



1. hefti TÍMARIT 6. árg
LÖGRÉTTU
Félags laganema við Háskólann í Reykjavík

INN TAK OG BEITING 15. GR.
STJÓRNARSKRÁRINNAR

EFTIR *Ragnhildi Helgadóttur*
og *Margréti Völu Kristjánsdóttur*

A

ÁHRIF BREYTINGA Á REGLUNNI UM
EFNISLEGT MAT Á SAMRUNA Í
EVROPSKUM OG ÍSLENSKUM
SAMKEPPNISRÉTTI

EFTIR *Jón Sigurðsson*

B

SKIPTING Á SKATTLAGNINGAR-
RÉTTINUM MILLI HEIMILISFESTARRÍKIS
OG KELDULANDS

EFTIR *Ásmund G. Vilhjálmsson*

C

A	INN TAK OG BEITING 15. GR. STJÓRNARSKRÁRINNAR EFTIR <i>Ragnhildi Helgadóttur og Margræti Völu Kristjánsdóttur</i>	9
B	ÁHRIF BREYTINGA Á REGLUNNI UM EFNISLEGT MAT Á SAMRUNA Í EVRÓPSKUM OG ÍSLENSKUM SAMKEPPNISRÉTTI EFTIR <i>Jón Sigurðsson</i>	27
C	SKIPTING Á SKATTLAGNINGARRÉTTINUM MILLI HEIMILISFESTARRÍKIS OG KELDULANDS EFTIR <i>Ásmund G. Vilhjálmsson</i>	51

ÚTGEFANDI

Lögrétta, félag laganema við Háskólann í Reykjavík

RITSTJÓRI OG ÁBYRGÐARMAÐUR

Máni Atlason

RITNEFND

Birgitta Kristjánsdóttir

Halla Björgvinsdóttir

Þróstur Þór Guðmundsson

RITRÝNINEFND

Ragnhildur Helgadóttir, formaður

Sigurður Tómas Magnússon

Rán Tryggvadóttir

PRÓFARKALESTUR

Arnar Eggert Thoroddsen

HÖNNUN OG UMBROT

Hörður Kristbjörnsson

HEIMILISFANG OG NETFANG

Tímarit Lögréttu

Ofanleiti 2

103 Reykjavík

ritnefnd@logretta.is

RITRÝNDAR FRÆÐIGREINAR

Margrét Vala Kristjánsdóttir og Ragnhildur Helgadóttir:

Inntak og beiting 15. gr. stjórnarskrárinnar

Ásmundur G. Vilhjálmsson:

Skipting á skattlagningarréttinum milli heimilisfestarríkis og keldulands

ISSN 1670-5300

MEISTARANÁM Í LÖGFRÆÐI

VIÐ LAGAÐEILD HÁSKÓLANS Í REYKJAVÍK

- Rannsóknartengt meistaranám til ML-gráðu.
- Reiknað er með að námið taki tvö ár.
- Námið hentar bæði einstaklingum sem lokið hafa grunnnámi í lögfræði og þeim sem hafa háskólapróf í öðrum greinum.
- Nemendur sem hafa lokið grunnnámi í lögfræði geta lokið fullnaðarprófi í lögfræði með meistaranáminu.
- Markmið námsins er að þjálfva og hvetja nemendur til greinandi og gagnrýnnar hugsunar og vísindalegra vinnubrögða.
- Einstaklingsbundin námsáætlun.

- Helstu einkenni námsins eru mikið val um áherslur og námsleiðir og margvíslegir möguleikar á samþættingu við aðrar greinar og sérhæfingu innan lögfræðinnar.
- Gefinn er kostur á að ljúka meistaranámi á alþjóðasviði.

Unnðóknarfræslu um löngöngu í meistaranám hafaðið 2009 rennur til 31. mars.

Hægt er að nálgast nánari upplýsingar um meistaranámið í kennsluskrá á vef lagadeildar Háskólans í Reykjavík: www.lagadeild.is



WWW.HR.IS

HAUSTÖNN 2009

KJÖRGREINAR/MÁLSTOFUR

Advanced Legal English	Erlendina Kristjánsson
Afbrotfræði I	Svala Ólafsdóttir
Alþjóðleg lausafjar kaup	Pórrður S. Gunnarsson
Alþjóðlegur skattaréttur II	Gunnar Gunnarsson
Evröpskur fjölmiðlaréttur	Páll Þórhallsson
Evröpuréttur IIA/Free movement of goods and adjacent areas	Peter Chr. Dyrberg
Evröpuréttur IIB/Competition Law	Peter Chr. Dyrberg
Fjarskiptaréttur	Jóhanna H. Halldórsdóttir og Sigurjón Ingvason
Gagnaöflun og málfutningur í einkamállum	Sigurður Tómas Magnússon
Hlutverk verjanda í opinberum málum	Björn L. Bergsson og Guðrún Sesselja Arnardóttir
Lagakenningar	Davíð Þór Björgvinsson og Arnar Þór Jónsson
Legal Communication	Peter Chr. Dyrberg
Mannréttindasáttmáli Evrópu	Oddný Mjöll Arnardóttir, Davíð Þór Björgvinsson og Guðrún Gauksdóttir
Málstofa í stjórnskipunarrétti	Ragnhildur Helgadóttir
Málstofa um alþjóðlega mannréttindavernd	Oddný Mjöll Arnardóttir
Neytendamarkaðsréttur	Gíslí Tryggvason
Sjó- og flutningaréttur	Guðmundur Sigurðsson og Einar Baldvin Axelsson
Skuldaskilarettur	Steinunn H. Guðbjartsd. og Valgerður D. Valdimarsd.
Stjórnhættir hlutafelaga	Jóhannes R. Jóhannsson
Stjórnsýsluréttur II	Margrét Vala Kristjánsdóttir
The Philip C. Jessup International Law Moot Court Competition	Þóris Ingadóttir
Utanríkisráð Íslands	Guðni Th. Jóhannesson
ML-ritgerð	

VORÖNN 2010

KJÖRGREINAR/MÁLSTOFUR

Afbrotfræði II	Svala Ólafsdóttir
Alþjóðastofnanir	Þóris Ingadóttir
Alþjóðlegur einkamálaréttur og lagaskil á sviði samningaréttar	Herdis Hallmarsdóttir og Guðjón Ólafur Jónsson
Auðgunar- og efnahagsbrot	Sigurður Tómas Magnússon, Svala Ólafsdóttir og Björn Þorvaldsson
Auðindaréttur	Kristín Haraldsdóttir
Evröpuréttur á sviði fjármálaþjónustu	Hallgrímur Ásgeirsson
Evröpuréttur IIB/Free movement of persons, services and capital	Peter Chr. Dyrberg
Fjárfestingafélög, verðbréfasjóðir og lífeyrissjóðir	Tómas Njáll Möller
Hagnýtur samningaréttur	Ádóalsteinn Leifsson, Hafliði Kr. Lárússon og Þórrður S. Gunnarsson
Heilbrigðisréttur	Dögg Pálsdóttir
Íslensk stjórnmál	Guðni Th. Jóhannesson
Kaup á fyrirtækjum/samruni - áreiðanleikakannanir	Ólafur F. Haraldsson, Garðar G. Gíslason og Kristín Edwald
Mannréttindi í viðskiptum	Páll Ásgeir Davíðsson og Ursula Wynhoven
Málstofa í stjórnsýslurétti	Margrét V. Kristjánsdóttir, Sesselja E. Arnad. og Særun María Gunnarsdóttir
Málstofa um evrópskan samningarétt	Matthias Geir Pálsson
Réttarsaga	Guðni Th. Jóhannesson, og Ragnhildur Helgadóttir
Réttarsálfraði	Gíslí H. Guðjónsson og Jón Fr. Sigurðsson
The Philip C. Jessup International Law Moot Court Competition	Þóris Ingadóttir
Verktaka- og útboðsréttur	Erlendur Gíslason og Othar Örn Petersen
Vörumerkjarettur	NN
ML-ritgerð	

HAUSTÖNN 2010

KJÖRGREINAR/MÁLSTOFUR

Advanced Legal English	Erlendina Kristjánsson
Afbrotfræði I	Svala Ólafsdóttir
Alþjóðaviðskipti	Þóris Ingadóttir og James H. Mathis
Alþjóðleg lausafjar kaup	Pórrður S. Gunnarsson
Barnaréttur (barnalög og barnaverndarlög)	Davíð Þór Björgvinsson
Evröpuréttur IIA/Free movement of goods and adjacent areas	Peter Chr. Dyrberg
Evröpuréttur IV/The State and Competition	Peter Chr. Dyrberg
Gagnaöflun og málfutningur í einkamállum	Sigurður Tómas Magnússon
Mannréttindasáttmáli Evrópu	Oddný Mjöll Arnardóttir, Davíð Þór Björgvinsson og Guðrún Gauksdóttir
Málstofa í almennatryggingarétti	Guðmundur Sigurðsson og Ragnhildur Helgadóttir
Málstofa í bótarétti	Guðmundur Sigurðsson
Málstofa í fjölmiðlarétti	Páll Þórhallsson
Málstofa II í stjórnsýslurétti (endurskoðun og eftirfylgni stjórnsýsluáskorðana)	Margrét Vala Kristjánsdóttir, Ragnhildur Helgadóttir og Sigurður Tómas Magnússon
Málstofa um alþjóðlega mannréttindavernd	Oddný Mjöll Arnardóttir
Skuldaskilarettur	Steinunn H. Guðbjartsd. og Valgerður D. Valdimarsd.
Stjórnhættir hlutafelaga	Jóhannes R. Jóhannesson
Umhverfisréttur	Ragna Árnadóttir og Sigríður Auður Arnardóttir
Utanríkisráð Íslands	Guðni Th. Jóhannesson
Willem C. Vis International Commercial Arbitration Moot	Garðar Viðir Gunnarsson
ML-ritgerð	

VORÖNN 2011

KJÖRGREINAR/MÁLSTOFUR

Afbrotfræði II	Svala Ólafsdóttir
Alþjóðaðomstólar og fríðsamlegar úrlausnir deilumála	Þóris Ingadóttir
Alþjóðlegir og innlendir fjármögnunarsamningar	Guðmundur Ingvi Sigurðsson
Alþjóðlegur skattaréttur I	Gunnar Gunnarsson
Bandarísk réttarsaga, réttarkerfi og lög	Steinn Jóhannesson og Drew Prisner
Evröpskur lyfjaréttur	Gunnar Þór Pétursson
Evröpuréttur á sviði fjármagnsmarkaða	Hallgrímur Ásgeirsson
Evröpuréttur IIB/Free movement of persons, services and capital	Peter Chr. Dyrberg
Gagnaöflun og málfutningur í einkamállum	Sigurður Tómas Magnússon
Hagnýt réttarheimspeki	Davíð Þór Björgvinsson og Bostjan Zupancic
Hagnýtur samningaréttur	Ádóalsteinn Leifsson, Hafliði Kr. Lárússon og Þórrður S. Gunnarsson
Íslensk stjórnmál	Guðni Th. Jóhannesson
Mannréttindi í viðskiptum	Páll Ásgeir Davíðsson og Ursula Wynhoven
Málstofa um evrópskan samningarétt	Matthias Geir Pálsson
Málstofa um hugverkasamninga	Hafliði Kr. Lárússon
Málstofa: Orkuréttur – lagaumhverfi orkumarkaðarins	Kristín Haraldsdóttir
Vátryggingaréttur	Þóra Hallgrímsdóttir
Willem C. Vis International Commercial Arbitration Moot, framhald	Garðar Viðir Gunnarsson
ML-ritgerð	



FRÁ RITSTJÓRA

Máni Atlason

Frá því Tímarit Lögréttu kom fyrst út árið 2005 hefur það unnið á og hefur nú fest sig í sessi sem öflugt og leiðandi rit um lögfræði hér á landi. Sjötti árgangur ritsins hefur nú göngu sína í breyttu og erfiðara rekstrarumhverfi en áður hefur verið, en að sjálfsgöðu er þó stefnt að óbreyttri útgáfu tímaritsins áfram.

Að þessu sinni eru í tímaritinu þrjár greinar. Þar af er ein eftir kennara við lagadeild Háskólans í Reykjavík, en það er Tímariti Lögréttu mikilvægt að kennarar skólans telji það ákjósanlegan vettvang fyrir skrif sín. Jafnframt er mikilvægt fyrir lagadeild skólans að gefið sé út á vegum nemenda skólans öflugt fræðitímarit á sviði lögfræði.

Fyrsta grein tímaritsins að þessu sinni er eftir Ragnhildi Helgadóttur, prófessor við lagadeild Háskólans í Reykjavík og Margréti Völu Kristjánsdóttur, dósent við lagadeild Háskólans í Reykjavík. Greinin fjallar um 15. grein stjórnarskrár Íslands, sem kveður á um að forseti skipi ráðherra landsins, veiti þeim lausn og skipti störfum með þeim. Nokkur umræða hefur á undanförunum árum sprottið um hlutverk og valdmörk forseta Íslands og er greinin gott innlegg í hana. Í greininni rekja höfundar sögulegan bakgrunn 15. greinar stjórnarskrár og gera grein fyrir fræðikenningum um inntak hennar. Loks færa höfundar rök fyrir því að telja verði, að þrátt fyrir orðalag 15. greinar stjórnarskrár, takmarki hún ekki vald Alþingis til að skipta verkum með ráðherrum með almennum lögum.

Önnur grein tímaritsins er eftir Jón Sigurðsson hrl. og fjallar hún um breytingar á efnislegu mati samruna samkvæmt samrunareglugerð Evrópusambandsins. Breytingar á samrunareglugerð Evrópusambandsins hafa áhrif á Íslandi þar sem íslenskur samkeppnisréttur er skýrður með hliðsjón af Evrópurétti. Í grein sinni leitast Jón við að svara því hvort breytingar sem gerðar hafa verið á íslenskum samkeppnislögum séu í takt við þær sem gerðar hafa verið á Evrópureglunni og hvaða áhrif þær breytingar hafa. Einnig veltir höfundur því fyrir sér hvort nauðsynlegt hafi verið að gera breytingar á reglugerð Evrópusambandsins. Greinin byggir að hluta á L.L.M. ritgerð Jóns við University of Leicester í Englandi. Hún er því ekki ritrýnd.

Þriðja grein tímaritsins er ritrýnd fræðigreinin eftir Ásmund G. Vilhjálmsson. Greinin fjallar um skiptingu skattlagningarrettar milli heimilisfestarlands og upprunlands tekna, þ.e. kelduríkis. Í grein sinni fjallar Ásmundur um viðfangsefnið út frá innlendum rétti og út frá tvísköttunarsamningum.

Eins og áður sagði er Tímarit Lögréttu ekki ósnortið af efnahagsástandinu um þessar mundir. Það býr vel að því að eiga lagadeild Háskólans í Reykjavík sem bakhjarl og vil ég nota tækifærið hér og þakka lagadeild Háskólans í Reykjavík og Þórði S. Gunnarssyni, forseta lagadeildar, fyrir að hafa staðið við bakið á Tímariti Lögréttu á undanförunum mánuðum.



Ragnhildur Helgadóttir
prófessor við lagadeild HR
Margrét Vala Kristjánsdóttir¹
lektor við lagadeild HR

INNNTAK OG BEITING 15. GR. STJÓRNARSKRÁRINNAR

1. INNGANGUR	10
2. BEITING 15. GR. STJÓRNARSKRÁRINNAR Í SÖGULEGU LJÓSI	10
3. INNNTAK 15. GR.	12
3.1. Fræðikenningar	13
3.2. Lög um Stjórnarráð Íslands nr. 73/1969	14
3.3. Staða og efni stjórnarráðsreglugerðarinnar	15
3.4. Um fyrri málslið 15. gr.	17
3.5. Niðurstöður um skýringu 15. gr. stjórnarskrárinnar	19
4. RÉTTARSTAÐAN EF LÖG OG STJÓRNARRÁÐSREGLUGERÐ STANGAST Á	22

¹ Rannsóknin sem grein þessi byggir á hlaut styrk úr sjóðnum Rannsóknastyrki Bjarna Benediktssonar 30. apríl 2008.

1. INNGANGUR

Í 15. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944 segir: „Forsetinn skipar ráðherra og veitir þeim lausn. Hann ákveður tölu þeirra og skiptir störfum með þeim.“ Hér verður fjallað um inntak þessarar greinar en framkvæmd hennar, sérstaklega þegar kemur að verkaskiptingu ráðherra, hefur verið misjöfn og að sumu leyti ósamræmi milli hennar og fræðikenninga.

Í þessari grein verða færð rök fyrir því, að Alþingi hafi heimild til að skipta verkum með ráðherrum með almennum lögum þrátt fyrir að 15. gr. stjórnarskrárinnar leggi þetta vald til forseta Íslands, samkvæmt orðum sínum. Þetta byggist á löggjafarvaldi þingsins, lögmætisreglu stjórnáskrárinnar og venju.

Fyrst verður gerð grein fyrir beitingu 15. gr. í sögulegu ljósi. Því næst verður lýst fræðikenningum og framkvæmd um þetta efni. Að því loknu verður rökstutt, með hliðsjón af framkvæmdinni, lögum og þróun og beitingu annarra stjórnarskrárákvæða af hverju verði að telja, þrátt fyrir orðalag 15. gr. stjórnarskrárinnar að hún takmarki ekki skipulagsvald Alþingis á þessu sviði og hvaða áhrif það hefur ef lögum og reglugerð lýstur saman.

2. BEITING 15. GR. STJÓRNARSKRÁRINNAR Í SÖGULEGU LJÓSI

Með stjórnarskipunarlögum nr. 16/1903, sem breyttu stjórnarskránni frá 1874, komst sú skipan á að ráðherra Íslands hefði aðsetur í Reykjavík og væri ábyrgur gagnvart Alþingi. Stjórnarráð fyrir Ísland var stofnað með lögum nr. 17/1903, um aðra skipun á æðstu umboðsstjórn Íslands. Ráðherrann var einn er skrifstofustjórari þrír. Í 1. gr. stjórnarskipunarlaga nr. 12/1915 var tekið fram að tölu ráðherra mætti breyta með lögum en aður hafði verið gert ráð fyrir einum ráðherra. Ráðherrarnir urðu þrír árið 1917.² Í fyrstu auglýsingunni um verkaskiptingu ráðherra, frá 1917, voru málefni hveurrar þriggja deilda stjórnarráðsins tilgreind³ og gert ráð fyrir að deildunum yrði síðan skipt milli ráðherra með úrskurðum konungs.⁴ Í stjórnarskrá konungsríkisins Íslands nr. 9/1920 kom inn ákvæði samhljóða því sem nú er í 15. gr. stjórnarskrárinnar að öðru leyti en því að þar var vísað til konungs en í stjórnarskránni frá 1944 til forseta. Í auglýsingu nr. 64/1924 um skipun og skiptingu starfa, dags. 29. desember 1924, var sú breyting gerð að málefnum var skipt á milli fjögurra ráðherraembætta í stað þess að mæla fyrir um að málefni heyrðu undir tiltekna deildir.⁵ Var þar ekki um nafngreinda ráðherra að ræða heldur var þessari skiptingu fylgt eftir með sérstökum ákvörðunum⁶ um hver skyldi gegna hverju

2 Sbr. lög nr. 1/1917, þar sem segir að ráðherrar skuli vera þrír.

3 Auglýsing nr. 12/1917, um skifting mála milli deilda Stjórnarráðs Íslands. Þar eru talin þau mál sem lögd eru undir dóms- og kirkjumálaráðherra, atvinnu- og samgöngumálaráðherra og fjármálaráðherra.

4 Það var síðan gert með sérstakri ákvörðun konungs. Um þá skiptingu sjá Stjt. B-deild 1917, bls. 152, undir heitinu „Embætti og sýslanir m.m.“ þar sem fram kemur að forseta ráðuneytis Íslands, Jóni Magnússyni sé falið að vera dóms- og kirkjumálaráðherra, ráðherra Sigurði Jónssyni að vera atvinnu- og samgöngumálaráðherra og ráðherra Birni Kristjánsyni að vera fjármálaráðherra. Nýjar stjórnir voru ákveðnar með sambærilegum ákvörðunum á árunum 1920 og 1922, sjá Stjt. B-deild 1920, bls. 399 og Stjt. 1922, bls. 345. Sjá einnig Ásmund

Helgason, „Nýskipan stjórnarráðsins 1970“, bls. 88.

5 Þannig eru talin upp þau mál sem heyra undir forsætisráðherra, dóms- og kirkjumálaráðherra, atvinnu og samgöngumálaráðherra og fjármálaráðherra án þess að fram komi hvaða einstaklingar færir með þessi embætti. Í auglýsingu nr. 1/1922, um breyting á konungsráðgjafi 12. febrúar 1917 var ákveðið að taka upp hugtakið ráðuneyti í stað deilda.

6 Sjá t.d. Stjt. B-deild 1924, bls. 284, undir heitinu „Embætti og sýslanir m.m.“ þar sem Jón Magnússon var skipaður forsætisráðherra og dóms- og kirkjumálaráðherra, Magnús Guðmundsson atvinnu- og samgöngumálaráðherra og Jón Þorláksson fjármálaráðherra.

ráðherraembætti.⁷ Á tímabilinu 1924 til 1944 fór skipting málefna að jafnaði eftir konungsráðgjöfnum sem auglýstur var í desember 1924 með undantekningum sem auglýstar voru sérstaklega⁸ en sérstakar ákvarðanir voru teknar um hvaða einstaklingar færu með ráðherraembætti. Þannig var það ekki sami konungsráðgjöf⁹ sem skipti verkefnum milli ráðherra og skipaði einstaka menn í ráðherraembætti.

Fyrsti forsetaúrskurður eftir lýðveldisstofnun, nr. 56/1944, um skipun og skipting starfa ráðherra o.fl., dags. 21. október 1944, var frábrugðinn úrskurðinum frá 1924 að því leyti að í þeim síðari var bæði ákveðið hvaða einstaklingar fóru með ráðherraembætti og hvaða málefni heyrðu undir hvert ráðuneyti.¹⁰ Í honum sagði m.a.:

„Forseti Íslands gjörir kunnugt:

Að ég samkvæmt 15. gr. stjórnarskrárinnar og tillögu forsætisráðherra set eftirfarandi ákvæði um skipun og skipting starfa ráðherra o.fl.

I. Forsætisráðherra Ólafur Thors. Undir hann [leturbr. höf.] heyra eftirgreind mál: Stjórnarskráin, Alþingi, nema að því leyti sem öðru vísi er ákveðið, almenn ákvæði um framkvæmdastjórn ríkisins, skipun ráðherra og lausn, forsæti

ráðuneytisins, skipting starfa ráðherranna, mál, er snerta stjórnarráðið í heild. Utanríkismál.

...

IV. Ráðherra Emil Jónsson. Undir hann heyra kirkjumál, samgöngumál, þar undir vegamál, skipagöngur, póst- og símamál, loftskýtamál, vitamál, hafnarmál, mælitækja- og vogarmál, rafmagnsmál, þar á meðal Rafmagnseftirlit ríkisins og rafveitur ríkisins, iðnaðarmál, þar undir iðnskólar, iðnaðarnám, iðnfélög Einkaréttarleyfi. Vatnamál, þar undir sérleyfi til vatnsorkunotkunar.“

Með þessum hætti voru talin upp verkefni hvers nafngreinds ráðherra sem voru sex talsins. Þetta form var á forsetaúrskurðum um skipun og skiptingu starfa ráðherra allt til 1969,¹¹ þ.e.a.s. verkefni voru felld til embætta og einstaklingar skipaðir í embættin í einum og sama gerningnum.

Það ár voru sett lög um Stjórnarráð Íslands, nr. 73/1969.¹² Í þeim er m.a. kveðið á um að Stjórnarráð Íslands greinist í ráðuneyti, sbr. 4. gr. laganna, og að stjórnarmálefni beri undir ráðuneyti eftir ákvæðum reglugerðar er forseti Íslands setur, sbr. 8. gr.¹³ Á grundvelli laganna var sett reglugerð um Stjórnarráð Íslands, sbr. auglýsingu um staðfestingu

7 Nokkrar breytingar og viðaukar voru gerðar á úrskurðinum frá 1924 fram til ársins 1944 þar sem tiltekin málefni voru færð á milli ráðherra. Þessum ákvörðunum var ætlað að gilda um stundarsakir á meðan tilteknir ráðherrar gegndu embætti. Sjá t.d. auglýsingu nr. 41/1934, um breyting og viðauka, um stundarsakir, á allrahæstum úrskurði 29. desbr. 1924 um skipun og skipting starfa ráðherra o.fl. Þar segir m.a.: „Utanríkismál, sem samkvæmt konungsráðgjöfnum heyra undir forsætisráðherra, skulu heyra undir atvinnu- og samgöngumálaráðherra Harald Guðmundsson, og ennfremur, af þeim málum, sem samkvæmt nefndum úrskurði heyra undir dóms- og kirkjumálaráðherra, skulu heilbrigðismál og kennslumál... heyra undir sama ráðherra.“

8 Sjá t.d. auglýsingu nr. 11/1939 um breytingar á úrskurðinum frá 1924 „um skipun og skipting starfa ráðherra o.fl. fyrir ráðherra þá, er nú skipa ráðuneyti Íslands.“

9 Frá 1940 til 1944 var eðli málsins samkvæmt um að ræða ríkisstjórnarskurði en ekki konungsráðgjöf.

10 Þar kemur sem sagt fram hvort tveggja, hver skuli vera ráðherra og hvaða málefni heyrir undir hann, Þessi úrskurður og þeir sem á eftir komu fram til 1969 voru einnig ólíkir því sem svo varð eftir 1970 svo sem síðar verður lýst.

11 Úrskurðirnir og auglýsingarnar sem gefnar voru út vegna nýrrar ríkisstjórnar (nýs forsætisráðherra) voru nr. 6/1947

(ráðuneyti Stefán Jóh. Stefánssonar), 105/1949 (ráðuneyti Ólafs Thors), 58/1953 (ráðuneyti Ólafs Thors), 66/1956 (ráðuneyti Hermanns Jónssonar), 72/1958 (ráðuneyti Emils Jónssonar), 64/1959 (ráðuneyti Ólafs Thors). Með auglýsingu nr. 68/1963 voru Bjarna Benediktssyni falin þau störf sem Ólafí Thors höfðu áður verið falin en Jóhanni Hafstein fyrir störf Bjarna.

12 Um aðdraganda breytinganna og áhrif þeirra, sjá almennt Ásmund Helgason, „Nýskipan stjórnarráðsins 1970“. Sjá einnig umfjöllun í kafla 3.3.

13 1. mgr. 4. gr. laga nr. 73/1969 hljóðaði svo: „Stjórnarráð Íslands greinist í ráðuneyti, og skulu þau vera þessi: Forsætisráðuneyti, dóms- og kirkjumálaráðuneyti, félagsmálaráðuneyti, fjármálaráðuneyti, Hagstofa Íslands, heilbrigðis- og tryggingamálaráðuneyti, iðnaðarráðuneyti, landbúnaðarráðuneyti, menntamálaráðuneyti, samgönguráðuneyti, sjávarútvegssráðuneyti, utanríkisráðuneyti og viðskiptaráðuneyti.“ Í 2. mgr. 4. gr. segir: „Ráðuneyti má eigi á stofn setja né af leggja nema með lögum.“ Í 1. mgr. 8. gr. segir: „Stjórnarmálefni ber undir ráðuneyti eftir ákvæðum reglugerðar, er forseti Íslands setur, samkvæmt tillögum forsætisráðherra, enda sé þess jafnan gætt, að ráðuneyti lúti málefni, sem eðli sínu samkvæmt eiga þar heima, sbr. 4. gr.“

forseta Íslands á henni nr. 96/1969. Þar var talið upp hvaða málefni heyrðu undir hvert ráðuneyti.

Auglýsing nr. 97/1969 um skipting starfa ráðherra var síðan gefin út á gamlársdag 1969. Hún var svohljóðandi:

„Eftir tillögu forsætisráðherra og samkvæmt 15. gr. stjórnarskrárinnar hefur forseti Íslands í dag sett eftirfarandi ákvæði um skipting starfa ráðherra:

1. Bjarni Benediktsson fer með forsætisráðuneytið

2. Eggert G. Þorsteinsson fer með sjávarútvegsráðuneytið og heilbrigðis- og tryggingaráðuneytið.

3. Emil Jónsson fer með utanríkisráðuneytið og félagsmálaráðuneytið.

4. Gylfi Þ. Gíslason fer með menntamálaráðuneytið og viðskiptaráðuneytið.

5. Ingólfur Jónsson fer með landbúnaðaráðuneytið og samgönguráðuneytið.

6. Jóhann Hafstein fer með dóms- og kirkjumálaráðuneytið og iðnaðarráðuneytið.

7. Magnús Jónsson fer með fjármálaráðuneytið og hagstofu Íslands.

Með úrskurði þessum falla úr gildi eldri ákvæði um skipting starfa ráðherra.¹⁴

Með þessum úrskurði voru gerðar mjög litlar breytingar á verkaskiptingu ráðherranna sem þá störfuðu. Hlutverk hans var fyrst og fremst að færa ákvörðun um skiptingu starfa ráðherra til samræmis við stjórnarráðslögin og reglugerðina þannig að ráðherrum væru falin ráðuneyti en ekki einstök málefni.¹⁵ Verksvið einstakra ráðuneyta var hins vegar afmarkað í reglugerðinni.

Þessi háttur hefur verið hafður á síðan. Árið 1971 var í auglýsingu um skipting starfa ráðherra, nr. 74/1971, tekið fram að störfum

væri skipt með ráðherrum samkvæmt „tillögu forsætisráðherra og með skírskotun til 15. gr. stjórnarskrárinnar, laga nr. 73/1969, um stjórnarráð Íslands, og reglugerðar samkvæmt þeim frá 31. desember 1969...“ Nú síðustu ár hefur ýmist verið vísað til laganna og gildandi stjórnarráðsreglugerðar með þessum hætti eða einfaldlega laga og reglugerða um Stjórnarráð Íslands.

Hlutverk forsetaúrskurða um skipun og skiptingu starfa nafngreindra ráðherra breyttist því með lagasetningunni 1969. Frá 1944 höfðu þeir gegnt bæði „persónulegu“ og „efnislegu“ hlutverki: Þeir tilgreindu málefni og lögðu þau til nafngreindra manna. Eftir 1970 snúa forsetaúrskurðir bara að persónum – þ.e.a.s. þeir tilgreina hvaða einstaklingar skuli fara með hvaða ráðuneyti. Það er hins vegar kveðið á um það hvaða málefni heyrir undir hvert ráðuneyti í stjórnarráðsreglugerðinni, sem nú er nr. 177/2007.

3. INNTAK 15. GR.

Hér verður tekið til skoðunar hvort Alþingi hafi heimild til að skipta verkum með ráðherrum með almennum lögum þrátt fyrir að 15. gr. leggi þetta vald til forseta Íslands samkvæmt orðum sínum. Fyrst verður gerð grein fyrir fræðikenningum um þetta efni. Því næst verður fjallað, lið fyrir lið, um þá þætti aðra sem skipta máli um túlkun 15. gr. stjórnarskrárinnar að þessu leyti: Lög um Stjórnarráð Íslands, stjórnarráðsreglugerð og sambengi 1. og 2. málslíðar greinarinnar. Á þessum grundvelli verða síðan dregnar niðurstöður um túlkun hennar og áhrif á skipulagsvaldið.

¹⁴ Ef þessi úrskurður er borinn saman við úrskurðinn nr. 56/1944 má sjá að þarna verður sú grundvallarbreyting að ekki kemur fram hvaða málefni hver ráðherra skuli fara með, eins og tíðkast hafði frá lýðveldisstofnuninni. Sú skipting kemur fram í stjórnarráðsreglugerðinni sem sett er á grundvelli stjórnarráðslaganna. Þessi úrskurður er meira í takt við framkvæmdina 1924-1944.

¹⁵ Frá 1924-1944 fólu forsetaúrskurðir nafngreindum ráðherrum að fara með tilteknar deildir stjórnarráðsins en hugtakið ráðuneyti var ekki notað.

3.1. Fræðikenningar

Ákvæði 15. gr. stjórnarskrárinnar á sér samsvörun í 1. og 2. málsl. 14. gr. dönsku stjórnarskrárinnar.¹⁶ Þar í landi hefur þetta ákvæði verið talið fela konungi vald til að skipta verkum með ráðherrum og þar með standa því í vegi að löggjafinn geti með almennum lögum ákveðið verkaskiptingu milli ráðherra.¹⁷ Þetta byggist á því að stjórnarskráin feli konungi valdið til að taka ákvörðun um þetta atriði og hann geti því tekið ákvörðun um skiptingu verkefna jafnvel þótt í lögum sé kveðið á um aðra skipan.¹⁸ Ummæli í sérlægum um það hvaða ráðuneyti komi að málum séu því aðeins lýsing á þeirri skipan sem í gildi var þegar lögín voru sett.¹⁹

Viðhorf íslenskra fræðimanna til fyrirmæla forseta um verkaskiptingu milli ráðherra hafa ekki verið eins afgerandi, þó dönsku fræðin virðist þó hafa veruleg áhrif. Íslensk viðhorf birtast skýrt í umfjöllun um dóm Hæstaréttar frá árinu 1954.²⁰ Þannig hefur Ármann Snævarr vísað til dómsins sem merkis um það að forsetaúrskurðir geti ekki breytt ákvörðunum löggjafans í almennum lögum þar sem þeir hafi ekki lagagildi.²¹

Aðrir, nú síðast Gunnar G. Schram og Páll Hreinsson, hafa talið að forseti geti, á grundvelli valdheimildar sinnar í 15. gr. stjórnarskrárinnar, fært tiltekin málefni á milli ráðherra²² jafnvel þótt Alþingi hafi áður tekið aðra afstöðu til þess hvar þeim málum skuli skipað.²³ Ólafur Jóhannesson og Gunnar bæta því við að dómurinn sýni að sú regla sé ekki algild.²⁴ Páll dregur loks þá ályktun af dóminum að forseti Íslands geti ekki, þrátt fyrir heimildir sínar á grundvelli 15. gr. stjórnarskrárinnar, gert „breytingu á gildandi lögum um það, að fleiri en einn ráðherra fari með sama stjórnarmálefnið á hverjum tíma, nema jafnframt sé skýrt mælt fyrir um það í almennum lögum hvernig málefnum skuli skipt milli ráðherranna“.²⁵

Hér verður ekki fjallað frekar um þennan dóm því hann var kveðinn upp í tíð eldri laga²⁶ og réttarumhverfið á þessu sviði breyttist við setningu stjórnarráðslaganna, sbr. næsta kafla. Viðhorf íslenskra fræðimanna til dómsins taka hins vegar skýrlega mið af dönskum fræðum. Það vekur athygli að þau koma fram í fræðiritum eftir 1970, eftir gildistöku stjórnarráðslaganna.

Hér virðist því hafa verið litið á

16 Í 14. gr. dönsku stjórnarskrárinnar frá 1953 segir „Kongen udnævner og afskediger statsministeren og de øvrige ministre. Han bestemmer deres antal og forretningsernes fordeling imellem dem. Kongens underskrift under de lov lovgivningen og regeringen vedkommende beslutninger giver disse gyldighed, når den er ledsaget af en eller flere ministers underskrift. Enhver minister, som har underkrevet, er ansvarlig for beslutningen.“

17 Í Danmörku hafa ekki verið sett lög sambærileg lögum nr. 73/1969, um stjórnarráð Íslands.

18 Bent Christensen, Forvaltningsret - opgaver, hjemmel, organisation, bls. 292-293. Sjá einnig Ásmund Helgason, „Nýskipan stjórnarráðsins 1970“, bls. 87. Sömu sjónarmið eru uppi í norskum rétti, sjá t.d. Torstein Eckhoff og Eivind Smith, Forvaltningsrett, bls. 120-121.

19 Bent Christensen, Forvaltningsret - opgaver, hjemmel, organisation, bls. 292-293.

20 H 1954:439 Í málinu hafði utanríkisráðuneytið gefið út ákæruskjal í sakamáli gegn starfsmanni varnarliðsins á Keflavíkurflugvelli. Var þess krafist að málinu yrði vísað frá héraðsdómi sökum þess að utanríkisráðherra færi ekki með ákærvald að lögum heldur bæri það undir dómsmálaráðherra. Í dómi Hæstaréttar sagði að aðeins með lögum yrði gerð breyting á þeirri skipan að einn og sami dómsmálaráðherra færi með ákærvaldið í landinu á hverjum tíma. Í slíkum lögum yrði að koma skýrt fram hvernig ákærvaldinu skyldi skipt

milli ráðherra. Hæstiréttur tók fram að engar slíkar heimildir væru í gildandi lögum. Að því er varðaði forsetaúrskurð þann sem fól utanríkisráðherra framkvæmd varnarsamningsins á Keflavíkurflugvelli sagði í dómi Hæstaréttar að með slíkum úrskurði yrði ekki gerð breyting á gildandi lögum um það, að einn og hinn sami dómsmálaráðherra færi með ákærvaldið á hverjum tíma. Var það því niðurstaða dómsins að utanríkisráðherra hefði brostið heimild til afskipta af málinu.

21 Ármann Snævarr, Almenn lögfræði, bls. 180.

22 Þótt hér sé talað um að málefni séu flutt á milli ráðherra verður það ekki skilið á þann vegg að átt sé við tiltekin ráðherra, sbr. umfjöllun um persónulega þáttinn hér á eftir, enda er ekki kveðið á um þann þátt í lögum.

23 Páll Hreinsson, „Valdmörk stjórnvalda“, bls. 450, sbr. Ólafur Jóhannesson, Stjórnskipun Íslands, bls. 141-142 og Gunnar G. Schram, Stjórnskipunarréttur, bls. 152-153.

24 Sjá Ólafur Jóhannesson, Stjórnskipun Íslands, bls. 141 og Gunnar G. Schram, Stjórnskipunarréttur, bls. 153.

25 Páll Hreinsson, „Valdmörk stjórnvalda“, bls. 451-452. Þessi túlkun er mjög í samræmi við markmið stjórnarráðsreklugerðarinnar síðar, þ.e.a.s. að koma í veg fyrir að fleiri en einn ráðherra fari með sama málefni.

26 Dómurinn snertir einnig mun þengra efni en það sem hér er til skoðunar, sbr. líka Páll Hreinsson, „Valdmörk stjórnvalda“, bls. 450.

stjórnarráðsreglugerðina, sem sett er á grundvelli stjórnarráðslaganna, sem ákvörðun forseta samkvæmt 15. gr. stjórnarskrárinnar enda feli stjórnarskráin honum þetta vald. Þetta er í samræmi við dönsku kenningarnar Íslensk framkvæmd hefur hins vegar ekki verið svona afdráttarlaus. Ríkisstjórnir á Íslandi hafa fylgt áformum sínum um breytingar eftir með lögum.²⁷ Þó eru dæmi um annað, bæði að stjórnarráðsreglugerð hafi verið breytt án lagabreytinga og ófugt.²⁸ Af framkvæmdinni hefur þess vegna verið dregin sú ályktun að unnt sé að beita tveimur jafngildum aðferðum við að breyta skipan málefna innan stjórnarráðsins. Annars vegar geti löggjafinn ákveðið að færa verkefni milli ráðherra. Hins vegar geti slík tilfærsla átt sér stað með breytingu á stjórnarráðsreglugerðinni, sem byggir á lögum um Stjórnarráð Íslands.²⁹

Af framansögðu er ljóst að á Íslandi er málum að einhverju leyti á annan hátt skipað en í Danmörku þar sem ekki eru sambærileg stjórnarráðslög. Einnig liggur fyrir að eftir setningu laganna er skipulagsvaldið ekki takmarkað við forseta Íslands heldur er það einnig hjá Alþingi. Sú staða er í sjálfu sér ásættanleg svo lengi sem þess er gætt að fyrirmælin haldist í hendur. Um það hvernig með skuli fara þegar ósamræmi verður þarna á milli verður fjallað í kafla 4. Það sem hér skiptir mestu er að sett voru lög um Stjórnarráð Íslands og forsetaúrskurðir breyttust eftir að þau lög tóku gildi. Hér verður því næst gerð grein fyrir aðdraganda og markmiðum stjórnarráðslaganna³⁰ og hvernig þau hafa mótað núgildandi réttarástand.

3.2. Lög um Stjórnarráð Íslands nr. 73/1969

Meginmarkmið stjórnarráðslaganna, sem tóku gildi 1.1.1970, var að koma á skýrum reglum um skipulag stjórnarráðsins og flytja vald til þess að taka ákvarðanir þar að lútandi til Alþingis.³¹ Af lögskýringargögnum verður ráðið að framlagning frumvarps til laga um stjórnarráðið hafi verið viðbrögð við því að ríkisstjórnin hafði fjölgað ráðuneytum,³² og að skipting málefna milli ráðuneyta var óljós. Birtist það meðal annars í því að í einhverjum tilvikum fóru fleiri en einn ráðherra með sama málefnið.³³ Það hafði einnig áhrif á útgjöld ríkisins og virðist setning laganna hafa verið liður í því að skapa festu í þessum efnum. Viðbrögðin fólust í því að ákveða með lögum hver ráðuneytin skyldu vera, sbr. 1. mgr. 4. gr. laganna og að kveða á um það í lögum að ný ráðuneyti yrðu ekki sett á fót nema með lögum, sbr. 2. mgr. 4. gr., og að hvert ráðuneyti skyldi lagt óskipt til eins og sama ráðherra þegar skipt væri störfum með þeim, sbr. 5. gr. laganna.

Það vekur athygli að ekki var leyst úr þeim vanda, sem menn töldu vera uppi, með forsetaúrskurði, sbr. þau viðhorf til 15. gr. stjórnarskrárinnar sem uppi hafa verið í fræðikenningum. Þvert á móti var mjög ákveðið stefnt að því með lagasetningunni að Alþingi hefði vald til þess að ákveða skipan stjórnarráðsins til framtíðar. Var sú ákvörðun m.a. á því byggð að stofnun ráðuneytis væri svo mikilvæg ráðstöfun að beina lagaheimild þyrfti til.³⁴ Frá gildistöku laga nr. 73/1969 hafa því fjöldi og heiti ráðuneyta verið ákveðin í stjórnarráðslögum, sbr. 4. gr. laganna. Það ákvæði laganna segir hins vegar ekkert um skiptingu málefna milli ráðuneyta. Vikið

²⁷ Ásmundur Helgason, „Nýskipan stjórnarráðsins 1970“, bls. 138-139.

²⁸ Sama heimild, bls. 136-137.

²⁹ Ásmundur Helgason, „Nýskipan stjórnarráðsins 1970“, bls. 137.

³⁰ Um heildstæða umfjöllun um aðdraganda, markmið og áhrif stjórnarráðslaganna vístast til Ásmundar Helgasonar, „Nýskipan stjórnarráðsins 1970“, bls. 97-141.

³¹ Sama heimild, bls. 130.

³² Alþt. A-deild 1968, bls. 201-202, þar sem talin eru upp ráðuneyti sem stofnuð hafi verið með lögum og tekið fram að ríkisstjórnir hafi sett önnur á stofn án atbeina löggjafans.

³³ Alþt. A-deild 1968, bls. 202-203, athugasemd við 5. gr. frumvarpsins.

³⁴ Alþt. A-deild 1968, bls. 203, athugasemd við 8. gr. frumvarpsins sem varð 2. mgr. 4. gr. laganna.

er að henni í 8. gr. laganna þar sem segir að „stjórnamálefni ber[í] undir ráðuneyti eftir ákvæðum reglugerðar, er forseti Íslands set[ji] samkvæmt tillögum forsætisráðherra, enda sé þess jafnan gætt, að ráðuneyti lúti málefni, sem eðli sínu samkvæmt eig[í] þar heima, sbr. 4. gr.“

Með stjórnarráðslögunum var þannig horfið frá þeirri framkvæmd að fela hverjum ráðherrartiltekinmálefni með forsetaúrskurði og tekið upp það fyrirkomulag að skipa málefnum í flokka eftir efni sínu og ákveða hvaða ráðuneyti þau skuli lúta. Kveðið er á um þetta í lögum en skiptinguna sjálfa er ekki að finna í lögnum heldur reglugerð sem forseti setur á grundvelli þeirra. Í kjölfar þessara breytinga breyttust forsetaúrskurðir á grundvelli 15. gr. stjórnarskrárinnar, eins og áður hefur komið fram, á þann hátt að málefni sem heyra eiga undir hvern ráðherra eru ekki lengur talin upp, heldur vísað til stjórnarráðsreglugerðar í því sambandi. Nú snýr efni úrskurðanna aðeins að því hvaða einstaklingar skuli vera ráðherrar og hvaða ráðuneyti þeir skuli fara með.

Verður því ekki annað séð en að úrskurður forseta um skiptingu starfa ráðherra sem hann kveður upp „með skírskotun til 15. gr. stjórnarskrárinnar og laga og reglugerða um Stjórnarráð Íslands“³⁵ sé fyrst og fremst ákvörðun á grundvelli fyrri málsliðar 15. gr. stjórnarskrárinnar sem fjallað verður um í kafla 3.4 hér á eftir – þ.e.a.s. ákvörðun um hver skuli skipaður í tiltekið ráðherraembætti.³⁶

3.3. Staða og efni stjórnarráðsreglugerðarinnar

Að fenginni þessari niðurstöðu um úrskurði forseta, kemur til skoðunar hvort lita ber á

reglugerðina sem forseti setur á grundvelli 8. gr. stjórnarráðslaganna sem fyrirmæli forseta í skilningi 15. gr. stjórnarskrárinnar eða sem reglugerð setta á grundvelli almennra laga.³⁷ Fyrri kosturinn myndi væntanlega leiða til þess að framkvæmdavaldinu (forseta) væri unnt að færa málefni á milli ráðuneyta án atbeina löggjafans og jafnvel þrátt fyrir að löggjafinn hafi skipað þeim í annan flokk, sbr. umfjöllunina um fræðikenningar hér að framan. Seinni kosturinn kann hins vegar að vera í betra samræmi við kenningar um rétt hæð réttarheimilda og tilvísun til réttarheimildar í reglugerðinni sjálfri en hún er samkvæmt 16. gr. hennar sett með stoð í 8. gr. laga nr. 73/1969.³⁸ Hér skiptir líka máli að slík reglugerð var aldrei sett fyrir en eftir að lög nr. 73/1969 höfðu tekið gildi. Það er því alls ekki augljóst að lita beri á stjórnarráðsreglugerðina sem fyrirmæli forseta samkvæmt 15. gr. en það hlýtur að vera forsenda þess að unnt sé að horfa framhjá lögum sem leggja málefni til annars ráðuneytis en ákvörðun forseta gerir ráð fyrir.³⁹

Hér vaknar spurning um hvort undirbúningur stjórnarráðslaganna gefi einhverjavísbandingu um hvort stjórnarráðsreglugerðinni hafi verið ætlað að vera hluti fyrirmæla forseta samkvæmt 15. gr. stjórnarskrárinnar.

Í því sambandi kann að skipta máli hvort 15. gr. hafi komið til skoðunar við mótun ákvæðis 8. gr. laga nr. 73/1969, sem kveður á um að málefnum skuli skipt milli ráðuneyta með reglugerð. Í athugasemdum við ákvæðið í frumvarpi því sem varð að stjórnarráðslögunum segir:

³⁵ Sjá til dæmis auglýsingu nr. 97/2007, um staðfestingu forsetaúrskurðar um skiptingu starfa ráðherra.

³⁶ Undantekning frá þessu er að fjöldi ráðherra kemur einnig fram í úrskurði ráðherra, en heimild forseta til að ákveða tölu ráðherra er að finna í 2. másl. 15. gr.

³⁷ Reglugerðin var lengst af nr. 96/1969, svo nr. 3/2004 og er nú nr. 177/2007.

³⁸ Engin tilvísun er til stjórnarskrárinnar í þeirri grein laganna né í reglugerðinni. Fyrsta grein laganna er hins vegar samhljóða 15. gr. stjórnarskrárinnar.

³⁹ Almenn lög hljóta að ganga framan reglugerð settri með stoð í öðrum almennum lögum nema gengið sé út frá því, þrátt fyrir tilvísun reglugerðarinnar til lagahiemildar, að reglugerðin sé beiting valds sem stjórnarskráin felur öðrum en Alþingi.

„Með ákvæðum 1. mgr. þessarar greinar frumvarpsins er lagt til, að forseti lýðveldisins ákveði samkvæmt tillögum forsætisráðherra með reglugerð verksvið ráðuneyta, þ.e. hver stjórnamálefni skuli lögð til hvers einstaks ráðuneytis. Við setningu þeirrar reglugerðar ber að gæta þess að leggja til ráðuneytis málefni sem eðli sínu samkvæmt ber undir þau, sbr. 4. gr. Með hliðsjón af síauknum verkefnum og breytingum á sviði opinberrar stjórnsýslu þykir hentara að skipa málum með þessum hætti en með lagasetningu, sem þyngri er í vögum.“⁴⁰

Í framsöguræðu Bjarna Benediktssonar forsætisráðherra vék hann að því að eðlilegra væri að forsætisráðherra (formlega forseti) skipaði málum niður á milli ráðherra, þó með þeim fyrirvara að mál yrði að heyra undir það ráðuneyti sem eðli málsins samkvæmt ætti með það að fara.⁴¹ Um hlutverk forseta í skiptingu starfa sagði hann að skilja yrði fyrirmæli stjórnarskrárinnar þar að lútandi með þeim fyrirvara eða takmörkunum að ekki mætti skipta einstökum ráðuneytum upp á milli ráðherra eins og tíðkast hefði.⁴²

Í lögskýringargögnunum vekur tvennt athygli: Að til tals hafi komið að ákveða skiptingu verkefna með lögum og sú afstaða að Alþingi geti, þrátt fyrir orð 15. gr. stjórnarskrárinnar, bundið hendur forseta Íslands með því að ákveða að ekki megi skipta upp ráðuneytum. Einnig er vert að skoða orð Bjarna Benediktssonar um það að málefnum skuli skipa í flokka eftir eðli þeirra:

„... samgöngumál greinast í nokkra þætti, en úr því að sérstakt samgmrn. á að vera til, er

eðlilegt, að bæði samgöngur á sjó, landi og í lofti og þá einnig Póstur og sími heyrir undir það rn., þannig að það væri óheimilt eftir þessari löggjöf með stjórnarúrskurði að ákveða, að samgöngur á landi heyrðu t.d. undir landbrh., á sjó undir sjútvmrh. Og Póstur og sími undir iðnmrh. Að greina þannig á milli mundi ekki standast eftir þeirri leiðbeiningu, sem hér er gefin, og eru þannig veruleg takmörk á valdi forsrh. til þess að skipta þessu. Ef þm. hins vegar að athuguðu máli telja það æskilegra að skipta þessu upp. Þá hafa þeir það auðvitað í hendi sér [Undirstrikun höfundar].“⁴³

Þarna er byggt á því að löggjafinn hafi rýmri heimildir til tilfærslu málaflokka en framkvæmdarvaldið (forseti).

Jón Þorsteinsson lagði fram breytingatillögu⁴⁴ þess efnis að ákvæði það, sem varð 8. gr. laganna, skyldi kveða á um að „í staðinn fyrir að forseti setji reglugerð þá eigi forseti að úrskurða um þetta.“ Hann bætti því við að það væri ekki siðvenja að forsetinn gæfi út reglugerðir, heldur væru ákvarðanir hans öllu frekar í formi úrskurða.⁴⁵ Þeir Ólafur Jóhannesson og Bjarni Benediktsson tjáðu sig um þessa breytingartillögu en gerðu lítið úr nauðsyn þess að breyta ákvæðinu. Þeir litu á hana fremur sem breytingu á orðalagi en efni.⁴⁶ Taldi Bjarni Benediktsson hana smekksatriði sem í sjálfu sér skiptu litlu máli „hvort eigi að kalla það reglugerð eða úrskurð sem sett er með reglum og gert er með reglum“ og „það taki því ekki að deila um þetta.“⁴⁷ Það verður því ekki séð að tillaga Jóns Þorsteinssonar hafi þótt gefa tilefni til að ræða sérstaklega um það hvort líta bæri á reglugerð forseta

40 Alþt. A-deild 1968, bls. 203. Athugasemd við 9. gr. frumvarpsins sem varð 8. gr. laganna.

41 Alþt. B-deild 1968, d. 1257. Sjá einnig síðari ræðu Bjarna Benediktssonar, sama heimild, d. 1273-1274.

42 Alþt. B-deild 1968, d. 1257.

43 Alþt. B-deild 1968, d. 1257.

44 Alþt. A-deild 1968, bls. 1743.

45 Alþt. B-deild 1968, d. 1276.

46 Ólafur Jóhannesson taldi heiti á fyrirmælum á reiki og benti á að forseti Íslands gæfi út reglugerðir. Hann sagði einnig: „Hitt er sjálfsagt samkvæmt danskri málvenju, að frekar var notað annað heiti en það, sem svarar til reglugerðar, um fyrirmæli, sem komu frá konungi, en ekki erum við nú bundnir við það. Í mínum huga er það svo, að þegar orðið úrskurður er notað þá er frekar um eitthvert einstakt tilvik að tefla heldur en setning almennra reglna, en þetta er auðvitað algert aukaatriði.“ Alþt. B-deild, 1968 d. 1283.

47 Alþt. A-deild 1968, d. 1285.

samkvæmt ákvæðinu sem fyrir mæli forseta í skilningi 15. gr. stjórnarskrárinnar.

Af forsögu laganna og lögskýringargögnum verður síst ráðið að skipulagsvald forseta skv. 15. gr. stjórnarskrárinnar hafi legið að baki því fyrirkomulagi sem mælt er fyrir um í 8. gr. stjórnarráðslaganna⁴⁸ – þ.e.a.s. að málefnum skuli skipað undir ráðuneyti með reglugerð settri af forseta Íslands – og útlöki af þeim sökum heimildir Alþingis þar að lútandi. Þvert á móti var það beinlínis meiningin með stjórnarráðslögum að færa vald til að taka ákvarðanir um skipan stjórnarráðsins til Alþingis,⁴⁹ bæði að því er varðar stofnun ráðuneyta og tilgreiningu þeirra mála sem undir þau falla. Virðist sem það hafi fremur verið hentugleikasjónarmið en skoðanir manna á stjórnskipulegu hlutverki forseti Íslands sem urðu til þess að ákveðið var að upptalning þeirra mála sem heyrðu undir hvert ráðuneyti skyldi vera í reglugerð en ekki lögum eins og ákveðið var um stofnun ráðuneyta, sbr. 4. gr. laganna.

Alþingi leit svo á, er það setti þessa reglugerðarheimild í lög, að það gæti einnig kveðið á um þessa skiptingu í lögum, án þess að hlutverk forseta samkvæmt 15. gr. breytti þar nokkru um. Samkvæmt því sem hér hefur verið lýst er stjórnarráðsreglugerðin sett á grundvelli laganna eingöngu og með stöð í þeim en ekki stjórnarskránni. Samkvæmt því er ekki hægt að líta á reglugerðina sem fyrir mæli forseta samkvæmt 15. gr. stjórnarskrárinnar.

3.4. Um fyrri málslið 15. gr.

Við túlkun 15. gr. þarf að líta til samhengis 1. og 2. málsliðar hennar. Hér verður fjallað um fyrri málslið 15. gr. sem kveður á um að forseti „skipi ráðherra og veiti þeim lausn.“ Fyrst verður fjallað um réttarvenjur og stjórnskipunarvenjur og svo um inntak málsliðarins og hvernig það virðist hafa breyst fyrir venju.⁵⁰ Áhrif málsliðarins á túlkun greinarinnar í heild verða svo rakin í næsta lið.

Réttarvenja er ein réttarheimildanna.⁵¹ Hún er tiltölulega rétt há: Kemur næst á eftir settum lögum ef hún myndast í tómarúmi, en réttarvenjur geta líka breytt settum lögum og stjórnarskrá. Það sem fyrst og fremst skilur á milli réttarvenja og pólitískra hefða eða siðvenja er að til þess að réttarvenja myndist verða menn að hafa hegðað sér með tilteknum hætti um langt skeið vegna þess að þeir telji sér það skylt. Við mat á því hvort réttarvenja hafi myndast er nánar tiltekið horft til aldurs venjunnar, stöðugleika hennar, afstöðu almennings til hennar, efnis hennar – einkum hvort hún sé sanngjörn og skynsamleg – og þess hvort hún breytir settri lagareglu, hvort hún hafi mótast friðsamlega og hvort henni hafi verið fylgt í allra auglýn.⁵² Allmikið þarf til að venjur séu taldar hafa breytt skrifuðum lagaákvæðum.⁵³

Stjórnskipunarvenjur eru sérstakur flokkur réttarvenja. Þar er um að ræða venjur sem hafa mótast um samskipti og athafnir æðstu handhafa ríkisvaldsins og annað hvort breyta eða útfæra nánar ákvæði stjórnarskrár eða búa til reglu um

48 Sjá einnig Ásmundur Helgason, „Nýskipan stjórnarráðsins 1970“, bls. 109 og 135-136.

49 Sjá einnig sömu heimild, bls. 130 og 101.

50 Þessi umfjöllun byggir að verulegu leyti á umfjöllun um sama efni í kaflanum „Þingræðisreglan og staða hennar í stjórnskipuninni“ eftir Ragnhildi Helgadóttur, sem væntanlegur er í Saga þingræðis í 100 ár árið 2009. Þar er gerð nánari grein fyrir þessu efni en gefst kostur á að gera hér.

51 Sjá um réttarheimildir í íslenskum rétti og réttthæð þeirra

t.d. Sigurður Lindal, Um lög og lögfræði: Grundvöllur laga – réttarheimildir, bls. 75 og áfram; Ármann Snævarr, Almenn lögfræði, bls. 157 og áfram.

52 Sjá Ármann Snævarr, Almenn lögfræði, bls. 200-202 og Sigurður Lindal, Um lög og lögfræði: Grundvöllur laga – réttarheimildir, bls. 176-183.

53 Sem dæmi um að venja hafi verið talin haggja settu ákvæði má vísa til H 1985:1544.

eitthvað sem ekki er að finna ákvæði um í stjórnarskrá.⁵⁴ Sem hefðbundið dæmi um stjórnskipunarvenju má nefna þá venju að dómstólar séu bærir til að meta hvort almenn lög samræmist stjórnarskrá en um það eru engin ákvæði í stjórnarskránni. Þarna hefur því myndast venja um samskipti ædstu handhafa ríkisvaldsins; um efni sem er þess eðlis að það gæti vel verið í stjórnarskrá. Sérstafa stjórnskipunarvenja liggur í því, að þeim verður ekki breytt nema með stjórnarskrárbreytingu eða með því að ný stjórnskipunarvenja leysi þá eldri af hólmi. Vegna ofangreindrar stjórnskipunarvenju um að dómstólar dæmi um samræmi almennra laga og stjórnarskrár yrði sem sagt ekki ákveðið að endanleg ákvörðun um það efni lægi hjá Alþingi nema með því að breyta stjórnarskrá og taka þar skýrt fram að dómstólar dæmi ekki um þetta atriði eða að úrskurðarvald um þetta teljist ekki til dómvaldsins.⁵⁵

Annað dæmi um stjórnskipunarvenju – og það sem skiptir mestu fyrir um fjöllumunarefnið hér – er þingræðisreglan. Í henni felst að enginn getur setið í ríkisstjórn nema Alþingi sé tilbúið að styðja hann eða þola í embætti. Reglan styðst við óslitna framkvæmd allt frá 1904 þannig að skilyrðin um að menn hegði sér með tilteknum hætti í langan tíma samfellt vegna þess að þeir telji sér það skylt eru skýrlega uppfyllt.⁵⁶ Þingræðisreglan er oftast talin stjórnskipunarvenja þó hún

kunni einnig að eiga einhverja stoð í 1. gr. stjórnarskrárinnar⁵⁷ en óháð því hvort svo er hefur reglan tvímælaust sömu stöðu og væri hún skráð í stjórnarskrá. Þetta skiptir máli hér vegna þess að þingræðisreglan hefur skýrt frekar inntak 15. gr. stjórnarskrárinnar. Þetta staðhæfði Ólafur Jóhannesson þegar árið 1960. Í Stjórnskipun Íslands sagði hann:

„Samkvæmt þingræðisvenjunni verður það því Alþingi eða meirihluti þess, sem ræður því í reyndinni, þrátt fyrir orð 15. gr. stjkskr., hverjir eru ráðherrar. Forseti getur því ekki skipað aðra ráðherra en þá, sem meirihluti Alþingis treystir eða sættir sig að minnsta kosti við um sinn.“⁵⁸

Sama sagði Gunnar G. Schram í Stjórnskipunarrétti árið 1999.⁵⁹ Það er því alveg skýrt, að fyrri málslið 15. gr. má ekki skilja þannig að í honum felist að forseti Íslands ákveði hverjir verða ráðherrar og skipi þá í embætti. Þetta leiðir annars vegar af því að forsetinn er ábyrgðarlaus á stjórnarathöfnum, sbr. 11. gr. stjórnarskrárinnar, og hins vegar af þingræðisreglunni. Það væri brot á henni – lögbrott – ef forsetinn skipaði ráðherra sem þingið getur ekki sætt sig við.

Þingræðisreglan og samanburðarskýring við 11. gr. stjórnarskrárinnar hafa þannig þau áhrif að skilja verður fyrri málslið 15. gr. svo, að hið raunverulega efni hans sé nú að forseti Íslands skipi ráðherra, sem þingið getur sætt sig við a.m.k um sinn, og veiti þeim lausn að

54 Í Stjórnskipunarrétti segir Gunnar G. Schram: „Stjórnskipunarvenjum sem varða afstöðu eða starfskiptingu á milli æðstu handhafa ríkisvaldsins eða hafa í sér fölgna breytingu á stjórnarskrárákvæðum verður ekki breytt nema með stjórnskipunarlögum... eða nýjum stjórnskipunarvenjum... Varði réttarvenjan hins vegar málefni sem stjórnarskráin geymir ekki ákvæði um og skipað er með almennum lögum eða skipa mætti með venjulegri löggjöf, þá verður henni sem endranær breytt með almennum lögum.“ Gunnar G. Schram, Stjórnskipunarréttur, bls. 38.

55 Þess má geta að stjórnskipunarvenjur eru að mörgu leyti erfiðar viðfangs, bæði hvað varðar að staðreyna tilvist einstakra venja og fræðilega réttlætingu þessarar réttarheimildar.

56 Ólafur Jóhannesson tilmála árið 1960, að strax árið 1903 hafi „þessi háttur [verið] upp tekinn, að skipa ráðherra í samræmi við vilja meirihluta þingmanna, enda mun Alþingi hafa skilið

stjórnarbotina frá 1903 á þá lund... Þeirri megin stefnu hefur æ síðan verið fylgt hér í framkvæmd, þó að starfsaðferðir við stjórnarmyndanir hafi verið eitthvað breytilegar, og séu nauðast enn komnar í alveg fast for... Þessir stjórnarhættir eru nú orðið svo fastmótaðir í höfuðdráttum, þó að framkvæmd einstakra atriða geti enn orkað tvímælis, að þeir verða að teljast löghelgaðir af stjórnskipunarvenju, og verður því ekki frá þeim horfið, nema með stjórnarskrárbreytingu.“ Ólafur Jóhannesson, Stjórnskipun Íslands, bls. 138.

57 Sjá Ólaf Jóhannesson, Stjórnskipun Íslands, bls. 85; Gunnar G. Schram, Stjórnskipunarréttur, bls. 28; Þjarna Benediktsson, Þingræði á Íslandi, bls. 2; Steingrím Gaut Kristjánsson, Þingræði, bls. 63. Allir styðja þeir þingræðisregluna að hluta til við ákvæði stjórnarskrárinnar og að hluta til við venju.

58 Ólafur Jóhannesson, Stjórnskipun Íslands, bls. 138.

59 Gunnar G. Schram, Stjórnskipunarréttur, bls. 150.

þeirra eigin frumkvæði eða þingsins.⁶⁰ Atbeini forsetans við skipun ráðherra er þannig, eins og við aðrar stjórnarathafnir, fyrst og fremst formlegs eðlis. Það er forsætisráðherra⁶¹ sem ber stjórnskipulega ábyrgð á skipun ráðherra og forseta er skylt að gæta að vilja Alþingis um ráðherraskipunina.⁶² Hvað snertir lausn ráðherra frá embætti, þá er það sömuleiðis á ábyrgð forsætisráðherra ef einstökum ráðherra er veitt lausn en viðtakandi (nýs) forsætisráðherra er heilli ríkisstjórn er veitt lausn frá embætti.

Fyrri málsliður 15. gr. felur þannig ekki í sér annað en það, að forseti Íslands skipar ráðherra formlega og ber að gæta þess að ráðherralistinn sé þannig að þingið geti sætt sig við hann. Forseti getur heldur ekki – a.m.k. ekki undir eðlilegum kringum stæðum – átt frumkvæði að því að veita forseta lausn – það verður forsætisráðherra eða þingið að gera.

3.5. Niðurstöður um skýringu 15. gr. stjórnarskrárinnar

Sviðið sem hér um ræðir liggur á mörkum stjórnskipunar- og stjórnsýsluréttar. Meginreglan í íslenskrí stjórnskipun er að Alþingi og forseti Íslands fari með löggjafarvaldið. Löggjafinn getur sett lög um hvað sem vera skal.⁶³ Þess verður hins vegar að gæta að þau fari ekki í bága við mannréttindaákvæði í stjórnarskrá og alþjóðasáttmálum og hafi, ef þau leggja kvaðir á fólk, samfélagslegan tilgang og séu í samræmi við meðalhóf.⁶⁴ Hér verður ekki fjallað frekar um takmarkanir á athafnafrelsi löggjafans: Það sem hér skiptir máli er fyrst og fremst það að löggjafinn getur skipað málum með lögum nema á því séu takmarkanir í stjórnarskrá eða mannréttindasáttmálum.⁶⁵

Alþingi fer því, að megin stefnu til, með skipulagsvaldið í stjórnsýslunni⁶⁶ og getur kveðið á um skipulag stjórnsýslunnar rétt eins og um önnur mál nema vald þess sé takmarkað í stjórnarskrá.⁶⁷ Spurningin hér er þess vegna hvort skilja eigi 15. gr. stjórnarskrárinnar svo að þar sé forseta

60 Um þær skyldur sem þingræðisreglan og tengdar reglur leggja á forseta Íslands, sjá Ragnhildi Helgadóttur, „Stjórnskipuleg framkvæmd þingræðisreglunnar“ í Saga þingræðis í 100 ár (væntanleg 2009).

61 Nýi forsætisráðherrann ef um stjórnarskipti er að ræða, sitjandi forsætisráðherra ef aðeins er skipt um hluta ríkisstjórnar.

62 Forsetar hafa hins vegar talið sér skylt að hlutast til um að ríkisstjórn sé mynduð innan hæfilegs tíma. Í afskiptum þeirra af stjórnarmyndunum hafa falist helstu pólitísku áhrif forseta. Sjá t.d. Guðna Th. Jóhannesson, „Leikstjóri, leikari eða áhorfandi? : Forsetinn og stjórnarmyndanir“, bls. 73-94.

63 Sjá t.d. H 1998:4076, bls. 4079, þar sem sagði „Löggjafanum er rétt að takmarka fiskveiðar í fiskveiðilandhelgi Íslands, ef uggvænt þykir, að fiskistofnar séu í hættu. Byggist það á almennum valdheimildum handhafa löggjafarvaldsins og fullveldisrétti ríkisins.“

64 Sjá t.d. H 1999:1916, en þar sagði í héraðsdómi: „Því er haldið fram að í lögum nr. 92, 1956 [um bann við hnefaleikum] felist mannréttindabrot. Hugtakið mannréttindi tekur til tiltekinna grundvallarréttinda. Frelsi manna til sérhverra athafna fellur hins vegar ekki undir hugtakið mannréttindi. Samfélag getur með réttu takmarkað athafnafrelsi þegna sinna eða gert þeim að sæta ákveðnum skilyrðum. Slíkar kvaðir skulu ákvarðaðar með lögum og hafa samfélagslegan tilgang svo sem að vera til verndar heilsu eða siðgæði, og samrýmast lýðræðislegum hefðum samfélagsins. Sem dæmi má nefna skyldu til að nota öryggisbelti í bifreið og reglur um

meðferð skotvopna. Markmið löggjafans með setningu laga nr. 92, 1956 um að banna hnefaleika var af heilsufarslegum og siðgæðislegum toga. Endurnmat á því hvort lögin þjóni í dag þessum tilgangi er á verkviði löggjafarþingsins.“ H 1999:1916, bls. 1935. Í dómi Hæstaréttar sagði „Réttilega er á það bent í héraðsdómi að unnt sé að takmarka athafnafrelsi borgaranna og gera þeim að sæta ákveðnum almennum skilyrðum fyrir athöfnum sínum. Slíkar kvaðir skulu ákvarðaðar með lögum og hafa samfélagslegan tilgang, svo sem að vera til verndar heilsu eða siðgæði og samrýmast lýðræðislegum hefðum samfélagsins. Til þessara takmarkana þurfa því að liggja málefnaleg sjónarmið, en auk þess ber við setningu þeirra að virða jafnræði og stilla þeim í hóf að teknu tilliti til markmiðsins með þeim.“ H 1999:1916, bls. 1919.

65 Slíkar takmarkanir í mannréttindasáttmálum snúa að efnislegum þáttum laganna (hvaða réttindi má ekki skerða með lögum) en takmarkanir í stjórnarskrá geta hvort heldur byggst á efni laganna (mannréttindaákvæði) eða á því að tiltekinn verkefni séu falin öðrum en löggjafanum. Besta dæmið um það er dómvaldið. Það er falið dómstólum og Alþingi getur því ekki sett lög sem leysa úr einstöku greiningsmáli.

66 D: organisationsmagten. Ef Alþingi beitr ekki heimildum sínum til að taka ákvarðanir um verkaskiptingu innan stjórnsýslunnar þá flyst skipulagsvaldið til ráðherra og fylgir síðan stigveldinu innan stjórnsýslunnar. Bent Christensen, Forvaltningsret - opgaver, hjemmel, organisation, bls. 282.

67 Sjá sömu heimild, bls. 282 og 291-293.

Íslands falið skipulagsvaldið – valdið til að skipta verkum milli ráðherra – með þeim afleiðingum að Alþingi geti ekki svo gilt sé sett lög um það efni, a.m.k ekki ef forseti Íslands hefur kosið að beita þessu valdi sínu.⁶⁸ Rannsóknin snýr þannig að því hvort 15. gr. takmarki almennt löggjafar- og skipulagsvald þingsins að þessu leyti.⁶⁹ Við mat á því hvort svo sé og við túlkun greinarinnar verður að skoða framkvæmd hennar og venjur sem kunna að hafa myndast um efnið. Þar koma einkum tvö atriði til álita.

Horfa þarf til 1. og 2. málslíðar 15. gr. í samhengi. Í fyrri málslíðnum segir að forseti Íslands skipi ráðherra og veiti þeim lausn. Það er hins vegar fastmótuð venjuregla með stjórnarskrárigildi að forseti Íslands skipi ekki ráðherra nema Alþingi geti sett sig við þá og veiti þeim ekki lausn nema að frumkvæði þingsins eða ráðherranna sjálfra. Í reynd hefur þetta þýtt, með örfáum undantekningum, að þingflokkar stjórnarflokkanna velja ráðherra og hlutverk forseta er takmarkað við að ganga úr skugga um að stjórnin njóti stuðnings eða hlutleysis þingsins og svo hina formlegu skipun. Hlutverk forsetans við lausn ráðherra er eingöngu formlegt. Um þetta er ekki deilt, stjórnskipunarvenjan er skýr að þessu leyti. Þetta styður þá niðurstöðu að síðari málslíður 15. gr. feli forseta eingöngu formlegt vald en ræður hins vegar ekki úrslitum eitt og sér.

Fyrst og fremst þarf þó að líta til stjórnarráðslaganna nr. 73/1969 og þess fyrirkomulags sem komið var á fót með þeim. Því var lýst hér að framan, að í

lögnum var fjöldi og heiti ráðuneyta bundinn í lög og ákveðið að ráðuneyti yrði ávallt að leggja óskipt til eins ráðherra auk þess sem ákveðið var að málefnum skyldi skipað undir ráðuneyti í reglugerð útgefinni af forseta Íslands. Einnig hefur komið fram að það kom til tals að ákveða verkaskiptingu í lögnum. Þetta fyrirkomulag með reglugerðina virðist því fremur hafa ráðist af hagkvæmnissjónarmiðum heldur en skoðunum manna á stjórnskipulegu hlutverki forsetans. Lögnum var beinlínis ætlað að styrkja skipulagsvald Alþingis.⁷⁰

Stjórnarráðslögin og lögskýringargögnin með þeim bera því vott um annan skilning á 15. gr. heldur en þann sem uppi hefur verið í Danmörku. Hér verður ekki leyst úr því hvort 15. gr. hafi, fyrir árið 1969, breyst svo fyrir vaju að lögin hafi verið lögfesting túlkunar sem þá var almennt viðurkennd. Hins vegar ber að halda því til haga að stjórnarráðslögin – og þar með talin ákvæðin um að málefnum skuli skipað undir ráðuneyti í reglugerð og hvert ráðuneyti svo lagt til eins og sama ráðherra – voru staðfest af forseta Íslands. Hann hefur ítrekað sett reglugerð á grundvelli laganna, þar sem verkefnum er skipað undir ráðuneyti.⁷¹ Um leið og fyrsta stjórnarráðsreglugerðin hafði verið gefin út gaf forseti Íslands einnig út nýjan forsetaúrskurð um skiptingu starfa ráðherra, þar sem einstaklingum sem fyrir sátu í ráðherraembætti var falið að fara með tiltekin ráðuneyti í stað þess að verkefni þeirra hvers um sig væru talin upp. Sá úrskurður sneri því fyrst og fremst að 1. málsl. 15. gr. en ákvörðun þá, sem gert er ráð fyrir að forseti

68 Þegar stjórnarráðslögin voru sett höfðu ríkisstjórnir, með fulltíngi forseta Íslands, skipt ráðuneytum milli ráðherra eins og víkið var að hér að framan. Engu að síður beitti Alþingi (með setningu laganna) skipulagsvaldi sínu. Síðustu ár hefur hins vegar verið gert ráð fyrir því, að tvær jafngildar leiðir séu til að leggja málefni til ráðuneyta innan stjórnarráðsins. Þá er gert ráð fyrir því, eins og síðar verður lýst, að ákvarðanir forseta gangi framur lögum ef árekskur verður. Það felur þá í reynd í sér að Alþingi geti ekki sett gild lög um þetta efni ef forseti beitir valdi sínu. Í kafla 3.5 hér á eftir er komist að þeirri niðurstöðu að 15. gr. takmarki ekki skipulagsvald Alþingis. Þau álitaefni sem hér var lýst koma því ekki til frekari skoðunar.

69 Þetta er skilningurinn í Danmörku og Noregi en af ástæðum sem áður var lýst er ekki hægt að beita norrænum fræðikenningum án tillits til þess að rétturinn hefur þróast með ólíkum hætti.

70 Ásmundur Helgason, „Nýskipan stjórnarráðsins 1970“, bls. 130. Þessi styrking kom í raun fram á tvennan hátt. Annars vegar beitti Alþingi í reynd (við setningu stjórnarráðslaganna) löggjafarvaldinu til þess að taka ákvarðanir um skipulag stjórnarráðsins. Hins vegar voru sett í lögin ákvæði sem áskilja samþykki Alþingis fyrir tilteknum skipulagsbreytingum.

71 Sjá reglugerð nr. 96/1969, nr. 3/2004 og 177/2007.

Íslands taki skv. seinni málslið 15. gr., hafði hann birt í stjórnarráðsreglugerðinni, sem hann setti á grundvelli stjórnarráðs laganna. Þetta skiptir máli um myndun venju, eins og lýst var í kafla 3.4. Úrskurðirnir eru enn með sama sniði.⁷²

Þær kenningar, sem hafa verið uppi um þýðingu 15. gr. eru því aðeins í samræmi við íslenska framkvæmd eftir 1970 að gengið sé út frá því að forseti gefi fyrirmæli annars vegar með reglugerð og hins vegar með forsetaúrskurði. Saman skipti þessar tvær athafnir, sem báðar sæki heimild sína í 15. gr, verkum með ráðherrum. Þessi skilningur stenst hins vegar ekki, vegna þess að reglugerðin felur ekki í sér fyrirmæli forseta samkvæmt 15. gr., eins og nánar var rakið í kafla 3.3. Í fyrsta lagi er stjórnarráðsreglugerðin ekki sett með stoð í 15. gr. heldur með stoð í stjórnarráðslögum.⁷³ Sömuleiðis ákvað Alþingi vegna hagkvæmnissjónarmiða að skipta verkefnum milli ráðuneyta í reglugerð en ekki með lögum. Þá verður ekki horft framhjá því að með setningu stjórnarráðs laganna beitti Alþingi skipulagsvaldi og batt hendur forseta hvað snerti síðari breytingar á stjórnarráðinu.⁷⁴

Ásmundur Helgason leysir úr ósamræmi fræðikenninganna sem áður var lýst og framkvæmdarinnar með því að teljatværleiðir jafngildar þegar kemur að verkaskiptingu ráðherra: Lagasetningu og ákvörðun forseta í stjórnarráðsreglugerð. Það er í samræmi við framkvæmdina þar sem báðar leiðir hafa verið farnar. Í þeim fáu tilvikum þegar þessar heimildir rekast á gerir Ásmundur ráð fyrir

að stjórnarráðsreglugerðin gangi fram.⁷⁵

Með tilliti til þess sem hér hefur verið rakið verður að telja að vægi stjórnarráðs laganna og þessarar blönduðu framkvæmdar undanfarinna áratuga sé enn meira en Ásmundur gerir ráð fyrir. Það eigi að líta svo á, að með setningu laganna hafi Alþingi (með réttu eða röngu) tekið sér hluta þess valds sem forseta Íslands er falið í 15. gr. stjórnarskrárinnar. Alþingi hafi m.ö.o. beitt hinu almennalöggjafarvaldiog skipulagsvaldi óháð 15. greininni. Þetta hafi forseti Íslands samþykkt með staðfestingu laganna og setningu reglugerðar með stoð í þeim, sem síðari forsetaúrskurðir byggja svo á. Á þeim tæpu 40 árum sem liðin eru hafi því myndast eða staðfest venja um það að meginreglan um skipulagsvald og löggjafarvald Alþingis gildi einnig um verkaskiptingu milli ráðherra. Því verður ekki séð að skipulagsvald Alþingis takmarkist af 15. gr. stjórnarskrárinnar.

Samkvæmt þessu felur síðari málsliður 15. gr. í sér að forseti Íslands – sem skipar ráðherra – skiptir með þeim verkum í samræmi við þau lög sem gilda um verkaskiptinguna á hverjum tíma, nú fyrst og fremst stjórnarráðslögin nr. 73/1969 og reglugerð sem sett er á grundvelli þeirra. Þetta hlutverk sitt uppfyllir hann með því að kveða upp forsetaúrskurð þar sem fram kemur hvaða einstaklingar skuli gegna fyrirframskilgreindum ráðherraembættum.⁷⁶ Þessi skilningur á síðari málslið 15. gr. er í samræmi við venju þá sem myndast hefur um fyrri málsliðar greinarinnar, við stjórnarráðslögin, lögskýringargögn með

72 Í auglýsingu um staðfestingu forsetaúrskurðar um skiptingu starfa ráðherra, nr. 97/2007, segir t.d. „Geir Hilmar Haarde fer með forsætisráðuneytið og Hagstofu Íslands. Ingibjörg Sólrún Gísladóttir fer með utanríkisráðuneytið“ o.s.frv. Þarna er því tiltekið hvaða einstaklingur fari með skilgreint ráðuneyti, sbr. 4. gr. laga nr. 73/1969, en skilgreiningin á því kemur fram í stjórnarráðsreglugerðinni, sbr. 8. gr. laganna.

73 Því má velja upp hvort hér sé eingöngu um forsmatriði að ræða og að ekki eigi að leggja merkingu í það að reglugerðin visar til 8. gr. stjórnarráðs laganna en ekki 15. gr. stjórnarskrár um heimild sína. Þessi túlkun fær hins vegar stuðning af lögskýringargögnum við stjórnarráðslögin, þar sem reglugerðarsetningin var aldrei tengd við 15. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. umfjöllun í kafla 3.3 hér að framan.

74 Sbr. 5. gr. laganna.

75 Sjá Ásmund Helgason, „Nýskipan stjórnarráðsins 1970“, bls. 136: „Á þeim grundvelli virðist skipan viðfangsefna í ráðuneyti samkvæmt stjórnarráðsreglugerðinni geta gengið framur lagaákvæðum sem fela öðrum ráðherra að fara með þau verkefni.“

76 Það eru m.ö.o. stjórnarráðslögin og reglugerðin sem skilgreina verkvið hvers ráðuneytis. Í forsetaúrskurðinum er forseti að skipta verkum með ráðherrum. Hann gerir það með því að tengja einstaklinga við hina fyrirframskilgreindu „málefnapakka“.

þeim og framkvæmdina sem byggist á þeim, við orðalag reglugerðarinnar, réttarheimildir þær sem hún byggir á og forsetaúrskurði um skipun og skiptingu starfa ráðherra.⁷⁷

4. RÉTTARSTAÐAN EF LÖG OG STJÓRNARRÁÐSREGLUGERÐ STANGAST Á

Eins og fram hefur komið hefur oft verið kveðið á um verkefni ráðuneyta og yfirstjórn málefna í sérlögum.⁷⁸ Í framkvæmd hefur 15. gr. stjórnarskrárinnar því ekki verið talin takmarka heimild Alþingis til að ákveða verkaskiptingu milli ráðherra þótt einnig hafi komið fyrir að verkaskipting hafi verið ákveðin með stjórnarráðsreglugerðinni án viðeigandi lagabreytinga. Af þessu hefur, eins og áður segir, verið dregin sú ályktun að báðar leiðir séu jafngildar.⁷⁹

Það sem hér hefur verið sagt svarar hins vegar ekki spurningunni hvornig með skuli fara ef reglugerð og lög stangast á. Sú staða gæti t.d. komið upp ef Alþingi stæði ekki að baki ákvörðun ríkisstjórnar um að flytja verkefni á milli ráðuneyta. Hér má sem dæmi nefna að árið 2007 var gerð breyting á lögum um Stjórnarráð Íslands. Forsaga hennar var sú, að með almennum lögum voru tiltekin ráðuneyti sameinuð⁸⁰ og málaflokkar færðir á milli ráðuneyta. Í almennum athugasemdum við lagafrumvarpið kom fram að þessi áform um tilfærslu verkefna kölluðu á breytingar á lögum um Stjórnarráð Íslands og ýmsum sérlögum, en frumvarp þess efnis yrði lagt fram á haustþingi.⁸¹ Í kjölfarið yrði reglugerð um Stjórnarráð Íslands, nr. 3/2004, breytt. Breytingar á reglugerð og sérlögum

voru nauðsynlegar vegna tilflutnings verkefna á milli ráðuneyta en breytingar á stjórnarráðslögum vegna breytinga á heiti ráðuneyta. Þessi framkvæmd bendir til þess að þarna hafi það verið ríkisstjórn sem ákvað að breyta verkaskiptingu ráðuneyta, en til þess að svo mætti verða þurfti bæði að breyta stjórnarráðsreglugerð og almennum lögum. Hér var sem sagt gert ráð fyrir að breytingar á stjórnarráðslögum og reglugerð og sérlögum héldust í hendur og gekk það eftir.⁸² Í langflestum tilvikum er það svo, vegna hins pólitíska veruleika: Ríkisstjórnir hafa oftast meirihluta á þingi og geta því komið málum þar í gegn en á hinn bóginn þurfa þær að halda trausti þess og geta því ekki gengið framhjá því.

Gefum okkur hins vegar að um minnihlutastjórn hefði verið að ræða og að áform þessi hefðu ekki notið stuðnings meirihluta þingmanna. Verkefni hefðu verið flutt með reglugerð samkvæmt 8. gr. stjórnarráðslaganna en frumvarpið til breytinga á sérlögum ekki náð fram að ganga. Hér væri komið upp ósamræmi milli reglugerðarinnar og laga vegna ágreinings um verkaskiptingu í stjórnarráðinu. Dæmið gæti líka snúið á hinn veginn, þ.e.a.s. að Alþingi kvæði á um tilfærslu verkefna í lögum sem ríkisstjórn vildi ekki fylgja eftir með breytingu á stjórnarráðsreglugerðinni.

Ef leggja ber til grundvallar, eins og gert er í Danmörku, að forseti geti, á grundvelli stjórnskipulegrar valdheimildar sinnar í 15. gr., ákveðið að færa málefni á milli ráðherra sama hvað líður ákvæðum laga þar að lútandi, verður að álykta að horfa verði framhjá lögum sem fara í bága við það sem segir í stjórnarráðsreglugerðinni.⁸³ Slík túlkun

77 Þannig vísar reglugerðin um heimild sína til 8. gr. stjórnarráðslaganna nr. 73/1969 en forsetaúrskurðir til 15. gr. stjórnarskrárinnar og laga og reglugerða um Stjórnarráð Íslands.

78 Sjá nánar: Ásmundur Helgason, „Nýskipan stjórnarráðsins 1970“, bls. 134.

79 Sama heimild, bls. 137.

80 Sjá 1. gr. laga nr. 109/1007, um breytingu á lögum um Stjórnarráð Íslands nr. 73/1969. Hér var um að ræða flutning verkefna á sviði almannatrygginga frá heilbrigðis- og trygg-

ingamálaráðuneyti til félagsmálaráðuneytis og sveitarstjórnarmála til samgönguráðuneytis.

81 Alþt.134. löggjafarþing 2007. þskj.1, mál 1. Aðgengilegt á www.althingi.is.

82 Þessar breytingar koma fram í nýrri reglugerð nr. 177/2007 um Stjórnarráð Íslands og lögum nr. 167/2007, um breytingu á ýmsum lögum vegna tilfærslu verkefna innan Stjórnarráðs Íslands.

83 Sjá Páll Hreinsson, „Valdmörk stjórnvalda“, bls. 450.

virðist liggja að baki eftirfarandi ályktun í ritinu Stjórnarráð Íslands 1964-2004:

„Eftir sem áður verður að ætla að skipan stjórnarmálefna og skipting starfa milli ráðherra og ráðuneyta heyrir almennt til þeirra starfa sem falin eru æðstu handhöfum framkvæmdavaldsins í samræmi við fyrirmæli stjórnarskrár í síðari málslið 15. greinar stjórnarskrárinnar og ákvæða stjórnarráðslaga. Á þeim grundvelli virðist skipan viðfangsefna í ráðuneyti samkvæmt stjórnarráðsreglugerðinni geta gengið framur lagaákvæðum sem fela öðrum ráðherra að fara með þau verkefni.“⁸⁴

Af þessu verður ráðið að lítið sé svo á að stjórnarráðsreglugerð gangi framur ef ósamræmi verður á milli hennar og laga. Þessi skilningur virðist byggja á því, að stjórnarráðsreglugerðin feli í sér ákvörðun forseta samkvæmt 15. gr. Sú forsenda stenst hins vegar ekki nánari skoðun, af þeim ástæðum sem nefndar eru í köflum 3.3 og 3.5. Lykilatriðið er, að Alþingi setti stjórnarráðslögin árið 1969 og reglugerðin er sett með stöð í þeim eingöngu.⁸⁵ Hún hlýtur því að víkja fyrir almennum lögum frá Alþingi. Þetta byggist á því að leiði ekki annað beint af stjórnarskrá gilda almennar reglur um réttthæð réttarheimilda og reglugerð sett með stöð í almennum lögum víkur fyrir öðrum almennum lögum.⁸⁶

Niðurstöðurnar um túlkun 15. gr. og venjuna sem myndast hefur frá setningu stjórnarráðslaganna leiða þannig til þess að almennar reglur um réttthæð réttarheimilda gilda á þessu sviði. Sú staðreynd að ríkisstjórnir hafa, vegna ráðandi stöðu á Alþingi, afl til þess að koma

þeim breytingum á stjórnarráðinu sem þær telja æskilega gegnum þingið, og því verður sjaldan árekstur, breytir því ekki.

84 Ásmundur Helgason, Nýskipan stjórnarráðsins 1970“, bls. 136.

85 Hér er ekki ástæða til að svara því hver réttarstaðan væri ef stjórnarráðsreglugerðin væri sett á grundvelli 15. gr.

86 Hér þarf heldur ekki að svara því hver staðan yrði ef forseti Íslands ákveðdi að kveða á um það í forsetaúrskurði á grundvelli 15. gr. að tilteknir ráðherrar skyldu fara með tiltekið málefni (breyta skiptingu málefna milli ráðuneyta). Slíkur úrskurður væri í ósamræmi við sérlög og við lög um

stjórnarráð Íslands, sem kveða á um að leggja skuli ráðuneyti óskipt til eins ráðherra. Hann myndi hins vegar væntanlega rúmast innan orðalags 15. gr. stjórnarskrárinnar. Spurningin yrði þá, hvort 15. gr. hefði breyst svo fyrir venju, að þetta væri óheimilt. Í reynd er þetta næstum óhugsandi, því til þessa þyrfti forsetinn hins vegar samþykki ráðherra, væntanlega forsætisráðherra, og það er ósennilegt að það fengist. Forsætisráðherra í þingræðisríki myndi varla samþykkja að fara í svo ódulbúinn ágreining við þingið.

HEIMILDASKRÁ

- Ármann Snævarr, Almenn lögfræði, Bókaútgáfa Orators 1988,
- Ásmundur Helgason, „Nýskipan stjórnarráðsins 1970“, Stjórnarráð Íslands 1964-2004 I, (Sumarliði R. Ísleifsson ritstj.) Sögufélag 2004.
- Bjarni Benediktsson, „Þingræði á Íslandi“, Tímarit lögfræðinga 1. hefti 1956, bls. 1-22.
- Christensen, Bent, Forvaltningsret - Opgaver, hjemmel, organisation, Jurist- og Ökonomforbundets Forlag, Kaupmannahöfn 1997.
- Eckhoff, Torstein og Eivind Smith, Forvaltningsrett, 8. útgáfa, Universitetsforlaget, Ósló 2006.
- Guðni Th. Jóhannesson, „Leikstjóri, leikari eða áhorfandi? : Forsetinn og stjórnarmyndanir“, Stjórnmal og stjórnsýsla 2(1) 2006, bls. 73-94.
- Gunnar G. Schram, Stjórnskipunarréttur, Háskólaútgáfan 1999.
- Ólafur Jóhannesson, Stjórnskipun Íslands, Hlaðbúð 1960.
- Páll Hreinsson, „Valdmörk stjórnvalda“, Tímarit lögfræðinga, 4. hefti, 2005, bls. 447-494.
- Ragnhildur Helgadóttir, „Stjórnskipuleg framkvæmd þingræðisreglunnar“ í Saga þingræðis í 100 ár (Ragnhildur Helgadóttir, Helgi Skúli Kjartansson og Þorsteinn Magnússon, ritstj.) væntanleg 2009.
- Sigurður Línal, Um lög og lögfræði: Grundvöllur laga – réttarheimildir, Hið íslenska bókmenntafélag 2002.
- Steingrímur Gautur Kristjánsson, „Þingræði“, Úlfljótur 2. h., 15. tbl., 1962, bls.58-65.

H 1954:439

H 1998:4076

H 1999:1916



Jón Sigurðsson
hrl., LL.M. í Evrópurétti

ÁHRIF BREYTINGA Á
REGLUNNI UM EFNISLEGT
MAT Á SAMRUNA Í
EVRÓPSKUM OG ÍSLENSKUM
SAMKEPPNISRÉTTI

1. INNGANGUR	29
2. EFNISLEGT MAT Á SAMRUNA Í EB-RÉTTI	29
2.1 Upphaflegt ákvæði 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðarinnar	30
2.2 Tviþætt mat	30
2.3 Mat á markaðsráðandi stöðu	31
2.4 Samræmd áhrif (sameiginleg markaðsráðandi staða)	31
3. Breytingarnar á 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðar EB	32
3.1 Nýja ákvæðið	32
3.2 Hugtakið „hindrar virka samkeppni umtalsvert“	33
4. ÁSTÆÐUR Breytinganna	34
4.1 Markaðsráðandi staða sem nauðsynlegt og nægjanlegt skilyrði	34
4.2 Þýðing Airtours dómsins	35
4.3 Áhrifalítið ákvæði?	36
4.4 Vandkvæði við beitingu reglunnar á fískvæðismarkaði	36
5. ÁHRIF Nýja ákvæðisins	38
5.1 Er ekki lengur þörf á að sýna fram á markaðsráðandi stöðu?	38
5.2 Ósamræmd áhrif	40
5.3 Ósamræmd áhrif í ljósi niðurstaðna samrunamála	40
5.4 Samræmd áhrif	41
5.5 Leiðbeiningarreglur framkvæmdastjórnar EB um lárétta samruna	42
5.6 Viðmiðunarmörk íhlutunar	42
5.7 Aukið réttaröryggi?	43
5.8 Er vafinn um gildissviðið úr sögunni?	43
5.9 Eru breytingarnar líklegar til að hafa áhrif í framtíð?	43
6. ÓGILDINGARREGLAN Í ÍSLENSKUM SAMKEPPNISRÉTTI	44
6.1 Aðlögun samrunaákvæða samkeppnislaga að nýrri samrunareglugerð EB	45
6.2 Fullkomnu samræmi ekki náð	46
7. LOKAORÐ	46

1. INNGANGUR

Samrunareglugerð EB hefur að geyma reglu um efnislegt mat á samruna (oft nefnd á ensku *substantive test*), sem heimilað hefur framkvæmdastjórn EB að lýsa samruna sem hindrar samkeppni ósamrýmanlegan innri markaði EB. Segja má að reglan sé í eðli sínu lögfræðilegt mælitæki til þess að meta hvort rétt sé að hindra samruna sem skaða samkeppni. Ákvæðið er nú að finna í 3. mgr. 2. gr. gildandi samrunareglugerðar EB nr. 139/2004, en var áður á sama stað í áður gildandi reglugerð nr. 4064/89. Báðar reglugerðir hafa verið teknar upp í EES-rétt. Hérlandis hefur verið leitast við að innleiða regluna í landsrétt, nú síðast með breytingu sem gerð var á samkeppnislögum á liðnu vori, enda hefur íslensk samkeppnislöggjöf verið lögð að reglum Evrópusambandsins gegnum aðild Íslands að EES-samningnum.

Lögskýringargögn íslensku samkeppnislaganna gefa skýrt til kynna að skýra ber lögin með hliðsjón af samkeppnisrétti EB/EES, en íslensk samkeppnisyfirvöld hafa í ákvörðunum sínum vísað sérstaklega til þessa. Á þetta einnig við um framangreint ákvæði. Til að átta sig á því hvert gildissvið ákvæðisins er og hvernig beri að beita þeirri íþyngjandi heimild sem í því felst, verður að líta til forsögu þess í EB-rétti, þeirra breytinga sem á því hafa orðið, ástæðna fyrir þeim breytingum og hvaða áhrif þær hafa haft á evrópskan samkeppnisrétt. Í því tilliti verður m.a. að líta til dómáfordæma dómstóla EB og túlkana framkvæmdastjórnar EB á ákvæðinu sem fram koma í ákvörðunum hennar í samrunamálum.

Allt frá gildistöku reglunnar um efnislegt mat samruna hefur verið deilt um hvert umfang reglunnar sé. Skiptar skoðanir hafa verið um það hvort breytt regla auðveldi framkvæmdastjórn EB að beita sér gegn samruna sem stuðlar að svokölluðum ósamræmdum áhrifum (e. non-coordinated effects) á fátæknismörkuðum, í þeim

tilvikum þegar markaðsráðandi staða er hvorki mynduð né efl.

Í grein þessari verður m.a. kannað hvaða áhrif umræddar breytingar hafa haft fram til þessa og munu hafa til framtíðar lítið. Hvort mat framkvæmdastjórnar EB á áhrifum samruna felist einungis í því að kanna hvenær markaðsráðandi staða hafi myndast eða verið efl eða hvort breytingar hafi orðið þar á. Getur framkvæmdastjórn EB nú gripið í taumana vegna samruna sem skaða samkeppni vegna ósamræmdra áhrifa á fátæknismörkuðum? Er unnt að segja að gildissvið matsreglu áður gildandi samrunareglugerðar hafi verið of þröngt og ef þannig háttaði til, hefur breyting orðið þar á? Hefur dómaframkvæmd breyst með einhverjum hætti samfara gildistöku hins breytta ákvæðis reglugerðarinnar? Eru breytingarnar sem gerðar hafa verið á íslenskum samkeppnislögum í takt við gildandi samrunareglugerð EB? Reynt verður að svara þessum spurningum og álitafnum í greininni, um leið og leitað verður svara við því hvort nauðsyn hafi verið á því að gera breytingar á matsreglunni í 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðar EB.

2. EFNISLEGT MAT Á SAMRUNA Í EB-RÉTTI

Þó að reglan um mat á áhrifum samruna hafi frá árinu 1989 verið hluti af gangverki samrunaeftirlits EB, þá innihélt stofnsáttmáli bandalagsins ekki sérstakt ákvæði um eftirlit með samrunum. Framan af var því sömu ákvæðum og nú er að finna í 81. og 82. gr. Rómarsamningsins beitt um eftirlit með samrunum. Ekki er þó minnst orði á samruna eða samfylkingu í þessum tveimur ákvæðum.

Matið á áhrifum samruna gegnir veigamiklu hlutverki í samrunareglugerð EB, enda leggur það línur um það á hvaða grundvelli samkeppnisyfirvöld geti bannað eða heimilað samruna. Samrunaeftirliti

hefur verið lýst sem aðferð til að hindra að þær kringumstæður skapist sem koma í veg fyrir að neytendur fái notið þeirra kjara sem þeir myndu venjulega bera úr bótum á samkeppnismarkaði, en matsreglan um áhrif samruna er einmitt hönnuð með þetta í huga.¹ Ákvæðin um efnislegt mat á samrunum er að finna í 2. og 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðar EB.

2.1 Upphaflegt ákvæði 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðarinnar

Matsreglan leit fyrst dagsins ljós í áður gildandi samrunareglugerð EB, nr. 4064/89.² Í 3. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar sagði:

Samfylking, sem skapar eða eflir yfirburðastöðu er hindrar virka samkeppni á hinum sameiginlega markaði eða á umtalsverðum hluta hans, er ekki talin vera í samræmi við kröfur hins sameiginlega markaðar.

Á hinn bóginn kvað 2. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar á um að samfylking sem hindraði ekki virka samkeppni væri talin í samræmi við kröfur hins sameiginlega markaðar. Við samningu reglugerðarinnar var nokkuð tekist á um orðalag beggja málsgreinanna, en endanleg ákvæði voru samþykkt í desember 1989 og tóku gildi í september 1990.

2.2 Tvíþætt mat

Upphafleg útgáfa matsreglunnar hefur oft verið kölluð „tvíþætta matið“, þar sem annars vegar er um að ræða það að markaðsráðandi staða verði til eða eflist og hins vegar verulega skerðingu á virkri samkeppni. Tvenns konar túlkunaraðferðir við beitingu reglunnar eru þekktar:³

1. Unnt er að banna samruna ef hann leiðir til eða eflir markaðsráðandi stöðu og hindrar verulega virka samkeppni, þ.e. skilyrðið um markaðsráðandi stöðu þarf að uppfylla en það dugir ekki eitt og sér til ógildingar á samruna.
2. Samrunar sem leiða til eða styrkja markaðsráðandi stöðu hindra í öllum tilvikum virka samkeppni, þ.e.a.s. markaðsráðandi staða er hvort tveggja nauðsynlegt og nægjanlegt skilyrði.

Sé síðari túlkunaraðferðinni beitt, lítur framkvæmdastjórn EB eingöngu til þess hvernig viðkomandi markaður er byggður upp, en ekki til þess hvaða áhrif samruninn muni hafa á samkeppni. Aðferðin hefur hins vegar ekki verið talin ganga upp og dómstólar EB hafa hafnað henni í dómum sínum.⁴ Þetta má til sanns vegar færa ef lítið er til þess að samruni kann að hafa í för með sér umbætur fyrir neytendur þrátt fyrir að markaðsráðandi staða sé mynduð eða eflid. Dómstólar EB hafa stuðst við fyrri aðferðina að framan, þ.e. að sýna þurfi einnig fram á að samruninn hindri virka samkeppni verulega.

Þess ber þó að geta að álit framkvæmdastjórnarinnar og dómstóls EB á þessu sviði hafa verið nokkuð óljós, þegar af þeirri ástæðu að báðar þessar stofnanir hafa talið í niðurstöðum sínum að hugtökin markaðsráðandi staða og veruleg hindrun á virkri samkeppni geti haft sömu merkinguna.⁵ Fyrsta stigs dómstóllinn (Court of First Instance) taldi í máli *EDP/Commission* að ef að sýnt væri fram á markaðsráðandi stöðu mætti um leið telja að virk samkeppni hefði verið hindruð með

¹ Bengtsson, C., o.fl., 'The Substantive Assessment of Mergers', í riti Drauz, G., og Jones, W., *EU Competition Law, Volume II – Mergers and Acquisitions*, Claeys & Casteels, 2006 („Bengtsson“), bls. 245.

² Reglugerð ráðsins (EB) nr. 4064/89 frá 21. desember 1989 um eftirlit með samfylkingum fyrirtækja, [1989] OJ L395/1.

³ Röller, L.-H., og Mano, M., 'The Impact of the New Substantive Test in European Merger Control', (2006) 2(1) ECLR 9 („Röller og Mano“), bls. 11.

⁴ Röller og Mano, bls. 13.

⁵ Röller og Mano, bls. 14.

verulegum hætti, enda þótt kenningarnar tvær hefðu ekki sama merkingarmun að lögum.⁶

Svo virðist sem að framkvæmdastjórn EB hafi ekki í samrunaákvörðunum sínum fram til þessa rannsakað til hlítar síðari hluta umrædds ákvæðis um mat á áhrifum samruna, þ.e. hvort samruni hindri virka samkeppni. Hafa framkvæmdastjórnin og dómstólar EB fremur tekið til skoðunar breytingar á markaðsráðandi stöðu við mat á samrunum.⁷

2.3 Mat á markaðsráðandi stöðu

Upphaflegt ákvæði 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðar EB byggði á því að mat væri framkvæmt á markaðsráðandi stöðu - að kannað væri hvort samruni hefði leitt til eða aukið markaðsráðandi stöðu. Leita þurfti svara við því hvort samruni myndi leiða til markaðsráðandi stöðu eins aðila á viðkomandi markaði.

Eins og áður sagði var ákvæðið kynnt til sögunnar árið 1989. Ekki verður hins vegar ráðið af lögskýringargögnum hvers vegna talið varráðlegt að tengjareglugerðarákvæðið við mögulegar breytingar á markaðsráðandi stöðu. Sumir hafa litið svo á að ástæða þess sé sú að mælikvarðinn um markaðsyfirráð var þegar til staðar árið 1989 í 82. gr. (áður 86. gr.) Rómarsamningsins og að sú reynsla sem skapast hafði við beitingu þess ákvæðis hafi nýst við greiningu á samrunum.⁸ Jafnframt hafi verið litið svo á að með beitingu þess mælikvarða hafi verið unnt að koma í veg fyrir skyndilegar og óvæntar breytingar á sviði samkeppnisréttar. Réttarvitund og lögmætar væntingar hafa því haft þýðingu að þessu leyti.⁹ Á það hefur sömuleiðis verið

bent að pólitískar ástæður hafi hugsanlega einnig legið þarna að baki, sem miðað hafi að því að takmarka hið nýfengna frelsi framkvæmdastjórnarinnar til ákvörðunartöku og tryggja að grundvöllur mats væri eingöngu samkeppnislegs eðlis.¹⁰

Orðalag áður gildandi 3. mgr. 2. gr. gefur skýrt til kynna, að sýna þurfi fram á markaðsráðandi stöðu til þess að leiða í ljós að virk samkeppni hafi verið hindruð. Þetta staðfesti Fyrsta stígs dómstóllinn í máli *Air France*.¹¹

„Ef að þess vegna er ekki um að ræða myndun eða eflingu á markaðsráðandi stöðu, þá ber að heimila samrunann, án þess að þörf sé á frekari könnun á því hvaða áhrif samruninn hafi á virka samkeppni.“

2.4 Samræmd áhrif (sameiginleg markaðsráðandi staða)

Í andstöðu við það sem segir í 82. gr. Rómarsamningsins þá virðist sem að í 2. gr. áður gildandi samrunareglugerðar hafi ekki verið gert ráð fyrir að fleiri en eitt fyrirtæki gætu haft markaðsráðandi stöðu. Slik staða tveggja eða fleiri fyrirtækja hefur verið sögð skapa samræmd áhrif (sameiginleg markaðsráðandi staða). Hugtakið sameiginleg markaðsráðandi staða hefur formlega verið skilgreint af dómstól EB sem:¹²

„þær kringumstæður þegar virk samkeppni á markaði er verulega hindruð að tilstuðlan þeirra fyrirtækja sem að samrunanum standa ásamt einu eða fleiri fyrirtækjum sem sameiginlega, sérstaklega vegna gagnkvæmra áhrifa milli

⁶ Mál T-87/05, *Energias de Portugal, SA (EDP) v Commission of the European Communities*, [2005] ECR II-3745, 49. tl.

⁷ Fountoukakos, K., og Ryan, S., 'A New Substantive Test for EU Merger Control', (2005) 26(5) ECLR 277 („Fountoukakos og Ryan“), bls. 292.

⁸ Fountoukakos og Ryan, bls. 280.

⁹ Levy, N., 'Dominance versus SLC: A Subtle Distinction?', í riti Drauz, G., og Reynolds, M. (eds.), *EC Merger Control – A Major Reform in Progress*, Oxford University Press, 2003

(„Levy“), bls. 149.

¹⁰ Cook, C. J., og Kerse, C. S., *EC Merger Control*, Sweet & Maxwell, fjórða útgáfa, 2005 („Cook og Kerse“), bls. 209.

¹¹ Mál T-2/93, *Air France v Commission of the European Communities*, [1994] ECR II-323, 79. tl.

¹² Sameinuð mál C-68/94 og C-30/95, *France v Commission of the European Communities (Kali & Salz)*, [1998] ECR I-1375, 221. tl.

þeirra, geta komið sér upp sameiginlegri stefnu á markaði og markaðshæðun þeirra þarfekki að taka mið af öðrum markaðsáðilum, viðskiptavinum þeirra eða öðrum neytendum“.

Á mörkuðum þar sem fáir keppinautar eru og samþjöppun mikil, eru mun meiri líkur á því að eining myndist milli markaðsáðila um samræmda markaðshæðun og að aðilar nái sér niður á öðrum aðila fyrir að víkja frá þeirri samræmdu hæðun.¹³ Vera kann að þessi fyrirtæki líti svo á, að undir þessum kringumstæðum sé hagkvæmara að samræma markaðshæðun sína í stað þess að efna til samkeppni sín á milli.¹⁴ Undir samræmd áhrif fellur m.a. það þegar markaðsáðilar hafa sameiginlega það sterka stöðu á markaðinum að þeir geta með beitingu þegjandi samráðs hækkað verð, dregið úr vöruframboði, o.s.frv.¹⁵

Í kjölfar gildistöku samrunareglugerðarinnar hóf framkvæmdastjórn EB að beita kenningunni um sameiginlega markaðsráðandi stöðu. Dómstóll EB staðfesti í máli Kali & Salz að tilvísun 2. gr. eldri samrunareglugerðar til markaðsráðandi stöðu útilokaði ekki að reglugerðin gæti tekið til samruna sem leiddu til eða efldu sameiginlega markaðsráðandi stöðu. Þessi afstaða var í samræmi við ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar í sama máli. Forsendur dómsins byggðu einnig á því að 2. gr. reglugerðarinnar væri lögud að ákvæði 82. gr. Rómarsamningsins.

Aðrir héldu því fram að 2. gr. reglugerðarinnar bæri að túlka í samræmi við orðanna hljóðan og bent var á, að ekki væri minnst á sameiginlega

markaðsráðandi stöðu í orðalagi 2. gr., ólíkt 82. gr. Rómarsamningsins, en grundvöllur þeirrar röksemdar var hinn meinti tilgangur ráðherraráðs EB með setningu samrunareglugerðarinnar - að veita framkvæmdastjórninni eingöngu heimild til að banna samruna sem leiðir til eða eykur markaðsráðandi stöðu eins fyrirtækis.¹⁶ E.t.v. kann þetta að hafa verið skammsýni, enda sýnir reynslan að sameiginleg markaðsráðandi staða hefur verið eitt helsta álitafnið í flestum samrunamálum sem framkvæmdastjórn EB hefur glímt við.¹⁷

3. BREYTINGARNAR Á 3. MGR. 2. GR. SAMRUNAREGLUGERÐAR EB

Árið 2004 tók gildi ný samrunareglugerð EB, sem leysti af hólmi fyrri reglugerðina frá 1989.¹⁸ Reglugerðin var samþykkt samhljóða. Samfara þeirri gildistöku urðu efnisbreytingar á reglunni í 3. mgr. 2. gr. Ljóst var þó að áfram yrði unnt að byggja á þeim fordæmum sem til höfðu orðið við beitingu áður gildandi ákvæðisins.

3.1 Nýja ákvæðið

Í kjölfar breytinganna á 3. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar er ákvæðið þannig orðað:

Samfylking, sem hindrar virka samkeppni umtalsvert á sameiginlega markaðnum eða á verulegum hluta hans, einkum þegar yfirburðastaða hefur myndast eða eflst, skal lýst ósamrýmanleg sameiginlega markaðnum.

Margir álitu að ákvæðið yrði aðlagð að hinni bandarisku SLC reglu (e. Substantial

¹³ Stirati, G., 'The Appraisal of Collective Dominance and Efficiency Gains under the Substantive Test of the New EU Merger Regulation', (2004) 1(3) Erasmus Law and Economics Review 249, bls. 258.

¹⁴ Faull, J., og Nikpay, A., *The EC Law of Competition*, Oxford University Press, önnur útgáfa, 2007 („Faull og Nikpay“), bls. 480.

¹⁵ Maudhuit, S., og Soames, T., 'Changes in EU Merger Control: Part 2', (2005) 26(2) ECLR 75 („Maudhuit og Soames“), bls. 79.

¹⁶ Varona, E. N., o.fl., *Merger Control in the European Union*, Oxford University Press, önnur útgáfa, 2005 („Varona“), bls. 210.

¹⁷ Varona, bls. 210.

¹⁸ Reglugerð Ráðsins (EB) nr. 139/2004 frá 20. janúar 2004 um eftirlit með samfylkingum fyrirtækja (samrunareglugerð EB), [2004] OJ L24/1. Reglugerðin var tekin upp í EES-samninginn með ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 79/2004 frá 8. júní 2004 um breytingu á XIV. viðauka, bókun 21 og bókun 24 við EES-samninginn.

Lessening of Competition test), en með því er vísað til sambærilegrar matsreglu í bandarískum samkeppnisrétti. Svo fór þó ekki. Framkvæmdastjórn EB vildi gera gagngerar breytingar á reglunni, en ráðherraráð EB var andsnúið því og kynnti á endanum til leiks nógildandi reglu, sem sagt var að tæki til ósamræmdra áhrifa, sem nánar verður fjallað um síðar í grein þessari.¹⁹ Orðalagi 3. mgr. 2. gr. var snúið við frá fyrri útgáfu. Samkvæmt núverandi orðalagi þarf samfyllkingin að hindra virka samkeppni umtalsvert, en eitt af því sem getur hindrað samkeppni er myndun eða efling á markaðsráðandi stöðu. Hugtakið markaðsráðandi (hugtakið „yfirburðastaða“ skv. orðalagi 3. mgr. 2. gr.) er eftir sem áður að finna í ákvæðinu en er ekki lengur ráðandi þáttur, heldur er þess í stað staðsett á eftir skilyrðinu um að virk samkeppni sé hindruð umtalsvert (á ensku nefnt „SIEC test“), sbr. orðið „einkum“ í ákvæðinu. Fleiri þættir en yfirburðastaða geta nú hindrað virka samkeppni. Í raun má því segja að með þessu hafi seinni liður áður gildandi ákvæðis verið virkjaður. Ekki var gerð efnisleg breyting á öðrum málsgreinum 2. gr. með hinni nýju útgáfu reglugerðarinnar.

Eldri og yngri útgáfa 3. mgr. 2. gr. eru eðlislíkar, en þó ekki eins. 26. tl. aðfaraorða samrunareglugerðarinnar gefur til kynna að fyrri framkvæmd framkvæmdastjórnarinnar og dómstóla EB hafi haft mikið að segja um það að ekki voru gerðar grundvallar breytingar á ákvæðinu. Sömuleiðis er ljóst af tilvísuðum 26. tl. að ætlunin var sú að áfram yrði byggt á þeim fordæmum sem myndast höfðu á grundvelli áður gildandi ákvæðis. Ennfremur gerði framkvæmdastjórn EB ráð fyrir því að mælikvarðinn um markaðsráðandi stöðu yrði í flestum tilfellum þess

valdandi að samruni yrði ógiltur, sbr. það sem fram kom í leiðbeiningarreglum framkvæmdastjórnar EB um mat á láréttum samrunum.²⁰

Í 32. tl. aðfaraorða hinnar nýju samrunareglugerðar er tekið fram að ekki skuli litið svo á að samruni hindri virka samkeppni ef samanlögð markaðshlutdeild samrunaaðila fer ekki yfir 25%. Þetta hefur þó ekki leitt til þess að litið sé svo á að sýnt sé fram á markaðsráðandi stöðu þó að samanlögð markaðshlutdeild sé hærri en 25%.²¹

3.2 Hugtakið „hindrar virka samkeppni umtalsvert“

Hvort samruni er ósamrýmanlegur sameiginlega markaðinum veltur á því hvort hann hindrar virka samkeppni umtalsvert, sbr. nógildandi 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðarinnar. Hið framangreinda tvíþætta mat í áður gildandi ákvæði heyrir nú sögunni til, enda er markmiðið nú að koma í veg fyrir samruna sem hindra virka samkeppni.²² Ekki er lengur þörf á því að sýnt sé fram á markaðsráðandi stöðu. Í 25. tl. inngangsákvæða reglugerðarinnar segir að hugtakið skuli túlkað með þeim hætti að það taki til áhrifa sem hindri eðlilega samkeppni, þ.e. umfram þau áhrif sem markaðsráðandi staða getur haft, og eru afleiðing af ósamræmdri hegðun fyrirtækja sem ekki njóta markaðsráðandi stöðu á viðkomandi markaði. Af þessu leiðir að framkvæmdastjórn EB getur nú metið það hvaða áhrif samfyllking hefur á verð, framleiðslu og annað á fákeppnismarkaði, í stað mats á markaðsstöðu.²³

Sú merking hefur verið lögð í orðin „hindrar“ og „umtalsvert“, að samruna

¹⁹ Ehlermann, C., Völcker, S., og Gutermuth, G., 'Unilateral Effects: The Enforcement Gap under the Old EC Merger Regulation', (2005) 28(2) World Competition 193 („Ehlermann, Völcker og Gutermuth“), bls. 194.

²⁰ Leiðbeiningarreglur framkvæmdastjórnar EB um mat á láréttum samrunum samkvæmt samrunareglugerð EB (e.

Horizontal Merger Guidelines), [2004] OJ C31/5, 4. tl.

²¹ Sjá um þetta könnun Cook og Kerse á niðurstöðum samrunamála á árinu 2005, bls. 252.

²² Fountoukakos og Ryan, bls. 288.

²³ Röller og Mano, bls. 16.

verði eingöngu hafnað ef hann dregur úr eða veikir samkeppni á markaði með áþreifanlegum hætti.²⁴ Merking orðsins „umtalsvert“ hefur ekki verið talin það óskýr að framkvæmdastjórn EB hafi of mikið svigrúm til túlkunar á orðinu, enda hefur tengingin milli umrædds hugtaks og markaðsráðandi stöðu verið aukin.²⁵ Fordæmi þau sem orðið hafa til á grundvelli eldra ákvæðisins þjóna sem leiðsögn í mati á því hversu „umtalsvert“ hindrunin þurfi að vera til þess að samfylking brjóti gegn reglugerðinni. Framkvæmdastjórnin þarf að sýna fram á að samkeppni sé hindruð. Þá hefur sú skoðun verið sett fram að „virk samkeppni“ þýði samkeppni sem skili neytendum raunverulegum ábata, sem hafi í för með sér að til þess að samruni verði ógiltur þurfi hann að skaða neytendur.²⁶

4. ÁSTÆÐUR BREYTINGANNA

Ýmsar ástæður virðast hafa legið að baki breytingunum á reglu 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðarinnar árið 2004. Bent hefur verið á þrjár megin ástæður; að loka fyrir meinta glufu í beitingu eldri útgáfu ákvæðisins, að aðlaga ákvæðið að bandarískri samkeppnislöggjöf og um leið að tryggja réttaröryggi með hugtakinu um markaðsráðandi stöðu.²⁷ Sömuleiðis hefur því verið haldið fram að breytingarnar hafi verið svar við kalli eftir meiri skýrleika og aðferðum til greiningar á samruna, enda hafi kenningin um markaðsráðandi stöðu ekki tekið með í reikninginn hvaða raunverulegu áhrif samruni hefði.²⁸

4.1 Markaðsráðandi staða sem nauðsynlegt og nægjanlegt skilyrði

Viðmiðið um markaðsráðandi stöðu tekur í sjálfu sér eingöngu mið af því hvort fyrirtæki njóti markaðsráðandi stöðu eða ekki. Margir urðu til að gagnrýna það að áður gildandi ákvæði heimilaði af þessum sökum ekki að gripíð væri til aðgerða gegn samrunum sem hindruðu samkeppni.²⁹ Í þessu sambandi hefur verið bent á mikilvægi þess að svokölluð jafnvægisáhrif (e. equilibrium effects) séu tryggð. Er þá átt við það að áhrif samruna á hegðun samrunaaðilanna sjálfra segi ekki alla söguna, þar sem að oftar en ekki hafi aðrir aðilar á markaði tók á því í kjölfar samruna að hækka verð og raska þar með jafnvægi á markaðinum, en greina má tvenns lags jafnvægisáhrif; upphafleg áhrif á samrunaaðila og jafnvægisáhrif sem í ljós koma þegar öll viðbrögð hafa birst.³⁰ Þar sem að jafnvægisáhrif varða stöðu neytenda, er ljóst að mælikvarði um markaðsstærð, líkt og finna má í kenningunni um markaðsráðandi stöðu, var ekki til þess fallinn að sýna fram á jafnvægisáhrif. Það að ekki sé gætt að jafnvægisáhrifum getur haft alvarlegar afleiðingar í för með sér. Sem dæmi má nefna það þegar samruni á fákeppnismarkaði hefur í för með sér veruleg áhrif á verð, þrátt fyrir að markaðsráðandi staða aðila hafi lítill áhrif.³¹ Niðurstaðan var því sú að til þess að tryggja hag neytenda væri þörf á að breyta ákvæði 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðarinnar.³²

Hvað sem þessum vangaveltum líður ber að hafa í huga að kenningin um markaðsráðandi stöðu er í raun mælikvarði á samkeppni, hönnuð til þess að treysta samkeppni og neytendur, og er samhljóma samkeppnisstefnu EB, enda þótt áherslur framkvæmdastjórnar EB hafi ekki í öllu fylgt því.³³

²⁴ Lindsay, A., *The EC Merger Regulation: Substantive Issues*, Sweet & Maxwell, önnur útgáfa, 2006, bls. 49 („Lindsay“).

²⁵ Fountoukakos og Ryan, bls. 293.

²⁶ Lindsay, bls. 49.

²⁷ Riesenkampff, A., 'The New E.C. Merger Control Test under Article 2 of the Merger Control Regulation', (2004) 24(3) *Northwest J. Int'l L. & Bus.* 715 („Riesenkampff“), bls. 718-719.

²⁸ Röller og Mano, bls. 16.

²⁹ Maudhuit og Soames, bls. 79.

³⁰ Röller og Mano, bls. 16.

³¹ Röller og Mano, bls. 16.

³² Maudhuit og Soames, bls. 79.

³³ Fountoukakos og Ryan, bls. 289.

4.2 Þýðing Airtours dómsins

Segja má að viðhorfið til samruna á fákeppnismarkaði hafi haft sitt að segja um þörfina fyrir breytingar. Airtours dómurinn lék þar stórt hlutverk.³⁴ Fjögur fyriræki mynduðu umræddan markað, en að samruna loknum stóðu þrjú eftir. Í niðurstöðu framkvæmdastjórnar EB í málinu var litið svo á að samruninn hefði skaðleg áhrif, af þeirri ástæðu að þeir þrír aðilar sem eftir stóðu á markaðinum gátu dregið úr vöruframbóði og hækkað verð. Samruni var í fyrsta sinn lýstur ósamrýmanlegur sameiginlega markaðinum á grundvelli sameiginlegrar markaðsráðandi stöðu þriggja fyrirtækja.³⁵

Eins og að framan greinir hafði dómstóll EB staðfest í máli *Kali & Salz* að regla 2. gr. samrunareglugerðarinnar gæti náð til myndunar og eflingar á sameiginlegri markaðsráðandi stöðu. Af hálfu Airtours var því teft fram í málalíbúnaði fyrir dómstólnum að framkvæmdastjórn EB hefði ranglega byggt ákvörðun sína um að samruninn væri ósamrýmanlegur sameiginlega markaðinum á svokölluðum ósamræmdum áhrifum (e. non-coordinated effects, einnig nefnd einhliða áhrif, e. unilateral effects), sem að mati Airtours var röng skilgreining á sameiginlegri markaðsráðandi stöðu. Dómstóll EB hefur haldið fram í niðurstöðum sínum, að til þess að um sameiginlega markaðsráðandi stöðu sé að ræða þurfi samvinna fyrirtækja að felast í því að þau komi fram sem eitt út á við.³⁶

Fyrsta stigs dómstóllinn féllst ekki á röksemdafærslu Airtours og taldi að niðurstaða framkvæmdastjórnar EB í málinu byggðist ekki á ósamræmdum áhrifum. Að því er fram kemur í 62. t.l. dómsins þurfa þrjú skilyrði að vera uppfyllt til þess að sýna fram á sameiginlega markaðsráðandi stöðu:

1. Sérhver aðili á fákeppnismarkaðinum verður að hafa upplýsingar um markaðshegðun annarra markaðsaðila, þannig að honum sé ljóst hvort markaðsaðilar hafi sameiginlega markaðsstefnu.
2. Hið svokallaða „þegjandi samráð“ aðila verður að hafa varað í tiltekin tíma, þ.e. aðilarnir mega ekki hafa vikið frá hinni sameiginlegu markaðsstefnu.
3. Til þess að framkvæmdastjórnin geti sýnt fram á tilvist sameiginlegrar markaðsráðandi stöðu, má markaðshegðun samkeppnisaðila, keppinauta í framtíð og neytenda, ekki draga úr áhrifum sameiginlegrar markaðsstefnu aðilanna á markaðinn.

En Fyrsta stigs dómstóllinn féllst heldur ekki á niðurstöðu framkvæmdastjórnar EB um sameiginlega markaðsráðandi stöðu og ógilti því ákvörðunina. Þó kom ekkert fram um það í dóminum hvort sameiginleg markaðsráðandi staða gæti náð til hugtaksins um ósamræmd áhrif.

Sumir töldu dóminn veita framkvæmdastjórn EB heimild til að lýsa samruna ósamrýmanlega ef um samræmd áhrif væri að ræða.³⁷ Á þeim grundvelli var einnig talið að myndast hefði glufa, sem lýsti sér í því að þó að samruni yki ekki markaðsyferráð eins fyrirtækis eða þó að samræmd áhrif væru ekki fyrir hendi, gæti samruni þó verið samkeppnishamlandi þar sem að hann gæti haft skaðleg áhrif á sviðum þar sem framkvæmdastjórnina skorti lagaleg úrræði til aðgerða, svo sem þegar ósamræmd áhrif myndast á fákeppnismarkaði.³⁸ Skaðleg áhrif sem framkvæmdastjórnin eigi í erfiðleikum með að koma í veg fyrir.

³⁴ Mál T-342/99, *Airtours plc v Commission of the European Communities*, [2002] ECR II-2585.

³⁵ Faull og Nikpay, bls. 470.

³⁶ Faull og Nikpay, bls. 470.

³⁷ Lindsay, bls. 43.

³⁸ Lindsay, bls. 43.

4.3 Áhrifalítið ákvæði?

Undirrót breytinganna sem gerðar voru á ákvæði 3. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar má telja að hafi verið sú að með áður gildandi ákvæði var ekki unnt að koma í veg fyrir suma samruna sem höfðu verulega skaðleg áhrif á samkeppni því að ekki var um leið fyrir hendi markaðsráðandi staða eða sameiginleg markaðsráðandi staða, sem m.ö.o. þýddi það að áhrif ákvæðisins voru ekki eins víðtæk og ætla mátti.³⁹ Í kjölfar *Airtours* og þeirra dóma sem á eftir fylgdu spratt umræða um umfang eldri samrunareglugerðar, þ. á m. um hvort reglugerðin tæki ekki til svokallaðra ósamræmdra áhrifa. Tilvist ósamræmdra áhrifa var ekki háð því að markaðsráðandi staða væri fyrir hendi.⁴⁰ Þessu hefur nánar verið lýst með eftirfarandi hætti:⁴¹

„Ef að samrunaaðilar hafa selt staðgönguvörur, sýna þeir hvorir öðrum verulegt samkeppnislegt aðhald. Ef að annar þessara aðila hefði fyrir samruna hækkad verð, hefði neytendum einfaldlega verið unnt að beina viðskiptum sínum til samkeppnisadilans. Í kjölfar samrunans er staðan hins vegar sú, að neytandinn getur ekki valið neina staðgönguvöru í staðinn og sameinað fyrirtæki getur því hækkad verð verulega, óháð því hvort það er með ráðandi stöðu á viðkomandi markaði. Hugtakið markaðsráðandi staða á við um þær aðstæður þegar aðeins stærsta fyrirtækið getur verið hinn markaðsráðandi aðili. Með því að gera markaðsyrfirburði aukinheldur að nauðsynlegu skilyrði, er ljóst að eldra ákvæðið gat ekki verið lagalegur grundvöllur fyrir því að spyrna fótum við samkeppnishamlandi samrunum fyrirtækja sem framleiddu staðgönguvörur, þegar fyrirtækið eftir samruna hafði ekki markaðsyrfirburði - þess vegna varð til glufa.“

Þessi glufa í beitingu ákvæðis 3. mgr. 2. gr.

reglugerðarinnar kom glögg í ljós þegar ekki var um sameiginlega markaðsráðandi stöðu að ræða, sameinað fyrirtæki var ekki aðal birgir á markaðinum, og þegar samrunaaðilar gátu aukið verð eftir samruna, en án þess þó að aðrir þættir hefðu áhrif á verðbreytingar.⁴²

Aðrir héldu því fram að gildissvið ákvæðisins væri ljóst eða a.m.k. bæri framangreind lýsing vott um takmarkaða vankanta. Framkvæmdastjórnin hafði upphaflega hafnað því að nokkuð væri að.⁴³ Eins og að framan greinir, var því haldið fram að helsti hvatinn að breytingu á ákvæðinu væri einmitt vafi um gildissviðið. Svo virðist sem að ákvæðinn vilji hafi verið til staðar til að eyða þeim vafa. Það má ráða ef bæði er litið til markmiða með setningu samrunareglugerðarinnar og til leiðbeiningarreglna framkvæmdastjórnar EB um mat á láréttum samrunum (e. Horizontal Merger Guidelines), þ.e. reglugerðin átti að taka til þeirra ósamræmdra áhrifa sem hljótast kynnu af samruna. Sumir hafa jafnvel talið að eldri útgáfa ákvæðis 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðarinnar hafi í raun náð til þessa, en engu að síður hafi verið þörf á meiri skýrleika.⁴⁴

4.4 Vandkvæði við beitingu reglunnar á fákeppnismarkaði

Samruni getur leitt til ósamræmdra (einhliða) eða samræmdra áhrifa. Ósamræmdum áhrifum hefur verið lýst sem þeim aðstæðum þegar samkeppnishamlandi áhrif samruna eru afleiðing af ósamræmdum ráðstöfunum markaðsaðila, en þetta gerist einkum þegar samrunaaðilar ná að beita markaðsstyrk sínum í kjölfar samruna, t.d. með því að auka hagnað með hækkun verðs eða draga úr framleiðslu eða gæði og

³⁹ Killick, J., og Schulz, A., 'Horizontal and Vertical Mergers in the Reformed EC Merger Control', í riti Amato, G., og Ehlermann, C. (aðalritstj.), *EU Competition Law – A Critical Assessment*, Hart Publishing, 2007 („Killick og Schulz“), bls. 452.

⁴⁰ Faull og Nikpay, bls. 482.

⁴¹ Röller og Mano, bls. 15.

⁴² Levy, bls. 161.

⁴³ Díaz, F., 'The Reform of European Merger Control: Quid Novi Sub Sole?', (2004) 27(2) *World Competition* 177, bls. 187.

⁴⁴ Röller og Mano, bls. 16.

úrval (eða breyta öðrum þáttum sem eru mælikvarði á samkeppni), sem allt stafar af því að samkeppni er ekki lengur til staðar milli samkeppnisaðila.⁴⁵ Slíkur samruni getur hins vegar ekki leitt til samræmdra áhrifa. Ósamræmd áhrif greinast fremur þegar samruni er láréttur, fremur en þegar um löðréttan samruna er að ræða.⁴⁶

Ósamræmd áhrif og samkeppnishamlandi áhrif hafa verið talin vera fyrir hendi t.d. á fáiþessmörkuðum þar sem að annar og þriðji stærsti markaðsáðilinn sameinast, þó slíkur samruni leiði ekki til markaðsyfirburða fyrir hið sameinaða fyrirtæki, en samruni sem þessi getur sérstaklega átt sér stað á mörkuðum þar sem keppinautarnir eru fáir og selja ólíka vöruflokka.⁴⁷ Málavextir í bandarísku dómsmáli á sviði samkeppnisréttar, kenndu við *Baby Foods*, eru um margt líkir þessu.⁴⁸ Bandarísk samkeppnisyfirdöld höfðu þar afskipti af samruna samkeppnisáðilanna Heinz og Beechnut. Fyrir samruna nam markaðshlutdeild annars fyrirtækisins 17% og hins 15%, en markaðshlutdeild helsta samkeppnisáðila þeirra, Gerber, sem hafði yfirburðastöðu á markaðinum, nam 65%. Einungis tvær tegundir af barnamat voru seldar á markaðinum. Aðra tegundina seldi Gerber, en bæði Heinz og Beechnut seldu og kepptu um hillupláss í verslunum fyrir hina tegundina. Sameinað fyrirtæki var smærra en stærsti áðilinn á markaðinum (Gerber) en hafði samt nægilegan markaðsstyrk til þess að hækka verð, án samráðs við stærsta markaðsáðilann. Samrunaaðilar voru taldir njóta góðs af þeim hömlum sem hvíldu á stærsta fyrirtækinu, vegna markaðshlutdeildar þess.

Bent hefur verið á það að skyldleiki og staðganga þeirra vara sem samrunaaðilar

selja hafi verulega þýðingu í þessu tilliti. Ef samkeppnin milli samrunaaðila er mikil eða svo háttar til að samkeppnin á markaði hefur verið hve hörðust milli samrunaaðila, eru meiri líkur á því að samruninn leiði til verulegs markaðsstyrks heldur en þegar markaðshlutdeild sameinaðs fyrirtækis er mikil en ekki er eins mikil staðganga milli þeirra vara sem samrunaaðilar selja.⁴⁹

Mat á því hvort ósamræmd áhrif eru til staðar gengur út á könnun á því hvaða áhrif er fyrirséð að samruni muni hafa – hversu mikil staðganga er á milli þeirra vara sem samrunaaðilar bjóða neytendum.⁵⁰ Af þessu leiðir að skyldleiki milli vara samrunaaðila mun þýða meiri markaðsstyrk þeirra en þegar minni skyldleiki er milli vörutegunda, þrátt fyrir mikla markaðshlutdeild, en þessari aðferðarfræði hóf framkvæmdastjórn EB þegar beita í gildistíð eldri samrunareglugerðar.⁵¹

Margir voru þeirra skoðunar, að framkvæmdastjórn EB gæti ekki á grundvelli 3. mgr. 2. gr. áður gildandi samrunareglugerðar beitt kenningunni um ósamræmd áhrif ef markaðsráðandi staða væri ekki fyrir hendi. Nefnt var sem dæmi að framkvæmdastjórnin hefði ekki getað ógilt samruna líkt og þann sem átti sér stað í fyrrnefndu dómsmáli vegna *Baby Foods*, enda væru samrunaaðilar ekki með markaðsráðandi stöðu og kenningin um sameiginlega markaðsráðandi stöðu átti sömuleiðis ekki við.⁵² Í þeim fáu tilvikum þar sem framkvæmdastjórnin beitti kenningunni um ósamræmd áhrif í samrunamálum sem spruttu í tíð eldri útgáfu ákvæðisins, var um að ræða þær aðstæður þegar sameinað fyrirtæki öðlaðist markaðsráðandi stöðu í kjölfar samruna.⁵³ Enginn dómur virðist sýna fram á aðra

⁴⁵ Leiðbeiningar ICN um samruna, frá apríl 2006, bls. 39.

⁴⁶ Furse, M., *The Law of Merger Control in the EC and the UK*, Hart Publishing, 2007 („Furse“), bls. 126.

⁴⁷ Ehlermann, Völcker og Gutermuth, bls. 194.

⁴⁸ *FTC v HJ. Heinz Co.*, 116 F. Supp. 2d 190 (2000 U.S. Dist.), revised 246 F.3d 708 (D.C. Cir. 2001).

⁴⁹ Bengtsson, bls. 250.

⁵⁰ Bengtsson, bls. 250.

⁵¹ Bengtsson, bls. 250.

⁵² Killick og Schulz, bls. 452.

⁵³ Horner, N., 'Unilateral Effects and the EC Merger Regulation – How The Commission Had its Cake and Ate it Too', [2006] 2(1) *Hanse Law Review* 23 („Horner“), bls. 29.

beitingu. Rætt var því um það hvernig víkka mætti út gildissvið ákvæðisins og hvernig mætti innleiða sams konar reglu og gilti í Bandaríkjunum. Menn voru þó ekki á eitt sáttir um hvaða leið ætti að fara.

Í aðfaraorðum samrunareglugerðar EB (25. tl.) er á það bent að dómstólar EB hafi ekki kallað eftir því að leitt verði í löggjöf sambandsins ákvæði um að samrunar sem leiði til ósamræmdra áhrifa séu ósamrýmanlegir innri markaði EB. Einnig hefur verið vísað til þess í þessu sambandi, að þar sem að ekki eru sérstakar reglur í samkeppnislöggjöf stórra aðildarríkja ESB, líkt og Þýskalands og Ítalíu, sem leggi bann við ósamræmdum áhrifum, þá megi gera ráð fyrir hin stóru aðildarríki og ráðherraráð EB hafi ekki haft vilja til þess árið 1989 að veita framkvæmdastjórninni heimild til þess að endurskoða gerninga sem aðildarríkin gátu ekki sjálf endurskoðað samkvæmt sinni eigin löggjöf.⁵⁴

Af hálfu framkvæmdastjórnar EB var lagt til grundvallar í minnisblaði með skýringum sem lagt var fram með frumvarpi að samrunareglugerðinni árið 2002, að regla 3. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar gæti hindrað samruna á fákeppnismarkaði sem leitt gætu til ósamræmdra áhrifa.⁵⁵ Í 25. tl. aðfaraorða hinnar nýju samrunareglugerðar er í samræmi við þetta staðhæft að reglugerðin skuli taka til slíkra aðstæðna.

5. ÁHRIF NÝJA ÁKVÆÐISINS

Hafa breytingarnar sem gerðar voru á ákvæði 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðar EB haft tilætluð áhrif? Mikil umræða átti sér stað á sínum tíma um hvort að breytingarnar væru nauðsynlegar og hvaða þýðingu þær myndu hafa. Ætlun löggjafans með breytingunum

var að fjölga tegundum samruna sem lýsa mætti ósamrýmanlega sameiginlega markaðinum.⁵⁶ Vera má að þessi matsaðferð auðveldi framkvæmdastjórn EB aðgerðir gegn samrunum sem hindra samkeppni, líkt og margir hafa talið, en framkvæmdastjórnin hefur þó hafnað slíkri röksemdafærslu.⁵⁷

Draga má þá einföldu ályktun af orðalagi ákvæðisins að breytingarnar hljóti að hafa haft áhrif, enda er nú gert meira ráð fyrir en áður þeim áhrifum sem samruni kann að hafa á samkeppni.⁵⁸ Samt sem áður verður ekki séð af ákvörðunum framkvæmdastjórnar EB í samrunamálum til dagsins í dag, að þær matsaðferðir sem framkvæmdastjórnin beitir vegna samruna hafi breyst það mikið. Í þessu sambandi má nefna að niðurstöður samrunamála sem framkvæmdastjórn EB hafði til meðferðar á fyrstu tveimur árunum eftir gildistöku nýju samrunareglugerðarinnar, þ.e. á árunum 2004-2006, leiða í ljós að raunveruleg áhrif breytinganna á ákvæðinu séu óveruleg og muni koma fram á löngum tíma.⁵⁹

5.1 Er ekki lengur þörf á að sýna fram á markaðsráðandi stöðu?

Hvaða þýðingu mun hugtakið um markaðsráðandi stöðu hafa á regluna um efnislega matið, nú þegar ákvæðinu hefur verið breytt? Myndun eða aukning á markaðsráðandi stöðu er ekki lengur nauðsynlegt skilyrði þess að samruni sé ógiltur.⁶⁰ Hið breytta orðalag reglunnar gefur þetta til kynna. Unnt er nú að sýna fram á að samruni hamli samkeppni umtalsvert þrátt fyrir að markaðsráðandi staða sé ekki til staðar.

Þó að áhersla framkvæmdastjórnar EB í samrunamálum hafi á umliðnum árum færst meira yfir í það að meta

⁵⁴ Ehlermann, Völcker og Gutermuth, bls. 202.

⁵⁵ Sbr. minnisblað með skýringum, [2003] OJ C20/4.

⁵⁶ Cook og Kerse, bls. 208.

⁵⁷ Maudhuit og Soames, bls. 76.

⁵⁸ Röller og Mano, bls. 27.

⁵⁹ Faulf og Nikpay, bls. 473.

⁶⁰ Thompson, R., 'Goodbye to 'the Dominance Test'? Substantive Appraisal under the New UK and EC Merger Regimes', [2003] 2(4) Comp. L.J. 332, bls. 337.

samkeppnisleg áhrif samruna, eru inngríp samkeppnisyfirvalda vegna samruna oftast byggð á því að sýnt sé fram á að sameinað fyrirtæki hafi markaðsráðandi stöðu.⁶¹ Niðurstöður þeirra samrunamála sem framkvæmdastjórn EB hefur úrskurðað í síðan núverandi samrunareglugerð tók gildi sýna að markaðsráðandi staða er enn nægilegt skilyrði ógildingar, en það þarf samt sem áður meira en eingöngu stóra markaðshlutdeild til þess að sýna fram á markaðsráðandi stöðu. Niðurstöðurnar sýna að framkvæmdastjórnin beitir enn mælikvarðanum um markaðsráðandi stöðu, að undanskildum örfáum málum, en markaðsráðandi staða og sameiginleg markaðsráðandi staða hafa áfram verið álitin megin skaðvaldurinn gegn samkeppni.⁶² Engu að síður má þó greina vissar breytingar, t.d. í máli *Total/Gaz de France*, sem mun vera fyrsta mál sinnar tegundar þar sem ekki er minnst á markaðsráðandi stöðu.⁶³

Svo virðist sem að framkvæmdastjórnin hafi í máli *Siemens/VA Tech* komist nálægt því að grípa inn í samruna sem virtist ekki falla innan gildissviðs áður gildandi reglu um efnislegt mat.⁶⁴

„Fyrir samruna kepptu þrír aðilar á markaði fyrir málmvinnslu og byggingu verksmíðja; fyrirtækin SMS, VA Tech og Danieli. Fyrirtækið Siemens var ekki meðal keppinauta á markaðinum, en átti litinn hlut í SMS án þess þó að fara með stjórn þess félags með neinum hætti. Samruni Siemens og VA Tech hefði dregið verulega úr samkeppnislegu aðhaldi SMS gagnvart VA Tech sakir eignarhalds Siemens í SMS. Það athugast að framkvæmdastjórn EB lýsti því yfir að markaðshlutdeild hefði litla þýðingu í þessu sambandi, enda sælist samkeppnin í einstaka tilbodsgerð aðila. Framkvæmdastjórnin lagði hins vegar áherslu á þá staðreynd að mesta samkeppnin á

markaðinum ríkti milli SMS og VA Tech. Allt þetta var talið gefa til kynna að markaðsráðandi staða væri ekki nauðsynleg í þessu tilviki. Aftur á móti lagði framkvæmdastjórnin einnig áherslu á það að SMS og VA Tech virtust vera stærstu aðilarnir á mjög samþjöppuðum markaði. Framkvæmdastjórninni var því mögulega einnig unnt að grípa til aðgerða gagnvart samrunanum á grundvelli eldra ákvæðisins, með þeim rökum að samruninn hefði veitt VA Tech markaðsráðandi stöðu.“

Sumir hafa gengið svo langt að fullyrða, með vísan til ákvæða 2. og 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðarinnar, auk 26. t.l. aðfaraorða reglugerðarinnar, að ljóst sé að mælikvarðanum um markaðsráðandi stöðu sé ætlað að vera hinn almenni matsgrundvöllur um hvort samrunar hindri samkeppni.⁶⁵ Þessi sjónarmið virðast koma heim og saman við það sem fram kemur í 1.-4. t.l. leiðbeiningarreglna framkvæmdastjórnar EB um mat á láréttum samrunum (e. Horizontal Merger Guidelines). Hvað sem því líður er e.t.v. of snemmt að spá nokkru fyrir um þetta, enda einungis fáein ár liðin frá því að nýja ákvæðið tók gildi.

Í nokkrum samrunamálum framkvæmdastjórnar EB vegna löðréttra samruna, var matið á skaðlegum eiginleikum samruna byggt á framangreindum jafnvægisáhrifum (e. equilibrium effects), en eitt þessara mála er *Apollo/Bakelite*.⁶⁶ Í máli *E.ON/MOL* var samruni talinn hindra virka samkeppni umtalsvert þrátt fyrir að engar sönnur væru færðar fram um að umrætt fyrirtæki hefði markaðsráðandi stöðu löðrétt og þ.a.l. var talið að hér væri að öllum líkindum að ræða tilfelli sem sýndi fram á viðara gildissvið nýja ákvæðisins og að það hefði haft einhver áhrif.⁶⁷ Þá hefur verið talið að ekki sé lengur þörf á því að sýna fram á

⁶¹ Röllér og Mano, bls. 14 og 26.

⁶² Röllér og Mano, bls. 22.

⁶³ Mál COMP/M.3410, *Total/Gaz de France*, 8. október 2004, sbr. Röllér og Mano, bls. 23.

⁶⁴ Mál COMP/M.3653, *Siemens/VA Tech*, 13. júlí 2005, sbr. reifun Röllér og Mano, bls. 23.

⁶⁵ Faull og Nikpay, bls. 473.

⁶⁶ Mál COMP/M.3593, *Apollo/Bakelite*, 11. apríl 2005, sbr. Röllér og Mano, bls. 24. Um jafnvægisáhrif vísast nánar til umfjöllunar í kafla 4.1 að framan.

⁶⁷ Mál COMP/M.3696, *E.ON/MOL*, 21. desember 2005, sbr. Röllér og Mano, bls. 24.

myndun eða aukningu á markaðsráðandi stöðu í tilviki lóðréttra og samsettra (blandaðra) samruna.⁶⁸

5.2 Ósamræmd áhrif

Veigamestu breytingarnar sem hin nýja regla hefur haft í för með sér eru þær að nú er sýnilega unnt að ógilda samruna sem hindrar virka samkeppni umtalsvert án þess að markaðsráðandi staða sé mynduð eða eflid. Þetta má telja ljóst af orðalagi 2. gr. en einnig 25. tl. aðfaraorða samrunareglugerðarinnar. Í 25. tl. segir m.a.:

„Í ljósi þess hvaða afleiðingar samfylkingar í fákeppnismarkaðskerfi geta haft er það þeim mun nauðsynlegra að viðhalda skilvirkri samkeppni á slíkum mörkuðum. Á mörgum fákeppnismörkuðum ríkir heilbrigð samkeppni. Við vissar aðstæður geta þó samfylkingar, sem fela í sér afnám mikilvægra samkeppnishafsta, sem samrunaaðilarnir hafa sett hver öðrum, og minnkandi samkeppnisþrýsting á samkeppnis-aðilana sem eftir eru, leitt af sér verulegar hindranir á virkri samkeppni, jafnvel þó að ekki séu líkur á samræmingu á milli aðila í fákeppni.“

Þetta veitir jafnframt staðfestingu fyrir því að ákvæðið taki nú til hinna svonefndu ósamræmdu áhrifa sem til verða í fákeppnisumhverfi.⁶⁹ Að því gefnu verður að ætla að framkvæmdastjórn EB geti nú gripið til aðgerða gagnvart samrunum, enda þótt ekki sé fyrir hendi markaðsráðandi staða samrunaaðila.

Ósamræmd áhrif á fákeppnismarkaði hafa verið metin af hálfu framkvæmdastjórnar EB í nokkrum málum. Sýnt hefur verið fram á að í 70% ákvarðana framkvæmdastjórnar EB eftir gildistöku nýju reglugerðarinnar hafa ósamræmd áhrif ekki hlotið skoðun þar sem enn er verið að meta hvaða breytingar

samrunar hafi á markaðsráðandi stöðu, og hefur þetta verið túlkað á þann hátt að framkvæmdastjórnin hafi horfið frá því að beita kenningunni um skadleg ósamræmd (einhliða) áhrif en þess í stað reitt sig einvörðungu á kenninguna um markaðsráðandi stöðu eins fyrirtækis.⁷⁰ Helsta ástæða þessa er talin vera sú að í fjölda mála þar sem að samkeppni er talin hindra virka samkeppni umtalsvert vegna ósamræmdra áhrifa er einnig um að ræða myndun eða aukningu á markaðsráðandi stöðu.⁷¹ Framkvæmdin í beitingu hins nýja ákvæðis á fyrsta árinu frá gildistöku þess, leiddi í ljós að líkt og áður var fyrirbyggjandi dómafordæmum um markaðsráðandi stöðu beitt við úrlausn mála.⁷² Af þessum sökum má allt eins telja að meirihluti samrunamála í framtíð muni snúast um mat á því hvort samfylkingar myndi eða efli markaðsráðandi stöðu.

5.3 Ósamræmd áhrif í ljósi niðurstaðna samrunamála

Framkvæmdastjórn EB hefur nú þegar beitt hinum nýja mælikvarða í 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðarinnar. Samrunamatíð hefur í nokkrum málum snúist að verulegu leyti um það hvort um ósamræmd áhrif sé að ræða, þ.e. þegar markaðshlutdeild nær ekki þeim mörkum að teljast vera markaðsráðandi staða, eins og t.d. í máli *Syngenta CP/Advanta* og *Oracle/PeopleSoft*, en í þeim málum framkvæmdi framkvæmdastjórnin nána skoðun á afleiðingum samruna enda þótt að sameinuð fyrirtæki nyttu ekki markaðsráðandi stöðu.⁷³ Niðurstöðurnar í hvorugu málinu voru þó á þann veg að samruna væri hafnað. Líklegt má telja að málum sem þessum fjölgi, þ.e. málum þar sem sambærileg skoðun vegna ákvæðis 3. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar fer fram.

⁶⁸ Lindsay, bls. 48.

⁶⁹ Fountoukakos og Ryan, bls. 290.

⁷⁰ Baxter, S., og Dethmers, F., 'Unilateral Effects under the European Merger Regulation: How Big is the Gap?', (2005) 26(7) ECLR 380 („Baxter og Dethmers“), bls. 381.

⁷¹ Faull og Nikpay, bls. 482.

⁷² Faull og Nikpay, bls. 482.

⁷³ Mál COMP/M.3465, *Syngenta CP/Advanta*, 17. ágúst 2004, og mál COMP/M.3216, *Oracle/Peoplesoft*, 26. október 2004, sbr. Baxter og Dethmers, bls. 384.

Í máli *T-Mobile Austria/Tele.ring* beitti framkvæmdastjórnin aðallega kenningunni um ósamræmd áhrif, en þó samhliða beitingu kenningarinnar um samræmd áhrif.⁷⁴ Fjórði stærsti og næst stærsti aðilinn á viðkomandi markaði hugðust sameinast, en fyrir lá að samruninn myndi ekki leiða til markaðsráðandi stöðu. Meðal þess sem að framkvæmdastjórnin hélt fram í niðurstöðu sinni var að samruninn myndi leiða til brotthvarfs þess aðila af markaði sem byði hagstæðustu verð og þess samkeppnislega aðhalds sem samrunaaðilar sýndu hvorir öðrum fyrir samruna. Ekki kom þó til þess að málið hlyti frekari umfjöllun, þar sem að T-Mobile bauðst til þess að undirgangast tiltekin skilyrði í þeim tilgangi að auðvelda það að samruninn yrði heimilaður. Málinu svipaði mjög til atvika og niðurstöðu í máli *Linde/BOC*.⁷⁵ Sá samruni var metinn bæði með hliðsjón af ósamræmdum og samræmdum áhrifum, en skaðlegu samkeppnisáhrifin voru m.a. talin stafa af brotthvarfi áhrifamikils keppinautar, verulegra aðgangstakmarkana og minna vöruframboði. Hins vegar bauðst Linde einnig til að undirgangast skilyrði, líkt og í *T-Mobile Austria/Tele.ring*, sem á endanum leiddi til þess að ekkert varð af frekari málarekstri. Svipaðar lyktir urðu í málum *Axalto/Gemplus* og *Thomson Corporation/Reuters Group*.⁷⁶ Ekki er þó talið að lesa megi of mikið út úr þessum niðurstöðum, enda hafi ekki reynt til fulls í þessum málum á kenninguna um ósamræmd áhrif þar sem að ekkert málanna var leitt til lykta með venjulegum hætti af framkvæmdastjórninni eða hlaut frekari skoðun af hálfu yfirvalda.⁷⁷ Niðurstöðurnar í málunum gefa þó vissar vísbendingar um

hvernig framkvæmdastjórnin mun beita hinu nýja ákvæði.

Í tilteknum málum hefur framkvæmdastjórnin hvort tveggja beitt fyrir sig kenningunum um ósamræmd áhrif og markaðsráðandi stöðu. Sumir hafa talið slíka beitingu óásættanlega vegna óvissu um réttarframkvæmd en einnig vegna þess að slíkt dragi úr vægi beitingar á kenningunni um ósamræmd áhrif.⁷⁸

5.4 Samræmd áhrif

Eins og að framan greinir getur samruni haft önnur skaðleg áhrif heldur en ósamræmd áhrif. Meðal þess eru samræmd áhrif. Slík áhrif geta birst á samþjöppuðum markaði, þar sem að fyrirtækin eru háð hver öðru og haga sér til samræmis við það, þ.e. samræmd hegðun sem skaðar samkeppni en byggist þó ekki á samningi.⁷⁹ Myndun eða efling á sameiginlegri markaðsráðandi stöðu getur orðið til þess að hindra verulega virka samkeppni, enda aukast líkurnar við þær aðstæður á því að markaðsaðilar geti samræmt hegðun sína og hækkað verð, án þess þó að samið sé um slíkt, sbr. 39. tl. leiðbeiningarreglna framkvæmdastjórnar EB um mat á láréttum samrunum. Hagfræðingar hafa kallað þetta „þegjandi samsæri“.⁸⁰

Þrátt fyrir að breytingar hafi verið gerðar á samrunareglugerðinni eru samræmdu áhrifin enn óvissuþáttur, en mikilvægt er að greint sé með nákvæmum hætti við hvaða aðstæður má vænta þess að slík samræmd áhrif geti myndast.⁸¹ Almenn er þó búist við því að hið breytta ákvæði 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðar muni skýra hugtakið um samræmd áhrif frekar.⁸²

Í *Airtours* málinu voru hin svokölluðu

⁷⁴ Mál COMP/M.3916, *T-Mobile Austria/Tele.ring*, 26. apríl 2006, sbr. Killick og Schulz, bls. 464.

⁷⁵ Mál COMP/M.4141, *Linde/BOC*, 6. júní 2006, sbr. Killick og Schulz, bls. 464.

⁷⁶ Mál COMP/M.3998, *Axalto/Gemplus*, 19. maí 2006, og COMP/M.4726, *Thomson Corporation/Reuters Group*, 19. feb. 2008.

⁷⁷ Killick og Schulz, bls. 465.

⁷⁸ Baxter og Dethmers, bls. 382.

⁷⁹ Furse, bls. 143.

⁸⁰ Faull og Nikpay, bls. 484.

⁸¹ Furse, bls. 144.

⁸² Kokkoris, I., 'The Reform of the European Control Merger Regulation in the Aftermath of the Airtours Case – the Eagerly Expected Debate: SLC v Dominance Test', (2005) 26(1) ECLR 37 („Kokkoris“), bls. 44.

samræmdu áhrif til umfjöllunar, sbr. framangreint. Leitt hefur verið að því líkum að ef ekki hefði komið til umbóta á reglu 3. mgr. 2. gr., þá hefði reynst erfiðara fyrir framkvæmdastjórnina að grípa til aðgerða gagnvart samrunum á grundvelli markaðsráðandi stöðu, eins og gert var í *Airtours* málinu.⁸³ Eftirlit með slíkum samrunum virðist nú með hinu breytta ákvæði auðveldara enda ekki lengur nauðsyn á að sýna fram á að markaðsráðandi staða hafi myndast, þó að enn sem komið er hafi ekki mikil reynsla hlotist af breyttu ákvæði.⁸⁴

5.5 Leiðbeiningarreglur framkvæmdastjórnar EB um lárétta samruna

Árið 2004 birti framkvæmdastjórn EB leiðbeiningarreglur um mat á láréttum samrunum (e. Horizontal Merger Guidelines). Þetta var fyrsta útgáfa leiðbeininganna, sem veita eiga leiðsögn um nýju samrunareglugerðina. Í leiðbeiningunum er lýst þeim aðferðum sem framkvæmdastjórn EB hyggst beita við mat á láréttum samrunum.

Í stuttu máli er í leiðbeiningunum að finna umfjöllun um meginatriði í stefnu EB um samrunaeftirlit, leiðarvísi um gildissvið 3. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar og hvernig meta eigi markaðshlutdeild og samkeppnishamlandi hegðun vegna ósamræmdra og samræmdra áhrifa. Leiðbeiningarnar hafa neytendavernd að leiðarljósi, sbr. 8. tl. þeirra.

Þráttfyriraðleiðbeiningarreglurnargreiði götuna fyrir mati á ósamræmdum áhrifum, þá er rétt að vekja athygli á þeim orðum í leiðbeiningunum, að framkvæmdastjórnin gerir ráð fyrir því að meirihluti mála þar sem að samruni verður ekki talinn samrýmast sameiginlega markaðinum muni lúta að því

álitaefni hvort markaðsráðandi staða er fyrir hendi, sbr. 4. tl. leiðbeininganna. Sumir hafa talið að þetta þýði í raun að breytingarnar á ákvæði 3. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar muni hafa takmörkuð áhrif.

5.6 Viðmiðunarmörk íhlutunar

Í kjölfar breytinga á reglunni um efnislegt mat í samrunareglugerðinni má velta fyrir sér hvort samkeppnisfyrivöld muni grípa til íhlutunar vegna samruna í meira mæli en áður var. Því er þannig farið við samrunamat, að þegar að hin skaðlegu áhrif samruna eru orðin meiri en ákveðið viðmið, þá telja samkeppnisfyrivöld ástæðu til þess að grípa til aðgerða gagnvart samrunanum. Slík viðmið má kalla „viðmiðunarmörk íhlutunar“.

Eins og vikið hefur verið að hér að framan er ekki að sjá að reglugerðarbreytingin hafi haft veruleg áhrif á dómaframkvæmd dómstóla EB eða á beitingu framkvæmdastjórnar EB á ákvæðinu. Út frá því má álykta að a.m.k. enn sem komið er hafi viðmiðunarmörk íhlutunar ekki breyst. Aftur á móti hefur verið talið, með vísan til aðfaraorða nýju samrunareglugerðarinnar, að framkvæmdastjórnin hafi ekki haft í hyggju að lækka umrædd viðmiðunarmörk að því er markaðshlutdeild varðar, en hafi þess í stað viljað sýna fram á að ákvæði 3. mgr. 2. gr. tæki til sérhverrar tegundar samruna, m.a. samruna sem hefðu í för með sér ósamræmd áhrif.⁸⁵

Hvort gripið verður í framtíð til aðgerða gagnvart fleiri samrunum en áður mun velta á því hvort samrunar sem einungis hindra virka samkeppni, þ.e. leiða hvorki til markaðsráðandi eða sameiginlegrar markaðsráðandi stöðu, verða ógiltir. Áður nefndar leiðbeiningarreglur framkvæmdastjórnar EB um mat á láréttum samrunum gefa þó til kynna að sú verði raunin.

⁸³ Furse, bls. 151.

⁸⁴ Furse, bls. 151.

⁸⁵ Faulf og Nikpay, bls. 474.

5.7 Aukið réttaröryggi?

Ljóst er af aðfaraorðum nýju samrunareglugerðarinnar að litið er svo á að hin breytta regla í 3. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar muni efla réttaröryggi. Í 25. tl. aðfaraorða reglugerðarinnar segir að allar samfylkingar sem hindri verulega virka samkeppni skuli lýstar ósamrýmanlegar sameiginlega markaðinum. Slík yfirlýsing ætti að vera til þess fallin að draga úr óvissu um gildissvið ákvæðis 3. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar. Með sama hætti ætti það einnig að lágmarka hættuna á því að framkvæmdastjórnin geri þau mistök að ógilda samruna sem virðast ekki hamla samkeppni.⁸⁶ Þó telja sumir að réttaróvissa verði áfram til staðar á samþjöppuðum fáiþessamarkaði (þegar ekkert fyrirtæki hefur yfirburðastöðu á markaði), enda hafi eldri útgáfa ákvæðisins ekki náð til þeirra aðstæðna og fyrirtæki hafi því enga tryggingu fyrir því hvernig samrunar á slíkum mörkuðum verða metnir.⁸⁷

5.8 Er vafinn um gildissviðið úr sögunni?

Eins og gefur að skilja er afar æskilegt að ekki leiki vafi á því hvert gildissvið 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðarinnar sé, þ.e. ef slíkur vafi hefur á annað borð verið til staðar. Að mati ýmissa aðila er hvers kyns vafi nú úr sögunni, enda er orðalag nýja ákvæðisins nægilega vítt að það nái til hvers kyns samkeppnishamlandi aðstæðna sem rýra stöðu neytenda, svipað og hið aðurnefnda bandaríska SLC ákvæði.⁸⁸ Leitt er að því líkum að þar sem að ákvæði 3. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar sé ætlað að ná til hvers kyns samruna sem hindri samkeppni umtalsvert, séu megin áhrif breytinganna þær að víkka gildissvið ákvæðisins.⁸⁹ Í þessu sambandi ber þó engu síður að hafa í huga að ekki

hefur verið sýnt fram á með ótvíræðum hætti að gildissvið ákvæðisins hafi verið þrengra en nú er talið. Þessi túlkun byggist helst á ályktunum sem dregnar eru af niðurstöðum samrunamála, án þess þó að neitt fordæmi liggi fyrir í þá veru.

5.9 Eru breytingarnar líklegar til að hafa áhrif í framtíð?

Tiltölulega fá ár eru liðin frá gildistöku breytinganna á samrunareglugerðinni. Jafnvel má gera ráð fyrir að breytinganna verði ekki áþreifanlega vart fyrr en á næstu árum, þegar fleiri dómar og ákvarðanir á þessu sviði hafa litið ljós. Hvort tilhneiging verði sú að fleiri samrunar en áður verði ógiltir á grundvelli breytts ákvæðis 3. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar, mun tíminn því leiða í ljós.

Búist er við því að megin breytingarnar í framkvæmd muni tengjast samrunum á fáiþessamörkuðum, þar sem ósamræmd áhrif geta myndast.⁹⁰ Mun minni breytingar, ef þá nokkrar, eru sjáanlegar á einokunarmörkuðum, enda er þar unnt að beita kenningunni um markaðsráðandi stöðu.⁹¹ Hvernig kenningunni um ósamræmd áhrif verður beitt í framkvæmd er enn ekki unnt að svara. Því hefur verið haldið fram að þeirri kenningu verði unnt að beita til þess að koma í veg fyrir samruna sem fækka samkeppnisáðilum úr fjórum í þrjá, en þar sem sameiginleg markaðsráðandi staða er ekki til staðar.⁹² Dæmi um slíkar aðstæður er að finna í máli *Volvo/Scania*, þar sem samrunaaðilar höfðu tiltölulega litla markaðshlutdeild, en þar var þó kenningunni um ósamræmd áhrif ekki beitt, enda þótt að slík beiting hefði verið tæk og gefið ákvörðuninni meiri þýðingu.⁹³ Að sama skapi er búist við því að framkvæmdastjórn

⁸⁶ Fountoukakos og Ryan, bls. 290.

⁸⁷ Riesenkampff, bls. 727.

⁸⁸ Fountoukakos og Ryan, bls. 289.

⁸⁹ Faull og Nikpay, bls. 472.

⁹⁰ Baxter og Dethmers, bls. 388.

⁹¹ Horner, bls. 39.

⁹² Killick og Schulz, bls. 459.

⁹³ Mál COMP/M.1672, *Volvo/Scania*, 15. mars 2000, sbr. Faull og Nikpay, bls. 473.

EB muni koma í veg fyrir samruna sem fækki markaðsaðilum úr þrjá í tvo, í þeim tilvikum þegar sameiginleg markaðsráðandi staða er ekki til staðar.⁹⁴

Með hliðsjón af beitingu nýju reglunnar á fyrstu árum eftir gildistöku hennar, má almennt telja líkur á því að kenningin um markaðsráðandi stöðu verði megin mælikvarði þegar samrunar verða metnir. Áherslan muni því liggja í beitingu þeirra aðferða sem notast hefur verið við fram til þessa, m.a. að byggt verði á fordæmum sem mynduðust fyrir gildistöku nýja ákvæðisins, bæði hvað varðar ósamræmd og samræmd áhrif.⁹⁵

6. ÓGILDINGARREGLAN Í ÍSLEN- SKUM SAMKEPPNISRÉTTI

Núgildandi samkeppnislög, nr. 44/2005, leystu af hólmi lög nr. 8/1993. Við gildistöku laga nr. 44/2005 var ógildingarregluna vegna samruna að finna í l. mgr. 17. gr. laganna. Í upphafi þess ákvæðis sagði:

Telji Samkeppniseftirlitið að samruni hindri virka samkeppni með því að markaðsráðandi staða, eins eða fleiri fyrirtækja, verði til eða slík staða styrkist getur stofnunin ógilt samruna sem þegar hefur átt sér stað.

Ljóst má vera að efnislegt innihald þessa hluta l. mgr. 17. gr. laga nr. 44/2005 var það sama og ákvæðis 3. mgr. 2. gr. áður gildandi samrunareglugerðar EB nr. 4064/89, sbr. framangreint. Efnislegasamhljóðaákvæði var áður að finna í l. mgr. 18. gr. samkeppnislaga nr. 8/1993, sbr. 10. gr. breytingarlaga nr. 107/2000.

Í athugasemdum við frumvarp til laga nr. 44/2005 er tekið fram að með frumvarpinu séu gerðar breytingar sem nauðsynlegt sé

að gera vegna innleiðingar reglugerðar EB nr. 139/2004. Samrunareglugerðin hafði þá verið tekin upp í EES-samninginn með ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 79/2004 frá 8. júní 2004 um breytingu á XIV. viðauka, bókun 21 og bókun 24 við EES-samninginn.⁹⁶ Þó er tiltekið í athugasemdunum að samrunareglugerðin taki til allra samruna fyrirtækja sem ná þeim veltumörkum er koma þar fram, en vegna þess hve umrædd veltumörk eru há sé harla ólíklegt að ESA, eftirlitsstofnun EFTA, taki nokkurn tímann til meðferðar samrunamál sem falli undir reglugerðina. Ákvæðum EES-samningsins um samruna verði því í raun aðeins beitt af framkvæmdastjórn EB. Af þeim sökum virðist löggjafinn hafa metið það svo á þeim tíma, sem að ekki væri ástæða til þess að aðlaga fyrrgreint ákvæði að breytingum á samrunareglugerðinni, heldur var ógildingarákvæði laganna haldið efnislega óbreyttu. Athygli vekur, að samt sem áður hafði fimm árum áður verið talin þörf á því að aðlaga ákvæðin um samruna í íslensku samkeppnislögunum að ákvæðum þágildandi samrunareglugerðar EB í þeim tilgangi að gæta samræmis milli evrópsks og íslensks samkeppnisréttar. Eins og nánar verður fjallað um síðar var síðan þremur árum eftir gildistöku laga nr. 44/2005 talin ástæða til þess að innleiða breytt ákvæði 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðarinnar í íslenskan rétt. Að þessu virtu kemur á óvart að við gildistöku laga nr. 44/2005 hafi ekki verið talin þörf á því að laga ákvæði 17. gr. laganna að umræddu ákvæði samrunareglugerðarinnar.

⁹⁴ Horner, bls. 37.

⁹⁵ Faull og Nikpay, bls. 480.

⁹⁶ Sbr. reglugerð nr. 813/2006 um innleiðingu reglugerðar ráðsins (EB) nr. 139/2004 frá 20. janúar 2004 um eftirlit með

samfylkingum fyrirtækja. Sjá ennfremur frumvarp til samkeppnislaga nr. 44/2005, Alþt. 2004-2005, A-deild, 590. mál, þskj. 883.

6.1 Aðlögun samrunaákvæða samkeppnislaga að nýrri samrunareglugerð EB

Í sumarbyrjun 2008 samþykkti Alþingi svo breytingar á samkeppnislöggjöfnni sem m.a. var ætlað að aðlaga frekar að samrunareglugerð EB nr. 139/2004. Með upphaflegu frumvarpi til breytingarlaganna hafði verið ætlunin að leiða í lög ákvæði 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðarinnar og var ögn rýmra orðalag notað heldur en í samrunareglugerðinni, m.a. var ekki notast við orðið „umtalsvert“ þegar talað um að samruni þyrfti að hindra virka samkeppni og einnig var nánari grein gerð fyrir markaðsráðandi stöðu með því að tala um eflingu eða styrkingu markaðsráðandi stöðu „eins eða fleiri fyrirtækja“.⁹⁷ Í upphafi umrædds ákvæðis frumvarpsins sagði nánar tiltekið:

Telji Samkeppniseftirlitið að samruni hindri virka samkeppni, einkum með því að markaðsráðandi staða, eins eða fleiri fyrirtækja, verði til eða slík staða styrkist, getur stofnunin ógilt samruna sem þegar hefur átt sér stað.

Greinilegteraðhöfundumfrumvarpsinsþótti tími kominn til að aðlaga samrunaákvæði laganna að samrunareglugerð EB. Í athugasemdum við frumvarpið var sérstaklega tiltekið að frumvarpið miðaði að því að styrkja ákvæði um samruna í íslenskum lögum og færa þau nær reglum EES- og EB-réttar, sérstaklega í ljósi þess að íslenskur samkeppnisréttur hefur frá upphafi tekið mið af EES- og EB-rétti.

Í athugasemdum við málsgreinina í frumvarpinu (c-lið 17. gr.) var tillagan studd þeim rökum, að ljóst væri að samruni gæti undir vissum kringumstæðum raskað samkeppni þrátt fyrir að hann skapaði hvorki né styrkti markaðsráðandi stöðu eins eða

fleiri fyrirtækja, en gildandi samrunareglur heimiluðu einungis inngrip í samruna sem styrkti eða myndaði markaðsráðandi stöðu. Samrunareglugerðin veitti víðtæka heimild til að gripa inn í samruna og miðaði ekki lengur við markaðsráðandi stöðu. Breytingunni á lögnum væri ætlað að hafa sömu áhrif. Af þessu má telja ljóst að umræddu ákvæði var ætlað að endurspegla ákvæði 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðar EB.

Í nefndaráliti viðskiptanefndar Alþingis um frumvarpið, frá 23. maí 2008, er að segja má skipt um gir hvað þetta varðar.⁹⁸ Að áliti nefndarinnar þótti umrædd breytingartillaga í frumvarpinu matskennd og því var lagt til að orðalagi ákvæðisins yrði breytt á þann veg að skýrt yrði kveðið á um það í hverju hið aukna svigrúm stofnunarinnar til efnislegs mats fælist, eins og það var orðað í nefndarálitinu. Ekki er að finna frekari rökstuðning við þennan hluta breytingartillögunnar í álitinu. Tillaga nefndarinnar var síðan lögfest sem ný 17. gr. c samkeppnislaga, sbr. 3. gr. breytingarлага nr. 94/2008, en fyrsti hluti málsgreinarinnar hljóðar þannig:

Telji Samkeppniseftirlitið að samruni hindri virka samkeppni með því að markaðsráðandi staða eins eða fleiri fyrirtækja verði til eða slík staða styrkist, eða verði til þess að samkeppni á markaði raskist að öðru leyti með umtalsverðum hætti, getur stofnunin ógilt samruna.

Við samanburð á lögfesta ákvæðinu og ákvæðinu í frumvarpinu, sem líkt og áður sagði tók mið af 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðarinnar, má sjá að orðið „einkum“ hefur verið tekið út, en þess í stað tiltekið síðar í sömu setningu „eða verði til þess að samkeppni á markaði raskist að öðru leyti með umtalsverðum hætti“. Setningin

⁹⁷ Sjá c-lið 3. gr. í frumvarpi til laga um breytingu á samkeppnislögum nr. 44/2005, með síðari breytingum, Alþt. 2007-2008, A-deild, 384. mál, þskj. 628.

⁹⁸ Nefndarálit um frumvarp til laga um breytingu á samkeppnislögum nr. 44/2005, með síðari breytingum, Alþt. 2007-2008, A-deild, 384. mál, þskj. 1102.

er ekki byggð upp með skýrum hætti, en þó verður að ætla að þarna sé átt við það ef samruni verður til þess að samkeppni raskist með umtalsverðum hætti.

6.2 Fullkomnu samræmi ekki náð

Telja verður að ekki sé ljóst hvaða áhrif þessi breyting muni hafa, enda ekki farið að reyna á regluna í dómaframkvæmd. Viðskiptanefnd og löggjafinn voru ekki á því að rétt væri að orða regluna með sama hætti og í samrunareglugerðinni, sem aftur þýðir það að fullkomnu samræmi við EB-rétt er ekki náð að þessu leyti. Fyrri hluti ákvæðisins er eins orðaður og við gildistöku laga nr. 44/2005, þ.e. markaðsráðandi stöðu er greinilega enn ætlað að vera mælikvarðinn á áhrif samruna, þrátt fyrir framangreindar breytingar á samrunareglugerð EB. Þó er heimilt að ógilda samruna ef hann verður til þess að raska samkeppni á markaði að öðru leyti með umtalsverðum hætti.

EKKI verður með góðu móti séð hvernig þessi breyting getur verið til þess fallin að skýra það í hverju hið aukna svigrúm Samkeppniseftirlitsins til efnislegs mats felist, sbr. framangreint nefndarálit. Þó er tekið fram í álitinu að um aukið svigrúm stofnunarinnar sé að ræða, sem sýnir fram á að gildissvið ákvæðisins er a.m.k. að einhverju leyti víðara en áður gildandi ákvæði laganna. Hins vegar má álykta, út frá þeim orðum nefndarálitsins að breytingartillagan eigi rót sína að rekja til þess að upphafleg tillaga hafi þótt matskennd, að nefndin hafi með breytingartillögunni viljað þrengja þær ógildingarheimildir sem upphafleg tillaga mælti fyrir um. Að sama skapi er ljóst að 17. gr. c samkeppnislaga verður vegna þeirra breytinga sem gerðar voru á frumvarpinu ekki lögð að jöfnu við 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðarinnar. Hversu langt þetta nær og hvort þetta muni í raun takmarka mat samkeppnisyfirvalda á samrunum er erfitt að segja með vissu fyrir um, en enn sem komið er hefur ekki reynt á

túlkun ákvæðisins fyrir dómi. Ef niðurstaðan er sú að sökum téðra breytinga á frumvarpinu sé ekki samræmi milli ógildingarreglunnar í íslensku lögnum og samrunareglugerð EB, m.ö.o. umfang ógildingarheimildar í landsrétti er annað en í EB-rétti, virðist sem að samkeppnisyfirvöld hér á landi muni í framtíð að ákveðnu leyti eiga í erfiðleikum með að beita sömu nálgun í samrunamati og framkvæmdastjórn og dómstólar EB. Vart verður séð að fyrirvaralaust verði unnt að skýra nógildandi 17. gr. c samkeppnislaga með hliðsjón af þeim fordæmum sem verða munu til í framtíð í evrópskum samkeppnisrétti á grundvelli 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðar nr. 139/2004.

7. LOKAORÐ

Helsti ókosturinn við áður gildandi ákvæði 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðar EB var sá að reglan tók ekki mið af því hvaða áhrif samruni hefði á samkeppni, heldur miðaðist þess í stað við það hvort markaðsráðandi staða væri fyrir hendi. Þrátt fyrir þær breytingar sem urðu á reglunni samfara gildistöku nýrrar samrunareglugerðar er almennt búist við því að mælikvarðinn um markaðsráðandi stöðu muni eftir sem áður verða megin viðmiðið við samrunamat í framtíðinni. Draga má þessa ályktun út frá því sem fram kemur í leiðbeiningarreglum framkvæmdastjórnar EB um mat á láréttum samrunum. Gera verður þó þann fyrirvara við þá ályktun, að hún sækir ekki beina stöð í dómaframkvæmd, enda voru breytingarnar á reglugerðinni gerðar fyrir einungis fáeinum árum síðan. Þeir dómur í samrunamálu sem hafa verið kveðnir upp frá árinu 2004 sýna hins vegar fram á að viðmiðið um markaðsráðandi stöðu er enn mikið notað, þó að áhrifamiðuðu mati sé beitt í meira mæli en áður. Það eitt og sér getur verið vísbending um að breytingarnar á 3. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar hafi í raun litla þýðingu.

Veigamestu breytingarnar sem hin breytta matsregla er talin hafa í för með sér lúta að hinum svokölluðu ósamræmdu áhrifum. Þó svo að framkvæmdastjórn EB hafi talið að áður gildandi ákvæði 3. mgr. 2. gr. samrunareglugerðarinnar tæki einnig til ósamræmdra áhrifa, þá gaf fyrri reynsla af beitingu ákvæðisins til kynna að engan veginn væri hægt að ganga út frá því sem gefnu. Enda þótt bent hafi verið á *Airtours* dóminn í því sambandi, segirekkt beinlínis um það í dóminum að reglugerðarákvæðið taki ekki til ósamræmdra áhrifa.

Frá því að samrunareglugerðin tók gildi árið 2004 hefur enn ekki litið dagsins ljós ákvörðun eða dómur í samrunamáli, þar sem láréttur samruni hefur verið ógiltur eingöngu á grundvelli ósamræmdra áhrifa. Hefur það skýrst af því að þegar komið hefur í ljós í samrunamáli að ósamræmd áhrif kunni að vera fyrir hendi, hefur samruni í viðkomandi máli einnig verið talinn leiða til eða efla markaðsráðandi stöðu. Framkvæmdastjórn EB hefur, eins og dæmi sanna, beitt kenningunni um ósamræmd áhrif samhliða öðrum kenningum. Ekki liggur því enn fyrir hvort unnt verður að beita breyttri matsreglu í þeim tilvikum þegar markaðsráðandi staða eða sameiginleg markaðsráðandi staða (samræmd áhrif) eru ekki fyrir hendi, en ósamræmd áhrif hafa myndast. Af þessum sökum er ekki heiglum hent að svara því afdráttarlaust hvort umræddar breytingar á matsreglu samrunareglugerðarinnar hafi verið nauðsynlegar. Dómaframkvæmd dómstóla EB á næstu árum mun vonandi varpa frekara ljósi á gildi og þýðingu breytinganna, sem og hvort að fleiri samrunar en áður verða álitnir hindra samkeppni.

Líkt og að framan greinir var leitast við að innleiða sömu reglu í íslensk lög. Í meðferð Alþingis á frumvarpi til breyttra samkeppnislaga árið 2008 var ákveðið að gera tilteknar breytingar á upphaflegu ákvæði frumvarpsins, þar sem að það þótti

of matskennt. Ekki liggur fyrir hvaða áhrif þessi breyting mun hafa við framkvæmd samrunamats hér á landi. Engu að síður er ljóst að fullkomnu samræmi við EB-rétt er ekki náð að þessu leyti.

HEIMILDASKRÁ

Bækur og bókakafnar

- Bengtsson, C., o.fl., 'The Substantive Assessment of Mergers', í riti Drauz, G., og Jones, W., *EU Competition Law, Volume II – Mergers and Aquisitions*, Claeyes & Casteels, 2006, bls. 239.
- Cook, C. J., og Kerse, C. S., *EC Merger Control*, Sweet & Maxwell, fjórða útgáfa, 2005.
- Faull, J., og Nikpay, A., *The EC Law of Competition*, Oxford University Press, önnur útgáfa, 2007.
- Furse, M., *The Law of Merger Control in the EC and the UK*, Hart Publishing, 2007.
- Killick, J., og Schulz, A., 'Horizontal and Vertical Mergers in the Reformed EC Merger Control', í riti Amato, G., og Ehlermann, C. (aðalritstj.), *EU Competition Law – A Critical Assessment*, Hart Publishing, 2007, bls. 435.
- Levy, N., 'Dominance versus SLC: A Subtle Distinction?', í riti Drauz, G., og Reynolds, M. (eds.), *EC Merger Control – A Major Reform in Progress*, Oxford University Press, 2003, bls. 143.
- Lindsay, A., *The EC Merger Regulation: Substantive Issues*, Sweet & Maxwell, önnur útgáfa, 2006.
- Varona, E. N., o.fl., *Merger Control in the European Union*, Oxford University Press, önnur útgáfa, 2005.

Tímaritsgreinar

- Baxter, S., og Dethmers, F., 'Unilateral Effects under the European Merger Regulation: How Big is the Gap?', (2005) 26(7) *European Competition Law Review* 380.
- Diaz, F., 'The Reform of European Merger Control: Quid Novi Sub Sole?', (2004) 27(2) *World Competition* 177.
- Ehlermann, C., Völcker, S., og Gutermauth, G., 'Unilateral Effects: The Enforcement Gap under the Old EC Merger Regulation', (2005) 28(2) *World Competition* 193.
- Fountoukakos, K., og Ryan, S., 'A New Substantive Test for EU Merger Control', (2005) 26(5) *European Competition Law Review* 277.
- Horner, N., 'Unilateral Effects and the EC Merger Regulation – How The Commission Had its Cake and Ate it Too', [2006] 2(1) *Hanse Law Review* 23.
- Maudhuit, S., og Soames, T., 'Changes in EU Merger Control: Part 2', (2005) 26(2) *European Competition Law Review* 75.
- Kokkoris, I., 'The Reform of the European Control Merger Regulation in the Aftermath of the Airtours Case – the Eagerly Expected Debate: SLC v Dominance Test', (2005) 26(1) *European Competition Law Review* 37.
- Riesenkampff, A., 'The New E.C. Merger Control Test under Article 2 of the Merger Control Regulation', (2004) 24(3) *Northwestern Journal of International Law & Business* 715.
- Röller, L., og Mano, M., 'The Impact of the New Substantive Test in European Merger Control', (2006) 2(1) *European Competition Law Review* 9.
- Stirati, G., 'The Appraisal of Collective Dominance and Efficiency Gains under the Substantive Test of the New EU Merger Regulation', (2004) 1(3) *Erasmus Law and Economics Review* 249.
- Thompson, R., 'Goodbye to 'the Dominance Test'? Substantive Appraisal under the New UK and EC Merger Regimes', [2003] 2(4) *Competition Law Journal* 332.

Dómar

Sameinuð mál C-68/94 og C-30/95, *France v Commission of the European Communities* („Kali & Salz“), [1998] ECR I-1375.

Mál T-2/93, *Air France v Commission of the European Communities*, [1994] ECR II-323.

Mál T-342/99, *Airtours plc v Commission of the European Communities*, [2002] ECR II-2585.

Mál T-87/05, *Energias de Portugal, SA (EDP) v Commission of the European Communities*, [2005] ECR II-3745.

FTC v H.J. Heinz Co., 116 F. Supp. 2d 190 (2000 U.S. Dist.), revised 246 F.3d 708 (D.C. Cir. 2001) („Baby Foods“).

Ákvarðanir framkvæmdastjórnar EB

Mál COMP/M.1672, *Volvo/Scania*, 15. mars 2000.

Mál COMP/M.3216, *Oracle/Peoplesoft*, 26. október 2004.

Mál COMP/M.3410, *Total/Gaz de France*, 8. október 2004.

Mál COMP/M.3465, *Syngenta CP/Advanta*, 17. ágúst 2004.

Mál COMP/M.3593, *Apollo/Bakelite*, 11. apríl 2005.

Mál COMP/M.3653, *Siemens/VA Tech*, 13. júlí 2005.

Mál COMP/M.3696, *E.ON/MOL*, 21. desember 2005.

Mál COMP/M.3916, *T-Mobile Austria/Tele.ring*, 26. apríl 2006.

Mál COMP/M.3998, *Axalto/Gemplus*, 19. maí 2006.

Mál COMP/M.4141, *Linde/BOC*, 6. júní 2006.

Mál COMP/M.4726, *Thomson Corporation/Reuters Group*, 19. febrúar 2008.

Löggjöf EB

Samningurinn um stofnun Efnahagsbandalags Evrópu, frá 25. mars 1957, með síðari breytingum (Rómarsamningurinn).

Reglugerð ráðsins (EB) nr. 4064/89 frá 21. desember 1989 um eftirlit með samfylkingum fyrirtækja, [1989] OJ L395/1.

Reglugerð Ráðsins (EB) nr. 139/2004 frá 20. janúar 2004 um eftirlit með samfylkingum fyrirtækja (samrunareglugerð EB), [2004] OJ L24/1.

Aðrar heimildir

Alþt. 2004-2005, A-deild.

Alþt. 2007-2008, A-deild.

Leiðbeiningar ICN um samruna, útbúnaar í tilefni af 5. ársfundi ICN í Höfðaborg í apríl 2006, http://www.internationalcompetitionnetwork.org/media/library/conference_5th_capetown_2006/ICNMergerGuidelinesWorkbook.pdf.

Leiðbeiningarreglur framkvæmdastjórnar EB um mat á láréttum samrunum samkvæmt samrunareglugerð EB (Guidelines on the assessment of horizontal mergers under the Council regulation on the control of concentrations between undertakings - Horizontal Merger Guidelines), [2004] OJ C31/5.

Minnisblað með skýringum, sem fylgdi frumvarpi framkvæmdastjórnar EB til samrunareglugerðar EB, [2003] OJ C20/4.



Ásmundur G. Vilhjálmsson
lögmaður

SKIPTING Á SKATTLAGNINGARRÉTTINUM MILLI HEIMILISFESTARRÍKIS¹ OG KELDULANDS²⁾³

1 Hugtakið heimilisfestarríki er hér notað yfir erlenda heitið domicile land eða domestic country. Sbr. orðalag 1. tl. 1. mgr. 1. gr. SL er hjóðar svo: Þeim sem heimilisfastir eru hér á landi.

2 Hugtakið kelduland er hér notað yfir það sem á öðrum Norðurlöndum er kallað kildeland en það hefur sömu merkingu og enska orðasambandið source country. Sam-

kvæmt því stendur það fyrir upprunaland tekna en mér hugnast betur að nota kelduland í því sambandi.

3 Þessi grein er fyrsti hlutinn af grein um skiptingu skattlagningarréttar vegna einstakra tekna milli heimilisfestarríkis og keldulands. Annar og þriðji hlutinn verða birtir síðar.

1. INNGANGUR	53
1.1. Nánar um takmarkaða skattskyldu	55
1.2. Laun og skyldar tekjur	56
1.2.1. Skattlagning samkvæmt innlendum rétti	56
1.2.2. Ákvæði 1. tl. 3. gr. SL	56
1.2.2.1. Almenn	56
1.2.2.1.1. Reiknað endurgjald	59
1.2.2.1.2. Útleigt vinnuafli	60
1.2.2.2. Uppgjör og skattlagning launa samkvæmt innlendum rétti	61
1.2.3. Skattlagning launa, sbr. 1. tl. 3. gr. SL samkvæmt tvísköttunarsamningum	61
1.2.3.1. Almenn	61
1.2.3.1.1. Ákvæði 1. mgr. 15. gr. OECD-fm. Til hvaða tekna tekur 15. gr.	62
1.2.3.1.2. Ákvæði 2. mgr. 15. gr. OECD-fm. Skattlagningarréttur keldulands samnings	64
1.2.3.2. Útleiga á vinnuafli, staða samkvæmt fyrirmyndinni	67
1.2.3.3. Vinna um borð í skipi eða loftfari	71
1.2.3.4. Prófsorsreglan	72
1.2.3.5. Uppgjör launa, sbr. 1. tl. 3. gr. SL samkvæmt tvísköttunarsamningum	74
1.2.4. Ákvæði 2. tl. 3. gr. SL	75
1.2.4.1. Almenn	75
1.2.4.1.1. Endurskoðenda, nefndar- og stjórnarlaun	76
1.2.4.1.2. Biðlaun, eftirlaun og lífeyrir	76
1.2.4.1.3. Styrkir og aðrar hliðstæðar greiðslur	78
1.2.4.2. Uppgjör og skattlagning (erlendra) launa samkvæmt innlendum rétti	78
1.2.5. Skattlagning samkvæmt tvísköttunarsamningum	79
1.2.5.1. Almenn	79
1.2.5.2. Opinberir starfsmenn	80
1.2.5.2.1. Almenn	80
1.2.5.2.2. Gildissvið	80
1.2.5.2.3. Vinnuveitandi	81
1.2.5.2.4. Opinbert starf	82
1.2.5.2.5. Skipting skattlagningarréttarins	82
1.2.5.2.6. Uppgörl teknanna	82
1.2.5.3. Stjórnarlaun	83
1.2.5.3.1. Listamenn, tónlistarmenn og íþróttamenn	83
1.2.5.4. Eftirlaun og lífeyrir	86
1.2.5.4.1. Almenn	86
1.2.5.4.2. Eftirlaun og lífeyrir til opinberra starfsmanna	86
1.2.5.4.3. Eftirlaun og lífeyrir til almennra starfsmanna	87
1.2.5.4.4. Tryggingabætur og félagsleg aðstoð	88
1.2.5.5. Námsmenn og nemar	89
1.2.7. Aðrar tekjur	90
1.2.8. Eignir	91

1. INNGANGUR

Þótt maður sé ekki ótakmarkað skattskyldur í hér á landi getur hann eigi að síður þurft að greiða tekjuskatt til ríkisins og útsvar til lögheimilis sveitarfélags síns. Svo er t.d. ef hann aflar tekna í landinu eða á þar arðberandi eignir. Grundvallarmunur er þó á þessari skattskyldu og hinni fullkomnu eða ótakmörkuðu. Fyrir það fyrsta er ekki gerð krafa um að skattaðilinn sé búsetur á Íslandi eða dveljist þar samfellt í ákveðinn lágmarkstíma. Í annan stað beinist skattskyldan eingöngu að ákveðnum tekjum. Ekki er því gerð krafa um að skattaðili svari skatti af alheimstekjum sínum. Vegna þessa er skattskyldan sögð vera takmörkuð.

Ákvæði um takmarkaða skattskyldu hafa verið í lögum hér á landi frá 1877. Samkvæmt 10. gr. laga nr. 21/1877 tók skattskyldan þó umfram allt til launa og tekna af atvinnurekstri.⁴ Við lögfestingu fyrstu almennu tekju- og eignarskattslaganna

1921 voru þessi ákvæði flutt í 2. gr. laganna.⁵ Héldust ákvæðin þar svo að segja óbreytt til ársloka 1978 er lög nr. 40/1978 tóku gildi.⁶ Að visu voru sett lög um skatt og útsvarsgreiðslur útlendinga, gjaldenda, sem eru á förum úr landi, árið 1956, en innihald þeirra var umfram allt tæknilegs eðlis.⁷

Á tímabilinu 1922 til 1978 var kveðið á um takmarkaða skattskyldu manna og lögaðila í sitthvoru lagaákvæðinu. Með lögum nr. 40/1978 voru þau hins vegar sameinuð í eitt ákvæði sem nú er 3. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt hér eftir skammstafað SL. Jafnframt var efni þeirra brotið upp og eru þau nú í níu tölulíðum. Við þetta urðu ákvæðin einlítið skýrari þótt enn þá skorti nokkuð á í því sambandi. Frá 1978 hefur ríkt ákvæðin tilhneiging til að rýmka hina takmörkuðu skattskyldu. Á tímabilinu 1877 til 1921 beindist skattskyldan þannig aðeins að sex tekjutegundum. Samsvarandi fjöldi var hins vegar níu á tímabilinu 1922 til 1978 á móti níttján á tímabilinu 1979 til 2006, sbr. eftirfarandi yfirlit:

1877-1921	1922-1978	1979-2006
6 tekjutegundir	9 tekjutegundir	19 tekjutegundir
Atvinnurekstrartekjur	Atvinnurekstrartekjur	Atvinnurekstrartekjur Þóknanir til listamanna o. fl.
Laun í landi	Laun í landi Laun sjómanna	Laun í landi Laun sjómanna Laun flugliða
Eftirlaun	Eftirlaun	Starfsmannaleiga Eftirlaun
Biðlaun	Biðlaun	Biðlaun Lífeyrir Stjórnarlaun
Styrkir úr landssjóði	Styrkir úr ríkissjóði	Styrkir úr ríkissjóði Tryggingabætur Hliðstæðar greiðslur
	Arður af hlutafé Vextir af stofnfé	Arður af hlutafé Vextir af stofnfé
Leiga eftir fasteignir	Leiga eftir fasteignir	Leiga eftir fasteignir Leiga eftir lausafé Höfundarlaun o. fl. Greiðslur vegna Know how Hagnaður af sölu innlendra eigna

Fjølgun tekjutegunda, sem háðar eru takmarkaðri skattskyldu, felur í sér viðurkenningu á því sjónarmiði að eðlilegt og nauðsynlegt sé til verndar á fjárhagsmunum ríkis, að rétturinn til að skattleggja tekjur, er uppruna eiga þar falli hlutaðeigandi keldulandi í skaut en ekki einhverju öðru ríki sem jafnvel tilviljun ræður að skattaðili er heimilisfastur í hverju sinni.

Í þessum kafla verður fjallað um takmarkaða skattskyldu manna og lögaðila. Þar sem innlendir réttur gefur oft á tíðum ekki nógu góða mynd af umfangi skattlagningarréttarins verður að lokinni umfjöllun um innlendan rétt um ákveðnar tekjur, gerð grein fyrir skiptingu skattlagningarréttarins milli heimilisfestarlands og keldulands samkvæmt tvísköttunarsamningum. Af hagkvæmnisástæðum mun umfjöllunin þó umfram allt takmarkast við skiptingu skattlagningarréttarsins samkvæmt OECD-fyrirmyndinni. Aðeins verður því gerð grein fyrir skiptingunni samkvæmt öðrum tvísköttunarsamningum að þeir víki frá grundvallarreglum hennar.

Réttaráhrif afsals þjóðar á skattlagningar-rétti sínum í tvísköttunarsamningi eru gjörólík eftir því hvort heimilisfestarland eða kelduland tvísköttunarsamnings á í hlut. Í tvísköttunarsamningsfyrirmynd OECD og flestum þeirra tvísköttunarsamninga sem Ísland hefur gert er afsal keldulands á skattlagningarrétti sínum orðuð svo

að tekjurnar megi einungis skattleggja í heimilisfestarrikinu sem þýðir að heimilisfestarlandið getur eitt og aðeins eitt skattlagt tekjurnar. Er tvísköttunarsamningur hefur verið gerður, verður keldulandið því að hætta að gera upp og leggja skatt á tekjurnar, sem þýðir að heimilisfestarlandið situr eitt að þeim í samræmi við alheimsregluna. Keldulandsafsal á tekjum þarfnast sem sagt ekki annarra ráðstafana til að aflétta tvísköttun.

Afsali heimilisfestarland sér skattlagningarrétti er hins vegar um að ræða frávik frá grundvallarreglunni um alheimsskattlagningu, að því sé heimilt að skattleggja allar tekjur skattaðila hvaðan sem þær stafa. Af þessum sökum er afsal þess ríkis í OECD-fyrirmyndinni og þeim tvísköttunarsamningum sem Ísland hefur gert ekki orðuð skilyrðislaust, heldur aðeins sagt að tekjurnar megi skattleggja í keldulandi samnings. Með því orðalagi er heimilisfestarlandið ekki hindrað í að skattleggja tekjurnar með beinum hætti. Þvert á móti í samræmi við alheimsregluna getur það reiknað tekjurnar með við uppgjör á heildartekjum skattaðila.

Afsali heimilisfestarlands á skattlagningarrétti verður því jafnan að fylgja eftir með viðbótarráðstöfunum - aðferðum (e. method), undanþágu- eða frádráttaraðferð. Sumir tvísköttunarsamningar nota frádráttaraðferð við einar tekjur og

4 Sjá 2. máls. 1. mgr. og 2. mgr. ákvæðisins er hljóðaði svo: „Nú er maður eigi búsettur á Íslandi, en hefur tekjur af jarðeign eða atvinnu eða sýslu, sem þar er rekin, og skal hann þá greiða skatt af tekjum þessum, og til nefna fyrir hlutaðeigandi sýslumanni eða bæjarfógeta mann þar í sýslunni eða kaupstaðnum, sem greiði skattgjald hans. — Sömuleiðis skal sá, sem eigi hefur aðsetur á Íslandi, en hefur laun, eptirlaun, biðlaun eða styrk úr landssjóði Íslands, greiða skatt af þessum tekjum, og skal ráðgjafinn fyrir Ísland sjá um, að tekjuskattinum af þessu sje haldið aptur.“

5 Sbr. 2. gr. laga nr. 74/1921 er hljóðaði svo: „Nú er maður eigi heimilisfastur hjer á landi, en á hjer eignir og hefir tekjur af þeim eða af atvinnu eða sýslan, sem hjer eða hjeðan er rekin, svo sem sjómenn á islenzkum skipum, sem eigi greiða skatt annarsstaðar, og skal hann þá gjalda skatt af tekjum þessum og tilnefna fyrir hlutaðeigandi skattheimtumanni hver greiði

skattgjald hans, enda sje sá maður búsettur á skattsvæði skattheimtumanns. — Sömuleiðis skal sá, er eigi hefur aðsetur hjer á landi, en hefir laun, biðlaun eða styrk úr ríkissjóði, eða tekjur frá alþjóðlegri stofnun innlendi, eða arð af hlutfaje í innlendu hlutfajlagi eða öðrum fyrirtækjum, gjalda skatt af þessum tekjum og skal tekjuskattinum haldið eftir við greiðslu fjársins.“ Ákvæði um takmarkaða skattskyldu lögaðila kom fyrst inn í skattalög árið 1921, sbr. 3. mgr. 3. gr. laga nr. 74/1921 er hljóðaði svo: „Slík fjelög og stofnanir, sem um ræðir í þes-sari grein og ekki eiga heimili hjer á landi, en eiga hjer eignir og hafa tekjur af þeim, eða af starfsemi, sem hjer eða hjeðan er rekin, skulu greiða skatt í ríkissjóð af tekjum þessum.“

6 Sbr. 2. gr. laga 68/1971 er fjallaði um takmarkaða skattskyldu manna og 3. mgr. 5. gr. laganna er fjallaði um takmarkaða skattskyldu lögaðila.

7 Sjá nánar lög nr. 22/1956.

undanþáguaðferð við aðrar. Hvora aðferðina skuli nota við mildun einstakra tekna gefur tvísköttunarsamningurinnsvotilkynna með því að segja að tekjurnar meggi (may be taxed/kan beskattes) skattleggja í keldulandinu þegar nota skal frádráttaraðferð og með því að segja að tekjurnar meggi einungis (shall be taxable only/kun kan beskattes) skattleggja í keldulandinu þegar nota skal undanþáguaðferð. Í því tilfalli hefur kelduland tvísköttunarsamnings einkarétt á að skattleggja tekjurnar. Sjá tilfróðleikst.d. 4. tl. 25. gr. Norræna tvísköttunarsamningsins að því er Ísland varðar.⁸

1.1. Nánar um takmarkaða skattskyldu
Ótakmarkað skattskyldur maður ber að greiða skatt af öllum þeim tekjum er honum hlotnast nema þær séu gagnert undanþegnar skatti. Skattskyldan er því sögð jákvæð sem kallað er. Takmarkað skattskyldur maður ber hins vegar aðeins að greiða skatt af þeim tekjum sem skattalög heimila ríkinu og eftir atvikum hlutaðeigandi sveitarfélagi að skattleggja hverju sinni. Í því tilvikum er skattskyldan því sögð vera neikvæð. Frá 3. gr. laga nr. 90/2003 er því unnt að gagnálykta á þá leið, að tekjur sæti því aðeins takmarkaðri skattskyldu að beinlínis sé heimilt að skattleggja þær samkvæmt þeirri grein.

Kveði innlend lög ekki á um skattlagninguna geta tvísköttunarsamningar ekki bætt úr heimildarvöntuninni. Það leiðir af eðli þeirra sem ívilnandi en ekki íþyngjandi tækja. Sé Íslandi, sem keldulandi, heimilt að leggja 10% skatt á vexti í tvísköttunarsamningi, sbr. 2. mgr. 11. gr. OECD-fyrirmyndarinnar, getur það ekki skattlagt vextina þar sem innlenda skattlagningarheimild vantar.⁹ Áhrif gagnályktunarinnar eru þó ekki eingöngu skattalegs eðlis. Fjárhagslegir

og samfélagslegir hagsmunir skipta þar einnig máli. Noti fyrirtæki erlend lán til að fjármagna rekstur sinn sætir t.d. hinn útlendi lánveitandi ekki takmarkaðri skattskyldu af vöxtunum. Gildir einu þótt lántakandanum, hinu innlenda fyrirtæki, sé heimilt að gjaldfæra vextina að fullu hér á landi. Vafalaust hefur þetta áhrif á vexti af láninu.

Kaup á þjónustu erlendis frá er almennt undanþegin skatti hér á landi.¹⁰ Þetta gildir fortakslaust nema seljandinn stundi atvinnurekstur á fastri starfsstöð hér á landi eða inni þjónustuna af hendi hér. Sala á fasteignum er hins vegar jafnan skattskyld. Í þessu sambandi er þó undirskilið að viðskiptin séu gerð á armslengdargrundvelli. Kaupi erlendis búsettur maður eign af innlendum manni á undirverði er hins vegar líklegt skattlagningarheimild skorti. Þetta stafar af því að samkvæmt villuverðsreglunni í 57. gr. SL ber ekki að leiðrétta söluverðið hjá seljandanum heldur kaupandanum.¹¹

Aðalheimildin um skattlagningu tekna sem takmarkaðri skattskyldu sæta er að finna í 3. gr. SL. Sú grein geymir þó aðallega upptalningu á því hvaða tekjur eru skattskyldar og inniheldur hún því mestmegnis efnisreglur. Um tekjuskattinn, það er skatthæðina, er hins vegar fjallað í 70. gr. SL. Um skyldu til að greiða útsvar gilda í grundvallaratriðum sömu reglur og þegar um fulla skattskyldu er að ræða, sbr. lög nr. 4/1995. Lögáðilar eru þannig almennt undanþegnir útsvarsskyldu. Sama gildir um menn þegar þeim hlotnast fjármagnstekjur. Hins vegar sæta laun og skyldar tekjur útsvarsskyldu. Heildarskatturinn þegar um slíkar tekjur er að ræða árið 2009 getur því orðið allt 37,2%.

⁸ Um skýringu ákvæðisins, sjá Nils Mattsson í Norræna skattasamningnum með athugasemdum, (Det nordiska skatteavtalet med kommentarer), 2. útg., 1991, bls. 223.

⁹ Með frumvarpi til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt nr. 90/2003 sem lagt var fram 3. mars 2009 stendur nú til að

bæta úr þessari vöntun. Sjá þskj. 618 — 366. mál.

¹⁰ Sjá þó 3. tl. 3. gr. SL.

¹¹ Athuga skattamál Jóns Ólafssonar en þar var beitt ólíkri skattlagningu vegna sölu á undirverði til erlends félags í fullri eign hans og sonar hans.

1.2. Laun og skyldar tekjur

1.2.2. Ákvæði 1. tl. 3. gr. SL

1.2.1. Skattlagning samkvæmt innlendum rétti

Laun og skyldar tekjur er erlendis búsettir menn afla hér á landi sæta takmarkaðri skattskyldu samkvæmt 1. og 2. tl. 3. gr. SL. Nánar tiltekið veita þessi ákvæði Íslandi rétt á að skattleggja eftirfarandi tekjur:

Laun vegna vinnu hér á landi
Laun vegna vinnu fyrir íslenska aðila erlendis þar með talið

- endurskoðenda-, nefndar- og stjórnarlaun
- eftirlaun
- lífeyri
- styrki eða
- aðrar hliðstæðar greiðslur

Í næstu köflum hér á eftir verður fjallað um skattlagningu þessara tekna samkvæmt innlendum rétti og hvernig skiptingu skattlagningarréttar þeirra milli heimilisfestarlands og keldulands samnings er háttáð samkvæmt fyrirmynd OECD að tvísköttunarsamningi.

1.2.2.1. Almennt

Ákvæði 1. tl. 3. gr. hljóðar svo:

Allir menn sem dvelja hér á landi og njóta launa fyrir störf sín hér skulu greiða tekjuskatt af þeim launum. Hér með teljast þeir menn sem atvinnu stunda hér á landi, eða um borð í loftfari eða skipi sem skráð er hér á landi, þar með talið á grundvelli samninga um útleigu á vinnuafli, þótt dvöl þeirra eða starfvari 183 daga samtals eða skemur á sérhverju 12 mánaða tímabili.¹²

Þetta ákvæði er samsett af tveimur málslíðum. Fyrri málslíðurinn kveður svo um á að allir menn er dvelja hér á landi skuli greiða tekjuskatt af launum er þeir njóta fyrir störf sín hér og er hann því tiltölulega almenns eðlis. Seinni málslíðurinn gegnir hins vegar tvenns konar hlutverki. Í fyrsta lagi er honum ætlað að taka af öllu tvímæli um það til hverra skattlagningin samkvæmt 1. málsl. tekur og í annan stað á málslíðurinn að undirstrika að skattlagningin sé óháð lengd dvalartíma.

Miðað við orðalag fyrri málslíðar 1. tl. 3. gr. SL gæti Ísland skattlagt alla menn er njóta launa fyrir störf sín hér, það er óháð því hver greiðandi launanna er.¹³ Svo rúmur skilningur er þó ekki lagður í ákvæðið í framkvæmd. Til að unnt sé að byggja skattlagningu á 1. tl. 3. gr. SL er almennt talið að fullnægja verði þremur skilyrðum.¹⁴

¹² Í skattalögum allra Norðurlandanna eru ákvæði um takmarkaða skattskyldu vegna vinnu í viðkomandi landi. Danmörk, sjá a-lið 1. mgr. 2. gr. kelduskattalaganna er hljóðr svo: „Erhverver inkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Skattepligten omfatter endvidere vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausuler), når det modtagne vederlag har sammenhæng med et nuværende eller tidligere tjenesteforhold her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i, samt om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet.“ Noregur, sjá § 2-3. tekju- og eignarskattslaganna um Person som ikke er bosatt og selskap m.v. som ikke er hjemmehørende i riket, d-lið er hljóðar svo: „vederlag som skriver seg fra hæværende kilder

for personlig arbeid i tjeneste utført i riket under midlertidig opphold her“.

Svíþjóð, sjá lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta Skattepliktigt inkomst, 5 § Skattepliktigt inkomst enligt denna lag är:

1. avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av anställning eller uppdrag hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting;

2. avlöning eller därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket.“

¹³ Ákvæðið segir jü að „Allir menn sem dvelja hér á landi og njóta launa fyrir störf sín hér ...“ skuli greiða skatt af þeim.

¹⁴ Sbr. Aage Michelsen, 3. útg., bls. 197.

Launagreiðandinn verður að vera innlendir aðili

Í fyrsta lagi skulu tekjurnar vera inntar af hendi vegna starfa manns hér, það er vera greiddar af innlendum atvinnurekanda með varnarþing hér eða erlendum aðila með fasta starfsstöð hér.¹⁵ Heimilisvarnarþing hér á landi hafa menn sem búsettar eru hér á landi og lögáðilar sem skráðir eru með heimili hér á landi.¹⁶ Sama gildir ef greiðandi launanna er umboðsmaður erlends fyrirtækis með skráð aðsetur hér.

Starfræki erlendir aðili fasta starfsstöð hér á landi er greiðir mönnum laun fyrir störf innt af hendi hér er álitamál hvort starfsstöðin verði að vera skattskyld samkvæmt 4. tl. 3. gr. SL til að unnt sé að koma fram skattskyldu.¹⁷ Þetta skiptir verulegu máli um upphaf skattskyldunnar. Ef ekki er gerð krafa um að starfsstöðin sé skattskyld er unnt að skattleggja launin strax en annars verður að bíða eftir atvikum í 6 mánuði eða 12 mánuði þar til skattleggja má launin.¹⁸ Hverfi starfsmaður úr landi fyrir þann tíma getur því verið erfitt að fullnægja skattskyldunni. Stundum koma líka upp álitamál hvort innlendir eða erlendir aðili er launagreiðandi.

Erlendir aðili, móðurfélag eða

höfuðstöðvar, sendir t.d. mann til starfa hér á landi um ekki mjög skamman tíma. Ef starfið er innt að hendi í þágu hérlenda dótturfélagsins eða föstu starfsstöðvarinnar, dótturfélagið og eða fasta starfsstöðin, ber úr bitum ávinning af starfinu, ber að líta svo á að, dótturfélagið eða fasta starfsstöðin sé hinn raunverulegi launagreiðandi, en ekki erlenda móðurfélagið eða höfuðstöðvarnar. Undir slíkum kringumstæðum er starfsmaðurinn því skyldur að svara tekjuskatti af laununum samkvæmt 1. tl. 3. gr. SL.¹⁹

Vinna verður að vera framkvæmd á Íslandi

Í annan stað verður vinnan að vera innt af hendi hér á landi.²⁰ Ekki er því unnt að skattleggja laun vegna vinnu sem innt er af hendi erlendis samkvæmt þessari grein. Sjá hins vegar 2. tl. 3. gr. SL, sbr. nánar hér á eftir. Almennt stendur skattlagningarrétturinn samkvæmt þeirri grein þó mjög veikt. Hafi Ísland gert tvísköttunarsamning við heimilisfestarland starfsmannsins tilheyrir skattlagningarrétturinn nefnilega svo til undantekningarlaust því ríki, sbr. meginreglu 15. gr. OECD-fm um forgangsrétt vinnulandsins til að skattleggja. Ákvæðið getur þó haft gildi ef heimilisfestarland getur ekki nýtt sér skattlagningarréttinn en þá þarf Ísland að hafa áskilið sér

15 Sbr. Aage Michelsen, 3. útg., bls. 197.

16 Um heimilisvarnarþing, sjá V. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

17 Í leiðbeiningum ríkisskattstjóra varðandi þá sem hingað koma og selja þjónustu virðist þó gert ráð fyrir að starfsmenn þeirra geti orðið takmarkað skattskyldir enda þótt umræddir aðilar starfi ekki á fastri starfsstöð, sbr. eftirfarandi texti:

„Employees of these persons accompanying them to Iceland to assist in their work are not subject to limited tax liability, in accordance with Article 3(3), of The Income Tax Act, since they are not employed by domestic parties with a fiscal residence in Iceland, according to Article 1 of the Income Tax Act, or by foreign parties with a permanent establishment in Iceland. However, employees are liable for taxes on the wages they receive for their employment in Iceland according to Article 3(1), of The Income Tax Act. Income tax, municipal income tax, and social security contributions must regularly be deducted from their income.“ Nánar, sjá vefslóðina: http://rsk.is/show_page.asp?url=international/limited_taxliability_02.asp&val=5.0.

18 Venjulega er tíminn 6 mánuðir. Stundi aðili byggingastar-fsemi getur fresturinn þó orðið 12 mánuðir ef hann kemur

frá landi sem Ísland hefur gert tvísköttunarsamning við. Af þessum sökum hafa t. d. Danir lögfest svohljóðandi reglu í niðurlagi 4. tl. 2. gr. kelduskattalaganna: „Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag.“

19 Sjá TFS 1996, 248 ØDL. A var starfsmaður Vestur-Þýsks fyrirtækis er átti dansk dótturfélag. Í ráðningarsamningi A kom fram að hann væri ráðinn til starfa hjá Vestur-Þýska fyrirtækinu með dótturfélagið sem viðfangsefni. Samkvæmt því stjórnaði hann dótturfélaginu og í samræmi við það var hann skráður sem framkvæmdastjóri dótturfélagsins hjá dönsku fyrirtækjaskránni. A undirritaði alla viðskiptasamninga dótturfélagsins og færi hann í viðskiptaferðalög greiddi það kostnað hans vegna þeirra. Sama gilti um risnu. Vestur-Þýska félagið geiddi laun A og hann var heimilisfastur í Þýskalandi. Eystri landsréttur dæmdi eins og landsskattarétturinn í TFS 1990, 443, að launatekjur A stöfðu af vinnu hér í landi (Danmörku) og bæri honum því að svara tekjuskatti af þeim samkvæmt a-lið. 1. mgr. 2. gr. kelduskattalaganna sem að þessu leyti er sambærileg og 1. tl. 3. gr. SL.

20 Sbr. Aage Michelsen, 3. útg., bls. 199.

varaskattlagningarrétt.²¹ Fátítt er að Ísland geri það.

Stundum getur verið álitamál hvar vinna er innt af hendi. Málsatvik geta t.d. verið þannig að maður þurfi að koma hingað til lands til að fá upplýsingar um framkvæmd vinnu eða koma hingað til lands til að gefa skýrslu um árangur vinnu. Þegar svo stendur á kemur til greina að skipta launinum milli vinnulandsins og heimilisfestarlands mannsins.²² Í þessu sambandi er þó rétt að undirstrika að ekki skiptir máli hvar maður er staðsettur þegar laun eru útborguð. Laun, sem unnið hefur verið fyrir hér á landi, falla því undir skattlagningarheimild 1. tl. 3. gr. SL óháð því hvenær þau eru greidd. Hér til teljast hvers konar bónusgreiðslur, orlof, laun í veikindum og slysum svo og uppsagnarlaun²³ þar með talið biðlaun.²⁴

Starf telst unnið hér, það er á Íslandi, hvort sem það er unnið á landi, um borð í skipi og loftfari.²⁵ Skip og loftför verða þó að vera skráð hér á landi til að unnt sé að framfylgja skattskyldunni. Jafnframt verður rekstraradili þeirra að vera íslenskur aðili eða erlendur aðili með heimilisfesti hér. Leiðir það beinlínis af fyrsta skilyrðinu um skattskyldu samkvæmt þessari grein. Selji íslensk útgerð eða flugfélag, íslenskt skip eða flugvél á leigu til útlanda, með eða án áhafnar sæta starfsmenn í hlutaðeigandi farartæki því almennt ekki skattskyldu hér á landi.

Taki íslensk útgerð eða flugfélag, erlent skip eða flugvél á leigu, fer skattskyldan hins vegar eftir því hvort um er ræða blaut- (tíma-) eða þurrleigu, það er skip eða loftfar með eða án áhafnar. Það athugist einnig að hugtakið „hér á landi“ í 1. tl. 3. gr. SL vísar ekki eingöngu til fastalandsins sem slíks heldur er allt íslenskt yfirráðsvaldið undir í því sambandi. Auk fastalandsins tekur ákvæðið því til landsgrunnnsins eða meginlandssökkulsins eins það er gjarnan nefnt.

Greiddsla verður að vera laun - launþegi, ekki verktaki

Þriðja skilyrðið sem fullnægja verður svo að unnt sé að koma fram skattlagningu eftir 1. tl. 3. gr. SL lítur að innihaldi greiðslunnar.²⁶ Samkvæmt því verður að vera um að ræða laun fyrir starf hér á landi. Með launum er umfram allt átt við peningagreiðslu enda er óheimilt að greiða þau með öðrum hætti.²⁷ Óvíst er því hvort unnt sé að skattleggja hlunnindi er erlendis búsettur maður nýtur vegna starfa hér á landi samkvæmt þessu ákvæði. Því til styrktar skal bent á að þar sem hlunnindi eru skattlögð byggist það yfirleitt á settum ákvæðum í lögum, sbr. 1. mgr. A-lið 7. gr. SL. Slíku ákvæði er hins vegar ekki fyrir að fara í 1. tl. 3. gr.²⁸

Krafan um að greiðslan verði að vera laun þýðir jafnframt að maður verður að vera launþegi svo að unnt sé að koma fram skattlagningu. Þetta er afar þýðingarmikið

21 Sjá Aage Michelsen, 3. útg., bls. 199 einkum reifun TFS 1998, 354 H á þeirri síðu.

22 Um afstöðu danskra skattyfirvalda, sjá Skd Medd. 1970, bls. 3 nr. 3 er hefur að geyma tilkynningu um að maður búsettur í Hollandi, er starfaði sem ráðgjafi hjá dönsku fyrirtæki við söfnun upplýsinga m.a. í öðrum löndum, félli undir a-lið 1. mgr. 2. gr. kelduskattalaganna, sem er hliðstæð 1. tl. 3. gr. SL, þar sem hann dveldi í Danmörku jafnaðarlega til að gefa skýrslu, fá fyriræli o. fl.

23 Ef uppsagnarlaun eru bætur vegna ólögmatrar uppsagnar hefur Ísland ekki skattlagningarrétt samkvæmt 1. tl. 3. gr. SL. Athuga þó eftirfarandi dóm frá Noregi, sbr. Utv. 1989, bls. 292 LRD. Í málinu reyndi á launahugtakið í samningnum við Bandaríkin og var dæmt að bætur vegna launamissins í kjölfar uppsagnar teldust laun í skilningi 15. gr. sbr. 14. gr. samningsins.

24 Sjá TFS 1994, 535, en þar var talið að Danmörku væri heimilt að skattleggja bónusgreiðslur samkvæmt a-lið 1. mgr. 2. gr. kelduskattalaganna, sem er hliðstæð 1. tl. 3. gr. SL, sem dansk

félag hafði samþykkt að greiða forstjóra er látið hafði af störfum í samstæðu og flutt til Kanada. Athuga ber að ákvæði a-liðar 1. mgr. 2. gr. kelduskattalaganna var síðar breytt til að taka af öll tvímæli um þessa heimild. Sjá lög nr. 487/1996.

25 Sbr. Aage Michelsen, 3. útg., bls. 200. Ath. hér ber ekki að hlutfalla launin eftir því hvort þau eru áunin hér á landi eða erlendis. Úr danskri réttarframkvæmd, sjá TFS 1998, 548 LSR. Flugstjóri ekki talinn skattskyldur af þeim hluta launa sem áunin voru í erlendum flughöfnum. Í TFS 1999, 82 DEP/TSS gagnrýnir skattaráðuneytið þessa niðurstöðu. Frá bæjardyrum þess orkar sémse ekki tvímæli að heimilt var að skattleggja hluta launanna í Danmörku.

26 Sbr. Aage Michelsen, 3. útg., bls. 201.

27 Sjá lög nr. 28/1930 um greiðslu verkkaups.

28 Sjá hins vegar 1. mgr. 2. tl. 70. gr. laga nr. 90/2003 en þar segir m. a.: „... en með launum og þóknunum teljast hvers konar hlunnindi, þar með talinn flutningur að og frá landinu hafi móttakandi ekki greitt hann sjálfur.“

viðmið vegna þess að á því veltur skattskylda manns að verulegu leyti. Að vísu er ekki svo mikil munur á stofnun skattskyldunnar teljist maður inna af hendi sjálfstætt starf samkvæmt 3. tl. 3. gr. SL komi maður frá landi er Íslandhefurekligert tvísköttunarsamning við.²⁹ Sé maður (venjulegur) atvinnurekandi verður starfsemi hins vegar að vera stunduð á ákveðnum stað í ekki mjög skamman tíma svo að unnt sé að koma fram skattskyldu, sbr. 4. tl. 3. gr. SL. Við afmörkun á því hvort maður er launþegi eða verktaki gilda almennar reglur eins og þegar um heimilisfasta aðila er að ræða. Til að komast að því hvort maður er launþegi eða verktaki verður því að fara fram skoðun á heildartengslum umræddra aðila og ráðningaraðila hans.

Sérstök tilvik. Kaupréttur að hlutabréfum

Í atvinnurekstri er algengt að starfsmönnum sé veittur réttur til að semja um kauprétt á hlutabréfum. Kaupgengið miðast þá venjulega við það gengi sem í gildi er þegar samningur er gerður, sem þýðir að nýti maður sér réttinn síðar, er gengið hefur hækkað, hlotnast starfsmanninum tekjur. Þessar tekjur eru skattskyldar samkvæmt 1. tl. A-liðar 7. gr. SL, það er að segja sem laun, nema fullnægt sé skilyrðum 10. gr. sömu laga en þá skal skattleggja ávinninginn sem fjármagnstekjur. Ef starfsmaður er heimilisfastur hér á landi er hann nýtir kaupréttinn ber honum því að svara skatti af mismun á markaðsgengi og innlausnargengi bréfanna. og þarf vonandi ekki að deila um það.³⁰

Meira vafamál er hins vegar hvað gerist

ef maður nýtir sér kaupréttinn eftir að hann hefur flutt af landi brott og fellt niður heimilisfesti sína. Skattlagningarheimildin í 1. tl. 3. gr. SL tekur þannig eingöngu til launa í formi peninga sem þýðir að byggja verður skattlagningarréttinn á 7. tl. 3. gr. SL sömu greinar. Í stað 37,2 % launatekjuskatts er maður því aðeins skyldur að greiða 10% fjármagnstekjuskatt þegar svo stendur á. Hugsanlegt er jafnvel að Ísland verði af skattlagningarrétti sínum þar sem meginreglan samkvæmt tvísköttunarsamningum er sú að hagnað af sölu hlutabréfa megi einungis skattleggja í heimilisfestarlandi seljanda.

1.2.2.1.1. Reiknað endurgjald

Allir þeir sem stunda eigin atvinnurekstur hér á landi eru skyldir samkvæmt 2. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. SL að reikna sér eigi lægra endurgjald í laun vegna vinnu í fyrirtæki sínu en þeir myndu njóta hjá óskyldum aðila og gildir einu hvort atvinnureksturinn er rekinn í eigin nafni manns eða lögaðila er hann á meiri hluta í eða ræður yfir vegna eignarhalds eða hagsmunatengsla. Ákvæði þetta tekur út af fyrir sig bæði til hérlendis búsettra manna samkvæmt 1. gr. og erlendis búsettra manna, er vinna hjá fastri starfsstöð er þeir reka hér á landi, eða dótturfélagi.

Hins vegar skortir innlenda skattlagningarheimild þegar svo stendur á, þar sem 1. tl. 3. gr. SL einskorðast við greidd laun vegna starfa hér.³¹ Komi maður frá landi, sem Ísland hefur gert tvísköttunarsamning við, getur Ísland því lent í þeirri aðstöðu að hvorki sé unnt að skattleggja launin hér á

29 Sbr. til hliðsjónar TFS 1990, 178. Maður nokkur flutti heimilisfesti og ráðgjafarstarfsemi sína til Pýskalands. Eftir brottflutninginn gerði hann samning við dansk fyrirtæki er hann var áður tengdur, um ráðgjöf gegn föstu mánaðarlegu gjaldi. Þetta endurgjald var talið laun og var því sá hluti þess er varaði starf unnið í Danmörku skattskyld þar í landi samkvæmt a-lið 1. mgr. 2. gr. kelduskattalaganna, sem er hliðstæð 1. tl. 3. gr. SL. Hinn 1. apríl 1986 var samningnum breytt þannig að í stað fasts mánaðargjalds skyldi starfsmaðurinn fá 2.500 kr. pr. dag vegna ráðgjafar í Danmörku og eða Pýskalandi. Starfsmaðurinn vann sjálfstætt að ráðgjöf sinni og naut hvorki orlofs eða veikindalauna. Landsskattarétturinn dæmdi að endurgjaldið frá 1. apríl

1986 tengdist ráðgjafarstarfsemi mannsins í Pýskalandi sem Pýskaland hefði forgangsrétt á að skattleggja samkvæmt 8. gr. tvísköttunarsamningsins milli Danm. og Pýskalands.

30 Hér er auðvitað undirskilið að ávinningurinn sé laun.

31 Í leiðbeiningum til útlendinga er þó sagt að um slíka skyldu sé að ræða, sbr. eftirfarandi texta: „Foreign individual personal service is additionally subject to social security contributions at a rate of 5.73% (in 2004) of the estimated payroll tax base.“ Nánar, sjá vefslóðina: http://rsk.is/show_page.asp?url=international/limitedtaxliability_02.asp&val=5.0

landi né í heimilisfestarlandi manns. Breytir í því efni engu þótt reiknaða endurgjaldið hafi verið gjaldært í rekstri samkvæmt 3. mgr. 1. tl. 3l. gr. SL.³² Helgast það af því að algengt er að heimilisfestarland afsali sér skattlagningarrétti ef vinnulandið getur skattlagt samkvæmt 2. mgr. 15. gr. OECD-fm. Líklega verður maður þó að gæta að því að greiða sér ekki launin heldur taka þau út af rekstrarafgangi starfsstöðvarinnar.

1.2.2.1.2. Útleigt vinnuafli

Fyrsta skilyrði þess að unnt sé að koma fram skattskyldu samkvæmt 1. tl. 3. gr. SL er að launagreiðandi mannsins sé innlendir aðili, það er íslenskt fyrirtæki eða föst starfsstöð erlends aðila hér á landi. Þetta er fortakslaust skilyrði, sem þýðir að ekki er unnt að skattleggja mann, sem kemur hingað til vinnu ef því er ekki fullnægt. Undanfarin ár hefur eftirspurn eftir vinnuafli aukist svo mikið hér á landi að skortur hefur verið á innlendu vinnuafli. Til að fullnægja eftirspurninni hafa fyrirtæki því orðið að snúa sér til erlendra aðila um útvegum starfsmanna.

Slík ráðning getur verið með tvennum hætti, annars vegar með venjulegri ráðningu og hins vegar með útleigu á vinnuafli. Í því tilviki er samið um fasta þóknun pr. mánuð fyrir afnot af starfsmanninum. Leigutakinn eða verkefnisveitandinn greiðir því ekki starfsmanninum laun per se heldur erlenda starfsmannaleigan. Í tengslum við slíka

samningsgerð getur komið upp ágreiningur um það hvor sé vinnuveitandinn, hinn íslenski eða erlendi aðili, það er að segja starfsmannaleigan. Vandamál af þessu tagi kom fyrst upp um 1985 í tengslum við ólíuvinnslu Norðmanna í Norðursjó en síðan hefur það breiðst út til annarra landa.³³ Þetta ráðningarform er því ekki séríslenskt fyrirbæri.

Við ákvörðun á því hvort verkefnisveitandi eða útleigjandi telst vinnuveitandi manns má ekki einblína um of á form ráðningar eða greiðslumátann sem slíkan. Þess í stað ber að skoða heildarmyndina og spyrja sig að hve miklu leyti verkstjórnin í heild hvílir á verkefnaveitandanum, hinum innlenda aðila, hvort vinnan er framkvæmd á vinnustað sem verkefnaveitandinn hefur til umráða og ber ábyrgð á, hvort greiðslan til útleigjandans, hinnar erlendu starfsmannaleigu, er miðuð við þann (vinnu)tíma sem er nýttur, hvort meginhluti vinnutækja og efnis er til ráðstöfunar af hálfu verkefnaveitanda og hvort verkefnaveitandinn tekur einn eða aðallega ákvörðun um fjölda launþega og hæfniskröfur til þeirra.

Leiði slík heildarskoðun til þess að stærsti hluti þeirra heimilda er einkenna réttarsamband launþega og vinnuveitanda eru hjá verkefnaveitandanum, hinum innlenda aðila í þessu sambandi, myndi hann teljast vinnuveitandi, en af því leiðir að Íslandi væri heimilt að skattleggja starfsmanninn samkvæmt 1. tl. 3. gr. SL.³⁴

32 Um gjaldstofn tryggingagjalds, sjá 6. gr. laga nr. 113/1990, um tryggingagjald er hljóðar svo: „Stofn til tryggingagjalds er allar tegundir launa eða þóknana fyrir starf, hverju nafni sem nefnist, sem skattskyld eru skv. [1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.] Ekki skiptir máli í hvaða gjaldmiðli galdið er, hvort sem það er í reiðufé, fríðu, hlunnindum, vöruúttekt eða vinnuskiptum. [Til stofns telst enn fremur endurgjald sem ber að reikna manni sem vinnur við atvinnurekstur lögáðila þar sem hann er ráðandi aðili vegna eignar- eða stjórnunaraðildar.]”

33 Sjá Aage Michelsen, 3. útg., bls. 225. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 267 og áfram.

34 Ákvæði um skattlagningarheimild þessar var bætt inn í 1. tl. 3. gr. með lögum nr. 145/1995 og gengdi það umfram allt því hlutverki að stemma stígu við undanskoti á skatti, sbr. eftirfarandi athugasemdir við 1. gr. umræddra laga. „Lagðar eru til tvær breytingar á 3. gr. laganna, sem fjallar um takmarkaða

skattskyldu. — Annars vegar eru lagðar til breytingar á 1. tölul. greinarinnar. Um langt skeið hefur alþjóðleg útleiga vinnuafli leitt til ýmissa vandkvæða í skattfrankvæmd. Hér er um það að ræða að rekstraraðili sem óskar eftir því að ráða erlent vinnuafli í skemmri tíma en 183 daga ræður starfskraft í gegnum erlendan millilið. Milliliðurinn gefur sig út fyrir að vera vinnuveitandi og leigir út vinnuaflið til rekstraraðilans. Með breytingunni er gert ráð fyrir að launþegi sem þannig hagar til um verði skattskyldur hér á landi á grundvelli 3. gr. Launagreiðandi hans (hinn innlendi rekstraraðili) ber ábyrgð á staðgreiðslu af launum hans eins og annarra launamanna sem hér starfa tímabundið. Þetta er í samræmi við sambærileg ákvæði tvísköttunarsamninga (Norræni tvísköttunarsamningurinn) og er lagt til að tekin verði af tvímeili um að menn sem svo háttar um sem að framan er lýst verði ótvírætt taldir skattskyldir hér á landi. Sú regla er í samræmi við gildandi frankvæmd og því ekki breyting að því leyti.“

Í þau skipti sem á þetta hefur reynt fyrir dómstólum hér á landi hefur niðurstaðan þó verið þó verið með ýmsum hætti.³⁵

1.2.2.2. Uppgjör og skattlagning launa samkvæmt innlendum rétti

Tekjuskatt manna, sem takmarkað skattskyldir eru af launum, er þeir vinna sér inn hér á landi ber að ákveða á sama hátt og þegar um heimilisfasta menn er að ræða sem öðlast skattskyldu eða missa fulla skattskyldu á almanaksárinu. Tekjuskattur þeirra er því reiknaður út í tveimur þrepum. Fyrst er deilt í tekjuskattsstofninn með fjölda dvalardaga mannsins hér á landi og útkoman úr því svo margfölduð með 365 til að finna út árstekjurnar. Skattur mannsins er síðan reiknaður út eins og hann hafi verið heimilisfastur hér á landi allt almanaksárið. Þá er deilt í skattinn með 365 og margfaldað með fjölda dvalardaga hér á landi til að finna út þann raunverulega skatt er manni ber að svara, sbr. 1. tl. 70. gr. SL.

Um uppgjör tekjuskattsstofnsins gilda venjulegar reglur. Frá heildartekjum samkvæmt II. kafla skattalaganna ber því að

draga heildargjöld samkvæmt III. kafla. Hér til teljast umfram allt iðgjöld í lífeyrissjóð, lágmarksiðgjalda og viðbótariðgjald eða séreignarsparnaður. Til tekna kemur þó ekki endurgreiðsla launagreiðanda á útlögðum kostnaði starfsmanns svo sem aksturspeningar og dagpeningar eða fastagjald síma. Kostnaður sem heimilt er að draga frá launum er því mjög takmarkaður sem þýðir að tekjuskattur af þeim er nánast brúttóskattur. Heimild Íslands til að skattleggja laun er takmarkaðri skattskyldu sæta samkvæmt 1. tl. 3. gr. SL tekur umfram allt til greiðslna í peningum. Övíst er því hvort unnt sé að skattleggja fríðindi og hlunnindi samkvæmt henni.³⁶

1.2.3. Skattlagning launa, sbr. 1. tl. 3. gr. SL samkvæmt tvísköttunarsamningum

1.2.3.1. Almenn

Ákvæði 15. gr. hefur að geyma almennar reglur um skiptingu skattlagningarrettarins vegna líkamlegrar vinnu (d. personlige tjenestydelse) á milli heimilisfestarlands og keldulands samnings.³⁷ Eins og íslenskir

35 Launþegar verkefnaveitanda, sjá til fróðleiks Dómur Hæstaréttar dags. 20. september 2007 í málinu nr. 523/2006: Impregilo SpA, útibú á Íslandi gegn íslenska ríkinu. Í málinu var ágreiningur um það hvort starfsmenn portúgalskrar starfsmannaleigu væru launþegar Impregilo SpA, útibú á Íslandi eða erlendu starfsmannaleigunnar. Í dómi Hæstaréttar var vísað til þess að samkvæmt 1. tölulíð 3. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt bæru starfsmennirnir takmarkaða skattskyldu hér á landi. Samkvæmt 1. mgr. 15. gr. tvísköttunarsamningsins milli Íslands og Portúgals væri meginreglan sú að skattleggja mætti vinnulaun, sem maður heimilisfastur í öðru ríkinu fengi fyrir starf sem leyst væri af hendi í hinu ríkinu, í því ríki sem vinnan væri framkvæmd. Frá þessari reglu væri gerð undantekning í 2. mgr. þannig að einungis skuli skattleggja vinnulaunin í því ríki sem starfsmaðurinn er heimilisfastur ef þrjú skilyrði eru uppfyllt. Við mat á því hvort undantekningin ætti við í þessu tilvik þyrfti að skera úr um hvort starfsmannaleigan eða Impregilo teldist vinnuveitandi í skilningi 2. mgr. 15. gr. samningsins. Tekið var fram að ákvæðið ætti rætur að rekja til fyrirmyndar að tvísköttunarsamningi sem gerð hefði verið á vegum OECD og að í athugasemdum við fyrirmyndina kæmu fram viðmið er lýtu að tülkun hugtaksins vinnuveitandi í þessu sambandi. Þegar litið var til ákvæða samninga I og portúgölsku starfsmannaleiganna var talið að öll þau atriði, sem vikið var að í athugasemdum við fyrirmyndina, væru í höndum Impregilo eða vörðuðu hann. Var því talið að Impregilo væri vinnuveitandi hinna útleigðu starfsmanna í merkingu 2. mgr. 15. gr. samningsins og að undantekningarákvæðið ætti

ekki við um hann. Var því komist að þeirri niðurstöðu að hinir portúgölsku starfsmenn væru skattskyldir hér á landi. Ekki launþegar verkefnaveitanda heldur starfsmannaleigu, sjá HRD 2004/1854, dags. 2. apríl 2004 í málinu nr. 77/2004: Protabú MD flugfélagsins ehf. gegn Leena Albedin o.fl. Kærumál. Gjaldþrotaskipti. Vinnusamningur. Kærður var úrskurður héraðsdóms þar sem kröfur Leena og 18 annarra fluglíða voru viðurkenndar sem forgangskröfur í þrotabú MD ehf. samkvæmt 1. tölulíð 1. mgr. 112. gr. laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl. Í málinu var deilt um hvort varnaraðilar hefðu verið starfsmenn verkefnisveitandans Cosmos Aviation Ltd. á Jersey eða leigjandans MD flugfélagsins ehf. á Íslandi. Í Hæstarétti var tekið fram að í málinu lægju fyrir ráðningar-samningar allflestira varnaraðila við Cosmos Aviation Ltd. Yrði ekki betur séð en að launagreiðslur hafi farið fram í samræmi við efnisákvæði þeirra. Þá hafi Cosmos Aviation Ltd. greitt Leena o.fl. laun í sínu nafni auk þess að halda eftir opinberum gjöldum til skila í Svíþjóð. Yrði því að telja að L o.fl. hafi verið starfsmenn Cosmos Aviation Ltd. en ekki MD flugfélagsins ehf. Var kröfum Leena o.fl. sem lýst var í þrotabúinu þvi hafnað.

36 Um þetta vandamál í Danmörku, sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2000, bls. 227. Niels bendir þó að Landsskattarétturinn hafi talið fullnægjandi heimild vera fyrir hendi í Tfs 1998, LSR.

37 Um þessa grein almennt, sjá Frank Pötgens: Income from International Private employment, bindi 12, Doctoral series, Belgía 2007.

tvísköttunarsamningar gengur fyrirmynd OECD út frá þeim stað er vinnan er innt af hendi við skiptingu skattlagningaréttarins. Samkvæmt því er meginreglan sú að vinnulandið, það er ríkið, þar sem starf er innt af hendi í, á skattlagningaréttinn vegna launa. Almennt gildir því einu hvar afraksturs vinnunnar er notið, hvar starfsmaðurinn er heimilisfastur eða frá hvaða ríki launin eru greidd.³⁸

Laun vegna vinnu sem aflað er í heimilisfestarlandi eða ótilteknu þriðja landi skulu einungis skattlögð í heimilisfestarlandi.³⁹ Kelduland samnings er með öðrum orðum skyldugt að milda samkvæmt undanþáguaðferð þegar svo stendur á. Aftur á móti hefur kelduland samnings óskoraðan rétt til að skattleggja laun fyrir vinnu sem innt er af hendi þar, sbr. 2. másl. 1. mgr. 15. gr.⁴⁰ Frá þessari reglu er þó ein þýðingarmikil undantekning sem valdið getur því að kelduland samnings verði af skattlagningaréttinum. Við hvaða aðstæður þetta getur gerst er nánar fjallað í 2. mgr. ákvæðisins.

1.2.3.1.1. Ákvæði 1. mgr. 15. gr.

OECD-fm. Til hvaða tekna tekur 15. gr.

Þótt ákvæði 15. gr. sé helsta ákvæðið um skiptingu skattlagningaréttar vegna launa er það ekki eina ákvæðið sem fjallar um persónulega þjónustu í formi vinnu. Samkvæmt orðalagi sínu ber að afmarka 15. gr. neikvætt gagnvart 16., 18. og 19. gr.⁴¹ Siðartöldu ákvæðin hafa því forgang gagnvart hinu áður talda. Þetta þýðir að stjórnlaun, eftirlaun og lífeyrir, sem greiddur er vegna undangenginna starfa svo og laun vegna vinnu í þágu hins opinbera heyra ekki undir 15. gr. heldur eftir atvikum 16., 18. og 19. gr.⁴² Ekki er heldur unnt að nota 15. gr. sem skiptingarreglu vegna greiðslna til íþróttafólks og listamanna.⁴³ Þetta leiðir ótvírætt af 17. gr.

Ákvæði 15. gr. gegnir því í raun sams konar hlutverki og 21. gr. Til kasta greinarinnar kemur því aðeins, að tekjur vegna persónulegrar þjónustu, það er vinnu, falli ekki undir ákvæði 16. gr., 18. gr. eða 19. gr. Vegna þessa hafa sumir viljað halda því fram að umrædd ákvæði myndi eins konar lokað kerfi.⁴⁴ Falli tekjur vegna vinnu ekki undir

38 Sjá Aage Michelsen, 3. útg., bls. 203. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 255. Zimmer, bls.

217. Úr réttarframkvæmd, sjá TFS 2001, 884, var dæmt að veikindalaun er grænslenskur bærjarstarfsmaður fékk greidd á meðan hann dvaldi á sjúkrahúsi í Danmörku, tengdust starfi hans á Grænlandi en af því leiddi að Grænland átti skattlagningaréttinn samkvæmt 1. mgr. 15. gr. dansk-grænslenska tvísköttunarsamningnum. TFS 1998, 93 LSR var dæmt að skattlagningarétturinn vegna launa sem maður vann sér inn í Póllandi tilheyrði Póllandi og breytti engu þótt Pólland nýtti ekki skattlagningaréttinn.

39 Andstætt mörgum öðrum ákvæðum fyrirmyndarinnar tekur 15. gr. einnig til tekna frá þriðja landi, það er tekna vegna vinnu sem innt er af hendi í þriðja landi. Skipting skattlagningaréttar vegna slíkra tekna fer því ekki eftir 21. gr. heldur 15. gr. sem leggur til að vinna innt af hendi í þriðja ríki skuli einungis skattlögð í heimilisfestarlandi, sbr. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 15-liður ath. við 15. gr.

40 Þegar kelduland samnings má skattleggja skal heimilisfestarland milda samkvæmt A-lið eða B-lið 23. gr. það er samkvæmt undanþáguaðferð eða venjulegri skattafrádráttaraðferð.

41 Undir ákvæðið heyra því allar launatekjur nema undantekning sé frá því gerð í öðrum ákvæðum. Sjá Aage Michelsen,

3. útg., bls. 203. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 263.

42 Af fyrirmyndinni er ekki ljóst hvort líta beri á ákvæði 16.-19. gr. sem undantekningu frá 15. gr. það er að segja hvort tekjurnar heyri undir 15. gr. og umrædd ákvæði gegni síðan því hlutverki að skilja þau frá ákvæðinu, eða hvort ákvæði 16.-19. gr. beri að túlka svo að þau taki til tekna sem ekki heyra undir 15. gr. T.d. má líta á 19. gr., er fjallar um laun vegna starfa í þágu hins opinbera, sem eiginlega undantekningu frá ákvæði 15. gr. Hið sama verður hins vegar tæplega sagt um 16. gr., sem fjallar um stjórnlaun. Væri 16. gr. ekki fyrir hendi er því vafasamt að unnt sé að fella tekjurnar sem hún skiptir skattlagningaréttinum á undir 15. gr.

43 Afmörkunin gagnvart þessum ákvæðum er mikilvæg ekki aðeins vegna þess að ákvæði 16.-19. gr. mæla fyrir um aðra skiptingu á skattlagningaréttinum en 15. gr. heldur einnig vegna þess að staðsetning tekjuuppsprettunnar samkvæmt þessum ákvæðum er önnur en samkvæmt 15. gr. Samkvæmt 15. gr. er höfuðáherslan lögð á það hvar vinnan er innt af hendi. Ákvæði 16. gr. gengur hins vegar út frá staðsetningu þess félags er innir af hendi greiðslu, en 19. gr. hvaða ríki eða stjórnvald greiðir af hendi laun.

44 Um „The closed system of the provisions on income from employment in the OECD model“ sjá Frank P. G. Pötgens, European Taxation 2001/7-8, bls. 252.

16. gr., 18. gr. eða 19. gr. heyra þær semsé undir 15. gr. Af því leiðir að sjaldan eða aldrei kemur til álita að fella þær undir 21. gr. sem gegnir hlutverki eins konar varaákvæðis, ruslakistu jafnvel, vegna annarra tekna.

Við afmörkun á hugtakinu „starfslaun og annað svipað endurgjald“ eða „wages and other similar remuneration“ geta auðvitað komið upp margs konar álitamál. Undir hugtakið heyra að sjálfsögðu bæði greiðslur í peningum, friðu og hvers konar hlunnindum. Aðaláherslan liggur þannig á því að um sé að ræða endurgjald fyrir líkamlega vinnu eða persónulega þjónustu. Orlof, laun í veikindum og slysum, sem áunnin eru í vinnu, lúta því skiptingu samkvæmt 15. gr. fyrirmyndarinnar. Í því sambandi gildir einu hvort greiðslanna sé notið eftir að vinnu er lokið. Sama gildir um laun vegna ólögmatrar uppsagnar enda þótt formlega sé um bætur að ræða.⁴⁵

Gildissvið 15. gr. fyrirmyndarinnar er því umfram allt laun vegna almennrar vinnu. Við ákvörðun á því hvort 15. gr. taki til ákveðinna tekna verður því að kanna hvort til grundvallar þeim liggja venjuleg auðkenni almenns vinnusambands. Í 15. gr. eða athugasemdum með henni er engar leiðbeiningar að finna um það hvernig afmarka beri launatekjur gagnvart 7. gr., það er almennum atvinnurekstrartekjum og áður gildandi 14. gr., það er tekjum af sjálfstæðu starfi. Komi upp ágreiningur um slíka afmörkun verður því að gera ráð fyrir að sækja verði fræðslu um úrlausn hans til innlendirar dóma- og úrskurðaframkæmdar.⁴⁶

Kaupréttur launþega að hlutabréfum í félaginu sem þeir vinna hjá getur valdið efa og helgast það umfram allt af því að hlutaðeigandi samningslönd ganga

stundum út frá ólíkum tímupunktum við skattlagningu þeirra. Eitt land gengur t.d. út frá deginum þegar rétturinn er gefinn út eða tilkynntur, annað er rétturinn verður virkur og starfsmaður getur nýtt sér hann, þriðja er starfsmaður færir sér kaupréttinn í nyt og fjórða er hlutabréfin sem hann getur keypt eru innleyst eða seld. Hinn ólíki skattlagningartími getur bæði valdið tvískattlagningu og tvíekkiskattlagningu og þess vegna skiljanlegt að aðildarlönd OECD hafi tekið þau til umfjöllunar á vettvangi sinum.⁴⁷

Í alþjóðlegum skattarétti er almennt litið svo á að ákvæði 15. gr. hafi að geyma þrjár reglur. Fyrstu regluna er að finna í fyrri hlutanum á innganginum í fyrstu málsgrein ákvæðisins og hljóðar hún svo:

Með þeim undantekningum, sem um ræðir í 16., 18. og 19. gr., skulu starfslaun, vinnulaun og annað svipað endurgjald, sem aðili heimilisfastur í aðildarríki fær fyrir starfsitt, einungis skattlögð í því ríki,

Samkvæmt fyrstu reglunni hefur heimilisfestarríki launþega forgangsrétt á að skattleggja endurgjald fyrir vinnu og endurspeglarsútilhögun þá grundvallarreglu sem gengið er út frá í því ríki, sbr. 1. tl. 3. gr. SL.

Önnur reglan inniheldur síðari hluta fyrsta málsliðar og annan málslið fyrstu málsgreinar. Hljóðar hún svo:

„... nema starfið sé leyst af hendi í hinu aðildarríkinu. Ef starfið er leyst af hendi þar má skattleggja endurgjaldið fyrir það í síðarnefnda ríkinu.“

⁴⁵ Sbr. Zimmer, bls. 217.

⁴⁶ Eins og áður segir er litið á tekjur sem falla undir 14. gr. sem almennar atvinnurekstrartekjur samkvæmt innlendum rétti. Eðlilegt er því að slíkur mælikvarði sé einnig lagður til grundvallar afmörkun á launatekjum samkvæmt 15. gr. og tekjum af sjálfstæðu starfi samkvæmt 14. gr. Athuga ber að vinni maður hjá sameignarfélagi sem hann er þátttakandi í

þarf að kanna sérstaklega hvort sameignarfélagið er viðurkenndur skattaðili í vinnuríkinu. Ef svo er ekki er nefnilega allsends óvíst hvort farið verði með endurgjaldið sem laun. Allt eins líklegt er að litið verði á það sem ráðstöfun á hagnaði. Sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 3. útg., bls. 218.

⁴⁷ Sjá skýrslu samtakanna frá 1992: Cross-border income tax issues arising from stock-option plans.

Regla tvö, sem hefur að geyma undantekningu frá þeirri fyrstu er í raun meginregla ákvæðisins, svo sem undirstrikað er í athugasemdum fyrirmyndarinnar við ákvæðið er hljóðar svo:

Fyrsta málsgrein staðfestir meginregluna um skattlagningu tekna (annarra en eftirlauna/lífeyris) af vinnu, nefnilega þá, að slíkar tekjur séu skattskyldar í því ríki þar sem vinnan er raunverulega innt af hendi.

Athuga ber að fyrirmyndin gerir ekki greinarmun á fyrstu og annarri reglunni. Þvert á móti virðist fyrsta málsgreinin hafa að geyma eina reglu með aðaláhersluna á skattlagningarrétti vinnulandsins. Heimilisfestarríki skattaðila verður því að milda tvískattlagninguna á grundvelli mildunarákvæða hlutaðeigandi tvísköttunarsamnings.

Þriðja reglan hljóðar svo:

Þrátt fyrir ákvæði 1. tl. skal endurgjald, sem aðili heimilisfastur í aðildarríki fær fyrir starf sem hann leysir af hendi í hinu aðildarríkinu, einungis skattlagt í fyrrnefnda ríkinu ef:

- a) móttakandinn dvelur í hinu ríkinu í eitt eða fleiri skipti, þó ekki lengur en 183 daga samtals á tólf mánaða tímabili sem hefst eða endar á viðkomandi skattári, og
- b) endurgjaldið er greitt af eða fyrir hönd vinnuveitanda sem ekki er heimilisfastur í hinu ríkinu, og
- c) endurgjaldið er ekki gjaldfært hjá fastri atvinnustöð eða fastri stofnun sem vinnuveitandinn

hefur í hinu ríkinu.

Þessi regla felur í sér undantekningu á meginreglunni eða annarri reglunni. Uppfylling á skilyrðum ákvæðisins veldur því að fyrsta reglan verður virk, undantekning á henni er semsé upphafin. Samkvæmt þriðju reglunni hefur heimilisfestarríki skattaðila rétt á að skattleggja endurgjald fyrir vinnu ef öllum skilyrðum ákvæðisins er fullnægt.

Tilgangur ákvæðisins var upphaflega að greiða fyrir vinnu sem áætlað var að tæki skamman tíma að framkvæma. Skammtíma vinnuskilyrðið var felt niður í athugasemdum árið 1992 en tekið upp aftur árið 2000, sbr. athugasemd 6.2 við skýringu á b og c-lið ákvæðisins í 2005-útgáfu fyrirmyndar OECD að tvísköttunarsamningi

1.2.3.1.2. Ákvæði 2. mgr. 15. gr. OECD-fm. Skattlagningarréttur keldulands samnings

Í 2. másl. 1. mgr. 15. gr. OECD-fm kemur fram að kelduland samnings geti skattlagt tekjur af vinnu sem innt er af hendi í því landi. Aðalatriðið er sem sagt hvar starfsmaðurinn dvelur þegar vinnan er innt af hendi.⁴⁸ Ef vinnan er bæði innt af hendi í keldulandi og heimilisfestarlandi eða tilteknu þriðja landi ber að hlutfalla skattlagningarréttinn.⁴⁹ Þessi hlutföllun tekur einnig til áunnins orlofs, skattskyldra hlunninda o. fl.⁵⁰ Ákvæði 2. mgr. 15. hefur að geyma mikilsverða undantekningu frá skattlagningarrétti keldulands, það er landsins þar sem vinnan er innt af hendi í. Þetta ákvæðið hljóðar svo:

48 Nánar um ákvörðun staðarins þar sem vinna er innt af hendi, sjá Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 15-liður athugasemda við 15. gr. Philip Baker: Double Taxation Convention and International Tax Law, 2. útg., bsl. 301. Luc Hinnkens í Intertax 1998,229, bls. 233 og áfram.

49 Sbr. TFS 1988, 677 LSR. Um var að ræða þýskan vöruf lutningabifreiðastjóra hjá dönsku fyrirtæki er hafði þann starfa að aka með vörur frá Þýskalandi til Danmerkur. Landsskattarétturinn félst á hlutföllun skattfyrivalda á laununum. Nánar, sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 264 ásamt tilvísunum.

50 Úrskurður Bundesfinanzhofs dags. 5. febr. 1992 er þó ef til vill aðeins of rúmur. Um var að ræða gjöf að fjárhæð 20.750 DM er bankastarfsmaði fékk í tilefni af 25 ára starfsafmæli sínu. Af þeim 25 árum er maðurinn hafði starfað í bankanum hafði hann unnið 5 ár í USA og Kanada. Bundesfinanzhof dæmdi að hlutfalla bæri gjöfina þannig að 5/25 af henni félli undir undanþáguákvæði tvísköttunarsamninganna við USA og Kanada. Niðurstaðan byggðist á því að starfsmaðurinn hafði á unnið sér rétt til gjafarinnar en hann starfaði í USA og Kanada. Hins vegar skipti ekki máli þótt starfi mannsins í umræddum löndum hefði lokið löngu áður en hann fékk gjöfina afhenta svo og að hann var heimilisfastur og starfaði í Þýskalandi er hún var veitt.

Þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. skal endurgjald, sem aðili heimilisfastur í samningsríki fær fyrir starf sem hann leysir afhendi í öðru samningsríki, einungis skattlagt í fyrrnefnda ríkinu, (það er ríkinu sem maðurinn er heimilisfastur í = ekki í vinnulandinu, innskot ÁGV) ef

- a) viðtakandinn dvelur í hinu ríkinu (vinnulandinu) í eitt eða fleiri tímabil, sem samanlögð fara ekki yfir 183 daga á tólf mánaða tímabili sem hefst eða endar á umræddu tekjuári, og
- b) endurgjaldið er greitt af eða fyrir hönd vinnuveitanda sem ekki er heimilisfastur í hinu ríkinu (vinnulandinu, innskot ÁGV), og
- c) endurgjaldið er ekki gjaldfært hjá fastri atvinnustöð [eða fastri stöð]⁵¹ sem vinnuveitandinn hefur í hinu ríkinu (vinnulandinu, innskot ÁGV).

Ef öllum þremur skilyrðunum er fullnægt skal einungis skattleggja launin í heimilisfestarlandi launþega.⁵² Gildir það jafnvel þótt vinnan sé innt af hendi í keldulandi samnings.⁵³ Til að kelduland samnings geti skattlagt er því nóg að fyrir liggji að eitt af ofangreindum skilyrðum sé ekki fullnægt. Undantekningin á því ekki við, sbr. b-lið 2. mgr. 15. gr. OECD-fm, ef vinnuveitandi starfsmanns er heimilisfastur í keldulandi samnings, það er vinnuveitandinn er innlent fyrirtæki. Í slíku

tilviki er skattlagningarréttur keldulandsins samsé óháður því að atvinnurekandinn stundi atvinnurekstur á fastri atvinnustöð eða að launþeginn dvelji í vinnulandinu í ekki mjög skamman tíma.⁵⁴

En jafnvel þótt vinnuveitandi manns sé búsettur í heimilisfestarlandinu eða ótilteknu þriðja landi á undantekningingarákvæðið í 2. mgr. 15. OECD-fm ekki við ef launin eru greidd af fastri starfsstöð eða föstum stað sem vinnuveitandinn starfrækir í keldulandi samnings.⁵⁵ Orðasambandið „endurgjaldið er ekki gjaldfært“ í c-lið ákvæðisins getur valdið tulkunarágreiðingum. Í því sambandi er deilt um það hvort endurgjaldið verði raunverulega að vera gjaldfært á föstu starfsstöðinni eða hvort nóg sé að starfsstöðinni beri að gjaldfæra endurgjaldið samkvæmt viðurkenndum reglum um tengsl vinnunnar við starfsstöðina. Þessu er til að svara að almennt skiptir ekki máli hvort launin eru formlega greidd af höfuðstöðvunum eða starfsstöðinni, heldur hvort launin tilheyri starfsstöðinni eða staðnum samkvæmt viðurkenndum reglum um heimfærslu tekna til atvinnustöðva.⁵⁶

Að öðrum kosti væri það undir atvinnurekanda sjálfum komið að ákveða hvoru ríkinu, heimilisfestarlandið eða keldulandið, skuli hlotnast skattlagningarrétturinn. Þar sem hagsmunir vinnuveitanda og starfsmanns

51 Orðin „eða fastri stöð“ voru felld úr fyrirmyndinni árið 2000 til samræms við niðurfellingu á ákvæði 14. um fasta stöð.

52 Athuga skilyrðin eru orðuð neikvætt, sbr. orðalagið „... fra ekki yfir ...“ í a-lið, orðalagið „... sem ekki er ...“ í b-lið og orðalagið „... er ekki gjaldfært ...“ í c-lið ákvæðisins.

53 Um 2. mgr. 15. gr., sjá Aage Michelsen, 3. útg., bls. 204. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 264. Luc Hinnekens í Intertax 1988, 229 og Intertax 1988, 321. Athugið að hin „öfugsnúna“ uppsetning 2. mgr. 15. gr. stafar umfram allt af nokktun hugtakanna má og skal einungis í sambandi við skiptingu skattlagningarréttarinn milli heimilisfestarlands og keldulands smanings.

54 Sé vinnuveitandinn bæði ótakmarkað skattskyldur í heimilisfestarlandi starfsmannsins og keldulandi samnings er ekki unnt að leysa það vandamál á grundvelli 2. og 3. mgr. 4. gr. fyrirmyndarinnar. Helgast það af því að ákvæði b-liðar 2. mgr. 15. gr. fjallar ekki um afléttingu tvískattlagningar vinnuveitandans heldur skiptingu skattlagningarréttar vegna

endurgjalds launþega. sbr. nánar Aage Michelsen í RR 1996, nr. 6, SM 202, einkum bls. 203. Nánari umfjöllun er að finna hjá Luis Edouardo Schoueri í Intertax 1993, 20, bls. 23 og áfram.

55 Ekki er því skilyrði að vinnuveitandi njóti verndar samkvæmt samningi. Vinnuveitandi sem ekki er heimilisfastur hvorugu eða í neinu samningsríkjanna heldur í ótilgreindu þriðja ríki nýtru almennt ekki verndaður gegn tvísköttun, sbr. 1. gr. OECD-fm.

56 Það er skilyrði að fasta starfsstöðin eða fasti staðurinn sé vinnuveitandi, það er ráði yfir starfsmanninum o. s. frv., sbr. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 63-liður athugasemda við 15. gr. Sendi t. d. höfuðstöðvar vörur til fastrar starfsstöðvar og einn af starfsmönnum höfuðstöðvarinna innir af hendi vinnu á lagernum í tengslum við móttöku þeirra, ber að líta svo á að starfsmaðurinn inni af hendi starf hjá höfuðstöðvunum, ekki starfsstöðinni, en af því leiðir að heimilisfestarriki starfsmannsins hefur skattlagningarréttinn, ekki vinnulandið.

fara iðulega saman gæti slíkt viðmið orsakað tekjuhlíðrun. Enda þótt höfuðstöðvarnar greiði formlega launin vegna vinnu sem innt er af hendi í vinnulandinu fyrir föstu starfsstöðina, er eðlilegt að kelduland samnings geti skattlagt launin ef þau íþyngja starfsstöðinni með einhverju móti t.d. með gerð málamyndareikninga milli starfsstöðvarinnar og höfuðstöðvarinnar fyrir veitta þjónustu.

Greiddslan fyrir hina veittu þjónusta er þá í reynd laun. Sama hlýtur að gilda þótt launin séu ekki látin íþyngja föstu starfsstöðinni eins og að ofan segir.⁵⁷ Hin sjálfstæða merking orðasambandsins „endurgjaldið er ekki gjaldfært“ í c-lið ákvæðisins ber því að einskorða við tilvik þegar hin greidda laun við uppgjör fastrar starfsstöðvar hafa verið tengd hlutaðeigandi stað samkvæmt hinni óbeinu aðferð.⁵⁸ Gagnvart 2. mgr. 15. gr. verður því að taka afstöðu til þess hvort launin tilheyrir föstu starfsstöðinni eða ekki samkvæmt viðurkenndum reglum um heimfærslu tekna og gjalda.

Tilgangurinn með því að veita keldulandi samnings skattlagningarrétt, þegar laun eru gjaldfærð hjá vinnuveitanda sem búsettur er í keldulandi samnings eða stundar atvinnurekstur á fastri starfsstöð þar, er að hindra tvöfalt tap skattlagningarréttar, það er fyrst í formi skattaspörunar hjá fyrirtækinu með gjaldfærslu launanna og síðan í formi skattamissis af laununum hjá starfsmanninum. Hvort vinnuveitandinn teljist stunda atvinnurekstur á fastri starfsstöð eða stað ræðst annars af túlkun samningsins ekki innlendum rétti.⁵⁹ Ákvæði

5. gr. fyrirmýndarinnar hefur því forgang gagnvart 4. tl. 3. gr. SL. Oft er málið þó ekki svona einfalt.

Sé vinnuveitandinn t.d. heimilisfastur í hvorugu samningsríkjanna heldur ótilgreindu þriðja landi hefur það t.d. valdið efa hvort leggja beri starfsstöðvarskilgreiningu samningsins við heimilisfestarland launþegans eða vinnuveitandans til grundvallar merkingu hugtaksins. Þetta getur skipt máli ef munur er á hugtökunum t.d. varðandi lengdina á þeim tíma er atvinnurekstur þarf að hafa verið stundaður í hlutaðeigandi landi til að skapa fasta starfsstöð. Samningurinn við heimilisfestarland vinnuveitandans kveður t.d. á um sex mánaða lágmarkstíma á meðan heimilisfestarland launþegans áskilur 12 mánaða lágmarkstíma. Þegar svo stendur á telja Danir t.d. að skilgreiningin í tvísköttunarsamningnum milli Danmerkur og heimilisfestarlandi launþegans ráði úrslitum.⁶⁰

Á 183 daga regluna í ákvæði a-liðar 2. mgr. 15. gr. reynir einkum þegar vinnuveitandi starfsmanns er hvorki heimilisfastur í vinnulandinu né launin eru gjaldfærð á fastri starfsstöð eða stað sem hann rekur þar.⁶¹ Þegar svo stendur á getur kelduland samnings skattlagt launin svo fremi að starfsmaður dvelji þar lengur en 183 daga á sérhverju tólf mánaða tímabili. Í 1963 og 1977 fyrirmýnd OECD að tvísköttunarsamningi var notast við skattárið sem viðmið í þessu sambandi en af því leiddi að kæmi maður hingað til vinnu á síðari hluta næstliðins skattárs gat hann dvalið hér á landi við störf

57 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 266. Zimmer, bls. 221. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 65-liður athugasemda við 2. mgr. 15. gr. segir um þetta að samkvæmt hljóðan c-liðar 2. mgr. 15. gr. skipti höfuðmáli hvort fasta starfsstöðin greiði útgjöldinn, en ekki hvort hún ætti að gera það og vísar í því sambandi til ólíkrar framkvæmdar hjá ríkjum.

58 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 266. Aage Michelsen, 3. útg., bls. 198 og 206-207. Zimmer, 3. útg., bls. 221.

59 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 266-267.

60 Sbr. TFS 2005.546 LSR. Með þessum dómi var horfið frá þeirri stefnu, sem TFS 1998.439 SKM markaði, að ganga út frá því landi er vinnuveitandinn var heimilisfastur í enda höfðu ýmsir þar með talið Peter S. Andersen í SU 1998, 211 gagnrýnt niðurstöðu hans. Nánar um þetta, sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 3. útg., bls. 222.

61 Í alþjóðlegum skattrétti gengur þessi regla undir heitinu uppsetningar- eða samsetningarreglu (d. montöringsregel). Tilgangur hennar er umfram allt að auðvelda fyrirtækjum sem selja tæki og vélar milli landa með þeirri kvöð að setja þær upp eða saman, að starfsmennirnir geti unnið vinnu sína án þess að verða skattskyldir í hlutaðeigandi landi.

upp undir ár án þess að verða skattskyldur. Við endurskoðun fyrirmyndarinnar 1992 var orðalaginu á „skattárinu“ hins vegar breytt í „á sérhverjum tólf mánuðum“ og er það gildandi viðmið í dag.⁶²

Ákvörðun dagafjöldans 183 olli áður fyrr vafa.⁶³ Ágreiningslaust var að allir vinnudagar skyldu reiknast með við ákvörðun dagafjöldans. Meira tvímælis orkaði hins vegar um almenna og sérstaka frídaga. Átti að telja komu- og brottfarardaga sem heila daga eða brot úr degi var sömuleiðis spurning. Við endurskoðun samningsfyrirmyndarinnar 1995 var því ákveðið að eyða óvissunni.⁶⁴ Í 5-lið athugasemda við 15. gr., sbr. 2005 útgáfu fyrirmyndarOECDaðtvísköttunarsamningi, er þannig að finna ítarlegar leiðbeiningar um það hvernig dagafjöldinn skuli ákvarðaður og eftir því sem þar segir ræðst hann umfram allt af (líkamlegri) staðsetningu manns í vinnulandinu.⁶⁵ Samkvæmt því teljast bæði virkir dagar (vinnudagar) og (almennir og sérstakir) frídagar með í útreikningnum.⁶⁶ Þá reiknast brot úr degi í keldulandi samnings sem heill dagur. Fari maður af landi brott kl. 00:15 á ákveðnum degi myndi sá dagur því reiknast sem heill dagur við ákvörðun heildardagafjöldans.

Á meðal Norðurlandanna ríkir alger sátt um hvernig 183 daga fjöldinn í a-lið 15. gr. í tvísköttunarsamningi sínum skuli ákvarðaður. Samkvæmt því ber að telja heila og hálfra daga með í dagafjöldanum svo og frídaga en ekki orlof, helgarfrí og þess háttar daga sem maður ver ekki í vinnulandinu. Ef maður, sem heimilisfastur er í Noregi, dvelur hér á landi við störf frá sunnudagskvöldi til síðdegis á föstudag, telst hann dvelja

hér á landi 6 daga.⁶⁷ Aðeins laugardagurinn dregst því frá heildardagafjöldanum þegar svo stendur á enda er maður fjarverandi af landinu þann dag.

Ef skattárið (ekki almanaksárið) er viðmið við ákvörðun dagafjöldans í tvísköttunarsamningi getur skapast vandamál noti samningsríkin ekki sama skattár í skattalögum sínum. Skattár hvors ríkisins ber þá að leggja til grundvallar viðmiðinu, er þá spurning. Því er til að svara að menn eru almennt sammála um að leggja beri skattár vinnulandsins til grundvallar dagafjöldanum þegar svo stendur á og felur sú niðurstaða því í sér frávik frá þeirri grundvallarreglu að leggja beri lög notkunarlands samnings til grundvallar túlkun hans.⁶⁸

1.2.3.2. Útleiga á vinnuafli, staða samkvæmt fyrirmyndinni

Erlendis búsettir starfsmenn er ráða sig til starfa hjá fyrirtækjum, sem heimilisföst eru í vinnulandinu, eru skyldir að svara skatti af launum sínum óháð því hversu lengi þeir dvelja við störf í landinu, sbr. c-lið 2. mgr. 15. gr. OECD-fm. Á undanförunum árum hefur færst í vöxt að fyrirtæki reyni að sniðganga þessa reglu með því að gera samning við fyrirtæki í heimilisfestarlandi starfsmannanna eða ótilgreindu þriðja ríki um útleigu á starfsmönnunum.⁶⁹

Fyrirtækið í vinnulandinu, útleigjandinn eða verkefnisveitandinn, greiðir umræddu fyrirtæki, útleigusalanum, fyrir þetta fasta þóknun. Ekki er þó unnt að skattleggja hana í greiðslulandinu þar sem útleigusalinn stundar ekki atvinnurekstur þar á fastri

⁶² Í tvísköttunarsamningum sem gerðir hafa verið fyrir 1992 er skattárið því viðmið, sbr. t. d. tvísköttunarsamninginn við Bandaríkin frá 1975.

⁶³ Sjá nánar lið 4-6 athugasemda við 15. gr. (2005-útgáfan).

⁶⁴ Sbr. Aage Michelsen, 3. útg., bls. 204. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 267. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 37-liður athugasemda við 15. gr.

⁶⁵ Sbr. Zimmer, bls. 219.

⁶⁶ Sönnunarbyrgði fyrir fjarveru manns frá vinnuríki hvílur á

hlutaðeigandi sjálfum og eru gerðar tiltölulega strangar kröfur í því sambandi, sjá Aage Michelsen, 3. útg., bls. 206.

⁶⁷ Sbr. Aage Michelsen, 3. útg., bls. 206.

⁶⁸ Sbr. Aage Michelsen, 3. útg., bls. 206. Zimmer, bls. 219. Úr framkvæmd, sjá Utv. 1972, bls. 702 FD, samningurinn milli Noregs og Bretlands, dæmt að leggja skyldi tekjuárið í vinnulandinu til grundvallar ákvörðun dagafjöldans.

⁶⁹ Sjá Aage Michelsen, 3. útg., bls. 223. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 267 og áfram. Zimmer, bls. 221-222.

starfsstöð. Starfsmönnum er svo upp á lagt að segja að þeir séu ráðnir til starfa af fyrirtæki sem ekki er heimilisfast í vinnulandinu, sem þýðir, að þeim, svo fremi að þeir dvelji ekki í vinnulandinu við störf lengur en 183 á sérhverjum tólf mánuðum, ber ekki að svara skatti af launum sínum þar heldur í heimilisfestarríki sínu.

Semji fyrirtæki t.d. við Liðsauka um afnot af ákveðnum starfsmanni um skamman tíma á starfsstöð sinni, myndi starfsmaðurinn, ef hann er ráðinn til að vera útsendur afleysingamaður af Liðsauka, án nokkurs vafa teljast starfsmaður Liðsauka, en ekki fyrirtækisins, verkefnaveitandans, sem leigir hann til starfans. Það eitt að fyrirtæki leigir starfsmanna af öðru fyrirtæki um skamman tíma gegn fastri greiðslu gerir fyrrnefnda fyrirtækið því ekki sjálfkrafa að vinnuveitanda. Álitamál um eðli starfssambandsins koma fyrst upp þegar um vinnu til lengri tíma er að ræða og útleigjandinn, verkefnaveitandinn, hefur með höndum stærsta hluta vinnuveitendaskyldnanna, svo sem stjórnun vinnunnar, útvegum véla og tækja, svo nokkuð sé nefnt.⁷⁰

Í innlendum rétti er að finna heimild til að láta útleigt vinnuafl svara takmarkaðri skattskyldu.⁷¹ Svo er hins vegar ekki um fyrirmynd OECD að tvísköttunarsamningi. Möguleikarnir til að skattleggja útleigt vinnuafl samkvæmt alþjóðarétti ráðast því umfram allt af því hvor er vinnuveitandi, útleigjandinn eða verkefnisveitandinn. Almennt hafa tvísköttunarsamningar

sem Ísland gerir ekki ákvæði um útleigt vinnuafl. Undantekning er þó tvísköttunarsamningurinn við Norðurlöndin. Hvort útleiga á vinnuafl falli undir ákveðinn tvísköttunarsamning sem Ísland hefur gert ræðst því umfram allt af túlkun á 15. gr. hans. Árið 1992 var bætt við athugasemdir 15. gr. fyrirmyndarinnar nýjum lið.⁷² Þótt hugtakið atvinnurekandi sé ekki skilgreint í fyrirmyndinni þer se ber eigi að síður samkvæmt þessum nýja lið að leggja tiltölulega rúma merkingu í hugtakið.

Með öðrum orðum beri að líta svo á að atvinnurekandi teljist sá aðili sem arður vinnunnar tilheyrir og sem ber ábyrgð og áhættu af henni. Nú er það auðvitað misjafnt hvaða skilning þjóðir leggja í atvinnurekandahugtakið. Á Norðurlöndunum eru menn almennt sammála um að leigjandinn, það er verkefnisveitandinn, teljist vinnuveitandi. Stjórn vinnunnar er nefnilega að jafnaði í höndum hans. Önnur lönd t.d. England og Holland eru hins vegar öndverðrar skoðunar. Taki innlendir aðili á leigu erlent vinnuafl er því eðlilegt að óvissa geti skapast hvernig skilgreina beri réttarstöðu þess. Ber skattfyrirvöldum aðeins að líta á leigutaka, sem vinnuveitanda, ef löndin eru sammála um það eða eiga þau að láta sér í léttu rúmi liggja hvaða skilning hitt ríkið leggur í hugtakið og túlka það í samræmi við innlendan rétt. Lengi vel fylgdu Danir þessari framkvæmd en árið 1997 var og ákveðið söðla um og túlka hugtakið atvinnurekanda í samræmi við leiðbeiningar í athugasemdum

70 Álitamálið hver er vinnuveitandi getur líka komið upp í öðrum samböndum en við útleigu á vinnuafl. Sem dæmi má nefna tilvik er aðili inni að hendi vinnu fyrir fleiri en eitt félag í samstæðu, sjá til hliðsjónar TFS 1996, 248 ØDL. A var starfsmaður Vestur-Þýsks fyrirtækis er átti dansk dótturfélag. Í ráðningarsamningi A kom fram að hann væri ráðinn til starfa hjá Vestur-Þýska fyrirtækinu með dótturfélagið sem viðfangsefni. Samkvæmt því stjórnáði hann dótturfélaginu og í samræmi við það var hann skráður sem framkvæmdastjóri þess hjá dönsku fyrirtækjaskránni. Sem slíkur undirritaði hann alla samninga dótturfélagsins þar með talið útgefna ávísanir og færir hann í viðskiptaferðalög greiddi dótturfélagið kostnað hans vegna þeirra. Sama gilti um risnu. Vestur-Þýska félagið

geiddi hins vegar laun A og hann var heimilisfastur í Þýskalandi. Eystri landsréttur dæmdi eins og landskattarétturinn í TFS 1990, 443, að launatekjur A stöfðu af vinnu í Danmörku) og bæri honum því að svara tekjuskatti af þeim samkvæmt a-lið. 1. mgr. 2. gr. kelduskattalaganna sem að þessu leyti er sambærileg og 1. tl. 3. gr. SL. Með dóminum var niðurstaða landskattaréttarins staðfest. Um gagnrýni á hana, sjá Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. útg., 30-liður athugasemda við 15. gr.

71 Til grundvallar þeirri skattskyldu ber þó að leggja að útleigður aðili teljist launþegi samkvæmt venjulegri merkingu þess orðs.

72 Sjá 8-lið athugasemda við 15. gr. OECD-fm (2005-útgáfan).

fyrirmyndarinnar.⁷³

Menn deila þó um það hvort leyfilegt sé að viðhafa þessa rúmu túlkun atvinnurekendahugtaksins um samninga sem gerðir voru fyrir 1992.⁷⁴ Þótt almennt sé viðurkennt að athugasemdir fyrirmyndarinnar geti haft þýðingu við túlkun tvísköttunarsamninga beri samt að virða þá grundvallarreglu að ekki sé unnt að breyta þegar gerðum samningum aðeins vegna þess að nýjar athugasemdir við OECD-fm eru gefnar út.⁷⁵ Við afmörkun hugtaksins verður því að kanna hvort samningur hafi verið gerður fyrir eða eftir að athugasemdum 15 gr. var breytt. Af þeim tvísköttunarsamningum sem Ísland hefur gert eru fimm gerðir fyrir 1992.⁷⁶ Hér á landi

er því ekki svo mikið í húfi. En jafnvel þótt svo yrði talið vera má benda á að nýlegir danskir dómur telja að einu gildi hvenær tvísköttunarsamningur hafi verið gerður.⁷⁷

Álitamál tengd leigu á vinnuafla hafa lengi verið þekkt á Norðurlöndum. Sem skattalegt vandamál kom það fyrst upp í Noregi í tengslum við olíuvinnsluna í Norðursjó. Mikil þörf var á vinnuafla sem heimamarkaðurinn gat ekki fullnægt og því var gripið til þess bragðs að ráða erlent vinnuafl í gegnum starfsmannaleigur. Í tengslum við það kom upp vandamál um það hver væri vinnuveitandi, útleigjandinn eða verkefnaveitandinn, og enduðu mörg þeirra fyrir dómstólum.⁷⁸ Fljótlega breiddist vandamálið út til nágrennalöndanna sem

73 Sbr. Aage Michelsen, 3. útg., (2000), bls. 225. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 3. útg., bls. 225. Úr erlendra réttarframkvæmd, sjá til fróðleiks TFS 1997, 356 en þar kemur fram að Toll- og skattastjórnin hafi tilkynnt að við túlkun tvísköttunarsamninganna við Holland og Frakkland muni vera byggt á hinum nýju athugasemdum þar sem umrædd lönd hafi ekki gert fyrirvara við samþykki ákvæðisins í athugasemdum.

74 Sbr. Aage Michelsen, 3. útg., bls. 225. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 3. útg., (2000), bls. 225.

75 Sjá Niels Winther-Sørensen: SR-skatt 1997/4, bls. 306. Sami: Skatteretten 3, 3. útg., (2000), 225.

76 Þetta eru samningarnir við Þýskaland, Bandaríkin, Sviss, Bretland og Frakkland.

77 Sbr. TFS 2004.524 LSR en í honum túlkur Landsskattarétturinn dansk-hollenska tvísköttunarsamninginn frá 1957 í samræmi við leiðbeiningar fyrirmyndarinnar með viðbótinni frá 1992 varðandi atvinnurekendahugtakið í 8-lið athugasemdana við 2. mgr. 15. gr. Til stuðnings niðurstöðunni vísaði hæstiréttur til TFS 2003.222 H varðandi túlkun atvinnurekendahugtaksins í tvísköttunarsamningum við USA frá 1948 og Kanada frá 1955 og þess að Holland hafði ekki gert fyrirvara við viðbötina á sínum tíma. Áður hafði þetta verið á reiki, sbr. TFS 2001, 380 ÖLD, réttarsátt gerð milli bærra stjórnvalda í Danmörku og Sviss um að útleigjarinn í Sviss væri vinnuveitandi í skilningi 2. mgr. 15. gr.

78 Sjá eftirfarandi tvö dóm Hæstaréttar Noregs dags. 20. sept. 1985:

Fyrra málið er að finna í Rt 1985, bls. 977 en með dómi í því máli niðurstöðu lagmannsréttarinnar, breytt sbr. Utv. 1984, bls. 163. Skattaðili í málinu var fransk félag, Ceca SA, sem stundaði atvinnurektur á fastri stafstöð í Noregi. Félagið fjólaði að afhenda tæki til borunar (n. boreslamudstyr) og verkfræðipjónustu í tengslum við starfsstöðina m. a. til Philip Petroleum. Til að efna það gerði félagið samning við Pisces, sem skráð var í Panama og hafði skrifstofu á Jersey um að Pisces skyldi sjá (supply) Ceca fyrir verkfræðingum. Pisces hafði fjölda samninga um sérfræðiráðgjöf við verkfræðinga (n. slamingeniörer). Fyrir vinnuna var greitt mánaðarlega fast gjald pr. verkfræðing pr. dag. Pisces greiddi hins vegar laun verkfræðinganna. — Ágreiningurinn í málinu snérist um það hvort Ceca væri

skyldugt að halda eftir af launum verkfræðinganna samkvæmt skattgreiðslulögnum til greiðslu vinnuveitendagalds (d. arbeidsgiveravgift) samkvæmt almannatryggingalögnum (n. folketrygd). en hvorutveggja valt á því hvort Ceca teldist vinnuveitandi verkfræðinganna eða ekki. Lagmannsrétturinn taldi verkefnaveitandan, Ceca, vera vinnuveitanda en meirihluti Hæstaréttar Noregs var hins vegar þeirrar skoðunar að útleigjandinn, Pisces, væri vinnuveitandinn. Ekki væri því unnt að gera Ceca ábyrgt fyrir afdrættinum enda hvíldu gjöldin ekki á fyrirtækinu. Í forsendum dómsins er m. a. lögð áhersla á að greiðslan sem Ceca innti af hendi til Pisces hafi verið umsamin þóknun fyrir afnot af hámenntuðum sérfræðingum. Það að greiðslan hafi verið ákveðin sem fóst fjárhæð pr. verkfræðing pr. dag illi því ekki að greiðslan teldist laun eða annars konar endurgjald samkvæmt skattgreiðslulögnum. Hversu mikið af þóknuninni teldist laun færi þannig alfarið eftir samningi verkfræðinganna og Pisces, útleigjandann.

Síðara málið er að finna í Rt 1985, bls. 957. Bæjarþingsdómurinn er reifaður í Utv. 1982, bls. 495 og lagmannsréttisdómurinn í Utv. 1983, bls. 286. Fyrirtæki að nafni Soderlund & Berg A/S vann að samsetningu á rorum til notkunar fyrir olíu og gasleiðslur. Til þessa starfs þurfti það að ráða sérmenntaða logsuðumenn sem verulegur skortur var á í Noregi. Á árunum 1976-78 notaði fyrirtækið finnska logsuðumenn sem það réð til starfa í gegnum sænska starfsmannaleigu. Fyrir afnotin greiddi norska fyrirtækið sænska fyrirtækinu fasta þóknun pr. mánuð er það varði til að greiða laun manna og launatengd gjöld. Samkvæmt samningi milli norska og sænska fyrirtækisins skyldi sænska fyrirtækið greiða skatta og gjöld til norska yfirvalda. Fyrirtækið greiddi hins vegar einungis hluta þeirra. Óslöborg krafði því fyrirtækið um muninn. Fyrirtækið stefndi á móti Óslöborg og krafðist ómerkings á kröfunni. Héraðsdómur Óslógar féllst á kröfu Óslöborgar en bæði lagmannsrétturinn og Hæstiréttur dæmdu að fyrirtækinu væri ekki skylt að inna greiðsluna af hendi. Í fyrra málinu hafði Hæstiréttur skipts og svo var einnig nú. Eins og í fyrra málinu var lögð áhersla á það að sú greiðsla sem norska fyrirtækið greiddi sænska fyrirtækinu væri heildargreiðsla. Hluti af greiðslunni gengi því ekki til starfsmanna en af því leiddi að ekki væri unnt að líta á sænska fyrirtækið sem hreina starfsmannaleigu.

varð til þess að þau gerðu samkomulag sin á milli um það hvort búsetulandið eða vinnulandið skyldi hafa rétt á að halda eftir staðgreiðslu af launum.⁷⁹

Ákvæði um útleigu á vinnuafli er nú að finna í d-lið 15. gr. norræna tvísköttunarsamningsins.⁸⁰ Samkvæmt því er hafið yfir allan vafa að vinnulandið á skattlagningarrettinn óháð 183 daga reglunni. Nánari túlkun á hugtakinu „útleigður launþegi“ er hins vegar að finna í bókun V með samningnum og hljóðar hún svo:

1. Í d-lið 2. mgr. 15. gr. telst launþegi með heimilisfesti í samningsríki leigður út þegar honum af einhverjum (útleigjanda er ráðstafað) til að framkvæma vinnu í starfsemi einhvers annars (verkefnisveitandans) í öðru samningsríki, svo framarlega sem verkefnisveitandinn er með heimilisfesti eða hefur fasta atvinnustöð í síðarnefnda ríkinu og útleigjandinn er ekki ábyrgur fyrir og ber ekki áhættu af árangri vinnunnar.

2. Við ákvörðun á því hvort launþeginn telst leigður út skal framkvæmt heildarmat⁸¹ þar sem sérstaklega skal tekið tillit til þess að hve miklu leyti:

- a) verkstjórnin í heild hvílir á verkefnisveitandanum;
- b) vinnan er framkvæmd á vinnustað sem verkefnisveitandinn hefur til umráða og ber ábyrgð á;
- c) greiðslan til útleigjandans er miðuð við þann tíma sem nýttur er eða með tilliti til annars samhengis milli greiðslunnar og þeirra launa sem launþeginn fær;
- d) meginhluti vinnutækja og efnis er til ráðstöfnar af hálfu verkefnisveitanda og
- e) útleigjandinn ákvarðar ekki einhliða fjölda launþega og hæfniskröfur til þeirra.

Það hvort vinnulandið geti nýtt sér þennan skattlagningarrett fer hins vegar eftir því hvort fullnægjandi skattlagningarheimild er til staðar í hlutaðeigandi landi. Slíka skattlagningarheimild er að finna í hér á landi, sbr. 1. tl. 3. gr. SL.⁸² Þar með er þó ekki

79 Sjá Aage Michelsen, 3. útg., bls. 226.

80 Ákvæði þetta hljóðar svo: „Þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. skal endurgjald, sem aðili heimilisfastur í samningsríki fær fyrir starf sem hann leysir af hendi í öðru samningsríki, einungis skattlagt í fyrrnefnda ríkinu, ef — d) ekki er um að ræða útleigu á vinnuafli.“

81 Þetta er sama viðmið og notað er þegar skera þarf úr um það hvort aðili er launþegi eða verktafi. Ath. ekki er vist að þótt aðili teljist launþegi við skattlagningu að hann teljist launþegi t. d. gagnvart ábyrgðarsjóði launa, sbr. HRD 2004/1854 í málinu nr. 77/2004, dags. 2. apríl 2004 Þrotabú MD flugfélagsins ehf. gegn Leena Albedin (L) o.fl. Kærumál. Gjaldþrotaskipti. Vinnusamningur. Kærður var úrskurður héraðsdóms þar sem kröfur Leena og 18 annarra fluglíða voru viðurkenndar sem forgangskröfur í þrotabú MD ehf. samkvæmt 1. tölulíð 1. mgr. 112. gr. laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl. Í málinu var deilt um hvort varnaraðilar hefðu verið starfsmenn verkefnisveitandans Cosmos Aviation Ltd. á Jersey eða leigjandans MD flugfélagsins ehf. á Íslandi. Í Hæstarétti var tekið fram að í málinu lægju fyrir ráðningar-samningar allflestara varnaraðila við Cosmos Aviation Ltd. Yrði ekki betur séð en að launagreiðslur hafi farið fram í samræmi við efnisákvæði þeirra. Þá hafi Cosmos Aviation Ltd. greitt Leena o.fl. laun í sínu nafni auk þess að halda eftir opinberum gjöldum til skila í Svíþjóð. Yrði því að telja að L o.fl. hafi verið starfsmenn Cosmos Aviation Ltd. en ekki MD flugfélagsins ehf. Var kröfum Leena o.fl. sem lýst var í þrotabúinu því hafnað.

82 Sjá til fróðleiks dóm Hæstaréttar dags. 20. september

2007 í málinu nr. 523/2006: Impregilo SpA, útbú á Íslandi gegn íslenska ríkinu. Í málinu var ágreiningur um það hvort starfsmenn portúgalskrar starfsmannaleigu væru launþegar Impregilo SpA, útbú á Íslandi eða erlendu starfsmannaleigunnar. Í dómi Hæstaréttar var vísað til þess að samkvæmt 1. tölulíð 3. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt bæru starfsmennirnir takmarkaða skattskyldu hér á landi. Samkvæmt 1. mgr. 15. gr. tvísköttunarsamningsins milli Íslands og Portúgals væri meginreglan sú að skattleggja mætti vinnulaunin í því ríki sem heimilisfastur í öðru ríkinu fengi fyrir starf sem leyst væri af hendi í hinu ríkinu, í því ríki sem vinnan væri framkvæmd. Frá þessari reglu væri gerð undantekning í 2. mgr. þannig að einungis skuli skattleggja vinnulaunin í því ríki sem starfsmaðurinn er heimilisfastur ef þrjú skilyrði eru uppfyllt. Við mat á því hvort undantekningin ætti við í þessu tilviki þyrfti að skera úr um hvort starfsmannaleigan eða Impregilo teldist vinnuveitandi í skilningi 2. mgr. 15. gr. samningsins. Tekið var fram að ákvæðið ætti rætur að rekja til fyrirmyndar að tvísköttunarsamningi sem gerð hefði verið á vegum OECD og að í athugasemdum við fyrirmyndina kæmu fram viðmið er lytu að túlkun hugtaksins vinnuveitandi í þessu sambandi. Þegar litið var til ákvæða samninga 1 og portúgölsku starfsmannaleiganna var talið að öll þau atriði, sem vikið var að í athugasemdum við fyrirmyndina, væru í höndum Impregilo eða vörðuðu hann. Var því talið að Impregilo væri vinnuveitandi hinna útleigðu starfsmanna í merkingu 2. mgr. 15. gr. samningsins og að undantekningarákvæðið ætti ekki við um hann. Var því komist að þeirri niðurstöðu að hinir portúgölsku starfsmenn væru skattskyldir hér á landi.

sagt að vandamálið sé úr sögunni. Vegna þess hversu skilgreiningin á „útleigðum starfsmanni“ stendur veikt er nefnilega enn þá hugsanlegt að einstök lönd leggi ólíka merkingu í vinnuveitendahugtakið þegar útleiga er annars vegar.

Vegna þeirrar óvissu sem almennt ríkir um það hvort leigt vinnuafli skuli sæta takmarkaðri skattskyldu hér á landi hafa skattyfirvöld ákveðið að verkefnaveitandinn, hinn innlendi aðili skuli skyldur að halda eftir staðgreiðslu af þóknun þeirra. Þessi ákvörðun styðst við úrskurðarframkvæmd.⁸³ Ekki skiptir máli í þessu sambandi hvaðan starfsmaður kemur eða hve lengi hann dvelur hér. Sá sem hefur forræði á vinnu manns er að mati ríkisskattstjóra ábyrgur fyrir að staðgreiðslu og staðgreiðsluupplýsingum sé skilað. Með dómi Hæstaréttar í málinu Impregilo SpA (I), útibú á Íslandi gegn íslenska ríkinu, var þessu sjónarmiði þó hafnað.⁸⁴

Þá ber launagreiðanda að standa skil á fullu tryggingagjaldi, nema í þeim tilvikum að framvísað sé vottorði E-101 frá heimalandi starfsmanns á EES-svæðinu, sem staðfesti að hann falli undir almannatryggingalöggjöf heimalands síns í tímabundinni starfsdvöl hér á landi. Greiðist þá eingöngu hluti tryggingagjaldsins sbr. ákvarðandi bréf

ríkisskattstjóra frá 2. ágúst 2005 (tilvnr. Tákv 05-002). Við álagningu opinberra gjalda fer síðan fram endanleg álagning skatta á þessa menn þar sem tekið er tillit til dvalartíma, persónuafsláttar og gildandi tvísköttunarsamninga, sé um þá að ræða, og fleiri atriða sem máli kunna að skipta.⁸⁵

1.2.3.3. Vinna um borð í skipi eða loftfari

Forgangsréttur til að skattleggja samkvæmt 15. gr. er hjá vinnulandinu. Vinnulandið í þessu sambandi telst fastalandið og landgrunnið svo og skip og loftför sem skrásett eru í landinu eða gerð eru út af fyrirtækjum sem þar eiga heima.

Við framkvæmd skattlagningarréttarins fer best á því að vinnan sé jafnaðarlega innt af hendi í einu og sama landi. Að öðrum kosti getur þurft að skipta launatekjunum og við þá aðgerð er aldrei unnt að útiloka ágreining á milli ríkja. Hættan á þessu er auðvitað mest þegar um mjög hreyfanleg störf er að ræða eins og vinnu um borð í flugvélum og skipum við flutninga á alþjóðaleiðum. Á övart þarf því ekki að koma þótt fyrirmynd OECD að tvísköttunarsamningi hafi sérstakt ákvæði um slík störf í 3. mgr. 15. gr.⁸⁶

Ákvæði 3. mgr. 15. gr. OECD-fm felur í sér undantekningu frá 1. og 2. mgr. greinarinnar.

⁸³ Sbr. YSÚ 95/2005.

⁸⁴ Sbr. dóm Hæstaréttar dags. 20. september 2007 í málinu nr. 523/2006: Impregilo SpA (I), útibú á Íslandi gegn íslenska ríkinu, var þessu sjónarmiði þó hafnað. Í byggðri m.a. á því að það væri viðkomandi starfsmannaleiga en ekki hann sem væri launagreiðandi hinna útleigðu starfsmanna í skilningi 7. gr. laga nr. 45/1987, en þar er skylda til að standa skil á staðgreiðslu lögð á launagreiðanda eða þann sem annast milligöngu á launagreiðslum. Starfsmannaleigan væri því skyldug að halda eftir og standa skil á staðgreiðslu starfsmannanna en ekki I. Í dómi Hæstaréttar var tekið fram að viðmiðanir samningsfyrirmyndar OECD kæmu ekki að haldi við ákvörðun inntaks hugtaksins launagreiðandi, enda væri það þrengra en hugtakið vinnuveitandi og ekki eins margþætt. Við úrlausn á álitæfninu yrði að líta til ákvæða samninga I og starfsmannaleiganna, en af þeim var talið ljóst að starfsmannaleigurnar önnuðust launagreiðslur til hinna útleigðu starfsmanna. Lyti milliganga I eingöngu að því að leggja til nauðsynlegar upplýsingar til útreiknings launanna, en hann ljái ekki atbeina sinn að útborgun þeirra. Ekki var talið að ummæli í greinargerð með frumvarpi til breytinga á tekjuskattslögum, þar sem fram kom ráðagerð um að það skuli vera notandi þjónustunnar en

ekki starfsmannaleigan sem teljist launagreiðandi, gætu verið viðhlitandi grundvöllur til að leggja á notendur þjónustu starfsmannaleiga skyldu til staðgreiðsluskula af launum útleigðra starfsmanna. Til þess þyrfti skýra heimild í lögum, en þessari ráðagerð hafði ekki verið fylgt eftir með breytingu á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda. Samkvæmt framangreindu var talið að hinar portúgölsku starfsmannaleigur teldust almennt launagreiðendur hinna útleigðu portúgölsku starfsmanna og að I hefði því ekki borið almenn skylda til að standa skil á staðgreiðslu vegna launa þessara starfsmanna. Var því fallist á þessa kröfu I.

⁸⁵ Sjá nánar heimasíðu ríkisskattstjóra: http://www.rsk.is/birta_sidu.asp?vefslod=/ordsendingar/ordsending_launagr_2005_03.asp&val=70

⁸⁶ Einstaka tvísköttunarsamningur hefur auk þess sérákvæði um vinnu á landgrunninu, sjá a-lið 7. mgr. 21. gr. norræna tvísköttunarsamningsins. Samkvæmt þessu ákvæði má vinnulandið skattleggja ef maður innir af hendi starf fyrir fyrirtæki í hinu ríkinu vegna nánar skilgreindra framkvæmda á landgrunni vinnulandsins „en þó því aðeins að vinnan sé leyst af hendi á einu eða fleiri tímabilum sem samtals fara yfir 30 daga á tólf mánaða tímabili“.

Samkvæmt því má skattleggja endurgjald fyrir starf unnið um borð í skipi eða loftfari sem notað er í flutningum á alþjóðaleiðum í því samningsríki þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn fyrirtækisins hefur aðsetur. Skattlagning vinnunnar er því algerlega óháð því í hvaða landi vinnan er innt af hendi. Ákvæði 3. mgr. 15. gr. tengist 8. gr. OECD-fm með ákveðnum hætti. Samkvæmt nefndri grein skal einungis skattleggja hagnað af rekstri skipa og loftfara í flutningum á alþjóðaleigum í því samningsríki þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn fyrirtækis hefur aðsetur.

Við uppgjör á hagnaði slíks fyrirtækis heimilar landið þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn er staðsett yfirleitt frádrátt á launum til starfsmanna og því er eðlilegt að umrætt land geti skattlagt launin. Annars yrði ríkið fyrir tvöföldu tapi, fyrst af völdunum skattaspörunar fyrirtækisins og síðan af völdum skattamissis vegna launanna. Ef raunveruleg framkvæmdastjórn hefur aðsetur í samningsríki sem telst keldulands samnings gagnvart starfsmanni leiðir það af hugtakinu „má“ að heimilisfestarland starfsmanns ber að milda samkvæmt A- eða B-lið 23. gr. OECD-fm það er að segja annað hvort veita undanþágu eða skattafrádrátt.⁸⁷

Ákvæði 3. mgr. 15. gr. norræna tvísköttunarsamningsins er í samræmi við fyrirmyndina að þessuleyti. Tengsleruþannig milli þess ákvæðis og 8. gr. samningsins. Andstætt fyrirmyndinni á landið, þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn hefur aðsetur sitt, ekki rétt á að skattleggja, heldur landið þar sem hlutaðeigandi skip eða loftfar er skráð að eiga heima. Við beitingu umrædds ákvæðis er erlent skip sem aðili með heimilisfesti í samningsríki tekur á leigu án áhafnar (e. bareboat basis) lagt að jöfnu við danskt, færeyskt, finnskt, íslenskt,

norskt eða sænskt skip.

Ákvæði 3. mgr. 15. gr. Norræna tvísköttunarsamningsins hefur valdið nokkrum vangaveltum meðal skattyfirvald á Norðurlöndum. Á sínum tíma ræddu embættismenn frá þeim t.d. það hvort ákvæði 3. mgr. 15. gr. bæri að skilja svo að sjómenn í einu norrænu landi, er réðu sig til vinnu í öðru norrænu landi um borð í skipi sem skráð væri í fyrst nefnda landinu, það er heimilisfestarlandi mannsins, bæri að svara skatti í því landi, eða í heimilisfestarlandi útgerðarinnar. Í framhaldi af því urðu þeir sammála um að miða bæri við fyrst nefnda landið í því sambandi, það er heimilisfestarland mannsins.⁸⁸

Ákvæði 3. mgr. 15. gr. norðurlandasamningsins gildir einnig um skip sem skráð eru í alþjóðlegar skipaskrár hlutaðeigandi landa. Skorti flöggunarlandið skattlagningarheimild hefur heimilisfestarlandið varaskattlagningarrett samkvæmt 2. mgr. 26. gr. samningsins. Endurgjald fyrir störf unnin um borð í a) loftfari í flutningum á alþjóðaleiðum og eða b) fiskveiði-, selveiði- eða hvalveiðiskipi skattleggjast hins vegar einungis í því samningsríki þar sem sá er aflar endurgjaldsins er heimilisfastur. Kelduland samnings hefur því ekki skattlagningarrett þegar svo stendur á. Athuga ber að ekki skiptir máli þótt endurgjaldið miðist við ákveðinn aflahlut eða ágóðahlut af fisk-, sel- eða hvalveiðunum.

1.2.3.4. *Professorsreglan*

OECD fyrirmyndin hefur ekki að geyma sérstaka reglu um skiptingu skattlagningarrettarins þegar kennarar við æðri menntastofnanir svo sem próffessorar o. fl. eru annars vegar.⁸⁹ Af athugasemdum

⁸⁷ Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 270.

⁸⁸ Sbr. Aage Michelsen, 3. útg., bls. 230. Sami: Norræni tvísköttunarsamningurinn með athugasemdum, 2. útg., bls. 183.

⁸⁹ Sjá Aage Michelsen, 3. útg., bls. 210. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 272 og áfram.

við 15. gr. verður líka ráðið að það sé undir hlutaðeigandi ríki sjálfum komið hvort þau semji sérstaklega um laun slíkra aðila.⁹⁰ Sérstök prófessorsregla gegnir umfram allt þeim tilgangi að stuðla að auknum menningarlegum samskiptum milli þjóða með undanþágu frá skatti að fullu eða að hluta í búsetulandinu, það er kennslulandinu (vinnulandinu) sem gulrót.⁹¹

Undanþágurni er þó ekki ætlað að veita kennurum við æðri menntastofnanir betri skattakjör en öðrum starfsmönnum með ótímabundnum hætti. Í eðli sínu er því um skammtíma viðurgerning að ræða. Af þeim tvísköttunarsamningum sem Ísland hefur gert innihalda að minnsta kosti fimm sérstaka prófessorsreglu.⁹² Nokkur eðlismunur er þó á þessum reglum. Allir eiga samningarnir það þó sameiginlegt að einskorðast ekki eingöngu við prófessora. Kennarar við aðrar menntastofnanir, þar með talið fræðimenn við opinberar stofnanir, eiga nefnilega einnig kost á að njóta hennar, sbr. eftirfarandi yfirlit.

Rétthafar: Þeir aðilar er rétt eiga á að sæta skattlagningu sem prófessorar eru kennarar þar með talið prófessorar og fræðimenn, það er rannsóknarmenn.

Heimilisfesti: Mismunandi er hvaða kröfur erugerða til heimilisfestar umræddra aðila. Samkvæmt tvísköttunarsamningnum við USA⁹³ og Holland verður maður að vera heimilisfastur í landinu, sem hann kom frá, meðan hann dvelst hér. Í því tilviki verður maðurinn því væntanlega að viðhalda búsetu möguleika í ríkinu sem hann kemur frá. Samkvæmt samningunum við Ítalíu, Kína og Víetnam er hins vegar nóg að maður hafi verið heimilisfestur í umræddu

landi rétt fyrir komu sína hingað til lands. Búsetumöguleika má því hafa verið sagt upp. Með heimilisfesti í hlutaðeigandi ákvæðum er átt við heimilisfesti í skilningi 4. gr. OECD-fm, sbr. 2. mgr. hennar. Samkvæmt því telst landið, sem maður kemur frá, heimilisfestarland, en Ísland kelduland. Stofnun heimilisfestar hér á landi vegna búsetu eða dvalar breytir þar engu um.

Störf, skilyrði: Prófessorsreglan felur í sér undanþágu frá skattlagningu hér á landi ef maður fullnægir skilyrðum hennar um áður nefnt heimilisfesti og starf. Starfið sem umræðir er í flestum tilvikum kennsla, fyrirlestrahald og rannsóknir á sviði vísinda við viðurkenndar menntastofnanir, háskóla, framhaldsskóla eða menningarstofnanir. Stundum er gerð krafa um að starfið sé í boði ríkisstjórnar, menntastofnunar o.fl. í hlutaðeigandi ríki. Í öðrum tilvikum virðist hins vegar einu gilda hvernig maður fær umrætt starf.⁹⁴ Ef um rannsóknir er að ræða er tekið fram í samningunum við USA, Holland og Víetnam að undanþága frá skatti sé háð því að hagnaður af þeim sé einungis notaður til hagsbóta fyrir almenning en ekki aðallega fyrir tiltekna aðila. Hins vegar er ekki skilyrði að tekjurnar séu skattlagðar í heimilisfestarríkinu nema í samningnum við Ítalíu.

Vinnuveitandi: Vinnulandið hefur rétt á skattleggja laun sem menn vinna sér inn þar, sbr. 2. másl. 1. mgr. 15. gr. OECD-fm. Prófessorsreglan felur í sér undanþágu frá þessari reglu. Samkvæmt reglunni afsalar vinnulandið sér þannig skattlagningarréttinum vegna launa til

⁹⁰ Sbr. 11-lið athugasemda OECD-fm við 15. gr. (2005-útgáfan).

⁹¹ Reglan grundvallast sem sagt á því að það sé hlutaðeigandi til hagsbóta að halda heimilisfesti sínu í því landi sem hann kemur frá. Hvort það sé svo í framkvæmd ræðst hins vegar af skattalögum í hlutaðeigandi ríki.

⁹² Þetta eru samningarnir við USA (21. gr.), Holland (20. gr.), Ítalíu (20. gr.), Kína (20. gr.) og Víetnam (21. gr.).

⁹³ Hér er miðað við 1975-útgáfuna.

⁹⁴ Sjá samningana við USA og Ítalíu annars vegar og samningana við Holland, Kína og Víetnam hins vegar.

heimilifstarlands skattaðila.⁹⁵ Þetta afsal er yfirleitt skilyrðislaust nema í samningnum við Ítalíu eins og áður getur. Þar hefur Ísland því nokkurs konar varaskattlagningarrett.

Hvaða laun eru undanþegin skatti:

Undanþága frá skatti tekur til greiðslna sem prófessorar fá fyrir slík störf, það er kennslu og rannsóknir og virðist því gengið út frá því að vinnulandið sé greiðandi launanna.

Dvalartími: Afsalið á skattlagningar-

réttinum er í eðli sínu tímabundið. Samkvæmt því geta menn einungis notið undanþágu frá skatti í ákveðinn tíma.⁹⁶ Í öllum samningunum er þessi tími tvö ár nema samningnum við Kína þar sem hann er þrjú ár frá upphafi dvalar hér á landi. Tíminn þarf ekki að vera samfelldur því um er að ræða heildartíma sem mögulegt er að skipta í eitt eða fleiri tímabil.

1.2.3.5. Uppgjör launa, sbr. 1. tl. 3. gr.

SL samkvæmt tvísköttunarsamningum
Ákvæði 15. gr. OECD-fm fjallar um skiptingu skattlagningarrettar vegna launa í almennri vinnu. Greinin fjallar hins vegar ekkert um það hvernig launin skuli ákveðin. Um uppgjör þeirra gilda því í grundvallaratriðum sömu reglur og um uppgjör launa samkvæmt innlendum rétti. Í kafla 1.2.2.2 hér að framan var rætt um uppgjör og skattlagningu launa sem erlendis búsettir menn afla hér á landi. Í því sambandi gildir einu hvort menn koma frá löndum sem Ísland hefur

gert tvísköttunarsamning við eða ekki. Álitaefnið hér er því umfram allt uppgjör mildunarhæfðra launa sem menn búsettir hérlandis afla erlendis.⁹⁷

Almennt má fullyrða að um uppgjör launa, sem menn afla erlendis, gildi í grundvallaratriðum sömu reglur og launa sem sæta takmarkaðri skattskyldu samkvæmt 1. tl. 3. gr. SL. Ekki þarf þó að umreikna launin í árslaun eins og í 2. mgr. 69. gr. SL segir ef maður hefur verið skattskyldur hér allt almanaksárið. Öðlist maðurinn skattskyldu á árinu og teknanna er aflað eftir það er þó ekki unnt að útiloka nauðsyn á því. Með launum í skilningi 15. OECD-fm er ekki eingöngu átt við laun í peningum heldur einnig friðindi og hlunnindi svo og orlof, laun í veikindum og slysum, uppsagnarlaun o. fl.⁹⁸

Til skatts koma heildartekjur manns að frádregnu iðgjaldi í lífeyrissjóð. Samkvæmt 5. tl. A-liðar 30. gr. SL er aðeins unnt að draga frá launum 4% lágmarks-iðgjald í lífeyrissjóði sem starfa samkvæmt lögum um skyldutryggingu lífeyrisréttinda og starfsemi lífeyrissjóða. Almenn iðgjald í erlenda lífeyrissjóði er því strangt tiltekið ekki frádráttarbart. Synjun á frádráttarbærni slíks iðgjalds kann þó að stríða gegn samningnum um Evrópska efnahagssvæðið og því vissara að fara varlega í höfnun þess.⁹⁹ Frádráttarmöguleikarnir eru hins vegar rýmri þegar um viðbótariðgjald eða séreignarsparnað er að ræða.

⁹⁵ Hins vegar kemur ákvæðið ekki í veg fyrir að heimsóknarlandið skattleggi aðrar tekjur sem mannum hlottast. Um skiptingu skattlagningarrettar vegna þeirra fer eftir öðrum ákvæðum samningsins.

⁹⁶ Þessi tímamörk geta valdið erfiðleikum í framkvæmd. Hvernig á t. d. að gera upp tímann, ef hver heimsókn um sig varir skemur en tvö ár, en heildartími allra heimsóknanna fer yfir þau mörk. Þá er því ósvarað hvort maður glati samningsvernd sinni vegna tímans sem er skemri en tvö ár ef heildardvalartími manns fer yfir þau mörk. Sjá nánar Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. útg.,

99-liður athugasemda við 15. gr. Zimmer, 3. útg., bls. 169. Philip Baker: Double Taxation Conventions and International Tax Law, 2. útg., bls. 345.

⁹⁷ Sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 271.

⁹⁸ Sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 271.

⁹⁹ Sjá Aage Michelsen, 3. útg., bls. 214 og 216. Britt Blichfeld Frederiksen: Erhvervstilknyttede pensionsordninger og EU-retten, 1999. Sama: Juristen 2000/3, bls. 86 og áfram (Vandrende arbejdstageres pensionsforhold i EU-retlig belysning.) Niels Winther-Sørensen: Skat Udland 2001/12 nr. 357 (International pensionsbeskatning).

1.2.4. Ákvæði 2. tl. 3. gr. SL

1.2.4.1. Almennt

Ákvæði 1. tl. 3. gr. SL tekur eingöngu til launþega, sem afla launa vegna vinnu hér á landi, það er hjá íslenskum aðilum og erlendum aðilum sem stunda atvinnurekstur á fastri starfsstöð hér á landi. Greinin er því ef svo má segja lokuð. Ákvæði 2. tl. 3. gr. SL er hins vegar algerlega opið, þar sem það tekur til allra manna „sem njóta launa frá íslenskum aðilum fyrir störf“ óháð því hvar vinnan er innt af hendi. Bæði vinna hér á landi og erlendis er því undirseld skattskyldu samkvæmt ákvæðinu. Hins vegar verður launagreiðandinn að vera íslenskur aðili og því er spurning hvort menn sem vinna erlendis á vegum fastra starfsstöðva erlendra aðila hér á landi séu ekki undanþegnir skatti. Helgast það af því að í lögum er enga skilgreiningu á finna á því hvað er íslenskur aðili og er því viss tilhneiging til að einskorda þá við skráða lögáðila, sbr. 2. gr. SL.¹⁰⁰

Eðlilegt er að menn velti fyrir sér hvort þetta sé ekki of rúmur skilningur á ákvæðinu. Samkvæmt honum tekur ákvæðið til allra manna sem njóta launa frá íslenskum aðilum óháð því hvort þeir vinna hér á landi eða erlendis. Fyrir það fyrsta skarar gildissvið ákvæðisins gildissvið 1. tl. 3. gr. SL í verulegum mæli. Ákvæði 3. tl. tekur þannig til allra manna sem 1. tl.

tekur til nema þeirra sem vinna hjá föstum starfsstöðvum erlendra aðila hér á landi, það er ef ofangreindur skilningur er réttur. Skiljanlegt er því að spurt sé til hvers ákvæði 1. tl. var sett. Ef talið er að 3. tl. taki yfir gildissvið þess að verulegu leyti samkvæmt hinum rúma skilningi er 1. tl. nefnilega óþarfur. Almennt verður að ganga út frá því að löggjafarvaldið sé ekki að setja óþarfa lagaákvæði. Hugsanlega er gildissvið 3. tl. því ekki jafn rúmt og orðanna hljóðan gefur til kynna.

Í annan stað er vert að taka eftir að á eftir hinni rúmu hljóðan ákvæðisins, sbr. orðalagið: „Allir menn sem njóta launa frá íslenskum aðilum fyrir störf“, fylgir upptalning, annars vegar á tilteknum störfum og hins vegar á ákveðnum greiðslum. Hugsanlega takmarkar þessi upptalning gildissvið ákvæðisins við laun fyrir ákveðin störf svo sem endurskoðenda-, nefndar- og stjórnarstörf í íslenskum fyrirtækjum og tiltekna greiðslur svo sem biðlaun, eftirlaun og lifeyri, styrki eða hliðstæðar greiðslur sem ekki er venja að skilgreina sem laun með beinum hætti.¹⁰¹ Hvað þessar síðast nefndu greiðslur varðar skiptir væntanlega ekki máli hvort réttur til þeirra er áunninn hjá íslenskum aðilum eða föstum starfsstöðvum erlendra aðila hér á landi.¹⁰²

Við túlkun 2. tl. 3. gr. SL vegast því á tvenns konar sjónarmið, annars vegar hin rúma og hins vegar hin þrönga túlkun. Þess

100 Hér gætu þó heimfærslumál skipt máli.

101 Þessi þrönga túlkun samræmist betur framkvæmdinni á Norðurlöndum, sjá t. d. eftirfarandi ákvæði dönsku kelduskattalaganna:

2. tl. 1. mgr. 2. gr. er hljóðar svo: „Erhverver indkomst i form af vederlag for medlemskab af eller som medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lign. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.“

7. tl. 1. mgr. 2. gr. er hljóðar svo: „Erhverver indkomst i form af vederlag, der ikke er omfattet af nr. 2, fra en virksomhed som rådgiver, konsulent eller anden lignende medhjælp for virksomheden, jf. dog stk. 7. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.“

Tilvitnað ákvæði 7. mgr. hljóðar svo: „Skattepligten i medfør af stk. 1, nr. 7, omfatter kun personer, der har været skattepligtige efter § 1, stk. 1, nr. 1. Det er en betingelse, at personen har eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år forud

for ophøret af den fulde skattepligt har haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i den virksomhed, der udreder vederlaget. Ved afgørelsen heraf henses, når den udbetalende virksomhed er et selskab m.v., til, om personen ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen eller råder eller har rådet over mere end 50 pct. af stemmeværdien i selskabet. Bestemmelserne i aktieavancebeskatningslovens § 11, stk. 3, finder tilsvarende anvendelse. Er den udbetalende virksomhed personligt ejet, henses til, om den pågældende person ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af egenkapitalen eller har eller har haft afgørende indflydelse i virksomheden. De kriterier, der gælder for aktionærer, finder tilsvarende anvendelse.“

102 Þannig er þessu farið í Danmörku varðandi gildissvið b-liðar 1. mgr. 2. gr. kelduskattalaganna, sjá Skd. Medd. 1971, bls. 17 nr. 23. Í tilkynningunni segir að um skattskyldu sé að ræða hvort heldur vinnan hafi verið innt af hendi í Danmörku eða erlendis.

vegna er vissara að fara varlega. Hugtakið laun er hvorki skilgreint í 1. eða 2. t.l. 3. gr. SL. Í 2. t.l. 70. gr. SL er hins vegar að finna ádrepu þess efni að með launum í skilningi 2. t.l. SL sé átt við hvers konar hlunnindi, þar með talið flutning til og frá landinu, hafi móttakandi ekki greitt hann sjálfur. Launahugtakið í 2. t.l. er því hugsanlega rýmra en launahugtakið í 1. t.l. 3. gr. SL.

1.2.4.1.1. Endurskoðenda, nefndar- og stjórnarlaun

Allir menn sem njóta launa frá íslenskum aðilum fyrir endurskoðenda-, nefndarstörf og stjórnarstörf eru takmarkað skattskyldir af þeim. Orðið endurskoðendastörf vísar til manna, sem hafa með höndum þann starfa að færa bókhald og semja ársreikninga, þar á meðal skattskil, fyrir íslensk fyrirtæki. Hér til teljast bæði löggiltir endurskoðendur, viðurkenndir bókarar og aðrir er starfa á þessu sviði. Inni þessir aðilar af hendi umrædd störf erlendis fyrir íslenskan aðila eru þeir skyldir að svara skatti af launum er þeir veita móttöku vegna þeirra.

Alengt er að hið opinbera, ríki eða sveitarfélög, skipi menn í nefndir um hitt og þetta. Venjulega á fleiri en einn maður sæti í nefnd og er nefndarstarfið því í eðli sínu hópvinnu. Sumar nefndir hafa ákveðið umfjöllunarvið og eru þær því venjulega fastar eða viðvarandi. Aðrar eru aftur á móti skipaðar til að ráða ákveðnu málefni til lykta og eru þær því tímabundnar. Hvers eðlis nefnd er breytir engu um skattskylduna. Móttaki nefndarmaður, sem er búsettur erlendis, greiðslu frá íslenskum aðila vegna setu í nefnd ber honum einfaldlega að svara takmarkaðri skattskyldu af henni.

Með stjórnarstörfum er átt við setu í stjórnnum fyrirtækja svo sem hlutafélaga, samvinnufélaga o. fl. Hugtakið er þó ekki sérstaklega eyrnamerkt slíkom aðilum

og þess vegna er ekki unnt að útloka að stjórnarstörf á vegum annarra aðila falli einnig hér undir. Hugtakið ber sem sagt að túlka rúmt. Meira vafamál er aftur móti hvort greiðslan, sem um ræðir, einskorðist við hefðbundin stjórnarstörf eða hvort þóknun fyrir sérfræðiráðgjöf, er hlutadeigandi innir af hendi, samhliða þeim störfum, falli einnig hér undir eða jafnvel 3. t.l. sömu greinar. Miðað við það hversu rúmt 2. t.l. 3. gr. SL er orðuð er ekki unnt að útloka það.

Á stjórnarlaun er almennt litið sem endurgjald fyrir persónulega vinnu. Helgast þetta af áskilnaði hlutafélagalaga og einkahlutafélagalaga um að menn skuli skipa stjórnir. Greiðsla, sem maður er situr í stjórn dótturfélags fyrir hönd móðurfélags, er því persónuleg laun mannsins og gildir einu máli í því sambandi, þótt maðurinn sé starfsmaður móðurfélagsins og ræki stjórnarstarfið af hendi í vinnutíma sínum, það er fyrir laun er móðurfélagið greiðir. Undir slíkum kringumstæðum má auðvitað deila um hvort þessi nálgun sé rétt. Erendis hafa t.d. fallið dómur þar sem móðurfélag hefur verið talið réttmætur móttakandi stjórnarlauna þegar svo stendur á.¹⁰³

1.2.4.1.2. Biðlaun, eftirlaun og lífeyrir

Um biðlaun voru áður ákvæði í 14. gr. laga nr. 38/1954 um réttindi og skyldur starfsmanna ríkisins. Samkvæmt því átti starfsmaður rétt á biðlaunum ef starf hans var lagt niður án þess að honum væri gefinn kostur á öðru sambærilegu starfi í þjónustu ríkisins. Biðlaun samkvæmt þessu ákvæði voru því eins konar bætur í formi óbreyttra launakjara, það er fastra launa að viðbættum föstum aukagreiðslum, er fylgdu starfinu, þar með talin orlofs- og persónuuppbót, en þó ekki orlof.

Með lögum nr. 70/1996 um réttindi og skyldur starfsmanna ríkisins, er tóku gildi 1.

103 Sbr. TFS 2004.835 LR. Nánar um dóminn, sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 276.

júlí 1996, voru umrædd réttindi felld niður. Starfsmenn, sem hófu starf eftir greint tímamark, eiga því ekki rétt á biðlaunum. Þeim tilvikum, þar sem reynt getur á biðlaun, mun því vafalaust fara fækkandi. Á hitt ber þó að líta að fleiri geta átt rétt á biðlaunum en starfsmenn ríkisins. Hjá sveitarfélögum er t.d. algengt að ædstu embættismenn svo sem bæjarstjórar njóti biðlaunaréttar, sbr. 2. mgr. 36. gr. sveitastjórnarlaga nr. 45/1998. Svipuðu máli gegnir um alþingismenn, ráðherra og hæstaréttardómara svo og auðvitað forseta Íslands.¹⁰⁴

Eins er þessu farið um stærstu fyrirtæki landsins. Greiðslan sem menn fá þar er þó ekki kölluð biðlaun heldur starfslokagreiðsla eða greiðsla samkvæmt starfslokasamningi. Við ákvörðun slíkrar greiðslu geta komið upp álitamál hvort hún teljist bætur eða laun, en það hefur þýðingu varðandi tímafærsluna. Teljist hún laun er eðlilegt að tekjufæra hana eftir því sem hún fellur á en beri að líta á hana sem bætur skal miða við daginn sem hún er ákveðin til greiðslu. Ekki er því mögulegt að dreifa skattlagningarréttinum undir slíkum kringumstæðum. Forsendur skattlagningarréttarins eru hins vegar aðeins veikari þegar svo stendur á því að skaðabætur sæta almennt ekki takmarkaðri skattskyldu.

Eftirlaun eru greiðslur sem menn öðlast rétt á vegna vinnu. Hins vegar eru þær ekki inntar af hendi fyrr en maður hefur látið af störfum eða ákveðnu aldursmarki er náð. Lífeyrir tekur aftur á móti til margs konar greiðslna samkvæmt ýmsum lögum. Fyrst ber að nefna greiðslur samkvæmt almannatryggingalögum. Hér til teljast bæði lífeyrir svo sem ellilífeyrir, maka- og barnalífeyrir svo og örorkulífeyrir eða hliðstæðar greiðslur, þar með talið styrkir og bætur samkvæmt lögum um félagslega

aðstoð 18/1993, sbr. nánar hér á eftir.

Í annan stað eru það greiðslur samkvæmt lögum um skyldutryggingu lífeyrisréttinda nr. 129/1997. Hér til teljast ellilífeyrir, maka- og barnalífeyrir svo og örorkulífeyrir. Að mestu leyti eru þetta því sömu greiðslur og menn eiga rétt á samkvæmt almannatryggingalögum. Lífeyrirsamkvæmt lögum um skyldutryggingu lífeyrisréttinda ávinna menn sér með greiðslu iðgjalds. Þetta iðgjald er tvenns konar, annars vegar 12%, lágmarksiðgjald sem skiptist í 4% iðgjald launþega og 8% mótframlag launagreiðanda og hins vegar 16% sem skiptist í 4% almennt iðgjald og 4% viðbótariðgjald launþega svo og 8% mótframlag launagreiðanda.

Iðgjaldahluti starfsmanns vegna lágmarksiðgjaldsins og viðbótariðgjaldsins er frádráttarbær frá tekjum samkvæmt, sbr. 5. tl. A-liðar 30. gr. SL. Nokkur munur er hins vegar á eðli iðgjaldagreiðslunnar hvort heldur er um almennt iðgjald eða viðbótarparnað. Með greiðslu lágmarksiðgjaldsins er maður að kaupa sér réttindi, það er réttindi á ellilífeyri o. fl. Greiðsla viðbótarlífeyrisins er hins vegar hreinn og klár sparnaður. Framlag á honum myndar því eins konar eign er almennt gengur undir nafninu séreignarsjóður. Þrátt fyrir það lúta greiðslurnar sams konar skattlagningu.

Vegna tímans, sem ávinnsla lífeyrisréttindanna og myndun séreignarsjóðsins tekur er mestur hluti lífeyrisins og séreignarinnar í raun vextir. Þrátt fyrir það skattleggjast báðar greiðslurnar sem laun, sbr. 1. tl. A-liðar 7. gr. SL annars vegar og 6. tl. 2. mgr. 8. gr. SL hins vegar. Þetta gildir fortakslaut þegar maður er heimilisfastur hér á landi. Öðru máli gegnir hins vegar þegar hann er búsettur erlendis. Skattlagningarheimildin samkvæmt 2. tl. 3. gr. SL tekur aðeins til venjulegs lífeyris.

¹⁰⁴ Alþingismenn eiga t.d. rétt á biðlaunum, sbr. 5. og 14. gr. laga um þingfararkaup alþingismanna og þingfararkostnað nr. 88/1995. Einnig umboðsmaður Alþingis, sbr. 13. gr. laga um umboðsmann Alþingis nr. 85/1997, bankastjórnar

Seðlabanka Íslands, sbr. 28. gr. laga nr. 36/2001 svo og forseti Íslands, ráðherra og hæstaréttardómararar, sbr. 2. gr. laga nr. 141/2001.

Þar sem séreignarsjóður er sparnaður er þess vegna allsendis óvíst hvort unnt sé að skattleggja hann samkvæmt nefndu ákvæði. Ákvæði 6. tl. 2. mgr. 8. gr. SL, sem kveður svo á um að vextir, verðbætur og önnur ávöxtun af lífeyrissparnaði samkvæmt lögum um skyldutryggingu lífeyrisréttinda og starfsemi lífeyrissjóða, teljist til tekna sem lífeyrir, á nefnilega eingöngu við hugtakið lífeyrir í A-lið 7. gr. SL.

1.2.4.1.3. Styrkir og aðrar hliðstæðar greiðslur

Styrkir eru skyldir gjöfum. Hvorutveggja felur þannig í sér einhliða yfirfærslu á verðmætum án sérstaks endurgjalds. Venjulega er gjöf innt af hendi af hvöt til að láta gott af sér leiða. Styrkir byggja hins vegar á umsókn eða umleitan eftir viðurgerningi. Greiðsla þeirra er því sjaldnast tilefnislaus. Þá er styrkveitandinn venjulega opinber aðili, félag eða fyrirtæki sem ekki er unnt að segja að búi yfir sömu gjafabörf eða hvöt og menn. Síðast en ekki síst er ákvörðun um styrkveitingu þegar umræddir aðilar eiga í hlut oftar en ekki byggð á ákveðnum reglum eða samþykktum sem tryggja eiga gagnsæi styrkveitinganna, jafnræði milli aðila o. fl.

Eftir 2. tl. 3. gr. SL bera þeir sem veita móttöku styrkjum takmarkaða skattskyldu hér á landi. Hins vegar er skattskyldan ólík eftir því til hvers styrkur er veittur. Sé styrkur veittur einstaklingi til framfærslu ber skilyrðislaust að svara skatti af honum. Þessu er eins farið ef styrkur er veittur til almenns rekstrar fyrirtækis. Beri að nota styrk til kaupa eða framleiðslu á ákveðinni eign færist hann hins vegar til lækkunar á kaupverði eða framleiðsluverði hennar, sbr. 12. gr. SL. Nemi kaupverð eða framleiðsluverð eignarinnar herra verði en styrkurinn kemur því ekki til skattskyldu. Athuga ber að einu gildir hvort viðtakandi styrksins er innlendir eða erlendir aðili. Skattlagningin

er eins hjá báðum.

Orðasambandið „eðahlíðstæðragreiðslna“ hefur valdið nokkurri óvissu í framkvæmd. Að minnsta kosti þrjár skýringarkostir koma nefnilega til greina við afmörkun á því. Í fyrsta lagi er hugsanlegt að það vísi til allra þeirra tekna sem um er fjallað í ákvæðinu. Hinir skýringarkostirnir taka hins vegar mið af uppbyggingu 2. tl. 3. gr. SL. Eins og áður greinir fjallar ákvæðið annars vegar um tekjur vegna ákveðinnar vinnu, það er endurskoðenda-, nefndar og stjórnunarstörf og hins vegar um tilteknar greiðslur, það er biðlaun, eftirlaun og lífeyri svo og styrki.

Álitamál er því hvort ákvæðið vísi eingöngu til greiðslutegundanna og þá þeirra allra eða eingöngu síðustu greiðslutegundarinnar það er styrkja. Út af fyrir sig er unnt að fallast á mið eða milli skýringarkostinn. Orðasambandið tekur því til hliðstæðra tekna og biðlauna, eftirlauna og lífeyris svo og styrkja. Þær greiðslur, sem hér um ræðir, eru því aðallega bætur almenna trygginga, það er að segja aðrar greiðslur en lífeyrir og félagsleg aðstoð, þar með talið meðlög og lífeyrir til fyrrverandi maka. Ekki virðist því heimilt að skattleggja hreinar gjafir, verlaun eða heiðurslaun, þar með talið viðurkenningar eða vinninga í veðmálum og keppnum.¹⁰⁵ Sama gildir um hvers konar váttrygginga- og skaðabætur, þar með talið vegna eigna og eða líkamstjóns.

1.2.4.2. Uppgjör og skattlagning (erlendra) launa samkvæmt innlendur rétti

Takmörkun er bundið hvaða kostnað unnt er að draga frá launum er sæta skattskyldu samkvæmt 1. tl. 3. gr., sbr. 1. tl. 70. gr. SL. Skattur af þeim er því nánast brúttóskattur. Ómögulegt er að fullyrða hvort sama regla eigi við um laun sem ræðir um í 2. tl. 3. gr. SL. Þærgreiðslur eru ekki algerlega sambærilegar

¹⁰⁵ Sjá þó 2. tl. 70. gr. SL en þar ræðir um listamenn og aðra sem fram koma í atvinnuskyni til skemmtunar eða í hvers

konar keppni. Ómögulegt er hins vegar að átta sig á því hvort umrædd tilvísun vísi til 2. tl. eða 3. tl. 3. gr. SL.

og endurgjald fyrir vinnu. Kostnaður við öflun launa samkvæmt 2. tl. 3. gr. SL er vafalaust meiri, að minnsta kosti þegar um endurskoðenda-, nefndar- og stjórnarstörfín er að ræða. Þar sem ekki er fyrir að fara hefðbundnu launþega/launagreiðanda sambandi verður hlutaðeigandi aðili sjálfur að bera kostnað af framkvæmd vinnu sinnar. Eigi að síður er gert ráð fyrir að hlutaðeigandi svari 22,97% brúttóskatti (15% + 12,97%) af þessum tekjum, sbr. 1. mgr. 2. tl. 70. gr. SL annars vegar og 3. mgr. 20. gr. tekjustofnalaga.¹⁰⁶

Skattaðili sem veitir móttöku t.d. styrk er fellur undir 2. tl. A-liðar 7. gr. SL á því ekki rétt á að draga frá honum kostnað við öflun hans, sbr. 2. mgr. B-liðar 30. gr. SL. Í þeim tilvikum sem styrkur er veittur til endurgreiðslu á kostnaði manns vegna ákveðins verkefnis er því klárlega um ofsköttun að ræða. Menn, sem takmarkað skattskyldir eru samkvæmt 2. tl. 3. gr. SL, eiga ekki rétt á persónuafslætti. Sérreglur gilda þó um eftirlauna- og lífeyrisþega, sbr. 3. mgr. 2. tl. 70. gr. SL. Tekjuskattur eftirlaunaþega og lífeyrisþega, sem um ræðir í 2. tl. 3. gr., skal reiknast af tekjuskattstofni skv. 1. tl. 1. mgr. 66. gr. að teknu tilliti til persónuafsláttar skv. A-lið 67. gr.

Í þessum tilvikum skal persónuafsláttur þó einungis dreginn frá tekjuskatti af eftirlaunum og lífeyri viðkomandi aðila og standi eitthvað eftir ónýtt má einungis ráðstafa því til greiðslu á útsvari af sömu tekjum. Sá hluti persónuafsláttar, sem þá er enn óráðstafað, fellur niður og er hann því ekki millifæranlegur milli hjóna nema þau séu bæði eftirlauna- eða lífeyrisþegar og falli að öðru leyti bæði undir ákvæði þessarar málsgreinar. Persónuafslátturinn samkvæmt þessu ákvæði er óháður því hvort

maður dvelji hér á landi eða erlendis.

Maður sem dvelur erlendis allt árið á því rétt á fullum persónuafslætti. Persónuafslátturinn nýtist hins vegar aðeins til frádráttar reiknuðum skatti af eftirlaunum eða lífeyri. Hafi maður 800 þús. í laun vegna stjórnarsetu og 1 millj. í lífeyri þarf hann því aðeins að greiða 120 þús. (0,15*800.000) í skatt þar sem lífeyririnn er undir skattleysismörkum.¹⁰⁷ Þetta segir þó ekki allt því greiðslur samkvæmt 2. tl. 3. gr. SL bera einnig útsvar. Heildarskatturinn er því ekki aðeins 15% heldur allt 28,03% (15,00 + 13,03).¹⁰⁸

1.2.5. Skattlagning samkvæmt tvísköttunarsamningum

1.2.5.1. Almenn

Ákvæði 15. gr. OECD-ím tekur til allra launa vegna persónulegrar vinnu óháð því hvar maður vinnur sér þau inn. Samkvæmt ákvæðinu er meginreglan eins og áður greinir sú að vinnulandið hefur forgangsrétt á að skattleggja launin. Ef maður vinnur sér inn launin í heimilisfestarríki sínu eða ótilteknu þriðja landi hefur kelduland samnings aftur á móti ekki neina möguleika á að skattleggja. Ákvæði 2. tl. 3. gr. SL hefur því almennt frekar takmarkað gildi að minnsta kosti hvað almenn laun vegna persónulegrar vinnu áhrærir.¹⁰⁹ Hins vegar getur ákvæðið haft þýðingu varðandi stjórnarlaun, eftirlaun og lífeyri eða hliðstæðar greiðslur svo sem tryggingabætur og félagslega aðstoð þar sem greiðslulandið hefur oft skattlagningarrétt þegar þær eiga í hlut.¹¹⁰

¹⁰⁶ Það athugist að 2. mgr. 2. tl. 70. gr. SL á eingöngu við um þá sem sæta skattskyldu samkvæmt 3. tl. 3. gr. SL. Stjórnarmenn, nefndarmenn og lífeyrisþegar geta því ekki valið á milli 15% og 10% skatthlutfalls.

¹⁰⁷ Skattleysismörkin í staðgreiðslu árið 2009 eru reiknuð

svo: $506.406/0,372 = 1.361.452 \text{ kr.} * 0,372 = 506.460 \text{ kr.}$

¹⁰⁸ Um útsvar, sjá IV. kafla laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga.

¹⁰⁹ Sbr. Aage Michelsen, 3. útg., bls. 199.

¹¹⁰ Sjá t. d. 18. gr. norræna tvísköttunarsamningsins.

1.2.5.2. *Opinberir starfsmenn*

1.2.5.2.1. *Almennt*

Ákvæði 15. gr. OECD-fm fjallar um skiptingu skattlagningarrettarins þegar um persónulega vinnu hjá einkaaðilum er að ræða. Um skiptingu skattlagningarrettar vegna opinbers starfs (e. government service), það er vinnu hjá opinberum aðilum, er aftur á móti fjallað í 19. gr. OECD-fm. Á þessum ákvæðum er nokkur eðlismunur. Samkvæmt 2. máls. l. mgr. 15. gr. er keldulandi samnings gefinn kostur á að skattleggja laun sem maður vinnur sér inn í því ríki. Þegar um opinbert starf er að ræða hefur kelduland samnings, það er ríkið, þar sem maður vinnur sér inn launin eða vinnulandið, ekki skattlagningarrett. Þess í stað ræðst skiptingin af því hvaða opinbera yfirvald er vinnuveitandi starfsmannsins, það er hvort ríkið er greiðandi launanna.

Ákvæði 19. gr. fyrirmyndarinnar felur sem sagt í sér undantekningu frá meginreglu 15. gr. um skattlagningarrett vinnulands þegar um persónulega vinnu er að ræða. Ennfremur leiðir það af skiptingu skattlagningarrettarinnar samkvæmt 19. gr. - ef skattlagningarretturinn á annað borð er veittur keldulandi samnings - að heimilisfestarríki starfsmanns, það er gestaríkið (vinnulandið), ber ávallt að milda tvískattlagninguna samkvæmt undanþáguaðferð. Mildun tekna vegna opinbers starfs er því andstæð tekjum, sem heyra undir 15. gr., en þar ræðst mildunin af því hvaða mildunaraðferð samkvæmt 23. gr., það er skattafrádrátt eða undanþáguaðferð,

samningsríki velja í tvísköttunarsamningi sínum.

Ef launin eru greidd af keldulandi samnings ber heimilisfestarlandinu jafnvel að milda, það er veita undanþágu frá skattlagningu þótt vinnan sé innt af hendi í heimilisfestarlandinu, það er gestaríkinu eða vinnulandinu, sbr. a-lið 1. mgr. 19. gr. Sjá þó b-lið 2. mgr. 19. gr. sem felur í sér undantekningu frá þessari reglu.¹¹¹ Ákvæði 19. gr. OECD-fm hvílir á aldargamalli stjórnarhefð. Í samskiptum ríkja þykir eðlilegt að skiptast á fulltrúum eða stjórnarereindrekum. Áður fyrr gegndi þetta fyrirkomulag umfram allt þeim tilgangi að tryggja frið milli þjóða. Ef vandamál komu upp var unnt að mótmæla þegar í stað, jafnvel hittast og reyna að leysa málin. Vegna þessa var ekki talið við hæfi að skattleggja fulltrúana í gestalandinu. Skattlagning hefði einfaldlega virkað sem móðgun við fullveldisrétt hins ríkisins. Voru fulltrúarnir því sagðir njóta úrlendisréttar (e. exterritorialright).¹¹² Íslensk tekjuskattslög byggja á þessu fyrirkomulagi, sbr. 8. tl. 3. gr. SL.

1.2.5.2.2. *Gildissvið*

Ákvæði 19. gr. tekur til „þóknana, launa og annars hliðstæðs endurgjalds, ... sem greitt er manni af samningsríki, undirstofnun þess eða staðbundnu stjórnvaldi (sveitarfélag) fyrir starf í þjónustu þess ríkis, undirstofnunar eða stjórnvalds.“¹¹³ Í öllum tilvikum er því um að ræða opinbera aðila.

111 Í Gilly málinu, sbr. dóm EBS dómstólsins dags. 12. maí 1998 í máli nr. C-336/96, er meðal annars fjallað um meginregluna og undantekninguna frá henni varðandi skiptingu skattlagningarrettarinnar í 19. gr. OECD-fm versus fransk-þýska tvísköttunarsamningsins. Frú Gilly var búsett í Frakklandi en starfaði við þýskan skóla. Þýsk-franski tvísköttunarsamningurinn hafði að geyma ákvæði um tvöfalt ríkisfang, öfugt við OECD fyrirmyndina, sbr. fyrirvara Frakklands í 11-lið athugasemdana við 19. gr. OECD-Fm (2005-útgáfan). Frú Gilly var með tvöfalt fransk-þýskt ríkisfang og gat hún því ekki notfært sér undanþáguna í tvísköttunarsamningnum, sem leiddi til þess að Þýskaland fékk skattlagningarrettinn í samræmi við

sambærilegt ákvæði og 1. mgr. 19. gr. OECD-fm. Í Þýskalandi var skattlagningin þyngr en í Frakklandi og hélt frú Gilly því fram að það striddi gegn EBS samningnum um fjörfelsi, en dómurinn hafnaði kröfu hennar.

112 Sjá annars vegar 8. tl. 3. gr. og 3. tl. 4. gr. SL.

113 Árið 1992 leystu orðin: „Salaries, wages and other similar remuneration“ leystu af hölmi orðið „remuneration“. Samkvæmt 21 lið athugasemda við 19. gr. (2005-útgáfan) var það gert til að undirstrika að 19. gr. tæki ekki til manna, sem ekki væru ráðnir til stafa, heldur rækju sína vinnu sem sjálfstæðir aðilar.

1.2.5.2.3. Vinnuveitandi

Ákvæði 19. gr. OECD-fm tekur eingöngu til manna sem gegna þjónustu í þágu ákvæðinna aðila. Í tilvikum Íslands eru þessir vinnuveitendur í flestum tilvikum ríkið og sveitarfélög. Starfsmenn stjórnarráðsins og undirstofnanna þess svo og ýmissa fyrirtækja á B-hluta fjárlaga heyra því undir ákvæðið. Einkaréttarleg félög eins og hlutafélög eða einkahlutafélög sem ríkið á meirihlutann í eða jafnvel allt hlutaféð falla hins vegar þar fyrir utan.

Um skiptingu skattlagningaréttar vegna starfsmanna þeirra fer því samkvæmt 15. gr. OECD-fm. Rókin fyrir þessu byggjast ekki á 3. mgr. 19. gr. fyrirmyndarinnar heldur þeirri staðreynd að starfsmenn slíkra aðila teljast starfsmenn hlutafélagsins, hins einkaréttarlega aðila, en ekki hluthafans, það er ríkisins. Meiri óvissa ríkir aftur á móti um réttarstöðu starfsmanna sjálfseignarstofnana. Formlega séð teljast þær sjálfstæðir réttaraðilar. Ríki eða sveitarfélög kosta þó rekstur sjálfseignarstofnana að mestu leyti.

Vafasamt er þó hvort unnt sé að líta á þær sem undirstofnanir ríkis eða staðbundnum stjórnvalds.¹¹⁴ Gagnstætt 2. mgr. hefur 1. mgr. 19. gr. þannig ekki að geyma neinn fyrirvara þess efnis að ákvæðið gildi einnig ef starfsemin hefur verið fjármögnuð

af ríkinu, undirstofnunum þess eða staðbundnum stjórnvöldum, sbr. orðalagið „out of funds created by“. Staða starfsmanna sjálfseignarstofnana hlýtur því að ráðast af því hvort unnt sé að líta á þær sem óaðskiljanlegan hluta af hinu opinbera.¹¹⁵

Orðin „opinber aðili“ og „ríki og sveitarfélög“ hafa til þess að gera frekar rúma merkingu í framkvæmd.¹¹⁶ Í mörgum tilvikum er starfsemi einkaaðila, sem hafa heimild til að framkvæma opinbert vald, þannig lagt að jöfnu við starfsemi opinberra aðila.¹¹⁷ Þessi rúma túlkun er mönnum, sem vinna erlendis, almennt til hagsbóta. Ekki kemur þannig til tvískattlagningar. Hvort íslenskir dómstólar muni leggja þennan rúma skilningi til grundvallar dómum sínum er hins vegar ómögulegt að segja nokkuð um fyrirfram.¹¹⁸

Hjúkrunarfólk, það er lækna og hjúkrunarfræðingar, sem ráðnir eru beint til starfa um skamman tíma á opinberum sjúkrastofnunum á Norðurlöndunum, teljast opinberir starfsmenn í skilningi 1. mgr. 19. gr. Íslandi er því skylt að milda samkvæmt undanþáguaðferð sem þýðir að ekki er heimilt að skattleggja launatekjurnar hér á landi. Til ágreinings getur þó komið ef hlutaðeigandi er ráðinn í gegnum einkaaðila eins og starfsmannaleigu, sér í lagi ef hún annast einhvern hluta launagreiðendaskyldnanna.¹¹⁹

114 Sbr. dæmin sem talin eru upp í 3-lið athugasemda við 19. gr. (2005-útgáfan) sem hljóðar svo á ensku í upphaflegri útgáfunni: „The provisions of the Article apply to payments made not only by a State but also by its subdivisions and local authorities (constituent states, regions, provinces, „départements“, cantons, districts, „arrondissements“, „Kreise“, municipalities, or group of municipalities, etc.)“.

115 Nokkrar af þessum stofnunum hafa verið taldar undanþegnar skatti samkvæmt 1. tl. 4. gr. SL, það er með sama hætti og ríkið og stofnanir þess. Svo er t. d. farið um Fiskifélag Ísland.

116 Sjá t. d. 2. mgr. 1. gr. upplýsingalaga nr. 50/1996.

117 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 274, einkum tilvísun 307 og 308 á þeirri blaðsíðu.

118 Norrænir fræðimenn eru almennt fylgjandi hinna rúmu túlkun, sjá Aage Michelsen, 3. útg., bls. 220. Sami: Norræni tvísköttunarsamningurinn með athugasemdum, 2. útg., 1991, bls. 194 og áfram. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 22-liður athugasemda við 19. gr. telur hins vegar ákvæðið taki ekki til sjálfseignarstofnana.

Zimmer, sbr. bók hans International inntektskatteret, 3. útg., bls. 227, en þar segir, að 19. gr. taki ekki til „virksomhet som er organiseret som egne aksjeselskaper, stiftelser o.l.“

119 Sjá t. d. TFS 2002.311 LSR. Laun til danskra lækna og hjúkrunarfólks vegna vinnu á norskum og sænskum sjúkrahúsum ekki talin falla undir 1. mgr. 19. gr. norræna tvísköttunarsamningsins. Launin voru greidd af dónsku einkafyrirtæki. Að mati Landskattarráttarins var því ekki talið að endurgjaldið, sem starfssliðið fékk greitt, væri laun eða önnur þókun, innt af hendi af opinberum aðila til manns sem ráðinn er til starfa á hennar vegum. Um gagnrýni á dóminn, sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 275, einkum tilvísun 309 á þeirri síðu. Í TFS 2004.224 LR var um að ræða áþekkt mál. Andstætt fyrirtalda málinu taldi Álagningarráðið hins vegar að 1. mgr. 19. gr. tæki til ágreiningsins. Af hálfu Toll og skatts var því haldið fram að skipta bæri skattlagningaréttinum samkvæmt 15. gr. þar sem skattaólinn, er var lækni, hefði verið útleigður starfsmaður, en Álagningarráðið hafnaði kórðu þess með þeim rökum að ljóst væri að lækniurinn hefði verið ráðinn til starfa á hlutaðeigandi sjúkrahúsum.

1.2.5.2.4. *Opinbert starf*

Ákvæði 1. mgr. 19. gr. fyrirmyndarinnar gildir eingöngu um starf þjónustu hins opinbera. Eðli starfsins er þó ekki sérstaklega skilgreint í ákvæðinu eða athugasemdum við það. Miðað við þá breytingu sem gerð var á 1. mgr. 19. gr. OECD-fm 1977 er hins vegar vafasamt að unnt sé að gera kröfu um að starfið sé mjög eða sérstaklega opinbersréttarlegs eðlis.¹²⁰ Einkaréttarlegt starf á vegum ríkis, undirstofnanna þess eða staðbundinna stjórnvalda getur því sjálfsagt heyrt undir ákvæðið. Samkvæmt 3. mgr. 19. gr. falla störf í tengslum við atvinnurekstur á vegum umræddra aðila hins vegar undir eftir atvikum 15.-18. gr. Með atvinnurekstri í þessu sambandi er aðallega átt við skýrt afmarkaða starfsemi á ákveðnu einkaréttarlegu sviði. Sem dæmi má nefna starfsmenn ríkisjárnabrauta, ríkisskipafélaga, ríkisrafmagnsveitna, ríkissíma svo nokkuð sé nefnt.¹²¹

1.2.5.2.5. *Skipting skattlagningarréttarins*

Ákvæði 1. mgr. 19. gr. OECD-fmkveðursvoáum að þóknun, laun og aðrar hliðstæðar greiðslur sem menn fá greidd vegna starfa í þágu ríkis skuli einungis skattleggja í greiðslulandinu það er upprunalandi teknanna. Ef greiðslulandið er heimilisfestarríki starfsmanns ber keldulandi samnings því að milda tvískattlagninguna samkvæmt undanþáguaðferð. Í því samband gildir einu þótt viðtakandi dvelji í vinnulandinu lengur en 183 daga á sérhverjum tólf mánuðum. Þessu er eins farið þegar keldulandið er

greiðslulandið. Heimilisfestarlandið ber sem sagt að milda samkvæmt undanþáguaðferð með stighækkunarfyrirvara, sbr. a-lið 1. mgr. 19. gr. samanborið við 3. mgr. A-liðar 23. gr. og 2. mgr. B-liðar 23. gr. fyrirmyndarinnar.¹²²

Meginreglan að ofan er þó alls ekki algild. Í b-lið 1. mgr. 19. gr. OECD-fm er nefnilega að finna undantekningu frá henni og tekur hún til ákveðinna tilvika er kelduland samnings er greiðsluland. Nánar tiltekið fjalla þessi tilvik um það, er starfsmaður innir af hendi þjónustu fyrir annað ríki í heimilisfestarríki sínu, og hann annað hvort er ríkisborgari í því ríki, eða svo fremi að hann sé ekki ríkisborgari í heimilisfestarríkinu, hefur ekki stofnað til dvalar þar eingöngu vegna starfsins.¹²³ Ef þessum skilyrðum er fullnægt er eingöngu heimilt að skattleggja launin sem kelduland samnings greiðir í heimilisfestarlandi starfsmannsins, það er vinnulandinu. Kelduland samnings, það er greiðslulandið, hefur því ekki skattlagningarrétt þegar svo stendur á.

1.2.5.2.6. *Uppgör teknanna*

Ákvæði 1. mgr. 19. gr. OECD-fm tekur ekki aðeins til beinna launa heldur einnig aðskilinna greiðslna svo sem orlofsfjár, hvers konar fríðinda og hlunninda.¹²⁴ Í ákvæðinu er ekki að finna neinar reglur um uppgjör teknanna en almenn ber að ganga út frá því að uppgjörinu skuli haga eins og þegar um almenn laun vegna persónulegrar vinnu er að ræða.

120 Sjá 5-lið athugasemda við 19. gr. í (2005-útgáfunni) um breytinguna í tengslum við 1977-útgáfuna, þar sem orðin: „við framkvæmd opinbers starfs“ voru fjarlægð úr fyrirmyndinni. Eftir greint tímamark er slíkan fyrirvara því ekki að finna í tvísköttunarsamngi, sjá t.d. 1975-samninginn við USA, sbr. 23. gr. hans er hljóðaði svo: „eða starf, sem hann innti af hendi sem opinbert starf“ annars vegar og 2007-samninginn hins vegar, en þar hafa umrædd orð verið felld niður.

121 Sbr. 6-liður athugasemda við 19. gr. (2005-útgáfan). Nánar, sjá Bent Munch Pedersen í SU 1998, 155.

122 Um innlendan rétt, sjá hér til fróðleiks 1. mgr. 69. gr. SL.

123 Þetta er í samræmi við þá heimild, sem gestaríki þjóðar hefur til að skattleggja ákveðna starfsmenn sendiráða, einkum

lág setta innlenda starfsmenn eins og þjónustustarfsmenn samkvæmt Vinsarsamningnum um stjórnmalasamband, sjá lög um aðild Íslands að alþjóðasamngi um stjórnmalasamband nr. 16/1971. Íslendingur sem starfar við öryggisgæslu við Bandaríska sendiráðið er því skattskyldur hér á landi, sjá Zimmer, bls. 227.

124 Sbr. 2.2-lið athugasemda við 19. gr. (2005-útgáfan). Þessi liður kom upphaflega inn í fyrirmyndanna 1994. Árið 1997 var honum svo breytt. Í athugasemdunum kemur skýrlega fram að starfsmannahlunnindi svo sem endurgjaldslaus afnot af bifreið, íbúð heyrir undir hugakið. Umræddur liður ber vott um að menn hafi viljað gera ákvæðið skýrar, taka af öll tvímæli um merkingu hugtakins launa.

1.2.5.3. Stjórnarlaun

Stjórnarlaun og skyldar greiðslur, sem greidd eru af fyrirtæki heimilisföstu í keldulandi samnings, má skattleggja í því landi samkvæmt 16. gr. OECD-fm.¹²⁵ Andstætt 15. gr. fyrirmyndarinnar gerir 16. gr. ekki kröfu um að hin persónulega vinna, stjórnarstarfið, sé innt af hendi í keldulandi samnings. Kelduland samnings getur því skattlagt stjórnarlaun jafnvel þótt vinnan sé innt af hendi í heimilisfestarlandi mannsins eða ótilteknu þriðja landi. Þegar keldulandi samnings er heimilt að skattleggja samkvæmt 16. gr. verður heimilisfestarland starfsmanns að milda samkvæmt aðferðarákvæði 23. gr.

Gildissvið 16. gr. einskorðast við stjórnarlaun, sem greidd eru af fyrirtæki, sem heimilisfast er í greiðslulandinu, það er keldulandi samnings. Ákvæðið á því ekki við þegar fyrirtæki er heimilisfast í heimilisfestarríki stjórnarmanns eða ótilteknu þriðja ríki.¹²⁶ Ekki er heldur unnt að notast við 15. gr. OECD-fm þegar svo stendur á þar sem ekki er um að ræða eiginlegt ráðningarsamband á milli stjórnarmanns og fyrirtækis. Af þeim sökum verður að skipta skattlagningarréttinum samkvæmt öðrum ákvæðum og kemur þá einkum 21. gr. eða jafnvel 14. gr. til greina í því sambandi. Aðeins heimilisfestarland starfsmanna getur því skattlagt stjórnarlaunin þegar svo stendur á og gildir einu þótt vinnan sé að nokkru leyti innt af hendi í keldulandi samnings.

Hugtakið „félag“ er skilgreint í b-lið 1. mgr. 3. gr. OECD-fm og samkvæmt því er þar segir heyra persónubundin félög ekki undir skilgreininguna.¹²⁷ Ákvæði 16. gr. kemur því ekki til greina sem skiptingarákvæði

þegar sameignarfélög eða samlagsfélög eiga í hlut jafnvel þótt slík félög hafi stjórn. Þess í stað verður að beita ákvæði 15. gr. eða jafnvel 21. gr. Ákvæði 16. gr. skiptir aðeins skattlagningarréttinum vegna greiðslu launa og skyldra greiðslna til stjórnarmanna.¹²⁸ Greiðslur til framkvæmdastjóra eru því undanskildar skiptingu samkvæmt ákvæðinu. Undir 16. gr. falla þar að auki aðeins greiðslur er viðtakandi fær sem þátttakandi í stjórn fyrirtækis, sbr. hinn enska texta fyrirmyndarinnar „in his capacity as a member of the board of directors of a company“.

Inni stjórnarmaður af hendi önnur störf í þágu félags svo sem sérfræðiráðgjöf, lögfræðiþjónusta eða aðra vinnu, skiptist skattlagningarrétturinn vegna þessa ekki samkvæmt 16. gr. heldur einhverju öðru ákvæði fyrirmyndarinnar svo sem 14. gr., 15. gr. eða jafnvel 21. gr. Gildissvið 16. gr. takmarkast á hinn bóginn ekki eingöngu við föst stjórnarlaun, það er hina beinu þóknun. Stjórnarlaun, sem ákvörðuð eru sem hlutfall af veltu, afkomu o.fl. falla því einnig undir ákvæðið.¹²⁹ Einu máli gildir líka hvort stjórnarlaun séu greidd í beinum peningum, friðu eða hlunnindum. Í 16. gr. er ekki fjallað um það hvernig gera beri upp hinar skiptingarhæfu tekjur. Uppgjör þeirra fer því alfarið eftir reglum í hlutaðeigandi landi.

1.2.5.3.1. Listamenn, tónlistarmenn og íþróttamenn

Ákvæði 17. gr. OECD-fm felur í sér undanþágu frá 7. gr. (14. gr.) og 15. gr. fyrirmyndarinnar.¹³⁰ Samkvæmt greininni getur kelduland

125 Sjá Aage Michelsen, 3. útg., bls. 212. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 277.

126 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 3. útg., bls. 235. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. útg., 17-liður athugasemda við 16. gr.

127 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 3. útg., bls. 235. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 16-liður athugasemda við 16. gr.

128 Þegar um er að ræða erlend fyrirtæki getur verið erfitt að ákveða hvaða stofnun eða einstaklingar teljist stjórn, sbr.

Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 277. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 16-liður athugasemda við 7. gr.

129 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 277. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 14. útg., 14-liður athugasemda við 16. gr. Ef stjórnarmaður er jafnframt hluthafi getur komið til álita að lita á hluta stjórnarlauna sem dulinn arð.

130 Frávikið felur umfram allt í sér frávik á 6. (183 daga-) mánaðareglunni í 12. gr. og 15. gr. SL.

samnings skattlagt tekjur sem listamaður, tónlistarmaður eða íþróttamaður hlotnast í því ríki.¹³¹ Hlotnist hérlandis búsettum manni slíkar tekjur erlendis frá verður Ísland því að veita mildun samkvæmt 23. gr. OECD-fm. Afli erlendis búsettur maður slíkra tekna hér á landi sæta þær hins vegar takmarkaðri skattskyldu samkvæmt 3. tl. 3. gr., sbr. 2. tl. 70. gr. SL.

Hugtakið listamaður er notað í ákvæðinu í dæmaskyni fyrir leikara í leikhúsi eða kvikmynd, listamann í hljóðvarpi eða sjónvarpi. Af þessum má álykta að

aðaláherslan liggja í hinum listræna viðburð sem slíkom, sbr. orðið entertainer í hinni ensku útgáfu fyrirmyndarinnar. Ekki skiptir máli hvort flutningurinn/framkoman er beinn eða tekinn upp og síðan endurvarpað eða fluttur fyrir framan áheyrendur. Hins vegar er gerð krafa um að flutningurinn sé listrænn og skemmtandi, sbr. aftur enska orðið entertaining enda þótt ekki sé unnt að setja neitt viðmið í því sambandi.¹³²

Samkvæmt þessu er unnt að flokka aðila í listamenn og ekki listamenn:

LISTAMENN	EKKI LISTAMENN
Löftfimleikamenn	Leikarar, hljómlistarm. í auglýsingum
Leikarar (leikhús, sjónvarp, útvarp)	Útsendingarstjórar
Fjöllistamenn, (sirkus)	Arkitektar
Uppistandarar	Uppboðshaldarar
Hljómsveitarstjórar	Rithöfundar
Plötusnúðar	Umboðsmenn (listamanna)
Þrauta-töframenn (fakir)	Kvikmyndatökumenn
Galdra-törfamenn (magicians)	Danshöfundar
Listastjórnendur (Master of ceremony)	Tónskald
skemmtanastjórar	Tökulið (crew) (kvikmyndir, , útvarp, sýningar (uppfærslur))
sjónvarp, Hljómlistamenn	Klipparar (cutters)
Umhverfislistamenn (packaging artist, t. d. Christo)	Látnir leikarar (réttur til hlutdeildar í sýningarþóknun) ¹³³
Brúðleikarar	Hönnuðir (búningahönnuðir, leikmyndagerðarmenn, ljósamenn)
Spyrlar og þáttastjórnendur	Leikstjórar (leikhús, sjónvarp, útvarp)
Útvarpsleikarar	Uppgötvarar
Hringleikastjórar (sirkus)	Tæknimenn (hjód-, ljósa- og myndbandsmenn)
Nektardansarar (gægju- og lifandisýningar)	Fatahönnuðir (tisku)
Söngvarar	Útfararstjórar
Sjónvarps og útvarps listamenn	Sýningarstjórar
Myndbandslistamenn	Viðtalsmenn Fjölmiðlamenn (sjónvarp, útvarp, lifandi) þáttastjórnendur
Upplesarar	Viðmælendur (gestir)
Uppistandarar	Uppfinningamenn
	Blaðamenn
	Framkvæmdastjórar

131 Sbr. Aage Michelsen, 3. útg., bls. 213. Sami: Norræni tvísköttunarsamningurinn með athugasemdum, 2. útg., bls. 188 og áfram. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006,

bls. 278.

132 Sbr. Dick Molenaar: Taxation of international performing artistes: bls. 91 og áfram.

LISTAMENN

EKKI LISTAMENN

Módel í auglýsingum
 Módel á fata sýningum
 Myndlistarmenn
 Ljósmyndarar
 Pianóstillingarmenn
 Framleiðendur
 Útvarpsmenn (spilarar, þulir)
 Æfingar listamanna, stjórnenda
 Fréttamenn
 Kokkar, þjónar, veitingamenn
 Myndhöggvarar
 Hljóðtæknimenn
 Fyrirlesarar á ráðstefnum
 Leiksmiðir, hönnuðir
 Hljómlistakennarar, leiklistarkennarar,
 danskennarar
 Sjónvarps og útvarpsmenn (þulir,
 þáttastjórnendur, veðurfræðingar)
 Skemmtiferða bókarar
 Skemmtiferða stjórnendur
 Skrifitarar Skrifta

Aðstoð við framkvæmd listviðburðar, stjórnun og þess háttar fellur semsé utan við gildissvið ákvæðisins.¹³⁴ Ef maður er bæði leikari og leikstjóri í sýningu verður þess vegna að skipta endurgjaldinu. Aðeins greiðsla fyrir leikinn lýtur skiptingu samkvæmt 17. gr. fyrirmyndarinnar. Um skiptingu skattlagningarréttarins vegna leikstjórnunarinnar fer hins vegar samkvæmt 14. gr. eða jafnvel 15. gr. Þetta gildir fortakslaust nema leikstjórnin teljist svo léttvæg að horfa megi fram hjá henni sem greiðsluhluta.¹³⁵ Sé sýning eða hljómlist tekin upp og gefin út á hljóm- eða mynddisk heyrir þóknun fyrir það ekki undir 17. gr.

heldur 12. gr. sem höfundalaun.¹³⁶

Hugtakið íþróttamaður hefur sömuleiðis tiltölulega rúma merkingu. Undir það falla þar af leiðandi allir sem stunda íþróttir með einum eða öðrum hætti. Auk hefðbundinna íþróttagreina svo sem frjálsíþróttar, knattspyrnu o. fl. tekur hugtakið þannig til manna sem iðka skák, spilamennsku af ýmsu tagi svo sem „brigde“ o. fl.¹³⁷ Ákvæði 1. mgr. 17. gr. felur aðeins í sér undanþágu frá 7. gr. (14. gr.) og 15. gr. OECD-fm. Samkvæmt því tekur greinin aðallega til listamanna sem ráðnir eru til að koma fram hjá eða af einkafyrirtækjum.¹³⁸ Ef hið opinbera er greiðandinn fer því

133 Sem dæmi um þetta má nefna tvö tilvik. Hið fyrsta varðar hljómsveitina Lynyard Skynyrd en árið 2003 ánöfnuðu hljómsveitarmeðlimir hluta þóknunar vegna framkomu á hljómleikum til tveggja látinna hljómsveitarmeðlima sem enn eru taldir hljómsveitarmeðlimir. Síðara tilvikid snertir „Elvis in concert“ en þar eru myndskildir af Elvis heitnum flétuð inn í sýningu.

134 Sbr. 3-liður athugasemda við 17. gr. (2005-útgáfan).

135 Sbr. 4-liður athugasemda við 17. gr. (2005-útgáfan).

136 Sbr. 9-liður athugasemda við 17. gr. (2005-útgáfan).

137 Sbr. 5-liður athugasemda við 17. gr. (2005-útgáfan).

138 Sbr. TFS 1996, 338 TSS. Talið að skipting skattlagningarréttar vegna launa, sem danska ríkisútvarpið greiddi manni sem heimilisfastur var í Svíþjóð, ætti að fara eftir 19. gr. í norræna tvísköttunarsamningnum. Skattlagningarrétturinn tilheyrði því vinnulandinu, Danmörku. Í málinu var því haldið fram 17. gr. ætti ekki við um listamenn, sem ráðnir væru til starfa af hinu opinbera, þar sem 17. gr. eftir efni sínu gildi aðeins „þrátt fyrir ákvæði 14. og 15. gr.“ en ekki þátt fyrir 19. gr.

um skiptingu skattlagningarrettarins samkvæmt 19. gr. fyrirmyndarinnar. Áður fyrr var þetta rökstutt með vísan til þess að 3. mgr. 19. gr. hafði ekki að geyma neinn fyrirvara um listamenn. Við endurskoðun fyrirmyndarinnar 1995 var þessu af þeim sökum breytt.¹³⁹

Eingöngu tekjur, sem listamaður og eða íþróttamaður fær í þóknun vegna framkomu á list- og eða íþróttaviðburði sæta skiptingu samkvæmt 17. gr. OECD-fm. Hér til telst þó ekki aðeins hin beina þóknun og heldur og aðrar greiðslur svo sem auglýsingatekjur og ágóðagreiðslur sem tengjast viðburðinum með einum eða öðrum hætti.¹⁴⁰ Á hinn bóginn falla greiðslur almenns eðlis fyrir utan gildissvið ákvæðisins. Hljómlistamaður, sem kemur fram á tónleikum gegn greiðslu, heyrir því skilyrðislaust undir ákvæðið. Séu tónleikarnir teknir upp og gefnir út á plötu lúta tekjurnar hins vegar skiptingu sem höfundalaun, sbr. 12. gr. fyrirmyndarinnar.

Í 2. mgr. 17. gr. OECD-fm er að finna ákvæði sem ætlað er að hindra misnotkun skiptingarréttinum. Samkvæmt því gildir einu hvort hlutaðeigandi listamaður kemur fram í eigin nafni eða á vegum annars aðila svo sem fyrirtækis. Vinnulandið getur sem sagt skattlagt hvort heldur sem er. Í norræna tvísköttunarsamningnum hefur einni málsgrein verið bætt við 17. gr. Er hún því ekki tvær heldur þrjár málsgreinar.

Samkvæmt 3. mgr. skal ekki beita ákvæðum 1. og 2. mgr. um tekjur sem listamenn eða íþróttamenn heimilisfastir í samningsríki afla með störfum sem leyst eru af hendi í öðru samningsríki þegar heimsóknin í því ríki er aðallega kostuð af opinberu fé í fyrrnefnda ríkinu, það er ríkinu sem þeir koma frá. Í slíkum tilvikum skattleggjast

tekjurnar semsé einungis í fyrrnefnda ríkinu, það er greiðsluríkinu. Vinnulandið getur því ekki skattlagt þegar svo stendur á. Skipting skattlagningarrettarins er því hagam eins og um opinbert starf sé að ræða, sjá til hliðsjónar 19. gr. OECD-fm.

1.2.5.4. Eftirlaun og lífeyrir

1.2.5.4.1. Almenn

Ákvæði 18. gr. og 2. mgr. 19. gr. fjalla um eftirlaun og skyldar greiðslur sem maður hefur áunnið sér í vinnu einhvern tímamann á lífsleiðinni (starfstengd eftirlaun/lífeyrir).¹⁴¹ Við skoðun á ákvæðunum sést að þau skipta skattlagningarréttinum á milli samningsríkja á ólíkan hátt. Upprunaland teknanna, keldulandið, er þannig útilokað frá að skattleggja eftirlaun sem heyra undir 18. gr. Keldulandið, sem greiðsluland, getur hins vegar óhindrað skattlagt eftirlaun sem 2. mgr. 19. gr. tekur til. Hvort eftirlaun falla undir 18. gr. eða 2. mgr. 19. gr. ræðst umfram allt af því hver greiðandinn er. Skattlagningarrettur vegna eftirlauna (lífeyris), sem maður hefur ekki áunnið sér í vinnu (almannatryggingar), skiptist ekki samkvæmt 18. gr. eða 2. mgr. 19. gr. heldur 21. gr. Aðeins heimilisfestarland skattaðila getur því skattlagt þegar svo stendur á.

1.2.5.4.2. Eftirlaun og lífeyrir til opinberra starfsmanna

Ákvæði 2. mgr. 19. gr. OECD-fm fjallar um eftirlaun þar með talið lífeyri sem maður hefur áunnið sér vegna opinbers starfs. Þegar slík eftirlaun eru greidd af hlutaðeigandi samningsríki sjálfu, undirstofnun þess eða staðbundnu stjórnvaldi eins og sveitarstjórn á greiðslulandið skattlagningarréttinn. Skilyrði er þó að greiðsla eftirlaunanna,

¹³⁹ Sbr. 13-lið athugasemda við 17. gr. fyrirmyndarinnar, 2005-útgáfan. Sjá Aage Michelsen, 3. útg., bls. 213. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 278. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 12-liður athugasemda við 17. gr.

¹⁴⁰ Sbr. Zimmer, bls. 229-230. Úr réttarframkvæmd í Noregi,

sjá t. d. Utv. 1998, bls. 1397 FIN, en þar dæmt að „sign of fee“ sem sænskt fótboltafélag greiddi manni er búsettur var í Noregi félli undir ákvæðið.

¹⁴¹ Sjá Aage Michelsen, 3. útg., bls. 214. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 279.

þar með talið lífeyrisins tengist fyrirverandi starfi manns í þjónustu hlutaðeigandi aðila.¹⁴² Ef greiðslulandið er kelduland samnings ber heimilisfestarlandinu því að milda tvískattlagninguna samkvæmt undanþáguaðferð með fyrirvara um stighækkun, sbr. orðalagið „skal einungis.“

Ákvæði 2. mgr. 19. gr. fyrirmyndarinnar tengist 1. mgr. greinarinnar sem fjallað var um hér að framan. Athugasemdir í umfjöllun um þá málsgrein varðandi það hvaða kröfur stjórnvald, starf o. fl. þarf að fullnægja svo að unnt sé að beita ákvæðinu eiga því jafnt við um fyrirverandi starf sem núverandi. Ef fyrirverandi starf manns hefur tengst (einkaréttarlegum) atvinnurekstri hins opinbera á 2. mgr. 19. gr. ekki við, sbr. 3. mgr. sömu greinar. Ákvæði 2. mgr. 19. gr. tekur einnig til eftirlauna, þar með talið lífeyris, sem greidd eru af sjálfstæðum sjóðum er hið opinbera hefur komið á fót. Skilyrði er þó að sjóðurinn hafi verið stofnaður af ríkinu, undirstofnunum þess eða staðbundnu stjórnvaldi eins og sveitarfélagi.

Ákvæði 2. mgr. 19. gr. tekur því ekki til eftirlauna, þar með talið lífeyris, sem greiddur er af einkareknum lífeyrissjóðum. Sem dæmi um slíka sjóði má nefna Lífeyrissjóð lækna, Lífeyrissjóð verkfræðinga o. fl. og gildir einu máli í því sambandi þótt iðgjaldið sem skapar eftirlauna- eða lífeyrisréttinn tengist starfi manns í þágu ríkis eða sveitarfélags.¹⁴³ Meginreglan um skiptingu skattlagningaréttar eftirlauna og lífeyris er ekki fortakslaus. Í b-lið 2. gr. 19. gr. er nefnilega að finna undantekningu frá henni. Samkvæmt því ákvæði skattleggjast eftirlaun og lífeyrir í heimilisfestarlandi

skattaðila - jafnvel þótt þau séu áunnin í opinberu starfi í keldulandi samnings - ef hann er ríkisborgari í heimilisfestarlandinu.

1.2.5.4.3. Eftirlaun og lífeyrir til almennra starfsmanna

Ákvæði 18. gr. OECD-fm tekur til eftirlauna og skyldra greiðslna (lífeyris frá lífeyrissjóðum) sem maður hefur áunnið sér í vinnu hjá einkaaðilum að undanteknum eftirlaunum og skyldum greiðslum sem 2. mgr. 19. gr. fyrirmyndarinnar tekur til eða falla undir 21. gr. fyrirmyndarinnar.¹⁴⁴ Eftirlaun og lífeyrir sem falla undir 18. gr. má einungis skattleggja í heimilisfestarríkinu. Kelduland samnings, það er landið, sem eftirlaunin eða lífeyririnn stafa frá, er því óheimilt að skattleggja. Í því sambandi gildir einu þótt eftirlaunin eða lífeyririnn sé áunnin með greiðslum sem veitt hafa skattahlunnindi í keldulandinu (frádráttarrétt) svo sem frádrátt frá tekjum eða undanþágu frá skattlagningu.¹⁴⁵

Ákvæði 18. gr. OECD-fm takmarkast ekki aðeins við eftirlaun og lífeyri sem menn hafa áunnið sér í vinnu hjá einkafyrirtækjum. Eftirlaun og lífeyrir, er hið opinbera greiðir starfsmanni, getursömuleiðis fallið hérundir. Skilyrðier aðeins að eftirlaunin eða lífeyririnn sé áunninn í starfi. Tengist eftirlaunin eða lífeyririnn fyrirverandi starfi manns með slíkum hætti getur heimilisfestarríki starfsmanns ekki aðeins skattlagt eftirlaun og eða lífeyri hans, heldur einnig maka- eða ekkjulífeyrir svo og barnalífeyrir til eftirlifenda hans.¹⁴⁶ Einkalífeyrir þar með talið viðbótarlífeyrissparnaður fellur hins vegar ekki undir 18. gr. heldur 21. gr.

Hér á landi er ekkert því til fyrirstöðu

142 Í TFS 1989:26 LSR var 1. mgr. 19. gr. í dansk-spanska tvísköttunarsamningnum túlkuð svo að hún veitti Danmörku rétt á að skattleggja eftirlaun sem maður fékk greidd vegna fyrirverandi starfs hjá sjálfseignarstofnun. Í því sambandi verður þó að hafa í huga að gagnstætt 2. mgr. 19. gr. OECD-fm tekur sá samningur til rækslu starfs í „þjónustu hins opinbera og sjálfseignarstofnana“. Eftirlaun alþingismanns voru talin heyra undir 1. mgr. 19. gr. í dansk-spanska tvísköttunarsamningnum í TFS 2003:755 Ø en niðurstöðu hans hefur verið áfrýjað.

143 Sjá Aage Michelsen, 3. útg., bls. 214. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 282.

144 Sjá Aage Michelsen, 3. útg., bls. 220. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 283.

145 Þessi skilyrðislaus úthlutun skattlagningaréttarins til heimilisfestarlandsins getur haft óheppilegar afleiðingar vegna ólíkra uppbyggingar lífeyriskerfa ríkja.

146 Sbr. 3-lið athugasemda við 18. gr. fyrirmyndar OECD að tvísköttunarsamningi (2005-útgáfan).

að persónubundið félag ráði þátttakendur félagsins til starfa. Gegni slíkur maður starfi hjá félaginu verður hann að greiða í lífeyrissjóð eins og aðrir. Vandkvæði geta þó komið upp ef hann hefur ekki greitt í lífeyrissjóð og félagið samþykkir að greiða honum eftirlaun er hann lætur af starfi. Sé maðurinn t. d. búsettur í Danmörku er líklegra að greiðslan verði skattlögð sem atvinnureksrartekjur en eftirlaun.¹⁴⁷ Helgast það af því að samkvæmt dönskum rétti getur þátttakandi ekki verið starfsmaður sameignarfélags. Þessu er hins vegar öðruvísi farið þegar hlutafélög, þar með talið einkahlutafélög, eiga í hlut. Í því sambandi má þó ekki vera um dulda arðgreiðslu að ræða.

Meðal aðildarríkja OECD hefur nokkuð verið deilt um hvort greiðsla sem innt er af hendi til starfsmanns í tengslum við starfslok hans skuli teljast eftirlaun samkvæmt 18. gr. (einkafyrirtæki) eða 2. mgr. 19. gr. (opinbert fyrirtæki) eða laun samkvæmt 15. gr. (einkafyrirtæki) eða 1. mgr. 19. gr. (opinbert fyrirtæki).¹⁴⁸ Samkvæmt íslenskum rétti orkar almennt ekki tvímælis að fara beri með slíkar greiðslur sem laun.¹⁴⁹ Um skiptingu skattlagningarréttar vegna þeirra hér á landi fer því samkvæmt 15. gr. eða 1. mgr. 19. gr. (launaákvæðin) en ekki samkvæmt 18. gr. eða 2. mgr. 19. gr. (eftirlauna- og lífeyrisákvæðin).

Hér á landi er launþegum heimilt að draga iðgjald af launum til öflunar lífeyrisréttinda frá launum við ákvörðun tekjuskatts. Jafnframt er horft fram hjá mótframlagi atvinnurekanda við skattlagningu, það er að segja það framlagið telst ekki laun

við ákvörðun tekjuskatts eins og önnur hlunnindi. Í staðinn er lífeyrir skattlagður eins og laun þótt hann sé að mestu leyti vextir. Fylgi Ísland fyrirmynd OECD við gerð ákveðins tvísköttunarsamnings er því fyrirmanað að skattleggja lífeyririnn flytji launþegi til útlanda er hann lætur af starfi. Jafnvel er hugsanlegt að maðurinn sleppi algerlega við skattlagningu ef lífeyriskerfið í því landi sem maður flytur til er verulega frábrugðið hinu íslenskra kerfi.¹⁵⁰

Hægt er að bregðast við þessu með ýmsu móti svo sem tekjufærslu þess frádráttar sem menn hafa notið vegna iðgjalda sinna einhver umliðin ár, hugsanlega með álagi. Við flutning af landi brott og niðurfellingu ótakmarkaðrar skattskyldu yrði manni semsé gert skylt að greiða frádráttinn til baka. Í annan stað er unnt að víkja frá leiðbeiningum fyrirmyndar OECD um skiptingu skattlagningarréttarins og áskilja keldulandinu skattlagningarrétt í stað heimilisfestarlandsins. Þannig er þessu t.d. farið í norræna tvísköttunarsamningnum. Einnig kemur til greina að semja um varaskattlagningarrétt við hitt ríkið. Reynsla sýnir þó að ríki eru almennt treg að víka frá fyrirmyndinni að þessu leyti og verður Ísland því almennt að sætta sig við að hafa ekki skattlagningarrétt þegar eftirlauna- eða lífeyrisþeginn er búsettur erlendis.¹⁵¹

1.2.5.4.4. Tryggingabætur og félagsleg aðstoð

Ákvæði 18. gr. og 2. mgr. 19. gr. OECD-fm um skiptingu skattlagningarréttar vegna eftirlauna og hvers konar lífeyrisgreiðslna taka ekki til greiðslna samkvæmt

147 Sbr. U 1989, 145 H/TFS 1989, 38 H. Eftirlaun til fyrverandi þátttakanda í sameignarfélagi ekki talin heyra undir 18. gr. í dansk-spánska tvísköttunarsamningnum heldur 7. gr. sem tekjur af atvinnurekstri. Af því leiddi að Danmörk gat skattlagt.

148 Sbr. 3-liði athugasemda OECD-fm (2005-utgáfan) við 18. gr. Fyrirmyndin veitir í sjálfu sér enga úrlausn en bendir ríkjum að leysa málið með gagnkvæmum samningi, sbr. 25. gr. fyrirmyndarinnar.

149 Þetta er auðvitað háð því að um reiknað endurgjald sé

að ræða.

150 Frá skattalegu sjónarmiði einkennist íslenska lífeyriskerfið af því, að iðgjald er frádráttarbært við launatekjuskattlagningu, en lífeyrir skattskyldur sem laun. Hjá öðrum löndum kann þessu að vera öfugt farið. Iðgjald í lífeyrissjóð er semsé ekki frádráttarbært við launatekjuskattlagningu, en lífeyrir undanþeginn skatti eða skagglagður með verulega lægra skatthlutfalli en aðrar tekjur.

151 Sjá Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 283.

almannatryggingalögum eða félagslegrar aðstoðar. Í því sambandi gildir einu þótt greiðslurnar séu inntar af hendi við starfslok eða þegar ákveðnum lífaldri er náð, maður verði fyrir slysi o. fl.¹⁵² Til þess að tekjur heyri undir umrædd ákvæði þurfa semsé að vera fyrir hendi ákveðinn tengsl milli greiðslunnar og starfsins. Þessi tengsl eru ekki til staðar þegar um greiðslur samkvæmt lögum um almannatryggingar eða félagslega aðstoð er að ræða. Skipting skattlagningarrettar vegna þessara greiðslna fer því ekki samkvæmt 18. gr. eða 2. mgr. 19. gr. heldur 21. gr. fyrirmyndarinnar.

Þess vegna ber einungis að skattleggja greiðslurnar í heimilisfestarríki viðtakanda. Keldulandið, Ísland í þessu tilviki, sem innir greiðslurnar af hendi, getur því ekki nýtt sér hinn takmarkaða skattlagningarrett sinn samkvæmt 2. tl. 3. gr., sbr. 2. tl. 70. gr. SL. Auðvitað má deila um það hvort þetta sé eðlilegt fyrirkomulag. Flestir hafa skilningi á því að landið sem innir greiðslu af hendi samkvæmt lögum um almannatryggingar eða félagslega aðstoð vilji eiga möguleika á að skattleggja tekjurnar. Vegna þessa hafa mörg lönd þar á meðal nokkur Norðurlandanna gert fyrirvara við 18. gr. OECD-fm.¹⁵³

Skiljanlegt er því að ákvæði 18. gr. norræna tvísköttunarsamningsins víki frá fyrirmynd OECD að þessu leyti. Skipting skattlagningarrettarinnar vegna eftirlauna, þar með talið lífeyris, sem áunninn er í starfi hjá einkafyrirtækjum er þó með sama

hætti og fyrirmyndin leggur til. Hins vegar skulu eftirlaun og aðrar svipaðar greiðslur, hvort sem þær eru inntar af hendi með vissu millibili eða í einu lagi, sem greiddar eru samkvæmt almannatryggingalöggjöf samningsríkis eða úr öðrum opinberum sjóðum samningsríkis, sem eru reknir til að tryggja velferð almennings, einungis skattlagðar í keldulandi samnings. Það er greiðslulandinu.

1.2.5.5. Námsmenn og nemar
Ákvæði 20. gr. OECD-fm um námsmenn og nema er verulega frábrugðin öðrum skiptingarákveðum í 6.-22. gr. fyrirmyndarinnar.¹⁵⁴ Í 20. gr. er þannig ekki verið að skipta skattlagningarrettinum milli heimilisfestarlands og keldulands samnings heldur umfram allt að tryggja að námsmenn og nemar geti farið til náms í öðru landi án þess að verða heimilisfastir í gestalandinu. Samkvæmt 20. gr. skiptir þannig ekki meginmáli hvar námsmaður er heimilisfastur þegar honum hlotnast tekjur heldur að hann hafi ekki verið heimilisfastur í gestalandinu er hann hóf nám.¹⁵⁵ Fullnægi námsmaður þessu skilyrði er gestalandinu semsé óheimilt að skattleggja tekjur hans.

Gildissvið 20. gr. er að ýmsu leyti takmarkað. Í fyrsta lagi geta aðeins námsmenn og nemar byggt rétt á því. Dvölin í gestalandinu verður því umfram allt að vera tilkomin vegna náms eða þjálfunar.¹⁵⁶ Vinna með námi þarf þó ekki að hindra að maður

152 Sjá Aage Michelsen, 3. útg., bls. 221. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 284.

153 Sbr. 43-lið athugasemda við 18. gr.

154 Sjá Aage Michelsen, 3. útg., bls. 221. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 284.

155 Ákvæði 20. gr. hindrar því skattlagningu umræddra tekna í námslandinu. Í því sambandi skiptir ekki máli þótt námsmaðurinn beri fulla skattskyldu í heimsóknarlandinu og hafi jafnvel sagt upp eða felld niður skattskyldu sinni í brotflutningslandinu, sbr. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 11-liður athugasemda við 20. gr. Úr réttarfrákvæmd, sjá SKM 2005, 420 LSR. Í málinu komst Landskattarétturinn að þeirri niðurstöðu að ótakmörkaðri skattskylda norsks ríkisborgara í Danmörku, sem flutt hafði til Danmerkur 1996 og felld niður heimilisfesti sína í Noregi, hefði fallið niður vegna dvalar í þrjú mánuði 1997 og

fimm mánuði 1998 án þess að full skattskylda stofnaðist þar í landi. Þegar skattaðilinn, er var kona hóf nám í Danmörku 1. sept. 1998, fullnægi hún þess vegna ekki því skilyrði að hafa verið búsett, heimilisfóstr, í öðru ríki áður en hún flutti til Danmerkur vegna námsins og voru námsstyrkir sem hún fékk frá Noregi því taldir skattskyldir í Danmörku.

156 Ágreiningu getur þó valdið hvenær maður telst hafa lokið námi. Í því sambandi er menn sammála um að mörkin skuli setja þannig að stúdentar í kandidatsnámi, það er kandidatsstyrksþegar, teljist ekki námsmenn. Almennir eru þeir nefeitlega ráðnir til vinnu af hlutaðeigandi stofnun. Um afmörkun námsmannahópsins nánar, sjá Frederik Zimmer í Edward Andersson, Nils Mattsson, Aage Michelsen og Frederik Zimmer: Norræni tvísköttunarsamningurinn með athugasemdum, 2. útg., bls. 198. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 11-liður athugasemda við 20. gr.

geti fært sér ákvæðið í nyt. Sumsstaðar er jafnvel mögulegt að undanþiggja ákveðna fjárhæð skatti.¹⁵⁷ Í annan stað einskorðast ákvæðið við tekjur sem námsmanni hlotnast til að kosta framfærslu sína, kennslu eða nám.¹⁵⁸ Aðrar tekjur námsmanns lúta því skiptingu samkvæmt einhverju hinna ákvæða 6.-21. gr. fyrirmyndarinnar. Þar að auki mega tekjurnar ekki vera upprunar í námslandinu. Einungis tekjur sem stafa frá öðru landi, heimilisfestarlandi námsmanns eða ótilgreindu þriðja landi, heyra sumsé undir ákvæðið.¹⁵⁹

1.2.7. Aðrar tekjur

Ákvæði 21. gr. samningsfyrirmyndar OECD fjallar um aðrar tekjur. Með öðrum tekjum er átt við tekjur sem ekki falla undir neitt af ákvæðum 6.-20. gr. fyrirmyndarinnar. Ákvæðið virkar því eins og uppsöfnunarákvæði. Sem dæmi um tekjur sem heyra undir 21. gr. má nefna framfærslustyrki eða meðlög með maka og börnum, hvers konar styrki og bætur, þar með talið félagslega aðstoð og tryggingabætur, þar með talið fæðingarorlofslaun svo nokkuð sé nefnt.

Einnig eftirlaun og lífeyri sem ekki stendur í sambandi við starf, vinninga í happdrætti, keppni og hvers konar veðmálum.¹⁶⁰ Síðast en

ekki síst er talið að tekjur af fjármálagum samningum (n. finansielle instrumenter) utan atvinnurekstrar heyri hérna undir.¹⁶¹ Umræddar tekjur er því ekki unnt að skattleggja samkvæmt 11. gr. eins og vexti eða 13. gr. eins og eignahagnað.

Við túlkun á 21. gr. er nauðsynlegt að huga vel að gildissviði ákvæðisins.¹⁶² Undir 21. gr. falla nefnilega ekki aðeins tekjur sem ekki er fjallað um í neinu öðru ákvæði fyrirmyndarinnar, heldur einnig tekjur, sem taldar eru upp í 6.-20. gr., en heyra ekki undir þau ákvæði. Sem dæmi um slíkar tekjur má nefna arð, vexti og höfundalaun, sem uppruna eiga í þriðja ríki eða heimilisfestarríki samnings, það er sama ríki og skattaðili er búsettur í. Helgast það af því að gildissvið 10., 11. og 12. gr. takmarkast við vexti, arð og höfundalaun sem uppruna eiga í keldulandi samnings.¹⁶³

Rétturinn til að skattleggja aðrar tekjur samkvæmt 21. gr. tilheyrir heimilisfestarríki samnings.¹⁶⁴ Kelduland samnings getur því ekki skattlagt slíkar tekjur.¹⁶⁵ Ákvæði 2. mgr. 21. gr. hefur að geyma rekstrarstöðvarfyrirvara með hliðstæðu orðalagi og rekstrarstöðvarfyrirvararnir í 4 mgr. 10. gr., 4 mgr. 11. gr. og 3. mgr. 12. gr. fyrirmyndarinnar. Þar sem fjallað er um atvinnurekstartekjur þar með talið þann

157 Sbr. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 9-liður athugasemda við 20. gr. Launin, sem maður vinnu sér inn með slíkum hætti, heyra þó ekki undir 20. gr. heldur aðallega 15. gr. Bókun IX í norræna tvísköttunarsamningnum hefur að geyma sérreglur um laun námsmanna frá Færeyjum og Ísland. Sjá nánar Frederik Zimmer í Edward Andersson, Nils Mattsson, Aage Michelsen og Frederik Zimmer: Norræni tvísköttunarsamningurinn með athugasemdum, 2. útg., bls. 1991. Samkvæmt þessum sérreglum er heimilt að undanþiggja allt að 65.000 dkr. skatti í Danmörku, sjá Told og skattstyrelsens cirkulære nr. 139 af 25. 11. 2003. Í danska skattalagasafninu er þessa reglugerð að finna undir álagningarlögunum (ligningsloven).

158 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 284-285.

159 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 285.

160 Sbr. Utv. 1996, bls. 1156 FIN. Grunnlífeyri frá almennatryggingum (folketrygden) ekki talin áunninn vegna starfs og heyrði því ekki undir 18. gr. heldur 21. gr. Utv. 1963, bls. 182 FIN, deilt um skattlagningu vinnings í getraunum skv. áðurgildandi

samsamngi milli Noregs og Svíþjóðar. Utv. 1963, bls. 182 FIN, ágreiningur um skattlagningu stríðsskaðabóta í samngi milli Noregs og Austurríkis.

161 Sbr. Zimmer, bls. 242. Vogel 1997, 12a-liður athugasemda við 21. gr. 2005-útgáfa samningsfyrirmyndar OECD, 7-12-liður athugasemda við 21. gr.

162 Ítarlega umfjöllun um 21. gr. samningsfyrirmyndarinnar er að finna hjá Ward o. fl.: The other income article of income treaties, Bulletin 1990, bls. 409-424. Í umfjölluninni er lögð áhersla á að ekki beri að vanmeta þýðingu 21. gr. samningsfyrirmyndarinnar. Varasamt sé því að sleppa ákvæðinu við gerð tvísköttunarsamninga eins og sum ríki gera.

163 Sbr. Zimmer, bls. 242. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 15-liður athugasemda við 21. gr. Þetta gildir jafnt um tvísköttunarsamninga þar sem 21. gr. hefur að geyma orðalagið „og skiptir ekki máli hvar þeirra er aflað“. frá og með 1977 útgáfu fyrirmyndarinnar og tvísköttunarsamninga þar sem 21. gr. hefur ekki að geyma slíkt orðalag (1963-útgáfa fyrirmyndarinnar), sbr. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 16-liður athugasemda við 21. gr.

hluti þeirra er heyra undir fasta starfsstöð „í fyrri greinum þessa samnings“ það er 7. gr. (og 14. gr.) er 1. mgr. 21. gr. ekki nothæf sem skiptingarákvæði að því er slíkar tekjur varðar. Tilgangur 2. mgr. 21. gr. er því umfram allt að taka af öll tvímæli um þetta.¹⁶⁶

1.2.8. Eignir

Fjallað er um skiptingu skattlagningarrettar vegna eigna í 22. gr. samningsfyrirmyndar OECD. Samkvæmt þeirri grein fylgir skipting skattlagningarrettarins að mestu leyti sömu reglum og skipting skattlagningarrettar vegna reglulegra tekna og hagnaðar af sölu eigna. Heimilisfestarlandið hefur samsé forgangsrétt á að skattleggja sem þýðir að skattlagningarrettur keldulands samnings er vikjandi. Almennt hefur það því ekki rétt á að skattleggja þær eignir skattaðila sem staðsettar eru á yfirráðasvæði þess, sbr. 4. mgr. 21. gr.¹⁶⁷

Frá þessari meginreglu eru þrenns konar undantekningar. Undantekningarreglurnar í 1. og 2. mgr. snerta annars vegar fasteignir og hins vegar eignir sem tilheyra fastri starfsstöð sem staðsettar eru á yfirráðasvæði keldulands samnings. Kelduland samnings getur skattlagt slíkar eignir en af því leiðir að heimilisfestarríki verður að milda samkvæmt A- eða B-lið 23. gr., það er veita tekjuundanþágu eða skattfrádrátt. Skipting skattlagningarrettar vegna þessara eigna samræmist því skiptingu skattlagningarrettarinnar vegna reglulegra tekna og hagnaðar af þeim, sbr. 6. gr. og 1. og 2. mgr. 13. gr. OECD-fm.

Skip og loftför, sem notuð eru í siglingum á alþjóðaleiðum, má hins vegar aðeins skattleggja í því ríki þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn hefur aðsetur sitt. Þessi

skipting er í samræmi við fyrirkomulag skattlagningar hinna reglulegu tekna og hagnaðar af sölu skipa og loftfara, sbr. 8. gr. og 3. mgr. 13. gr. fyrirmyndarinnar. Ef aðsetur raunverulegrar framkvæmdastjórnar er staðsett í keldulandi samnings ber heimilisfestarríkinu því að milda samkvæmt skattafrádráttaráðferð með fyrirvara um stighækkun, sbr. 3. mgr. A-liðar 23. gr. og 2. mgr. B-liðar 23. gr.

Hér á landi var eignarskattur aflagður 1. jan. 2005.¹⁶⁸ Frá og með árinu 2005 þarf því ekki lengur að hafa áhyggjur af tvískattlagningu eigna.

164 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 286. Zimmer, bls. 241. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 4. útg., 15-liður athugasemda við 21. gr. Þetta gildir jafnvel þótt tvísköttunarsamningur hafi ekki að geyma orðalagið „og skiptir ekki máli hvar þeirra er aflagð“. Ákvæði þetta kom inn í samningsfyrirmyndina 1977. Í samningum sem gerðir voru eftir 1963-útgáfunni er því ekki þetta orðalag að finna.

165 Í þessu sambandi er fróðlegt að skoða tvísköttunarsamningsfyrirmynd SP, sbr. 1. og 3. mgr. 21. gr.

166 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervsindkomst, bls. 365 á áfram.

167 Sbr. Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 3, 2006, bls. 286-287.

168 Sbr. lög nr. 129 21. desember 2004.

ÞÖKKUM EFTIRTÖLDUM AÐILUM VEITTAN STUÐNING

GÍSLI BALDUR GARÐARSSON
HRL.
Pósthússtræti 13, 101 Reykjavík

HÉRAÐSDÓMUR N-EYSTRÁ
Hafnarstræti 107, 600 Akureyri

HÉRAÐSDÓMUR REYKJANESS
Fjarðargötu 9, 220 Hafnarfjörður

HÉRAÐSDÓMUR VESTURLANDS
Bjarnarbraut 8, 310 Akranesi

LÖGFRÆÐISTOFA
INGA TRYGGVASONAR
Borgarbraut 61, 310 Akranesi

LÖGMENN THORSPLANI EHF.
Fjarðargötu 11, 220 Hafnarfjörður

LÖGMANNSTOFA JÓNS EGILS
& AUÐAR
Knarrarvogi 4, 104 Reykjavík

MAGNÚS BALDURSSON HRL.
Engjateig 9, 105 Reykjavík

MÁLFLUTNINGSSTOFA
SNÆFELLSNESS
Aðalgötu 2, 340 Stykkishólmi

REYKJANESBÆR
Tjarnargötu 12, 230 Reykjanesbær

RÉTTUR
Klapparstíg 25-27, 101 Reykjavík

SÝSLUMAÐURINN Í BÚÐARDAL
Miðbraut 11, 370 Búðardalur

SÝSLUMAÐURINN Í
HAFNARFIRÐI
Strandgata 31, 220 Hafnarfjörður

UTANRÍKISRÁÐUNEYTIÐ
Rauðarárstíg 25, 101 Reykjavík

TOLLSTJÓRINN Í REYKJAVÍK
Tryggvagötu 19, 101 Reykjavík

LÖGGARÐUR EHF.

LÖGMENN ÁRBÆ EHF.





Efstaleiti 5
103 Reykjavík
Iceland
5 400 300
5 400 301

42 New Broad Street
London EC2M 1 JD
England
+44 (0) 207 920 3020
+44 (0) 207 920 3099

Codanhus
Gl. Kongevej 60, 5. sal
DK-1850 Frederiksberg C
Danmark
+45 70 229 224
+45 70 274 279

logos@logos.is
www.logos.is

LOGOS

LÖGMANNSPJÓNUSTA
SÍÐAN 1907