



Nefndasvið Alþingis  
Efnahags- og viðskiptanefnd  
nefndasvid@althingi.is

Reykjavík, 26. mars 2019

**Sendandi: PricewaterhouseCoopers ehf., Skógarhlíð 12, 105 Reykjavík (PwC).**

**Efni: Umsögn um frumvarp til breytingalaga á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, með síðari breytingum (ríki-fyrir-ríki skýrslur). Þingskjal 1041 – 635. mál, 149. löggjafarþing 2018-2019.**

Með tölvubréfi, dags. 11. mars 2019, var PwC ásamt öðrum aðilum gefinn kostur á að veita umsögn um frumvarp er varðar breytingar á ákvæði 91. gr. a. tekjuskattslaga, nr. 90/2003, um ríki-fyrir-ríki skýrslur.

PwC vill koma eftirfarandi ábendingum á framfæri á annars vel unnu frumvarpi. Þá skal tekið fram að verði frumvarpið að lögum þá yrði það til verulegra bóta og skýringar á núgildandi ákvæði 91. gr. a.

### **I. Félög og samstæðufélög**

Ákveðið misræmi er milli núgildandi lagaákvæðis 91. gr. a tekjuskattslaga og núgildandi reglugerðar nr. 1166/2016, um skil á ríki-fyrir-ríki skýrslu. Eftir lestur frumvarpsins er ljóst að reglugerðinni verði breytt til samræmis við efni frumvarpsins (verði það að lögum) en engu síður þykir rétt að vekja athygli á þeirri staðreynd að samkvæmt leiðbeiningarreglum OECD um milliverðlagningu, eins og þeim var breytt með 13. aðgerðaráætlun BEPS, þá getur hvílt skylda á föstum starfsstöðvum til að skila ríki-fyrir-ríki skýrslu í því ríki þar sem hinar föstu starfsstöðvar eru staðsettar.

Líkt og núgildandi ákvæði kveður á um, sbr. einnig frumvarpið, þá hvílir skilaskyldan á innlendum skattaðila, sem ber hér á landi fulla og ótakmarkaða skattskyldu, og er móðurfélag fjölþjóðlegrar heildarsamstæðu. Þessa meginreglu er að finna í 1. mgr. 91. gr. a. tekjuskattslaga, sbr. einnig a.- og b.-lið 1. gr. frumvarpsins.

Í 2. mgr. 91. gr. a. tekjuskattslaga, sbr. einnig d.- og e-lið 1. gr. frumvarpsins, er að finna undanþágu frá framangreindri meginreglu. Þar segir að þrátt fyrir að móðurfélag fjölþjóðlegrar heildarsamstæðu sé erlent þá geti einnig skilaskyldan á ríki-fyrir-ríki skýrslu hvílt á *öðrum félögum* á Íslandi. Hafa skal í huga að í þessu samhengi er ekki vísað til félaga innan heildarsamstæðu (þ.e. samstæðufélaga) heldur einungis félaga.

Í núgildandi reglugerð er að finna sambærilegt ákvæði og 91. gr. a. en þar er stuðst við orðalagið samstæðufélag í staðinn fyrir félag. Samstæðufélag er sérstaklega skilgreint í reglugerðinni og greint frá því að hugtakið nái til fastra starfsstöðva. Þá er vísað til þess að enska heitið yfir samstæðufélag í þessu samhengi sé *“constituent entity”* en constituent entity er skilgreint í 13. aðgerðaráætlun BEPS undir 4. tölul. 1. mgr. 1. gr. fyrirmyndar að innlendra löggjöf um ríki-fyrir-ríki skýrslur. Þar segir:

*The term “Constituent Entity” means (i) any separate business unit of an MNE Group that is included in the Consolidated Financial Statements of the MNE Group for financial reporting purposes, or would be so included if equity interests in such business unit of an MNE Group were traded on a public securities exchange; (ii) any such business unit that is excluded from the MNE Group’s Consolidated Financial Statements solely on size or materiality grounds; and (iii) any **permanent establishment** of any separate business unit of the MNE Group included in (i) or (ii) above provided the business unit prepares **a separate financial statement for such permanent establishment for financial reporting, regulatory, tax reporting, or internal management control purposes.***

Svo fremur að föst starfsstöð skili sérgreindum ársreikningi, skattframtali o.s.frv. í því ríki sem hún er staðsett telst slík starfsstöð vera samstæðufélag (*e. constituent entity*) í skilningi 13. aðgerðaráætlunar BEPS. Þrátt fyrir að hugtakið föst starfsstöð geti aldrei talist vera félag eða samstæðufélag í lagalegum skilningi þá er hugtakið látið falla undir „samstæðufélag“ í reglugerð nr. 1166/2016. Ekki eru gerðar athugasemdir við það þar sem vísað er sérstaklega til þess að samstæðufélag sé þýðing á enska heitinu *constituent entity* og sérgreind föst starfsstöð færð undir enska hugtakið í skilgreiningu þess í 13. aðgerðaráætlun BEPS.

Núgildandi ákvæði 91. gr. a. sem og ákvæði frumvarpsins kveður á um að skilaskyldan geti einnig hvílt á „öðrum félögum á Íslandi...“ Slíkt hefur og getur valdið ruglingi þar sem fastar starfsstöðvar geta ekki talist sem „félög á Íslandi“. Aftur á móti, þar sem fastar starfsstöðvar eru réttilega nefndar í núgildandi reglugerð undir hugtakinu samstæðufélag, sbr. 13. aðgerðaráætlun BEPS, og einnig er talað um samstæðufélög 5. og 6. tölul. f.-liðar og svo g.-liðar 1. gr. frumvarpsins, þá þykir rétt að styðjast við það hugtak í frumvarpinu til að forðast frekari misskilning.

Með vísan til framanrakins er lagt til að eftirarandi breyting verði tekin til skoðunar á 2. mgr. 91. gr. a. tekjuskattslaga, til samræmis við efni frumvarpsins sem og 13. aðgerðaráætlun BEPS:

„Skylda til að skila ríki-fyrir-ríki um skattskil skv. 1. mgr. hvílir einnig á öðrum **samstæðu**félögum á Íslandi...“

Hér skal sérstaklega hafa í huga að móðurfélag fjölbjóðlegrar heildarsamstæðu (*e. Ultimate Parent Entity*) telst vera “*constituent entity*“ en skilgreining á hugtakinu á því hvað teljist vera móðurfélag fjölbjóðlegrar heildarsamstæðu er að finna í 6. tölul. 1. mgr. 1. gr. fyrirmyndar OECD að innlendri löggjöf um ríki-fyrir-ríki skýrslu:

*“The term “Ultimate Parent Entity” means a Constituent Entity of an MNE Group that meets the following...”*

Ennfremur skal bent á að föst starfsstöð, undir þeim skilyrðum sem kveðið er á um hér að ofan, telst vera samstæðufélag (*e. constituent entity*) og þar af leiðandi sem mögulegt skilaskyldt félag (*e. reporting entity*) í löggjöf flestra ríkja um ríki-fyrir-ríki skýrslur, s.s. í Noregi, Finnlandi, Danmörku og Bretlandi enda byggir löggjöfin þar á 13. aðgerðaráætlun BEPS líkt og hér heima.

## **II. g.- og h.-liður 1. gr. frumvarpsins**

Í g.- og h.-lið 1. gr. frumvarpsins er að finna ákvæði um tilkynningu um skilaskyldan aðila til skattýfirvalda en ákvæðin sækja stoð sína í 3. gr. fyrirmyndar OECD að innlendri löggjöf að ríki-fyrir-ríki skýrslu en ákvæðið er eftirfarandi:



“1. Any *Constituent Entity of an MNE Group that is resident for tax purposes in [Country]* shall notify the [Country Tax Administration] whether it is the Ultimate Parent Entity or the Surrogate Parent Entity, no later than [the last day of the Reporting Fiscal Year of such MNE Group].

2. Where a *Constituent Entity of an MNE Group that is resident for tax purposes in [Country]* is not the Ultimate Parent Entity nor the Surrogate Parent Entity, it shall notify the [Country Tax Administration] of the identity and tax residence of the Reporting Entity, no later than [the last day of the Reporting Fiscal Year of such MNE Group].”

Til að forðast frekari misskilning þá er gerð ábending um það að ef til vill væri rétt að styðjast við samræmd hugtök. Þannig er lagt til að orðalag g.- og h.-liðar 1. gr. frumvarpsins verði samræmt þannig að h.-liður orðist á eftirfarandi hátt:

h. Félag, með skattalega heimilisfesti hér á landi sem er hluti af fjölbjóðlegri heildarsamstæðu og **þegar samstæðufélag fjölbjóðlegrar heildarsamstæðu sem er með skattalega heimilisfesti á Íslandi** er hvorki móðurfélag heildarsamstæðu né staðgöngufélag móðurfélags, skal fyrir lok reikningsárs tilkynna ríkisskattstjóra hvaða félag í samstæðunni skili ríki-fyrir-ríki skýrslu um skattskil og um heimilisfestarríki þess.

Virðingarfyllt,  
**PricewaterhouseCoopers ehf.**

*Margrét Ágústa Sigurðardóttir*  
lögfr.