

# Minnisblað

## um reiknað endurgjald

**Til:** Efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis

**Frá:** Ríkisskattstjóra

**Dags.** 7. maí 2019

Fyrir Alþingi liggur nú frumvarp til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt og lögum um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur vegna skattlagningar tekna af höfundaréttindum, sbr. þskj. 1213 mál nr. 762. Af hálfu efnahags- og viðskiptanefndar var óskað eftir því að ríkisskattstjóri legði fram minnisblað um reiknað endurgjald með hliðsjón af greindu frumvarpi.

### Hvernig tekjur eru höfundaréttargreiðslur?

Áður en lengra er haldið er rétt að taka fram að samkvæmt 3. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, telst endurgjald til höfunda og réttihafa fyrir hvers konar hugverk, bókmenntir og listir eða listaverk, til almennra tekna sem sæta launaskattlagningu, hvort sem um er að ræða afnot eða sölu. Samkvæmt B-lið ákvæðisins teljast allar tekjur af atvinnurekstri og sjálfstæðri starfsemi til atvinnurekstrartekna, þar með talið endurgjald fyrir selda vöru og þjónustu, umboðslaun, þóknanir og hvers konar tekjur sem upp eru taldar í öðrum liðum lagagreinarinnar og tengdar eru atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi.

Það hvort endurgjald til höfunda telst vera tekjur samkvæmt 3. tölul. A-liðar 7. gr. eða B-lið ákvæðisins veltur samkvæmt framansögðu á því hvort viðkomandi móttakandi greiðslunnar stundar atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi. Lítið er um skilgreiningar á því í skattalöggjöfinni hvað telst vera atvinnurekstur eða sjálfstæð starfsemi. Hefur í skatt- og úrskurðaframkvæmd einkum verið horft til þess hvort um sjálfstæða starfsemi sé að ræða sem rekin er reglubundið og í nokkru umfangi. Verður að meta hvert tilvik fyrir sig en almennt má segja að sá sem hefur reglubundna vinnu af list sinni stundi atvinnurekstur. Þær greiðslur sem viðkomandi hlotnast af þeirri starfsemi teljast þá atvinnurekstrartekjur og gerast upp skattalega með þeim hætti.

Rétt er að taka fram að sé rekstur í höndum lögaðila teljast allar tekjur hjá félaginu hverju nafni sem þær nefnast. Dæmi eru um að einstaklingar hafi stofnað félög utan um liststarfsemi sína og renna allar tekjur af starfseminni þá til félagsins en viðkomandi listamaður er starfsmaður félagsins, svo sem gildir um hvern annan atvinnurekstur.

### Reglur um reiknað endurgjald

Grundvallarákvæðið um reiknað endurgjald (reiknuð laun) og sköttunarheimild þess til tekjuskatts er 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 21. gr. laga nr. 4/1995, um tekjustofna sveitarfélaga, að því er varðar útsvar. Samkvæmt nefndu ákvæði laga nr. 90/2003 ber þeim manni, sem vinnur við eigin atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi, að telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir starf sitt og hefði hann innt það af hendi fyrir óskyldan eða ótengdan aðila. Sama gildir um vinnu við atvinnurekstur eða starfsemi sem rekin er í sameign með öðrum og einnig um vinnu manns við

atvinnurekstur lögaðila þar sem hann er ráðandi aðili vegna eignar- eða stjórnunaraðildar. Í 6. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, er fjallað um ákvörðun og meðferð reiknaðs endurgjalds í staðgreiðslu samkvæmt þeim lögum, sbr. 2. tölul. 4. gr. og 2. tölul. 5. gr. laganna. Í 58. gr. laga nr. 90/2003 eru ákvæði um vefengingu ríkisskattstjóra á tilfærðu reiknuðu endurgjaldi af hendi skattaðila, ákvarðanir ríkisskattstjóra í því sambandi, viðmiðanir og skorður sem þessu ákvörðunarvaldi eru settar.

Samkvæmt ákvæðum 58. gr. laga nr. 90/2003 skal ríkisskattstjóri við upphaf árs setja reglur um reiknað endurgjald fyrir vinnu við eigin atvinnurekstur, að fenginni staðfestingu ráðherra. Við ákvörðun þessara lágmarksfjárhæða skal hafa hliðsjón af raunverulegum tekjum fyrir sambærileg störf að viðbættum hvers konar hlunnindum.

Af orðalagi 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. tekjuskattslaga verður ráðið að maður þurfi að vinna við viðkomandi atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi til þess að eiga að reikna sér endurgjald. Tveir meginþættir þurfa því að vera uppfylltir, þ.e. að um sé að ræða atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi og að viðkomandi einstaklingur vinni við starfsemina.

Í viðmiðunarreglum ríkisskattstjóra vegna reiknaðs endurgjalds á árinu 2019 eru átta yfirflokkar og 45 undirflokkar. Yfirflokkarnir skiptast niður eftir tegundum starfa/starfsemi en undirflokkarnir skiptast einkum eftir umfangi rekstrarins, stjórnunarþætti og hvort um er að ræða byrjun rekstrar. Undir yfirflokk C falla m.a. þeir sem starfa að fjölmiðlun, listamenn, skemmtikraftar og útgefendur. Fram kemur nánar að til þessa flokks teljist þeir sem vinni við greinda starfsemi, s.s. blaðamenn, fréttá- og dagskrárgerðarmenn, kvikmyndagerð, listamenn og skemmtikraftar. Þessi yfirflokkur skiptist síðan í sjö undirflokkar og skilur fyrst og fremst á milli flokka eftir umfangi starfseminnar og stjórnunarþætti viðkomandi starfs. Flokkur C 6 gildir fyrir mann sem starfar einn og án annarra starfsmanna eða aðkeypts vinnuframlags. Lágmarksmánaðarlaun fyrir fullt starf samkvæmt greindum flokki eru 521.000 kr. Telja verður að sjálfstætt starfandi listamenn sem starfa einir að listsköpun sinni falli undir þennan viðmiðunarflokk.

### **Mál nr. 762 – þskj. 1213**

Samkvæmt því frumvarpi sem hér er til umfjöllunar er lagt til að nýjum málslið verði bætt við 3. mgr. 66. gr. laga um tekjuskatt, sem leiði til þess að greiðslur til höfunda og/eða annarra einstaklinga sem réttihafa frá viðurkenndum samtökum réttihafa samkvæmt höfundalögum, nr. 73/1972, verði skattlagðar sem fjármagnstekjur án nokkurs frádráttar í stað launatekna.

Fram kemur í athugasemdum með frumvarpinu að núgildandi fyrirkomulag á skattlagningu tekna af höfundaréttindum hafi sætt gagnrýni þar sem eðlilegt þyki að tekjur vegna nýtingar á verkum sem þegar hafa verið sköpuð séu skattlagðar eins og aðrar tekjur manna af eignum sínum. Þá hafi einnig verið talið óeðlilegt að skattleggja umræddar greiðslur sem launatekjur þegar höfundur tiltekins verks sé látinn en verkið haldi áfram að gefa af sér tekjur til erfingja eða annarra einstaklinga sem réttihafa.

Skilja verður þessa fyrirhuguðu breytingu á þann veg að átt sé við að greiðslur vegna nýtingar listaverks eftir að það er orðið aðgengilegt almenningi falli undir að vera eignatekjur og lúti skattlagningu sem slíkar, t.d. greiðslur vegna tónlistarflutnings í útvarpi eða öðrum miðlum, upplesturs á ritverkum, birtingar á myndverkum í bókum eða á jólakortum og annars í þessum dúr. Verður ekki séð að meiningin sé að haggja við þeirri meginreglu að allar greiðslur vegna sölu á listaverkum sem í raun má jafna við hverja aðra vörusölu, s.s. útgáfurétti eða bókum, tónlist, myndverkum og öðru slíku teljist til almennra

tekna viðkomandi og fari þá eftir atvikum hvort um sé að ræða atvinnurekstartekjur eða ekki, sbr. það sem rakið er að framan.

Verði breyting þessi að lögum og sé sá skilningur sem hér kemur fram réttur verður ekki séð að nein breyting verði á þeirri skyldu manna sem stunda atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi sem listamenn að reikna sér endurgjald vegna þeirrar vinnu. Eina breytingin verði sú að greiðslur sem falla til vegna nýtingar eða afnota af verkum viðkomandi listamanns sem greiddar eru frá viðurkenndum samtökum rétthafa teljist til eignatekna. Er gengið út frá því að með því sé átt við greiðslur sem falla til vegna nýtingar eða afnota eftir að verk hefur verið birt eða gefið út í skilningi höfundalaga nr. 73/1972.

Fyrirhugaðar breytingar leiða auðvitað til þess að mismunandi reglur gilda um meðferð tekna þótt þær stafi í raun af sama verki. Vissulega skapar þessi mismunur ákveðið ósamræmi. Verði þessi breyting að lögum er ekki unnt að blanda saman almennum rekstrartekjum og höfundarréttargreiðslum í rekstraruppgjöri, heldur yrði að gera ráð fyrir því að þær greiðslur sem féllu undir að vera eignatekjur yrðu færðar beint í persónuframtal viðkomandi einstaklings en ekki í rekstraryfirlit.