

Frumvarp til laga

um breytingu á lögum um tekjuskatt og lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda (skattlagning á lágskattasvæðum og starfsmannaleigur).

(Lagt fyrir Alþingi á 141. löggjafarþingi 2012–2013.)

I. KAFLI

Breyting á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, með síðari breytingum.

1. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 57. gr. a laganna:

- a. Á eftir orðinu „Tap“ í 3. másl. 5. mgr. kemur: færast eingöngu á móti hagnaði félags, sjóðs eða stofnunar og.
- b. 7. mgr. orðast svo:
Ráðherra skal með reglugerð setja ákvæði um nánari framkvæmd þessarar greinar og meðal annars skilgreina hvað felst í hugtakinu raunveruleg atvinnustarfsemi o.fl.
- c. Orðið „erlends“ í fyrirsögn greinarinnar fellur brott.

II. KAFLI

Breyting á lögum nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, með síðari breytingum.

2. gr.

Á eftir orðinu „staðfestu“ í 1. másl. 4. mgr. 7. gr. laganna kemur: hér á landi eða.

3. gr.

Lög þessi öðlast þegar gildi.

Athugasemdir við lagafrumvarp þetta.

I. Tilefni og nauðsyn lagasetningar.

Á undanförunum mánuðum hefur fjármála- og efnahagsráðuneytið haft til skoðunar þrjú atriði í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, og lögum nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, með síðari breytingum, vegna athugasemda Eftirlitsstofnunar EFTA (ESA). Þau varða samruna fyrirtækja yfir landamæri, skattlagningu á lágskattasvæðum og skattskyldu starfsmannaleiga. Miðað var við að á þeim yrði tekið í frumvarpi þessu í þeim tilgangi að uppfylla skuldbindingar íslenska ríkisins samkvæmt EES-samningnum, en að mati ESA er í umræddum ákvæðum laganna gerður greinarmunur á grundvelli þjóðernis sem felur í sér mismunun sem er ekki í samræmi við grunnreglur EES-samningsins. Við vinnslu frumvarpsins hefur hins vegar komið í ljós að breytingar á ákvæði 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sem tekur til skattlagningar við samruna hlutafélaga eru flóknari en virtist í fyrstu.

Litið hefur verið til norsku reglnanna um samruna yfir landamæri við endurskoðun þeirra íslensku, en þar sem ýmislegt í þeim fellur ekki fyllilega að íslenskum skattalögum þarf málið nánari skoðunar við. Þeirri vinnu verður hraðað eins og kostur er og er stefnt að því að frumvarp þess efnis verði lagt fram á haustþingi ársins 2013 með það fyrir augum að uppfylla skyldur Íslands samkvæmt EES-samningnum. Þar af leiðir að í frumvarpi því sem hér liggur fyrir eru einungis lagðar til breytingar á ákvæðum framangreindra laga, með hliðsjón af þeim ábendingum sem fjármála- og efnahagsráðuneytinu hafa borist, er tengjast skattlagningu vegna eignarhalds á lágskattasvæðum (CFC-reglum) og erlendum starfsmannaleigum.

II. Meginefni frumvarpsins.

Með frumvarpi þessu er í fyrsta lagi lögð til breyting á 57. gr. a laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, er fjallar um skattlagningu vegna eignarhalds á lágskattasvæðum eða hinar svokölluðu CFC-reglur (e. Controlled Foreign Corporation). Ákvæðið kveður á um skattlagningu aðila sem eiga beina eða óbeina eignaraðild að félögum, sjóðum eða stofnunum sem heimilisföst eru í lágskattaríkjum. Markmið ákvæðisins er að hamla gegn skattasniðgöngu sem fram fer með þeim hætti að innlendir aðilar leyna eignum sínum og flytja tekjur úr landi í félög sem þeir stofnsetja í lágskattaríkjum án þess að hafa í reynd nokkra starfsemi þar.

Meginatriði ákvæðisins eru þau að ef íslenskur skattaðili á eða hefur umráð yfir félagi sem staðsett er á lágskattasvæði er við skattlagningu litið svo á að tekjur þessa félags séu í reynd tekjur hins íslenska skattaðila og þær skattlagðar með öðrum tekjum hans. Í ákvæðinu er skilgreint nánar hvað felst í eign og umráðum svo og hvað telst lágskattasvæði.

ESA barst, á árinu 2010, kæra vegna nýrrar CFC-löggjafar, sbr. 57. gr. a tekjuskattslaga. ESA hefur, í samskiptum sínum við fjármála- og efnahagsráðuneytið, lýst þeirri skoðun sinni í ljósi dómaframkvæmdar Evrópudómstólsins að hún telji CFC-reglurnar vera andstæðar staðfesturéttinum skv. 31. gr. EES-samningsins. Í 2. tölul. 4. mgr. 57. gr. a sé ekki að finna skilgreiningu á hugtakinu „raunveruleg atvinnustarfsemi“ og skilgreining hugtaksins í greinargerð með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 46/2009 sé of þröng. Í umræddri greinargerð kom fram að með raunverulegri atvinnustarfsemi væri átt við starfsemi sem fælist í framleiðslu eða sölu á vörum eða þjónustu. ESA telur að fjárfestingarstarfsemi (e. Passiv Income) eigi að falla undir skilgreininguna á hugtakinu „raunveruleg atvinnustarfsemi“, þ.e. að við skilgreiningu á hugtakinu sé ekki eingöngu litið til þess að um vörusölu og þjónustu sé að ræða. Reglurnar eigi eingöngu að taka til þess þegar raunverulega sé verið að skjóta tekjum undan skattlagningu. Þannig þurfi að gera fyrirtækjum, sem falla undir CFC-reglurnar og stunda hvorki vörusölu né þjónustu, kleift að sýna fram á að starfsemi þeirra teljist til raunverulegrar atvinnustarfsemi.

Með fyrrgreindu orðalagi í greinargerðinni voru félög sem stunda fjárfestingarstarfsemi útilokuð frá því að geta sýnt fram á að með starfsemi sinni væru þau ekki að reyna að komast hjá skattlagningu. Dómar ESB hafa ekki veitt nákvæmar leiðbeiningar um hvað þurfi að vera til staðar svo að félag teljist vera stofnsett og hafi með höndum raunverulega starfsemi. Meta verður eftirfarandi þætti í tengslum við starfsemi félagsins með það meginmarkmið CFC-reglnanna að leiðarljósi að koma í veg fyrir misnotkun félaga sem stofnsett eru á alþjóðavettvangi eingöngu í því skyni að komast hjá skattlagningu. Misnotkunin felst í sýndarfyrirkomulagi í rekstri félagsins í lágskattaríki. Mat á því hvort slíkt félag sé raunverulega stofnsett í öðru EES-ríki og stundi þar raunverulega atvinnustarfsemi, þannig að það njóti verndar staðfesturéttarins í 31. gr. EES-samningsins, verður að byggjast á hlutlægum þáttum sem skattyfirvöld geta staðreynt. Svokölluð skúffufélög, þar sem hinni formlegu skráningu

félags er ekki fylgt eftir með tilsvarendi raunverulegri starfsemi, eru dæmi um félög sem ekki njóta verndar staðfesturéttarins í 31. gr. EES-samningsins. Til þess að stofnsetning og starfsemi félags teljist til raunverulegrar atvinnustarfsemi verður að krefjast þess að félagið taki varanlega þátt í atvinnulífi stofnsetningarríkisins með almennri starfsemi sinni. Meta verður sjálfstætt í hverju tilfalli fyrir sig hversu miklu það skipti að félagið hafi yfir að ráða eigin húsnæði, birgðum og tækjum, hvort föst yfirstjórn og starfsmenn séu til staðar í búseturíkinu sem annast þar rekstur þess og hvort starfsmennirnir hafi nægjanlegt umboð til þess að taka sjálfstæðar ákvarðanir ásamt fullnægjandi þekkingu og hæfni til þess að reka félagið. Jafnframt þarf að meta hvort starfsemi félagsins hafi nægjanlega sterka efnahagslega stöðu sem metin er m.a. út frá því hvort það hafi sannanlegar tekjur af starfsemi sinni í stofnsetningarríkinu.

Til að koma til móts við athugasemdir ESA er því í frumvarpi þessu lagt til að hugtakið „raunveruleg atvinnustarfsemi“ verði skilgreint í reglugerð.

Þá eru auk þess lagðar til þrjár aðrar breytingar á ákvæði 57. gr. a tekjuskattslaga. Fyrsta má nefna þá breytingu að leiðrétta heiti 57. gr. a tekjuskattslaga þannig að ekki leiki vafi á því um hvað ákvæðið fjallar.

Í annan stað er lagt til að sérstaklega verði kveðið á um það í 5. mgr. ákvæðisins að tap sé eingöngu hægt að færa á móti hagnaði lögaðila á lágskattasvæði (CFC-félaga) sem eru í eigu íslenskra félaga eða einstaklinga. Um er að ræða áréttingu og ítarlegri skilgreiningu á reglu sem ákvæðið felur nú þegar í sér.

Sú þriðja felst í því að fella brott skyldu ráðherra til að birta lista yfir þau lönd og svæði sem skattlagning samkvæmt CFC-ákvæðinu tekur til. Í því sambandi er rétt að nefna að í 2. mgr. 57. gr. a tekjuskattslaga er að finna skilgreiningu á því hvenær ríki eða lögsagnarumdæmi telst vera lágskattaríki en það er þegar tekjuskattur af hagnaði félags, sjóðs eða stofnunar, sem um ræðir, er lægri en tveir þriðju hlutar af þeim tekjuskatti sem hefði verið lagður á félagið, sjóðinn eða stofnunina hefði hún verið heimilisföst á Íslandi. Svokallaður „svartur listi“ yfir lágskattaríki getur aldrei talist bindandi né tæmandi talinn þar sem endanlegt skatthlutfall þeirra félaga, sjóða eða stofnana sem hafa þar skattalegt heimilisfesti liggur ekki fyrir nema eftir nákvæma yfirferð skattyfirvalda. Sá listi sem fjármála- og efnahagsráðuneytið birti á heimasíðu sinni, þann 22. desember 2010, tók mið af lista Efnahags- og framfarastofnunar Evrópu (OECD) yfir lágskattasvæði. OECD hefur nú hætt útgáfu skilgreinds lista yfir lágskattaríki enda hafa öll ríki sem áður voru á slíkum lista skuldbundið sig til þess að veita upplýsingar um skattamál á grundvelli samninga.

Þá er í öðru lagi lögð til breyting á 4. mgr. 7. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, er fjallar um starfsmannaleigur og notendafyrirtæki.

Til að taka af öll tvímæli um það hver væri launagreiðandi við þær kringumstæður er útibú erlends fyrirtækis, sem stundaði starfsemi hér á landi og notaðist við starfsmenn sem ráðnir höfðu verið af erlendum starfsmannaleigum sem síðan leigðu þá út hingað til lands, var með lögum nr. 169/2007, er breyttu 3. mgr. 7. gr. staðgreiðslulaga, kveðið á um að það skyldi vera notandi þjónustunnar en ekki starfsmannaleigan sem teldist launagreiðandi á grundvelli samninga um útleigu á vinnuafli hefði starfsmannaleigan ekki skattalegt heimilisfesti hér á landi. Með lagabreytingunni var hnykkt á því að hin almenna skylda til að halda eftir staðgreiðslu af skattskyldum launum og skila í ríkissjóð hvíldi þannig á heimilisföstum vinnuveitanda sem teldist launagreiðandi í skilningi staðgreiðslulaga við þessar aðstæður. Starfsmannaleiga án heimilisfesti hér á landi teldist þannig ekki almennur launagreiðandi útleigðra starfsmanna í skilningi staðgreiðslulaga. Í 4. mgr. 7. gr. laganna var síðan kveðið á um það

að starfsmannaleiga sem hefði staðfestu í öðru ríki innan Evrópska efnahagssvæðisins, öðru EFTA-ríki eða Færeyjum teldist þó launagreiðandi nema um annað hefði verið samið við notendafyrirtæki. Notendafyrirtæki bæri hins vegar ábyrgð sem launagreiðandi hefði starfsmannaleiga ekki staðið réttilega skil á staðgreiðslu.

Það er álit ESA að íslenskar reglur er kveða á um það að notendafyrirtæki beri ábyrgð sem launagreiðandi, hafi starfsmannaleiga ekki staðið réttilega skil á staðgreiðslu, brjóti í bága við EES-samninginn samkvæmt formlegri tilkynningu stofnunarinnar, dags. 8. febrúar 2012. ESA telur að í íslensku reglunni felist mismunun þar sem ekki er kveðið á um það í ákvæðinu að það taki jafnt til innlendra sem erlendra starfsmannaleiga með staðfestu í öðru ríki innan EES, öðru EFTA ríki eða Færeyjum. Samkvæmt orðanna hljóðan eigi ákvæðið eingöngu við í tilviki erlendra starfsmannaleiga. Fjármála- og efnahagsráðuneytið hefur upplýst ESA um það að ekki hafi reynt á ákvæðið í framkvæmd en það hafi þó frá samþykkt þess verið túlkað á þá leið að það taki jafnt til innlendra sem erlendra starfsmannaleiga með staðfestu í öðru ríki innan EES, öðru EFTA-ríki eða Færeyjum enda hafi það verið ætlunin frá upphafi. Eins og áður segir telur ESA lagaákvæðið ekki nægilega skýrt að þessu leyti og því er gert ráð fyrir því í frumvarpinu að tekinn verði af allur vafi í þessu efni með því að kveða á um það að hvort tveggja sé um innlendar og erlendar starfsmannaleigur að ræða í því tilviki er notendafyrirtæki ber ábyrgð sem launagreiðandi hafi starfsmannaleiga ekki staðið réttilega skil á staðgreiðslu.

III. Samráð og mat á áhrifum.

Frumvarpið er samið í fjármála- og efnahagsráðuneytinu að höfðu samráði við embætti ríkisskattstjóra og embætti skattráðgjafarstjóra ríkisins. Við samningu þess var tekið mið af athugasemdum frá embætti ríkisskattstjóra.

Efni frumvarpsins gefur ekki tilefni til að ætla að tillögur þess stangist á við stjórnarskrá eða alþjóðlegar skuldbindingar.

Frumvarpið varðar helst afmarkaða hluti í starfsemi fyrirtækja og er lagt fram í þeim tilgangi að uppfylla skuldbindingar Íslands samkvæmt ákvæðum EES-samningsins.

Breytingartillögur þær sem lagðar eru til í frumvarpinu eru eingöngu framkvæmdarlegs eðlis og munu því ekki hafa áhrif á útgjöld og tekjur ríkissjóðs verði frumvarpið óbreytt að lögum. Gert er ráð fyrir því að afleiðing lagasetningarinnar á almannahagsmuni, hagsmunaaðila og stjórnsýslu ríkisins verði hverfandi enda eingöngu um að ræða leiðréttingar og breytingar á ákvæðum um framkvæmd laganna. Ávinningurinn af samþykkt frumvarpsins verður því mun meiri en hugsanleg neikvæð áhrif þar sem reglur verða skýrari og gagnsærri sem er til hagsbóta fyrir skattaðila sem og skattyfirvöld.

Athugasemdir við einstakar greinar frumvarpsins.

Um 1. gr.

Til að koma til móts við athugasemdir ESA um að í ákvæðinu sé ekki að finna skilgreiningu á hugtakinu „raunveruleg atvinnustarfsemi“ og skilgreining hugtaksins í greinargerð með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 46/2009 sé of þröng er lagt til að fjármála- og efnahagsráðherra verði m.a. gert skylt að skilgreina hugtakið „raunveruleg atvinnustarfsemi“ í reglugerð. Gert er ráð fyrir því að í reglugerðinni verði fleiri atriði skýrð, svo sem sú reikniaðferð sem notuð er við skattlagningu vegna eignarhalds á lágskattasvæðum og hvað felst í hugtökunum „eignarhald“ og „stjórnunarleg yfirráð“.

Þá er lögð til breyting á heiti ákvæðisins þannig að ekki leiki vafi á því um hvað ákvæðið fjallar en það fjallar um skattlagningu vegna eignarhalds á lágskattasvæðum og gæti heitið „erlends“ í fyrirsögninni valdið misskilningi.

Lagt er til að sérstaklega verði kveðið á um það í 5. mgr. ákvæðisins að tap sé eingöngu hægt að færa á móti hagnaði lögaðila á lágskattasvæði (CFC-félaga) sem eru í eigu íslenskra félaga eða einstaklinga. Hér er um að ræða áréttingu og ítarlegri skilgreiningu á reglu sem ákvæðið felur nú þegar í sér.

Lögð er til sú breyting að fella brott skyldu ráðherra til að birta lista yfir þau lönd og svæði sem skattlagning samkvæmt CFC-ákvæðinu tekur til. Svokallaður „svartur listi“ yfir lágskattaríki getur aldrei talist bindandi né tæmandi talinn þar sem endanlegt skatthlutfall þeirra félaga, sjóða eða stofnana sem hafa þar skattalegt heimilisfesti liggur ekki fyrir nema eftir nákvæma yfirferð skattyfirvalda. Um frekari skýringar vísast til almennra athugasemda.

Um 2. gr.

Gert er ráð fyrir því að tekinn verði af allur vafi í þeim tilfellum er notendafyrirtæki beri ábyrgð sem launagreiðandi, hafi starfsmannaleiga ekki staðið réttilega skil á staðgreiðslu, með því að kveða á um það að hvort tveggja sé um að ræða innlendar og erlendar starfsmannaleigur, með staðfestu í öðru ríki innan EES, öðru EFTA-ríki eða Færeyjum, hafi starfsmannaleiga ekki staðið réttilega skil á staðgreiðslu. Breyting þessi er lögð til í kjölfar formlegrar tilkynningar ESA, dags. 8. febrúar 2012, þar sem fram kemur það álit ESA að íslenskar reglur er kveða á um það að notendafyrirtæki beri ábyrgð sem launagreiðandi, hafi starfsmannaleiga ekki staðið réttilega skil á staðgreiðslu, brjóti í bága við EES-samninginn þar sem ákvæðið taki eingöngu til erlendra starfsmannaleiga samkvæmt orðanna hljóðan. Um frekari skýringar vísast til almennra athugasemda.

Um 3. gr.

Ákvæðið fjallar um gildistöku og þarfnast ekki skýringar.

Fylgiskjal.

*Fjármála- og efnahagsráðuneyti,
fjárlagaskrifstofa:*

Umsögn um frumvarp til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt og lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda (skattlagning á lágskattasvæðum og starfsmannaleigur).

Með frumvarpi þessu er brugðist við athugasemdum Eftirlitsstofnunar EFTA (ESA) um skattlagningu vegna eignarhalds á lágskattasvæðum og staðgreiðslu starfsmannaleiga og notendafyrirtækja á opinberum gjöldum. Að mati ESA fela íslenskar reglur í sér mismunun á grundvelli þjóðernis sem er ekki í samræmi við grunnreglur EES-samningsins. Með frumvarpinu eru lagðar til breytingar með hliðsjón af þeim ábendingum sem fjármála- og efnahagsráðuneytinu hafa borist, er tengjast skattlagningu vegna eignarhalds á lágskattasvæðum (cfc-reglum) og erlendum starfsmannaleigum.

Breytingar frumvarpsins eru tvíþættar. Í fyrsta lagi er lögð til breyting á 57. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, er fjallar um skattlagningu vegna eignarhalds á lágskattasvæðum eða svokallaðar cfc-reglur (e. Controlled Foreign Corporation). Meginatriði ákvæðisins eins og það er í núgildandi lögum eru þau að ef íslenskur skattaðili á eða hefur umráð yfir félagi sem staðsett er á lágskattasvæði er við skattlagningu litið svo á að tekjur þessa félags séu í reynd tekjur hins íslenska skattaðila og þær skattlagðar með öðrum tekjum hans. Ákvæði frumvarpsins skilgreina nánar hvað felst í eign og umráðum svo og hvað telst lágskattasvæði. Breytingar á umræddu ákvæði sem lagðar eru fram í þessu frumvarpi hafa það að markmiði að tryggja að ekki eigi sér stað mismunun á grundvelli þjóðernis í samræmi við ábendingar ESA. Í öðru lagi er í frumvarpi þessu lögð til breyting á 4. mgr. 7. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, er fjallar um starfsmannaleigur og notendafyrirtæki. Umrædd lagabreyting skal einnig koma í veg fyrir að mismunun á grundvelli þjóðernis eigi sér stað.

Með þeim breytingum sem lagðar eru til í þessu frumvarpi er einungis verið að taka tillit til ábendinga ESA og tryggja að ekki eigi sér stað mismunun á grundvelli þjóðernis. Umræddar lagabreytingar munu ekki hafa áhrif á tekjur ríkissjóðs.