ Brot símans hf. á skilyrðum í sáttum við Samkeppniseftirlitið við sölu á Enska boltanum á Símanum Sport, ákvörðun Samkeppniseftirlitsins nr. 25/2020, 28. maí 2020.

²¹ George Turner, „Netflix, tax reform and the unreal nature of digital taxation” (Tax watch, 8. desember 2020) <https://www.taxwatchuk.org/netflix_tax_reform/> skoðað 16. febrúar 2022.

koma í veg fyrir að fyrirtæki geti fært sig á milli landa eftir því sem hentar til að greiða sem minnst af skatti. Til dæmis með lágmarksskattlagningu fyrirtækja. Þá greiða fyrirtækin sama skatt þrátt fyrir að þau séu heimilisföst í lágskattaríki.

2.2 Tekjuskattur lögaðila

Tekjuskattur er lagður á tekjuskattstofn lögaðila og ákvarðast sem tekjur að teknu tilliti til þess frádráttar sem þessum aðilum er heimilaður. Tekjuskattstofnshlutfall er breytilegt eftir félagiformi, þ.e. hvort um er að ræða hlutafélag, einkahlutafélag, samlagsfélag, samlagshlutafélag eða sameignarfélag.²²

Í 2. gr. tsl. er fjallað um skyldu lögaðila sem eru heimilisfastir hér landi til þess að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum. Þeir bera því ótakmarkaða skattskyldu hérlandis. Í 1.-5. tölulið 2. gr. tsl. eru lögaðilar flokkaðir í félagiform. Algengustu félagiformin hér á landi eru hlutafélög og einkahlutafélög, sbr. 1. tölul. 2. gr. tsl. Sameignarfélög og samlagsfélög geta hins vegar hentað vel fyrir einfaldan rekstur en þau eru helst notuð á sviði ráðgjafarstarfsemi.²³

2.3 Full og ótakmörkuð skattskylda fyrirtækja á Íslandi

Í 1. mgr. 2. gr. tsl. er kveðið á um ótakmarkaða skattskyldu lögaðila. Þar segir að lögaðilar sem eru heimilisfastir hérlandis ber að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum hvaðan sem þeirra er aflað. Talið er upp hvaða lögaðilar það eru sem bera ótakmarkaða skattskyldu og er um að ræða hlutafélög, einkahlutafélög, samlagsfélög og sameignarfélög o.fl.

Kveðið er á um í 2. mgr. 2. gr. tsl. hvenær lögaðili telst eiga heima hérlandis. Þar er tekið fram að viðmiðið sé að hann sé skráður hér á landi, telji heimili sitt vera hérlandis samkvæmt samþykktum sínum eða ef raunveruleg framkvæmdastjórn hans er hérlandis en þá ber hann ótakmarkaða skattskyldu. Áður fyrr gildi aðeins formleg skráning fyrirtækis og ekki var tekið tillit til framkvæmdastjórnar nema þá sem fjallað er um í 5. tölul. 1. mgr. 2. gr. laganna. Þar var líklegast um að ræða mistök við lagasetningu þar sem niðurstaða yfirskattanefndar í úrskurði kveðnum upp 6. október 2004 nr. 325/2004 var:

„Kærandi í máli þessu var félag með takmarkaðri ábyrgð sem skráð var í Hollandi. Var kæruefni málsins sú ákvörðun skattstjóra að telja kæranda bera

²² „Tekjuskattur“ (Skatturinn, e.d.) <<https://www.skatturinn.is/atvinnurekstur/skattar-og-gjold/tekjuskattur/>> skoðað 15. febrúar 2022.

²³ Páll Jóhannesson: „Tekjuskattur, kennsluhefti“ (Reykjavík, Haust 2021.) 14.

sjálfstæða skattskyldu hér á landi þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn félagsins væri hér á landi, sbr. 2. mgr. 5. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981. Yfirsattanefnd féllst ekki á að umrætt ákvæði fæli í sér slíka heimild til að skattleggja hér á landi félög með takmarkaðri ábyrgð sem skráð væru erlendis, enda tæki ákvæðið einungis til annarra félaga, sjóða og stofnana en þeirra sem talin væru í öðrum tölulíðum 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981. Með vísan til þess og þar sem í lögum nr. 75/1981 væri ekki fyrir að fara almennri aðsetursreglu varðandi ótakmarkaða skattskyldu lögaðila var ákvörðun skattstjóra felld úr gildi.“

Yfirsattanefndin taldi að þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn fyrirtækisins væri hér á landi bæru þau ótakmarkaða skattskyldu hérlendis þrátt fyrir að aðeins formleg skráning fyrirtækis gildi. Í kjölfar niðurstöðunnar var 2. gr. tsl. breytt og sú regla lögfest að þau félög sem væru skráð hér á landi bæru ekki aðeins ótakmarkaða skattskyldu heldur einnig þau sem teldu heimili sitt vera hér samkvæmt samþykktum sínum eða ef raunveruleg framkvæmdastjórn þeirra væri hér á landi.²⁴

Draga má þá ályktun af 2. mgr. 2. gr. tsl. að það þurfi aðeins að fullnægja einu skilyrði til að lögaðili teljist eiga heimilisfesti hér á landi. Þá dugar að lögaðili sé aðeins skráður hér á landi til þess að teljast vera með ótakmarkaða skattskyldu hérlendis. Hins vegar ef lögaðili telur aðeins samkvæmt samþykktum sínum sig eiga heimilisfesti hérlendis þá dugir það ekki nema framkvæmdastjórn hans sé jafnframt hérlendis.²⁵ Eins ef framkvæmdastjórn fyrirtækis er hérlendis en það er skráð samkvæmt samþykktum sínum í öðru landi þá dugir það ekki til að lögaðilinn beri ótakmarkaða skattskyldu hérlendis.

Ótakmörkuð skattskylda lögaðila byggist ekki aðeins á formlegri skráningu félags, þá væri frekar einfalt að færa skattskyldu félaga annað þrátt fyrir að því væri alfarið stjórnað hér á landi. Það eru ekki til neinar leiðbeiningar um hvenær raunveruleg framkvæmdastjórn telst vera hérlendis en hægt er að skoða erlend fordæmi þar sem gilda svipaðar reglur. Ef þær eru skoðaðar má líta svo á að viðmiðið sé ef íslenskir lögaðilar taka ákvarðanir um dagleg viðskipti erlends félags hér á landi þá má ætla að raunveruleg framkvæmdastjórn þess sé hér á landi þótt hluti stjórnarmannanna eða framkvæmdastjóra sé erlendis.²⁶ Fram kemur í *bindandi álit* ríkisskattstjóra nr. 6/10 að við mat á því hvort raunveruleg framkvæmdastjórn félags telst vera hérlendis þá þurfi að fara fram sérstakt mat í hverju tilfelli fyrir sig. Ap mati ríkisskattstjóra þyrfti að skoða hvar meginákvarðanir félagsins væru teknar um stjórnunarleg og viðskiptaleg

²⁴ Sama heimild, 14-15.

²⁵ Sama heimild, 15.

²⁶ Sama heimild.

málefni félagsins og hvernig ákvarðanatöku um dagleg málefni félagsins væri háttað. Einnig þyrfti að skoða hvar eigendur félagsins tækju ákvarðanir sínar, hvar stjórn félagsins ætti sæti og hvar aðalskrifstofa félagsins væri. Þegar lagt væri mat á hvort raunveruleg framkvæmdastjórn væri hérlendis þá væri litið til þess hvar höfuðstöðvar framkvæmdastjórnar félagsins væru eða hvar hún kæmi saman. Ekki yrði þó litið fram hjá því að þrátt fyrir að framkvæmdastjórnin byggi öll erlendis þá teldist hún vera hér ef ákvarðanir um daglega stjórn félagsins væru í raun og veru teknar hér á landi. Því er ljóst að lögaðili telst bera ótakmarkaða skattskyldu hér á landi ef hann er skráður hérlendis eða samkvæmt samþykktum sínum teljist vera hérlendis og að raunverulegri framkvæmdastjórn sé stjórnað hérlendis.

2.4 Takmörkuð skattskylda

Erlendir menn og lögaðilar sem eru ekki heimilisfastir hér á landi en stunda hér eftir atvikum launuð störf eða starfsemi eða eftir atvikum hljóta hédan greiðslur af einhverju tagi, bera ótakmarkaða skattskyldu. Talið er upp í tíu tölulíðum hverjir bera takmarkaða skattskyldu í 1. mgr. 3. gr. tsl. Í takmarkaðri skattskyldu felst að það þurfi að greiða skatt af tekjum sem eiga uppruna sinn hérlendis, án þess að tekið sé tillit til tekna þeirra sem kunna að afla þeirra annars staðar á sama tíma eða sama almanaksári. Takmörkuð skattskylda byggir því á tengslum tekna og eigna við landið. Takmörkuð skattskylda nær til tekna svo sem lífeyrisgreiðslur, tekjur af sjálfstæðu starfi eða atvinnurekstri eignatekna, laun fyrir störf o.fl.

Takmörkuð skattskylda er þess eðlis að það er eingöngu greiddur tekjuskattur af tekjum sem eiga uppruna sinn á Íslandi, sbr. 1. mgr. 3. gr. tsl.²⁷ Þeir aðilar sem reka fasta starfsstöð hér á landi, taka þátt í rekstri fastrar starfsstöðvar eða njóta hluta af ágóða slíkrar starfsstöðvar skulu greiða tekjuskatt af þeim tekjum hérlendis, sbr. 4. tölul. 3. gr. tsl. Fyrirtæki geta því starfað í öðru landi án þess að teljast heimilisföst þar og bera þá aðeins takmarkaða skattskyldu. Algengt er að lögaðilar setji upp fasta starfsstöð hérlendis og í þeim tilvikum er hagnaðurinn sem tengist þeirri starfsstöð skattlagður hérlendis.²⁸

Það eru tvö skilyrði fyrir því að um takmarkaða skattskyldu sé að ræða, sbr. 4. tl. 3. gr. tsl. Í fyrsta lagi er um að ræða að stundaður sé atvinnurekstur hérlendis og í öðru lagi að atvinnureksturinn sé stundaður frá fastri starfsstöð. Til þess að afmarka hugtakið „föst starfsstöð“ þarf að taka mið af hugtakinu föst atvinnustöð samkvæmt 1.-3. mgr. 5. gr.

²⁷ Sama heimild 15.

²⁸ Ragnheiður Snorradóttir og Stefán Már Stefánsson, *Tvísköttunarsamningar og evrópskar skattareglur* 60-61.

tvísköttunarsamningsfyrirmyndar OECD og greinargerð með henni, sbr. *bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 11/2013*. Ríkisskattstjóri taldi þar að álitsbeiðandi bæri takmarkaða skattskyldu, skv. 4. tölul. 4. gr. tsl. Yfirsattanefnd taldi í áliti sínu að til þess að ná að afmarka hugtakið „föst starfsstöð“ þyrfti að líta til 5. gr. samningsfyrirmyndar OECD þar sem væri sett fram ítarlegri skilgreining á hugtakinu „föst atvinnustöð“.²⁹ Nefndin taldi fram fjögur skilyrði sem yrði að uppfylla til þess að um væri að ræða fasta atvinnustöð. Það þyrfti í fyrsta lagi að vera um einhvers konar atvinnurekstur að ræða. Í öðru lagi að fyrir hendi væri að umræddum atvinnurekstri væri sinnt frá tiltekinni starfsstöð, þ.e. að um einhvers konar aðstöðu væri að ræða, t.d. hús í einhverjum tilvikum og vélar eða útbúnaður í öðrum tilvikum. Í þriðja lagi þyrfti starfsstöðin að vera föst, þ.e. ákveðinn varanleiki á starfseminni. Loks í fjórða lagi þyrfti starfsemin að fara fram að öllu eða nokkru leyti í gegnum starfsstöðina.

Til að koma í veg fyrir tvísköttun tekna hefur Ísland gert tvísköttunarsamninga við önnur ríki. Þar er hægt að finna ýmis ákvæði sem koma í veg fyrir að tekjur séu skattskyldar hér á landi sem væru það annars ef ekki væri fyrir slíka samninga. Mikilvægt er að skoða viðeigandi tvísköttunarsamninga áður en ákveðið er hvort umræddar tekjur komi til skattlagningar hér á landi.

2.5 Skattprósentan

Mikilvægt er að gera greinarmun á mismunandi tegundum tekna. Sú skipting er í 7. gr. tsl. og skiptist ákvæðið í a-, b- og c-liði og tekjurnar í a-, b- og c-tekjur. A-tekjur eru launatekjur einstaklinga og er endurgjald fyrir hvers konar vinnu, starf eða þjónustu sem innt er af hendi fyrir annan aðila. Í 66. gr. tsl. er kveðið á um skattprósentu a-tekna sem eru launatekjur.³⁰

B-liður 7. gr. tsl. fjallar um atvinnurekstur og er þá um að ræða atvinnurekstur lögaðila og einstaklinga. Lagður er tekjuskattur á tekjuskattstofn lögaðila og ákvarðast sem tekjur að teknu tilliti til þess frádráttar sem þessum aðilum er heimilaður. Tekjuskatthlutfallið er mismunandi að teknu tilliti til tegundar félagsins. Það er kveðið á um skattþrep lögaðila í 71. gr. tsl. þar segir að tekjur lögaðila séu skattlagðar með 20% til 37,6% skattþrepi eftir félagiformi. Það þarf síðan að taka tillit til reiknaðs endurgjalds starfandi eiganda og 22% fjármagnstekjuskatts þegar arður er greiddur til eiganda. Hlutfélög og einkahlutafélög,

²⁹ Í 1. mgr. 5. gr. samningsfyrirmyndarinnar kemur fram: „Í samningi þessum merkir hugtakið „föst atvinnustöð“ fasta starfsstöð þar sem starfsemi fyrirtækis fer að nokkru eða öllu leyti fram.“

³⁰ Páll Jóhannesson: „Tekjuskattur, kennsluhefti“ (Reykjavík, Haust 2021,) 25.

samlagshlutafélög sem eru sjálfstæðir skattaðilar bera 20% tekjuskatt. Samlagsfélög og sameignarfélög sem eru sjálfstæðir skattaðilar bera 37,6% tekjuskatt. Þeir lögaðilar sem bera 37,6% tekjuskatt greiða 22% tekjuskatt af fengnum arði frá hlutafélögum.³¹

Ákvæði C-liðar 7. gr. tsl. fjallar um fjármagnstekjur. Fjármagnstekjuskattur er skattur sem er lagður á eignatekjur einstaklinga utan atvinnurekstrar. Helstu tegundir þeirra eru vextir, gengishagnaður, arður, söluhagnaður og leigutekjur. Þegar um er að ræða lögaðila skiptir sundurgreining B- og C-tekna ekki svo miklu máli þar sem skattprósentan er yfirleitt sú sama.³²

2.6 Samantekt

Af framansögðu þá er skattlagning fyrirtækja sem selja stafræna þjónustu ekki öðruvísi háttað en skattlagning annarra lögaðila. Þau greiða tekjuskatt eftir því hvaða félagaform um er að ræða og eftir tegund tekna. Lögaðilar geta borið ótakmarkaða og takmarkaða skattskyldu eftir uppruna tekna þeirra og skráningu þeirra. Þeir kallast að bera ótakmarkaða skattskyldu héraendis þegar allar tekjur þeirra eru skattlagðar sama hvaðan þeirra er aflað. Hins vegar ber þeim sem greiða takmarkaða skattskyldu héraendis einungis að greiða tekjuskatt af þeim tekjum sem eiga tengingu við Ísland.

³¹ Sama heimild 28-29.

³² Sama heimild 29.

3. Virðisaukaskattur og stafræn þjónusta

Í kaflanum verður fjallað um virðisaukaskattskyldu fyrirtækja sem selja stafræna þjónustu. Sú þjónusta er virðisaukaskattskyld, sbr. lög nr. 50/1988, um virðisaukaskatt. Í kaflanum verður skoðað hvort stór alþjóðleg fyrirtæki sem selja stafræna þjónustu reyni að komast hjá því að greiða virðisaukaskatt. En um er að ræða fyrirtæki sem bjóða upp á þjónustu í gegnum internetið og getur verið erfitt að fylgjast með þeim viðskiptum. Sérstaklega þegar notendur kaupa sér stafræna þjónustu til að fela hvar þeir eru staðsettir. En nauðsynlegt er að fylgjast með slíkri þjónustu sem einungis er ætluð ákveðnum löndum.

3.1 Almenn

Með lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt (vskl.) var virðisaukaskattur tekinn upp. Þann 1. janúar 1990 tóku þau gildi og þá leystu þau af hólmi áðurgildandi söluskattslög. Virðisaukaskattur er almennur neysluskattur sem er innheimtur af innlendum viðskiptum á öllum stigum og við innflutning á vöru og þjónustu.³³

Þeir rekstraraðilar sem hafa undir höndum sölu eða afhendingu á vöru eða þjónustu ber að innheimta og skila virðisaukaskatti. Varan er ekki margsköttuð því við hverja einstaka sölu skilar fyrirtæki aðeins skatti af verðmætisaukningu í þeirri sölu, þeim virðisauka sem myndast í sölnni. Kallast þessi skattur útskattur. Við skil á skattinum í ríkissjóð dregur skattaðilinn frá þann skatt sem hann hefur greitt öðrum skattaðilum eða tollyfirvöldum við kaup eða eigin innflutning á vörum og öðrum aðföngum til að nota í rekstrinum, sem kallast innskattur.³⁴ Virðisaukaskattur er í flokki óbeinna skatta, en það þýðir að kaupendur vörunnar eða þjónustunnar greiða ekki skattinn beint í ríkissjóð heldur óbeint með neyslu sinni og hækkar virðisaukaskatturinn eftir því sem neysla eykst (kaup og sala á vöru og þjónustu). Það er í höndum seljenda vörunnar og þjónustunnar að innheimta virðisaukaskatt og þeir standa skil á honum í ríkissjóð.³⁵

Almennt skatthlutfall í virðisaukaskatti er 24% af viðskiptum með ákveðna vöru og þjónustu en í undantekningartilvikum er innheimtur 11% virðisaukaskattur, sbr. 14. gr. vskl. Sem dæmi er hægt að nefna útleigu á hótél- og gistisherbergjum, sölu tímarita og dagblaða o.fl.

³³ Ríkiskattstjóri „leiðbeiningarbæklingur fyrir vsk“ (Reykjavík, mars 2020) 5.

³⁴ Sama heimild.

³⁵ „Virðisaukaskattur“ (Skatturinn, 17. febrúar 2022) skoðað 17. febrúar 2022.

Skatturinn reiknast af heildarverði án virðisaukaskatts og er því viðbót við það verð sem fyrirtækið setur upp fyrir viðkomandi vöru eða þjónustu.³⁶

3.2 Skattskyldusvið virðisaukaskatts

Í 1. gr. vskl. er kveðið á um að af innflutningi vöru og þjónustu skuli greiða í ríkissjóð virðisaukaskatt. Í 2. gr. laganna er svo kveðið á um til hvers skattskyldan nær. Meginreglan er sú að öll sala á vöru og þjónustu sé skattskyld nema hún sé sérstaklega undanþegin samkvæmt lögnum. Almennt má segja að túlkað sé mjög rúmt hvað er virðisaukaskattskyld, nánar tiltekið allt, og allar undanþágur eru túlkaðar þröngt.³⁷ Í 1. mgr. 2. gr. vskl. segir að skattskyldan nái til allra vara og verðmæta. Hugtakið vara er ekki sérstaklega skilgreind í lögnum en það má draga þá ályktun að hugtakið sé mjög víðtækt og geti náð til hvers konar efnislegra verðmæta.³⁸

Í lögum um virðisaukaskatt er að finna þrjár mismunandi undanþágur frá virðisaukaskatti. Undanþegna veltu í 3. mgr. 2. gr., undanþegna aðila í 4. gr. og undanþegna veltu í 12. gr. Samkvæmt 2. mgr. 2. gr. vsl. er heilbrigðisþjónusta, félagsleg þjónusta, rekstur skóla o.fl. undanþegin virðisaukaskatti.³⁹ Aðilum sem selja slíka þjónustu ber ekki að innheimta virðisaukaskatt við sölu og geta ekki innskattað innkaup. Samkvæmt 4. gr. vskl. eru listamenn, með lágmarksveltu 2.000.000 kr. per tólf mánaða tímabil frá því að starfsemi hefst og skólamötuneyti eru undanþegin frá virðisaukaskatti.⁴⁰ Undanþegnum aðilum ber ekki að innheimta virðisaukaskatt við sölu á vöru eða þjónustu og geta ekki innskattað innkaup. En fjallað verður um undanþegna veltu í næsta kafla.

3.3 Undanþegin velta

Í 12. gr. vskl. er að finna ákvæði um undanþegna veltu. Slík velta er undanþegin virðisaukaskatti en aðilar sem selja vörur eða þjónustu sem fellur undir ákvæðið geta innskattað innkaup. Einungis verður í ritgerð þessari fjallað um 10. tölul. 12. gr. vskl.

Útflutningur á þjónustu fellur undir undanþegna veltu, sbr. 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl. Þá er þjónustan veitt héraendis en nýtt að fullu erlendis. Það er mjög mikilvægt að gera skýran greinarmun á því að veita og nýta þjónustuna þegar um er að ræða sölu þjónustu yfir

³⁶ Ríkiskattstjóri „leiðbeiningarbæklingur fyrir vsk” (Reykjavík, mars 2020) 5.

³⁷ Sama heimild bls. 6.

³⁸ Þorgeir Örlygsson, *Kaflar úr eignarétti* (Reykjavík, 1998) 55.

³⁹ Ríkiskattstjóri „leiðbeiningarbæklingur fyrir vsk” (Reykjavík, mars 2020) 5.

⁴⁰ Sama heimild.

landamæri. Í ákvæðinu segir að aðilar sem hafa hvorki búsetu né starfsstöð hér landi þurfa ekki að greiða virðisaukaskatt af vörum og þjónustu sem þeir kaupa hérlendis að tilteknum skilyrðum uppfylltum, sbr. 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. vskl.

Aðilar sem hafa hvorki búsetu né starfsstöð hér á landi eru undanþegnir skattskyldri veltu, sbr. 1. gr. reglugerðar nr. 194/1990 um virðisaukaskatt af þjónustu fyrir erlenda aðila og af aðkeyptri þjónustu erlendis. Það er þó skilyrði að þjónustan sé þá nýtt að öllu leyti erlendis eða að kaupandi geti talið virðisaukaskatt vegna kaupa þjónustunnar til innskatts. Af 1. gr. leiðir að þegar aðilar eru að selja þjónustu að fullu til erlendra aðila sem nýta hana erlendis að fullu þurfa ekki að greiða virðisaukaskatt af þeirri þjónustu á Íslandi.

Talið er upp í 2. gr. reglugerðarinnar hverjir falla undir 1. gr. að vera undanþegnir virðisaukaskattskyldu. Vísast til þess sem þar kemur fram að því undanskildu að í 4. tölul. kemur fram að tölvuþjónusta, önnur gagnavinnsla og upplýsingamiðlun falli undir ákvæði 1. gr. reglugerðarinnar. Ef eitthvað ákvæði gæti átt við um sölu á gagnvirkri þjónustu væri það þetta ákvæði.

Fjallað er um þjónustu erlendis frá í II. kafla reglugerðarinnar. Þá er gert ráð fyrir að þjónustan sé nýtt hérlendis og í 4. gr. reglugerðarinnar segir:

Hver sá sem kaupir þjónustu skv. 2. eða 3. gr. erlendis frá til nota að hluta eða öllu leyti hér á landi skal greiða virðisaukaskatt af andvirði hennar, sbr. þó 2. mgr. Um skattverð fer samkvæmt reglum í III. kafla laga nr. 50/1988.

Með vísan til þessa, og af því gefnu að sala á gagnvirkri þjónustu falli undir ákvæði 2. gr., geta neytendur sem kaupa tiltekna stafræna þjónustu erlendis frá til notkunar hérlendis þurft að greiða virðisaukaskatt af andvirði hennar.⁴¹ Hér er verið að leggja skylduna á kaupanda þjónustunnar að skila virðisaukaskatti í ríkissjóð en ekki fyrirtækið sem selur þjónustuna.

3.4 Virðisaukaskattur og breytingar á alþjóðavísu

Í frumvarpi til breytingar á lögum um virðisaukaskatt var talið mikilvægt að breyta ákvæðum laga þar að lútandi er varðaði þjónustu milli landa. Vegna þeirrar alþjóðlegu þróunar í samfélaginu sem hefði átt sér stað. Talið var að löggjöf um virðisaukaskatt hefði ekki fylgt eftir þeirri alþjóðlegu þróun sem hefði orðið á sviði virðisaukaskatts. Því þykir nauðsynlegt að lögfesta breytingar á ákvæðum laga um virðisaukaskatt.

⁴¹ Virðisaukaskattskyld kaup þjónustu frá útlöndum“ (Ísland, 5. apríl 2022)
<<https://island.is/virdisaukaskattsskyld-kaup-thjonustu-fra-utlondum>> skoðað 5. apríl 2022.

Vegna breytinga á alþjóðavísu hefur OECD unnið hart að greiningu á þeim úrlausnarefnum við innheimtu og skil á virðisaukaskatti í milliríkjaviðskiptum. Vaxandi netverslun og rafræn viðskipti yfir landamæri hafa haft mikil áhrif á skattlagningu á þjónustu. Hafa ríki OECD lagt mikla vinnu í að vinna bug á röskun á skattlagningu í milliríkjaviðskiptum. Fjallað verður frekar um vinnu OECD og BEPS-verkefni þeirra í næsta kafla. Verkefnið snýr að virðisaukaskatti og hefur það markmið að koma í veg fyrir tilfærslu tekna og skattstofna frá einu landi til annars. OECD hefur gefið út alþjóðlegar leiðbeiningarreglur um virðisaukaskatt hvernig megi koma í veg fyrir tvískattlagningu og enga skattlagningu án ásetnings. Markmið með reglunum var að koma í veg fyrir samkeppnisröskun í milliríkjaviðskiptum og tryggja skilvirkni í innheimtu virðisaukaskatts þegar um er að ræða sölu á þjónustu milli landa. OECD mælti með því að aðildarríkin tækju mið af reglum þeirra við innleiðingu löggjafar á sviði virðisaukaskatts vegna sölu á vörum og þjónustu milli ríkja. OECD gaf út aðra skýrslu um árangursríka innheimtu virðisaukaskatts í milliríkjaviðskiptum þann 24. október 2017. Í þeirri skýrslu var að finna ítarlegar leiðbeiningar um hvernig innheimta skuli virðisaukaskatt í milliríkjaviðskiptum þegar seljandi vörunnar eða þjónustunnar væri ekki staðsettur í sama landi og kaupandinn þar sem skattlagning ætti sér stað.⁴²

Þá hefur einnig skapast mikil umræða innan Evrópusambandsins um mikilvægi regluverks innan sambandsins til að gera virðisaukaskattskil skilvirkari og einfaldari og koma þannig í veg fyrir skattundanskot (skatthaggræðingu) og rýrnun skattstofna í aðildarríkjum þeirra. Framkvæmdastjórnin gerði aðgerðaráætlun um virðisaukaskatt sem þeir kynntu 7. apríl 2016 (e. VAT Action Plan). Þann 1. desember samþykkti framkvæmdastjórnin tillögur að nútímavæðingu virðisaukaskattkerfisins vegna rafrænna viðskipta milli landa. Markmið með tillögunum var að aðlaga virðisaukaskattkerfi ESB að stafræna hagkerfinu en þær voru hluti af áætlun ESB um rafrænan innri markað (e. Digital Single Market Strategy). Framkvæmdastjórnin birti í kjölfarið tilkynningu til Evrópuþingsins um næstu skref í aðgerðaráætlun sambandsins á sviði virðisaukaskatts. Ráðið samþykkti nýja löggjöf sem mun hafa áhrif á meðferð virðisaukaskatts hjá ESB þann 5. desember 2017. Þessar reglur tóku gildi 1. janúar 2019 og 1. janúar 2021.⁴³

⁴² Alþt. 2017-2018, A-deild, þskj 885- 562 mál.

⁴³ Sama heimild.

Hérlendis hefur þessari þróun verið lítið fylgt eftir á sviði virðisaukaskatts sem hefur átt sér stað í helstu viðskiptalöndum okkar. Með lögum nr. 163/2010 og lögum nr. 121/2011 voru þó stigin stór skref til að samræma innlenda virðisaukaskattslöggjöf í helstu viðskiptaríkjum okkar í Evrópu. Vegna kaupa og sölu á þjónustu sem væri veitt með rafrænum hætti í milliríkjavíðskiptum.⁴⁴

3.4.1 Varnir gegn skattsvikum og skattundanskotum hérlendis

Til þess að koma í veg fyrir skattsvik, skattundanskot og tekjutap ríkissjóð hafa verið gerðar ýmsar breytingar á íslenskri virðisaukaskattslöggjöf og hefur orðið aukning í eftirliti með skattsvikum. Fyrst árið 1986 var gefin út skýrsla af skattsvikanefnd þar sem var farið yfir helstu leiðir til að koma í veg fyrir skattsvik. Á þeim tíma var hins vegar söluskatturinn enn í gildi. Skattsvikanefndin taldi að umfang skattsvika væri 11% af heildarskilufæðum söluskatti á árinu og til þess að bæta úr þessu þyrfti að endurskoða löggjöf um refsingu og álag. Einnig taldi nefndin að það ætti að stofna eftirlitssveit með sérhæfðum skattrannsóknarmönnum sem myndu gera skyndikannanir á bókhaldi fyrirtækja.⁴⁵

Árið 1993 kom út skýrsla frá skattsvikanefndinni þar sem hún kannaði hvort eitthvað hefði breyst frá fyrri skýrslunni frá 1986.⁴⁶ Nefndin taldi að dregið hefði úr⁴⁷ umfangi skattsvika en þeir sem tóku þátt í skattsvikum hafði þó fjölgað mikið milli ára þar sem mun fleiri voru skráðir á virðisaukaskattskrá en áður í söluskattkerfinu.⁴⁸ Þess vegna taldi nefndin að það þyrfti mun meira eftirlit þar sem skattsvikum var enn að fjölga og færðu rekstraraðilar í miklum mæli útgjöld til innskatts, sem tengdust ekki sjálfri starfseminni til að lækka útskatt og skil í ríkissjóð.⁴⁹

Virðisaukaskattsnefnd gaf út aðra skýrslu árið 1999 þar sem hún skoðaði hvort virðisaukaskattur væri að skila sér og hvort hann uppfyllti þær væntingar sem voru gerðar til hans. Nefndin taldi að það þyrfti að auka enn fremur eftirlit en að það væri hins vegar ekki þörf á að breyta löggjöf að svo stöddu. Á þeim tíma voru skattsvik af virðisaukaskattskyldri veltu

⁴⁴ Sama heimild.

⁴⁵ Alþt. 1994-1995, B-deild, þskj. 909- 443 mál.

⁴⁶ Alþt. 2004-2005, B-deild, þskj. 664- 442 mál.

⁴⁷ Sama heimild bls. 12.

⁴⁸ Sama heimild 16.

⁴⁹ Sama heimild 17.

6-8%.⁵⁰ Árið 2004 gaf nefndin út aðra skýrslu þar sem hún taldi að ástæða fyrir skattsvikum hér á landi væri m.a. vegna breyttra aðstæðna í atvinnu- og viðskiptalífinu sem hefði skapað ný tækifæri til skattsvika. Taldi nefndin að grípa þyrfti til varna gegn skattsvikum.⁵¹

Í skýrslu frá 2017 taldi nefndin að brot á skattalögum væru orðin mun skipulagðari og að fjárhæðir væru orðnar mun hærri. Meðal tillagna nefndarinnar var að lögfesta reglur um keðjuábyrgð en þá bar undirverktaki ábyrgð á því að yfirverktaki þeirra greiddi þau opinberu gjöld sem þeim bæri að greiða.⁵² Aðrar tillögur hópsins voru m.a. að setja á hæfisskilyrði fyrir þá sem hygðust stofna hlutafélag og sérstaklega skilyrði þeirra til að komast inn á virðisaukaskattskrá yrðu þrengd. Draga þyrfti úr notkun reiðufjár, auka refsingu fyrir skattalagabrot og auka samstarf ríkisaðila.⁵³

Að þessu sögðu eru helstu breytingar sem hafa átt sér stað til að koma í veg fyrir skattsvik breytingar á löggjöf og aukið eftirlit.

3.4.2 Aðgerðir erlendis síðustu ár gegn skattsvikum og skattasniðgöngu

Skattyfirvöld um allan heim hafa reynt að bæta tæknilausnir til að koma í veg fyrir skattsvik og til að láta skattkerfið ganga betur fyrir sig. Svokölluð keðjuaðferð hefur t.d. verið notuð í Bretlandi. Keðjuaðferðinni er ætlað að koma í veg fyrir skattsvik þar sem seljandi lætur sig hverfa án þess að greiða virðisaukaskatt. Hún er því notuð til þess að tryggja að virðisaukaskattur sé innheimtur af svokölluðum keðjuviðskiptum⁵⁴ og til að draga úr eða minnka samráð milli virðisaukaskattskyldra aðila sem gert er í þeim tilgangi að svíkja skatt úr kerfinu. Ábyrgðin er því lögð á alla aðila innan keðjunnar hvort sem hún er sameiginleg eða ekki til að standa skil á virðisaukaskattgreiðslum, sem ekki hafa verið greiddar af öðrum aðilum innan sömu keðju.⁵⁵ Þá er kaupandi gerður ábyrgur fyrir því að greiða virðisaukaskatt seljandans eða annarra í keðjunni.

⁵⁰ Nefnd um framkvæmd virðisaukaskatts, „Framkvæmd virðisaukaskatts“ (Steindórsprent Gutenberg, mars 2000) 10.

⁵¹ Alþt. 2004-2005, B-deild, þskj. 664- 442 mál.

⁵² Skýrsla starfshóps „Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða“ (fjármála- og efnahagsráðuneytið, 20. júní 2017) 3.

⁵³ Sama heimild 4-5.

⁵⁴ Keðjuviðskipti er t.d. sala á ákveðnum tæknilegum birgðum, sem eru jafnan seldar í tengslum við skattsvik, eins og símar, tölvur o.fl.

⁵⁵ Michael Walpole, „Tackling VAT Fraud“ (IBFD, 2014, september/október)

<https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ivm_2014_05_int_1.pdf> skoðað 10. mars. 2022.

Önnur aðferð sem notast er við er svokölluð „split payment“ aðferðin. Með henni er virðisaukaskatturinn greiddur, sem kaupandi vöru greiðir, beint til skattýfirvalda án milligöngu seljanda.⁵⁶ Það eru hins vegar til mismunandi útgáfur af aðferðinni. Í einni útgáfu greiðir kaupandi fjárhæðina í sitt hvoru lagi á hvorn reikning fyrir sig. Með því er virðisaukaskatturinn ekki greiddur beint til seljanda og hefur hann því takmarkaðan ráðstöfunarrétt yfir honum.⁵⁷ Þá fær hins vegar seljandinn ekki endurgreiddan virðisaukaskatt frá skattýfirvöldum nema það sé gengið úr skugga um að krafa hans sé lögmæt.⁵⁸ Meðal landa sem hafa innleitt aðferðina eru Ítalía, Rúmenía og Pólland. Einnig hefur verið til umræðu að taka aðferðina upp innan Evrópusambandsins. Aðferðinni er ætlað að sporna við virðisaukaskattsvikum með því að draga úr tækifærum til svika, svo sem þar sem seljendur innheimta virðisaukaskatt og láta sig hverfa án þess að standa skil á honum í ríkissjóð.⁵⁹ Mörg lönd hafa einnig tekið upp útgáfur af kerfum til stafrænna reikninga. Meðal þessara landa eru Argentína, Kólumbía, Mexíkó og Brasilía. Þessi kerfi eru góð þar sem þau eru formföst, þ.e. ákveðin skilyrði eru gerð í kerfunum líkt og ákveðin uppsetning, útlit eða fyrir fram ákveðið hvaða þættir eigi að koma fram á reikningunum. Þá getur verið gott að hafa stafrænar undirskriftir á þeim til að auka rekjanleika viðskiptanna og hafa reikningakerfið tengt við sölukerfi sem þarf að samþykkja að gögnin séu réttilega skráð og ófölsuð. Miklu máli skiptir að hafa reikningakerfin beintengd til skattýfirvalda til að auðvelda allt skatteftirlit.⁶⁰

Skattýfirvöld eru farin að nýta sér í auknum mæli tæknivæðinguna við skatteftirlit til að koma í veg fyrir skattsvik og þannig ná fram betri skattinnheimtu. Að þessu sögðu hafa ýmis kerfi verið útfærð til að sporna við því að reynt sé að komast hjá því að greiða virðisaukaskatt en helsta aðferðin sem notast er við í dag eru stafrænar útgáfur.

⁵⁶ „Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues“ (OECD, 21. janúar 2018) <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt2018-en#page62> skoðað 20. mars 2022, 61.

⁵⁷ „Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues“ (OECD, 22. desember 2016) <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends2016_ctt-2016-en#page35> skoðað 10. mars 2022, 34-35.

⁵⁸ Michael Walpole, „Tackling VAT Fraud“ (IBFD, 2014, september/október) <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ivm_2014_05_int_1.pdf> skoðað 10. mars. 2022.

⁵⁹ Brendan Maguaran, „Split Payments: New VAT Collection Mechanism in the European Union“ (Sovos, 30. maí 2018) <<https://sovos.com/blog/vat/split-payments-new-vat-collection-mechanism-in-the-european-union/>> skoðað 11. mars. 2022.

⁶⁰ „Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud“ (OECD, 2017) <<http://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf>> skoðað 12. mars 2022.

3.5 Samantekt

Af framansögðu ber lögaðilum sem selja stafræna þjónustu að greiða virðisaukaskatt af þjónustu sem er nýtt héraðs. Virðisaukaskattur nær til allrar vöru og þjónustu og er túlkað mjög þröngt hvað telst undanþegið frá skatti. OECD hefur lagt fram leiðbeiningarreglur hvernig haga skuli virðisaukaskattlagningu vegna þeirrar þróunar sem hefur átt sér stað á stafrænni þróun. Stafræn þjónusta hefur haft mikil áhrif á virðisaukaskattlagningu en reglunum er ætlað að tryggja skilvirkni í innheimtu virðisaukaskatts í milliríkjavíðskiptum. Héraðs hafa verið gefnar út skýrslur af svokallaðri virðisaukaskattsnefnd þar sem farið var yfir hvað þyrfti að laga til að koma í veg fyrir skattsniðgöngu. Þar var talið að bæta þyrfti virðisaukaskattslöggjöfina og bæta eftirlit en það væri besta leiðin til að koma í veg fyrir skattundanskot. Einnig hefur verið ráðist í ýmsar aðgerðir erlendis til að koma í veg fyrir skattsvik og skattundanskot. Þá eru yfirvöld einnig farin að nýta sér tæknina í auknum mæli við skatteftirlit og með því má koma í veg fyrir skattsvik.

4. OECD og aðgerðaráætlun BEPS

Í kaflanum verður fjallað almennt um OECD og hver áhrif reglur þeirra hafa haft á aðildarríki þess. Aðgerðaráætlun þeirra verður skoðuð sem miðar að því hvernig best sé að takast á við þau alþjóðlegu vandamál sem hafa fylgt stafrænni þjónustu. En þau hafa lagt fram aðgerðaráætlunina sem kallast BEPS og er hún ætluð til þess að hjálpa aðildarríkjum að innleiða reglur til að koma í veg fyrir skattundanskot.

4.1 Almennt um OECD

Efnahags- og framfarastofnunin (OECD) er alþjóðleg stofnun þar sem ríkisstjórnir vinna saman að því að finna lausnir á sameiginlegum áskorunum sínum. Með því að þróa alþjóðlega staðla, deila reynslu sinni og finna bestu starfsvenjur til þess að stuðla að betri stefnu fyrir betra líf.⁶¹ Aðildarríki OECD eru 38 talsins í dag. Meginmarkmið OECD er að hvetja til sjálfbærs hagvaxtar og aukinna lífsgæða hjá aðildarríkjum sínum og um leið að viðhalda fjármálastöðugleika.⁶²

Starfsemi OECD snýst að mestu leyti um að samræma aðgerðir aðildarríkja og halda þeim upplýstum. Leiðbeiningarregur OECD eru ekki lagalega bindandi fyrir aðildarríkin heldur er um að ræða tillögur hvernig skuli haga lagasetningu, því gætu ríkið sleppt því að fara eftir fyrir mælum stofnunarinnar.⁶³ Aðildarríkin hafa hins vegar farið þá leið að vísa í leiðbeiningarreglur OECD í löggjöf sinni. Sem dæmi er hægt að nefna að í norsku skattalögunum er á skýran hátt vitnað í leiðbeiningarreglur OECD. Því má telja að reglurnar séu gildandi réttur í Noregi, a.m.k. sem mikilvægt lögskýringargagn, eins og reglurnar eru hér á landi, sbr. tilvísanir yfirskattanefndar í reglurnar. Það sama má segja um Danmörku þar sem leiðbeiningarreglurnar hafa fengið ítarlega umfjöllun í athugasemdum við lagasetningu þeirra.⁶⁴ Aðildarríkin fylgja því almennt leiðbeiningum OECD í framkvæmd en með mismunandi nálgun við útfærslu og innleiðingu. En ástæðan er sú að leiðbeiningar OECD

⁶¹ „Discover the OECD“ (OECD, e.d.) <<https://www.oecd.org/general/Key-information-about-the-OECD.pdf>> skoðað 12. mars 2022.

⁶² Efnahags- og framfarastofnunin (OECD)“ (Seðlabanki Íslands, e.d.) <<https://www.sedlabanki.is/um-sedlabankann/althjodlegt-samstarf/efnahags-og-framfarastofnunin-oecd/>> skoðað 28. febrúar 2022.

⁶³ Nicola Bonucci, „The legal status of an OECD act and the procedure for its adoption“ (OECD, e.d.) <<http://www.oecd.org/education/skills-beyond-school/31691605.pdf>> skoðað 28. febrúar 2022.

⁶⁴ Milliverðlagning, áfangaskýrsla starfshóps“ (Fjármála- og efnahagsráðuneytið, maí 2013) <<https://www.stjornarradid.is/media/fjarmalaraduneyti-media/media/utgafa/Milliverdlagning052013.pdf>> skoðað 1. mars 2022, 4.

þjóna almennt þeirra hagsmunum, sem eru forsendur skattlagningar, en ekki hagsmunum borgaranna, þ.e. að skattleggja upp í topp.

Fyrir tíma OECD hittust fulltrúar 29 ríkja í Ottawa í þeim tilgangi að gera áætlun sem átti að stuðla að þróun rafrænna viðskipta á heimsvísu. Þá var farið yfir fjögur meginatriði í tengslum við alþjóðleg rafræn viðskipti. Fyrsta atriðið var að það þyrfti að byggja upp traust gagnvart neytendum, annað atriðið var að koma þyrfti á fót grundvallarreglum fyrir hinn stafræna markað. Þriðja atriðið sneri að því að efla innviði fyrir rafræn viðskipti og fjórða atriðið var að hámarka ávinning.⁶⁵ Meginniðurstöður ráðstefnunnar voru þær að það yrði að fara varlega í skattlagningu rafrænna viðskipta og koma ætti rafrænum viðskiptum fyrir í þeim lagaramma sem þegar væri til staðar í stað þess að skapa alveg nýjar reglur frá grunni. Meðal niðurstaðna ráðstefnunnar var að besta leiðin til að koma í veg fyrir tvískattlagningu á rafrænni þjónustu eða að rafræn þjónusta væri yfirhöfuð ekki skattlögð væri að skattleggja í þeirri lögsögu þar sem hún væri notuð.

4.2 BEPS-aðgerðaráætlunin

Árið 2013 lögðu OECD og leiðtogar tuttugu helstu iðnríkja heims (G20 ríkin) fram tillögu á fimmtán aðgerðum til að koma í veg fyrir að fjölþjóðleg fyrirtæki greiddu ekki skatt með því að skrá fyrirtæki sín í lágskattaríkjum þar sem nánast engin starfsemi færi fram. Þessar aðgerðir voru kallaðar á íslensku aðgerðir vegna rýrnunar á skattstofni og tilfærslu hagnaðar. Ríkin kynntu aðgerðirnar í lokaskýrslu 5. október árið 2015 og var aðgerðaráætlunin kölluð BEPS. Hún var stofnuð í þeim tilgangi að stöðva þá þróun að fyrirtæki sem störfuðu á alþjóðavettvangi nýttu sér glufur í skattareglum einstakra ríkja í samspili við tvísköttunarsamninga til að lækka eða jafnvel útrýma skattbyrði. Áætlunin skipist í fimmtán hluta og voru í upphafi þeir þættir skilgreindir sem þyrfti að finna lausn á og til að draga úr rýrnun skattstofns og tilfærslu hagnaðar. Þessar aðgerðir áttu að hjálpa stjórnvöldum með innlendum og alþjóðlegum reglum og tækjum að takast á við skattsvik og tryggja að hagnaður væri skattlagður þar sem atvinnustarfsemi sem skilaði hagnaðinum færi fram og þar sem verðmæti sköpuðust. Um var

⁶⁵ „Electrona Commerce: Taxation Framework Conditions“ (OECD, 1998) <<https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>> skoðað 1. mars 2022, 10.

að ræða eina umfangsmestu aðgerð á sviði alþjóðlegs skattaréttar í tæpa öld en hún var beint andsvar við tekjutap ríkja vegna skattundanskota eða skattaflotta fjölþjóðafyrirtækja.⁶⁶

Þær tillögur sem voru kynntar sneru að innanlandslöggjöf ríkja og/eða breytingum á orðalagi tvísköttunarsamninga. Stjórnvöld áttu í fyrsta sinn að fá heildarmynd af starfsemi stórra alþjóðlegra fyrirtækja en þau höfðu eingöngu aðgang að upplýsingum sem lutu að starfsemi í þeirra eigin ríki. Til þess þurfti að eiga sér stað breytingar í upplýsingagjöf milli landa í tengslum við milliverðlagningu. Lagðar voru einnig fram breytingar á orðalagi tvísköttunarsamninga sem átti að koma í veg fyrir misnotkun á þeim og misbeitingu á notkun eignarhalds í skattalegum tilgangi.⁶⁷ Ráðstafanirnar gerðu ráð fyrir því að hagnaður alþjóðlegra fyrirtækja yrði greindur þar sem atvinnustarfsemin sem skapaði hann færi fram og þar sem verðmætin urðu til.⁶⁸

OECD hefur lagt til fimmtán aðgerðir til þess að takast á við þessar nýju áskoranir í hagkerfi heimsins. Þessar aðgerðir sem þróaðar voru af OECD og G20 löndunum er ætlað að gefa ríkjum er málið varðar tæki og tól til að takast á við skattsvik og tryggja að hagnaður sé skattlagður þar sem atvinnustarfsemi sem skilar hagnaðinum fer fram og þar sem verðmæti skapast.

Það má skipta aðgerðunum í fimm flokka eftir málefni. Fyrsti flokkurinn snýr að skattlagningu stafræna hagkerfisins en þar undir eru aðgerðir eitt og fimm. Aðgerð eitt varðar skattlagningu stafræna hagkerfisins. Þar er fjallað um þá erfiðleika sem stafræn þjónusta hefur leitt til í alþjóðlegum skattarétti og hvernig skal takast á við þá.⁶⁹ Aðgerð fimm snýr að því að koma í veg fyrir skaðlegar skattareglur og innleiða virkt skatteftirlit. Reglur á sviði alþjóðlegs skattaréttar voru áður ekki sniðnar að stafrænu hagkerfi.⁷⁰ Með aðgerðinni er tekið á

⁶⁶ „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report“ (OECD, 5. október 2015) <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en;jsessionid=fceXVyI1U_pgWqJSLQs0HkOJ.ip-10-240-5-157> skoðað 8. mars 2022, 6.

⁶⁷ Sama heimild.

⁶⁸ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Information Brief.“ (OECD, 2015) <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-g20-base-erosion-and-profit-shifting-project_23132612?page=1> skoðað 9. mars 2022.

⁶⁹ „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report“ (OECD, 5. október 2015) <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en;jsessionid=fceXVyI1U_pgWqJSLQs0HkOJ.ip-10-240-5-157> skoðað 8. mars 2022, 6.

⁷⁰ Yariv Brauner, „What the BEPS“ (UF Law Faculty Publications, 2014)

<<https://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1652&context=facultypub>> skoðað 10. mars 2022, 70.

skattaskjólum og aflandssvæðum og í rauninni skattareglum hjá hvaða ríki sem er, sem hafa í för með sér skaðleg áhrif á skattasamkeppni.⁷¹

Annar flokkur varðar endurskoðun á efnislegum ákvæðum til að ná markmiði sínu. Undir öðrum floknum eru aðgerðir tvö, þrjú, fjögur, sex og sjö. Aðgerð tvö snýr að því að draga úr áhrifum sem misræmi í lögum ríkja hefur í för með sér. Aðgerð þrjú styrkir CFC-reglur. Aðgerð fjögur snýr að reglum gegn óhóflegum vaxtafrádrætti. Aðgerð sex kemur í veg fyrir að það sé hægt að misnota tvísköttunarsamninga. Loks snýr aðgerð sjö að því að skilgreina hugtakið „föst starfsstöð“. Þriðji flokkurinn varðar milliverðlagningu sem kemur úr aðgerðum átta til tíu. Auk þess inniheldur flokkurinn aðgerð þrettán þar sem krafist er að ríki gefi út skýrslu í ljósi verðlagningar. Fjórdi flokkurinn snýr að eftirfylgni og þeim leiðum sem ríki fara til að vera viss um að fyrirmælum sé fylgt eftir. Aðgerðir undir fjórða floknum eru ellefu, tólf og fjórtán. Aðgerð ellefu snýst um að móta aðferðafræði hvernig safna skal upplýsingum og greina áhrif og aðgerðir BEPS. Aðgerð tólf varðar þróun reglna sem eru skyldar skattgreiðendum til að upplýsa um skaðlegar skattaráðstafanir. Aðgerð fjórtán snýr að því hvernig skal leysa úr ágreiningsmálum um tvísköttun með skilvirkari hætti. Loks er um að ræða aðgerð fimmtán en hún snýr að þróun marghliða samnings sem kemur á fót alhliða alþjóðlegum skattareglum.⁷²

Aðgerðarplan eitt frá OECD þróaðist í svokallað „two pillar system“ sem tók á því hvernig leggja skuli á alþjóðlegan skatt vegna stafrænnar væðingar. Þetta hefur verið kallað BEPS 2.0. Með alþjóðlegum skatti er ekki átt við að ríki eigi að gefa eftir skattlagningarrétt sinn heldur er verið að leggja til skattlagningu sem ríkjum er í sjálfsvaldi sett að taka upp. Með aðgerðarplani eitt er verið að skoða ítarlega það vandamál sem hefur skapast við að skattleggja verðmæti sem verða til með notkun stafrænnar þjónustu. Einnig er ætlunin að skoða ítarlega það vandamál með flokkun tekna af nýjum viðskiptalíkönum og beitingu reglnanna um uppruna tekna. Starfshópur OECD vann verkefnið og útbjó skýrslu um aðgerð eitt þar sem þeir gerðu ítarlega greinargerð á helstu skattalegu áskorunum sem fylgja stafræna hagkerfinu og gáfu ítarlegar úrlausnir við þeim áskorunum.⁷³

⁷¹ Sama heimild 76.

⁷² Sama heimild, 69.

⁷³ „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report“ (OECD, 5. október 2015) <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en;jsessionid=fceXVyI1U_pgWqJSLQs0HkOJ.ip-10-240-5-157> skoðað 8. mars 2022, 64-65. 17.

4.3 BEPS 2.0 / two pillar system

OECD hefur ákveðið að fara enn lengra með aðgerðir á stafræn fyrirtæki en þau hyggjast sameina ákveðnar einhliða aðgerðir til að skattleggja stafræn fyrirtæki. Þetta kerfi hefur verið kallað “two pillar system” (tveggja stöða kerfi). Fyrri stoðin gengur út á að bregðast við áskorunum vegna tölvuvæðingar hagkerfisins með áherslu á ráðstöfun skattlagningarréttarins. Hugmyndin er að það verði hægt að skattleggja fyrirtæki þrátt fyrir að þau séu ekki heimilisföst í ákveðnu ríki. Þau munu því koma til með að þurfa að greiða skatt þar sem viðskiptavinir þeirra eru staðsettir.⁷⁴ Þessi stoð mun tryggja sanngjarnari dreifingu hagnaðar og skattlagningu milli landa. Alþjóðleg fyrirtæki sem eru með heimsveltu yfir tuttugu milljörðum evra og hagnað yfir 10% munu falla undir gildissvið þessara reglna. Þetta verður reiknað út með því að nota meðaltalskerfi. Hins vegar eru umræður um að lækka viðmiðið niður í tíu milljarða evra.⁷⁵

Önnur stoðin gengur út á að innleiða lágmarksmælikvarða varðandi skattbyrði. Reglurnar munu þá aðeins eiga við um fjölþjóðafyrirtæki sem starfa á heimsvísu með ákveðna lágmarksskatta af hagnaði sínum. Eftir miklar umræður hefur verið tekin ákvörðun að lágmarkið verði sett á 15%.⁷⁶ Því munu skattgreiðendur sem hafa annaðhvort enga erlenda viðveru eða minna en 750 milljónir evra í tekjur ekki falla undir gildissvið þessara skattlagningar. Einnig falla ríkisstofnanir, lífeyrissjóðir, sjálfseignarstofnanir og fjárfestingarsjóðir ekki undir gildissviðið.

Ríki, m.a. Írland, lýstu yfir áhyggjum af þessu aðgerðarplani, að alþjóðleg fyrirtæki myndu færa skattalega heimilisfesti sína annað þegar þessar reglur tækju gildi. Írland er hins vegar með 12,5% fyrirtækjaskatt og eru fyrirtæki svo sem Google, Netflix o.fl. með skattalega heimilisfesti þar í landi. Af þessum ástæðum var hins vegar lágmarksskattlagningin lækkuð úr 21% í 15% og samþykkti þá Írland aðgerðirnar í framhaldinu. Hins vegar töldu önnur ríki að lágmarkið ætti að vera mun hærra þar sem meðalskattlagning er 23,5%.⁷⁷

⁷⁴ Peter Moreau og Jan Bode, „How BEPS 2.0 seeks to ensure a more level tax playing field.“ (Earnst & Young, 25. febrúar 2020) <https://www.ey.com/en_be/tax/how-beps-2-0-seeks-to-ensure-a-more-level-tax-playing-field> skoðað 12. mars 2022.

⁷⁵ Julia Cockroft og Rachel Arnison. „Implementing the OECD’s two-pillar solution for international taxation“ (Bristows, 12. febrúar 2021) Sótt 10. mars. 2022 af <https://www.bristows.com/viewpoint/articles/implementing-the-oecd-s-two-pillar-solution-for-international-taxation/>

⁷⁶ Peter Moreau og Jan Bode, „How BEPS 2.0 seeks to ensure a more level tax playing field.“ (Earnst & Young, 25. febrúar 2020) <https://www.ey.com/en_be/tax/how-beps-2-0-seeks-to-ensure-a-more-level-tax-playing-field> skoðað 12. mars 2022.

⁷⁷ Julia Cockroft og Rachel Arnison. „Implementing the OECD’s two-pillar solution for international taxation“ (Bristows, 12. nóvember 2021) <<https://www.bristows.com/viewpoint/articles/implementing-the-oecd-s-two-pillar-solution-for-international-taxation/>> skoðað 10. mars 2022.

Frá og með október 2021 hafði 141 land samþykkt þetta svokallaða „two Pillar plan“ og útfært nýja skattlagningu til þess að tryggja að stór alþjóðleg fyrirtæki greiddu skatt þar sem starfsemi þeirra væri notuð, unnið er að frekari útfærslu þessa samkomulags hjá OECD. En þeir þurfa að hafa hraðar hendur þar sem samkomulagið gerir ráð fyrir að stór hluti þess taki gildi í upphaf árs 2023.

Fyrsta stoðin verður útfærð með marghliða samningi. En mikilvægt er að aðferðirnar til að koma í veg fyrir tvísköttun verði mjög skýrar. Áætlað var að útfærsla samningsins yrði tilbúin í byrjun árs 2022 sem hefur dregist á langinn. Eftir að OECD hefur útfært samninginn fyrir fyrstu stoðina þurfa önnur ríki að breyta sínum innlendu lögum. Innleiðingarferlið getur verið misflókið eftir ríkjum og er óvíst hversu löng biðin og hvenær hann verður útfærður hér innanlands. Þá þurfa einnig einstök lönd að afturkalla núverandi skattaráðstafanir og samræma þær að þessum reglum.

Bretland, Austurríki, Frakkland, Ítalía, Spánn og Bandaríkin gáfu þann 21. október 2021 út sameiginlega yfirlýsingu þar sem þau settu fram kerfi fyrir skattaafslátt fyrir stafræna þjónustu með það að markmiði að brúa bilið milli núverandi skatta á stafræna þjónustu og nýju reglnanna frá OECD.⁷⁸

4.4 Gagnrýni á BEPS 2.0

Það hefur skapast mikil umræða um að þessi skattlagning sé aðeins ætlað að koma í veg fyrir að stór alþjóðleg fyrirtæki hagnist á því að færa hagnað sinn milli ríkja og þar með lækka skattbyrði sína. Vangaveltur hafa verið uppi hvort slík skattlagning, sem er svona sértæk og sérstaklega ætluð stórum alþjóðlegum fyrirtækjum, skorti ekki grundvallarskilyrði. Að farið sé eftir almennum efnislegum mælikvarða þar sem jafnræðis er gætt.⁷⁹ Í svokallaða Auðlegðarskattsmálinu, Hrd. 726/2013 kom fram í forsendum dómsins:

„Nái skatturinn til fámenns hóps skattborgara kann það að veita vísbendingu um að of nærri þeim hafi verið gengið, en fjöldinn einn sker þó ekki úr, heldur hvort skattlagningu sé gagnert beint að einstökum mönnum án þess að það sé gert á málefnalegan hátt.“

Það má því færa rök fyrir því að þar sem skattlagningu er aðeins beint að stórum og fáum alþjóðlegum fyrirtækjum að gengið sé of langt í skattlagningunni sem sé andstætt

⁷⁸ Sama heimild.

⁷⁹ Ævar Hrafn Ingólfsson, „Skattlagning stafræna hagkerfisins“ (Viðskiptablaðið, 31. maí 2021) <<https://www.vb.is/skodun/skattlagning-stafræna-hagkerfisins/168657/>> skoðað 15. mars 2022.

grundvallarskilyrði hennar, sbr. ákvæði stjórnarskrárinnar. En tíminn mun leiða það í ljós hvernig til tekst fyrir dómstólum.

Einnig hefur gildisstaða reglunnar innan Evrópusambandsins verið gagnrýnd að hún geti ekki aðeins átt við um skattlagningu ríkja innan Evrópusambandsins heldur þurfi samþykkið að vera á mun víðari grundvelli. Slík skattlagning gæti leitt til þess að félög sem rekin eru með tapi greiði skattinn þar sem ekki sé um að ræða skattlagningu hagnaðar.⁸⁰

4.5 Samantekt

OECD hefur lagt fram aðgerðaráætlunina BEPS með það að leiðarljósi að koma í veg fyrir að stór alþjóðleg fyrirtæki komist undan að greiða skatt. Aðgerðaráætluninni er skipt í fimmtán flokka en aðgerðir eitt og fimm snúa að skattlagningu stafræna hagkerfisins. Aðgerðaráætlun eitt leiddi til svokallaðs tveggja stoða kerfis. Fyrri stoðin gengur út á að skattleggja fyrirtæki þar sem viðskiptavinir þeirra eru staðsettir. Seinni stoðin á að innleiða lágmarksskatt.

Tillögurnar snúa að innanlandslöggjöf ríkja og breytingum á tvísköttunarsamningum. Hvert ríki ákveður sjálft hvort það vilji innleiða reglurnar hjá sér en leiðbeiningarreglur OECD eru ekki bindandi fyrir aðildarríkin. Hins vegar hafa mörg lönd tekið þátt í þessum aðgerðum og hafa samþykkt þær.

⁸⁰ Sama heimild.

5. Aðgerðir Evrópusambandsins o.fl. ríkja í kjölfar BEPS

Í kaflanum verður fjallað um hvernig aðgerðaráætlun OECD hefur tekist í Evrópusambandinu o.fl. ríkjum m.a. á Íslandi. Ljóst er að vinna er framundan til að innleiða reglurnar í lög í hverju landi og flest ríki eiga langt í land með innleiðinguna.

Fjallað verður um aðgerðir í Evrópusambandinu o.fl. ríkja eftir lokaskýrslu OECD frá því í október 2018 en í kjölfarið byrjuðu ríki að samræma löggjöf sína verkefninu. Sökum eðlis verkefnisins er búist við því að innleiðing reglna og endurskoðun samningsfyrirmyndar OECD um gerð tvísköttunarsamninga og leiðbeiningarreglna um milliverðlagningu muni þetta taka umtalsverðan tíma. Stefnt hefur verið á að ferlinu muni ljúka í byrjun árs 2023 sem gæti hins vegar dregist á langinn.

5.1 Aðgerðir Evrópusambandsins

Evrópusambandið hefur verið stór stuðningsaðili þessara alþjóðlegu lausnar sem OECD hefur lagt til og hefur lagt fram stuðning við stefnu BEPS 2.0 með þátttöku sinni í G20. Framkvæmdastjórn Evrópusambandsins taldi tilskipun sambandsins vera þá aðferð sem væri ákjósanlegust við innleiðingu verkefnisins, sem myndi endurspegla reglurnar með nauðsynlegum breytingum til þess að tryggja samræmi við lög ESB.⁸¹

Í janúar 2016 lagði framkvæmdastjórn Evrópusambandsins fram ítarlega áætlun hvernig skyldi takast á við álitafni tengdum BEPS. Í mars 2018 kynnti framkvæmdastjórnin svo tillögu að tilskipun sem fól í sér 3% skattlagningu af veltu stafrænnar þjónustu fyrirtækja. Fyrirtæki sem væru með alþjóðlega veltu yfir 750 milljónir evra á ári og þar af 50 milljónir evra vegna þjónustu innan Evrópusambandsins féllu undir gildissvið tilskipunarinnar. Af tillögum framkvæmdastjórnarinnar ber að nefna tillögur að bráðabirgðaraðgerð sem felur í sér skattlagningu á veltu stafrænnar þjónustu. Ásamt tillögum til lengri tíma litið en með þeim kynnti framkvæmdastjórnin til leiks hugmyndina um stafræna fasta atvinnustöð.⁸²

Fundað var um tilskipunina í mars 2019 en tillagan var þá að skattstofn hinna stafrænu tekna væru auglýsingatekjur og að skattlagningin yrði komið í framkvæmd í síðasta lagi 2022. Nokkur ríki lýstu yfir áhyggjum að gildissvið tilskipunarinnar væri of þröngt en önnur veltu

⁸¹ Bart Van Droogenbroek „European Commission proposes tax Directive for implementing BEPS 2.0 Pillar Two Model Rules in the EU“ (Earnst & Young 24. desember 2022) <https://www.ey.com/en_lu/tax/european-commission-proposes-tax-directive-for-implementing-beps> skoðað 15. mars. 2022.

⁸² Ævar Hrafn Ingólfsson, „Skattlagning stafræna hagkerfisins“ (Viðskiptablaðið, 31. maí 2021) <<https://www.vb.is/skodun/skattlagning-stafræna-hagkerfisins/168657/>> skoðað 15. mars 2022.

því upp hvort kostnaðurinn við innleiðingu skattlagningarinnar næmi hærri fjárhæð en möguleg aukning skatttekna. Að fundi loknum náðist ekki samþykki fyrir tilskipuninni.

Evrópusambandið hefur útfært seinni stoðina en það er ekki endanlega bindandi. Þá geta lönd sleppt því að innleiða þennan lágmarksskatt en ef þau kjósa að gera það þurfa þau að skuldbinda sig til að innleiða reglur í samræmi við reglur OECD. Ef lönd kjósa að innleiða regluna um lágmarksskatt ber þeim að gera það mjög hratt og skilvirkt.

STTR, sem á að innleiða tvíhliða skattasamninga, er ekki innifalið í tilskipunardrögum framkvæmdarstjórnarinnar. En hún segir hins vegar í greinargerð sinni að alþjóðlegur lágmarksskattasamningur muni ryðja brautina fyrir samkomulag um breytingu á IRD, sem hefur legið fyrir í langan tíma. Breytingarnar geta leitt til innleiðingar á skattskyldri nálgun í IRD.⁸³

5.1.1 Næstu skref hjá Evrópusambandinu

Framkvæmdastjórnin hefur gefið út drög að nýrri tilskipun frá Framkvæmdastjórn Evrópusambandsins en gerði það undir verulegri tímapressu og er líklegt að um frekari lagfæringu verði að ræða. Tilskipunin átti að taka gildi 1. janúar 2022. Skattlagning tilskipunarinnar miðar við 3% skattlagningu af brúttóveltu af viðkomandi stafrænni þjónustu. Með tilskipunardrögum lagði framkvæmdastjórnin til að tekin verði upp skilvirk lágmarksskattlagning fyrir stór alþjóðleg fyrirtæki sem eru með hagnað upp að minnsta kosti 750 milljónir evra, og hafa starfað á innri markaði ESB og víðar. Með því eru komin drög að regluverki sem innleitt verður í landslög aðildarríkja á samræmdan hátt og hægt er að aðlaga að kröfum ESB-laga með hliðsjón af innri markaði ESB. Áætlað er að skattlagningin muni taka til tvö hundruð fyrirtækja innan Evrópusambandsins sem veita stafræna þjónustu og að það muni auka skattstofn aðildarríkja Evrópusambandsins um fimm milljarða evra.⁸⁴

Ekki eru þó öll aðildarríki Evrópusambandsins sammála um þessa tilskipun og má t.d. nefna Svíþjóð, Danmörk og Finnland en þau gáfu frá sér sameiginlega yfirlýsingu varðandi tillögurnar þar sem þau bentu á að ekki væri ráðlegt að ráðast í þessar breytingar á skattaframkvæmd fyrr en samkomulagi hefði verið náð þar að lútandi á alþjóðavísu. Einnig má nefna Lúxemborg og Írland í þessu sambandi en þeirra sjónarmið voru í sömu átt en þó verður

⁸³„ETUC Position on a minimum level of taxation for multinationals (ETUC, 21. mars 2022). <<https://www.etuc.org/fr/node/21852>> skoðað 16. mars 2022.

⁸⁴Ævar Hrafn Ingólfsson, „Skattlagning stafræna hagkerfisins“ (Viðskiptablaðið, 31. maí 2021) <<https://www.vb.is/skodun/skattlagning-stafræna-hagkerfisins/168657/>> skoðað 15. mars 2022.

að hafa í huga að stór hluti bandarískra fyrirtækja eru með fyrirtæki sín í þessum löndum og veita stafræna þjónustu vegna lágra skatta.⁸⁵

Lagagrundvöllur tilskipunardraganna er 115. gr. sáttmálans um starfsemi ESB. Tillögurnar voru háðar samþykki Evrópuráðsins en 26 af 27 löndum í Evrópusambandinu hafa samþykkt þessar tillögur. Hins vegar hafa ríki eins og Eistland tekið skýrt fram að þeirra samþykki sé aðeins háð því að það sé hægt að halda núverandi fjárfestavænu fyrirtækjaskattkerfi Eistlands. Framkvæmdastjórnin lagði til að aðildarríkin innleiddu ákvæði tilskipunar fyrir 31. desember 2022 og beittu síðan ákvæðunum frá og með 1. janúar 2023.⁸⁶

Á fundi framkvæmdastjórnar þann 16.-17. mars 2022 var lagt til í samræmingarskyni að hún endurskoði tilskipunina á fyrstu tólf mánuðum eftir gildistöku hennar. Ef tilskipunin verður samþykkt myndi hún marka tímamót í samræmingu beinnar skattlagningar innan ESB. Í tilskipunardrögum eru settar reglur til þess að tryggja lágmarksskilvirka beina skattlagningu stórra alþjóðlegra fyrirtækja sem starfa á innri markaðnum. Reglurnar myndu innleiða nýjan sameiginlegan skattstofn. ESB tákna innri markað og náið samþætt hagkerfi, því geta tilskipunardrögin auðveldað innleiðingu á reglum stoðanna tveggja á samfelldan og samkvæman hátt milli aðildarríkjanna, sem er mikilvægt fyrir réttaröryggi innan ESB. Hins vegar þar sem tilskipun krefst innleiðingar í landslög aðildarríkjanna þá getur komið upp munur í framkvæmd.⁸⁷

5.2 Önnur ríki

Í október 2021 gerðu 137 ríki, meðal annars Ísland, samkomulag um hvernig þau hygðust taka á þessum aðgerðum frá OECD. Mörg lönd hafa gengið skrefinu lengra í þessari skattlagningu og má nefna t.d. Ítalíu, sem skattlögðu stafræn fyrirtæki sem náðu tilteknu veltumörkum frá og með janúar 2020. Einnig er hægt að nefna Frakkland þar sem 3% skattur var lagður á brúttótekjur af tiltekinni stafrænni þjónustu að því gefnu að félagið næði tilteknum veltumörkum.⁸⁸

⁸⁵ Bart Van Droogenbroek „European Commission proposes tax Directive for implementing BEPS 2.0 Pillar Two Model Rules in the EU“ (EY 24. desember 2022) <https://www.ey.com/en_lu/tax/european-commission-proposes-tax-directive-for-implementing-beps> skoðað 15. mars. 2022

⁸⁶ Sama heimild.

⁸⁷ Sama heimild.

⁸⁸ Evar Hrafn Ingólfsson, „Skattlagning stafræna hagkerfisins“ (Viðskiptablaðið, 31. maí 2021) <<https://www.vb.is/skodun/skattlagning-stafræna-hagkerfisins/168657/>> skoðað 15. mars 2022.

Bretland hefur gengið lengst í að innleiða reglur til að takast á við áskoranir stafræna hagkerfisins. Þau innleiddu einhliða aðgerð þar sem skattinum er sérstaklega ætlað að takast á við þau stóru alþjóðlegu fyrirtæki sem komast hjá því að stofna fasta atvinnustöð í Bretlandi. Til að falla undir gildisvið ákvæðisins þarf að uppfylla tvö skilyrði, að skattsniðganga sé til staðar eða að um skattalegt ósamræmi sé að ræða. Það er þó einnig skilyrði um svokallaðan lágmarksþröskuld og gildir því ákvæðið aðeins ef ársvelta er yfir 50 milljónir evra og að fyrirtækið sé með fleiri en 250 starfsmenn. Gallarnir við þessa skattlagningu Bretlands er hins vegar þeir að hún tekur ekki á því þegar fyrirtæki þurfa ekki efnislega nærveru til að selja vörur eða þjónustu yfir landamæri.⁸⁹ Hins vegar ætlar Bretland að ganga enn lengra og hyggst innleiða sérstakan „Google-skatt“, en um er að ræða 2% skatt á tekjur fyrirtækja, sem aflað er í Bretlandi. Á þetta við um fyrirtæki eins og Google, Amazon, Facebook o.fl.⁹⁰

5.3 Aðgerðir íslenskra stjórnvalda

Á Íslandi stendur yfir vinna í ráðuneytinu að fara yfir samkomulag OECD vegna seinni stoðarinnar og hvernig bregðast skuli við því, þ.m.t. með lagabreytingum. Einnig er fylgst með þeirri vinnu sem nú á sér stað innan Evrópusambandsins, m.a. með gerð nýrrar tilskipunar.

Bjarni Benediktsson, fjármálaráðherra, hefur lýst því opinberlega að það séu miklir fjármunir í húfi, að skattleggja auglýsingar á erlendum stafrænum miðlum, sem beinast að íslenskum neytendum. Vandamálið sé hvernig best sé að framkvæma slíka skattlagningu. Fyrirtæki eins og Google selja íslenskum fyrirtækjum auglýsingar, sem ætlaðar eru íslenskum neytendum og gjaldfæra slíkan kostnað án þess að tekjur Google séu skattlagðar á Íslandi. Í raun er Ísland að veita frádrátt á móti kostnaði vegna auglýsinga án þess að tekjur auglýsandans séu skattlagðar. Hér á landi er því verið að lækka skattstofn sem færast að öllum líkindum til Írlands. Bjarni segir að íslensk stjórnvöld hafi verið virk í þátttöku í starfi OECD við að innleiða þessar reglur á alþjóðavísu. Hann telur að tekjur slíkra fyrirtækja gæti skipt milljörðum héraendis og að stefnan hafi verið að klára þetta um mitt ár 2021, sem hefur ekki gengið eftir.⁹¹

⁸⁹ Jessica Silbering-Meyer og Robert Sledz, „HMRC Issues New Guidance on UK’s Diverted Profits Tax“ (Tax Executive, 6. apríl 2016) <<http://taxexecutive.org/hmrc-issues-new-guidance-on-uks-diverted-profits-tax/>> skoðað 4. apríl 2022.

⁹⁰ Brian Peccarelli, „U.K. Digital Services Tax Introduces New Tech Weapon To Global Trade War“ (Forbes, 31. október 2018) <<https://www.forbes.com/sites/brianpeccarelli/2018/10/31/u-k-digital-services-tax-introduces-new-tech-weapon-to-global-trade-war/?sh=1790e3a32696>> skoðað 5. apríl 2022.

⁹¹ Haukur Holm „Vonast eftir samstöðu um skatta á Facebook og Google“ (Rúv, 21. maí 2021) <<https://www.ruv.is/frett/2021/05/21/vonast-efir-samstodu-um-skatta-a-facebook-og-google>> skoðað 5. apríl 2022.

Mikilvægt er að ígrunda vel aðgerðir af þessum toga hér á landi þar sem um er að ræða lítinn markað miðað við önnur lönd. Þá hafa Norðurlöndin gagnrýnt harðlega slíka skattlagningu.⁹² Gera má ráð fyrir því að niðurstaða þessarar vinnu liggi fyrir á haustmánuðum 2022 og verður þá hafist handa við að setja fram tillögur að lagabreytingum, eftir því sem við á. Eftir að hafa skrifað kafla 5.2. og 5.3. um aðgerðir Evrópusambandsins er það mat höfundar að sú leið sem farin er þar sé sanngjörn og eðlileg og best sé að fylgja eftir þeirri vinnu sem þar fer fram.

5.4 Samantekt

Evrópusambandið hefur gengið langt í að leggja fram áætlun hvernig haga skuli reglum innan sambandsins varðandi skattlagningu stórra fyrirtækja á stafrænum markaði og hafa lagt fram tilskipun þar að lútandi. Ríki um allan heim eru í undirbúningsvinnu hvernig hægt er að innleiða þessar nýju reglur OECD. Sum ríki hafa gengið enn lengra við innleiðingu og útfærslur af þeim reglum. Þar sem OECD hefur ekki enn lokið aðgerðum sínum taka reglurnar ekki endanlega gildi strax, áætlað er að vinnunni ljúki fyrir 2023 en hins vegar hefur þetta dregist eitthvað á langinn. Hérlandis er enn vinna í gangi hvernig ákjósanlegast sé að útfæra þessar reglur innanlands.

⁹²Ævar Hrafn Ingólfsson, „Skattlagning stafræna hagkerfisins“ (Viðskiptablaðið, 31. maí 2021) <<https://www.vb.is/skodun/skattlagning-stafræna-hagkerfisins/168657/>> skoðað 15. mars 2022.

6. Tvísköttunarsamningar og stafræn þjónusta

Í þessum kafla verður í stuttu máli fjallað um tvísköttunarsamninga og hvort og hvernig BEPS falla að samningsfyrirmynd OECD.⁹³

6.1 Almennt um tvísköttunarsamninga

Tvísköttunarsamningar eru þjóðarréttarsamningar, sem eru gerðir með heimild í lögum og eru því ekki sjálfstæð skattlagningarheimild. Ríkisstjórninni er heimilt að gera slíka samninga við stjórnir annarra ríkja um gagnkvæmar ívilnanir á sköttum erlendra og íslenskra skattaðila, sbr. 119. gr. TSL. Það er algengt að ríki geri tvísköttunarsamninga sem kveða á um skiptingu skatttekna og til að tryggja að skattgreiðendur verði ekki fyrir tvísköttun. Það getur gerst að sömu tekjur séu skattskyldar hjá sama manni eða lögaðila í fleiri en einu ríki samkvæmt lögum ríkjanna og væru því tekjurnar tvískattlagðar. Ástæða þessarar skattlagningar er líklega sú að viðkomandi er talinn vera með heimilisfesti í tveimur ríkjum samkvæmt innanlandslögum beggja ríkja. Ríki geta því haft algjöran sjálfsákvörðunarrétt til skattlagningar og er tvísköttunarsamningum ætlað að koma í veg fyrir það órétti sem felst í því að tekjur séu margskattaðar.⁹⁴

Dæmi um tvísköttun er eins og ofan greinir að viðkomandi er skattlagður í tveimur ríkjum en einnig gæti verið um að ræða skattaðila sem væri heimilisfastur í einu ríki og tekjur hans upprunar í öðru ríki, sem vill skattleggja tekjurnar. Þá ber aðili ótakmarkaða skattskyldu, sbr. 1. og 2. gr. tsl. í einu ríki en takmarkaða skattskyldu í hinu ríkinu, sbr. 3. gr. tsl., sem leiðir til þess að sömu tekjurnar eru skattlagðar á báðum stöðum. Tvísköttunarsamningum er ætlað að koma í veg fyrir slíka tvísköttun.⁹⁵ Ekki verður í ritgerð þessari farið nánar út í almenna umfjöllun um tvísköttunarsamninga en í kafla tvö eins og greint var frá var fjallað um vandamál sem tengdust skattlagningu á stafrænni þjónustu BEPS.

6.2 Hver eru áhrif tvísköttunarsamninga á BEPS-ráðstafanirnar

Í kafla fimm var fjallað um BEPS-aðgerðaráætlunina, þ.e. baráttu við rýrnun skattstofns og tilfærslu hagnaðar. Hluti af aðgerðaráætluninni var að endurskoða markmið og tilgang

⁹³ Tvísköttunarsamningar“ (Stjórnarráð Íslands, e.d.) <<https://www.stjornarradid.is/verkefni/efnahagsmal-og-opinber-fjarmal/tekjur-rikissjods/althjodlegir-skattasamningar/tviskottunarsamningar/>> skoðað 7. apríl 2022.

⁹⁴ Páll Jóhannesson: „Tekjuskattur, kennsluhefti“ (Reykjavík, Haust 2021) 99.

⁹⁵ Sama heimild.

tvísköttunarsamninga. Þar bar hæst að finna lausn til að sporna gegn þeirri þróun sem átt hafði sér stað í heiminum. Einkum meðal fjölþjóðlegra fyrirtækja (e. multinational company). En þá er átt við fyrirtæki með starfsemi í fleiri en tveimur löndum. Þessum fyrirtækjum er oftast stýrt frá miðlægum höfuðstöðvum í heimalandi en eru með skrifstofur í tveimur eða fleiri löndum. Það er þekkt að stór alþjóðleg fyrirtæki nýti sér glufur í kerfinu vegna mismunandi skattareglna í viðkomandi ríkjum og samspil tvísköttunarsamninga.⁹⁶ En það leiðir til tilfærslu á hagnaði fyrirtækjanna frá háskattasvæðum til lágs-kattasvæða.

Lausnin er varðar tvísköttunarsamninga er tvíþætt. Annars vegar hefur eldri tvísköttunarsamningnum með marghliða samningnum (MLI, e. Multilateral Instrument) verið breytt sem setja lágmarkskröfur á grundvelli BEPS. Samningnum er ætlað að stuðla að samræmdri þróun í alþjóðlegri skattlagningu eigna og tekna, þar sem fylgt er viðurkenndu og almennu mynstri. Ríki hafa komist að sameiginlegri niðurstöðu um að beita MLI en ákvæði hans er ætlað að ganga framur tilgreindum ákvæðum í tvísköttunarsamningnum ríkja.⁹⁷

Í júní 2017 staðfesti fjármála- og efnahagsráðherra MLI fyrir hönd Íslands. Í samningsfyrirmynd OECD er að finna ýmsar afleiddar breytingar af BEPS og MLI. Breytingunum er ætlað að sporna gegn skattasniðgöngu af hvers kyns tagi en ekki að ná fram lágmarks- eða engri skattlagningu. Gefin var út ný samningsfyrirmynd OECD árið 2018 og er í gangi vinna við endurskoðun á íslensku samningsfyrirmyndinni með hliðsjón af væntanlegum breytingum OECD og ýmsum breytingum á innlendri skattalöggjöf.⁹⁸

6.3 Samantekt

Með marghliða samningi sem setur lágmarkskröfur á grundvelli BEPS er séð til þess að tvísköttunarsamningar munu ekki hafa áhrif á reglurnar. Samningurinn mun ganga framur öðrum tvísköttunarsamningum og kemur því í veg fyrir misræmi.

⁹⁶ Áhugavert er í tengslum við þessa umræðu að hafa í huga hlutverk stjórnenda og ráðgjafa að lágmarka skattgreiðslur með löglegum hætti en slík umræða fellur utan efni þessarar ritgerðar.

⁹⁷ „Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report“ (OECD, 5. október 2015) <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241688-en.pdf?expires=1653135907&id=id&accname=guest&checksum=712BB24CBF67B1DF809D895034D14FFE>> skoðað 28. mars 2022 15-16.

⁹⁸ „Samræmdir textar tvísköttunarsamninga og MLI“ (Stjórnarráð Íslands, e.d.) <<https://www.stjornarradid.is/verkefni/efnahagsmal-og-opinber-fjarmal/tekjur-rikissjods/althjodlegir-skattasamningar/tviskottunarsamningar/samraemdir-textar-tviskottunarsamninga-og-mli/>> skoðað 28. mars. 2022.

Niðurstaða

Í þessari ritgerð hefur höfundur leitast við að skoða hvernig skattlagning stafrænnar þjónustu fer fram og hvernig ríki takast á við breytingarnar, sem eiga sér stað með stafrænni þróun. Markmið ritgerðarinnar var að fjalla um hvernig skattlagning stafrænnar þjónustu væri háttáð héraðs og hvernig sú skattlagning verður eftir innleiðingu leiðbeiningarreglna OECD. Til þess að komast að því var byrjað á að skoða hvað fælist í hugtakinu stafræn þjónusta. En sú þjónusta fer fram í gegnum internetið eða með öðrum rafrænum hætti og krefst hún lítillar sem enngar mannlegrar íhlutunar. Ein tegund stafrænnar þjónustu er sjálfsafgreiðslulausnir eins og heimabankar, sjálfsafgreiðsludætur á bensínstöðvum o.s.frv. Að mati OECD snýst stafræn þjónusta um skilyrði um hreyfanleika, nýtingu gagna, netáhrif, fjöhlíða viðskiptalíkon, tilhneigingu til einokunar eða fákeppni og óstöðugleika. Ef óvissa er hvort um stafræna þjónustu er að ræða er hægt að nýta sér þessi einkenni og ef eitthvað þeirra á við er um stafræna þjónustu að ræða.

Næst var skoðað hvernig skattlagningu væri háttáð í dag. Núgildandi skattareglur gera aðeins ráð fyrir því að fyrirtæki greiði tekjuskatt í þeim ríkjum sem þau er með skattalega heimilisfesti í auk virðisaukaskatts. Ekki er gerður greinarmunur á tekjuskattlagningu lögaðila sem selja stafræna þjónustu og annarra lögaðila, sbr. 2. gr. tsl. Því er lagður tekjuskattur á fyrirtæki sem hafa skattalega heimilisfesti hér á landi og ræðst prósentan af því eftir því um hvers konar félagafarm er að ræða. Því eru stór alþjóðleg fyrirtæki með skattalega heimilisfesti í öðrum ríkjum en veita þjónustu héraðs ekki tekjuskattlögð hér á landi. Lögaðilar sem selja stafræna þjónustu ber að innheimta og skila í ríkissjóð virðisaukaskatti. Það er óháð því hvort um er að ræða þjónustu sem kemur erlendis frá eða ekki, ef þjónustunni er ætlað til nota að öllu leyti eða hluta skal greiða virðisaukaskatt af andvirði hennar, sbr. 4. gr. reglugerðar nr. 194/1990 um virðisaukaskatt af þjónustu fyrir erlenda aðila og af aðkeyptri þjónustu erlendis.

Næst var umfjöllun um nýjar leiðbeiningarreglur OECD en þeim er ætlað að sjá til þess að stór alþjóðleg fyrirtæki greiði skatt þar sem raunveruleg nýting þjónustunnar fer fram. OECD og G20 ríkin hafa lagt til fimmtán samræmdar aðgerðir til að koma í veg fyrir að fyrirtæki reyni að komast hjá því að greiða skatt. Þær aðgerðir hafa verið kallaðar BEPS. Fyrsti flokkurinn snýr að mestu leyti að skattlagningu stafræna hagkerfisins en í þeim flokki eru aðgerðarplön eitt og fimm. Aðgerðarplan eitt tekur á því hvernig leggja skuli alþjóðlegan skatt vegna stafrænnar væðingar sem hefur síðan þróast enn frekar út í aðgerð sem hefur verið kölluð tveggja stöð kerfi eða „two pillar system“. Fyrri stöðin gengur út á að bregðast við

umfangsmiklum áskorunum vegna tölvuvæðingar hagkerfisins með áherslu á ráðstöfun skattlagningarréttarins. Hugmyndin með því er að það sé hægt að skattleggja fyrirtæki þrátt fyrir að þau séu ekki heimilisföst í ákveðnu ríki. Fyrirtæki munu því koma til með að greiða skatt þar sem þjónusta fyrirtækjanna er notuð eða þar sem verðmætin verða til. Þetta mun tryggja sanngjarnari dreifingu hagnaðar fyrirtækjanna. Önnur stoðin gengur út á að innleiða lágmarksmælikvarða varðandi skattbyrði en þær reglur munu aðeins eiga við um stór alþjóðleg fyrirtæki sem starfa á heimsvísu með ákveðna lágmarksskatta af hagnaði sínum.

Leiðbeiningarreglur OECD eru ekki lagalega bindandi fyrir aðildarríkin heldur er aðeins um að ræða tillögur um hvernig löndin skulu haga lagasetningu sinni og geta því ríkin alveg sleppt því að fara eftir fyrirmælum stofnunarinnar. Hins vegar fara aðildarríkin almennt eftir fyrirmælum þeirra í löggjöf sinni en til þess að reglurnar séu lagalega bindandi í ríkjunum þurfa þau að innleiða þær í innanlandslöggjöf ríkjanna. Hérlandis þarf því að leggja fyrir frumvarp á Alþingi og fá það samþykkt til að þetta verði lagalega bindandi reglur hérlandis. Um 141 lönd hafa samþykkt þetta tveggja stoða kerfi og er því mikil vinna í undirbúningi þessara aðgerða í gangi enn í dag. Gert er ráð fyrir því að stór hluti þeirra taki gildi í upphafi árs 2023.

Næst var skoðað hvernig fyrirkomulag reglnanna væri hér á landi eftir innleiðingu. Á Íslandi er mikil undirbúningsvinna hafin til að innleiða reglur OECD í innanlandslöggjöf. Hins vegar í samanburði við önnur ríki erum við mjög á eftir í innleiðingunni. Ríki eins og Ítalía og Frakkland hafa nú þegar útfært þessar reglur í sína innanlandslöggjöf. Einnig hafa ríki eins og Bretland gengið langt í að innleiða reglur í takt við reglur OECD. En þar hafa verið innleiddar reglur til að skattleggja stór alþjóðleg fyrirtæki sem reyna að komast hjá því að stofna fasta starfsstöð í Bretlandi. En þar hefur einnig verið lagður til svokallaður „Google-skattur“ og mun þá vera lagður 2% skattur á tekjur fyrirtækja sem aflað er í Bretlandi. Evrópusambandið hefur svo einnig lagt fram tilskipun með aðgerð til að innleiða þessar leiðbeiningarreglur og munu ríki Evrópusambandsins þurfa að innleiða þær hjá sér í innanlandslöggjöf. Hérlandis væri best að horfa til Evrópuríkja og innleiða reglur í takt við það.

Loks var skoðað hvort tvísköttunarsamningar hefðu áhrif á innleiðingu leiðbeiningarreglna OECD hérlandis. Tvísköttunarsamningar hafa ekki áhrif á innleiðingu þeirra hérlandis þar sem Ísland hefur samþykkt marghliða samning sem mun ganga framar tvísköttunarsamningum sem gerðir hafa verið hér á landi við önnur ríki.

Heimildaskrá

Alþingistíðindi

„Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report“ (OECD, 5. október 2015) <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en;jsessionid=fceXVyI1U_pgWqJSLQs0HkOJ.ip-10-240-5-157> skoðað 8. mars 2022.

Aricarlospena „Netflix’s Growth Alongside Digital Transformation“ (Digital Innovation and Transformation, 1. febrúar 2018) <<https://digital.hbs.edu/platform-digit/submission/netflixs-growth-alongside-digital-transformation/>> Skoðað 14. febrúar 2022.

Avelar V „What the Hell (Heck?) are digital Services?“ (Schneider Electric Blog, 3. ágúst 2016) <<https://blog.se.com/datacenter/2016/08/03/digital-services/>> skoðað 14. febrúar 2020.

Bonucci N, „The legal status of an OECD act and the procedure for its adoption“ (OECD, e.d.) <<http://www.oecd.org/education/skills-beyond-school/31691605.pdf>> skoðað 28. febrúar 2022.

Brauner Y, „What the BEPS“ (UF Law Faculty Publications, 2014) <<https://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1652&context=facultypub>> skoðað 10. mars 2022.

Cockroft J og Arnison R „Implementing the OECD’s two-pillar solution for international taxation“ (Bristows, 12. nóvember 2021) <<https://www.bristows.com/viewpoint/articles/implementing-the-oecds-two-pillar-solution-for-international-taxation/>> skoðað 10. mars 2022.

„Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues“ (OECD, 21. janúar 2018) <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt2018-en#page62> skoðað 20. mars 2022.

„Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues“ (OECD, 22. desember 2016) <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends2016_ctt-2016-en#page35> skoðað 10. mars 2022.

Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report“ (OECD, 5. október 2015) <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241688-en.pdf?expires=1653135907&id=id&accname=guest&checksum=712BB24CBF67B1DF809D895034D14FFE>> skoðað 28. mars 2022.

„Digitization, digitalization and digital transformation: the differences“ (I-SCOOP) <<https://www.i-scoop.eu/digital-transformation/digitization-digitalization-digital-transformation-disruption/>> skoðað 25. febrúar 2022.

Discover the OECD“ (OECD, e.d.) <<https://www.oecd.org/general/Key-information-about-the-OECD.pdf>> skoðað 12. mars 2022.

Droogenbroek BV „European Commission proposes tax Directive for implementing BEPS 2.0 Pillar Two Model Rules in the EU“ (Earnst & Young 24. desember 2022) <https://www.ey.com/en_lu/tax/european-commission-proposes-tax-directive-for-implementing-beps> skoðað 15. mars. 2022.

Efnahags- og framfarastofnunin (OECD)“ (Seðlabanki Íslands, e.d.) <<https://www.sedlabanki.is/um-sedlabankann/althjodlegt-samstarf/efnahags-og-framfarastofnunin-oecd/>> skoðað 28. febrúar 2022.

Ehrlich O, Fanderl H og Habrich C, Mastering the digital advantage in transforming customer experience (McKinsey & Company, 3. maí 2017) <<https://www.mckinsey.com/business-functions/operations/ourinsights/mastering-the-digital-advantage-in-transforming-customer-experience>> skoðað 25. febrúar 2022.

„Electrona Commerce: Taxation Framework Conditions“ (OECD, 1998)
<<https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>>
skoðað 1. mars 2022.

ETUC Position on a minimum level of taxation for multinationals (ETUC, 21. mars 2022).
<<https://www.etuc.org/fr/node/21852>> skoðað 16. mars. 2022.

Haukur Holm „*Vonast eftir samstöðu um skatta á Facebook og Google*“ (Rúv, 21. maí 2021)
<<https://www.ruv.is/frett/2021/05/21/vonast-efrir-samstodu-um-skatta-a-facebook-og-google>> skoðað 5 apríl 2022.

Kar AK, Gupta M, Ilavarsan V og Dwivedi YK, *Advances in Smart Cities: Smarter People, Governance, an Solutions* (Chapman and Hall/CRC, 2017).

Maguaran B, „Split Payments: New VAT Collection Mechanism in the European Union“ (Sovos, 30. maí 2018) <<https://sovos.com/blog/vat/split-payments-new-vat-collection-mechanism-in-the-european-union/>> skoðað 11. mars. 2022.

„Milliverðlagning, áfangaskýrsla starfshóps“ (Fjármála- og efnahagsráðuneytið, maí 2013)
<<https://www.stjornarradid.is/media/fjarmalaraduneyti-media/media/utgafa/Milliverdlagning052013.pdf>> skoðað 1. mars 2022.

Moreau P og Bode J, „How BEPS 2.0 seeks to ensure a more level tax playing field.“ (Earnst & Young, 25. febrúar 2020) <https://www.ey.com/en_be/tax/how-beps-2-0-seeks-to-ensure-a-more-level-tax-playing-field> skoðað 12. mars 2022.

Nefnd um framkvæmd virðisaukaskatts, „Framkvæmd virðisaukaskatts“ (Steindórsprent Gutenberg, mars 2000).

„OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Information Brief.“ (OECD, 2015)
<https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-g20-base-erosion-and-profit-shifting-project_23132612?page=1> skoðað 9. mars 2022.

Páll Jóhannesson: „Tekjuskattur, kennsluhefti“ (Reykjavík, Haust 2021).

Peccarell B, „U.K. Digital Services Tax Introduces New Tech Weapon To Global Trade War“ (Forbes, 31. október 2018) <<https://www.forbes.com/sites/brianpeccarelli/2018/10/31/u-k-digital-services-tax-introduces-new-tech-weapon-to-global-trade-war/?sh=1790e3a32696>> skoðað 5. apríl 2022.

Ragnheiður Snorradóttir og Stefán Már Stefánsson, *Tvísköttunarsamningar og evrópskar skattareglur*.

Ríkiskattstjóri „leiðbeiningarbæklingur fyrir vsk“ (Reykjavík, mars 2020).

Rogers DL, *The digital transformation playbook: rethink your business for the digital age* (New York, 2016).

Samræmdir textar tvísköttunarsamninga og MLI” (Stjórnarráð Íslands, e.d.) <<https://www.stjornarradid.is/verkefni/efnahagsmal-og-opinber-fjarmal/tekjur-rikissjods/althjodlegir-skattasamningar/tviskottunarsamningar/samraemdir-textar-tviskottunarsamninga-og-mli/>> skoðað 28. mars. 2022.

Silbering-Meyer J og Sledz R, „HMRC Issues New Guidance on UK’s Diverted Profits Tax“ (Tax Executive, 6. apríl 2016) <<http://taxexecutive.org/hmrc-issues-new-guidance-on-uks-diverted-profits-tax/>> skoðað 4. apríl 2022.

Skýrsla starfshóps „Umfang skattundanskota og tillögur til aðgerða“ (fjármála- og efnahagsráðuneytið, 20. júní 2017).

„Stafrænt Ísland“ (Ísland, júlí 2020) <<https://island.is/s/stafraent-island>> skoðað 14. febrúar 2020.

„Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud“ (OECD, 2017)
<<http://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf>>
skoðað 12. mars 2022.

Tekjuskattur” (Skatturinn, e.d.) <<https://www.skatturinn.is/atvinnurekstur/skattar-og-gjold/tekjuskattur/>> skoðað 15. febrúar 2022.

Turner G, “Netflix, tax reform and the unreal nature of digital taxation” (Tax watch, 8. desember 2020) <https://www.taxwatchuk.org/netflix_tax_reform/> skoðað 16. febrúar 2022.

Tvísköttunarsamningar“ (Stjórnarráð Íslands, e.d.)
<<https://www.stjornarradid.is/verkefni/efnahagsmal-og-opinber-fjarmal/tekjur-rikissjods/althjodlegir-skattasamningar/tviskottunarsamningar/>> skoðað 7. apríl 2022.

Virðisaukaskattskyld kaup þjónustu frá útlöndum“ (Ísland, 5. apríl 2022)
<<https://island.is/virdisaukaskattsskyld-kaup-thjonustu-fra-utlondum>> skoðað 5. apríl 2022.

Virðisaukaskattur” (Skatturinn, 17. febrúar 2022) skoðað 17. febrúar 2022.

Walpole M, „Tackling VAT Fraud“ (IBFD, 2014, september/október)
<https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ivm_2014_05_int_1.pdf> skoðað 10. mars. 2022.

Porgeir Örlygsson, *Kaflar úr eignarétti* (Reykjavík, 1998).

Ævar Hrafn Ingólfsson, „Skattlagning stafræna hagkerfisins“ (Viðskiptablaðið, 31. maí 2021)
<<https://www.vb.is/skodun/skattlagning-stafræna-hagkerfisins/168657/>> skoðað 15. mars 2022.