

Nefndasvið Alþingis
efnahags- og viðskiptanefnd
nefnasvid@althingi.is

Reykjavík, 15. nóvember 2019.

Umsögn KPMG ehf. um „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.), á þingskjali 298 – 269. mál.

Í tölvuskeyti nefndasviðs Alþingis þann 25. október 2019 er KPMG gefinn kostur á að veita umsögn um framangreint frumvarp til laga. Frumvarp, nánast orðrétt samhljóða, var lagt fram á 149. löggjafarþingi en náði ekki fram að ganga. Um það frumvarp veitti KPMG tvær umsagnir, dagsettar 10. janúar 2019 og 3. maí 2019. Þær umsagnar eiga fullum fetum við um það frumvarp sem nú er til umsagnar og ítrekar KPMG það sem fram kemur í þessum fyrri umsögnum sínum. Í umsögnum KPMG og annarra kom fram fjöldi ábendinga um annmarka á frumvarpinu, einkum á 2. gr. þess (CFC ákvæði). Að nokkru leyti tók fjármála- og efnahagsráðuneytið undir framkomnar ábendingar í samantekt sinni um umsagnir og lagði til ýmsar breytingar. Það veldur KPMG miklum vonbrigðum að frumvarpið skuli hafa verið lagt fram að nýju haldið öllum sömu annmörkum og fyrr. Til viðbótar fyrri ábendingum sínum færir KPMG nú fram eftirfarandi ábendingar.

Það nýmæli er í frumvarpinu nú er að í b-lið 1. gr. þess er lagt til að fella brott 5. mgr. 55. laga nr. 90/2003 svohljóðandi: „*Tap í fastri starfsstöð skv. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr. er aðeins frádráttarbært hjá íslensku félagi að ekki sé unnt að jafna tapið hjá erlendu félagi föstu starfsstöðvarinnar.*“ KPMG fagnar þessari tillögu. Ákvæðið sem lagt er til að falli brott girðir í raun fyrir þátttöku starfsstöðva erlendra félaga í samsköttun með innlendum félögum, ef tap er af rekstri starfsstöðvar. Meginregla í ríkjum EES er að tap er yfirfæranlegt milli ára líkt og hér á landi. Við álagningu gjalda hverju sinni er því ekki útséð um hvort tap fastrar starfsstöðvar á Íslandi kunni að nýtast síðar við skattlagningu í heimaríki hins erlenda félags. Ákvæðið girðir því fyrir samjöfnun við álagningu á tapi starfsstöðvar og hagnaðar félaga sem þátt taka í samsköttuninni. Heimild starfsstöðva til þátttöku í samsköttun er því aðeins að nafninu til en ekki í raun.

Í a-lið 3. gr. frumvarpsins er lögð til breyting á orðalagi 2. málsli. 2. mgr. 57. gr. b laga nr. 90/2003. Að mati KPMG eru ekki aðeins annmarkar á orðalagi 2. málsliðar umræddar málsgreinar heldur á orðalagi málgreinarinnar í heild og því rík ástæða til að umorða alla málsgreinina.

Í b-lið 3. gr. frumvarpsins er lögð til breyting sem efnislega hefur nú þegar verið lögfest með 31. gr. laga nr. 138/2018, að tillögu meirihluta efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis settri fram á þingskjali 634 á 149. löggjafarþingi. Þessi b-liður 3. gr. frumvarpsins er draugur úr fortíð sem kveða þarf niður, með því að fella hann brott úr frumvarpinu.

Í 1. mgr. 57. gr. b laga nr. 90/2003 er kveðið á um að frádráttur vaxtagjalda og affalla vegna lánaviðskipta skattaðila við tengda aðila skuli takmarkast við 30% af hagnaði skattaðilans. KPMG telur ástæðu til að auka við orð málsgreinarinnar þannig að skýrt komi fram að í tilviki samskattaðra félaga skuli takmörkun miðast við 30% af hagnaði hinna samsköttuðu félaga, í samræmi við það almenna markmið samsköttunar líta á samsköttuð félög sem eina skattalega einingu. Í þessu samhengi er vert að hafa í huga að vaxtagjöld og afföll af lánaviðskiptum milli samskattaðra félaga sæta ekki takmörkun, enda jafnast saman við útleiðingu skattstofns gjöld og tekjur af viðskiptunum.

Í 3. mgr. 57. gr. b laga nr. 90/2003 er kveðið á um undantekningar frá þeirri takmörkun á frádrætti vaxtagjalda og affalla sem mælt er fyrir um í 1. mgr. sömu lagagreinar. Í a-lið 3. mgr. er tiltekin sú undantekning að takmörkunin eigi ekki við ef vaxtagjöld og afföll nema lægri fjárhæð en 100.000.000 kr. Samkvæmt orðanna hljóðan ákvæðisins getur lítil þúfa velt þungu hlassi, þ.e. engin takmörkun er á frádrætti ef vaxtagjöld og afföll nema 99.999.999 kr. en frádráttur skerðist að fullu ef vaxtagjöldin og afföllin eru 1 kr. hærrí. KPMG leggur til að vaxtagjöld og afföll allt að 100 milljónum króna sæti ekki takmörkun frádráttar, heldur aðeins þau vaxtagjöld og afföll sem umfram eru þá fjárhæð.

KPMG leggur til að 3. gr. frumvarpsins verði orðuð sem hér segir:

Eftirfarandi breytingar verða á 57. gr. b laganna:

- a. Við 1. mgr. bætist nýr málslíður, sem verður 2. másl., svohljóðandi: Ef skattaðili sætir samsköttun með öðrum félögum skv. 55. gr. takmarkast frádráttur skattaðila við 30% af hagnaði hinnar samsköttuðu samstæðu.
- b. 2. mgr. orðast svo: Með hagnaði í 1. mgr. er átt við jákvæða afkomu samkvæmt ársreikningi án fjármagnsliða, afskrifta og niðurfærsla fastafjármuna, tekjuskatts og færðar hlutdeildar í afkomu félags sem skattaðili á eignarhlut í, en að meðtöldum úthlutuðum arði frá öðrum félögum. Með vaxtagjöldum og afföllum vegna lánviðskipta við tengda aðila í 1. mgr. er átt við slík vaxtagjöld og afföll umfram vaxtatekjur og affallatekjur skattaðilans af lánviðskiptum við tengda aðila skv. 4. mgr. 57. gr.
- c. Við a-lið 3. mgr. bætast orðin: ef slík vaxtagjöld og afföll eru umfram 100 milljónir króna á ákvæði 1. mgr. aðeins við um þau vaxtagjöld og afföll sem umfram eru 100 millj. kr.

Með þeirri skilgreiningu á hagnaði, sem KPMG leggur til, er tillit tekið til þeirrar staðreyndar að fjármagnsliðir geta hvort heldur er verið jákvæðir eða neikvæðir. Einnig getur færð hlutdeild í dóttur- eða hlutdeildarfélagi ýmist verið jákvæð eða neikvæð. Enn fremur er tekið tillit til þess að afkoma, að meðtöldum fjármagnsliðum, afskriftum og niðurfærslum fastafjármuna, tekjuskatti og færðri hlutdeild, getur verið neikvæð, en jákvæð að þessum liðum frátöldum. Orðalag gildandi ákvæðis tekur ekki tillit til þessara staðreynda.

Í tillögu KPMG felst jafnframt að tekinn verði af allur vafi um að með vaxtagjöldum og afföllum í 1. mgr. er átt við nettó vaxtagjöld og afföll af lánsviðskiptum milli tengdra aðila. KPMG hefur m.a. í huga þau tilvik þegar móðurfélag íslensks hluta samstæðu tekur lán frá erlendu móðurfélagi sínu og lánar það fé áfram til dótturfélaga sinna. Við þær aðstæður er óeðlilegt að íslenska

móðurfélagið sæti takmörkun frádráttar, án þess tillit sé tekið til vaxtatekna þess af endurlánnum. Á takmörkunina mun hins vegar reyna hjá endanlegu lántökunum (íslensku dótturfélögum). Vert er að hafa í huga að gildandi milliverðsregla 3. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 girðir fyrir óeðlileg vaxtakjör í lánakeðjunni.

Í 6. gr. frumvarpsins er lagt til að ákvæði 2. gr. þess komi til framkvæmda við álagningu opinberra gjalda 2020 vegna tekjuársins 2019 og eigna í lok þess árs. KPMG telur gildistökuákvæði þetta brjóta í bága við 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, sem kveður á um að enginn skattur verði á lagður nema heimild hafi verið fyrir honum í lögum þegar þau atvik urðu sem ráða skattskyldu. Samkvæmt gildistökuákvæðinu er íþyngjandi ákvæði 2. gr. frumvarpsins ætlað að gilda um þegar áorðin atvik á árinu 2019. KPMG leggur til að 6. gr. frumvarpsins verði orðuð sem hér segir:

Lög þessi öðlast gildi 1. janúar 2020.

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

Ákvæði 2. gr. kemur til framkvæmda við álagningu opinberra gjalda árið 2021 vegna tekna ársins 2020 og eigna í lok þess árs.

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

Virðingarfyllt,

KPMG ehf.

Ágúst Karl Guðmundsson

akqudmundsson@kpmg.is

Nefndasvið Alþingis,
b.t. efnahags- og viðskiptanefndar
Austurstræti 8-10
150 Reykjavík

Garðabæ, 14. nóvember 2019

Umsagnarbeiðni nr. 10940

Efni: Umsögn Marel hf. um stjórnarfrumvarp varðandi skattlagningu tekna erlendra lögaðila í lágs kattaríkjum

Við er til stjórnarfrumvarps til laga um breytingu á ýmsum lögum vegna skattlagningar tekna erlendra lögaðila í lágs kattaríkjum, samsköttunar félaga, takmörkunar á frádrætti vaxtagjalda og skattlagningar útsendra starfsmanna (samsköttun, CFC-félög o.fl.) („frumvarpið“), sem lagt var fram á Alþingi þann 18. október 2019, málsnúmer 269.

Í 2. gr. frumvarpsins er að finna breytingu á nógildandi ákvæði 57. gr. a. tekjuskattslaga nr. 90/2003, svokölluðu CFC ákvæði (e. Controlled Foreign Company) sem gefur tilefni til þessarar umsagnar Marel hf. til efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis („nefndin“). Líkt og á við um nógildandi ákvæði er megin tilgangur 2. gr. frumvarpsins 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. Þá er markmið breytinganna á ákvæðinu að tryggja rétta dreifingu skatttekna og skapa varnaðaráhrif gegn skattflótta, eins og síðar verður vikið að.

Af orðalagi 2. gr. frumvarpsins og þá sérstaklega e. lið 8. mgr. er hins vegar ljóst að gengið er mun lengra en efni standa til með þeim afleiðingum að staflíðurinn mun hafa hamlandi og raskandi áhrif á raunverulega atvinnustarfsemi alþjóðlegra fyrirtækja, eins og Marel, með höfuðstöðvar á Íslandi. Til þess að koma í veg fyrir slíkar afleiðingar leggur Marel annars vegar til að bætt verði við e. lið 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins orðalagi sem kemur í veg fyrir að hann taki til erlendra dótturfélaga sem eru hluti af raunverulegri starfsemi skattaðilans í því ríki sem erlenda dótturfélagið er með heimilisfesti. Hins vegar leggur Marel til að tekin verði til endurskoðunar sú þunga byrði sem lögð er á alþjóðleg fyrirtæki með höfuðstöðvar á Íslandi í 1. mgr. 2. gr. frumvarpsins, þ.e. að hvert erlent dótturfélag sem ekki fellur undir undanþágu 9. mgr. 2. gr. frumvarpsins sé gert upp í samræmi við íslenskar reglur til að sannreyna hvort raunskattlagning í heimilisfestisríki þess sé lægri en 2/3 skattlagningar samkvæmt íslenskum reglum. Er vikið nánar að tillögum félagsins hér á eftir.

Grundvöllur CFC reglna

Í greinargerð með frumvarpinu kemur fram að 2. gr. frumvarpsins sé byggð á samræmdri löggjöf Evrópusambandsins („ESB“) til að sporna við skattasniðgöngu, svokölluð ATAD tilskipun¹, en sú löggjöf

¹ 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.

byggist á svokallaðri BEPS aðgerðaráætlun² OECD númer þrjú³ sem setur fram tilmæli til ríkja um innihald CFC reglna. ATAD tilskipun ESB gefur aðildarríkjum hins vegar tvo valkosti við innleiðingu á CFC reglum, þ.e. skattlagningu á óúthlutuðum fjármunatekjum eða skattlagningu á óúthlutuðum fjármunatekjum sem stafa frá (málamynda)gervingum sem komið var á með það að markmiði að ná fram skattaívilnun. Er með 2. gr. frumvarpsins stefnt að því að innleiða fyrri valkostinn, þ.e. að skattleggja óúthlutaðar fjármunatekjur erlendra dótturfélaga alþjóðlegra fyrirtækja með höfuðstöðvar á Íslandi.

Í 1. mgr. 7. gr. ATAD tilskipunar ESB er aðildarríki skattaðila gert að fara með félag eða fasta starfsstöð (þar sem hagnaður er ekki skattlagður eða undanþeginn skattlagningu í aðildarríki skattaðila) sem CFC félag þegar eftirfarandi skilyrði eru uppfyllt:

- a. þegar um er að ræða félag þar sem skattaðilinn fer einn, eða saman með tengdum aðilum, beint eða óbeint með yfir helmings atkvæðisréttar, eða fer beint eða óbeint með yfir helmings hlutafjár eða á rétt á að fá meira en helming af hagnaði félagsins; og
- b. raunskattlagning á hagnað félags eða fastrar starfsstöðvar er lægri en sem nemur mismuninum á milli þess tekjuskatts sem hefði átt að greiða samkvæmt skattareglum aðildarríkis skattaðilans og raunskattlagningar á hagnað félagsins.

Um markmið CFC reglna

Við setningu CFC reglna er mikilvægt að hafa í huga að slíkar reglur eru í grunninn ekki hannaðar með öflun skatttekna í huga. Markmið CFC reglna getur verið tvíþætt:

- i) að vernda tekjuskattstofn í heimilisfestisríki móðurfélags með því að sporna við því að fjármagn sé flutt frá heimilisfestisríki móðurfélagsins til svæða eða ríkja sem leggja á lága eða enga skatta, í þeim tilgangi að lágmarka eða komast undan skattlagningu í heimilisfestisríki móðurfélagsins, eða
- ii) að vernda tekjuskattstofna annarra ríkja með því að koma í veg fyrir að skattaðilar flytji fjármagn til CFC félags í þriðja ríki (e. foreign-to-foreign stripping).

Af BEPS aðgerðaráætlun OECD númer þrjú og ATAD tilskipun ESB verður ráðið að þrátt fyrir að markmið með setningu CFC reglna sé oftast það sama þá muni hvert ríki fyrir sig innleiða slíkar reglur með hliðsjón af ýmsum öðrum stefnumiðum. Þau atriði sem hafa hvað mest áhrif á það hvernig innleiðingu CFC reglna er háttað er annars vegar það hvort ríki er með skattkerfi sem byggir á alheimsskattlagningu (e. worldwide tax system) eða svæðisbundinni skattlagningu (e. territorial tax system) og hins vegar hvort ríkið sé aðildarríki ESB. Fyrir þau ríki með skattkerfi sem byggir á alheimsskattlagningu er fyrirsjáanlegt að CFC reglum þess ríkis sé beitt með breiðvirkum hætti svo þær nái til allra tekna sem ekki eru þá þegar skattiagðar í heimilisfestisríki móðurfélags. Ef ríki er hins vegar með skattkerfi sem byggir á svæðisbundinni skattlagningu þá er, til þess að gæta samræmis, talið réttara að CFC reglum þess ríkis sé beitt með þrengri hætti, þ.e. nái einungis til tekna sem hefðu átt að vera skattlagðar í heimilisfestisríki móðurfélags. Þar sem skattkerfið á Íslandi byggir á svæðisbundinni skattlagningu væri því rökrétt að innleiða CFC reglur sem takmarkaðar væru við að sporna gegn því að flutt sé fjármagn frá Íslandi til svæða eða ríkja sem leggja á lága eða enga skatta, í þeim tilgangi að lágmarka eða komast undan skattlagningu á Íslandi. Væri þetta að fullu í samræmi við yfirlýst markmið 2. gr. frumvarpsins.

² Base Erosion and Profit Shifting Action Plan.

³ OECD (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Samanburður ATAD tilskipunar og 2. gr. frumvarpsins

Þegar a. liður 1. mgr. 7. gr. ATAD tilskipunar ESB er borinn saman við 2. mgr. 2. gr. frumvarpsins er ljóst að frumvarpið gengur mun lengra en tilskipunin gefur tilefni til, með því að gera ráð fyrir að skattskylda sé 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. Takmarkast gildissvið 2. gr. frumvarpsins því ekki við tengda aðila eins og ATAD tilskipun ESB gerir ráð fyrir heldur á 2. gr. frumvarpsins einnig við þegar ótengdir aðilar (einstaklingar og lögaðilar) á Íslandi fara samanlagt (beint og/eða óbeint) með meira en helming eignarhalds eða stjórnunarleg yfirráð í erlendu félagi sem skilgreint er sem CFC félag.

Með sama hætti er ljóst að 1. mgr. 2. gr. frumvarpsins gengur einnig lengra en b. liður 1. mgr. 7. gr. ATAD tilskipunar ESB gefur tilefni til, þar sem 1. mgr. 2. gr. frumvarpsins gerir ráð fyrir því að CFC félag sé hvers konar lögaðili sem er heimilisfastur eða skráður í erlendu ríki eða svæði innan ríkis þar sem í gildi eru ívilnandi skattareglur þannig að raunskattlagningin í hinu erlenda ríki er almennt lægri en 2/3 skattlagningar samkvæmt íslenskum reglum. Með einföldu dæmi hér að neðan má sjá hvernig 1. mgr. 2. gr. frumvarpsins kemur til með að hafa mun víðtækari áhrif en 1. mgr. 7. gr. ATAD tilskipunar ESB gerir ráð fyrir.

	Erlent ríki	Ísland
Tekjuskattstofn	1,000	1,000
Tekjuskattur	12.5%	20.0%
Raunskattlagning	125	200

Mismunur á raunskattlagningu		
1. mgr. 2. gr. frumvarpsins	<ul style="list-style-type: none"> Raunskattlagning á Íslandi 200 2/3 er þá 133 Raunskattlagning í heimilisfestisríki 12 <p>Raunskattlagning í heimilisfestisríki er lægri en 2/3 af þeim skatti sem hefði átt að greiða skv. Íslenskum tekjuskattslögum</p>	CFC félag
b. liður 1. mgr. 7. gr. ATAD	<ul style="list-style-type: none"> Raunskattlagning á Íslandi 200 Raunskattlagning í heimilisfestisríki 125 Mismunur á raunskattlagningu 75 <p>Raunskattlagning í heimilisfestisríki er hærri en mismunur á raunskattlagningu á Íslandi og heimilisfestisríki</p>	Ekki CFC félag

Með ofangreindu dæmi er ljóst að með 1. mgr. 2. gr. frumvarpsins er gengið mun lengra en b. liður 1. mgr. 7. gr. ATAD tilskipunar ESB gefur tilefni til, með þeim afleiðingum að mun fleiri erlend dótturfélög í fleiri ríkjum verði skilgreind sem CFC félög með þeim afleiðingum að tekjur þeirra félaga sem falla undir a. – e. lið 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins teljist skattskyldar á Íslandi þrátt fyrir að félagið stundi raunverulega atvinnustarfsemi í því ríki þar sem það er með heimilisfesti. 2. gr. frumvarpsins skattleggur þ.a.l. ekki einungis tekjur erlendra dótturfélaga alþjóðlegra fyrirtækja með höfuðstöðvar á Ísland í lágskattaríkjum, eins og stefnt er að með frumvarpinu, heldur nær það einnig yfir tekjur erlendra dótturfélaga sem eru með heimilisfesti í ríkjum sem ekki verða skilgreind sem lágskattaríki samkvæmt hefðbundnum skilgreiningum. Á það við jafnvel þó um raunverulega atvinnustarfsemi sé að ræða í viðkomandi ríki/ríkjum, eins og síðar verður vikið að í þessari umsögn.

Orðalag 2. gr. frumvarpsins er því þess valdandi að alþjóðleg fyrirtæki með höfuðstöðvar á Íslandi munu standa höllum fæti gagnvart erlendum samkeppnisaðilum sem eru með höfuðstöðvar sínar í ríki þar sem annað hvort engar CFC reglur eru í gildi eða CFC reglur sem ganga ekki jafn langt og gert er ráð fyrir í 2 gr. frumvarpsins, verði það samþykkt óbreytt.

Áhrif viðtækari CFC reglna á samkeppnishæfni

Þar sem CFC reglur geta hamlað og raskað raunverulegri atvinnustarfsemi er við setningu slíkra reglna mikilvægt að gæta jafnvægis á milli sjónarmiða um skattlagningu tekna erlendra dótturfélaga annars vegar og áhrifa á samkeppnishæfni alþjóðlegra fyrirtækja sem fylgja því að skattleggja slíkar tekjur hins vegar.

Þau atriði sem helst má vísa til varðandi neikvæð áhrif á samkeppnishæfni alþjóðlegra fyrirtækja vegna þessa eru einkum þyngri raunskattlagning á erlend dótturfélög sem falla undir ákvæðið samanborið við samkeppnisaðila með dótturfélög í sömu ríkjum. Í þessu samhengi má nefna stefnur margra erlendra ríkja um að hlúa að og styðja við rannsókn og þróun, innlenda framleiðslu til útflutnings o.s.frv., með einum eða öðrum hætti. Orðalag 2. gr. frumvarpsins er með þeim hætti að sú ívilnun sem erlend ríki bjóða upp á til að hlúa að og styðja við fyrirtæki yrðu í mörgum tilvikum til þess að umrædd dótturfélög yrðu skilgreind sem CFC félög.

Alþjóðleg fyrirtæki eins og Marel, þar sem móðurfélagið er með heimilisfesti í ríki með yfirgripsmiklar CFC reglur (Ísland), stæðu þannig höllum fæti samanborið við samkeppnisaðila þar sem móðurfélagið er með heimilisfesti í ríki sem ekki hefur innleitt slíkar reglur eða í ríki þar sem þrengri CFC reglur eru í gildi (þ.e. með lægri skattprósentu og/eða þrengri skattstofn). Lakari samkeppnisstaða er eins og áður segir fólgin í því að erlend dótturfélög móðurfélags í slíku ríki verða fyrir hærri raunskattlagningu á tekjur sínar en erlend dótturfélög samkeppnisaðila þar sem móðurfélagið er heimilisfast í ríki þar sem engar CFC reglur eru í gildi eða í ríki þar sem þrengri CFC reglur eru í gildi, þ.e. með lægri skattprósentu og/eða þrengri skattstofn.

Tillögur Marel hf.

Með hliðsjón af framangreindu gerir Marel hf. eftirfarandi tillögur til nefndarinnar:

A. Breyting á e. lið 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins

Þrátt fyrir yfirlýst markmið frumvarpsins um að sporna við flutningi tekna eða tekjuaflandi eigna til skráðs lögaðila í lágskattaríki er raunveruleikinn sá að orðalag 2. gr. frumvarpsins gengur mun lengra eins og að framan er vikið. Þannig er í 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins gert ráð fyrir því að tekjur af raunverulegri atvinnustarfsemi CFC félags muni almennt ekki teljast til skattskyldra tekna samkvæmt 2. mgr., en þó er gert ráð fyrir því að eftirfarandi tekjur CFC félags, sem settar eru fram eftir meðmælum BEPS aðgerðaráætlunar OECD númer þrjú, verði alltaf skattskyldar að frádregnum beinum kostnaði við öflun þeirra:

- vextir og aðrar tekjur af fjáreignum;
- þóknanir og aðrar tekjur af hugverkaréttindum;
- arður og söluhagnaður hlutabréfa;
- tekjur af trygginga- og bankastarfsemi og annarri fjármáiastarfsemi;
- tekjur vegna viðskipta þegar CFC félagið leggur lítið eða ekkert af mörkum til að auka verðmæti hins selda eða leigða.

Í greinargerð með frumvarpinu kemur fram að með raunverulegri atvinnustarfsemi sé átt við að félag 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. Fari viðskipti félagsins aðallega fram innan fyrirtækjasamstæðu þarf skattaðili að sýna fram á að þjónusta þess skapi í raun verðmæti fyrir önnur félög í samstæðunni og sé gerð í eðlilegum rekstrartilgangi. Þær tekjutegundir sem nefndar eru í staflíðum a. til e. og alltaf eru skattskyldar samkvæmt 2. mgr. 2. gr. frumvarpsins eru tekjutegundir sem yfirleitt eru taldar auðfluttar yfir landamæri og því líklegri til að vera fluttar milli landa í þeim tilgangi að tilætluðu skattahagræði verði náð.

Að þessu virtu þykir Marel rétt að benda nefndinni sérstaklega á e. lið 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins. Í greinargerð með frumvarpinu er tekið fram að í tilvikum þar sem tekjur vegna viðskipta þegar CFC félagið leggur lítið sem ekkert af mörkum til að auka verðmæti hins selda eða leigða verði 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. Verður að teljast varhugavert að halda á lofti slíkum alhæfingum og er í þessu samhengi er rétt að benda á 78. mgr. BEPS aðgerðaráætlunar OECD númer þrjú en þar er tekið fram að tekjur CFC félags af vörum sem framleiddar eru í heimilisfestisríki þess eða þjónusta sem veitt er af CFC félaginu í heimilisfestisríki þess valdi almennt ekki áhyggjum um tilfærslu hagnaðar eða skattaundanskot, en þar segir orðrétt:

"[...] Income that arises from the sale of goods that were produced in the CFC jurisdiction or from services that were provided in the CFC jurisdiction generally does not raise any concerns about BEPS. [...]"

Af 78. mgr. BEPS aðgerðaráætlunar OECD númer þrjú má ráða að e. lið 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins sé í raun ætlað að taka á viðskiptum þar sem CFC félagið er með heimilisfesti í öðru ríki (lágskattaríki) en því ríki þar sem vara er framleidd eða þjónusta er veitt. Kemur þetta heim og saman við greinargerð með frumvarpinu þar sem tekið er fram að nýtt ákvæði hafi þann megintilgang að sporna við því að skattaðilar rýri innlenda skattstofna með því að flytja tekjur eða tekjuaflandi eignir til skráðs lögaðila í lágskattaríki, þ.m.t. á lágskattasvæði innan ríkis. Af orðalagi e. liðar 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins er hins vegar ljóst að ákvæðið gengur lengra en efni standa til með þeim afleiðingum að staflíðurinn hefur hamlandi og raskandi áhrif á raunverulega atvinnustarfsemi alþjóðlegra fyrirtækja með höfuðstöðvar á Íslandi.

Í samræmi við yfirlýstan tilgang ákvæðisins og 78. mgr. BEPS aðgerðaráætlunar OECD númer þrjú leggur Marel til að við staflíð e, 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins verði bætt eftirfarandi orðalagi sem kemur í veg fyrir að hann nái til erlendra dótturfélaga sem eru hluti af raunverulegri starfsemi skattaðilans í því ríki sem erlenda dótturfélagið er með heimilisfesti:

„tekjur vegna viðskipta þegar CFC félagið leggur lítið eða ekkert af mörkum til að auka verðmæti hins selda eða leigða [og tekjurnar eru ekki beintengdar atvinnurekstri í heimilisfestisríki CFC félagsins eða liður í þeim rekstri].“

Með framangreindri setningu er tryggt að ákvæðið sé að fullu í samræmi við megintilgang 2. gr. frumvarpsins og BEPS aðgerðaráætlunar númer þrjú.

B. Endurskoðun á þeirri þunngu byrði sem 2. gr. frumvarpsins felur í sér

Í 4. mgr. núgildandi 57. gr. a. tekjuskattslaga er tekið fram í hvaða tilvikum CFC reglurnar eigi ekki við um erlend dótturfélög:

1. félag fellur undir tvísköttunarsamning milli Íslands og lágskattaríkis eða annan alþjóðasamning sem veitir aðgang að öllum nauðsynlegum upplýsingum og tekjur félagsins séu ekki að meginstofni eignatekjur; eða

2. félag er stofnsett og skráð í öðru EES-ríki og hefur þar með höndum raunverulega atvinnu-
starfsemi, og íslensk skattfyrivöld geta á grundvelli tvísköttunarsamnings eða annars
alþjóðasamnings krafist allra nauðsynlegra upplýsinga.

Hugtakið lágs kattaríki er skilgreint í 2. mgr. sömu greinar sem ríki eða lögsagnarumdæmi þegar
tekjuskattur af hagnaði félags, sjóðs eða stofnunar, sem um ræðir, er lægri en tveir þriðju hlutar af þeim
tekjuskatti sem hefði verið lagður á félagið, sjóðinn eða stofnunina hefði hún verið heimilisföst á Íslandi.

Undanþága frá nügildandi CFC reglum er því í dag bundin við fullnægjandi upplýsingaskipti á grundvelli
tvísköttunarsamninga eða annarra alþjóðasamninga sem Ísland er aðili að. Stendur til í 2. gr.
frumvarpsins að takmarka undanþáguna við aðildarríki Evrópska efnahagssvæðisins eða aðildarríkja
stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum og mun hún því ekki ná til annarra
mikilvægra viðskiptaríkja eins og t.a.m. Bandaríkjana, Kanada og Kína.

Við skoðun og meðferð nefndarinnar á 2. gr. frumvarpsins leggur Marel hf. til að nefndin kynni sér
hvernig ATAD tilskipun ESB hefur verið innleidd í aðildarríkjum ESB til að gefa nefndinni skýrari mynd
af því hversu yfirgripsmikið ákvæði frumvarpsins er samanborið við sambærileg ákvæði aðildarríkja
ESB. Í þessu samhengi má til dæmis geta þess að nýjar CFC reglur tóku gildi í Hollandi þann 1. janúar
sl. sem skilgreina erlent dótturfélag sem CFC félag einungis í þeim tilvikum þar sem erlenda
dótturfélagið er með skattalega heimilisfesti í ríki:

- i. þar sem engin tekjuskattur er lagður á fyrirtæki;
- ii. þar sem tekjuskattur í almennu þrepi er lægri en 9%; eða
- iii. sem er á sameiginlegum svörtum lista ESB yfir skattaskjól.

Þegar skilgreining á CFC félagi samkvæmt hollensku reglunum er borin saman við fyrirhugaða
skilgreiningu í 2. gr. frumvarpsins er ljóst að ákvæðið leggur mun þyngri byrði á alþjóðleg fyrirtæki með
höfuðstöðvar á Íslandi. Þannig gerir 2. mgr. 2. gr. frumvarpsins kröfu um að sérhvert erlent dótturfélag
sé gert upp í samræmi við íslenskar reglur til að sannreyna hvort raunskattlagning í heimilisfestisríki
þess sé lægri en 2/3 skattlagningar samkvæmt íslenskum reglum. Hið nýja hollenska CFC ákvæði
gengur mun skemur en fyrirhugað ákvæði samkvæmt frumvarpinu.

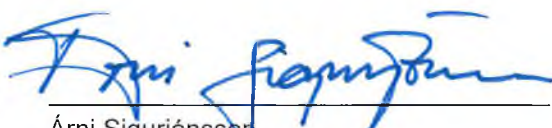
Þá eru norsku CFC reglurnar með þeim hætti að þær eiga ekki við um fyrirtæki sem eru hluti af
samstæðu og uppfylla efnisprófunina (e. substance test) eða félög sem eru heimilisföst í ríkjum sem
Noregur hefur gert tvísköttunarsamning við, nema að tekjur erlenda félagsins séu að meginstofni til
passívar tekjur. Innihalda norsku CFC reglurnar því sambærilegar undanþágur og er að finna í 4. mgr.
nügildandi 57. gr. a. tekjuskattslaga.

Marel hvetur nefndina eindregið til að gera viðhlitandi breytingar á 2. gr. frumvarpsins til þess að tryggja
áframhaldandi samkeppnishæfni Íslands og alþjóðlegra fyrirtækja með móðurfélög á Íslandi.

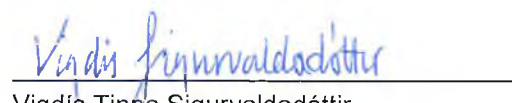
Að lokum óskum við eftir því að koma á fund nefndarinnar til að gera frekari grein fyrir tillögum félagsins
og þeim atriðum sem rakin hafa verið í bréfi þessu.

Virðingarfyllst,

f.h. Marel hf.



Árni Sigurjónsson,
yfirlögfræðingur



Vigdís Tinna Sigurvaldadóttir,
skattalögfræðingur

Alþingi, nefndasvið
Efnahags- og viðskiptanefnd
Austurstræti 8-10
150 Reykjavík

Reykjavík, 18.11.2019
Tilvísun: 20191100324

Kt. 420169-3889.

Umsögn ríkisskattstjóra um frumvarp til laga um skattlagningu tekna erlendra lögaðila í lágs kattaríkjum o.fl. (samsköttun, CFC-félög o.fl.), 269. mál.

Hinn 25. október 2019 móttók ríkisskattstjóri tölvupóst þar sem embættinu er gefinn kostur á að veita umsögn um framangreint frumvarp sem hér með er látið í té.

Frumvarpið var upphaflega lagt fram á 149. löggjafarþingi 2018-2019, 433 mál, en náði ekki fram að ganga. Frumvarpið er nú endurflutt.

Með bréfi dagsettu 10. janúar 2019 veitti ríkisskattstjóri umsögn með frumvarpinu er það var lagt fram á 149. löggjafarþingi. Auk þess ritaði embættið minnisblað að beiðni efnahags- og viðskiptanefndar hinn 22. janúar 2019 þar sem tekið var á tilteknum atriðum vegna 2. gr. frumvarpsins. Frumvarpið hefur ekki tekið breytingum frá því það var lagt fram upphaflega. Ríkisskattstjóri vísar því til framangreindrar umsagnar embættisins sem og minnisblaðs. Rétt þykir þó að veita yfirlit yfir það helsta sem þar kom fram um 2. gr. frumvarpsins varðandi, svokölluð CFC-félög, ásamt viðbótarathugasemdum. Hafa verður í huga að þær breytingar sem lagðar eru til þarf almennt að skoða sem hluta af heild en ekki sem einstakar sjálfstæðar breytingatillögur.

Athugasemdir varðandi 1. mgr. 2. gr. – almennt ívilnandi

Telja verður ástæðu til að fjalla sérstaklega um þá nálgun sem felst í 2. gr. frumvarpsins þar sem afmörkun þess tekur mið af því að lögaðili eða föst starfsstöð sé heimilisföst eða skráð í ríki þar sem í gildi séu ívilnandi skattareglur þannig að raunskattlagning þar sé almennt lægri en 2/3 skattlagningar samkvæmt hérlendum reglum.

Það er mat ríkisskattstjóra að þar sem horfa beri til þess hvað eigi almennt við þá yrði vart horft til tímabundinna úrræða eða ívilnana, s.s. vegna byggðasjónarmiða eða þróunaraðstoðar. Það fer þó eftir aðstæðum hverju sinni, enda skattareglur mjög fjölbreytilegar og taka sífellt breytingum og því ætíð þörf á heildstæðu mati. Þá verður að gera ráð fyrir að í flestum tilvikum falli þeir lögaðilar og fastar starfsstöðvar í ríkjum sem sett hafa CFC-reglur utan skilgreiningar á CFC-félögum.

Rétt er að ítreka að í ljósi reynslunnar virðist erfitt og nánast ógjörningur að útbúa einfalt og hlutlægt regluverk sem tæki til allra þeirra aðstæðna sem CFC-skattlagningu er ætlað að taka til. Endurspeglast það m.a. í sífelldri endurskoðun á þessum reglum á alþjóðavettvangi sem og þeirri tilhneigingu skattaðila til að leita nýrra leiða við að koma tekjum undan skattlagningu. Þótt hugtakið lágs kattaríki sé ekki sérstaklega skilgreint er ljóst að ákvæðinu er ætlað að ná til

lögaðila og fastra starfsstöðva í slíkum ríkjum. Líkt og fram kemur í minnisblaði ríkisskattstjóra 22. janúar 2019 verður að telja að almennt liggi fyrir hvaða ríki teljist til lágskattaríkja og því ætti að vera ljóst í flestum tilvikum hvort félag sé heimilisfast eða skráð í ríki með það ívilnandi skattareglum að ákvæðið eigi við. Benda má á að mörg ríki innan OECD hafa útbúið svarta lista yfir lágskattaríki sem gefa sterkar vísbendingar um hvaða ríki hér um ræðir.

Við nánari skoðun á 2. gr. frumvarpsins leggur ríkisskattstjóri til breytingu á 1. mgr. til einföldunar á afmörkun ákvæðisins sem felst í því að í niðurlagi þess komi fram það viðbótarviðmið að tekjurnar séu að meginstefnu til eignatekjur. Þannig er stuðst við eðli teknanna auk raunskattlagningar. Umrædd breyting er lögð til samhliða breytingu á 8. og 9. mgr. þar sem tilgreint er að tilteknar tekjutegundir sæti skattlagningu samkvæmt ákvæðinu. Nái breytingatillagan fram að ganga myndi það leiða til einföldunar á framkvæmd ákvæðisins vegna CFC-félaga utan Evrópska efnahagssvæðisins og aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum. Ríkisskattstjóri leggur til að 1. mgr. verði svohljóðandi:

„CFC-félag telst hvers konar lögaðili, svo sem félag, sjóður, stofnun, ásamt föstum starfsstöðvum, sem hefur heimilisfesti eða er skráður í erlendu í erlendu ríki eða á svæði innan ríkis þar sem í gildi eru ívilnandi skattareglur þannig að raunskattlagning í hinu erlenda ríki sé almennt lægri en 2/3 skattlagningar samkvæmt íslenskum skattareglum og tekjur teljist að meginstefnu til eignatekjur.“

Lagðar til breytingar á 4. mgr. 2. gr. – upplýsingaskylda

Í minnisblaði ríkisskattstjóra 22. janúar 2019 kemur fram að fallist sé á þá gagnrýni sem fram hafði komið að orðalag 4. mgr. 2. gr. væri of víðtækt hvað varðar regluleg skil og lagði af því tilefni til eftirfarandi breytingu:

„Séu skilyrði 2. mgr. uppfyllt skal skattaðila árlega skila upplýsingum, þ.m.t. ársreikningum, um CFC-félagið á því formi sem ríkisskattstjóri ákveður. Upplýsingar skulu veittar óháðar rekstrarniðurstöðu CFC-félagsins.“

Í umsögn ríkisskattstjóra 10. janúar 2019 lagði ríkisskattstjóri til að tekið yrði á því með ótvíræðum hætti að skattaðila bæri að skila inn öllum þeim gögnum sem ríkisskattstjóri óskaði eftir og sem nauðsynlegar væru við framkvæmd ákvæðisins, s.s. afrit af hluthafasamkomulagi eða samþykktum, við mat á því hvert sé raunverulegt eignarhald skattaðila. Umræddar upplýsingar væru þá til viðbótar við þær upplýsingar sem skattaðila bæri að skila inn árlega og færi það eftir aðstæðum hverju sinni hvaða upplýsingar óskað væri eftir. Ríkisskattstjóri lagði til að eftirfarandi málslið yrði bætt við 4. mgr. 2. gr.:

„Á skattaðila hvílir jafnframt skylda til að skila inn upplýsingum eftir beiðni ríkisskattstjóra sem hann metur nauðsynlegar við framkvæmd ákvæðisins hverju sinni.“

Í umsögn ríkisskattstjóra kom fram að rétt væri að bæta við tilvísun í ákvæði 94. gr. og eftir atvikum 1. mgr. 96. gr. laga um tekjuskatt. Sú tillaga var ítrekuð í minnisblaði embættisins.

Lagðar til breytingar á 8. mgr. og 9. mgr. 2. gr. – skattskyldar tekjur CFC-félags

Sú aðferðafræði að sundurliða tekjurnar og afmarka hvaða kostnaður hefur fallið til vegna þeirra sérstaklega, eins og lagt er til í frumvarpinu, hefur sína vankanta. Þessi nálgun er mun flóknari og þyngri í vöfum en sú aðferðafræði sem í gildi er samkvæmt núgildandi ákvæði. Því leggur ríkisskattstjóri til þá breytingu, sem að framan er rakið, að afmarka skilgreiningu 1.

mgr. þannig að auk þess að horft sé til raunskattlagningar sé það gert að skilyrði að tekjurnar séu að meginstefnu til eignatekjur án þess að þörf sé á því að sundurliða þær með þessum hætti. Í þessu felst í raun að þær tekjur sem taldar eru upp í tillögum OECD (BEPS), sem og tilskipun Evrópuráðsins eru þær tekjur sem horft er til með heildstæðum hætti. Þó þannig að fylgt sé tillögum um sundurliðun tekna að því er varðar CFC-félög innan Evrópska efnahagssvæðisins eða aðildarríkja stofnssamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum. Ríkisskattstjóri leggur því til að 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins verði felld niður og að upptalning á einstökum tekjutegundum verði færð undir 9. mgr. (8. mgr. ef af breytingunni verður).

Í umsögn ríkisskattstjóra var lagt til að c-liður 8. mgr. yrði felldur brott þar sem telja yrði að þær tekjur sem þar væru tilgreindar myndu teljast til tekna skv. a-lið málsgreinarinnar. Í minnisblaði ríkisskattstjóra 22. janúar 2019 er breytingatillagan dregin til baka. Fram kemur að ríkisskattstjóri sé enn þeirrar skoðunar að tekjurnar myndu í sjálfu sér falla innan gildissviðs a-liðar, en með hliðsjón af því að algengt virðist vera að gerður sé greinarmunur á þessum tekjum víða í erlendri löggjöf þá kunni að vera rétt að halda stafliðnum inni. Þó þannig að skoðað yrði hvort rétt væri að hafa orðalag víðtækara en í tilskipuninni og vísa til arðs og söluhagnaðar hlutabréfa og annarra verðbréfa. Fram kemur að líklega sé ástæða þess að gerður sé greinarmunur á umræddum tekjum í erlendum rétti annars vegar að um sé að ræða samningsbundnar tekjur, s.s. vexti, og hins vegar óvissar tilfallandi tekjur, s.s. arð og söluhagnað hlutabréfa og annarra verðbréfa.

Í minnisblaðinu er jafnframt vakin athygli á því að í upptalningu tekna í 8. mgr. 2. gr. séu tekjur af fjármögnunarleigusamningum ekki sérstaklega tilgreindar líkt og gert er í tilskipun Evrópuráðsins og að telja yrði rétt að fylgja tilskipuninni hvað þetta varðar.

Í umsögn ríkisskattstjóra er á það benti að telja verði ástæðu til að taka sérstaklega afstöðu til þess hvort sýndarfé, s.s. bitcoin, teljist til fjáreigna í þessu sambandi.

Í umsögn ríkisskattstjóra er þá fjallað um breytingu sem gerð var á b-lið (d-liður skv. tillögum ríkisskattstjóra, sjá hér að neðan). Í umsögninni segir:

„Í drögum að frumvarpinu sem birt var í samráðsgátt; island.is tók b-liður til þóknana og annarra tekna af óefnislegum réttindum. Þeim lið hefur nú verið breytt á þá leiða að hugverkaréttindi eru eingöngu tilgreind. Er það í samræmi við tilskipun Evrópuráðsins. Óefnisleg réttindi eru almennt greind í tvennt, þ.e. annars vegar hugverkaréttindi og hins vegar viðskiptavild. Vörumerki, höfundarréttur, einkaleyfi og viðskiptaheiti eru hugverkaréttindi. Til viðskiptavildar telst aftur á móti m.a. orðspor fyrirtækis, viðskiptamannahópur (e. customer base) og starfsmannatengsl (e. employee relations). Af framangreindur verður þannig ekki annað ráðið en að vilji sé til að halda viðskiptavild utan skattlagningar.“

Heimild til nýtingar á auðlindum ríkis, s.s. vatns- og hitaveituréttindum, er að sama skapi óefnisleg réttindi. Þau teljast þó hvorki til hugverkaréttinda né viðskiptavildar. Telja verður ríka ástæðu til að taka afstöðu til þess hvort rétt sé að fella arð af slíkum réttindum hér undir.“

Að framangreindu virtu lagði ríkisskattstjóri til eftirfarandi breytingu á b-lið 8. mgr. (d-liður skv. tillögum ríkisskattstjóra):

„þóknanir og aðrar tekjur af óefnislegum réttindum, þó ekki viðskiptavild“.

Í tilefni af gagnrýni á e-lið lagði ríkisskattstjóri, í minnisblaði sínu, til breytingu á ákvæðinu (f-liður skv. tillögum ríkisskattstjóra). Í frumvarpinu hljóðar ákvæðið svo:

„e. tekjur vegna viðskipta þegar CFC-félagið leggur lítið eða ekkert af mörkum til að auka verðmæti hins selda eða leigða.“

Ríkisskattstjóri lagði til eftirfarandi breytingu:

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

Rétt er að taka fram að þrátt fyrir að brugðist hafi verið við gagnrýni með framangreindri breytingatillögu samkvæmt minnisblaðinu má færa rök fyrir því að ákvæðið eins og það hljómar í frumvarpinu sé í raun afmarkað við þær aðstæður þegar millilið er skotið inn í viðskiptakeðjuna í þeim tilgangi að safna upp hagnaði þar sem hann sætir lítilli eða engri skattlagningu og því álitamál hvort breytinga sé þörf.

Í minnisblaði ríkisskattstjóra var jafnframt lögð til breyting á uppröðun stafliða. Ríkisskattstjóri leggur til að 9. mgr. frumvarpsins (8. mgr. skv. breytingatillögu ríkisskattstjóra) verði breytt á þá leið að miðað sé við að tekjurnar nemi „að jafnaði“ minna en þriðjungi af heildartekjum félagsins. Þannig yrði komið í veg fyrir að einstaka sveiflur í tekjum CFC-félagsins leiði til þess að undaþágan falli niður.

Með vísan til framanritaðs leggur ríkisskattstjóri til að 8. mgr. (hluti 8. mgr. og 9. mgr. skv. frumvarpinu) verði orðuð með eftirfarandi hætti:

„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 nema að jafnaði minna en þriðjungi af heildartekjum félagsins:

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

Tekið skal fram að ríkisskattstjóri tekur ekki afstöðu til þess hvort rétt sé að fella sýndarfé undir sérstakan staflið.

Lögð til breyting á 11. mgr. 2. gr. (10. mgr. nái framangreind tillaga fram að ganga)

Í umsögn ríkisskattstjóra var lögð til breyting á 11. mgr. 2. gr. til að auka á skýrleika hennar. Tillagan er eftirfarandi:

„Við álagningu er heimilt að draga frá ákvörðuðum 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.“

Annað

Rétt er að vekja athygli á því að í umsögn ríkisskattstjóra frá 10. janúar 2019 voru gerðar athugasemdir við skýringarmynd í athugasemdum frumvarpsins. Í umsögninni segir eftirfarandi:

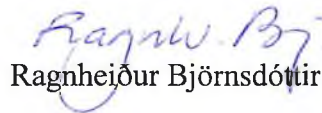
„Ríkisskattstjóri telur rétt að vekja athygli á því að skýringarmynd 5 í greinargerð með frumvarpinu er að hluta til ónákvæm. Þannig verður að telja réttara að í upphafi sundurliðunar á fjárhæðum í báðum dæmunum komi fram textinn „Hlutdeild í rekstrartekjum“ en ekki orðið „Skattstofn“. Af skýringartexta og tölulegri framsetningu má ráða að um uppgjör mánaðar sé að ræða. Almennt verður þó að gera ráð fyrir að uppgjör sé á ársgrundvelli. Þá er rétt að geta þess að niðurstaða í B hluta endurspeglar ekki endanlega skattlagningu umræddra tekna þar sem ekki er tekið tillit til skattlagningar við úthlutun hagnaðar til einstaklings sem endanlegs eiganda.“

Að öðru leyti vísar ríkisskattstjóri til fyrrnefndrar umsagnar ríkisskattstjóra frá 10. janúar 2019 og minnisblaðs embættisins frá 22. janúar s.á.

Virðingarfyllt,
f. h. ríkisskattstjóra



Kristján Gunnarsson



Ragnheiður Björnsdóttir

Nefndasvið Alþingis,
b.t. efnahags- og viðskiptanefndar
Austurstræti 8-10
150 Reykjavík

nefnadasvid@althingi.is

Reykjavík 15. nóvember 2019

Efni: Umsögn um breytingu á ýmsum lögum vegna skattlagningar tekna erlendra lögaðila o.fl. (samsköttun, CFC-félög o.fl.), 269. mál.

Samtök atvinnulífsins og Samtök iðnaðarins (hér eftir „**samtökin**“) vísa til tölvupósts frá efnahags- og viðskiptanefnd frá 25. október 2019 þar sem óskað var umsagnar samtakanna um ofangreint frumvarp. Samtökin skiluðu umsögn við frumvarpið á síðasta þingi, í janúar 2019, og áréttu þær athugasemdir sem þar komu fram. Í upplýsingaerindi frá fjármála- og efnahagsráðuneytinu frá 18. febrúar 2019, sem finna má á vef Alþingis inni á umræddu þingmáli, er farið ítarlega yfir þær athugasemdir sem bárust við frumvarpið.¹ Ráðuneytið féllst þar á að gera einhverjar breytingar á frumvarpinu. Þrátt fyrir það hefur frumvarpið ekki tekið breytingum að undanskildu gildistökuákvæði 6. gr. Það er því enn haldið sömu annmörkum og samtökin bentu á í janúar. Samtökin gera alvarlegar athugasemdir við umrætt verklag og jafnframt að ekki hafi verið haft samráð við hagsmunaðila við undirbúning frumvarps þessa enda komu uppfærð frumvarpsdrög ekki inn á Samráðsgátt. Til viðbótar við áður fram komnar athugasemdir samtakanna þá gera samtökin eftirfarandi athugasemdir við frumvarpið.

I. Ofurinnleiðing á reglum ESB

Eins og fram kemur í greinargerð frumvarpsins þá er megintilgangur 2. gr. frumvarpsins að breyta skattlagningu tekna erlendra lögaðila í lágskattaríkjum hér á landi í þeim tilgangi að lágmarka eða komast undan skattlagningu á Íslandi. Byggir frumvarpið á svokallaðri ATAD tilskipun Evrópuráðsins en sú tilskipun er sniðin að tillögum BEPS aðgerðaáætlunar OECD númer þrjú.

Samtökin vilja í upphafi benda á að tilskipunin hefur ekki þýðingu fyrir EES, þ.e. er ekki EES-relevant. Byggist innleiðing tilskipunarinnar í íslenskan rétt því ekki á EES-skuldbindingum. Samtökin gera þó ekki athugasemdir við að hér séu innleiddar reglur um svokölluð CFC-félög og má benda á að ákvæði um slík félög hafa verið í gildi frá 2010. Standi hinsvegar til að innleiða reglur Evrópuráðsins þá er mikilvægt að það sé ekki gert með meira íþyngjandi hætti en þörf er á og alls ekki með þeim hætti að það teljist í sjálfu sér brot á EES-skuldbindingum Íslands. Samtökin vísa í fyrri umsagnir um umfjöllun um þessi atriði.

¹ <https://www.althingi.is/alttext/erindi/149/149-4407.pdf>



II. Samkeppnishæfni íslenskra fyrirtækja skert

Löggjafarvaldið og framkvæmdavaldið hafa mikilvægu hlutverki að gegna fyrir samkeppnishæfni Íslands. Óþarflega íþyngjandi og óskilvirkar reglur skapa óþarfa kostnað hjá fyrirtækjum og stofnunum sem dregur úr samkeppnishæfni þeirra.

Í fyrri umsögnum hafa samtökin bent á að í frumvarpi þessu er verið að stefna samkeppnishæfni íslenskra fyrirtækja í hættu. Má í því skyni m.a. vísa til 2. gr. frumvarpsins varðandi CFC félög og 5. gr. frumvarpsins er felur í sér útvíkkun á ábyrgð og skyldu innlendra aðila í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð á skilum staðgreiðslu.

CFC-félög – 2. gr.

Benda samtökin sérstaklega á að með 2. gr. frumvarpsins eru settar fram meira íþyngjandi reglur en aðgerðaáætlun OECD og tilskipun Evrópuráðsins gera ráð fyrir. Samtökin benda jafnframt á að þær reglur sem nú gilda á þessu sviði eru í samræmi við ATAD tilskipunina og BEPS aðgerðaráætlunina. Það er því óþarft að setja frekari reglur til þess að þjóðréttarlegum skyldum Íslands sé fullnægt.

Í 2. gr. frumvarpsins er ekki tekið tillit til samkeppnishæfni Íslands og þeirra fyrirtækja er hér starfa. Ekkert mat á áhrifum frumvarpsins á atvinnulífið hefur farið fram. Í aðgerðaáætlun OECD er sérstaklega fjallað um að ríki þurfi við innleiðingu CFC reglna að gæta að samkeppnishæfni sinni en almennt séð getur innleiðing reglnanna verið áhyggjuefni fyrir samkeppnishæfni ríkja, sjá m.a. kafla 1.2.1.1. í aðgerðaáætluninni. Það skortir í hinni fyrirhuguðu lagasetningu.

Lagasetningin mun þar af leiðandi hafa alvarleg áhrif á alþjóðleg fyrirtæki með höfuðstöðvar á Íslandi og dótturfélög í öðrum löndum samanborið við fyrirtæki með dótturfyrirtæki innan sama lands. Helsta áhyggjuefnið er einkum þyngri raunskattlagning á erlend dótturfélög sem falla undir ákvæðið samanborið við samkeppnisaðila á erlendum mörkuðum. Ákvæðið mun ná til fjölda erlendra lögaðila í eðlilegum rekstri og þar af leiðandi veikja samkeppnisstöðu íslenskra samstæðna. Afleiðingin verður sú að fyrirtæki hrekjast úr landi.

Þar sem á stjórnvöldum hvílir ekki sú skylda að innleiða tilskipunina innan sama tímamarks og ESB ríki er lagt til að efnahags- og viðskiptanefnd kynni sér hvernig tilskipunin hefur verið innleidd af þeim ríkjum sem við berum okkur saman við. Hér má m.a. horfa til Noregs, líkt og gert var við innleiðingu nágildandi lagaákvæðis, Svíþjóðar, Finnlands og Hollands.

Auk þess sem að framan er nefnt er það gagnrýnt að í frumvarpinu er ekki að finna undanþágu fyrir lítil fyrirtæki eða nýsköpunarfyrirtæki. Rekstrarumhverfi þeirra verður því sérstaklega þungbært þvert á það sem aðgerðaáætlun OECD gerir ráð fyrir en þar er sérstaklega tekið fram að aðildarríki geti valið vægari leið við innleiðingu CFC reglna til þess að ívilna litlum fyrirtækjum.

Aukin ábyrgð innlendra aðila í byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð – 5. gr.

Í 5. gr. frumvarpsins er að finna breytingu á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda nr. 45/1987 með síðari breytingum. Ákvæðinu er ætlað að ná til aðila hér á landi sem nýtir vinnuafli erlends aðila á grundvelli samnings um útleigu á vinnuafli eða annars konar vinnuframlags.



Uppfylla þarf fjögur skilyrði til að falla undir ákvæðið, m.a. að starfið sé hluti af kjarnastarfsemi eða annarri daglegri starfsemi innlenda aðilans og að ábyrgð og fjárhagsleg áhætta verksins sé hjá innlenda aðilanum.

Markmið frumvarpsins er að útvíkka ábyrgð og skyldu innlendra aðila í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð á skilum staðgreiðslu. Með frumvarpinu er þannig verið að rýmka heimildir íslenskra skattfirvalda til þess að innheimta skatt hjá íslenskum fyrirtækjum vegna starfsemi erlendra aðila í þeirra þágu. Það er með öllu óljóst af lestri ákvæðisins til hvaða samninga ákvæðið tekur og voru gerðar athugasemdir við ákvæðið í fyrri umsögn samtakanna. Engar breytingar hafa verið gerðar á ákvæðinu né heldur greining á áhrifum þess á bygginga- og mannvirkjagerð.

Þess ber að geta að töluverð breyting hefur verið á rekstrarumhverfi fyrirtækja í byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð, m.a. með tilkomu svokallaðrar keðjuábyrgðar. Hér er lagt til að gera enn ríkari kröfur til fyrirtækja þar sem notendafyrirtæki geta verið skilgreint sem launagreiðendur starfsmanna annarra fyrirtækja á grundvelli samnings um útleigu á vinnuafli eða annars konar vinnuframlagi. Ákvæði 5. gr. frumvarpsins er hinsvegar gallað enda ómöguleiki fyrir innlenda aðila í þessum geira að fylgja því, sjá umfjöllun í fyrri umsögunum.

Ákvæðið er að mati samtakanna háð miklum annmörkum og leggja samtökin því til að það verði fellt út úr frumvarpinu.

III. Afturvirk skattlagning

Í 6. gr. frumvarpsins kemur fram að lögin öðlist gildi 1. janúar 2020, þ.e. eftir um einn og hálfan mánuð. Ennfremur kemur fram að 1. og 2. gr. frumvarpsins, sem varðar samsköttun og svokölluð CFC-félög, komi til framkvæmda við álagningu opinberra gjalda árið 2020 vegna tekna ársins 2019 og eigna í lok þess árs. Ákvæði 5. gr. frumvarpsins, sem tekur til breyttrar skilgreiningar launagreiðanda í byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð, tekur hinsvegar ekki gildi fyrr en 1. janúar 2021.

Ekkert er fjallað efnislega um fyrri hluta gildistökuákvæðisins og því ekki tekin afstaða til þess hvort 2. mgr. 6. gr. feli í sér afturvirka skattlagningu. Verði frumvarp þetta að lögum þá mun það taka gildi eftir að tekjur hafa myndast og viðmiðunarstaða eigna liggur fyrir fyrir árið 2019.

Í 2. mgr. 77. gr. Stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, með síðari breytingum (hér eftir „stjskr.“), kemur fram að enginn skattur skuli lagður á nema heimild hafi verið fyrir honum í lögum þegar þau atvik urðu sem ráða skattskyldu. Umrætt ákvæði felur í sér bann við afturvirkni skattalaga. Í athugasemdum við ákvæðið í frumvarpi segir að í „orðalagi 2. mgr. 15. gr. felist að löggjöf um skatta mundi teljast afturvirk ef hún er sett eftir það tímamark sem skattskyldan eða skatthæðin á að taka mið af.“

Ljóst er að lögunum, að undanskildri 5. gr. frumvarpsins, er ætlað að taka til tekna sem þegar hafa fallið til og því ljóst að um afturvirka skattlagningu er að ræða í andstöðu við 2. mgr. 77. gr. stjskr.

IV. Samantekt

Frumvarpið í núverandi mynd mun hafa alvarlegar afleiðingar fyrir samkeppnishæfni íslenskra fyrirtækja á alþjóðlegum markaði.



Í þeirri aðgerðaáætlun sem er grundvöllur lagasetningarinnar er sérstaklega vikið að því að varlega þurfi að fara við innleiðingu CFC reglna með tilliti til samkeppnishæfni fyrirtækja. Það hefur ekki verið gert. Alvarlegar athugasemdir voru gerðar við frumvarpið á vetrarmánuðum en engar breytingar hafa átt sér stað á frumvarpinu, að undanskildum breytingum á gildistökuákvæði.

Frumvarpið er haldið verulegum annmörkum og nauðsynlegt er að vinna það betur. Skorað er á nefndina að senda frumvarpið aftur til ráðuneytisins til frekari vinnslu.

Virðingarfyllst,

A handwritten signature in black ink that reads 'Heiðrún B. Gísladóttir'.

Heiðrún Björk Gísladóttir,
f.h. SA

A handwritten signature in black ink that reads 'Björg Á. Þórðardóttir'.

Björg Ásta Þórðardóttir,
f.h. SI