

Frumvarp til laga

um breytingu á ýmsum lögum vegna skattlagningar tekna erlendra lögaðila í lágskattaríkjum, samsköttunar félaga, takmörkunar á frádrætti vaxtagjalda og skattlagningar útsendra starfsmanna (samsköttun, CFC-félög o.fl.).

Frá fjármála- og efnahagsráðherra.

I. KAFLI

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

1. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 55. gr. laganna:

- a. Á undan orðunum „fastar starfsstöðvar“ í 2. málsli. 1. mgr. kemur: dótturfélög og.
- b. 5. mgr. fellur brott.

2. gr.

57. gr. a laganna orðast svo, ásamt fyrirsögn:

Skattlagning tekna erlendra lögaðila í lágskattaríkjum.

CFC-félag er hvers konar lögaðili, svo sem félag, sjóður, stofnun eða föst starfsstöð, sem hefur heimilisfesti eða er skráður í erlendu ríki eða svæði innan ríkis þar sem í gildi eru ívilnandi skattareglur þannig að raunskattlagning í hinu erlenda ríki er almennt lægri en $\frac{2}{3}$ skattlagningar samkvæmt íslenskum reglum.

Skattskyldur aðili skv. 1. og 2. gr., sem á beint eða óbeint hlut í CFC-félagi, sbr. 1. mgr., skal í samræmi við raunverulegt eignarhald sitt í félaginu greiða tekjuskatt af skattskyldum tekjum þess, sbr. 6. mgr., án tillits til úthlutunar, fari hann sjálfur eða hann ásamt innlendum aðilum og/eða aðilum honum tengdum, sbr. 7. mgr., með meira en helming eignarhalds eða stjórnunarleg yfirráð yfir CFC-félaginu. Það á einnig við ef hann sjálfur eða hann ásamt innlendum og/eða tengdum aðilum á samtals rétt til meira en helming hlutdeildar við úthlutun fjármuna og/eða eigna frá CFC-félaginu.

Ákvæði 2. mgr. á við hafi eitt eða fleiri skilyrði hennar verið uppfyllt á einhverjum tímapunkti innan tekjuársins og skal við skattlagningu tekið mið af tímabili eignarhalds, eignarhlutfalls og stjórnunarlegra yfirráða.

Til grundvallar mati á því hvort skilyrði 2. mgr. séu uppfyllt skal skattaðili árlega skila upplýsingum, þ.m.t. ársreikningum, um CFC-félag á því formi sem ríkisskattstjóri ákveður. Upplýsingar skulu veittar óháð rekstrarniðurstöðu CFC-félags.

Tekju- og kostnaðarliðir samkvæmt ársreikningi skulu ákvarðaðir og eftir atvikum leiðréttir í samræmi við íslenskar reglur um ársreikninga, eftir því sem við á. Ársreikningur skal unninn í gjaldmiðli skráningarlands eða aðalstarfrækslugjaldmiðli CFC-félags. Liggi ekki fyrir ársreikningur CFC-félags skal hann útbúinn í samræmi við framangreint. Umreikningur

erlends gjaldmiðils yfir í íslenskar krónur fer eftir ákvæði 2. mgr. 91. gr. Skattalegar ráðstafanir ráðast af skattalegri stöðu skattaðila og eru tekjurnar skattskyldar sem tekjur af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi skv. B-lið 7. gr. óháð tegund tekna.

Við ákvörðun á hlutdeild skattaðila í skattskyldum tekjum, og eftir atvikum samsvarandi tapi á móti tekjum CFC-félags, skal miða við raunverulegt eignarhald skattaðila í félaginu. Við mat á raunverulegu eignarhaldi skal m.a. horft til beins og/eða óbeins eignarhalds, atkvæðisréttar eða annarra áhrifa á stjórnun félagsins, réttar til hlutdeildar við úthlutun fjármuna eða eigna frá CFC-félaginu sem og annarra fjárhagslegra réttinda. Ef skattaðili heldur því fram að formlegt eignarhald gefi ekki rétta mynd af raunverulegu eignarhaldi ber honum að sýna fram á slíkt svo óyggjandi sé.

Með tengdum aðilum skv. 2. mgr. er átt við:

1. Aðila þar sem annar aðilinn fer beint og/eða óbeint með a.m.k. fjórðung eignarhalds eða atkvæðisréttar í hinum aðilanum eða hefur tilkall til a.m.k. fjórðungs fjármuna og/eða eigna hins aðilans.
2. Einstaklinga sem tengjast sifjaréttarlegum böndum, svo sem þá sem eru í hjúskap, staðfestri samvist eða óvígðri sambúð, systkini og einstaklinga sem eru skyldir í beinan legg.
3. Aðila sem standa saman í fjárfestingum eða eiga í öðru nánu samstarfi sem þeir hafa sameiginlega fjárhagslega hagsmuni af.
4. Lögaðila sem eru beint og/eða óbeint í meirihlutaeigu eða undir stjórnunarlegum yfirráðum tengdra aðila skv. 1., 2. eða 3. tölul.

Tekjur sem stafa af raunverulegri atvinnustarfsemi CFC-félags teljast ekki til skattskyldra tekna skv. 2. mgr., enda sýni skattaðili fram á svo óyggjandi sé að um raunverulega atvinnustarfsemi sé að ræða. Eftirfarandi tekjur CFC-félags eru þó 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 og
- e. tekjur vegna viðskipta þegar CFC-félagið leggur lítið eða ekkert af mörkum til að auka verðmæti hins selda eða leigða.

Sé CFC-félag heimilisfast eða skráð í ríki innan aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins eða aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum á 2. mgr. ekki við ef starfsemi CFC-félagsins telst til raunverulegrar atvinnustarfsemi og skattskyldar tekjur skv. a–e-liðum 8. mgr. nema minna en þriðjungji af heildartekjum félagsins.

Hlutdeild skattaðila í sannanlegu tapi CFC-félags er einungis heimilt að færa til frádráttar skv. 8. tölul. 31. gr. á móti hlutdeild hans í síðar reiknuðum hagnaði sama CFC-félags. Tap verður að hafa myndast við öflun skattskyldra tekna samkvæmt ákvæði þessu. Ekki er heimilt að nýta tap sem myndaðist fyrir rekstrarárið 2010 og tap yfirfærast að hámarki í tíu ár frá því ári þegar það myndaðist. Hverjum skattaðila er eingöngu heimilt að færa til frádráttar hlutdeild sína í tapi sem myndaðist á eignarhaldstíma hans í CFC-félaginu.

Hafi CFC-félag úthlutað fjármunum til skattaðila skal úthlutunin ekki talin til skattskyldra tekna hjá honum nema að því marki sem hún er hærri en þær tekjur félagsins sem skattlagðar hafa verið á grundvelli ákvæðis þessa.

Skattaðila er heimilt að draga frá skatti sannanlega greiddan sams konar skatt erlendis af sömu tekjum félagsins fyrir sama tímabil. Frádráttur þessi getur aldrei orðið hærri en sem nemur þeim skatti sem lagður er á tekjurnar hér á landi.

Ráðherra setur reglugerð um nánari framkvæmd þessarar greinar.

3. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 57. gr. b laganna:

- a. 2. málsli. 2. mgr. orðast svo: Hafi skattaðili fært í rekstrarreikning hlutdeild í afkomu annars félags sem það á eignarhlut í skal draga þá fjárhæð frá framangreindum hagnaði og bæta við úthlutuðum arði frá sama félagi hafi arðgreiðsla átt sér stað.
- b. B-liður 3. mgr. orðast svo: vaxtagjöld eru greidd vegna lánaviðskipta innan samstæðu sem nýtur heimildar til samsköttunar skv. 55. gr. þegar öll félög samstæðu eru heimilisföst hér á landi.

II. KAFLI

Breyting á lögum um breytingu á ýmsum lagaákvæðum um skatta, tolla og gjöld, nr. 59/2017, með síðari breytingum.

4. gr.

3. gr. laganna, sbr. 48. gr. laga nr. 96/2017, fellur brott, sbr. 2. tölul. 26. gr. laganna.

III. KAFLI

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

5. gr.

Við 7. gr. laganna bætist ný málsgrein, svohljóðandi:

Þrátt fyrir ákvæði 3. og 4. mgr. telst innlendur aðili í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð sem nýtir vinnuafli erlends aðila á grundvelli samnings um útleigu á vinnuafli eða samnings um annars konar vinnuframlag launagreiðandi starfsmanna erlenda aðilans samkvæmt lögum þessum, enda séu öll eftirfarandi skilyrði uppfyllt:

1. Starfið er hluti af kjarnastarfsemi eða annarri daglegri starfsemi innlenda aðilans.
2. Ábyrgð og fjárhagsleg áhætta verksins er hjá innlenda aðilanum.
3. Erlendi aðilinn sem sendir starfsmenn til landsins er ekki með fasta starfsstöð hér á landi, sbr. 3. gr. a laga um tekjuskatt, nr. 90/2003.
4. Starfið, sem starfsmaður erlenda aðilans innir af hendi í þágu innlenda aðilans, hefur ekki varanlega verið falið öðrum erlendum aðila og að fullu aðskilið frá starfsemi innlenda aðilans.

Notendafyrirtæki telst einnig launagreiðandi þess fyrirtækis sem gert hefur þjónustusamning sem byggist á samningi um útleigu á vinnuafli eða samningi um annars konar vinnuframlag, þrátt fyrir að ekki sé um beint samningssamband við notendafyrirtækið að ræða. Ef notendafyrirtæki er hluti fyrirtækjasamstæðu telst móðurfélagið launagreiðandi. Sama á við um annað félag ef það er stjórnandi notendafyrirtækis sem um ræðir hverju sinni.

IV. KAFLI

Gildistaka.

6. gr.

Gildistaka.

Lög þessi öðlast gildi 1. janúar 2020.

Ákvæði 1. og 2. gr. koma til framkvæmda við álagningu opinberra gjalda árið 2020 vegna tekna ársins 2019 og eigna í lok þess árs.

Ákvæði 5. gr. kemur til framkvæmda 1. júlí 2020.

Greinargerð.

1. Inngangur.

Frumvarpið er samið í fjármála- og efnahagsráðuneytinu. Frumvarpið var lagt fram á 149. löggjafarþingi 2018–2019, þingskjal 593, 433. mál en náði ekki fram að ganga. Í því felast í breytingar á 55. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003. Annars vegar er þar lagt til að dótturfélögum félaga í aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins (EES), aðildarríkjum stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu (EFTA) eða í Færeyjum, sem staðsett eru hér á landi, verði heimil samsköttun með innlendum samstæðufélögum. Hins vegar er lagt til að innlendum skattaðila verði heimilt að nýta eftirstöðvar rekstrartapa hjá dótturfélagi með heimilisfesti í framangreindum ríkjum ef hann sýnir fram á að dótturfélagi hans sé ekki unnt að nýta tapið síðar í því ríki þar sem það hefur heimilisfesti.

Þá felur frumvarpið í sér endurskoðun á núgildandi ákvæði 57. gr. a, svokölluðu CFC-ákvæði (e. Controlled Foreign Corporations) til frekari skýringar og með hliðsjón af tillögum sem lagðar hafa verið fram á alþjóðavettvangi. Líkt og á við um núgildandi ákvæði er meginilgangur nýs ákvæðis 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.

Einnig er lagt til að takmarkanir á heimild til frádráttar vaxtagjalda eigi ekki við um samstæður félaga sem njóta heimildar til samsköttunar skv. 55. gr. tekjuskattslaga þegar öll félög samstæðu eru heimilisföst hér á landi.

Loks eru lagðar til breytingar á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, nr. 45/1987, um skattlagningu starfsmanna sem koma hingað til lands á grundvelli samninga um útleigu vinnuafis eða annars konar vinnuframlags í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð.

2. Tilefni og nauðsyn lagasetningar.

Tillaga frumvarpsins um breytingar á reglum um samsköttun félaga er lögð fram til að bregðast við athugasemdum Eftirlitsstofnunar EFTA (ESA) um að íslenskar reglur um samsköttun og nýtingu eftirstöðva rekstrartapa félaga kunni að brjóta í bága við 31. og 40. gr. EES-samningsins um staðfesturétt og frjálst flæði fjármagns.

Á haustmánuðum 2013 tóku OECD- og G20-ríkin höndum saman um að berjast gegn alþjóðlegri skattasniðgöngu með sameiginlegri aðgerðaáætlun (e. Base Erosion and Profit Shifting – BEPS). Um er að ræða eina umfangsmestu samhæfðu aðgerð á sviði alþjóðlegs skattaréttar í um þrjú áratugi. Markmiðið var að koma í veg fyrir að skattaðilar nýti misræmi í skattalöggjöf ríkja til að koma skattstofnum undan skattlagningu í heimaríki sínu og takmarka þannig áhrif skaðlegrar skattaskipulagningar. Endanleg aðgerðaáætlun var lögð fram í október 2015 og frá þeim tíma hafa aðildarríki OECD, þar á meðal Ísland, endurskoðað og bætt löggjöf sína og eftir atvikum lögfest ný lagaákvæði til að bregðast við hættunni á rýrnun skattstofna. Bættar reglur um skattlagningu CFC-félaga og þunna eiginfjármögnun eru meðal áhersluatriða sem fram koma í BEPS-aðgerðaáætluninni.

Núgildandi ákvæði 57. gr. a hefur verið í gildi frá 1. janúar 2010 en nauðsynlegt þykir að skerpa á og styrkja ákvæðið með hliðsjón af alþjóðlegri þróun í málaflokknum, sbr. umfjöllun hér að framan. Markmið breytinganna er að tryggja rétta dreifingu skatttekna og skapa varnaðaráhrif gegn skattaflóttu.

Þess má einnig geta að um mitt ár 2016 samþykkti framkvæmdastjórn ESB samræmda löggjöf aðildarríkja til að sporna við skattasniðgöngu, þar á meðal um CFC-reglur (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). Sú löggjöf byggist á BEPS-aðgerða-áætluninni. CFC-regluna er að finna í 7. og 8. gr. tilskipunarinnar.

Með vísan til framangreinds er talið nauðsynlegt að endurskoða nógildandi löggjöf, m.a. til að tryggja að Ísland fylgi þeirri þróun sem á sér stað meðal nágrannalandanna.

Þá er í frumvarpinu að finna tillögu um að festa í sessi undanþágu fyrir innlend samstæðufélög frá takmörkunum á reglum um vaxtafrádrátt. Tillagan samræmist skuldbindingum Íslands samkvæmt samningnum um Evrópska efnahagssvæðið án þess þó að koma niður á eðlilegri fjármögnun samstæðna sem ekki beinist að því að takmarka skattgreiðslur vegna brottfalls b-liðar 3. mgr. 57. gr. b laga um tekjuskatt 1. janúar 2019, sbr. nefndarálit meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar á 148. löggjafarþingi 2017–2018, þskj. 110 – 3. mál.

Að lokum eru lagðar til breytingar á skattskyldu í tengslum við útleigu á vinnuafli eða annars konar vinnuframlag starfsmanna erlendra aðila hér á landi í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð. Þörf er á að útvíkka og skilgreina enn frekar ábyrgð innlendra aðila sem launagreiðenda starfsmanna erlendra aðila vegna vinnu hér á landi, sbr. nefndarálit efnahags- og viðskiptanefndar á 148. löggjafarþingi 2017–2018, þskj. 1149 – 561. mál.

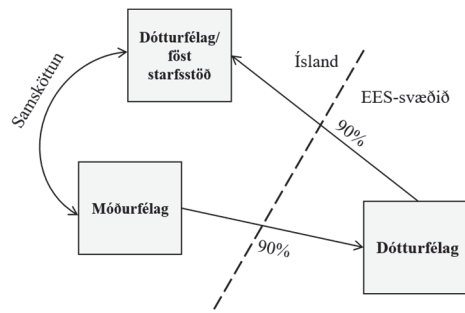
3. Meginefni frumvarpsins.

3.1. Samsköttun félaga.

Lagðar eru til breytingar á 55. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003 sem fela í sér að dótturfélögum félaga í aðildarríkjum EES, aðildarríkjum EFTA eða í Færeyjum, sem staðsett eru hér á landi, verði heimil samsköttun með innlendum samstæðufélögum. Breytingartillagan er lögð fram í því skyni að koma til móts við álit ESA frá 7. apríl 2016 um að íslenskar reglur um samsköttun félaga brjóti í bága við 31. og 40. gr. EES-samningsins um staðfesturétt og frjálst flæði fjármagns, sbr. áminningarbréf ESA, dags. 27. mars 2018.

Gerðar voru breytingar á ákvæði 55. gr. laga nr. 90/2003 með lögum um aðgerðir gegn skattundanskotum og skattsvikum, nr. 77/2018, á vorþingi 2018 sem fólu í sér að föstum starfsstöðvum félaga í aðildarríkjum EES, EFTA og í Færeyjum sem staðsettar eru á Íslandi var heimilud samsköttun með innlendum samstæðufélögum. Að mati ESA gengu þessar breytingar ekki nægjanlega langt þar sem athugasemdir ESA höfðu einnig snúið að heimildum til samsköttunar í tilviki dótturfélaga erlendra félaga.

Eftirfarandi mynd sýnir hvernig breytingin, ásamt breytingum með lögum nr. 77/2018, mun virka í framkvæmd.



Mynd 1. Íslenskt ehf./hf. á yfir 90% hlutafjár í félagi innan EES-svæðisins, sem á yfir 90% hlutafjár í íslensku dótturfélagi eða rekur fasta starfsstöð hér á landi. Lítið er til innlendar einingar samstæðunnar og samsköttun leyfð.

Vegna athugasemda ESA er felld brott það skilyrði sem sett var með lögum nr. 77/2018, að danskri og norskrri fyrirmynd, að tap fastrar starfsstöðvar sé því aðeins frádráttarbært hjá íslensku félagi að ekki sé unnt að jafna það hjá erlendu félagi föstu starfsstöðvarinnar. Samkvæmt forúrskurði Evrópudómstólsins í máli C-18/11, *Philips Electronics Ltd.*, er slík takmörkun á rétti til að nýta tap hindrun á staðfesturétti lögaðila.

3.2. CFC-ákvæðið.

CFC-reglur voru fyrst lögfestar á Íslandi með nýju ákvæði 57. gr. b í tekjuskattslögum með breytingarlögum nr. 46/2009. Ákvæðið kom til framkvæmda við álagningu árið 2011 vegna tekna og eigna á árinu 2010. Tilgangur reglnanna var fyrst og fremst að draga úr skattasniðgöngu en á þessum tíma höfðu flest ríki innan OECD sett sér slíkar reglur. Frá því að CFC ákvæðið var tekið upp í íslenska skattalöggjöf fyrir tæpum áratug hefur átt sér stað mikil þróun innan OECD í tengslum við þá vinnu sem áður var lýst og kennd er við BEPS. Til að bregðast við þessari þróun þykir nú nauðsynlegt að skerpa á og styrkja ákvæði 57. gr. a í tekjuskattslögum. Sambærileg vinna hefur einnig átt sér stað í fjölmörgum öðrum ríkjum OECD þar sem gildandi CFC-ákvæði hafa ekki verið talin uppfylla nýjustu viðmið OECD að öllu leyti.

Breytingarnar sem lagðar eru til með endurbættu CFC-ákvæði hafa þann megintilgang, líkt og gildandi ákvæði, að sporna við því að skattaðilar rýri innlenda skattstofna með því að flytja tekjur eða tekjuaflandi eignir til skráðs lögaðila í lágs kattaríki, þ.m.t. á lágs kattasvæði innan ríkis. Í ljósi þess að hér er um nýtt ákvæði að ræða er rétt að fara yfir helstu efnisatriði þess og gera um leið grein fyrir breytingum frá fyrra ákvæði.

3.2.1. Skilgreining á CFC-félagi.

Í 1. mgr. 57. gr. a er CFC-félag skilgreint víðtækt sem hvers konar lögaðili, svo sem félag, sjóður, stofnun, eignasafn eða föst starfsstöð með heimilisfesti eða skráningu í erlendu ríki eða innan svæðis þar sem í gildi eru ívilnandi skattareglur þannig að raunskattlagning í hinu erlenda ríki eða svæði er almennt lægri en $\frac{2}{3}$ skattlagningar samkvæmt gildandi reglum. Víðtækri skilgreiningu á CFC-félagi er ætlað að hindra að unnt verði að komast undan reglunum með því að breyta félagiformi þess.

Með hugtakinu ívilnandi skattareglum í 1. mgr. ákvæðisins er átt við það þegar skattaumhverfið býður upp á margvíslegar leiðir til að lækka skatta. Sem dæmi má nefna hefðbundnar skattaparadísir með lágur eða engar álögur skatta á tekjur óháð uppruna þeirra, engar álögur á erlendar tekjur, ríkar frádráttarheimildir á móti tilteknum tekjuflokkum, óeðlilega frestun skattlagningar o.fl. Einnig kann ívilnandi skattalöggjöf að vera afmörkuð við tiltekin félagiform. Matið einskorðast ekki eingöngu við þær tekjutegundir sem skattskyldar eru samkvæmt ákvæðinu heldur er lagt heildstætt mat á skattaumhverfi lögaðilans. Þó kunna sértækar reglur í hinu erlenda ríki vegna einstakra tekjutegunda að vega þungt. Þrátt fyrir að fyrrgreint mat kunni að vera vandasamt í einstaka tilvikum verður að gera ráð fyrir að oftast sé það ekki vandkvæðum bundið. Það á sér í lagi við þegar um er að ræða ríki eða svæði sem almennt teljast til hefðbundinna lágs kattasvæða eða þegar sérstaklega ívilnandi reglur gilda um tiltekið félagiform, svo sem átti við um svokölluð 1929-félög í Lúxemborg.

3.2.2. Skattskylda.

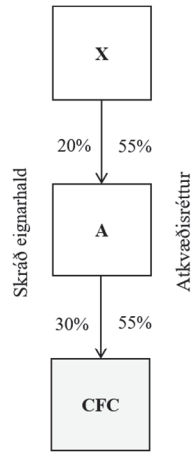
Í 2. mgr. 57. gr. a er mælt fyrir um skattlagningu einstaklinga og lögaðila sem bera hér á landi fulla og ótakmarkaða skattskyldu skv. 1. eða 2. gr. tekjuskattslaga vegna tekna CFC-félaga í þeirra eigu. Framangreint á við hvort sem eignarhaldið er beint og/eða óbeint, í formi stjórnunarlegra yfirráða eða réttinda við úthlutun fjármuna eða eigna félagsins. Skilyrði fyrir

skattskyldu er að skattaðili sjálfur eða hann ásamt öðrum innlendum og/eða tengdum aðilum fari beint og/eða óbeint með meira en helming eignarhalds í CFC-félagi, með stjórnunarleg yferráð í því eða eigi samtals rétt til meira en helmings hlutdeildar við úthlutun fjármuna eða eigna CFC-félagsins. Uppfylli skattaðili eitthvert þessara skilyrða er hann skattskyldur á grundvelli ákvæðisins. Skattskylda og skattlagning á grundvelli ákvæðisins er óháð því hvort úthlutun fjármuna eða eigna frá CFC-félaginu hefur átt sér stað eða ekki.

Með innlendum aðilum í 2. mgr. er átt við aðila hér á landi, hvort sem um ræðir einstaklinga eða lögaðila, og óháð því hvort þeir eru skattskyldir eða undanþegnir skattskyldu samkvæmt tekjuskattslögum. Þannig er litið til beins og/eða óbeins eignarhalds, stjórnunarlegra yferráða eða réttar til hlutdeildar við úthlutun við mat á því hvort skattskylda sé fyrir hendi.

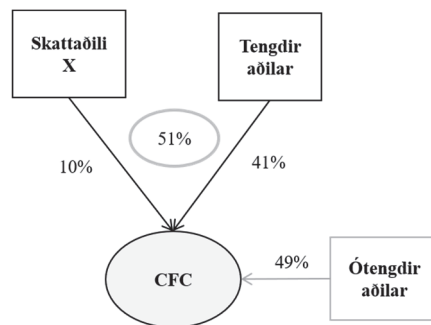
Samkvæmt ákvæðinu er skattskylda fyrir hendi fari skattaðili einn eða ásamt öðrum innlendum aðilum og/eða aðilum honum tengdum með meira en helming eignarhalds yfir CFC-félagi beint og/eða óbeint. Eignarhaldið þarf því að vera umfram 50%. Óbeint eignarhald telst það þegar skattaðili á ekki beinan hlut í sjálfu CFC-félaginu heldur fer eignarhaldið í gegnum annan eða aðra lögaðila í hans eigu. Þannig getur skattaðili átt hlut í félagi A sem á hlut í félagi B sem á CFC-félag að hluta til eða öllu leyti. Eignarhald skattaðila í CFC-félagi er þannig óbeint í gegnum félögin A og B.

Eignarhald og raunveruleg umráð eigenda í rekstri félags fara ekki saman í öllum tilvikum. Sem dæmi geta eigendur farið með stjórnunarleg yferráð yfir félagi með óbeinni eignarhlutdeild eða hluthafasamkomulagi þrátt fyrir að ná ekki lágmarkseignarhlutdeild eins og hún er reiknuð. Eignarhald getur jafnframt verið falið og því gefur formlegt eignarhald ekki ávallt rétta mynd af raunverulegum áhrifum eða réttindum skattaðila yfir félaginu (e. economic control). Samkvæmt ákvæðinu er innlendir eigandi skattskyldur fari hann einn eða ásamt öðrum innlendum aðilum eða aðilum honum tengdum með stjórnunarleg yferráð þótt eignarhlutdeild hans sem slík nái ekki lágmarkinu sem í ákvæðinu greinir. Með stjórnunarlegum yferráðum er átt við að horft er á raunveruleg tengsl viðkomandi skattaðila við erlenda lögáðilann en ekki eingöngu á formlegt eignarhald. Þannig getur skattaðili sem fer með helmings beins eða óbeins eignarhalds eða lægra í CFC-félagi fallið undir ákvæðið ef hann fer með stjórnunarleg yferráð yfir því. Skattaðili getur þar af leiðandi jafnvel fallið undir ákvæðið þrátt fyrir að hann eigi hverfandi hlut í CFC-félagi svo fremi að hann og/eða hann ásamt öðrum innlendum aðilum eða tengdum innlendum eða erlendum aðilum fari með stjórnunarleg yferráð í félaginu. Með stjórnunarlegum yferráðum er til að mynda átt við þegar aðili fer beint eða óbeint með meiri hluta atkvæða í viðkomandi CFC-félagi, hefur rétt til að tilnefna eða víkja frá meiri hluta stjórnar og/eða framkvæmdastjórn félagsins, fer með ákvörðunarvald og/eða fer með yferráð í formi óbeins eignarhalds. Þá teljast stjórnunarleg yferráð vera til staðar hvort heldur ráðandi staða byggist á einstaklingsbundnum yferráðum, nánnum fjölskylduböndum eða í krafti annarra dreifðra yferráða tengdum sameiginlegum hagsmunum um tiltekið eignarfyrirkomulag í CFC-félaginu. Stjórnunarleg yferráð kunna að byggjast á atkvæðisrétti aðila, beint eða óbeint, líkt og eftirfarandi dæmi á mynd 2 sýnir. Séu þau fyrir hendi er skattaðili skattskyldur samkvæmt ákvæðinu.

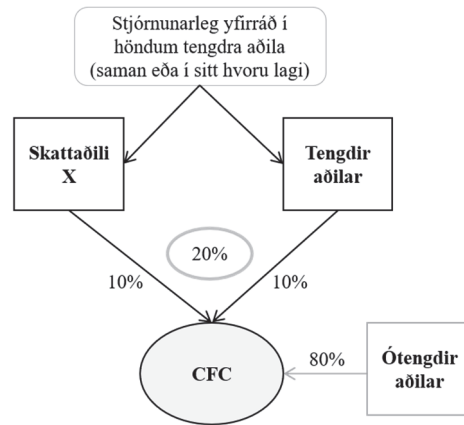


Mynd 2. Skráð eignarhald skattaðila X í tengdum aðila A er 20% og A á 30% í CFC-félaginu. Skattaðilinn hefur hins vegar 55% atkvæðisrétt í A sem hefur síðan 55% atkvæðisrétt í CFC-félaginu. Eignarhald og atkvæðisréttur fer því ekki saman í tilviki X og A. X fer með stjórnunarleg yfirráð yfir A á grundvelli atkvæðisréttar svo að hann getur stýrt hvernig hann nýtir atkvæðisrétt sinn í CFC-félaginu. X fer því með óbein stjórnunarleg yfirráð yfir CFC-félaginu og næmi hlutdeild hans í skattskyldum tekjum CFC-félagsins samtals 30,25% ($0,55 * 0,55$).

Réttur til hlutdeildar við úthlutun fjármuna frá CFC-félagi, svo sem við arðsúthlutun eða slit, getur gefið vísbendingar um raunveruleg áhrif yfir félaginu. Í ákvæðinu er gert ráð fyrir að þótt ekki sé sýnt fram á að skilyrði um formlegt eignarhald eða stjórnunarleg yfirráð séu til staðar sé skattskylda eigi að síður fyrir hendi standi samanlagður réttur skattaðila til meira en helming hlutdeildar við úthlutun fjármuna úr félaginu eða eigna þess. Með því er verið að horfa til raunverulegra áhrifa sem viðkomandi skattaðili hefur yfir CFC-félagi án þess að formlegt eignarhald hans eða yfirráð gefi slíkt til kynna. Á myndum 3 og 4 má sjá dæmi um hvernig eignarhald er reiknað.



Mynd 3. Sameiginlegt eignarhald tengdra aðila er umfram 50% og því eru innlendir eigendur skattskyldir vegna eignarhlutdeildar sinnar. Skattaðili X á 10% eignarhlut í CFC-félaginu með beinum hætti og er miðað við þá hlutdeild í tekjum félagsins við skattlagningu hjá honum.



Mynd 4. Formlegt eignarhald tengdra aðila er innan við þau mörk sem sett eru í ákvæðinu. Í þessu dæmi eru stjórnunarleg yfirráð þeirra þó fyrir hendi. Ýmsar ástæður kunna að vera fyrir því að stjórnunarleg yfirráð teljist vera fyrir hendi þrátt fyrir að formlegt eignarhald sé innan við 50%, svo sem atkvæðisréttur eða hluthafasamkomulag.

Gera verður ráð fyrir að í skattframkvæmd verði meginreglan, sem fyrr, að skattlagningin sé í samræmi við formlegt eignarhald skattaðila. Aftur á móti verður ekki fram hjá því litið að formlegt eignarhald þarf ekki að endurspegla raunverulegar aðstæður í öllum tilvikum vegna dulins eignarhalds eða dreifingar eigenda á eignarhaldi þeirra í einstökum félögum. Því er lagt til með frumvarpinu að miða skuli hlutdeild skattaðila í tekjum CFC-félagsins við raunverulegt eignarhald aðila sé það meira en formlegt eignarhald segir til um. Þannig verður að fara fram heildstætt mat á öllum aðstæðum við ákvörðun á því hvert sé raunverulegt eignarhald skattaðila þar sem horft er til ýmissa atriða. Þau atriði væru til dæmis áhrif á stjórnun félagsins í gegnum formlegt eignarhald, atkvæðisrétt eða annað og réttur til hlutdeildar í úthlutun fjármuna, eigna og annarra fjárhagslegra réttinda úr félaginu.

3.2.3. Tímabil eignarhalds.

Samkvæmt 3. mgr. 57. gr. a á ákvæði 2. mgr. um skattskyldu við hafi eitthvert efnisatriða þeirrar málsgreinar verið til staðar á einhverjum tímamarki innan tekjuársins. Þar af leiðandi nægir að skilyrði 2. mgr. hafi verið uppfyllt einhvern tímann innan tekjuársins og er þannig ekki unnt að komast undan skattlagningu með því að eignarhald eða yfirráð séu rofin, t.a.m. fyrir áramót. Sem dæmi um þetta má nefna að ef einstaklingur á eignarhlutdeild í CFC-félagi hluta úr ári þá á einungis að skattleggja hann fyrir það tímabil sem eignarhald varði.

3.2.4. Raunverulegur eigandi.

Í 4. mgr. 57. gr. a er að finna reglu um ársreikningaskil skattaðila vegna eignar í CFC-félagi. Samkvæmt frumvarpinu er við skattlagningu miðað við að raunverulegt eignarhald skattaðila sé lagt til grundvallar við ákvörðun um hlutdeild í skattskyldum tekjum CFC-félagsins. Í 6. mgr. segir að horfa skuli til raunverulegs eignarhalds við skattlagningu sé það

annað en formlegt eignarhald segir til um. Þannig fer fram heildstætt mat þar sem m.a. er horft til formlegs beins eða óbeins eignarhalds, atkvæðisréttar, annarra áhrifa á stjórnun félags og réttar til hlutdeildar við úthlutun fjármuna, eigna og annarra fjárhagslegra réttinda úr félaginu. Sú nálgun er önnur en í núgildandi reglum þar sem skattlagningin sem slík miðast nú við hlutfall formlegs eignarhalds.

Hlutdeild skattaðila í skattskyldum tekjum CFC-félags þarf þannig ekki að vera í samræmi við skráðan eignarhlut heldur getur, eftir atvikum, þurft að líta til annarra atriða, svo sem dulinna eignarhluta eða yferráða sem sýna sig meðal annars í áhrifum á stjórnun félagsins eða viðtöku fjármuna eða eigna frá félaginu umfram það sem leitt hefði af rétttri tiltölu formlegrar eignarhlutdeildar. Hafa ber í huga að raunveruleg yferráð geta í þessu sambandi hvort heldur verið bein eða óbein. Enn er ekki fyrir hendi almenn skilgreining á hugtakinu „raunverulegur eigandi“ í íslenskum tekjuskattslögum og þar af leiðandi liggja ekki fyrir neinar formlegar leiðbeiningar um hver teljist raunverulegur eigandi eða hvert sé raunverulegt eignarhald einstakra eigenda. Hugtak þetta hefur þó verið skilgreint í lögum nr. 64/2006, um aðgerðir gegn peningabætti og fjármögnun hryðjuverka. Ekki er miðað við þá skilgreiningu hér þótt segja megja að í grunninn sé markmiðið það sama, þ.e. að leiða fram hver eða hverjir það eru sem eiga félagið í raun, stjórn því og njóti ávinnings af því.

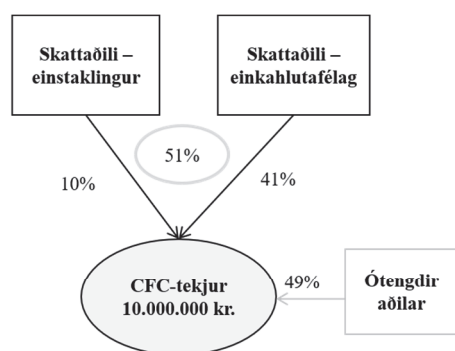
Mat á því hver telst vera raunverulegur eigandi getur verið vandasamt, sérstaklega í ljósi þess að eignarhald getur verið dulið og mismunandi leiðir notaðar til þess að dylja það. Því getur þurft að meta aðstæður heildstætt áður en afstaða er tekin til raunverulegs eignarhalds. Í ákvæðinu er ekki kveðið á um vægi einstakra þátta í slíku mati þar sem ráðstafanir og aðstæður allar geta verið mjög ólíkar í einstökum málum. Þó ber að hafa í huga að ákveðnir þættir kunna að gefa skýrari mynd af raunverulegum aðstæðum en aðrir. Þannig má gera ráð fyrir að atkvæðisréttur og önnur áhrif á stjórnun félagsins, svo sem á grundvelli hluthafasamkomulags, gefi skýrari mynd en formlegt eignarhald. Þá eru þættir sem geta haft áhrif á framvindu mats ekki tæmandi taldir í ákvæðinu og ekki er sérstaklega afmarkað hvaða gögn skuli lögð til grundvallar við matið. Sem dæmi um gögn eða aðrar upplýsingar sem geta komið til skoðunar eru samþykktir, stofnsamningar og aðrir samningar, svo sem hluthafasamkomulag, sem og mismunandi hlutaflokkar, auk annars konar yferráða eða ábata sem einstakur hlutareigandi eða félagsmaður nýtur umfram aðra skráða félagsmenn. Almennt má gera ráð fyrir að formlegt eignarhald sé í samræmi við raunverulegar aðstæður og því er almennt ekki þörf á því að taka þetta atriði sérstaklega til skoðunar. Með ákvæðinu er hins vegar tekið af skarið með það að raunveruleikareglan gildi verði ráðið af aðstæðum að misræmi sé á formlegu og raunverulegu eignarhaldi. Byggi skattaðili sjálfur á því að ekki sé samræmi hér á ber hann sönnunarbyrðina fyrir því enda á hann hægara með að afla nauðsynlegra upplýsinga og gagna.

3.2.5. Skattaleg meðferð tekna CFC-félags.

Í 5. mgr. 57. gr. a kemur fram að í samræmi við hlutfall raunverulegs eignarhalds skattaðila í viðkomandi CFC-félagi skuli færa hjá honum hlutfall tekna og kostnaðar félagsins samkvæmt ársreikningi. Hugtakið raunverulegt eignarhald er nánar skilgreint í 6. mgr., sbr. einnig skýringar þar um. Sé ársreikningi ekki fyrir að fara hvílir sú skylda á innlendum eigendum CFC-félags að útbúa ársreikning og skattuppgjör í gjaldmiðli skráningarlands eða aðalstarfrækslugjaldmiðli félagsins. Tekjur skattaðila skulu taldar fram sem atvinnurekstrartekjur, sbr. B-lið 7. gr. tekjuskattslaga, líkt og um samrekstur sé að ræða, og ákvarðast skattaleg réttindi og skyldur af skattalegri stöðu hvers eiganda. Þannig er skattaðili sem er einstaklingur skattlagður líkt og einstaklingur í atvinnurekstri. Engin breyting verður á eðli og skattlagningu tekna CFC-félags sem atvinnurekstrartekna við það að tekjum/kostnaði og eftir atvikum

eignum/skuldum sé skipt milli eigenda til skattlagningar. Þannig eru tekjur skattlagðar áfram hjá eigendum sem atvinnurekstrartekjur væru og samkvæmt því er heimilaður rekstrarkostnaður til frádráttar, sbr. 31. gr. laga um tekjuskatt. Það skiptir því máli varðandi skattlagningu CFC-tekna hvort eigandi er einstaklingur eða lögaðili. Þá skiptir einnig máli, í tilviki lögaðila, í hvaða félagasformi hann er rekinn. Meginmunurinn er sá að skatthlutfall einstaklinga og lögaðila er ekki það sama og ólíkar reglur gilda um frádráttarbæran kostnað, sbr. eftirfarandi skýringar.

Ef eigandi CFC-félags hér á landi er lögaðili, t.d. einkahlutafélag, er skatthlutfall eitt og hið sama óháð tegund tekna, þrátt fyrir að heimilaður sé sérstakur frádráttur, svo sem á móti arði og söluhagnaði hlutabréfa að uppfylltum skilyrðum í 9. og 9. tölul. a 31. gr. laga um tekjuskatt. Hjá einstaklingum fer um skattlagningu CFC-tekna eins og hjá einstaklingum í atvinnurekstri, þ.e. skv. B-lið 7. gr., sbr. 3. tölul. 1. mgr. 61. gr., sbr. og 1. mgr. 66. gr., tekjuskattslaga. Þetta þýðir að einstaklingur greiðir sama tekjuskattshlutfall af tekjum CFC-félags og ef um launatekjur væri að ræða. Allar tekjur einstaklings sem felldar eru undir skattlagningu skv. B-lið 7. gr. eru hins vegar skattlagðar sem atvinnurekstrartekjur með heimild til frádráttar skv. 31. gr. gagnstætt því sem gildir um aðrar tekjur sama einstaklings utan rekstrar. Þannig kann að skipta máli hvort hlutabréf eða verðbréf einstaklings teljast til atvinnurekstrareigna eða ekki og gildir sitt hvort form skattlagningar eftir því hvernig eignfærslu er háttað. Má í þessu sambandi benda á að enginn frádráttur heimilast einstaklingum utan rekstrar á móti vöxtum, arði og söluhagnaði hlutabréfa, gagnstætt því sem gildir um kostnað, þegar eignir sem þessar teljast tilheyra atvinnurekstri einstaklings.



Mynd 5. Hér, líkt og á mynd 3, eiga einstaklingur og einkahlutafélag, sem eru tengdir aðilar, saman yfir 50% í CFC-félagi, sem er með 10.000.000 kr. í tekjur á árinu en útgreiddur arður var 200.000 kr. Frádráttarbær rekstrarkostnaður var 1.000.000 kr. Útreikning hvors um sig má sjá hér til hliðar.

A) Eigandi er einstaklingur, fullnýttur persónuafsláttur

Skattstofn (10% af 10.000.000 kr.)	1.000.000 kr.
Arður (10% af 200.000 kr.)	20.000 kr.
Bakfærður arður (áður skattlagðar CFC-tekjur)	-20.000 kr.
Rekstrarkostnaður (10% af 1.000.000 kr.)	-100.000 kr.
Skattstofn	900.000 kr.
– þar af í skattþrepi 1 (36,94%)	893.713 kr.
– þar af í skattþrepi 2 (46,24%)	6.287 kr.
Tekjuskattur til greiðslu	333.045 kr.

B) Eigandi er einkahlutafélag

Skattstofn (41% af 10.000.000 kr.)	4.100.000 kr.
Arður (41% af 200.000 kr.)	82.000 kr.
Bakfærður arður (áður skattlagðar CFC-tekjur)	-82.000 kr.
Rekstrarkostnaður (41% af 1.000.000 kr.)	-410.000 kr.
Skattstofn	3.690.000 kr.
Tekjuskattur 20%	738.000 kr.

Hafa ber í huga að CFC-félög eru erlend félög og eðli málsins samkvæmt eiga ekki allar reglur ársreikningalaga við, svo sem reglur um að sækja þurfi um heimild ársreikningaskrár til uppgjörs í öðrum gjaldmiðli en íslenskum krónum. Þegar niðurstaða ársreiknings CFC-félags er færð til tekna hjá eigendum þess reiknast ekki gengisbreytingar til tekna eða gjalda enda er með yfirfærslunni einungis verið að færa skattstofna erlenda félagsins yfir í íslenskar krónur til að koma við skattlagningu samkvæmt ákvæði þessu. Við þá yfirfærslu eina og sér

verða ekki til neinar breytingar á verðmæti eigna og skulda eða afkomu félagsins sem gefa tilefni til slíkra færslna. Við yfirfærslu fjárhæða ársreiknings er farið að ákvæði 2. mgr. 91. gr. Við umreikning tekna og gjalda skal nota meðaltal miðgengis (milli kaup- og sölugengis) reikningsársins. Eignir, skuldir og eigið fé skulu umreiknaðar í íslenskar krónur á gengi í lok viðkomandi reikningsárs. Eignir á kaupgengi og skuldir og eigið fé á sölugengi. Gengismunur sem kann að myndast við umreikning fjárhæða ársreiknings úr erlendum gjaldmiðli í íslenskar krónur skal ekki hafa áhrif á rekstrarreikning heldur færast á eigið fé. Með þessu er tryggt jafnræði milli þeirra sem gert hafa ársreikninga í gjaldmiðli skráningarlands eða aðalstarfrækslugjaldmiðli CFC-félagsins og eigenda félaga sem þurfa að útbúa ársreikning sérstaklega.

3.2.6. Eignarhald.

Samkvæmt 6. mgr. 57. gr. a á ákvæði 2. mgr. um skattskyldu við hafi eitthvert efnisatriða þeirrar málsgreinar verið til staðar á einhverjum tímapunkti innan tekjuársins. Því nægir að skilyrði 2. mgr. hafi verið uppfyllt einhvern tímann innan tekjuársins og er þannig ekki unnt að komast undan skattlagningu með því að eignarhald eða yfirráð séu rofin, t.a.m. fyrir áramót.

3.2.7. Tengsl aðila.

Í 7. mgr. 57. gr. a er fjallað um tengsl aðila. Tengsl eru óháð heimilisfesti og skráningu aðila og geta því verið innlend og/eða erlend. Við mat á tengslum er m.a. horft til tengsla á grundvelli beins/óbeins eignarhalds, atkvæðisréttar eða réttar til hlutdeildar við úthlutun fjármuna og eigna, sifjatengsla og hvort aðilar eiga í samstarfi (e. acting in concern) sem þeir hafa sameiginlega fjárhagslega hagsmuni af. Leggja verður heildstætt mat á aðstæður ef ekki er fyrir að fara samræmi á formlegri eignarhlutdeild og efnahagslegum völdum í formi atkvæðisréttar eða hlutdeildarréttar, þ.e. réttar til hlutdeildar í fjármunum eða eignum félagsins.

Í a-lið 7. mgr. segir að aðilar séu tengdir þegar annar aðilinn fer beint og/eða óbeint með a.m.k. fjórðung eignarhalds eða atkvæðisréttar í hinum aðilanum eða hann hafi tilkall til a.m.k. fjórðungs fjármuna og/eða eigna hins aðilans. Þannig kveður liðurinn á um þrjá flokka, þ.e. tengsl á grundvelli eignarhalds, atkvæðisréttar eða tilkallsréttar. Þar sem eignarhald og atkvæðisréttur eða önnur efnahagsleg völd í lögaðila þurfa ekki að fara saman, þótt slíkt sé hins vegar algengast, verður að vera unnt að horfa sérstaklega til atkvæðisréttar og tilkalls til fjármuna og eigna viðkomandi lögaðila við mat á tengslum. Sé eingöngu horft á formlegt eignarhald við ákvörðun tengsla á grundvelli ákvæðisins opnar slíkt á tækifæri fyrir aðila að sniðganga reglur með því að hafa skráð eignarhald, beint eða óbeint, í viðkomandi lögaðila ekkert eða hverfandi.

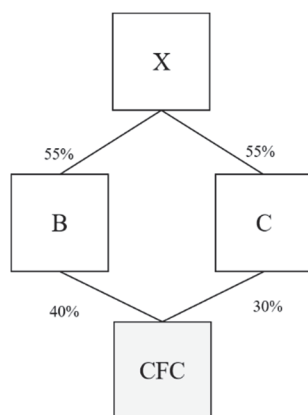
Eigi að síður kann atkvæðisréttur í lögaðilanum eða tilkallsréttur að vera meiri en eignarhlutur kveður á um. Atkvæðisréttur ásamt tilkallsrétti er talinn gefa sem skýrasta og réttasta mynd af ítökum viðkomandi aðila í lögaðilanum. Með því er átt við hver sé réttur aðila, beint eða óbeint, til að greiða atkvæði á hluthafafundum og hafa þannig áhrif á ákvarðanatöku lögaðilans ásamt því að horft er til hvaða hlutfallslegu réttindi viðkomandi hefur til fjármuna eða eigna lögaðilans. Ástæða þess að hlutfall eignarhalds, atkvæðisréttar og annarra réttinda fara ekki saman getur verið rakið til mismunandi hlutaflokka, hluthafasamkomulags, dulins eignarhalds o.fl. Með beinum atkvæðisrétti er átt við að aðili fari beint með rétt til að greiða atkvæði á hluthafafundi og geti því haft bein áhrif á ákvarðanatöku í lögaðilanum. Með óbeinum atkvæðisrétti getur rétturinn til að greiða atkvæði farið gegnum fleiri lögaðila en einn. Sömu aðferðafræði er beitt við útreikning á óbeinum atkvæðisrétti og óbeinu eignarhaldi í þessu sambandi.

Sé horft til tilkallsréttarins, þ.e. tilkalls til fjármuna og eigna, verða slík réttindi að nema a.m.k. fjórðungi. Þannig eru aðilar jafnframt taldir tengdir þegar skattaðili hefur rétt á eða tilkall til a.m.k. fjórðungs af fjármunum eða eignum viðkomandi lögaðila beint eða óbeint. Með þessum lið ákvæðisins er verið að sporna við því að aðilar geti komist undan skilgreiningunni um tengda aðila þannig að engin rekjanleg tengsl í formi eignarhalds eða atkvæðisréttar sé að finna eða þá að slíku eignarhaldi eða rétti til atkvæða sé haldið utan tilgreindra marka. Úthlutun þarf ekki að hafa farið fram þar sem nægjanlegt er að tilkallsréttur sem slíkur sé til staðar. Slík réttindi geta verið vísbending um að raunverulegt eignarhald sé annað en formlegt eignarhald kveður á um. Fari þetta þrennt ekki saman, þ.e. eignarhald, atkvæðisréttur og tilkallsréttur, skulu tengsl ráðin eftir því hvað af þessu þrennu gefur hæsta hlutfallið. Að öðru leyti vísast til athugasemda við 1. og 8. mgr. um aðferðafræði sem og mynda 2–5.

Í b-lið ákvæðisins er litið til einstaklingsbundinna tengsla en í því skyni er horft til sífjatangsla líkt og gert er í ákvæði c-liðar 4. mgr. 57. gr. laganna. Séu sífjatengsl fyrir hendi er horft til sameiginlegs eignarhalds, stjórnunarlegra yferráða og réttar til úthlutunar beggja eða allra sífjatengdra aðila. Einstaklingar sem tengjast sífjaréttarlegum böndum teljast ávallt vera tengdir aðilar í skilningi ákvæðisins, t.a.m. þeir sem eru í hjúskap, staðfestri samvist eða óvígðri sambúð, systkini og einstaklingar sem eru skyldir í beinan legg. Dæmi um tengsl samkvæmt þessum lið er þegar hjón eiga eða ráða hvort yfir sínum lögaðilanum, beint og/eða óbeint. Við slíkar aðstæður teljast lögaðilarnir tengdir.

Samkvæmt c-lið ákvæðisins eru aðilar taldir eiga í samstarfi ef þeir standa saman í fjárfestingum eða öðru nánu samstarfi sem þeir hafa sameiginlega fjárhagslega hagsmuni af (e. acting in concern). Gildir einu hvort samkomulagið er formlegt eða óformlegt, skriflegt, munnlegt eða á annan hátt. Þegar slík tengsl einstaklinga og/eða lögaðila í gegnum sameiginleg viðskipti og fjárfestingar eru fyrir hendi verður að telja sterkar líkur á að þessir aðilar stýri málefnum tengdum CFC-félagi í samráði hvor eða hver við annan.

Í d-lið ákvæðisins er kveðið á um að lögaðilar séu tengdir beint eða óbeint séu þeir í meirihlutaeigu eða undir stjórnunarlegum yferráðum tengdra aðila samkvæmt einhverjum af þeim atriðum sem kveðið er á um í a–c-lið.



Mynd 6. Hér eru X, B og C tengdir aðilar og eru lögaðilarnir B og C erlendir. Við mat á því hvort ákvæðið eigi við ber að líta til sameiginlegs eignarhalds tengdra aðila, innlendra og erlendra, sem hér er 70%. Eignarhlutdeild X nemur 38,5% með óbeinum hætti $(0,55 * 0,4 + 0,55 * 0,3)$ og er miðað við þá eignarhlutdeild við skattlagningu CFC-tekna hjá X.

3.2.8. Skilgreining á CFC-tekjum og undanþága vegna raunverulegrar atvinnustarfsemi.

Í 8. mgr. 57. gr. a segir að tekjur sem stafa af raunverulegri atvinnustarfsemi CFC-félags teljist ekki til skattskyldra tekna skv. 2. mgr. enda sé sýnt fram á slíkt á óbyggjandi hátt. Skattadili þarf því að leggja fram fyrir skattyfirvöld fullnægjandi sönnunargögn og upplýsingar um að tekjurnar stafi af raunverulegri atvinnustarfsemi. Upplýsingaskylda og sönnunarbyrði hvílir þannig á skattaðilanum sjálfum. Með raunverulegri atvinnustarfsemi er átt við að félagið 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. Ákveðin atriði koma m.a. til skoðunar við slíkt mat, t.d. hvort félagið hafi yfir að ráða eigin húsnæði, þ.m.t. leiguhúsnæði, birgðum og tækjum og hvort til staðar sé föst yfirstjórn og starfsmenn í heimilisfestar- eða skráningarríkinu sem annast rekstur félagsins. Þá skal jafnan horft til þess hvort starfsmenn og stjórnendur í heimilisfestar- eða skráningarríkinu hafi nægjanlegt umboð til þess að taka ákvarðanir ásamt fullnægjandi þekkingu og hæfni til þess að reka félagið. Þá er jafnframt mikilvægt að félagið hafi sterk efnahagsleg tengsl við heimilisfestar- eða skráningarríkið, m.a. með hliðsjón af því hvort það hafi sannanlega tekjur af starfsemi sinni þar. Fari viðskipti félagsins aðallega fram innan fyrirtækjasamstæðu þarf að sýna fram á að þjónusta þess skapi í raun verðmæti fyrir önnur félög í samstæðunni og sé gerð í eðlilegum rekstrartilgangi.

Þá eru í a–e-liðum, svo sem mælt er með í þriðju aðgerðaáætlun BEPS, sérstaklega taldar upp ákveðnar eignir og tekjutegundir sem yfirleitt eru auðfluttar yfir landamæri og því líklegri til að vera fluttar milli landa í þeim tilgangi að tilætluðu skattahagræði verði náð. Umræddar tekjur CFC-félags eru ávallt skattskyldar skv. 2. mgr. ákvæðisins, sbr. þó ákvæði 9. mgr. frumvarpsins. Með upptalningunni er þó ekki verið að undanþiggja aðrar tekjur þannig að henni sé ætlað að vera tæmandi. Benda má á 1. mgr. 7. gr. tekjuskattslaga þar sem tekjuhugtakið er skilgreint mjög rúmt og síðar í ákvæðinu taldar upp helstu tegundir tekna og þær skilgreindar eftir því sem við á.

Í a-lið er kveðið á um vexti og aðrar tekjur af fjáreignum. Dæmi um fjáreignir er handbært fé, hlutabréfaeign, viðskiptakröfur, kröfur samkvæmt fjármögnunarleigusamningum, keypt skuldabréf og afleiðusamningar. Auðvelt er að færa þessar eignir og þar með tekjur af þeim úr landi.

Í b-lið er kveðið á um þóknanir og aðrar tekjur af hugverkaréttindum. Eignarhald hugverkaréttinda er hægt að færa á einfaldan hátt og þannig ákvarða staðsetningu þeirra þar sem hagstæðast er í skattalegu tilliti hvað varðar móttöku tekna af þessum réttindum, óháð því hvar verðmætasköpunin átti eða á sér stað.

Í c-lið er kveðið á um arð og söluhagnað af hlutabréfum, sem eru mjög hreyfanlegar eignir.

Í d-lið eru taldar upp tekjur af trygginga- og bankastarfsemi og annarri fjármálastarfsemi þar sem auðveldlega er hægt að færa tekjur frá upprunaríki yfir á lágskattasvæði.

Í e-lið eru taldar upp tekjur vegna viðskipta, þ.e. sölu eða leigu á vörum eða þjónustu, þegar erlendi lögaðilinn leggur lítið eða ekkert af mörkum til að auka verðmæti hins selda. Verður þá 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.

3.2.9. Undanþága félaga innan EES-svæðisins vegna raunverulegrar atvinnustarfsemi.

Í 9. mgr. 57. gr. a er að finna takmörkun á skattskyldu skv. 2. mgr., sé CFC-félagið heimilisfast eða skrásett í ríki innan aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins eða aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum. Í því tilviki á ákvæði 2. mgr. ekki við ef starfsemi CFC-félagsins telst til raunverulegrar atvinnustarfsemi og tekjur skv. a–e-liðum

8. mgr. nema ekki meira en þriðjungur af heildartekjum félagsins. Með kröfu um að einungis þriðjungur af tekjum megi falla undir a–e-lið er hlutlægt afmarkaður sá þáttur í tekjuöflun sem ræður því hvort skilyrðið um raunverulega atvinnustarfsemi teljist vera uppfyllt. Með raunverulegri atvinnustarfsemi er átt við að CFC-félagið stundi atvinnurekstur og afli tekna af sjálfstæðri starfsemi í þeim mæli að starfsemi þess teljist til virkrar þátttöku í atvinnulífi þess ríkis þar sem félagið er heimilisfast eða skráð. Atriði sem m.a. koma til skoðunar við slíkt mat er hvort lögaðilinn hafi yfir að ráða eigin húsnæði, þ.m.t. leiguhúsnæði, birgðum og tækjum og að föst yfirstjórn og starfsmenn séu í ríkinu sem annist rekstur lögaðilans. Þá kemur jafnframt til skoðunar hvort lögaðilinn hafi sterk efnahagsleg tengsl við ríki þar sem hann er heimilisfastur eða skráður, m.a. með hliðsjón af því hvort hann hafi sannanlega tekjur af starfsemi sinni þar. Sjá jafnframt athugasemdir við 8. mgr.

3.2.10. Meðferð taps hjá CFC-félagi.

Í 10. mgr. 57. gr. a er að finna reglu um meðferð taps CFC-félags. Þar kemur fram að yfirfæranlegt tap CFC-félags, sem stafar frá öflun tekna sem skattskyldar eru samkvæmt ákvæðinu, sé einungis heimilt að færa til frádráttar þeim hagnaði CFC-félagsins sem síðar kemur til skattlagningar hjá eigendum félagsins. Þetta gildir að því gefnu að skattaðili geti, að ósk skattýfirvalda, lagt fram fullnægjandi gögn sem liggja að baki tapsútreikningi. Þannig er ekki heimilt að færa tapið á móti öðrum tekjum skattaðila. Rekstrartap eins og það er ákvarðað í íslenskum krónum færast til frádráttar næstu ár í samræmi við 8. tölul. 31. gr. að óbreyttri krónufjárhæð. Rekstrartap CFC-félags sem myndaðist fyrir upphaf árs 2010 er ekki yfirfæranlegt, en það miðast við gildistöku núgildandi CFC-ákvæðis. Hverjum skattaðila er eingöngu heimilt að færa til frádráttar þá hlutdeild í tapi sem myndaðist á eignarhaldstíma hans í CFC-félaginu og sannreynt hefur verið í lok hvers reikningsárs. Ónýtt hlutdeild í yfirfæranlegu tapi CFC-félags til frádráttar á móti hlutdeild í framtíðarhagnaði félagsins yfirfærast þannig ekki til kaupanda eignarhlutdeildar í CFC-félaginu.

3.2.11. Frádráttur til að koma í veg fyrir tvísköttun CFC-tekna.

Í 11. mgr. 57. gr. a er að finna reglu sem hefur það að markmiði að koma í veg fyrir að fleiri en einn aðili sé skattlagður vegna sömu tekna. Þannig er heimilt við skattákvörðun að færa sannanlega 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.

Frádráttur fyrir greiddan skatt getur ekki verið hærri en sem nemur álögðum skatti hér á landi á sömu tekjum. Ekki er hér um sjálfstæðan frádráttarlið að ræða heldur er ríkisskattstjóra heimilt að taka tillit til greidds skatts erlendis við skattákvörðun.

Líkt og í gildandi ákvæði er við raunverulega úthlutun úr félaginu til innlendra eigenda tekið tillit til áður skattlagðra CFC-tekna hjá eigandanum, sbr. 11. mgr. ákvæðisins.

3.3. Vaxtafrádráttur.

Í a-lið 4. gr. er orðalagi 2. másl. 2. mgr. 57. gr. b breytt lítillega til þess að auka skýrleika, en í ljós hefur komið að fyrra orðalag olli misskilningi.

Hvað b-lið 4. gr. frumvarpsins varðar var sérstakt ákvæði um takmarkanir á vaxtafrádrætti lögfest 2016 með nýju ákvæði 57. gr. b í lögum um tekjuskatt, nr. 90/2003, sbr. breytingarlög nr. 112/2016. Ákvæðinu var ætlað að bregðast við skattasniðgöngu en fjölþjóðlegar fyrirtækjasamstæður geta dregið úr skattgreiðslum sínum með því að fjármagna félag í einu

ríki með láni frá félagi innan samstæðu sem er í öðru ríki ef skatthlutfall þar er lægra. Þetta rýrir skattstofna og er til þess fallið að skekkja samkeppnisstöðu innlendra fyrirtækja gagnvart fjölþjóðlegum fyrirtækjasamstæðum.

Í ákvæði 57. gr. b er heimild til frádráttar vaxtagjalda og affalla vegna lánaviðskipta við tengda aðila takmörkuð við 30% af hagnaði skattaðila. Frá þeirri reglu eru ákveðnar undanþekningar sem tilgreindar eru í 3. mgr. 57. gr. b laga um tekjuskatt. Í b-lið 3. mgr. ákvæðisins kemur fram að takmörkun á heimild til frádráttar eigi ekki við þegar lánveitandi ber ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi. Með lögum nr. 59/2017 var þessi undanþága felld niður þar sem líkur voru taldar á að hún gengi gegn grundvallarreglu EES-réttar um staðfesturétt lögaðila, sbr. 31. og 34. gr. EES-samningsins. Þannig var ekki talið að unnt væri að skattleggja aðila mismunandi eftir því hvort lánveitandi skattaðilans væri innlent eða erlent félag. Í 2. tölul. 26. gr. breytingarlaganna, nr. 56/2017, kom fram að gildistöku ákvæðisins yrði frestað þannig að ákvæðið kæmi til framkvæmda 1. janúar 2018. Í nefndaráliti meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar frá 22. maí 2017, þskj. 858 – 385. mál, er bent á að brottfall undanþágunnar kunni að koma niður á eðlilegri fjármögnun innan samstæðu. Meiri hluti nefndarinnar lagði til að fjármála- og efnahagsráðuneytið tæki til skoðunar hvernig tryggja mætti að brottfall undanþágunnar kæmi ekki niður á eðlilegri fjármögnun innan samstæðu sem beindist ekki að því að takmarka skattgreiðslur. Með 48. gr. laga nr. 96/2017 var brottfalli undanþágunnar frestað til 1. janúar 2019.

Markmið ákvæðis 57. gr. b tekjuskattslaga er að sporna við skattasniðgöngu vegna tilfærslu á hagnaði milli landa með vaxtagreiðslum milli tengdra aðila. Í sameiginlegri aðgerðaáætlun OECD-ríkjanna sem kennd er við BEPS (e. Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) er fjallað um takmarkanir á frádrætti vaxtagjalda í fjórðu aðgerðaáætluninni. Þar kemur fram að hættan á skattasniðgöngu sé fyrst og fremst til staðar vegna lánveitinga hjá alþjóðlegum félagasamstæðum og því geti ríki ákveðið að gildissvið reglnanna taki eingöngu til slíkra samstæðna, að því gefnu að reglurnar séu í samræmi við kröfur Evrópuréttar.

Evrópusambandsríkin hafa sett sér sameiginlegar reglur um vaxtafrádrátt en í áður nefndri skattasniðgöngutilskipun nr. 2016/1164 eru sérstök ákvæði um takmörkun á vaxtafrádrætti í 2. kafla tilskipunarinnar. Af 7. mgr. inngangsorða tilskipunarinnar og 1. mgr. 4. gr. má ráða að aðildarríkjum sé heimilt að veita innlendum samstæðum sem njóta heimildar til samsköttunar undanþágu frá reglum um takmörkun á heimild til vaxtafrádráttar.

Skattasniðgöngutilskipunin verður skuldbindandi fyrir aðildarríki Evrópusambandsins í byrjun árs 2019. Eins og fram hefur komið hefur tilskipunin ekki verið innleidd í EES-samninginn og er því ekki skuldbindandi fyrir Ísland, Noreg og Liechtenstein rétt eins og aðrar tilskipanir ESB í skattamálum.

Í ljósi þess að ákvæði um takmarkanir á frádrætti vaxtagjalda hefur þann megintilgang að koma í veg fyrir tilfærslu á hagnaði á milli skattsvæða hjá félagasamstæðum sem starfa þvert á landamæri er í frumvarpi þessu lagt til að slíkar reglur gildi ekki um innlendar samstæður sem njóta heimildar til samsköttunar skv. 55. gr. tekjuskattslaga. Almennar reglur um að viðskipti milli tengdra aðila skuli fara fram í samræmi við armslengdarsjónarmið gilda áfram að fullu þótt sérstakt ákvæði um takmörkun vaxtafrádráttar eigi ekki við um slík viðskipti.

3.4. Útleiga vinnuafls.

Síðustu ár hefur erlendum starfsmönnum fjölgað mjög hér á landi. Það getur haft jákvæð áhrif í för með sér, m.a. á vöxt hagkerfisins, en einnig neikvæðar afleiðingar. Í því sambandi má nefna að laun erlendra starfsmanna hafa í mörgum tilvikum verið undir kjarasamningsbundnum lágmarkslaunum. Þá ber nú meira á svokallaðri „gerviverktöku“ sem lýsir sér í því

að aðili kemur fram út á við sem verktaki en hefur í raun réttarstöðu launþega. Sökum þessa hefur verið erfiðleikum bundið fyrir skattyfirvöld að varpa ljósi á hvort raunverulegt samningssamband launþega sé dulið, ýmist undir formerkjum starfsmannaleigu eða verktöku, þ.m.t. í formi útsendra starfsmanna. Í því ljósi má ætla að ríkissjóður og sveitarfélög fari á mis við skatttekjur vegna vinnu erlendra manna hér á landi, auk þess sem ekki er greitt tryggingagjald af launum þeirra.

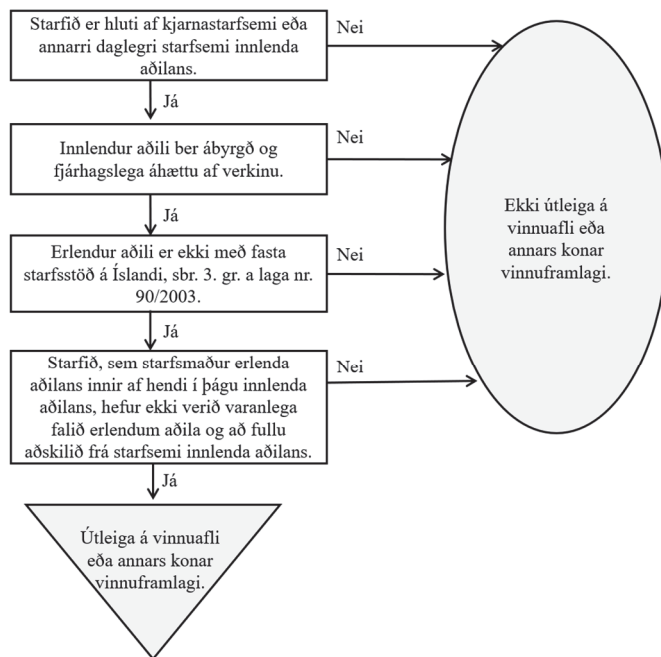
Þegar kemur að því að skýra hugtakið starfsmannaleiga í lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, nr. 45/1987, hafa skattyfirvöld talið sig bundin af þeim þrönga skilningi sem lagður hefur verið í hugtakið í lögum um starfsmannaleigur, nr. 139/2005. Skattyfirvöld hafa því talið að hugtakið ætti einungis við um skráðar starfsmannaleigur sem hafa þann eina tilgang að leigja út starfsmenn. Með lögum um aðgerðir gegn skattundanskotum og skattsvikum, nr. 77/2018, var stigið skref í þá átt að innleiða aðgerðir gegn skattundanskotum. Breytingar voru meðal annars gerðar á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda sem skilgreindu ábyrgð launagreiðanda á staðgreiðsluskilum aðila sem leigir út vinnuafli vegna starfa starfsmanna hér á landi til samræmis við ábyrgð launagreiðanda á staðgreiðsluskilum starfsmanna starfsmannaleigna. Í nefndaráriti efnahags- og viðskiptanefndar á 148. löggjafarþingi 2017–2018, þskj. 1149–561. mál, kemur fram að þessar breytingar gangi of skammt við innleiðingu á aðgerðum til koma í veg fyrir skattundanskot við útleigu á vinnuafli og hvatt til þess að þau mál yrðu skoðuð enn frekar.

Í frumvarpi þessu er lagt til að stigin verði næstu skref í að innleiða aðgerðir gegn skattundanskotum við útleigu vinnuafls. Með þeim breytingum sem nú eru lagðar til er nýrri málsgrein bætt við skilgreiningu á launagreiðanda í 7. gr. staðgreiðslulaga. Í málsgreininni er kveðið á um skilaskyldu innlendra notendafyrirtækja í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð - vegna samninga sem gerðir eru við erlenda aðila um útleigu á vinnuafli eða annars konar vinnuframlag í þágu notendafyrirtækja. Af ákvæðinu leiðir að það tekur til allra þeirra samninga sem kveða á um vinnuframlag starfsmanna erlendra aðila fyrir innlenda aðila hér á landi í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð, að uppfylltum skilyrðum sem talin eru upp í ákvæðinu. Gert er ráð fyrir að ákvæðið eigi einungis við um aðila hér á landi sem hafa með höndum atvinnustarfsemi sem fellur undir byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð samkvæmt skilgreiningu í F-bálki í ÍSAT2008, íslenskri atvinnugreinaflokkun. Gert er ráð fyrir þessari afmörkun ákvæðisins í ljósi fjölda álitæfna í þessu sambandi hjá skattyfirvöldum þegar um ræðir atvinnustarfsemi sem fellur undir byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð. Þá má nefna að með lögum nr. 75/2018, um breytingu á lögum um útsenda starfsmenn og skyldur erlendra þjónustuveitenda, nr. 45/2007, var gerð sambærileg afmörkun á starfsemi eins og hér um ræðir.

Í ljósi þessa er markmið frumvarpsins að útvíkka ábyrgð og skyldu innlendra aðila í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð á skilum á staðgreiðslu, þ.e. þegar um er að ræða vinnu starfsmanna erlendra aðila fyrir innlenda aðila hér á landi, að tilteknum skilyrðum uppfylltum. Í fyrsta lagi er sett það skilyrði að starfsmenn vinni að kjarnastarfsemi innlends aðila eða við aðra daglega starfsemi hans, t.d. við bókhaldsvinnu, ræstingar o.fl. Í öðru lagi skal ábyrgð og fjárhagsleg áhætta vinnunnar liggja hjá innlenda aðilanum. Í þriðja lagi er það skilyrði að erlendir aðili sem sendir starfsmenn hingað til lands hafi ekki fasta starfsstöð hér á landi, sbr. 3. gr. a laga nr. 90/2003. Í fjórða og síðasta lagi er skilyrði að starf, sem starfsmaður erlenda aðilans innir af hendi í þágu innlenda aðilans, hafi ekki varanlega verið falið öðrum erlendum aðila og að fullu aðskilið frá starfsemi innlenda aðilans.

Litið hefur verið til danskrar skattframkvæmdar við útfærslu á þeirri leið sem farin er í frumvarpinu um skilgreiningu á útleigu vinnuafls eða annars konar vinnuframlagi. Einnig

hefur verið stuðst við leiðbeiningarreglur tvísköttunarsamningsfyrirmyndar OECD sem gefnar hafa verið út með samningsfyrirmyndinni, sbr. 8.–8.28. mgr. leiðbeiningarreglna við 15. gr. samningsfyrirmyndarinnar. Í ljósi framangreinds er mikilvægt að heildarmat fari fram á því samningssambandi sem ríkir á milli innlenda aðilans og þess erlenda, þ.e. að efni samnings-sambandsins gangi framur formi þess. Heiti samnings skiptir þar af leiðandi ekki öllu máli í þessu sambandi heldur raunverulegur tilgangur samningsaðila. Þá ná hugtökinn „útleiga á vinnuafli“ eða „annars konar vinnuframlag“ ekki eingöngu til samninga sem gerðir eru við starfsmannaleigur heldur einnig til þjónustusamninga, verksamninga eða annars konar samninga, að því gefnu að fyrrnefnd skilyrði séu uppfyllt. Þannig yrði litið svo á að slíkir samningar fælu í sér útleigu á vinnuafli eða annars konar vinnuframlag ef þeir leiddu það af sér að starfsmenn erlends aðila kæmu hingað til lands til að vinna að umsömdu verki, jafnvel þrátt fyrir að einungis afmarkaður hluti samningsins kvæði á um slíkt. Til nánari skýringar á því mati sem fram fer má hafa flæðirit á mynd 7 til hliðsjónar:



Mynd 7. Hér má sjá flæðirit til skýringar á því mati sem fram fer þegar ákvarða skal hvort um útleigu á vinnuafli sé að ræða eða annars konar vinnuframlagi.

4. Samræmi við stjórnarskrá og alþjóðlegar skuldbindingar.

Efni frumvarpsins gefur ekki tilefni til að ætla að það stangist á við stjórnarskrá.

Með frumvarpinu er höfð hliðsjón af tillögum G20-ríkjanna og þriðju BEPS-aðgerða-áætlun OECD, ásamt því að litið hefur verið til skattasniðgöngutíðskiptunar Evrópusambandsins, nr. 2016/1164, frá 12. júlí 2016. Tilskipunin er byggð á aðgerðaáætlunum BEPS með það fyrir augum að gæta að fjórfrelsisreglum sambandsins ásamt því að samræma löggjöf aðildarríkja Evrópusambandsins til að sporna almennt við skattasniðgöngu. Þá er í frumvarpinu leitast við að bregðast við athugasemdum ESA vegna samsköttunarreglna, reglna um nýtingu eftirstöðva rekstrartaps og útsenda starfsmenn.

5. Samráð.

Ákvæði frumvarpsins um CFC-félög er byggt á tillögum starfshóps sem í átta sæti fulltrúar fjármála- og efnahagsráðuneytisins og ríkisskattstjóra, sbr. umfjöllun í 1. og 2. kafla. Ákvæði frumvarpsins um útleigu vinnuafis er byggt á tillögum starfshóps sem í átta sæti fulltrúar fjármála- og efnahagsráðuneytisins og ríkisskattstjóra. Áform um lagasetninguna voru kynnt á vettvangi ráðuneytisstjóra. Einnig voru drög að frumvarpinu kynnt í opinni samráðsgátt stjórnvalda dagana 14.–23. nóvember 2018. Engar umsagnir bárust í gáttina en umsögn KPMG ehf. barst ráðuneytinu að loknum tímafresti og var tekið tillit til atriða sem þar komu fram.

6. Mat á áhrifum.

Talið er að ákvæði frumvarpsins um samsköttun muni hafa einhvern aukinn kostnað í för með sér, a.m.k. til skemmri tíma lítið, þar sem opnað er fyrir samsköttun með innlendum hluta samstæðna sem ná út fyrir landsteinana. Engin leið er þó til að meta þau áhrif í krónum á þessu stigi en þau munu koma fram sem lækkun á tekjuskatti lögaðila vegna samnýtingar á rekstrar-tapi innan samstæðunnar strax, sem ella hefði komið fram á lengri tíma.

Ætla má að sú endurskoðun á gildandi ákvæði um CFC-skattlagningu sem lögð er til í frumvarpinu muni skila sér í betri árangri við að ná fram bættum skattskilum skattaðila sem eiga beint eða óbeint í CFC-félagi. Áskoranir sem skattyfirvöld standa helst frammi fyrir við eftirlit mála þar sem erlend félög eru notuð til skattskipulagningar eru vandkvæði við að afla nauðsynlegra upplýsinga og eftir atvikum gagna. Á það bæði við um upplýsingar um tilvist slíkra félaga, tekjur þeirra og atvik máls að öðru leyti. Þau vandkvæði verða ekki leyst til fullnustu með þessu ákvæði en hér eru þó stigin skref í rétta átt. Reynslan hefur sýnt að rík tilhneiging er til að fela eignarhald á CFC-félögum og því erfitt að leggja mat á það hvaða áhrif ákvæðið hefur í krónum talið. Samkvæmt upplýsingum frá ríkisskattstjóra hafa á þriðja tug innlendra einstaklinga og lögaðila gert grein fyrir CFC-félögum í sinni eigu í framtalsskilum 2018. Á árunum 2013–2015 var upplýst um einhver hundruð CFC-félaga í eigu íslenskra aðila sem ekki hafði verið gerð grein fyrir í skattframtölum. Þannig var úrskurðað í tíu málum hjá ríkisskattstjóra á árinu 2016 sem tengdust aflandsfélagaeign og námu gjaldbreytingar vegna þeirra 144 millj. kr. Á árinu 2017 var úrskurðað í níu málum og námu gjaldbreytingar vegna þeirra 383 millj. kr. Enn fleiri mál hafa verið til meðferðar hjá skattrannsóknarstjóra sem ekki eru útkljáð. Frá þessum tíma hefur að því er virðist dregið verulega úr því að erlend félög séu notuð á þessum hátt og innlend félög eru notuð þess í stað í ríkari mæli til skattskipulagningar. Innlend skattalöggjöf er að mörgu leyti hagstæð eignarhaldsfélögum og því getur eftir atvikum oft verið minni hvati til að nota erlend félög til skattskipulagningar. Því til viðbótar virðist vera ríkari tilhneiging en áður til að leita leiða við að færa eignir sem hafðar eru til persónulegra nota, þ.m.t. eigið íbúðarhúsnæði, frístundahúsnæði og persónulegan kostnað, inn í félög í þeim tilgangi einum að lækka skattbyrði eigenda þeirra.

Þrátt fyrir framangreinda þróun hér á landi undanfarin missiri var talin ástæða til að semja nýtt CFC-ákvæði, m.a. til að fylgja eftir þeirri þróun sem átt hefur sér stað á alþjóðlegum vettvangi og til að skýra betur hvernig haga beri skattlagningu CFC-tekna. Endurskoðun á gildandi ákvæði sem lögð er til í frumvarpinu er talin muni skila sér í bættum skattskilum skattaðila sem eiga beint eða óbeint í CFC-félagi.

Ákvæði frumvarpsins um undanþágur frá ákvæðum tekjuskattslaga um takmarkanir á frádrætti vaxtagjalda er ekki talið líklegt til að hafa aukinn kostnað í för með sér fyrir ríkissjóð þar sem aldrei hefur komið til þess að ákvæðið nái til innlendra samstæðna.

Við mat á áhrifum ákvæðis frumvarpsins um útsenda starfsmenn á tekjur hins opinbera er litið til beinna áhrifa á tekjuskatt einstaklinga, útsvar og tryggingagjald. Fyrir útreikningana er stuðst við fjöldatölur frá Vinnumálastofnun yfir starfsmenn erlendra þjónustufyrirtækja sem störfuðu á Íslandi 2017. Notast er við launatölfræði sambærilegs hóps launþega á Íslandi úr álagningar skrá tekjuskatts einstaklinga til viðmiðunar og byggð upp líkleg tekjudreifing fyrir starfsmenn erlendu þjónustufyrirtækjanna sem um ræðir. Það er mat fjármála- og efnahagsráðuneytisins að áhrif til hækkunar tekjuskatts einstaklinga verði 50–100 millj. kr. á ári að meðaltali út tímabil fimm ára fjármálaáætlunar, áhrif til hækkunar tryggingagjalds um 100–200 millj. kr. á ári að meðaltali. Sömuleiðis munu sveitarfélögin njóta góðs af ákvæði þessu. Þannig eru metin heildaráhrif á tekjur hins opinbera um 150–300 millj. kr. á ári þegar búið er að draga frá persónuafslátt til útsvars.

Um einstakar greinar frumvarpsins.

Um 1. gr.

Lagt er til að dótturfélögum félaga í aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins, aðildarríkjum stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum, sem staðsett eru hér á landi verði heimil samsköttun með innlendum samstæðufélögum. Heimildin er bundin þeim skilyrðum sem kveðið er á um í 55. gr. laganna. Fellt er brott ákvæði 5. mgr. 55. gr. um að tap í fastri starfsstöð sé aðeins frádráttarbært hjá íslensku félagi að ekki sé unnt að jafna tapið hjá erlendu félagi föstu starfsstöðvarinnar.

Um 2. gr.

Í 1. mgr. ákvæðisins er að finna skilgreiningu á CFC-félagi. Við ákvörðun á því hvort um slíkt félag sé að ræða er tekið mið af því skattaumhverfi sem erlendi lögaðilinn býr við í heimilisfestar- eða skráningarríki þess og metið hvort það sé almennt ívilnandi í samanburði við innlendar skattareglur.

Í 2. mgr. ákvæðisins er skattskylda skattaðila vegna eignar í CFC-félagi skilgreind. Kveðið er á um að skattaðilum, skv. 1. eða 2. gr. laga um tekjuskatt, beri að greiða tekjuskatt af tekjum erlends lögaðila, þ.e. CFC-félags, án tillits til úthlutunar, séu ákveðin skilyrði fyrir hendi sem nánar eru tilgreind í ákvæðinu.

Í 3. mgr. er að finna umfjöllun um tímabil eignarhalds á tekjuárinu.

Í 4. mgr. er lögð sú skylda á skattaðila að skila upplýsingum til ríkisskattstjóra á því formi sem hann ákveður, þ.m.t. ársreikningum, um CFC-félag í eigu þeirra. Upplýsingarnar skulu veittar óháð rekstrarniðurstöðu CFC-félagsins. Þannig ber skattaðila að veita upplýsingar um afkomu félagsins óháð því hvort um hagnað eða tap er að ræða. Þá geta skattyfirvöld hér á landi kallað eftir gögnum og upplýsingum frá aðilum skv. 94. gr. laganna, sbr. einnig almenna skyldu til skila upplýsingum skv. 6. mgr. 92. gr. vegna alþjóðlegra skuldbindinga um upplýsingaskipti á sviði skattamála.

Í 5. mgr. er að finna reglu um útreikning á CFC-tekjum. Skattskyldar tekjur CFC-félags eru tekjur lögaðila og því skattlagðar sem atvinnurekstrartekjur hjá eigendum á grundvelli B-liðar 7. gr. laganna, með þeim takmörkunum og frádráttarliðum sem gilda um CFC-tekjur hverju sinni sem og í samræmi við skattalega stöðu skattaðila. Skattlagning innlendra lögaðila sem eigenda CFC-félags ræðst þannig af rekstrarformi þeirra en CFC-tekjur innlends einstaklings eru skattlagðar hjá honum sem tekjur í einstaklingsrekstri. Sú meginregla hefur gilt í íslenskum skattarétti að tekjur rekstrarfélaga, svo sem sameignarfélaga eða samlagshlutafélaga sem eru ósjálfstæðir skattaðilar, teljast áfram vera atvinnurekstrartekjur við skattlagningu hjá eigendum þeirra. Gildir það hvort sem eigendur eru félög eða

einstaklingar utan rekstrar og eru þær því skattlagðar sem slíkar í þeirra hendi, þ.e. sem tekjur skv. B-lið 7. gr. laganna. Til frádráttar tekjunum má færa kostnað við öflun þeirra, sbr. 1. tölul. 31. gr. laganna. Að öðru leyti ákvarðast skattalegar ráðstafanir af skattalegri stöðu hvers eiganda. Engin efnisrök standa til annars en að haga skattlagningu tekna CFC-félaga sem atvinnurekstrartekna í samræmi við þessa meginreglu.

Í 6. mgr. er fjallað um ákvörðun á hlutdeild skattaðila í skattskyldum tekjum CFC-félagsins og skilgreiningu á raunverulegu eignarhaldi. Líkt og nágildandi ákvæði kveður á um nægir að tengsl skattaðila við CFC-félag hafi verið til staðar á einhverjum tímapunkti innan tekjuársins. Skattlagning tekna fer fram óháð úthlutun úr félaginu og skattaðila er skylt að veita skattfyrirvöldum upplýsingar um CFC-félög í þeirra eigu, óháð rekstrarniðurstöðu þeirra.

Í 7. mgr. eru tengsl í skilningi ákvæðisins skilgreind.

Í 8. mgr. kemur fram að tekjur sem stafa af raunverulegri atvinnustarfsemi CFC-félags teljast ekki til skattskyldra tekna skv. 2. mgr. Þá eru í a–e-liðum, sérstaklega taldar upp ákveðnar eignir og tekjutegundir sem eru ávallt skattskyldar skv. 2. mgr., sbr. þó ákvæði 9. mgr. Þar sem fjallað er um félög sem eru heimilisföst eða skrásett í ríkjum innan aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins eða aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum.

Í 9. mgr. er að finna takmörkun á skattskyldu skv. 2. mgr. vegna félaga sem eru heimilisföst eða skrásett í ríki innan aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins eða aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum.

Í 10. mgr. er kveðið á um meðferð taps í CFC-félagi. Þar kemur fram að yfirfæranlegt tap CFC-félags, sem stafar af öflun tekna sem skattskyldar eru samkvæmt ákvæðinu, sé einungis heimilt að færa til frádráttar þeim hagnaði CFC-félagsins sem síðar kemur til skattlagningar hjá eigendum félagsins.

Í 11. mgr. er kveðið á um að úthlutun frá CFC-félaginu til skattaðila teljist eingöngu til skattskyldra tekna hjá skattaðila að því marki sem hún er umfram þær tekjur sem skattlagðar hafa verið hjá skattaðilum á fyrri árum sem CFC-tekjur. Slíkt er í samræmi við nágildandi ákvæði.

Ákvæði 12. mgr. er ætlað að koma í veg fyrir tvísköttun.

Í 13. mgr. er að finna heimild ráðherra til að setja reglugerð um framkvæmd ákvæðisins.

Um 3. gr.

Í a-lið ákvæðisins er 2. másl. 2. mgr. 57. gr. b laganna lítillega breytt til að koma í veg fyrir mistúlkun á ákvæðinu.

Í b-lið ákvæðisins kemur fram að ákvæði 1. mgr. 57. gr. b um takmarkanir á heimilum frádrætti vaxtagjalda eigi ekki við í tilvikum þar sem vaxtagjöld eru greidd vegna lánaviðskipta innan samstæðu þar sem öll félög samstæðunnar eru heimilisföst á Íslandi og félögin hafa hlotið heimild til samsköttunar á grundvelli 55. gr.

Um 4. gr.

Ákvæðið felur í sér að b-liður 3. mgr. 57. gr. b mun ekki falla úr gildi 1. janúar 2019 og þarfnast að öðru leyti ekki skýringar.

Um 5. gr.

Lagt er til að nýrri málsgrein verði bætt við 7. gr. laganna. Gert er ráð fyrir að innlendur aðili í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð sem nýtir vinnuafn erlends aðila á grundvelli

samnings um útleigu á vinnuafli eða samnings um annars konar vinnuframlag teljist launagreiðandi, að þeim skilyrðum uppfylltum sem talin eru upp í ákvæðinu. Hann mun þar af leiðandi teljast vera launagreiðandi umræddra starfsmanna sem bera takmarkaða skattskyldu hér á landi, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga um tekjuskatt, eða eftir atvikum þeirra starfsmanna sem bera ótakmarkaða skattskyldu hér á landi, sbr. 1. gr. sömu laga, þ.e. í þeim tilvikum þegar starfsmennirnir dveljast hér á landi lengur en 183 daga á sérhverju 12 mánaða tímabili. Gert er ráð fyrir því að ákvæðið eigi einungis við um atvinnustarfsemi sem fellur undir byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð, sbr. F-bálg ÍSAT2008, íslenskrar atvinnugreinaflokkunar. Í þessu sambandi verður fyrst og fremst horft til raunverulegrar starfsemi sem viðkomandi aðili hefur með höndum, m.a. til opinberra skráningargagna aðilans og annarra gagna sem varpað getað ljósi á raunverulega starfsemi aðilans. Jafnframt skal tekið fram að hugtakið „erlendur aðili“ í breytingartillögunni nær bæði til fyrirtækja og sjálfstætt starfandi einstaklinga.

Eftirfarandi fjögur skilyrði þurfa að vera uppfyllt:

1. Starfið sem starfsmaður erlends aðila innir af hendi sé hluti af kjarnastarfsemi eða annarri daglegri starfsemi innlends aðila. Við skilgreiningu á því hvaða vinna fellur undir kjarnastarfsemi innlends aðila er fyrst og fremst horft til raunverulegrar atvinnustarfsemi sem viðkomandi aðili hefur með höndum. Einnig þarf að fara fram sambærileg skoðun á starfsemi erlenda aðilans, en sambærileg starfsemi rennir stoðum undir að unnið sé að kjarnastarfsemi innlenda aðilans. Í ákvæðinu kemur einnig fram að starfið geti verið hluti af annarri daglegri starfsemi innlenda aðilans. Undir daglega starfsemi fellur til dæmis bókhaldsvinna, ræstingar og önnur störf sem falla almennt til í rekstri fyrirtækja þrátt fyrir að vera ekki hluti af eiginlegri kjarnastarfsemi þeirra. Til nánari skýringa á fyrsta skilyrðinu má nefna neðangreint dæmi:

Íslenskur byggingarverktaki fær erlenda verkfræðistofu til að útvega starfsmann til að sinna verkstjórn þar sem starfsmenn íslenska fyrirtækisins hafa ekki tíma til að sinna því vegna annarra verkefna. Starf erlenda verkfræðingsins er sambærilegt við þau störf sem aðrir verkstjórar íslenska byggingarverktakans sinna og kemur erlendi verkfræðingurinn jafnframt fram fyrir hönd íslenska byggingarverktakans. Af því leiðir að starfið er hluti af kjarnastarfsemi íslenska byggingarverktakans. Starfið fellur því undir útleigu á vinnuafli samkvæmt ákvæðinu.
2. Ábyrgð og fjárhagsleg áhætta verksins sé hjá innlenda aðilanum. Í þessu sambandi er mikilvægt að ákvarða hvort innlendi eða erlendi aðilinn ber meginábyrgð á og fjárhagslega áhættu af verkinu. Þegar ábyrgð og fjárhagsleg áhætta er metin í þessu samhengi skal heildarmat framkvæmt og eftirfarandi atriði höfð til hliðsjónar, en sambærileg viðmið er að finna í bókun V við 15. gr. tvísköttunarsamnings Norðurlandanna sem tók gildi 1. janúar 1998 og í leiðbeiningarreglum tvísköttunarsamningsfyrirmyndar OECD:
 - a. Hver ber ábyrgð á verkstjórn?
 - b. Hver hefur vinnustað til umráða og ber ábyrgð á honum?
 - c. Hvernig er greiðsla til erlenda aðilans ákvörðuð, þ.e. er hún miðuð við tíma sem nýttur er eða er samhengi milli greiðslunnar til erlenda aðilans og launanna sem starfsmaðurinn fær?
 - d. Hver útvegar vinnutæki og efni til verksins?
 - e. Hver ákvarðar fjölda starfsmanna sem erlendi aðilinn sendir og hæfniskröfur þeirra?
 - f. Hver ákvarðar orlofstíma og skipuleggur vinnu starfsmanna erlends aðila?

3. Erlendur aðili sem sendir starfsmenn hingað til lands til að inna af hendi starf fyrir innlenda aðila hafi ekki fasta starfsstöð hér á landi, sbr. 3. gr. a laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.
4. Starf, sem starfsmaður erlenda aðilans innir af hendi í þágu innlenda aðilans, hafi ekki varanlega verið falið öðrum erlendum aðila og að fullu aðskilið frá starfsemi innlenda aðilans.

Við framkvæmd ákvæðisins er rétt að hafa í huga að innlenda aðilanum sem nýtir vinnuafli í kjarnastarfsemi sinni eða annarri daglegri starfsemi ber eingöngu að halda eftir staðgreiðslu og öðrum launatengdum gjöldum af greiðslu til erlenda aðilans en launagreiðslan sjálf fer fram af hálfu erlenda aðilans til sinna starfsmanna. Því er mikilvægt að erlendi aðilinn upplýsi innlenda aðilann sem nýtir vinnuaflið í sína þágu um launakjör þeirra til að réttum skatti og öðrum launatengdum gjöldum verði haldið eftir af hálfu innlenda aðilans. Liggi umræddar upplýsingar ekki fyrir ber innlenda aðilanum að halda eftir skatti og öðrum launatengdum gjöldum af heildarupphæð reikninga sem gefnir hafa verið út af erlenda aðilanum, sbr. eftirfarandi dæmi:

- Mikael býr í Þýskalandi og þýskur vinnuveitandi leigir hann út. Umsamið verð er 1.000.000 kr., sem getur hvort sem er verið þóknun fyrir unnar klukkustundir eða umsamið verð fyrir verkefnið. Mikael fær 500.000 kr. í laun. Tekjuskattur og önnur launatengd gjöld eru reiknuð á eftirfarandi hátt:

Mánaðarlaun	500.000 kr.
Bifreiðahlunnindi	0 kr.
Dagpeningar	0 kr.
Ökutækjastyrkur	0 kr.
– greitt í lífeyrissparnað	-20.000 kr.
– viðbótarlífeyrissparnaður	0 kr.
Skattstofn	480.000 kr.
Reiknuð staðgreiðsla	177.312 kr.
– persónuafsláttur	-53.895 kr.
– uppsafnaður persónuafsláttur	0 kr.
Staðgreiðsla alls	123.417 kr.
Útborguð laun	356.583 kr.
Tryggingagjald o.fl.	
Mótframlag launagreiðanda	40.000 kr.
Tryggingagjaldsstofn	540.000 kr.
Tryggingagjald	36.990 kr.

Í uppgjöri milli innlenda aðilans og þess erlenda eru dregnar frá þær fjárhæðir sem launagreiðandanum ber að halda eftir og skila í ríkissjóð. Um er að ræða staðgreiðslu og tryggingagjald, samtals að fjárhæð 160.407 kr., auk þess sem standa þarf skil á framlagi launþegans í lífeyrissjóð auk mótframlags launagreiðanda, samtals 60.000 kr. Innlenda aðilanum ber því samtals að halda eftir 220.407 kr. af heildarfjárhæð reikningsins vegna starfsmanns erlenda

aðilans. Hefðu upplýsingar um laun Mikaela ekki legið fyrir hefði innlenda aðilanum hins vegar borið að halda eftir skatti af allri reikningsfjárhæðinni og staðgreiðsla og launatengd gjöld því orðið mun hærri.

Í ákvæði þessu er jafnframt lagt upp með að skýra beri umrædda skilaskyldu á staðgreiðslu hjá innlenda aðilanum á þann veg að ábyrgð hans taki einnig til þess þegar undirverktaki erlenda aðilans er látinn leggja til starfsmenn sem koma hingað til lands og inna af hendi vinnu út frá skilgreindu verki upphaflegs samnings innlends og erlends aðila. Af þessu leiðir að ekki er þörf á beinu samningssambandi milli innlends aðila og undirverktaka erlends aðila svo að skilaskylda innlends aðila sé til staðar sem launagreiðanda erlendu starfsmannanna í skilningi staðgreiðslulaga.

Sem dæmi má nefna ef innlendir aðili A gerir samning við erlendan aðila B um vinnu tiltekens verks hér á landi er ekki nauðsynlegt að A geri samning við undirverktaka C um vinnu starfsmanna C að verkinu eða afmörkuðum hluta þess að því gefnu að skilyrði 5. gr. frumvarpsins séu uppfyllt. Ábyrgð innlenda aðilans nær því samkvæmt frumvarpinu til allra starfsmanna erlendra aðila sem koma að verki sem samið hefur verið um við innlenda aðilann. Það er því á ábyrgð innlenda aðilans að skila staðgreiðslu af launum allra starfsmanna sem koma að tilteknu verki hér á landi, óháð því hvar í „keðjunni“ þeirra vinnuveitandi er staðsettur. Í þessu sambandi hefur almennt verið talað um svokallaða „keðjuábyrgð“, þ.e. að ábyrgð innlends aðila sé til staðar á skilum á staðgreiðslu af launum og öðrum launatengdum gjöldum allra starfsmanna erlendra aðila sem koma á einhvern hátt að því verki sem samið hefur verið um.

Inntak keðjuábyrgðar þessarar má rekja til gildandi Evrópulöggjafar í tengslum við störf útsendra starfsmanna, sbr. tilskipun Evrópusambandsins 2014/67/ESB. Umrædd keðjuábyrgð samræmist gildandi Evrópulöggjöf þar sem í 12. gr. tilskipunarinnar er sérstaklega tekið fram að tilskipunin sé ekki eingöngu afmörkuð við laun og launatengd gjöld starfsmanna heldur geti einnig náð til skatta og annarra opinberra gjalda. Í þessu sambandi má nefna að ýmsar Evrópuþjóðir hafa tekið upp í sína löggjöf reglur um ábyrgð innlendra aðila á launum, sköttum, öðrum opinberum gjöldum og upplýsingagjöf í tengslum við störf starfsmanna erlendra aðila fyrir innlenda aðila. Þá hafa lönd á borð við Austurríki, Þýskaland, Spán, Ítalíu og Holland sett reglur um ábyrgð innlends aðila á tekjuskatti og tryggingagjaldi vegna launa erlendra starfsmanna. Enn fremur má nefna að lönd á borð við Finnland og Ítalíu hafa tekið upp sérstakar reglur um ábyrgð notendafyrirtækis og/eða aðalverktaka á ítarlegri upplýsingagjöf til skattfirvalda.

Með ákvæðinu er lagt upp með að sé notendafyrirtæki hluti af fyrirtækjasamstæðu teljist móðurfélagið launagreiðandi. Sama á við um annað félag ef það er stjórnandi notendafyrirtækisins sem um ræðir hverju sinni.

Um 6. gr.

Gert er ráð fyrir því að ákvæði 5. gr. komi til framkvæmda 1. júlí 2020 og launagreiðendum og launþegum þannig veittur tími til aðlögunar á breytingunni. Að öðru leyti þarfnast greinin ekki skýringa.