

Efnahags- og viðskiptanefnd
V.t. Benedikt Sigurðsson
Alþingishúsinu við Austurvöll

Reykjavík, 20. nóv. 2014

Efni: Athugasemdir við frumvarp til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt, lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, lögum um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, lögum um fjársýsluskatt, tollalögum, lögum um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl. og lögum um búnaðargjald, með síðari breytingum (samræming og einföldun). Þingskjal 458 — 356. mál. (Lagt fyrir Alþingi á 144. löggjafarþingi 2014–2015.). Einkum og sér í lagi er þó gerð athugasemd við þá ráðagerð að ætla að fella niður eftirfarandi orðalag: „með tilliti til milliverðlagningarreglna Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD)“, sbr. 1. tölul. 3. gr. frumvarpsins.

Rök

Með lögum nr. nr. 142/2013 voru settar almennar reglur um leiðréttingu millilandalegra viðskipta hjá tengdum aðilum. Gerðist það með lögfestingu fjögurra nýrra málreina sem komið var fyrir í 57. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Í ákvæðinu voru fyrir tvær málsgreinar, 1. málsgrein er lögtekin var 1971 og 2. mgr. er lögtekin var 1978. Úf af fyrir sig hefði verið unnt að notast við þær en þar sem leiðréttingargrundvöllur þeirra greina er að nokkru leiti annar en milliverðsreglna OECD var tvímælalaust rétt að lögfesta nýtt ákvæði.

Ekki nóg með það. Þannig má færa að því rök að umrædd ákvæði hafi ekki veitt fullægjandi endurákvörðunarheimild þegar um milliríkja viðskipti er að ræða. Í tvísköttunarfyrirmynd OECD er fjallað um leiðréttingu viðskiptakjara hjá tengdum aðilum í 9. gr. Þar sem tvísköttunarsamningar eru umfram allt ívilnandi tæki er þó ekki unnt að beita umræddri heimild innan lands í hlutaðeigandi ríki nema fyrir hendi sé innlend regla er gerir það kleift.

Ákvæði 9. gr. fyrirmyndar OECD að tvísköttunarsamningi byggir á milliverðsreglum OECD. Sem slíkar eru þær ákvæðinu til fyllingar. Nú er

SkattVís slf., skattaráðgjöf og fræðsla | Kt.: 480803-2560 | VASK nr. 79956.
Ásmundur G. Vilhjálmsson, lögmaður, Skafthlíð 11, 105 Reykjavík
Heimasíða: <http://www.skattvis.is> | Netfang: agv@skattvis.is
Áhersluatriði: Einstaklingsskattaréttur, fyrirtækjaskattaréttur og alþjóðlegur skattaréttur
Stofnun og skráning félaga, umbreyting rekstrarforma með sameiningu og skiptingu,
Gerð erfðaskráa og skipting dánarbúa, samning eignaskiptasamninga og fjöleignarhúsaréttur,

starfsmannaréttur o.fl
Ásmundur G. Vilhjálmsson er fastráðinn kennari við Viðskiptadeild Háskóla Íslands
Phone: +354 552 0488 (office) | +354 822 0487 (mobile)

Það mjög misjafnt hversu langt ríki ganga í lögleiðingu reglnanna. Beina tilvísun til reglnanna er að finna í lögum ríkja eins og Ástralíu, Noregs og Stóra Bretlands. Önnur ríki þar með talið Danmörk og Holland hafa hins vegar látið sér nægja að taka fram í frumvarpi til laga að byggja beri á reglunum í reynd sem er auðvitað það sem flest ríki gera með einum eða öðrum hætti.

Aðaltilgangur 9. gr. tvísköttunarsamningsfyrirmyndar OECD er að fyrirbyggja tvískattlagningu. Besta leiðin til að ná því markmiði er að öll ríki leiðrétti á sama grundvelli. Að fella niður eftirfarandi orðalag: „með tilliti til milliverðlagningarreglna Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD)“, sbr. 1. tölul. 3. gr. frumvarpsins, sem hefur **aðeins** verið í gildi í eitt ár, er því ekki tímabært að mínu mati.

Virðingarfyllst,

Ásmundur G.

Vilhjálmsson

Ásmundur G. Vilhjálmsson
Skaftahlíð 11
105 R

Dagsetning: 19. nóvember 2014

Móttakandi: Efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis

Sendandi: Símon Þór Jónsson & Haraldur I. Birgisson f.h. Deloitte

Efni: Umsögn við frumvarp til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt o.fl. lögum (356. mál)

Deloitte þakkar fyrir það tækifæri að fá að veita umsögn um ofangreint frumvarp þar sem m.a. eru lagðar til breytingar á ákvæðum 57. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003 (hér eftir „TSL“). Umrætt ákvæði TSL kom til með lögum nr. 142/2013 (204. mál) og fól í sér innleiðingu leiðbeininga OECD um milliverðlagningu.¹ Deloitte hefur staðið fyrir margvíslegri kynningu á þessari lagabreytingu og áhrifum hennar á íslensk fyrirtæki auk þess að funda með fjármála- og efnahagsráðuneytinu um væntanlega reglugerð á þessu sviði, en umsögn um drög að þeirri reglugerð voru jafnframt send ráðuneytinu 20. október síðastliðinn.

Hér að neðan eru helstu athugasemdir og ábendingar Deloitte vegna framangreindra breytingartillagna frumvarpsins varðandi 57. gr. TSL.

Í 3. gr. frumvarpsins er kveðið á um þrenns konar breytingar á ákvæðum 57. gr. TSL, nánar tiltekið er tilvísun í 1. másl. 3. mgr. til áðurgreindra leiðbeininga OECD felld brott, það sama er gert í 2. másl. c. lið 4. mgr. og þá er skilgreining 5. mgr. á tengdum aðilum einfölduð þannig að tilvísun til lögaðila sem teljast tengdir vegna eignarhalds eða stjórnunarlegra yfirráða einstaklinga felld brott. Hvað varðar síðastnefndu breytinguna þá telur Deloitte hana af hinu góða og tekur þar undir rökstuðning greinargerðar frumvarpsins um erfiðleika hvað varðar skilgreiningar í þessum efnum sem kalla gæti á óþarfa reglubyrði í formi skjölunar.

Varðandi fyrstu tvær breytingarnar, þ.e. að tilvísanir til leiðbeininga OECD séu felldar brott, þá hefði almennt verið heppilegt að viðhalda þeim. Ástæðan er sú að leiðbeiningar OECD eru þau viðmið sem önnur OECD lönd byggja almennt á og þar með fyrirtækin sem starfa í þeim löndum. Með beinum tilvísunum til leiðbeininganna er því skapað ákveðið réttaröryggi um að sambærilegar reglur gildi hér. Greinargerð frumvarpsins undirstrikar þó að leiðbeiningar OECD verði eftir sem áður mikilvæg heimild við beitingu 3-6. mgr. 57. gr. og vísar þar til annarra ríkja auk þess að tiltaka að frumvarpið feli þannig ekki í sér efnislegar breytingar.

Að mati Deloitte er þó mikilvægt að nefndin undirstriki í sínu álitum að með þessu sé ráðgert að íslensk skattayfirvöld beiti leiðbeiningum OECD sem og að reglugerðin sem sett verður á grunni 6. mgr. 57. gr. endurspegli eins og frekast er unnt þær leiðbeiningar, þ.e. að ekki sé opnað á séríslenskar reglur sem skapa réttaróvissu og aukna reglubyrði samanborið við löndin í kringum okkur né heldur að opnað sé á svigrúm til handa skattayfirvöldum til að beita öðrum viðmiðum í framkvæmd.

Auk framangreinds þá telur Deloitte við hæfi að gera breytingar á núgildandi reglum í þá veru að gera aðrar og þá léttvægari kröfur til innlendra aðila sem eingöngu eiga í viðskiptum við aðra innlenda aðila sem þeir teljast tengdir og eru jafnvel í samsköttun með. Eins og er gilda reglurnar fullum fetum um innlend viðskipti og viðskipti milli landa. Meginmarkmið leiðbeininga OECD er hins vegar að koma í veg fyrir hliðrun skattstofna milli lögsagna með ákvörðun verða milli tengdra aðila sem ganga í berhöggi við armlengdarviðmið leiðbeininganna. Þetta markmið endurspeglast ágætlega í greinargerð laga nr. 142/2013 þar sem leiðbeiningar OECD voru innleiddar í TSL, en þar segir:

¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010.

„Þegar viðskipti eiga sér stað milli tengdra aðila er ekki tryggt að kjör og skilmálar ráðist af markaðslegum forsendum þar sem aðrar forsendur, svo sem skattalegar, geta staðið að baki ráðstöfunum og ákvörðun um milliverðlagningu getur leitt til skattasniðgöngu. **Verðákvörðun í viðskiptum tengdra aðila, sem skráðir eru hver í sínu ríki, getur þannig haft þein áhrif á þann skattstofn sem ríkin fá til skattlagningar. Sömuleiðis er hægt að hafa áhrif á skattstofna lögaðila í viðskiptum innan lands milli tengdra aðila.**“

Eins og áður segir væri slík nálgun almennt í samræmi við leiðbeiningar OECD þar sem áhersla er að auki lögð á að gæta jafnvægis milli krafna um upplýsingar sem skattyfirvöld telja sig þurfa í þessum efnum og þeirrar reglubyrði sem af slíkum kröfum leiðir.² Má í þessu samhengi t.a.m. nefna 26. og 30. tl. nýlegs umræðuskjals OECD um skjölun milliverðlagningar, en í síðarnefnda töluliðnum er fjallað um að gera ætti aðrar og vægari kröfur til lítilla og meðalstórra fyrirtækja.³ Sambærilega áherslu er að finna í starfsreglum Evrópusambandsins (hér eftir „ESB“) um skjölun í viðskiptum milli tengdra aðila innan ESB, sbr. 5. og 7. tl. á bls. 3.⁴ Íslensk fyrirtæki sem eingöngu eru með innlenda starfsemi teljast flest og jafnvel öll til lítilla og meðalstórra fyrirtækja.⁵

Nefna má í þessu samhengi að í Noregi eru gerðar aðrar kröfur til lítilla og meðalstórra fyrirtækja, sem almennt eru undanþegin skjölunarskyldu sem og fyrirtækja þar sem viðskipti milli tengdra aðila á rekstrarárinu eru undir 10 mNOK og kröfur á tengda aðila eru undir 25 mNOK.⁶ Að auki eru innlendir aðilar í Finnlandi, sem eingöngu eiga í viðskiptum við aðra innlenda aðila, undanþegnir áskilnaði um að útbúa milliverðlagsskjölun og í Þýskalandi er svipaða sögu að segja, þ.e. milliverðlagsreglur þar í landi taka eingöngu til milliríkja viðskipta.⁷

Þá vill Deloitte koma á framfæri við efnahags- og skattanefnd þremur ábendingum sem varða beitingu 57. gr. TSL og samspili íslenskra reglna við leiðbeiningar OECD, þótt þær tengist ekki beint efni umrædds frumvarps. Í fyrsta lagi er það álit Deloitte að ráðuneytið og löggjafinn þurfi að útfæra í lögum ákvæði um svokölluð samkomulög um aðferð við verðlagningu (*e. Advance Pricing Agreement*), þ.e. með hvaða hætti unnt er að sækja slíkt til skattyfirvalda. Samkomulög þessi fela í grófum dráttum í sér að skattaðilar sem eiga í tengdum viðskiptum milli ríkja geta aflað eins konar bindandi álits um milliverðlagsþátt þeirra viðskipta og skattlagningu á þeim grunni. Þá er ólíklegt að skattyfirvöld geti á grundvelli laga um bindandi álit í skattamálum nr. 91/1998 gengist undir slík samkomulög. Þrátt fyrir að eiga fremur við um tiltölulega stór viðskipti þá er þetta engu að síður afar mikilvægur þáttur milliverðlagsreglna á alþjóðavísu, sem Deloitte telur mikilvægt að taka á í löggjöf hérlendis.

Í öðru lagi telur Deloitte að ráðuneytið og löggjafinn eigi að taka höndum saman um að Ísland gerist aðili að sáttmála ESB um afnám tvísköttunar í tengslum við endurákvörðun hagnaðar tengdra aðila.⁸ Þó svo ekki væri opnað fyrir slíka aðild, þar sem Ísland er ekki aðili að ESB, er engu að síður hægt að innleiða annað hvort sambærileg ákvæði og þar eru í landsrétt eða vísa til þessa sáttmála í lögum. Í því fælist mikilvæg viðbótar réttarvernd fyrir lögaðila þar sem skattyfirvöld í einu ríki hafa endurákvörðað hagnað viðkomandi aðila vegna viðskipta við tengdan lögaðila í öðru ríki. Slík endurákvörðun myndi alla jafna kalla á samsvarandi leiðréttingu hjá skattyfirvöldum í hinu ríkinu ella kæmi til tvískattlagningar. Í umræddum sáttmála felst m.a. að hafi viðkomandi skattyfirvöld ekki komist að samkomulagi um niðurstöðu í slíku máli innan tveggja ára þá skuli sérstök ráðgjafanefnd eða gerðardómur úrskurða um málið.

Sambærilegt ákvæði er að finna í 25. gr. tvísköttunarmódelis OECD frá árinu 2010 þar sem skattaðila er heimilt, náist ekki samkomulag milli skattyfirvalda innan tveggja ára, að vísa málinu til gerðardóms.⁹ Hins vegar er slíkt ákvæði ekki að finna nema í örfáum tvísköttunarsamningum sem Ísland hefur gert við önnur ríki

² OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010 sbr. t.d. tl. 1.7 á bls. 33.

³ OECD, Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting, 30.1.2014 ([sjá hér](#)).

⁴ EU, Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union, 2006/C 176/01 ([sjá hér](#)).

⁵ Viðskiptaráð Íslands, Hugsunum smátt: Lítil og meðalstór fyrirtæki, 2009.

⁶ OECD, Transfer Pricing Country Profile – Norway, nóvember 2012 ([sjá hér](#)).

⁷ 2014, Global Transfer Pricing Country Guide, Deloitte. ([sjá hér](#)).

⁸ Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, 90/436/EEC.

⁹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010.

og breytingar í þá veru með gerð nýrra samninga myndu taka þó nokkur ár ef ekki áratugi.¹⁰ Að öllu óbreyttu hafa íslenskir lögaðilar því ekki tók á að öðlast endanlega úrlausn að tveimur árum liðnum heldur væri það alfarið undir skattyfirvöldum viðkomandi landa hverju sinni hvort og þá hvenær niðurstaða gæti fengist í tilvikum sem þessum.

Í þriðja og síðasta lagi telur Deloitte að mikilvægt sé að setja á laggirnar þverfaglegan starfshóp í fjármála- og efnahagsráðuneytinu sem falið yrði að fylgjast með alþjóðlegri þróun á þessu sviði og meta tilefni til lagabreytinga hérlandis. Þetta réttarsvið er bæði flókið og í sífelldri þróun á vettvangi OECD sem mikilvægt er að Ísland taki virkan þátt í og bregðist við hérlandis með skilvirkum og markvissum hætti í góðu samstarfi við þau fyrirtæki sem undir reglurnar eru sett. Það skiptir sérstaklega máli fyrir erlend fyrirtæki sem geta hugsað sér að fjárfesta á Íslandi og setja hér upp starfsemi.

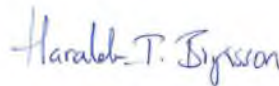
Að endingu er við hæfi að áréttu mikilvægi þess að íslensk löggjöf á sviði milliverðlagningar sé í samræmi við löggjöf annarra ríkja og taki í þeim efnum sem mest mið af leiðbeiningum OECD. Það er beinlínis markmið þessa framtaks OECD að tryggja sem mest samræmi á þessu sviði milli ríkja, ekki aðeins til að draga úr reglubyrði og hættunni á tvískattlagningu heldur jafnframt til að gæta hagsmuna ríkjanna sjálfra. Deloitte fagnar því þeim fyrirætlunum fjármála- og efnahagsráðuneytisins að gera tilteknar breytingar til einföldunar á nýlegum drögum að reglugerð um þetta efni, sem um margt gengu lengra en tíðkast annars staðar líkt og bent var á í umsögn Deloitte til ráðuneytisins. Þá er rétt að hrósa ráðuneytinu fyrir samráðsferlið að baki reglugerðardrögum þrátt fyrir athugasemdir Deloitte varðandi efni þeirra og löggjöfina sem slíka, sem helgast fremur af knöppum aðdraganda löggjafarinnar sjálfrar sem tók gildi um síðustu áramót.

Deloitte er boðið og búið að skýra nánar framangreindar ábendingar á fundi með efnahags- og skattanefnd. Ef frekari upplýsinga er óskað er velkomið að hafa samband við undirritaðan með tölvupósti; hib@deloitte.is, eða í síma 580-3355.

Virðingarfyllst,



Símon Þór Jónsson
Meðeigandi



Haraldur I. Birgisson,
Lögfræðingur

¹⁰ Sjá t.d. 28. gr. um framkvæmd gagnkvæms samkomulags í Norðurlandasamningnum til að komast hjá tvísköttun að því er varðar skatta á tekjur og eignir, dags. 5.5.1997 sbr. viðaukabreytingar árin 1997 og 2008.

Efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis
- nefndasvid@althingi.is

Reykjavík 19. nóvember 2014

Efni: Athugasemdir við þingskjal 458 - 356. mál, frumvarp til laga um breytingu á tekjuskatt, lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, lögum um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, lögum um fjársýsluskatt, tollalögum, lögum um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl. og lögum um búnaðargjald, með síðari breytingum (samræming og einföldun).

Um 3. gr.

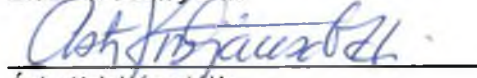
Í þessari grein er lagt til að tilvísanir til milliverðlagningarreglna Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD) verði felldar brott úr 1. málsl. 3. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Að mati EY er um óþarfa breytingu að ræða. Tilvísanirnar gegna skýru hlutverki, þ.e. að vísa til reglna sem íslenska ríkið hefur skuldbundið sig til að fylgja með aðild sinni að OECD. Reglurnar veita ítarlega og skýra leiðbeiningu á sviði milliverðlagningar sem brýn þörf er á nú þegar slíkar reglur hafa nýlega verið lögfestar hér á landi. Ekki er enn farið að reyna á reglur um milliverðlagningu af fullum þunga, en það er ljóst að ákvæðin í 3.-5. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt stikla einungis á stóru og það er fjarri að hafið sé yfir allan vafa hvernig þau ber að túlka. Tilvísanir til milliverðlagningarreglna OECD þjóna skýrum tilgangi og það væri ekki til bóta að fjarlægja þær.

Að lokum þakkar EY fyrir tækifærið til að koma að athugasemdum.

Virðingarfyllst,

Ernst & Young ehf.



Ásta Kristjánsdóttir

Að beiðni efnahags- og viðskiptanefndar hefur fjármála- og efnahagsráðuneytið tekið saman eftirfarandi svör við athugasemdum umsagnaraðila við frumvarp til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt, lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, lögum um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, lögum um fjársýsluskatt, tollalögum, lögum um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl. og lögum um búnaðargjald, með síðari breytingum (samræming og einföldun) – 356. mál.

Flestar eru athugasemdirnar við 3. gr. frumvarpsins en þar eru lagðar til breytingar á milliverðlagningarreglum 57. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

1. Milliverðlagningarreglur.

Tilvísun til milliverðlagningarákvæðis OECD.

Umsagnaraðilar telja flestir að ekki sé til bóta að fella brott tilvísun til leiðbeiningarreglna OECD um milliverðlagningu.

Í frumvarpinu er lagt til að bein tilvísun til leiðbeiningarreglna OECD um milliverðlagningu verði felld brott úr milliverðlagningarákvæði 57. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Eins og fram kemur í greinargerð með frumvarpinu eru ekki lagðar til breytingar á efni milliverðlagningarákvæðisins og eftir sem áður verður tekið mið af þeim leiðbeiningum sem gilda á vettvangi OECD á þessu sviði eins og gert er í öðrum OECD ríkjum.

Það kann engu að síður að vera óheppilegt að vísa með beinum hætti til milliverðlagningarreglna OECD í lagaákvæðinu sjálfu. Koma þar einkum til skoðunar sjónarmið íslensks réttar um aðgengileika og birtingu réttarheimilda. Gildandi leiðbeiningarreglur OECD eru ekki birtar hér á landi og þarf að kaupa sérstakan aðgang að þeim í gegnum OECD. Þá eru reglurnar ekki aðgengilegar á íslensku.

Tengsl í gegnum sameiginleg viðskipti og fjárfestingar.

Þá telja margir umsagnaraðilar tillögu frumvarpsins um að fella brott 2. másl. c-liðar 4. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga, þar sem fjallað er um lögaðila sem teljast tengdir vegna eignarhalds eða stjórnunarlegra yfirráða einstaklinga sem tengjast fjárhagslegum böndum í gegnum sameiginleg viðskipti og fjárfestingar, til bóta.

Í 4. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt eru þeir aðilar sem teljast tengdir í skilningi milliverðlagningarákvæðisins skilgreindir. Þeir aðilar sem teljast tengdir í skilningi ákvæðisins verða jafnframt skjölunarskyldir á grundvelli 5. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og þurfa því að skjala öll viðskipti sem þeir eiga við tengda lögaðila.

Mikilvægt er að þeir aðilar sem falla undir skjölunarskylduna geti áttað sig á þeirri skyldu sem hvílir á þeim. Þau atvik sem ráða því hvort aðilar eru skjölunarskyldir eða ekki eru almennt skýr og byggja á hlutlægum mælikvarða s.s. eignarhaldi lögaðila yfir öðrum lögaðila eða sifjaréttarlegum tengslum einstaklinga. Undantekningu frá þessu er að finna í seinni másl. c-liðar 4. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 þar sem fram kemur að lögaðilar teljist tengdir ef þeir eru beint eða óbeint í meirihlutaeigu eða undir stjórnunarlegum yfirráðum einstaklinga sem tengjast fjárhagslegum böndum í gegnum sameiginleg viðskipti og fjárfestingar. Erfitt getur reynst að ákvarða hvenær lögaðilar geti talist tengdir á grundvelli ákvæðisins þar sem það er mjög matskennt hvenær aðilar teljast tengjast fjárhagslegum böndum í gegnum sameiginleg viðskipti og fjárfestingar.

Í frumvarpinu er því lagt til að ákvæði seinni másl. c- liðar 4. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, þar sem fjallað er um lögaðila sem teljast tengdir vegna eignarhalds eða stjórnunarlegra yfirráða einstaklinga sem tengjast fjárhagslegum böndum í gegnum sameiginleg viðskipti og fjárfestingar, verði fellt brott.

Eftir að milliverðlagningarreglur 3.-6. mgr. 57. gr. komu til framkvæmda í byrjun árs 2014 hefur verið unnið að reglugerð í fjármála- og efnahagsráðuneytinu þar sem ákvæði um skjölunarskyldu eru útfærð nánar. Við þá vinnu hefur verið um að ræða viðtækt samráðsferli og hefur ráðuneytinu borist töluvert af athugasemdum þar sem bent hefur verið á mikilvægi þess að skýrt sé í lögum hvenær aðilar geti talist skjölunarskyldir á grundvelli íslenskra milliverðlagningarreglna.

Innlendir aðilar sem eingöngu eiga í viðskiptum við aðra innlenda aðila sem þeir teljast tengdir og eru jafnvel í samsköttun með.

Umsagnaraðilar telja rétt að gerðar séu léttvægari kröfur til innlendra aðila sem eingöngu eiga í viðskiptum við aðra innlenda aðila sem þeir teljast tengdir og eru jafnvel í samsköttun með.

Ráðuneytið getur tekið undir þessi sjónarmið og leggur til eftirfarandi tillögu til breytinga á frumvarpinu:

Eftirfarandi breyting verður á 3. gr. frumvarpsins:

Við 3. tölul. bætist nýr málslíður, svohljóðandi:

Skjölunarskylda gildir ekki um viðskipti milli tengdra lögaðila þegar allir aðilar eru heimilisfastir hér á landi.

Um breytingartillögunu:

Lagt er til að ákvæði tekjuskattslaga um milliverðlagningu verði breytt þannig að skjölunarskylda innlendra lögaðila taki aðeins til viðskipta við tengda aðila sem heimilisfastir eru erlendis eða eru með fasta starfsstöð utan Íslands.

Milliverðlagningarreglur eru skattasniðgöngureglur sem hafa það meginmarkmið að bregðast við óeðlilegri verðlagningu í viðskiptum tengdra aðila milli landa en hvati til slíkrar verðlagningar getur skapast vegna ólíkra skattareglna í ríkjum. Þannig geta tengdir lögaðilar séð sér hag í því að verðleggja viðskipti sín á milli þannig að hagnaður innan samsteypu verði til þar sem skattaumhverfi er hagstætt. Aðstaðan er önnur þegar viðskipti milli tengdra aðila eiga sér einungis stað innan sama ríkis. Í slíkum tilvikum skapast ekki sami hvati til þess að færa til hagnað með óeðlilegri verðlagningu enda eru lögaðilar hérlandis að jafnaði skattlagðir með sama hætti.

Þrátt fyrir að lagt sé til að skjölunarskyldan gildi ekki í viðskiptum milli tengdra lögaðila innanlands gilda almennar reglur 3. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003, um að verðlagning milli tengdra lögaðila eigi að vera í samræmi við armlengdarregluna, eftir sem áður um slík viðskipti.

Advance Pricing Agreement (APA), sáttmáli ESB um afnám tvísköttunar í tengslum við endurákvörðun hagnaðar tengdra aðila, þverfaglegur starfshópur fjármála- og efnahagsráðuneytisins og fjárhæðarviðmið.

Umsagnaraðilar vilja koma á framfæri að lögfesta þurfi ákvæði um samkomulag um aðferð við verðlagningu (APA) og að Ísland eigi að gerast aðili að sáttmála ESB um afnám tvísköttunar í tengslum við endurákvörðun hagnaðar tengdra aðila. Þá telja þeir einnig mikilvægt að setja á fót þverfaglegan starfshóp í fjármála- og efnahagsráðuneytinu og hækka þurfi 1 ma.kr. fjárhæðarviðmið 5. mgr. 57. gr.

Allt eru þetta góðar ábendingar sem ráðuneytið mun taka til skoðunar við fyrsta tækifæri. Að því er varðar eins milljarðs króna fjárhæðarviðmið ákvæðis 5. mgr. 57. gr. er áréttað að fjárhæðir þessar eru mjög misjafnar milli landa og eftir ítarlega skoðun var það niðurstaða ráðuneytisins að miða við eins milljarðs króna fjárhæðarviðmið. Það á eftir að koma reynsla á það hvernig sú fjárhæð fellur að íslensku umhverfi og því ekki talið tímabært að breyta þeirri fjárhæð að svo stöddu.

Gildistakan.

Umsagnaraðilar telja ekki ljóst hvort skjölunarskylda stofnist á árinu 2014 ef farið er yfir eins milljarðs króna markið á árinu 2013 eða hvort hún stofnist á árinu 2015 ef eins milljarðs króna markinu er náð á árinu 2014.

Samkvæmt gildistökuákvæði laga nr. 142/2013 er innleiddi milliverðlagningarreglur tekjuskattslaga skyldi ákvæðið öðlast þegar gildi og koma til framkvæmda 1. janúar 2014. Í frumvarpi því sem varð að lögum nr. 142/2013 segir um gildistöku í greinargerð frumvarpsins að ákvæðið öðlist þegar gildi og komi til framkvæmda 1. janúar 2014 þannig að áhrifa þess gæti fyrst við álagningu 2015 vegna rekstrarársins 2014. Ráðuneytið fær ekki séð að það sé neitt óljóst við þetta. Það er alveg ljóst að skjölunarskylda stofnast ekki fyrr en 2015 ef eins milljarðs króna markinu er náð á árinu 2014.

2. Skilyrði vegna bifreiða fatlaðs fólks sem undanþegnar eru vörugjaldi.

Ein umsögn barst vegna 18. gr. frumvarpsins. Umsagnaraðili taldi að ekki væri nógu vel gerð grein fyrir þeim skilyrta búaði sem um væri að ræða vegna bifreiða fatlaðs fólks sem undanþegnar eru vörugjaldi í greinargerð með 18. gr. frumvarpsins.

Greinargerð með frumvarpi verður ekki breytt eftir framlagningu þess á Alþingi. Ráðuneytið vill hins vegar benda á að aldrei verður talið upp með tæmandi hætti í lögum íhlutir eða fylgihlutir eins og hér um ræðir. Það er toll- eða skattfyrivalda að meta það í hverju og einu tilfelli hvort um slíkt sé að ræða.

Fjármála- og efnahagsráðuneytið

M i n n i s b l a ð

Viðtakandi: **Efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis**
Sendandi: **Fjármála- og efnahagsráðuneyti**
Dagsetning: **05.12.2014**
Málsnúmer: **FJR14080064**
Bréfalykill: **3.6**

Efni: Frumvarp til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt, lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, lögum um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, lögum um fjársýsluskatt, tollalögum, lögum um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl. og lögum um búnaðargjald, með síðari breytingum (samræming og einföldun).

Ráðuneytinu hefur borist eftirfarandi beiðni frá efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis:

"Nefndarformaður óskar eftir því að ráðuneytið láti nefndinni í té minnisblað þar sem fjallað yrði um hvort skilgreining á skattskyldum aðilum í 2. tölul. 2. gr. laga um fjársýsluskatt og afmörkun skattskyldusviðs virðisaukaskatts skv. 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. skarist, geti á einhvern hátt valdið því að t.d. Reiknistofa bankanna losni undan því að greiða virðisaukaskatt þjónustu sem jafnan væri vsk-skyld eða verið tvísköttuð og þurft að greiða bæði fjársýsluskatt og virðisaukaskatt í einhverjum tilvikum."

Fyrirspurnin er sett fram í tilefni eftirfarandi breytingartillögu:

"Á eftir orðunum "samkvæmt lögum nr. 161/2002, um fjármálafyrirtæki", í 2. tölul. 2. gr. laganna kemur: og aðrir þeir aðilar.

Eftir breytinguna yrði ákvæðið svona (viðbót er feitletruð):

2. Viðskiptabankar, sparisjóðir, lánaþyrirtæki, verðbréfaþyrirtæki, verðbréfamiðlanir, rekstrarfélög verðbréfasjóða, svo og önnur fjármálafyrirtæki samkvæmt lögum nr. 161/2002, um fjármálafyrirtæki, og aðrir þeir aðilar sem í atvinnuskyni eða með sjálfstæðri starfsemi sinni inna af hendi vinnu eða þjónustu sem er undanþegin virðisaukaskatti skv. 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt.

Skýring:

Í greinargerð með frumvarpi því er varð að lögum nr. 165/2011, um fjársýsluskatt kemur fram að fjársýsluskattsskylda taki til þeirra aðila sem eru undanþegnir virðisaukaskatti á grundvelli 9. og 10. tölul. 2. mgr. 3. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt. Í skýringum við 2. gr. frumvarps til laga um fjársýsluskatt segir þannig m.a. eftirfarandi "Í reynd er um sömu aðila að ræða og felldir hafa verið undir 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt."

Orðalag 2. tölul. 2. gr. laga um fjársýsluskatt er hins vegar ekki í fullu samræmi við þessar skýringar og samkvæmt beinni orðskýringu nær ákvæðið ekki til allra aðila sem hafa verið taldir undanþegnir virðisaukaskatti á grundvelli 10. tölul. 2. mgr. 3. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt. Þetta á t.d. við um Reikningstofu bankanna og aðra aðila í sömu stöðu.

Af samkeppnissjónarmiðum er talið nauðsynlegt að gera einfalda lagfæringu á lögum um fjársýsluskatt. Með því móti ætti að nást að spegla þá sem eru undanþegnir virðisaukaskatti á grundvelli 10. tölul. 2. mgr. 3. gr. laga um virðisaukaskatt inn í fjársýsluskattsskyldu á grundvelli 2. tölul. 2. gr. laga nr. 165/2001 eins og stóð til við setningu laga um fjársýsluskatt."

Fyrirspurn nefndarformanns er tvíþætt. Í fyrsta lagi er spurt um hvort breytt ákvæði 2. tölul. 2. gr. laga um fjársýsluskatt geti valdið því að fyrirtæki losni undan því að greiða virðisaukaskatt. Til svars við því vill ráðuneytið taka fram að fjársýsluskattsskylda kemur ekki til nema vegna launa og launatengdra greiðslna í þeim hluta starfsemi fyrirtækis sem er undanþegin virðisaukaskatti á grundvelli 9. og 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt.

Í öðru lagi er spurt hvort fyrirtæki gæti með breytingunni þurft að greiða bæði virðisaukaskatt og fjársýsluskatt. Til svars við þessu vill ráðuneytið taka fram að í 5. gr. laga um fjársýsluskatt eru raktar undanþágur frá fjársýsluskatti. Þeirra á meðal eru greiðslur sem fjársýsluskattsskyldir aðilar greiða vegna þess hluta starfsemi sinnar sem er virðisaukaskattsskyld og fellur utan 9. og 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. Þessi undanþága er í 2. tölul. 5. gr. og orðast svo: Greiðslur skv. 4. gr. sem skattskyldir aðilar skv. 2. gr. greiða vegna þess hluta starfsemi sinnar sem er virðisaukaskattsskyld og fellur utan 9. og 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988.

Ráðuneytið vill áréttta að í 13. gr. frumvarps til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt, lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, lögum um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, lögum um fjársýsluskatt o.fl. (þingskjal 458 - 356. mál), er að finna aðra breytingartillögu við 2. tölul. 2. gr. laga nr. 165/2011, um fjársýsluskatt. Nauðsynlegt er að samræma þessar tillögur í eina breytingu á þessum tölulið sem gæti orðast svo:

13. gr. frumvarpsins orðist svo:

13. gr.

Á eftir orðunum „samkvæmt lögum nr. 161/2002, um fjármálafyrirtæki,“ í 2. tölul. 2. gr. laganna kemur: rafeyrisfyrirtæki samkvæmt lögum nr. 17/2013, um útgáfu og meðferð rafeyris og aðrir þeir aðilar.



KPMG ehf.
Borgartúni 27
105 Reykjavík

Sími 545 6000
Fax 545 6001
Veffang www.kpmg.is

Alþingi
Efnahags- og viðskiptanefnd
Austurstræti 8 – 10
150 Reykjavík.

Reykjavík, 20. nóvember 2014.

Efni: Umsögn um frumvarp til laga um tekjuskatt o.fl. (breyting ýmissa laga) þskj. 458 – 356. mál.

KPMG barst tölvupóstur þann 6. nóvember 2014 frá Efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis þar sem félaginu er gefinn kostur á að senda inn umsögn um framvarp til breytinga á lögum um tekjuskatt. Neðangreindar athugasemdir eru settar fram í framhaldi af framlagningu þingskjals 458 – 256 mál löggjafans um breytingu á lögum um tekjuskatt 90/2003.

Hér á eftir fara athugasemdir við einstaka kafla frumvarpsins:

Ákvæði sem ekki eru í frumvarpinu:

Fjármála- og efnahagsráðuneytið birti 13. október drög að reglugerð um milliverðlagningu. Gert er ráð fyrir því að reglugerðin taki gildi frá og með 1. janúar 2015.

Í reglugerðinni er ekki gert ráð fyrir undanþágu samskattaðra aðila frá skjölunarskyldu ákvæðis 5. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

KPMG gerði umtalsverðar athugasemdir við reglugerðardrögin. Eitt af því sem KPMG lagði til var sérstök undanþága frá skjölunarskyldu á viðskipti milli samskattaðra aðila.

Í viðræðum aðila við Fjármála- og efnahagsráðuneytið hefur komið fram sú skoðun að það sé hugsanlega ekki heimilt að kveða á um slíka undanþágu í reglugerð. Til að taka allan vafa af um slíka undanþágu er því hér lagt til að slík undanþága verði lögfest.

1. Undanþága fyrir samsköttuð félög

Tilgangur reglna um milliverðlagningu er aðallega sá að finna út hvernig rétt sé að skipta skattstofnum á milli landa. Reglurnar lúta að eðlilegri heimfærslu tekna og gjalda á milli lögsagna. Ríki hafa almennt hagsmuni af því að heimfæra sem mest af skatttekjum til sinnar lögsögu. Skjölun í tengslum við milliverðlagningu er til þess að skattyfirvöld hafi upplýsingar um að viðskipti hafi farið fram í samræmi við armlengdarregluna og þannig sé mögulegt að skipta skattstofninum réttilega á milli landa.

Markmið með samsköttun er að gera móður- og dótturfélögum kleift að vera ein skattaleg eining þannig að heildartekjuskattur allra félaganna verði ekki hærrí en hann hefði orðið ef öll starfsemi félaganna hefði verið rekin í einu félagi. Af ýmsum rekstrarlegum ástæðum getur verið hagkvæmt fyrir fyrirtæki að vera með atvinnustarfsemi í fleiri en einu félagi. Getur það verið af stjórnunarlegum ástæðum, atriðum sem snerta fjármögnun, áhættu eða annað. Við samsköttun skal tekjuskattur af sameiginlegum

tekjuskattsstofni allra hlutafélaga sem taka þátt í samsköttuninni lagður á móðurfélagið en öll hlutafélögin bera sameiginlega ábyrgð á skattgreiðslum. Ekki skiptir því máli hvort að hagnaður eða tap er í einu eða öðru félagi í samsköttun. Einu skiptin sem það skiptir máli í viðskiptum innan sama lands í hvaða félögum tekjur eða gjöld myndast er ef um er að ræða mismunandi skatthlutföll félaga, ef um sérstakar skattundanþágur er að ræða fyrir ákveðin félög eða ef um töp er að ræða sem nýtast einungis í einstökum félögum.

Að því er varðar samsköttuð félög þar sem ekki er um tap að ræða sem myndaðist fyrir samsköttun skiptir ekki máli hvar tekjur eða gjöld myndast. Ekki verður því séð hvaða tilgangi það þjónar að skjala viðskipti slíkra aðila. Allar leiðréttingar á viðskiptum til samræmis við armslengdarregluna leiða til sömu skattlagningar á Íslandi. Að skylda slík félög að hlíta þeim skjölunarreglum sem verið er að leggja til í reglugerð þessari virðist því ekki þjóna neinum tilgangi. Eina afleiðingin af slíkum reglum er aukin kostnaður skjölunarskyldra félaga. Er því farið fram á það að undanþága frá skjölunarskyldu verði veitt samsköttuðum félögum.

Hið aukna flækjustig og kostnaður sem hlýst af ofangreindu er ekki í samræmi við yfirlýsingar ríkisstjórnarinnar um einföldun fyrirtækjarekstri á Íslandi. Ofangreindur reglur er einnig til þess fallnar að skerða samkeppnishæfni íslenskra félaga.

2. Gildistaka

Samkvæmt lögum nr. 142/2013 var innleitt laga ákvæði um milliverðlagningu í íslensku tekjuskattslögin. Samkvæmt lögnum öðluðust lögin þegar í stað gildi en komu til framkvæmda 2014. Í samskiptum við Fjármála-og efnahagsráðuneytið hefur komið fram að skilningur ráðuneytisins er sá að ákvæðið kom til framkvæmda á árinu 2014, þannig að ekki þurfi að byrja skjala sérstaklega í samræmi við ákvæði 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga fyrr en 2015 ef eins milljarðs markinu sé náð á árinu 2014.

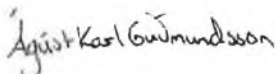
Ákvæði þetta er óljóst þar sem hægt er að skilja það á þann máta að ef aðilar voru yfir eins milljarðs markinu 2013 þurfi að byrja að skjala á árinu 2014.

Í ljósi þess að ákvæðið er óljóst er óskað eftir því að skýringar komi formlega fram með skýrari hætti annað hvort í lögnum sjálfum eða í greinargerð.

Það er von okkar að framangreindar athugasemdir og ábendingar gagnist nefndinni við afgreiðslu á frumvarpinu. Starfsmenn KPMG eru að sjálfsögðu reiðubúnir að veita frekari upplýsingar um framangreind atriði og veita þá aðstoð sem óskað kann að vera eftir.

Virðingarfyllt,

KPMG ehf.



Minnisblað

Viðtakandi: Efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis
Sendandi: Ríkisskattstjóri
Dagsetning 10.12.2014
Varðar mál 356

Efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis hefur farið fram á að ríkisskattstjóri tjái sig um hugmyndir umsagnaraðila varðandi frumvarp fjármálaráðuneytis, mál nr. 356, milliverðlagning. Sýnist gagnrýni af því tilefni helst snúa að þeirri kröfu gildandi laga að skjala skuli innlend viðskipti, fjárhæðarmörkum þeirra og að meginmarkið reglna um milliverðlagningu sé að bregðast við hliðrun skattstofna á milli ríkja en ekki innan þeirra. Fyrirliggjandi frumvarp fjallar ekki um þessi atriði heldur einungis afmarkað þröngt atriði einkum brottfall á vísun til OECD reglna. Ríkisskattstjóri hefur að beiðni Alþingis kannað þessar athugasemdir og vill því taka eftirfarandi fram.

Íslenskar reglur um milliverðlagningu gilda nú almennt í viðskiptum lögaðila sem teljast tengdir samkvæmt ákvæðum um milliverðlagningu. Er það óháð því hvort viðskiptin eru á milli innlendra lögaðila eða yfir landamæri enda eigi þeir í viðskiptum við aðila sem þeim teljast tengdir. Innlendir lögaðilar sem eiga í viðskiptum við tengda aðila eru jafnframt skjölunarskyldir samkvæmt reglunum ef rekstrartekjur eða heildareignir eru yfir tilteknum fjárhæðarmörkum í upphafi eða við lok reikningsárs. Verðlagning á vöru getur tekið mið af því hvort aðilum kemur betur í skattalegu tilliti og er markmiðið með milliverðlagningarreglum að bregðast við slíku. Á þetta einkum við í millilandaviðskipum innan alþjóðlegra viðskiptasamstæðna. Þrátt fyrir að nokkur brögð hafi verið að því í innanlandsviðskiptum tengdra aðila að reynt hafi verið að hagræða viðskiptum með tilliti til þess hvar hagnaður myndaðist, hvort heldur hjá eigendum eða við nýtingu taps hjá því félagi sem viðskiptanna naut, þá hefur verið við því brugðist á grundvelli þeirrar meginreglu, sem býr að baki ákvæðis 57. gr. tskl. Reglum, sbr. 8. gr. laga nr. 142/2013 um milliverðlagningu var á hinn bóginn ætlað að gera þessi atriði skýrari í löggjöfinni og leggja jafnframt tilteknar kröfur á rekstraraðila um fyrirsjáanleika með ákveðinni skjölun upplýsinga. Lögin fólu þannig í sér nýja hugsun, nýja tileinkun og ný vinnubrögð. Verði fallið frá skjölun vegna viðskipta innanlands mun ekki reyna á tilgang laganna hvað það varðar og skilvirkni verður þá minni.

Þegar um innlend viðskipti er að ræða má fallast á að gera megi almennt ráð fyrir því að mat á því hvort verð í viðskiptum sé í samræmi við armslengdarsjónarmið og mat á áhrifum sé mun einfaldara en þegar viðskipti eru yfir landamæri. Reglur um milliverðlagningu gilda eftir sem áður í þessum tilvikum. Unnt yrði þannig eftir atvikum að kalla eftir sambærilegum upplýsingum á grundvelli almennra ákvæða laganna, hvort heldur erlendir eða innlendir aðilar ættu hlut að máli og sömu vinnubrögð og sömu lögmál giltu óháð viðskiptaaðilum.

Hvað varðar fjárhæðarmörk laganna telur ríkisskattstjóri rétt að benda á að aðstæður á Íslandi og stærðir fyrirtækja eru aðrar en almennt gerist í nágrannalöndum. Í því samhengi er ekki endilega víst að tilvísun til fjárhæðamarka í löggjöf nálægra ríkja sé raunhæfur samanburður, enda nokkuð ljóst að fá íslensk fyrirtæki ná þeirri stærðarviðmiðun. Augljóst er að stærðarmörk gildandi laga taka mið af hvaða fyrirtæki teljast stór í íslensku efnahagsumhverfi og falla því undir gildissviðs ákvæðisins. Að sama skapi falla þá utan þess minni fyrirtæki, en vert er að halda því til haga að í umsögn með frumvarpi að lögum nr. 142/2013 var áætlað að einungis 110 – 130 lögaðilar myndu fara framúr stærðarviðmiði ákvæðisins.

10.12.2014. SEP/IJR



SAMKEPPNISEFTIRLITIÐ

Nefndarsvið Alþingis – Efnahags- og viðskiptanefnd
bt. Gauts Sturlusonar lögfræðings
Austurstræti 8-10
150 Reykjavík

Reykjavík, 6. mars 2015
Tilv.: 1502018

Efni: Ósk efnahags- og viðskiptanefndar um minnisblað Samkeppniseftirlitsins varðandi breytingartillögu nefndarinnar við 356. mál um tekjuskatt varðandi reglur um skjölunarskyldu og milliverðlagningu

Samkeppniseftirlitið vísar til tölvupósts dags. 23. febrúar sl. þar sem óskað var eftir að fulltrúar eftirlitsins mættu á fund efnahags- og viðskiptanefndar þann 25. febrúar þar sem fjalla átti um mál nr. 356, þ.e. frumvarp til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt o.fl. lögum. Fram kom að til umræðu væru milliverðlagningarreglur og skjölunarskylda innlendra aðila. Fyrir nefndinni hafi 3. tl. 3. gr. frumvarpsins hlotið nokkra gagnrýni. Bent var á að meginmarkmið milliverðlagningarreglna OECD væri að koma í veg fyrir hliðrun skattstofna milli skattalögsögu ríkja. Í framhaldinu kom það sjónarmið fram að eðlilegt væri að gera vægari kröfur til innlendra aðila sem eingöngu ættu í viðskiptum við aðra tengda innlenda aðila eða innlenda aðila sem þeir væru í samsköttun með. Nefndin væri þannig að fjalla um hvort rétt væri að undanskilja frá skjölunarskyldu innlenda aðila sem eingöngu ættu viðskipti við aðra innlenda aðila sem þeir væru tengdir.

Í kjölfar fundarins óskaði nefndin eftir minnisblaði frá Samkeppniseftirlitinu, sbr. tölvupóstur dags. 25. febrúar sl. Kom þar fram að við umræður í nefndinni hafi því verið velt upp að vera kynni að almennt ákvæði um skjölunarskyldu kynni að nýtast við samkeppniseftirlit, sérstaklega í ljósi rannsókna Samkeppniseftirlitsins á milliverðlagningu í ýmsum greinum, svo sem smásöluverslun, ferðaþjónustu og milliverðlagningu milli veiða og vinnslu í sjávarútvegi. Óskað var eftir að í minnisblaðinu væri tekin afstaða til þess hvort reglan um skjölunarskyldu um viðskipti milli skyldra aðila skili árangri fyrir samkeppniseftirlit og hvort Samkeppniseftirlitið telji styrk í að hafa slíka reglu í lögum. Ef svo er, væri gott að fá álit eftirlitsins um hver stærðarmörk þeirra fyrirtækja sem reglan tæki til ættu að vera. Ef Samkeppniseftirlitið teldi ekki umtalsverðan ávinning af slíkri reglu var þess óskað að það kæmi skýrt fram.

Minnisblað þetta miðast við að svara framangreindum spurningum efnahags- og viðskiptanefndar en er ekki almenn umsögn um umrætt frumvarp. Líkt og fram kom á fundi fulltrúa Samkeppniseftirlitsins með nefndinni þann 25. febrúar sl. gerir eftirlitið ekki athugasemdir við umrædda breytingartillögu. Samkeppniseftirlitið bendir þó á mögulega árekstra við samninginn um Evrópska efnahagssvæðið (EES-samninginn), sbr. lög nr.



2/1993, varðandi frjáls viðskipti á milli landa, þannig að innlendir aðilar í viðskiptum við innlenda aðila njóti ákvæðinnar ívilnunar með því að fella niður skjölunarskyldu þeirra miðað við þá sem eiga í viðskiptum milli landa.

Svör við spurningum nefndarinnar eru eftirfarandi:

- 1. Kann almennt ákvæði um skjölunarskyldu að nýtast við samkeppniseftirlit, sérstaklega í ljósi rannsókna Samkeppniseftirlitsins á milliverðlagningu í ýmsum greinum, svo sem smásöluverslun, ferðaþjónustu og milliverðlagningu milli veiða og vinnslu í sjávarútvegi?*

Á grundvelli 19. gr. samkeppnislaga nr. 44/2005 hefur Samkeppniseftirlitið ríkar heimildir til að krefja fyrirtæki og aðra sem lögin taka til um upplýsingar sem nauðsynlegar þykja við athugun einstakra mála, þ.m.t. að fá gögn afhent til athugunar. Samkeppniseftirlitið getur m.a. krafist upplýsinga og gagna frá öðrum stjórnvöldum óháð þagnarskyldu þeirra, þ.m.t. skattayfirvöld og tollayfirvöld. Samkeppniseftirlitið hefur einnig sérstaka lagaheimild í 20. gr. samkeppnislaga til þess að framkvæma húsleit og haldleggja gögn á starfsstað fyrirtækis og samtökum fyrirtækja í þeim tilvikum þegar ríkar ástæður eru til að ætla að brotið hafi verið gegn samkeppnislögum eða ákvörðunum samkeppnisyfivalda. Við framkvæmd slíkra aðgerða skal eftirlitið fylgja ákvæðum sakamálagaga um leit og hald á munum. Þarf Samkeppniseftirlitið því að afla sér dómsúrskurðar um heimild til leitar og haldlagningar.

Til þess að undirstrika þá ríku skyldu sem fyrirtæki og opinberir aðilar hafa til þess að afhenda eftirlitinu gögn varða brot á upplýsingaskyldu m.a. stjórnvaldssektum eða dagsektum, sbr. 37. og 38. gr. laganna.

Við rannsókn á mögulegum samkeppnislaga brotum þarf Samkeppniseftirlitið oft að afla upplýsinga um verðlagningu fyrirtækja á vörum og þjónustu til annarra fyrirtækja, s.s. við rannsókn á mögulegri undirverðlagningu eða verðþrýstingi markaðsráðandi fyrirtækis. Í þeim tilvikum er óskað eftir gögnum sem sýna fram á raunverulega verðlagningu, með tilliti til virðisaukaskatts, mögulegra afslátta eða annarra atriða sem áhrif geta haft á verðlagningu. Í þeim tilvikum hefur eftirlitið aflað upplýsinga á eigin forsendum um slíkt beint frá fyrirtækjunum og viðkomandi stoðgagna sem sanna viðkomandi upplýsingar. Hingað til hefur eftirlitið ekki sérstaklega stuðst við gögn sem viðkomandi fyrirtækjum ber að skila til skattayfirvalda svo sem varðandi milliverðlagningu. Kemur það ekki síst til af því að Samkeppniseftirlitið þarf að afla upplýsinga er lúta að skilgreindum undir- eða yfirmarkaði í viðkomandi máli sem ekki fer endilega saman við þau gögn sem aðgengileg eru hjá skattayfirvöldum. Telur Samkeppniseftirlitið að slík gögn nýtist fyrst og fremst til þess að endurákvarða skattstofn í ósamstöðu við skilmála.

Þrátt fyrir að almennt ákvæði um skjölunarskyldu nýtist ekki beint við samkeppniseftirlit á grundvelli samkeppnislaga telur Samkeppniseftirlitið að slíkt ákvæði veiti almennt aðhald á ýmsum samkeppnismörkuðum varðandi milliverðlagningu, s.s. milli tengdra aðila á mismunandi sölustigum á matvörumarkaði. Þannig geti samkeppnisskilyrði orðið sanngjarnari á tilteknum mörkuðum þó það sé ekki tryggt enda eru ákvæði um skjölunarskyldu ekki nægileg ein og sér til þess að koma í veg fyrir skekkju í samkeppni.



2. *Hver er afstaða Samkeppniseftirlitsins til þess að hvort reglan um skjölunarskyldu um viðskipti milli skyldra aðila skili árangri fyrir samkeppniseftirlit?*

Með vísan til umfjöllunar við 1. lið varðandi gagnaöflunarheimildir Samkeppniseftirlitið hefur stofnunin aflað gagna um verðlagningu gagnvart einstökum fyrirtækjum á grundvelli eigin heimilda til gagnaöflunar. Á þetta t.d. við um rannsóknir á milliverðlagningu sem mögulega tengist samkeppnislagabrotum. Fer slík gagnaöflun fram á forsendum Samkeppniseftirlitsins og eftir eðli mögulegs brots sem afmarka þarf sérstaklega í hverju máli. Reglan um skjölunarskyldu hefur því hingað til ekki nýst við samkeppniseftirlit. Að öðru leyti vísast til umfjöllunar hér að framan varðandi afstöðu Samkeppniseftirlitsins til þess hvort slík regla skili árangri fyrir samkeppniseftirlit.

3. *Telur Samkeppniseftirlitið að styrkur sé fólgin í því að hafa slíkar reglur í lögum? Ef Samkeppniseftirlitið telur ekki umtalsverðan ávinning af slíkum reglum er þess óskað að það komi skýrt fram.*

Að mati Samkeppniseftirlitsins má ætla að reglur um skjölunarskyldu geti skilað ákveðnum ávinningi m.t.t. samkeppnissjónarmiða með því að skapa aga í háttsemi fyrirtækja og draga úr hættu á að fyrirtæki leiti færís til að tryggja sér samkeppnisforskot með óeðlilegri verðlagningu í viðskiptum við tengda aðila í þeim tilvikum þar sem slík hvöt er fyrir hendi. Slík háttsemi er til þess fallin að skekkja samkeppni og getur undir vissum kringustæðum falið í sér brot á samkeppnislögum. Af lögskýringargögnum má hins vegar ráða að í fyrirhuguðum breytingum sé ekki gert ráð fyrir að hrófla við skyldu til þess að haga verðlagningu í viðskiptum tengdra aðila í samræmi við armslengdarsjónarmið skv. 1. og 2. gr. 57. gr. tekjuskattslaga.

Jafnframt skal þess getið að Samkeppniseftirlitið getur á grundvelli samkeppnislaga beitt íhlutun til þess að tryggja að viðskipti milli tengdra fyrirtækja, eða jafnvel milli ólíkra starfssviða í sama fyrirtæki, eigi sér alfarið stað á viðskiptalegum grundvelli. Í slíkum tilvikum er þá ekki aðeins litið til verðlagningar heldur einnig til viðskiptaskilmála að öðru leyti til að tryggja að viðskipti milli tengdra aðila séu sambærileg því sem almennt gerist í viðskiptum á milli ótengdra aðila undir sambærilegum kringumstæðum. Slík skilyrði koma t.d. fram í nýlegum sáttum Samkeppniseftirlitsins við kortafyrirtæki og banka sem tilkynnt var um í desember 2014, ákvörðun nr. 14/2012, *Undanþágubeiðni vegna starfsemi Reiknistofu bankanna hf. og samruni við Teris*, ákvörðun nr. 6/2013, *Breytingar á skipulagi Skiptasamstæðunnar og aðrar aðgerðir til þess að efla samkeppni á fjarskiptamarkaði*.

Með hliðsjón af framangreindu telur Samkeppniseftirlitið að almennur styrkur geti verið fólgin í skjölunarskyldu innlendra fyrirtækja að þessu leyti, en ekki verður séð að ávinningurinn af henni sé það umtalsverður að réttlætanlegt sé að stofna til skjölunarskyldunnar af þeirri ástæðu einni.

4. *Ef svo er, hver ættu stærðarmörk þeirra fyrirtækja sem reglan tæki til að vera?*

Með hliðsjón af framangreindu tekur Samkeppniseftirlitið ekki afstöðu til þessarar spurningar að öðru leyti en því að í samkeppnislögum er svo dæmi sé tekið miðað við að



samruni sé tilkynningarskyldur þegar sameiginleg heildarvelta viðkomandi fyrirtækja er 2 milljarðar kr. eða meira á Íslandi.

Virðingarfyllst,
Samkeppniseftirlitið

Sonja Bjarnadóttir

21. nóvember 2014

Til Efnahags og Skattanefndar.
Reykjavík 21. Nóvember 2014
Efni: Umsögn um 356 mál.

VI. KAFLI

Breyting á lögum nr. 29/1993, um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl., með síðari breytingum.

18. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 4. gr. laganna:

a. Í stað orðanna „búnað til flutnings á fötluðum, þ.m.t. búnað hjólastólalýftu“ í m-lið 1. tölul. kemur: útbúnað fyrir fatlað fólk. Bifreiðarnar skulu búnað hjólastólalýftu eða öðrum sambærilegum búnaði.

Forsaga þessa máls er að ég sit í nefnd niður í Velferðarráðuneyti sem ætlað var að smíða nýjar reglur um bílamál fatlaðra.

Þetta frumvarp er einn hluti þeirrar vinnu, það er niðurfelling á vörugjöldum af ökutækjum fyrir fatlaða.

Það er hins vegar mín skoðun að ekki sé nógu vel gert grein fyrir þeim breytingum sem þarna eru í gangi í frumvarpinu.

Ef greinargerðin væri bætt þá held ég að allir væru sáttir.

Þarna á ég til dæmis við arma (róbót) sem tekjur hjólastól og setur hann í skottið á bílum og lokar á eftir!

Slíkan búnað hefur Tollstjóri samþykkt niðurfellingu á vörugjöldum fyrir, með semingi, en þessir armar gera sambærilegt gagn og hjólastóla lyfta sem einstaklingur getur ekið upp á og inn í sitt ökutæki. Það þarf hins vegar að taka þetta fram í greinargerðinni til að frumvarpið nái markmiði sínu.

Þess vegna legg ég til að greinargerðin verði bætt, til að taka af allan vafa um hvaða búnað er verið að ræða.

Til viðbótar í greinargerð með frumvarpinu komi.

"Um ákvæðið: Orðalag ákvæðisins hefur valdið embætti tollstjóra, sem fer með framkvæmd laganna, vandræðum. Með breytingu ákvæðisins er allur vafi tekinn af um að skilyrði niðurfellingar vörugjalda samkvæmt ákvæðinu er að bifreiðar séu búnað hjólastólalýftu eða sambærilegum búnaði.

Með þróun

tækninnar á sviði hjálpartækja á undanförunum árum standa fötluðum

einstaklingum til boða ýmis önnur hjálpartæki en hjólastólalýftur í dag.

Þessi hjálpartæki eru til að mynda kranar og sjálfvirkir armar sem taka hjólastól inn í bíl, skábrautir og sérútbúin

sæti með

snúnings- eða lyftubúnaði. Þessi hjálpartæki kalla á

umfangsmiklar og

kostnaðarsamar breytingar á bifreiðum rétt eins og þegar

hjólástólalyftu er
komið fyrir. Ökutækin verða því þyngri en ella og losun
koltvísýrings eykst
samkvæmt því. Af þeim sökum þykir rétt að bifreiðar sem
breyttar hafa verið
með þessum hætti verði einnig undanþegnar vörugjöldum."

Bergur Þorri Benjamínsson
Sjálfsbjörg Landsamband Fatlaðra.



VIÐSKIPTARÁÐ ÍSLANDS

Nefndasvið Alþingis
Efnahags- og viðskiptanefnd
b/t. nefndarritara
Austurstræti 8-10
150 Reykjavík

Reykjavík, 20. nóvember 2014

Efni: Frumvarp til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt o.fl. (356. mál)

Viðskiptaráð þakkar nefndinni fyrir það tækifæri að fá að veita umsögn um ofangreint frumvarp. Í frumvarpinu eru lagðar til ýmsar breytingar á skatta- og tollalögum, meðal annars á ákvæðum 57. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt.

Frumvarpið kveður meðal annars á um það að tilvísun til leiðbeininga OECD um milliverðlagningu verði felld brott. Í greinargerð með frumvarpinu er þó tekið fram að ekki sé ætlunin að breyta núgildandi reglum um milliverðlagningu efnislega. Gerir Viðskiptaráð af þeim sökum ekki athugasemd við þessa breytingu en leggur áherslu á mikilvægi þess að framkvæmd milliverðlagsreglna hérlendis sé sambærileg því sem gerist annars staðar.

Þá er einnig lagt til í frumvarpinu að seinni málslíður c - liðar 4. mgr. 57. gr., þar sem fjallað er um lögaðila sem teljast tengdir vegna eignarhalds eða stjórnunarlegra yferráða einstaklinga sem tengjast fjárhagslegum böndum í gegnum sameiginleg viðskipti og fjárfestingar, verði felldur brott. Viðskiptaráð telur þessa breytingu vera til bóta og tekur undir þau sjónarmið sem reifuð eru í greinargerð með frumvarpinu um að erfitt gæti reynst að skilgreina hvenær lögaðilar teljist tengdir samkvæmt ákvæðinu.

Til viðbótar við athugasemdir við efni frumvarpsins vill Viðskiptaráð koma á framfæri öðrum athugasemdum við 57. gr. tekjuskattslaga. Nú stendur yfir vinna við gerð reglugerðar um milliverðlagningu á grundvelli ákvæðis 6. mgr. 57. gr. Viðskiptaráð hefur þegar skilað umsögn til fjármála- og efnahagsráðuneytisins um reglugerðardrögin. Auk þess funduðu starfsmenn ráðsins með fulltrúum fjármála- og efnahagsráðuneytisins og ríkisskattstjóra sem vinna að gerð reglugerðarinnar.

Með áður nefndum lögum nr. 142/2013, sem komu til framkvæmda 1. janúar sl., voru leiðbeiningar OECD um milliverðlagningu innleiddar á Íslandi. Reglurnar heimila skattyfirvöldum að meta og eftir atvikum leiðrétta verðlagningu milli tengdra lögaðila sé hún ekki sambærileg því sem almennt gerist í viðskiptum á milli ótengdra aðila. Enn fremur kveða lögin á um að lögaðili sé skjölunarskyldur vegna viðskipta við tengda aðila ef rekstrartekjur hans á einu reikningsári eða heildareignir í upphafi eða við lok reikningsárs eru yfir einum

milljarði króna. Skal hann gæta gagna og upplýsinga sem falla undir skjölunarskylduna í sjö ár frá lokum reikningsárs.

Með innleiðingu umræddra reglna í lög voru ákveðnir tæknilegir þröskuldar í skattkerfinu afnumdir sem Viðskiptaráð hafði ítrekað lagt til að yrðu færðir til betri vegar. Stjórnvöld og fjármálaráðuneyti eiga hrós skilið fyrir þá vinnu. Hins vegar virðist sem stjórnvöldum og hagsmunaaðilum hafi yfirsétt þeir annmarkar sem eru á útfærslu reglnanna hérlendis á þeim tíma sem löggjöfin var til umfjöllunar. Hið lága fjárhæðarviðmið sem löggin kveða á um og ákvæði reglugerðarinnar, sem nú er unnið að, skapa miklar byrðar fyrir íslensk fyrirtæki í formi upplýsingasöfnunar og upplýsingagjafar. Að mati Viðskiptaráðs væri því ástæða til að innleiða milliverðlagsreglur með minna íþyngjandi hætti en nú liggur fyrir.

Reglurnar sem innleiddar voru í íslenskan rétt í lok síðasta árs kallast á ensku *The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* en tilgangur þeirra samkvæmt reglunum er eftirfarandi:

Provide guidance on the application of the "arm's length principle", which is the international consensus on transfer pricing, i.e. on the valuation, for tax purposes, of cross-border transactions between associated enterprises.

Í reglunum er ekki fjallað sérstaklega um viðskipti milli tveggja innlendra aðila¹ og algengt er að ríki undanskilji innlenda aðila frá skjölunarskyldu. Það fyrirkomulag er til að mynda við lýði í Þýskalandi, Finnlandi og Ástralíu.² Í innleiðingarferlinu hérlendis var ekki rökstutt hvers vegna reglurnar ættu ekki að takmarkast við viðskipti yfir landamæri. Í greinargerð með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 142/2013 kemur einvörðungu eftirfarandi fram:

Þegar viðskipti eiga sér stað milli tengdra aðila er ekki tryggt að kjör og skilmálar ráðist af markaðslegum forsendum þar sem aðrar forsendur, svo sem skattalegar, geta staðið að baki ráðstöfunum og ákvörðun um milliverðlagningu getur leitt til skattasniðgöngu. Verðákvörðun í viðskiptum tengdra aðila, sem skráðir eru hver í sínu ríki, getur þannig haft bein áhrif á þann skattstofn sem ríkin fá til skattlagningar. Sömuleiðis er hægt að hafa áhrif á skattstofna lögaðila í viðskiptum innan lands milli tengdra aðila.

Í greinargerðinni er hins vegar ekki útskýrt með hvaða hætti hægt sé að hafa áhrif á skattstofna lögaðila í viðskiptum innanlands. Í öllu falli má velja upp þeirri spurningu hvort tengdir aðilar sem mynda samskattaða samstæðu geti haft áhrif á skattheimtu hérlendis með því að haga viðskiptum sín á milli með öðrum hætti en tíðkast milli ótengdra aðila. Hvað varðar innlend samsköttuð félög, þar sem ekki er til staðar tap sem myndaðist fyrir heimild til samsköttunar, gildir í raun einu hjá hvaða félagi hagnaður myndast. Eðlilegast væri því að viðskipti milli samskattaðra félaga í viðskiptum innanlands væru undanþegin skjölunarskyldu.

Rétt er að benda á að í umræddum viðmiðunarreglum OECD er enn fremur tekið fram að reglubyrði á fyrirtæki megi ekki vera of mikil og gæta skuli jafnvægis milli krafna um upplýsingar sem skattyfirvöld telja sig þurfa og þeirrar byrði sem slíkar kröfur leggja á fyrirtæki.³ Í samræmi við þetta eru lítil og meðalstór fyrirtæki undanþegin skjölunarskyldu í nágrannalöndum Íslands. Á Íslandi er fjárhæðarviðmiðið aftur á móti mun lægra en það sem

¹ Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law, bls. 770.

² 2014, Global Transfer Pricing Country Guide, Deloitte.

³ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, bls. 33

gerist á hinum Norðurlöndunum eða einn milljarður hjá einum lögaðila í rekstartekjur eða heildareignir, eins og áður greindi. Í Noregi er samstæða undanþegin skjölunarskyldunni ef hjá henni starfa færri en 250 manns og rekstartekjur samstæðunnar eru minni en 7,3 milljarðar íslenskra króna eða eignir hennar eru ekki meiri en sem nemur 6,4 milljörðum íslenskra króna.⁴ Í Danmörku er miðað við að samstæða sé undanþegin skjölunarskyldu ef hjá henni starfa færri en 250 manns og rekstartekjur samstæðunnar eru minni en 5,2 milljarðar íslenskra króna eða eignir hennar eru ekki meiri en 2,6 milljarðar. Í greinargerð með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 142/2013 kemur hvergi fram hvaða rök liggja að baki fjárhæðarmörkunum sem tilgreind eru í lögnum.

Að mati Viðskiptaráðs kann í sumum tilfellum að vera nauðsynlegt að laga alþjóðlegar reglur að íslenskum aðstæðum, þar með talið smæð markaðarins. Hins vegar er ljóst að milliverðlagsreglurnar sem lögfestar voru í lok síðasta árs leiða til þess að fyrirtæki sem myndu teljast lítil á alþjóðlegum mælikvarða eru skjölunarskyld héraendis. Á meðan þurfa margfalt stærri fyrirtæki í nágrannalöndunum ekki að bera kostnað vegna sambærilegarar upplýsingasöfnunar og upplýsingagjafar. Samkeppnisstaða íslenskra fyrirtækja kann að skerðast af þessum sökum.

Telur Viðskiptaráð rétt að efnahags- og viðskiptanefnd beiti sér fyrir breytingum á ákvæðum 57. gr. tekjuskattslaga þannig að fjárhæðarviðmiðið sem kveðið er á um í 5. mgr. verði hækkað úr einum milljarði til samræmis við það sem gerist á öðrum Norðurlöndum. Enn fremur telur ráðið að nefndin ætti að beita sér fyrir því að viðskipti milli tengdra innlendra aðila verði undanþegin skjölunarskyldu.

Viðskiptaráð leggur til að frumvarpið verði endurskoðað með tilliti til ofangreindra athugasemda.

Virðingarfyllst,



Marta Guðrún Blöndal
Lögfræðingur Viðskiptaráðs Íslands

⁴ OECD, Transfer Pricing Country profile - Norway, 2012.