



**Viðtakandi:** Efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis

**Sendandi:** Ríkisskattstjóri

**Efni:** Minnisblað ritað að beiðni efnahags- og viðskiptanefndar hinn 22. janúar 2019 vegna 433. máls, skattlagning tekna erlendra lögaðila í lágs kattaríkjum o.fl. (samsköttun, CFC-félög o.fl.)

## I.

Ýmsar athugasemdir hafa verið gerðar við frumvarp til breytinga á svokölluðu CFC-ákvæði í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt. Af því tilefni óskaði efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis eftir því að ríkisskattstjóri skoðaði sérstaklega ákveðin atriði og ritaði um það minnisblað. Bar þar hæst vangaveltur um það hvort hið nýja ákvæði kunni í einhverjum tilvikum að raska raunverulegri atvinnustarfsemi alþjóðlegra fyrirtækjasamstæðna.

## II.

Fram hafa komið athugasemdir við 1. mgr. 2. gr. frumvarpsins og því haldið fram að verði það samþykkt muni það leiða til þess að mun fleiri félög myndu falla undir ákvæðið. Væntanlega er verið að vísa til þess að í núgildandi ákvæði tekur skilgreining á lágs kattasvæði mið af afkomu einstakra félaga samsetningu tekna. Það hefur leitt til þess að félög eru staðsett í þekktum lágs kattaríkjum hafa þrátt fyrir það ekki verið talin í lágs kattaríki vegna afkomu eða samsetningu tekna og þar með hafa upplýsingar ekki verið veittar. Breytingin felur í sér að skilgreining á lágs kattaríki tekur ekki mið af afkomu eða samsetningu tekna einstakra félaga. Af því leiðir að sé félag í lágs kattaríki ber að skila inn upplýsingum um félagið skilyrðislaust. Telja verður að almennt liggi fyrir hvaða ríki teljist til lágs kattaríkja og því ætti að liggja ljóst fyrir í flestum tilvikum hvort félag teljist CFC-félag. Þótt félag teljist staðsett í lágs kattaríki leiðir það eitt og sér ekki til þess að eigendur þess verði skattlagðir af tekjum þess. Ef sú leið er valin að skilgreina lágs kattasvæði eins og lagt er til í frumvarpinu verður að telja nauðsynlegt að hafa ákveðið svigrúm við mat á því hvort ríki teljist til lágs kattaríkis. Afar mismunandi skattalöggjöf er í gildi í einstökum ríkjum heims og ekki sjálfgefið að félög staðsett í ríki með háa skattprósentu beri skatt í samræmi við það, sökum margvíslegra ívilnandi reglna. Afar erfitt yrði og nánast ógjörningur að útbúa tæmandi hlutlægar reglur sem tækju á öllum þeim tilvikum sem upp kunna að koma. Sá annmarki er þó á þessari nálgun að vegna margbreytileika skattalöggjafa meðal ríkja, og á stundum flókinna sérákvæða, kann að reynast erfitt að leggja mat á það hvort ákvæðið teljist uppfyllt í einstökum tilvikum. Gera verður hins vegar ráð fyrir að það myndi heyra til undantekninga í

raun að slíkar aðstæður kæmu upp þar sem ganga verður út frá því að hefðbundin lágskattasvæði séu almennt nýtt til að koma tekjum undan skattlagningu. Þá kann skoðun á skattlagningu einstakra félaga að koma að notum við matið þótt afkoma einstakra félaga eða samsetning tekna í einstökum tilvikum hafi ekki úrslitaáhrif á mat á því hvort ríki teljist lágskattaríki.

Ríkisskattstjóri telur afar mikilvægt að skýrt komi fram í lögum að rík upplýsingaskylda sé lögð á eigendur félaga í lágskattaríkjum. Fallast má þó á að orðalag ákvæðis 4. mgr. 2. gr. frumvarpsins sé of víðtækt. Ríkisskattstjóri leggur því til að málsgreininni verði breytt á eftirfarandi máta:

*Séu skilyrði 2. mgr. uppfyllt skal skattaðili árlega skila upplýsingum, þ.m.t. ársreikningum, um CFC-félagið á því formi sem ríkisskattstjóri ákveður. Upplýsingar skulu veittar óháð rekstrarniðurstöðu CFC-félags.*

Ríkisskattstjóri telur ástæðu til að ítreka tillögu að viðbót við ákvæðið, sbr. umsögn embættisins dags. 10. janúar 2019, þó þannig að rétt er að bæta við tilvísun í ákvæði 94. gr. og eftir atvikum 1. mgr. 96 gr. laganna.

Á það hefur verið bent að ákvæði frumvarpsins kalli á gerð svarts lista yfir lágskattasvæði. Um tíma birti fjármálaráðuneytið svartan lista á vef ráðuneytisins vegna núgildandi ákvæðis. Ástæða þess að fallið var frá því að birta slíkan lista verður að telja vandkvæði við að uppfæra hann, enda kallar það á umfangsmikla vinnu þar sem taka verður út skattareglur fjölmargra ríkja og bera þær saman við innlendar reglur, jafnvel ríkja þar sem engin félög eru í eigu innlendra aðila með beinum eða óbeinum hætti. Sum ríki hafa þó farið þessa leið og sett svarta, hvíta og jafnvel gráa lista. Hvítir listar koma að gagni að því leyti að skattaðilar geta verið nokkuð öruggir um að félög í þeim ríkjum myndu ekki uppfylla ákvæði laga um skattlagningu tekna erlendra félaga hjá innlendum eigendum. Þótt einhver frávik kunni að vera á því verður að telja að það myndi almennt heyra til undantekninga. Þó þannig að ekki væri rétt að hafa hvíta lista bindandi líkt og myndi væntanlega eiga við um svarta lista.

### III.

Fram hafa komið í umsögnum vegna frumvarpsins að samkvæmt frumvarpinu þurfi ekki að koma til tengsla milli innlendra eigenda félaga á lágskattasvæðum svo ákvæðið eigi við. Ákvæði frumvarpsins felur ekki í sér breytingu frá núgildandi ákvæði. Í tilefni af athugasemdum vegna þessa skilyrðis skal á það bent að telja verður verulega ólíklegt að ótengdir aðilar eigi saman félag sem uppfylli skilyrði ákvæðisins. Reynsla ríkisskattstjóra er þvert á móti sú að almennt er einungis einn eigandi að félagi á lágskattasvæði. Þótt ríkisskattstjóri telji ljóst að verulega hæpið sé að ótengdir innlendir aðilar eigi saman beint og/eða óbeint í félagi í lágskattaríki myndi það þyngja framkvæmd verulega ef honum bæri að færa sönnur á því í einstökum málum að slík tengsl séu fyrir hendi.

### IV.

Gerðar hafa verið athugasemdir við e-lið 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins og við athugasemdir í frumvarpinu við ákvæðið. Ákvæðið hljóðar svo:

*„e. tekjur vegna viðskipta þegar CFC-félagið leggur lítið eða ekkert af mörkum til að auka*



*verðmæti hins selda eða leigða.*“

Í gagnrýni á ákvæðið er vísað til samkeppnissjónarmiða almennt séð án þess að nánar sé rakið hvaða aðstæður liggja að baki gagnrýninni. Eftir nánari skoðun á ákvæðinu leggur ríkisskattstjóri til eftirfarandi breytingu:

*„e. tekjur vegna viðskipta þegar CFC-félagið leggur lítið eða ekkert af mörkum til verðmætasköpunar.“*

Ákvæði frumvarpsins er afmarkað við þær aðstæður þegar félagið leggur lítið eða ekkert af mörkum til að auka verðmæti hins selda eða leigða. Að mati ríkisskattstjóra er hægt að fallast á að ákvæðið sé e.t.v. þrengra en nauðsyn ber til og það kynni að ná yfir aðstæður sem rétt væri að halda utan gildissviðs þess. Þannig kynnu t.d. tekjur félags sem annaðist raunverulega sölu- og markaðsmál fyrir fyrirtækjasamstæðu að falla innan gildissviðs ákvæðisins og innlendir eigendur þess þannig mögulega skattlagðir vegna þeirra. Þótt hugsanlega væri hægt að færa rök fyrir því að öflug söluskrifstofa hafi áhrif á það verð sem fæst fyrir vöru og þjónustu þá hefur hún ekki áhrif á eðli vörunnar eða þjónustunnar í sjálfu sér og eykur þannig ekki verðmæti hins selda eða leigða með beinum hætti. Með breytingunni er vísað til þess að ef félag á þátt í verðmætasköpun í starfsemi fyrirtækjasamstæðu almennt séð og að sýnt sé fram á að framlag félagsins sé þannig ríkur þáttur í virðisbæturinni þá falli tekjurnar utan gildissviðs ákvæðisins. Telja verður að það eigi m.a. við um raunverulega starfsemi söluskrifstofa og félaga sem annast markaðsmál.

## V.

Rétt er að vekja athygli á að í upptalningu tekna í 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins eru tekjur af fjármögnunarleigusamningum ekki sérstaklega tilgreindar líkt og gert er í tilskipun Evrópuráðsins (EU) 2016/1164 (ATAD). Telja verður rétt að fylgja tilskipuninni hvað þetta varðar.

Í umsögn ríkisskattstjóra dag. 10. janúar 2019. var sett fram sú tillaga að fella út c-lið 8. mgr. þar sem gera verði ráð fyrir að þær tekjur falli innan a-liðar sömu málsgreinar. Ríkisskattstjóri er enn þeirrar skoðunar að a-liður nái í sjálfu sér yfir þessar tekjur. Algengt virðist þó vera að gerður sé greinarmunur á þessum tekjum víða í löggjöf erlendis. Helst verður að gera ráð fyrir að ástæða þess sé að annars vegar sé um að ræða samningsbundnar tekjur, s.s. vexti, og hins vegar óvissar tilfallandi tekjur, s.s. arður og söluhagnaður hlutabréfa og annarra verðbréfa. Af þeim sökum kann að vera rétt að halda þessum staflíð inni. Þó þannig að skoðað verði hvort rétt sé að hafa orðalag víðtækara en í tilskipuninni og vísa til arðs og söluhagnaðar hlutabréfa og annarra verðbréfa.



Ríkisskattstjóri leggur til að uppröðun staflíða verði breytt, sbr. eftirfarandi:

- a. *tekjur af fjármögnunarleigusamningum;*
- b. *arður og/eða söluhagnaður hlutabréfa og annarra verðbréfa;*
- c. *vextir og aðrar tekjur af fjáreignum;*
- d. *þóknanir og aðrar tekjur af óefnislegum réttindum, þó ekki viðskiptavild;*
- e. *tekjur af trygginga- og bankastarfsemi og annarri fjármálastarfsemi;*
- f. *tekjur vegna viðskipta þegar CFC-félagið leggur lítið eða ekkert af mörkum til verðmætasköpunar.*

VI.

Eitthvað hefur borið á því að ákvæði frumvarpsins sé túlkað með þeim hætti að ekki sé tekið á mögulegri tvísköttun þegar skattaðili á óbeint í félagi á lágskattasvæði og tekjur félagsins hafi þegar verið skattlagðar sem CFC-tekjur í öðru ríki. Sem dæmi má nefna skattaðila sem á félag í Danmörku sem síðan á CFC-félag. Félagið í Danmörku hafi verið skattlagt vegna tekna CFC-félagsins og koma verði því í veg fyrir að íslenski skattaðilinn verði einnig skattlagður vegna sömu tekna CFC-félagsins. Af þessu tilefni er rétt að benda á 12. mgr. 2. gr. og athugasemda með þeirri málsgrein, en í athugasemdum með ákvæðinu er sérstaklega vikið að þessum aðstæðum. Þar segir m.a.:

*„Þannig er heimilt við skattákvörðun að færa sannanlegan greiddan skatt erlendis af sömu tekjum CFC-félagsins og koma til skattlagningar hér á landi til frádráttar á móti sams konar skatti skattaðila hérlendis á sama tímabili. Þetta getur t.d. átt við þegar um er að ræða skattlagningu lögaðilans í heimilisfestarríki hans og skattlagningu CFC-tekna í öðrum ríkjum þegar eignarhald innlendra aðila er óbeint.“ (undirstrikað hér)*

Reykjavík, 18. janúar 2019  
IJR/RB/KG