

Nefndasvið Alþingis,
b.t. efnahags- og viðskiptanefndar
Austurstræti 8-10
150 Reykjavík

Garðabæ, 10. janúar 2019

Umsagnarbeiðni nr. 10508

Efni: Umsögn Marel hf. um stjórnarfrumvarp varðandi skattlagningu tekna erlendra lögaðila í lágs kattaríkjum

Vísað er til stjórnarfrumvarps til laga um breytingu á ýmsum lögum vegna skattlagningar tekna erlendra lögaðila í lágs kattaríkjum, samsköttunar félaga, takmörkunar á frádrætti vaxtagjalda og skattlagningar útsendra starfsmanna (samsköttun, CFC-félög o.fl.) („frumvarpið“), sem lagt var fram á Alþingi þann 5. desember 2018, málsnúmer 433.

Í 2. gr. frumvarpsins er að finna breytingu á núgildandi ákvæði 57. gr. a. tekjuskattslaga nr. 90/2003, svokölluðu CFC ákvæði (e. Controlled Foreign Company) sem gefur tilefni til þessarar umsagnar Marel hf. til efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis („nefndin“). Líkt og á við um núgildandi ákvæði er megintilgangur 2. gr. frumvarpsins að heimila skattlagningu CFC tekna hér á landi til að sporna við því að innlendir skattaðilar flytji fjármagn til svæða eða ríkja sem leggja á lága eða enga skatta, í þeim tilgangi að lágmarka eða komast undan skattlagningu á Íslandi. Þá er markmið breytinganna á ákvæðinu að tryggja rétta dreifingu skatttekna og skapa varnaðaráhrif gegn skattflótta, eins og síðar verður vikið að.

Af orðalagi 2. gr. frumvarpsins og þá sérstaklega e. lið 8. mgr. er hins vegar ljóst að gengið er mun lengra en efni standa til með þeim afleiðingum að staflíðurinn mun hafa hamlandi og raskandi áhrif á raunverulega atvinnustarfsemi alþjóðlegra fyrirtækja, eins og Marel, með höfuðstöðvar á Íslandi. Til þess að koma í veg fyrir slíkar afleiðingar leggur Marel annars vegar til að bætt verði við e. lið 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins orðalagi sem kemur í veg fyrir að hann taki til erlendra dótturfélaga sem eru hluti af raunverulegri starfsemi skattaðilans í því ríki sem erlenda dótturfélagið er með heimilisfesti. Hins vegar leggur Marel til að tekin verði til endurskoðunar sú þunga byrði sem lögð er á alþjóðleg fyrirtæki með höfuðstöðvar á Íslandi í 1. mgr. 2. gr. frumvarpsins, þ.e. að hvert erlent dótturfélag sé gert upp í samræmi við Íslenskar reglur til að sannreyna hvort raunskattlagning í heimilisfestisríki þess sé lægri en 2/3 skattlagningar samkvæmt íslenskum reglum. Er vikið nánar að tillögum félagsins hér á eftir.

Grundvöllur CFC reglna

Í greinargerð með frumvarpinu kemur fram að 2. gr. frumvarpsins sé byggð á samræmdri löggjöf Evrópusambandsins („ESB“) til að sporna við skattasniðgöngu, svokölluð ATAD tilskipun¹, en sú löggjöf byggist á svokallaðri BEPS aðgerðaráætlun² OECD númer þrjú³ sem setur fram tilmæli til ríkja um

¹ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market.

² Base Erosion and Profit Shifting Action Plan.

³ OECD (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

innihald CFC reglna. ATAD tilskipun ESB gefur aðildarríkjum hins vegar tvo valkosti við innleiðingu á CFC reglum, þ.e. skattlagningu á óúthlutuðum fjármunatekjum eða skattlagningu á óúthlutuðum fjármunatekjum sem stafa frá (málamynda)gerningum sem komið var á með það að markmiði að ná fram skattaívilnun. Er með 2. gr. frumvarpsins stefnt að því að innleiða fyrri valkostinn, þ.e. að skattleggja óúthlutaðar fjármunatekjur erlendra dótturfélaga alþjóðlegra fyrirtækja með höfuðstöðvar á Íslandi.

Í 1. mgr. 7. gr. ATAD tilskipunar ESB er aðildarríki skattaðila gert að fara með félag eða fasta starfsstöð (þar sem hagnaður er ekki skattlagður eða undanþeginn skattlagningu í aðildarríki skattaðila) sem CFC félag þegar eftirfarandi skilyrði eru uppfyllt:

- a. þegar um er að ræða félag þar sem skattaðilinn fer einn, eða saman með tengdum aðilum, beint eða óbeint með yfir helmings atkvæðisréttar, eða fer beint eða óbeint með yfir helmings hlutfjár eða á rétt á að fá meira en helming af hagnaði félagsins; og
- b. raunskattlagning á hagnað félags eða fastrar starfsstöðvar er lægri en sem nemur mismuninum á milli þess tekjuskatts sem hefði átt að greiða samkvæmt skattareglum aðildarríkis skattaðilans og raunskattlagningar á hagnað félagsins.

Um markmið CFC reglna

Við setningu CFC reglna er mikilvægt að hafa í huga að slíkar reglur eru í grunninn ekki hannaðar með öflun skatttekna í huga. Markmið CFC reglna getur verið tvíþætt:

- i) að vernda tekjuskattstofn í heimilisfestisríki móðurfélags með því að sporna við því að fjármagn sé flutt frá heimilisfestisríki móðurfélagsins til svæða eða ríkja sem leggja á lága eða enga skatta, í þeim tilgangi að lágmarka eða komast undan skattlagningu í heimilisfestisríki móðurfélagsins, eða
- ii) að vernda tekjuskattstofna annarra ríkja með því að koma í veg fyrir að skattaðilar flytji fjármagn til CFC félags í þriðja ríki (e. foreign-to-foreign stripping).

Af BEPS aðgerðaráætlun OECD númer þrjú og ATAD tilskipun ESB verður ráðið að þrátt fyrir að markmið með setningu CFC reglna sé oftast það sama þá muni hvert ríki fyrir sig innleiða slíkar reglur með hliðsjón af ýmsum öðrum stefnumiðum. Þau atriði sem hafa hvað mest áhrif á það hvernig innleiðingu CFC reglna er háttað er annars vegar það hvort ríki er með skattkerfi sem byggir á alheimsskattlagningu (e. worldwide tax system) eða svæðisbundinni skattlagningu (e. territorial tax system) og hins vegar hvort ríkið sé aðildarríki ESB. Fyrir þau ríki með skattkerfi sem byggir á alheimsskattlagningu er fyrirsjáanlegt að CFC reglum þess ríkis sé beitt með breiðvirkum hætti svo þær nái til allra tekna sem ekki eru þá þegar skattlagðar í heimilisfestisríki móðurfélags. Ef ríki er hins vegar með skattkerfi sem byggir á svæðisbundinni skattlagningu þá er, til þess að gæta samræmis, talið réttara að CFC reglum þess ríkis sé beitt með þrengri hætti, þ.e. nái einungis til tekna sem hefðu átt að vera skattlagðar í heimilisfestisríki móðurfélags. Þar sem skattkerfið á Íslandi byggir á svæðisbundinni skattlagningu væri því rökrétt að innleiða CFC reglur sem takmarkaðar væru við að sporna gegn því að flutt sé fjármagn frá Íslandi til svæða eða ríkja þar sem leggja á lága eða enga skatta, í þeim tilgangi að lágmarka eða komast undan skattlagningu á Íslandi. Væri þetta að fullu í samræmi við yfirlýst markmið 2. gr. frumvarpsins.

Samanburður ATAD tilskipunar og 2. gr. frumvarpsins

Þegar a. liður 1. mgr. 7. gr. ATAD tilskipunar ESB er borinn saman við 2. mgr. 2. gr. frumvarpsins er ljóst að frumvarpið gengur mun lengra en tilskipunin gefur tilefni til, með því að gera ráð fyrir að skattskylda sé fyrir hendi fari skattaðili einn eða ásamt öðrum innlendum aðilum og/eða aðilum honum

tengdum með meira en helming eignarhalds yfir CFC félagi beint og/eða óbeint. Takmarkast gildissvið 2. gr. frumvarpsins því ekki við tengda aðila eins og ATAD tilskipun ESB gerir ráð fyrir heldur á 2. gr. frumvarpsins einnig við þegar ótengdir aðilar (einstaklingar og lögaðilar) á Íslandi fara samanlagt (beint og/eða óbeint) með meira en helming eignarhalds eða stjórnunarleg yfirráð í erlendu félagi sem skilgreint er sem CFC félag.

Með sama hætti er ljóst að 1. mgr. 2. gr. frumvarpsins gengur einnig lengra en b. liður 1. mgr. 7. gr. ATAD tilskipunar ESB gefur tilefni til, þar sem 1. mgr. 2. gr. frumvarpsins gerir ráð fyrir því að CFC félag sé hvers konar lögaðili sem er heimilisfastur eða skráður í erlendu ríki eða svæði innan ríkis þar sem í gildi eru ívilnandi skattareglur þannig að raunskattlagningin í hinu erlenda ríki er almennt lægri en 2/3 skattlagningar samkvæmt íslenskum reglum.

Af orðalagi 1. mgr. 2. gr. frumvarpsins er því ljóst að gengið er mun lengra en b. liður 1. mgr. 7. gr. ATAD tilskipunar ESB gefur tilefni til, með þeim afleiðingum að mun fleiri erlend dótturfélög í fleiri ríkjum verði skilgreind sem CFC félög. 2. gr. frumvarpsins skattleggur þ.a.l. ekki einungis tekjur erlendra dótturfélaga alþjóðlegra fyrirtækja með höfuðstöðvar á Ísland í lágskattaríkjum, eins og stefnt er að með frumvarpinu, heldur nær það einnig yfir tekjur erlendra dótturfélaga sem eru með heimilisfesti í ríkjum sem ekki verða skilgreind sem lágskattaríki. Á það við jafnvel þó um raunverulega atvinnustarfsemi sé að ræða í viðkomandi ríki/ríkjum, eins og síðar verður vikið að í þessari umsögn.

Orðalag 2. gr. frumvarpsins er því þess valdandi að alþjóðleg fyrirtæki með höfuðstöðvar á Íslandi munu standa höllum fæti gagnvart erlendum samkeppnisaðilum sem eru með höfuðstöðvar sínar í ríki þar sem annað hvort engar CFC reglur eru í gildi eða CFC reglur sem ganga ekki jafn langt og gert er ráð fyrir í 2 gr. frumvarpsins, verði það samþykkt óbreytt.

Áhrif víðtækari CFC reglna á samkeppnishæfni

Þar sem CFC reglur geta hamlað og raskað raunverulegri atvinnustarfsemi er við setningu slíkra reglna mikilvægt að gæta jafnvægis á milli sjónarmiða um skattlagningu tekna erlendra dótturfélaga annars vegar og áhrifa á samkeppnishæfni alþjóðlegra fyrirtækja sem fylgja því að skattleggja slíkar tekjur hins vegar.

Þau atriði sem helst má vísa til varðandi neikvæð áhrif á samkeppnishæfni alþjóðlegra fyrirtækja vegna þessa eru einkum þyngri raunskattlagning á erlend dótturfélög sem falla undir ákvæðið samanborið við samkeppnisaðila með dótturfélög í sömu ríkjum. Alþjóðleg fyrirtæki eins og Marel, þar sem móðurfélagið er með heimilisfesti í ríki með yfirgripsmiklar CFC reglur (Ísland), stæðu þannig höllum fæti samanborið við samkeppnisaðila þar sem móðurfélagið er með heimilisfesti í ríki sem ekki hefur innleitt slíkar reglur eða í ríki þar sem þrengri CFC reglur eru í gildi (þ.e. með lægri skattþrósentu og/eða þrengri skattstofn). Lakari samkeppnisstaða er eins og áður segir fólgin í því að erlend dótturfélög móðurfélags í slíku ríki verða fyrir hærri raunskattlagningu á tekjur sínar en erlend dótturfélög samkeppnisaðila þar sem móðurfélagið er heimilisfast í ríki þar sem engar CFC reglur eru í gildi eða í ríki þar sem þrengri CFC reglur eru í gildi, þ.e. með lægri skattþrósentu og/eða þrengri skattstofn.

Tillögur Marel hf.

Með hliðsjón af framangreindu gerir Marel hf. eftirfarandi tillögur til nefndarinnar:

A. Breyting á e. lið 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins

Þrátt fyrir yfirlýst markmið frumvarpsins um að sporna við flutningi tekna eða tekjuaflandi eigna til skráðs lögaðila í lágskattaríki er raunveruleikinn sá að orðalag 2. gr. frumvarpsins gengur lengra mun lengra eins og að framan er vikið. Þannig er í 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins gert ráð fyrir því að tekjur af

raunverulegri atvinnustarfsemi CFC félags muni almennt ekki teljast til skattskyldra tekna samkvæmt 2. mgr., en þó er gert ráð fyrir því að eftirfarandi tekjur CFC félags, sem settar eru fram eftir meðmælum BEPS aðgerðaráætlunar OECD númer þrjú, verði alltaf skattskyldar að frádregnum beinum kostnaði við öflun þeirra:

- a. vextir og aðrar tekjur af fjáreignum;
- b. þóknanir og aðrar tekjur af hugverkaréttindum;
- c. arður og söluhagnaður hlutabréfa;
- d. tekjur af trygginga- og bankastarfsemi og annarri fjármálastarfsemi;
- e. tekjur vegna viðskipta þegar CFC félagið leggur lítið eða ekkert af mörkum til að auka verðmæti hins selda eða leigða.

Í greinargerð með frumvarpinu kemur fram að með raunverulegri atvinnustarfsemi sé átt við að félag stundi atvinnurekstur og afli tekna af sjálfstæðri starfsemi í þeim mæli að starfsemi þess teljist til virkrar þátttöku í almennu atvinnulífi heimilisfestar- eða skráningarríkis CFC félagsins. Fari viðskipti félagsins aðallega fram innan fyrirtækjasamstæðu þarf skattaðili að sýna fram á að þjónusta þess skapi í raun verðmæti fyrir önnur félög í samstæðunni og sé gerð í eðlilegum rekstrartilgangi. Þær tekjutegundir sem nefndar eru í staflíðum a. til e. og alltaf eru skattskyldar samkvæmt 2. mgr. 2. gr. frumvarpsins eru tekjutegundir sem yfirleitt eru taldar auðfluttar yfir landamæri og því líklegri til að vera fluttar milli landa í þeim tilgangi að tilætluðu skattahagræði verði náð.

Að þessu virtu þykir Marel rétt að benda nefndinni sérstaklega á e. lið 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins. Í greinargerð með frumvarpinu er tekið fram að í tilvikum þar sem tekjur vegna viðskipta þegar CFC félagið leggur lítið sem ekkert af mörkum til að auka verðmæti hins selda eða leigða verði ekki annað séð en að CFC félagið sé í raun óþarfa milliliður í viðskiptunum og tekjurnar sem þar safnist upp stafi ekki af raunverulegri atvinnustarfsemi þess félags. Verður að teljast varhugavert að halda á lofti slíkum alhæfingum og er í þessu samhengi er rétt að benda á 78. mgr. BEPS aðgerðaráætlunar OECD númer þrjú en þar er tekið fram að tekjur CFC félags af vörum sem framleiddar eru í heimilisfestisríki þess eða þjónusta sem veitt er af CFC félaginu í heimilisfestisríki þess valdi almennt ekki áhyggjum um tilfærslu hagnaðar eða skattaundanskot, en þar segir orðrétt:

"[...] Income that arises from the sale of goods that were produced in the CFC jurisdiction or from services that were provided in the CFC jurisdiction generally does not raise any concerns about BEPS. [...]"

Af 78. mgr. BEPS aðgerðaráætlun OECD númer þrjú má ráða að e. lið 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins sé í raun ætlað að taka á viðskiptum þar sem CFC félagið er með heimilisfesti í öðru ríki (lágskattaríki) en því ríki þar sem vara er framleidd eða þjónusta er veitt. Kemur þetta heim og saman við greinargerð með frumvarpinu þar sem tekið er fram að nýtt ákvæði hafi þann megintilgang að sporna við því að skattaðilar ryri innlenda skattstofna með því að flytja tekjur eða tekjuaflandi eignir til skráðs lögaðila í lágskattaríki, þ.m.t. á lágskattasvæði innan ríkis. Af orðalagi e. liðar 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins er hins vegar ljóst að ákvæðið gengur lengra en efni standa til með þeim afleiðingum að staflíðurinn hefur hamlandi og raskandi áhrif á raunverulega atvinnustarfsemi alþjóðlegra fyrirtækja með höfuðstöðvar á Íslandi.

Í samræmi við yfirlýstan tilgang ákvæðisins og 78. mgr. BEPS aðgerðaráætlunar OECD númer þrjú leggur Marel til að við staflíð e, 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins verði bætt eftirfarandi orðalagi sem kemur í veg fyrir að hann nái til erlendra dótturfélaga sem eru hluti af raunverulegri starfsemi skattaðilans í því ríki sem erlenda dótturfélagið er með heimilisfesti:

„tekjur vegna viðskipta þegar CFC félagið leggur lítið eða ekkert af mörkum til að auka verðmæti hins selda eða leigða [**og tekjurnar eru ekki beintengdar atvinnurekstri í heimilisfestisríki CFC félagsins eða liður í þeim rekstri**].“

Með framangreindri setningu er tryggt að ákvæðið sé að fullu í samræmi við megintilgang 2. gr. frumvarpsins og BEPS aðgerðaráætlun númer þrjú.

B. Endurskoðun á þeirri þunqu byrði sem 2. gr. frumvarpsins felur í sér

Við skoðun og meðferð nefndarinnar á 2. gr. frumvarpsins leggur Marel hf. til að nefndin kynni sér hvernig ATAD tilskipun ESB hefur verið innleidd í aðildarríkjum ESB til að gefa nefndinni skýrari mynd af því hversu yfirgripsmikið ákvæði frumvarpsins er samanborið við sambærileg ákvæði aðildarríkja ESB. Í þessu samhengi má til dæmis geta þess að nýjar CFC reglur tóku gildi í Hollandi þann 1. janúar sl. sem skilgreina erlent dótturfélag sem CFC félag einungis í þeim tilvikum þar sem erlenda dótturfélagið er með skattalega heimilisfesti í ríki:

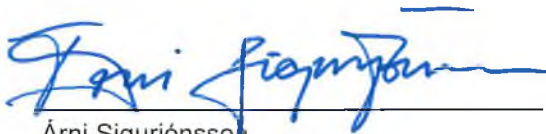
- i. þar sem engin tekjuskattur er lagður á fyrirtæki;
- ii. þar sem tekjuskattur í almennu þrepi er lægri en 9%; eða
- iii. sem er á sameiginlegum svörtum lista ESB yfir skattaskjól.

Þegar skilgreining á CFC félagi samkvæmt hollensku reglunum er borin saman við fyrirhugaða skilgreiningu í 2. gr. frumvarpsins er ljóst að ákvæðið leggur mun þyngri byrði á alþjóðleg fyrirtæki með höfuðstöðvar á Íslandi. Þannig gerir 2. mgr. 2. gr. frumvarpsins kröfu um að sérhvert erlent dótturfélag sé gert upp í samræmi við íslenskar reglur til að sannreyna hvort raunskattlagning í heimilisfestisríki þess sé lægri en 2/3 skattlagningar samkvæmt íslenskum reglum. Hið nýja hollenska CFC ákvæði gengur mun skemur en fyrirhugað ákvæði samkvæmt frumvarpinu. Marel hvetur nefndina eindregið til að gera viðhlítandi breytingar á 2. gr. frumvarpsins til þess að tryggja áframhaldandi samkeppnishæfni Íslands og alþjóðlegra fyrirtækja með móðurfélög á Íslandi.

Að lokum óskum við eftir því að koma á fund nefndarinnar til að gera frekari grein fyrir tillögum félagsins og þeim atriðum sem rakin hafa verið í bréfi þessu.

Virðingarfyllst,

f.h. Marel hf.



Árni Sigurjónsson,
yfirlögfræðingur



Vigdís Tinna Sigurvaldadóttir,
Tax Manager