



KPMG ehf.
Borgartún 27
105 Reykjavík

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

Fjármála- og efnahagsráðuneytið, skrifstofa skattamála.

Reykjavík, 13. apríl 2018.

Umsögn KPMG ehf. um drög að frumvarpi til laga „um breytingu á ýmsum lögum vegna frekari aðgerða gegn skattundanskotum og skattsvikum (hert skatteftirlit og –rannsóknir, aukin upplýsingaöflun o.fl.).

Frumvarpsheitið

KPMG ehf. þykir yfirskrift frumvarpsdraganna ekki lýsandi fyrir efni þeirra og fela í sér óviðeigandi neikvæðni í garð skattþegna. Þá setur yfirskriftin umsagnaraðilum óþarfarlega þröngar skorður hvað efni tillagna varðar.

Samsköttun

Í frumvarpsdrögunum er lagt til að heimiluð verði samsköttun innlendra hlutafélaga, þ.m.t. einkahlutafélaga og samlagshlutafélaga sem bera sjálfstæða skattaðild, með föstum starfsstöðvum félaga innan Evrópska efnahagssvæðisins (EES). Ætla má að heimildinni sé aðeins ætlaða að taka til fastra starfsstöðva á Íslandi hlutafélaga heimilisfastra innan EES. Orðalag tillögunar er þó ekki óyggjandi í þeim efnum. Tillöguna mætti orða svo: „Sama gildir um hlutafélög, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. og **hérlendir** fastar starfsstöðvar félaga **í sömu félagiformum sem heimilisföst eru** innan Evrópska efnahagssvæðisins, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr. og **3. gr. a.**“ Orð sem auka mætti við tillöguna eru hér auðkennd með rauðu lettri. Sá háttur að auðkenna með rauðu lettri tillögur KPMG ehf. að viðbótum er einnig viðhafður síðar í umsögn þessari.

Ráða má að þátttaka starfsstöðva í samsköttun skuli vera háð sömu almennu skilyrðum og samsköttun innlendra félaga. Ástæða er til að huga að orðalagi þeirra skilyrða.

„Skilyrði samsköttunar eru að eigi minna en 90% hlutafjár í dótturfélögum sé í eigu móðurfélagsins sem óskar samsköttunar eða annarra dótturfélaga sem einnig taka þátt í samsköttuninni“. Leggja verður þann skilning í notkun orðanna dótturfélög og móðurfélög í þessu samhengi að bæði orðin geti tekið til erlendra félaga og þátttöku hérlendir starfsstöðva þeirra í

samsköttun. Að ósekju mætti kveða á um þann skilning, t.d. með því að auka við tilvitnað ákvæði málslið svohljóðandi: „Skilyrði þetta nær til erlendra félaga innan Evrópska efnahagssvæðisins vegna aðildar hérlendra fastra starfsstöðva þeirra að samsköttun.“

Skilyrðið um 90% eignarhald þarf að hafa varað allt viðkomandi reikningsár, „nema þegar um nýstofnuð dótturfélög er að ræða eða slit á dótturfélagi“. Sama frávik ætti að geta tekið til fastrar starfsstöðvar. Kveða mætti á um það með orðalaginu „nema þegar um nýstofnuð dótturfélög eða fasta starfsstöð er að ræða eða slit á dótturfélagi eða fastri starfsstöð“.

Í frumvarpsdrögum er lögð til takmörkun á nýtingu taps fastrar starfsstöðvar við samsköttun. Tillagan er orðuð svo: „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 móðurfélagi föstu starfsstöðvarinnar.“ Takmörkun þessi er svo yfirgripsmikil að vart er hægt að segja að tillagan feli raunverulega í sér heimild til samsköttunar með fastri starfsstöð ef tap er af rekstri föstu starfsstöðvarinnar. Meginregla í ríkjum EES er að tap er yfirfæranlegt milli ára líkt og hér á landi er kveðið á um í 8. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003. Við álagningu gjalda væri því ekki útséð hvort tap, sem myndast hefði á viðkomandi rekstrarári í hérlendri fastri starfsstöð, kynni að nýtast síðar við skattlagningu í heimaríki hins erlenda félags. Takmörkunin girti því fyrir jöfnun tapsins við hagnað samskattaðra íslenskra félaga og því væri við þær aðstæður í raun ekki um að ræða þátttöku starfsstöðvarinnar í samsköttun. Samsköttunarheimildin sem lögð er til væri því orðin tóm við þessar aðstæður.

Athygli vekur að í frumvarpsdrögum er ekki lagt til að heimild fastrar starfsstöðvar til þátttöku í samsköttun nái til starfsstöðvar félaga heimilisfastra í Færeyjum eða ríkis innan EFTA sem ekki á aðild að EES. Í þeim vel á annan tug ákvæða tekjuskattslaga þar sem Evrópska efnahagssvæðið er nefnt til sögunnar eru EFTA og Færeyjar ævinlega einnig tiltekin, enda má ætla að skuldbindingar Íslands gagnvart EFTA og Færeyjum gefi tilefni til þess.

Skjölunarskylda

Í 2. gr. frumvarpsdraganna er lagt til að 4. málsl. 5. mgr. 57. gr. laganna falli brott, en umræddur málsliður kveður á um að skjölunarskylda gildi ekki um viðskipti milli tengdra lögaðila þegar allir aðilar eru heimilisfastir á Íslandi. Um ástæðu þess segir að ekki sé unnt að færa rök fyrir henni með hliðsjón af reglum Evrópuréttar auk þess sem hún sé í ósamræmi við leiðbeiningarreglur OECD um milliverðlagningu. KPMG ehf. kannast ekki við að nefnd rök knýi á um þær breytingar sem lagðar eru til.

Hvað varðar þá ástæðu að núgildandi undanþága sé í andstöðu við frelsisákvæði EB/EES réttar þá fær lausleg athugun KPMG ehf. ekki séð að á þetta atriði hafi reynt fyrir Evrópudómstólnum. KPMG ehf. grennslaðist enn fremur fyrir hvernig þessu væri hagað í öðrum löndum en þar virðist framkvæmdin vera á báða bóga. Sem dæmi virðast samstæður í Svíþjóð ekki vera skjölunarskyldar ef þær eiga eingöngu í innlendum viðskiptum. Í öðrum tilfellum nægir að tilteknum stærðarmörkum sé náð þannig samstæðum sé skylt að skjala óháð því hvort viðskipti séu eingöngu innan lands eða ekki. Svo undanþágan teljist brot á EU/EES rétti þarf að vera um svokallaða mismunun eða hindrun að ræða gagnvart einhverju frelsisákvæðanna. Hér virðist

einkum mögulegt að um hindrun á stofnsetningarréttinum sé að ræða, þ.e. aðgengi innri markaðarins. Ef slík hindrun er til staðar þá gæti vel verið að hún sé réttlæt看leg, þá einkum á grundvelli þess að tryggja virkt skatteftirlit eða koma í veg fyrir skattasniðgöngu. Eins og fyrr segir fæst ekki séð að á þetta álitaefni hafi reynt fyrir Evrópudómstólnum og því erfitt að segja til um hvort hún sé réttlæt看leg.

Hvað varðar ósamræmi undanþágunnar við leiðbeiningarreglur OECD um milliverðlagningu þá veit KPMG ehf. ekki til þess að í þeim sé kveðið á um hvenær reglunum skuli beitt og hvenær ekki. Leiðbeiningarnar eru fyrst og fremst aðferðafræði við að ákvarða verð í viðskiptum (eða hagnað/tap) tengdra aðila þannig að það endurspegli, eða því sem næst, verð í sambærilegum viðskiptum milli ótengdra aðila (markaðsverð eða armslengdar verð). Æskilegt væri ef umræddum leiðbeiningum yrði beitt á öll viðskipti tengdra aðila. Vandamálið er hins vegar að leiðbeiningarnar eru flóknar og matskenndar og beiting þeirra á innlend viðskipti felur sjaldnast í sér virðisauka, hvorki fyrir félögin né ríkissjóð. Beiting reglnanna myndi hins vegar án efa leiða til aukins kostnaðar fyrir félög og því er órókrétt að beita þeim á öll viðskipti tengdra aðila.

Að mati KPMG ehf. verður ekki séð að ástæða sé til, að svo stöddu, að afnema umrædda undanþágu frá skjölunarskyldu. Slíkt myndi eingöngu fela í sér aukinn kostnað fyrir þau innlendu félög sem undanþágan á nú við.

Takmörkun á frádrætti vaxtagjalda

Í 57. gr. b laga nr. 90/2003 er kveðið á um takmörkun á frádrætti vaxtagjalda af lánnum milli tengdra aðila. Í b-lið 3. mgr. lagagreinarinnar er kveðið á um að takmörkunin eigi ekki við ef lánveitandi ber ótakmarkaða skattskyldu hér á landi. Með 3. gr. laga nr. 59/2017 var sú undanþága felld brott og skyldi brottfallið taka gildi 1. janúar 2018. Með 48. gr. laga nr. 96/2017 var gildistöku brottfellingarinnar frestað til 1. janúar 2019.

Í nefndarálitum um frumvarp það er varð að lögum nr. 29/2017 beindi meirihluti efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis því til fjármála- og efnahagsráðuneytisins að taka til skoðunar hvernig mætti tryggja að brottfall undanþágunnar kæmi ekki niður á eðlilegri fjármögnun innan samstæðu sem beindist ekki að því að takmarka skattgreiðslur.

Í nefndarálitum um frumvarp það er varð að lögum nr. 96/2017 greindi meirihluti efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis frá tillögu fjármála- og efnahagsráðuneyti þess efnis að heimilt yrði að yfirfæra á næstu fimm ár vaxtagjöld og afföll sem ekki nýttust til frádráttar á fyrsta ári sökum umræddrar takmörkunar. Taldi meirihlutinn að sú tillaga nægði ekki til að mæta framkomnum sjónarmiðum. Lagði hann því til frestun á brottfellingu undanþágunnar til að tími gæfist til að móta tillögu sem samrýmdu skuldbindingum Íslands samkvæmt EES-samningum án þess þó að koma niður á eðlilegri fjármögnun samstæðna sem ekki beinist að því að takmarka skattgreiðslur.

Það kemur KPMG ehf. verulega á óvart að frumvarpsdrög þau sem hér eru til umfjöllunar hafa ekki að geyma tillögu í samræmi við framangreind tilmæli meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis. Leyfir KPMG sér að gera tillögu um að ákvæði þar að lútandi verði tekin upp í frumvarpsdrögin. Slík ákvæði ættu að falla vel að yfirskrift frumvarpsdraganna, því

umrædd takmörkun var lögtekin með lögum nr. 112/2016 sem báru yfirskriftina „Lög um aðgerðir stjórnvalda gegn skattsvikum o.fl.“

Í tveimur umsögnum til efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis, dagsettum 1. september 2016 og 24. apríl 2017, færði KPMG fram tillögur er miðuðu að sjónarmiðinu um að takmörkunin kæmi ekki niður á eðlilegri fjármögnun samstæðna. KPMG ehf. endurtekur þær tillögur hér.

Annars vegar er tillag um breytingu á 1. mgr. 57. gr. b laga nr. 90/2003, þannig að málsgreinin hljóði: „Þrátt fyrir ákvæði 1. tölul. 31. gr. takmarkast frádráttur vaxtagjalda og affalla, sbr. 1. og 2. tölul. 1. mgr. 49. gr., skattaðila skv. 2. gr. vegna lánaviðskipta við tengda aðila skv. 4. mgr. 57. gr. við 30% af hagnaði skattaðilans. **Þau vaxtagjöld sem umfram eru koma ekki til frádráttar á viðkomandi rekstrarári, en eru yfirfærð til næsta árs, leggjast við vaxtagjöld þess árs og gjaldfærast með þeim allt að 30% hagnaðar þess árs. Hafi yfirfærð vaxtagjöld ekki verið að fullu gjaldfærð á næstu tíu árum frá því að þau féllu til, fellur niður heimild til yfirfærslu þess hluta vaxtagjaldanna sem enn er ógjaldfærður.**“ Við tillögu þessa hefur KPMG ehf. í huga að afkoma félaga getur verið mjög sveiflukennnd milli ára vegna ytri aðstæðna. Þegar illa árar getur komið til þess að vaxtagjöld séu yfir 30% viðmiðunarmörkunum, en þegar vel árar vel undir mörkunum. Til lengri tíma geta vaxtagjöldin verið innan viðmiðunarmarkanna. Þá þykir KPMG ehf. sýnt að gildandi takmörkun hamli nýsköpun fyrir þær sakir að nýsköpunarfyrirtæki þarfnast oft mikils lánsfjár á uppbyggingartíma, en hafa á þeim tíma litlar tekjur. Uppbygging fyrir lánsfé getur síðar skilað miklum tekjum. Takmörkunin er til þess fallin að mismuna fyrirtækjum, þar sem gamalgróin stöndug fyrirtæki sæta síður takmörkun en sprotafyrirtæki.

Hins vegar er tillaga um að við 57. gr. b laga nr. 90/2003 verði aukið nýrri málsgrein er verði 4. mgr., svohljóðandi: **Í tilviki samskattaðra félaga tekur orðið skattaðili í lagagrein þessari til hinna samsköttuðu félaga sem einnar heildar. Þó skal fjárhæð skv. a-lið 3. mgr. gilda um hvert og eitt félag sem þátt tekur í samsköttuninni.**

Tillagan byggir á þeirri forsendu að samsköttun félaga miðar að því að þau séu ein skattaleg eining, sem sæti skattlagningu með sama hætti og ef starfsemi þeirra væri öll í einu félagi. Í ljósi þessa eðlis samsköttunar er eðlilegt að líta á samsköttuð félög sem eina heild gagnvart umræddri takmörkun á frádrætti vaxtagjalda og affalla. Á það við um hlutfall hagnaðar skv. 1. mgr. 57. gr. b, útreikning hagnaðar skv. 2. mgr. 57. gr. b og útreikning eiginfjárlutfalls skv. 3. mgr. 57. gr. b.

KPMG ehf. þekkir dæmi þess í fjölpjódlegum samstæðum að móðurfélag íslenska hluta samstæðunnar fái lán frá erlendu móðurfélagi sínu og láni lánsféð áfram til dótturfélaga sinna sem það sætir samsköttun með. Við þær aðstæður er eðlilegt við takörkun á frádrætti vaxtagjalda og affalla að horfa heildstætt á íslenska hluta samstæðunnar bæði að því er varðar hlutfall af hagnaði hennar og eiginfjárlutfall. Það væri t.d. hæsta máta óeðlilegt ef íslenska móðurfélagið nyti ekki frádráttar vaxtagjalda af erlenda láninu vegna lágs eiginfjárlutfalls síns, þrátt fyrir að eiginfjárlutfall þeirra dótturfélaga sem í raun njóta lánsfjárins sé engu lægra en eiginfjárlutfall allrar félagasamstæðunnar.

Í tillögunni felst jafnframt að frádráttarbærni vaxtagjalda og affalla af lánum milli samskattaðra aðila sæta ekki umræddum takmörkunum, enda um einn og sama skattaðilann að ræða. Engin

ástæða er til að takmarka frádráttarbærni vaxtagjalda af lánnum milli samskattaðra félaga. Vextir af innbyrðis lánaviðskiptum félaganna hafa engin áhrif á sameiginlegan skattstofn þeirra, enda nemur gjald- og tekjufærsla vaxtanna sömu fjárhæð.

CFC reglur

Ákvæði 57. gr. a laga nr. 90/2003, sem lúta að skattlagningu hagnaðar lögaðila í lágskattaríki, voru sett undir þeim formerkjum að hamla gegn skattundanskotum. Ákvæðin eru ekki svo skýr sem æskilegt væri. KPMG ehf. leggur til að í umrædd frumvarpsdrög verði teknar eftirfarandi tillögur sem miða að því að bæta úr óskýrleikanum.

KPMG ehf. leggur til að við 1. mgr. 57. gr. a verði aukið tveimur málslíðum, þannig að málgreinin í heild hljóði:

Skattaðili sem á beint eða óbeint hlut í hvers kyns félagi, sjóði eða stofnun sem telst heimilisföst í lágskattaríki skal greiða tekjuskatt af hagnaði slíkra aðila í hlutfalli við eignarhluta sinn án tillits til úthlutunar. Hið sama á við um skattaðila sem stjórnar félagi, sjóði, stofnun eða eignasafni í lágskattaríki sem skattaðili hefur beinan eða óbeinan ávinning af. Tekjur þessar eru skattskyldar með sambærilegum hætti og um væri að ræða starfsemi hér á landi. **Í óbeinu eignarhaldi felst að íslenskur skattaðili á eignarhlut í lögaðila heimilisföstum utan Íslands sem á eignarhlut í félagi heimilisföstu í lágskattaríki, hvort heldur er beint eða í gegnum eignarhald á öðrum lögaðila heimilisföstum utan Íslands. Hagnaður félags heimilisfasts í lágskattaríki skal ekki skattlagður hjá íslenskum skattaðila fyrir sakir óbeins eignarhalds ef hann sýnir fram á að hagnaðurinn hafi sætt skattlagningu hjá lögaðila sem óbeina eignarhaldið er í gegnum og heimilisfastur er í ríki sem ekki telst vera lágskattaríki.**

Samkvæmt upphafsákvæði 57. gr. a laga nr. 90/2003 tekur skattlagning samkvæmt greininni m.a. til þeirra tilvika þegar félag, sem ber ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi, á „óbeint hlut“ í félagi sem telst heimilisfast í lágskattaríki (CFC-félagi). Í athugasemdum frumvarps þess er varð að lögum nr. 46/2009 kemur fram að með óbeinu eignarhaldi er átt við að „*eignarhaldið er í gegnum annað eða önnur félög*“. Hvorki af lagaákvæðinu sjálfu né af lögskýringargögnum verður ráðið hvert félag í félagakeðju skuli sæta skattlagningu, það sem næst stendur CFC-félagi, það sem efst stendur í félagakeðjunni, eða eitthvert félag þar á milli. Í fyrri málslíð tillögunnar sem hér er borin fram er óbeint eignarhald takmarkað við eignarhald í gegnum erlenda lögaðila. Í því felst að í tilviki íslenskrar félagakeðju sætir það félagið skattlagningu af hagnaði CFC-félagsins sem næst stendur því í keðjunni.

Ekki verður heldur ráðið af lagaákvæðinu eða lögskýringargögnum hver áhrif þess skuli vera ef í félagakeðju milli íslensks óbeins eiganda og CFC-félags stendur félag eða félög heimilisföst í þriðja ríki sem ekki telst vera lágskattaríki. Á þetta og hugsanlega tvísköttun, sem af því kynni að leiða, var bent í umsögnum við frumvarp það er varð að lögum nr. 46/2009, m.a. í umsögn KPMG. Í minnisblaði, dagsettu 19. mars 2009, sem fjármálaráðuneytið tók saman fyrir efnahags- og skattanefnd Alþingis, og birt er á vef Alþingis (mál 366 á 136. löggjafarþingi), er vikið að álitaefninu með orðunum: „*Möguleikar á tvísköttun ef milliliður er í þriðja ríki. Er ekki til staðar þar sem forsenda skattlagningar er ekki til staðar ef eðlileg skattlagning á sér stað einhvern staðar í eignarhaldskeðjunni.*“ Af þessum orðum í minnisblaðinu má ráða þann skilning

ráðuneytisins að skattlagning samkvæmt ákvæðum 57. gr. a laga nr. 90/2003 eigi ekki við í þeim tilvikum að í félagakeðju milli íslensks óbeins eiganda og CFC-félags stendur félag heimilisfast í þriðja ríki, sem sætir eðlilegri skattlagningu í því ríki. Þessi skilningur, sem samræmist yfirlýstum tilgangi með umræddum ákvæðum, endurspeglast í síðari málslið tillögunnar sem hér er borin upp.

KPMG ehf. leggur til að aukið verði við ákvæði 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a þannig að töluliðurinn í heild ásamt aðfararorðum og tengiorði við næsta tölulið hljóði svo:

Ákvæði 1. mgr. á ekki við ef:

1. Félag, sjóður eða stofnun fellur undir samning milli Íslands og lágskattaríkis til að koma í veg fyrir tvísköttun eða annan alþjóðasamning, enda sé unnt á grundvelli samningsins að **krefjast allra nauðsynlegra upplýsinga** og tekjur félags, sjóðs eða stofnunar eru ekki að meginstofni til **óvirkar tekjur**. Með óvirkum tekjum er átt við tekjur, þ.m.t. söluhagnað, af eignarhlutum í félögum, af fjármálagerningum, af fjárkröfum og af óefnislegum eignum. Til óvirkra tekna í þessu sambandi teljast hvorki tekjur af leigu skipa og loftfara án áhafnar (þurrleigu), né hagnaður af sölu skipa og loftfara sem seljandi hefur leigt út þurrleigu.

Eða

Í 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 er kveðið á um tvenns konar takmarkanir á gildissvið 57. gr. a. Takmörkunin í 1. tölul. málsgreinarinnar er almenn en takmörkunin í 2. tölul. er bundin við félög heimilisföst í ríki innan EES, EFTA eða í Færeyjum.

Almenna takmörkunin á við um félög sem heimilisföst eru í ríki sem Ísland hefur gert við samning „til að koma í veg fyrir tvísköttun eða annan alþjóðasamning, enda sé unnt á grundvelli samningsins að fá allar nauðsynlegar upplýsingar“. Að uppfylltu þessu skilyrði um tilvist milliríkjasamnings um upplýsingaskipti felst takmörkun á gildissviði 57. gr. a í því að skattlagningarrettur samkvæmt þeirri lagagrein er því aðeins til staðar ef tekjur félags í lágskattaríki eru að meginstofni til „eignatekjur“.

Annars vegar leggur KPMG ehf. til breytingu á skilyrðinu um tilvist samnings sem leggur skyldur á herðar stjórnvalda í erlendu ríki til að veita íslenskum stjórnvöldum nauðsynlegar skattalegar upplýsingar. Ótækt er að skilyrði þetta ráðist af því hvernig til tekst við öflun íslensks stjórnvalds á upplýsingum á grundvelli samnings. Einstakir skattaðilar eiga hvorki aðild að slíkri upplýsingaöflun, né gerð samnings sem upplýsingaöflun byggist á. Efnisskilyrðið verður því að teljast uppfyllt ef stjórnvald í viðkomandi erlendu ríki hefur í samningi skuldbundið sig til að veita íslenskum stjórnvöldum upplýsingar, óháð því hvernig samningsaðilum tekst til við efndir samningsins.

Hins vegar leggur KPMG ehf. til breytingu á orðalagi skilyrðis um eðli tekna. Lagakvæðið sjálfst hefur ekki að geyma skilgreiningu á hugtakinu eignatekjur sem viðhaft er í ákvæðinu. Í athugasemdum frumvarps þess er varð að lögum nr. 46/2009 kemur fram að með hugtakinu eignatekjur í umræddu ákvæði er átt við óvirkar tekjur (e. passive income). Sem dæmi um óvirkar tekjur eru í athugasemdunum tilteknar arður, vextir, söluhagnaður og tekjur af óefnislegum eignum. Í athugasemdunum kemur jafnframt fram að notkun hugtaksins eignatekjur feli í sér

aðgreiningu frá tekjum af raunverulegri atvinnustarfsemi. Tekjur af raunverulegri atvinnustarfsemi eru í athugasemdunum skýrðar sem tekjur af þjónustu, auk tekna af framleiðslu og sölu vara.

Hugtakið raunveruleg atvinnustarfsemi er ekki viðhaft í 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003, það hugtak er hins vegar viðhaft í 2. tölul. sömu málsgreinar þar sem kveðið er á um að hagnaður félaga heimilisfastra í ríki innan EES eða EFTA eða í Færeyjum skuli ekki sæta skattlagningu samkvæmt 57. gr. a ef tekjur þess eru af raunverulegri atvinnustarfsemi. Með 1. gr. laga nr. 45/2013 var sú skylda lögð á herðar ráðherra að skilgreina í reglugerð hugtakið raunveruleg atvinnustarfsemi. Tilefni þess er ítarlega rakið í athugasemdum frumvarps er varða að lögum nr. 45/2013. Tilefnið er að ESA hafði lýst þeirri skoðun sinni að reglur 57. gr. a laga nr. 90/2003 væru andstæðar staðfesturétti samkvæmt 31. gr. EES-samningsins. Sérstaklega beindust athugasemdir ESA að notkun hugtaksins raunveruleg atvinnustarfsemi í reglunum. ESA benti á að í greinargerð með frumvarpi er varð að lögum 46/2009 kæmi fram sá skilningur að með raunverulegri atvinnustarfsemi væri átt við starfsemi sem fælist í framleiðslu eða sölu á vörum eða þjónustu. Þann skilning taldi ESA of þröngan. ESA benti á að fjárfestingarstarfsemi (e. passive income) ætti að geta fallið undir skilgreininguna á hugtakinu „raunveruleg atvinnustarfsemi“. ESA taldi að reglurnar ættu eingöngu að taka til þess þegar raunverulega væri verið að skjóta tekjum undan skattlagningu.

Með 6. gr. reglugerðar nr. 1102/2013 setti fjármála- og efnahagsráðherra viðmið sem horfa skal til við afmörkun hugtaksins raunveruleg atvinnustarfsemi í skilningi 2. tölul. 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003. Þau viðmið lúta fremur að tengslum fyrirtækis við það ríki innan EES, sem það er stofnsett í, en að eðli teknanna. Viðmiðin eru í samræmi við sjónarmið sem leggja skal til grundvallar mati á því hvort félög skuli njóta verndar staðfesturéttar sem mælt er fyrir um í 31. gr. EES-samningsins. Viðmiðin hafa sem slík enga beina þýðingu gagnvart félögum heimilislífstímum utan EES, ef frá eru talin félög heimilislífstím í EFTA-ríki og í Færeyjum, sem í umræddu lagaákvæði eru felld undir sama hatt og félög í EES-ríki.

Notkun orðsins „eignatekjur“ í 1. tölul. 4. mgr. umræddrar 57. gr. a. er afar óheppilegt og til þess fallið að skapa óvissu og ágreining. KPMG ehf. leggur til að í stað þess orðs verði notuð orðin „óvirkar tekjur“ og þau skýrð í samræmi við þann skilning sem fram kemur í athugasemdum við frumvarp það er varð að lögum nr. 46/2009. Jafnframt er lagt til að sérstaklega verði kveðið á um að þurrleiga skipa og loftfara teljist ekki vera „óvirkar tekjur“.

Aðgreining óvirkra tekna (e. passive income) frá tekjum af atvinnurekstri (e. business profits) er vel þekkt úr flokkun OECD á tekjum til skatts. Í skýringum (e. commentary) OECD við „Model Tax Convention on Income and Capital“ er sett fram svohljóðandi skýring á flokkun tekna af útleigu skipa og loftfara:

„Profits obtained by leasing a ship or aircraft on charter fully equipped, crewed and supplied must be treated like the profits from the carriage of passengers or cargo. Otherwise, a great deal of business of shipping or air transport would not come within the scope of the provision. However, Article 7, and not Article 8, applies to profits from leasing a ship or aircraft on a bare

boat charter basis except when it is an ancillary activity of an enterprise engaged in the international operation of ships or aircraft.“

OECD flokkar tekjur af þurrleigu skipa og loftfara almennt undir 7. grein, þ.e. sem tekjur af atvinnurekstri (e. business profits). Tilfallandi þurrleigutekjur fyrirtækja í kaupskipaútgerð eða flugrekstri falla þó undir sérákvæði 8. gr., sem tekur til kaupskipaútgerðar og flugrekstrar (e. Shipping and air transport). OECD flokkar tekjur af þurrleigu skipa ekki í nokkru tilviki til óvirkra tekna og hefur ekki gert um langt skeið, eins og fram kemur í skýringu við 12. gr., sem fjallar um þóknanir (e. royalties), en þar segir m.a.:

„Whilst the definition of the term “royalties” in the 1963 Draft Convention and the 1977 Model Convention included payments “for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment”, the reference to these payments was subsequently deleted from the definition. Given the nature of income from the leasing of industrial, commercial or scientific equipment, including the leasing of containers, the Committee on Fiscal Affairs decided to exclude income from such leasing from the definition of royalties and, consequently, to remove it from the application of Article 12 in order to make sure that it would fall under the rules for the taxation of business profits, as defined in Articles 5 and 7.“

Í athugasemdum við frumvarp það er varð að lögum nr. 46/2009 kemur fram að umrætt ákvæði 57. gr. a laga nr. 90/2003 er sniðið eftir norskum lögum. Hin norska fyrirmynd ákvæðis 1. tölul. 4. mgr. 57 gr. a hljóðar svo:

„Skattlegging etter reglene i §§ 10-61 til 10-68 foretas ikke når selskapet eller innretningen er omfattet av avtale Norge har inngått med annen stat til unngåelse av dobbeltbeskatning, og selskapets eller innretningens inntekter ikke hovedsakelig er av passiv karakter.“

Samsvörunin við íslenska ákvæðið er augljós, en í því segir að ákvæði 1. mgr. eigi ekki við ef: *„félag, sjóður eða stofnun fellur undir samning milli Íslands og lágskattaríkis til að koma í veg fyrir tvísköttun eða annan alþjóðasamning, enda sé unnt á grundvelli samningsins að fá allar nauðsynlegar upplýsingar og tekjur félags, sjóðs eða stofnunar eru ekki að meginstofni til eignatekjur;“*

Í ljósi samsvörunar norska og íslenska ákvæðisins er vert að horfa til þess að norsk skattfyrirvöld líta svo á að þurrleiga (e. bareboat charter) falli ekki undir hugtakið „inntekter av passiv karakter“. Kafli 3 í leiðbeiningum norskra skattfyrivalda „Skatte-ABC 2017“, birtum 13.09.2017, fjallar um hugtakið atvinnurekstur (n. begrepet virksomhet). Undirkaflinn 3.3 fjallar um afmörkun atvinnurekstrartekna frá óvirkum tekjum (n. avgrensning mot passiv kapitalforvaltning). Í þeirri umfjöllun segir um þurrleigu skipa:

„3.3.9 Skip utleid på «bareboat charter»

Inntekt av kapital investert i skip anses i praksis som virksomhetsinntekt selv om skipet er utleid på langtidskontrakt uten mannskap eller utstyr.“

Í 5. mgr. 57. gr. a er mælt fyrir um með hvaða hætti hagnaður CFC-félags skuli skattlagður hjá íslenskum eiganda. Þau fyrirmæli eru hvergi nærri svo ítarleg sem æskilegt væri. KPMG ehf. leggur í stað núverandi 5. mgr. komi tvær málsgreinar svohljóðandi:

Við útleiðingu hagnaðar eða taps lögaðila heimilisfasts í lágskattaríki, geta skattaðilar valið um að byggja á ársreikningi í erlendum gjaldmiðli gerðum samkvæmt reglum í heimilisfestarríki erlenda lögaðilans eða á ársreikningi gerðum í íslenskum krónum samkvæmt íslenskum reglum um ársreikninga. Hvort heldur skattaðili velur að byggja á ársreikningi í erlendum gjaldmiðli eða í íslenskum krónum verður hann að halda sig við það val í fimm ár hið skemmsta. Ef valið er að byggja á ársreikningi í erlendum gjaldmiðli skal umreikna fjárhæðir í íslenskar krónur sem hér segir:

- a. Tekjur og gjöld á árinu, þar með taldar fyrningar, skulu umreiknuð í íslenskar krónur á meðalgengi reikningsársins.
- b. Eignir, skuldir og eigið fé skal umreiknað í íslenskar krónur á gengi í lok viðkomandi reikningsárs.
- c. Gengismunur sem kann að myndast við umreikning ársreiknings úr erlendum gjaldmiðli í íslenskar krónur skv. a- og b-liðum skal ekki hafa áhrif á tekjur í rekstrarreikningi.

Eftirfarandi aðferð skal notuð við ákvörðun á hlutdeild skattaðila á afkomu lögaðila heimilisfasts í lágskattaríki:

- a. Hlutdeild skattaðila í rekstrarhagnaði eða rekstartapi ákvarðast í samræmi við eignarhlutdeild þeirra í lok rekstrarárs.
- b. Hlutdeild skattaðila í rekstrarhagnaði færast honum til tekna.
- c. Hlutdeild skattaðila í rekstartapi skal færa til frádráttar hlutdeild skattaðilans í rekstrarhagnaði annars eða annarra lögaðila heimilisfastra í lágskattaríki. Rekstartap lögaðila heimilisfasts í lágskattaríki dregst ekki frá hagnaði af rekstri skattaðilans sjálfs. Ójafnað rekstartap lögaðila heimilisfasts í lágskattaríki er yfirfæranlegt á milli ára, í samræmi við skilyrði 8. tölul. 31. gr., til frádráttar hlutdeild skattaðila í rekstrarhagnaði lögaðila heimilisfastra í lágskattaríki á síðari árum. Skilyrði yfirfærslu rekstartaps er að skattaðili geti, að ósk skattyfirvalda, lagt fram fullnægjandi gögn er liggja að baki útreikningi tapsins. Hverjum skattaðila er eingöngu heimilt að færa til frádráttar þá hlutdeild í tapi sem myndaðist á eignarhaldstíma hans og sannreynd hefur verið í lok hvers reikningsárs. Ónýtt hlutdeild í yfirfæranlegu tapi lögaðila heimilisfasts í lágskattaríki til frádráttar á móti hlutdeild í framtíðarhagnaði þess yfirfærist þannig ekki til kaupanda á eignarhlutdeild í lögaðilanum.

Sárlega skortir í gildandi CFC-reglur ákvæði um umreikning fjárhæða úr erlendum gjaldmiðlum í íslenskar krónur. Lagt er til að bætt verði úr þeim skorti.

Lagt er til að valkvætt verði að leggja til grundvallar skattskilum ársreikning gerðan samkvæmt réttarreglum í heimilisfestarríki CFC-félags, eða ársreikning gerðan samkvæmt íslenskum réttarreglum. Nokkur atriði eru þá höfð í huga. Í fyrsta lagi hvílir á íslenskum skattaðilum, en ekki CFC-félögunum sjálfum, skylda til að leggja fram ársreikning með skattframtali. Eðlilegt er að íslenskum skattaðilum gefist kostur á að leggja fram ársreikning gerðan samkvæmt íslenskum reglum. Í öðru lagi er ekki í öllum ríkjum fyrir að fara réttarreglum er kveða á um skyldu til gerð ársreikninga. Í þriðja lagi kann í einhverjum tilvikum að vera viðurhlutamikið að færa bókhald

CFC-félags upp á nýtt til að leggja grundvöll að ársreikningi samkvæmt íslenskum reglum. Að því virtu er eðlilegt að kostur sé gefinn á að byggja á fyrirliggjandi erlendum ársreikningi.

Lagt er til að skattaðilar verði bundnir af vali sínu í 5 ár, hvora aðferðina sem þeir velja. Sú tímalengd er í samræmi við binditíma heimildar íslenskra félaga til að semja ársreikninga í erlendra mynt skv. 2. mgr. 9. gr. laga nr. 3/2006, um ársreikninga.

Ef byggt er á ársreikningi í erlendum gjaldmiðli er óhjákvæmilegt að umreikna niðurstöðufjárhæðir yfir í íslenskar krónur enda skuldskilin vera í íslenskum krónum. Hér er lagt að beitt skuli sömu aðferðum og mælt er fyrir um í 91. gr. laga nr. 90/2003. Ákvæði þeirrar lagagreinar taka efni sínu samkvæmt aðeins til þeirra íslensku lögaðila sem fengið hafa heimild ársreikningaskrár til að semja ársreikninga sína í erlendum gjaldmiðlum og taka því ekki til ársreikninga sem íslenskum skattaðilum, mönnum jafnt sem lögaðilum, er vegna rekstrar CFC-félaga gert að skila með skattframtölum sínum.

Í upphaflegri gerð ákvæðis 57. gr. a laga nr. 90/2003 var í 3. másl. 5. mgr. kveðið á um tapsnýtingu með orðunum: „*Tap er því aðeins frádráttarbært skv. 8. tölul. 31. gr. að skattaðili geti, að ósk skattyfirvalda, lagt fram fullnægjandi gögn er liggja að baki útreikningi á tapi.*“

Á ákvæði þetta reyndi í úrskurði yfirséttanefndar nr. 155/2014. Atvik máls voru þau að í skattframtali sínu 2012 taldi kærandi sér til tekna hagnað af starfsemi sjö CFC-félaga að fjárhæð 1.059.675.740 kr. og til frádráttar á móti 906.103.875 kr. tap af starfsemi fimm annarra CFC-félaga. Ríkisskattstjóri hafnaði þeirri samjöfnun hagnaðar og taps með orðunum:

„*Ekki er heimilt að jafna hlutdeild félagsins í tapi lögaðila á lágskattasvæði (CFC-félagi) á móti hlutdeild félagsins í hagnaði annarra lögaðila á lágskattasvæði eða færa tapið á móti öðrum tekjum félagsins. Tapi hvers CFC-félags er eingöngu heimilt að jafna á móti hagnaði sem kann að myndast í rekstri þess sama félags síðar.*“

Þessa ákvörðun ríkisskattstjóra felldi yfirséttanefnd úr gildi með svofelldum rökstuðningi:

„*Þegar litið er til þess að ákvæði 5. mgr. umræddrar lagagreinar líta að ákvörðun skattskyldra tekna hins íslenska skattaðila, sem sætir skattlagningu vegna eignarhalds að lögaðila á lágskattasvæði, þykir ekki leika neinn vafi á því að hér sé átt við frádrátt taps af starfsemi hins erlenda lögaðila frá tekjum hins íslenska skattaðila. Felst í ákvæðinu að slíkur frádráttur sé heimill ef fullnægjandi gögn um útreikning taps eru lögð fram.*“

Með 1. gr. laga nr. 45/2013 var orðum aukið við umræddan 3. másl. 5. mgr. Eftir þá breytingu hljóðar málsliðurinn svo:

„*Tap færirst eingöngu á móti hagnaði félags, sjóðs eða stofnunar og er því aðeins frádráttarbært skv. 8. tölul. 31. gr. að skattaðili geti, að ósk skattyfirvalda, lagt fram fullnægjandi gögn er liggja að baki útreikningi á tapi.*“ (Þau orð sem aukið var við eru hér einkennd með sveru lettri.)

Skýrt eftir orðanna hljóðan virðist efni ákvæðisins nú vera tvíþætt. Annars vegar að tap af rekstri CFC-félags verði eingöngu fært á móti hagnaði annars CFC-félags á sama rekstrarári. Í því felst að rekstartapi CFC-félags verður ekki jafnað á móti hagnaði af rekstri íslenska skattaðilans sjálfs.

Hins vegar er áfram kveðið á um að tap félags á lágskattaríki verði því aðeins yfirfæranlegt milli ára að íslenski skattaðilinn geti lagt fram gögn að baki útreikningi á tapinu.

Í almennum athugasemdum frumvarps til laga nr. 45/2013 segir um breytinguna:

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

Í athugasemdum við 1. gr. frumvarpsins segir:

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

Athugasemdir þessar styrkja framangreindan skilning á ákvæðinu eftir orðanna hljóðan þess. Að virtri niðurstöðu yfirskattanefndar í úrskurði nr. 155/2014 er þó ljóst að rangur er sá skilningur sem fram kemur í athugasemdunum að umrædd breyting á orðum ákvæðisins hafi ekki falið í sér efnisbreytingu. Næsta ótvíræð er sú efnislega breyting að tap af rekstri CFC-félaga varð eftir breytinguna ekki frádráttarbært frá hagnaði af rekstri íslenska skattaðila sjálfs, sem sæta skal skattlagningu af afkomu viðkomandi CFC-félaga.

Í nefndaráliti efnahags- og skattanefndar Alþingis, um frumvarp það er varð að lögum nr. 45/2013, er vísað til túlkunar sem ríkisskattstjóri setti fram í umsögn sinni um frumvarpið, með eftirfarandi orðum:

„Einnig er lagt til að sérstaklega verði kveðið á um það í 5. mgr. ákvæðisins að tap sé eingöngu hægt að færa á móti hagnaði lögaðila á lágskattasvæði (CFC-félaga) sem eru í eigu íslenskra félaga eða einstaklinga. Nefndin bendir á að í umsögn ríkisskattstjóra um málið var vakin athygli nefndarinnar á því að embættið hefur frá lögfestingu 57. gr. a tekjuskattslaga „túlkað ákvæðið þannig að tap sem myndast í rekstri CFC-félags megi eingöngu færa á móti hagnaði sem myndast síðar hjá sama CFC-félagi.“ Í því samhengi vill nefndin árétta að hér er því ekki um efnisbreytingu frá núverandi ástandi að ræða heldur áréttingu og útarlegri skilgreiningu á reglu sem ákvæðið felur nú þegar í sér.“

Eins og hér að framan er rakið hnekkti yfirskattanefnd, með úrskurði sínum nr. 155/2014, tilvitnaðri túlkun ríkisskattstjóra á ákvæðinu eins og það stóð fyrir breytingu. Draga verður í efa að túlkunin standist orðalag nógildandi lagákvæðis.

Hér er lagt til að orðalagi reglugerðarinnar um tapsnýtingu verði breytt þannig að vafi verði tekinn af í þessum efnunum.

Virðingarfyllst,

KPMG ehf.