

**Fjármála- og efnahagsráðuneytið  
Skrifstofa skattamála  
Arnarhvoli við Lindargötu  
101 Reykjavík**

Sent rafrænt í gegnum Samráðsgáttina

Kópavogur, 13. apríl 2018

**Efni: Umsögn um Frumvarp til laga um breytingu á ýmsum lögum vegna frekari aðgerða gegn skattundanskotum og skattsvikum (hert skatteftirlit og -rannsóknir, aukin upplýsingaöflun o.fl.).**

**Mál nr. S-41/2018**

Skatta- og lögfræðisvið Deloitte ehf. („Deloitte“) vill koma á framfæri eftirfarandi athugasemdum við 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.) („frumvarpið“).

**I. KAFLI - Breyting á lögum um tekjuskatt, nr. 90/2003, með síðari breytingum.**

**1. gr.**

Deloitte fagnar því að sett verði inn ákvæði í 55. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt („tskl.“), sem heimilar innlendum lögaðilum samsköttun með íslenskum lögaðilum í eigu lögaðila sem stofnsettir eru innan Evrópska efnahagssvæðisins („EES“) eða reka fasta starfsstöð frá Íslandi.

Í tilvitnuðu álitni ESA kemur fram að það brjóti gegn ákvæðum EES samningsins um stofnsetningarrétt og frjálst flæði fjármagns að heimila ekki íslenskum lögaðilum að fá samsköttun með erlendum lögaðilum sem hafa takmarkaða skattskyldu á Íslandi. Í álitni sínu nefnir ESA sem dæmi að nógildandi ákvæði 55. gr. tskl. heimilar ekki samsköttun milli tveggja íslenskra lögaðila, þar sem að íslenskt móðurfélag á hlut í erlendu dótturfélagi sem rekur útibú á Íslandi eða á dótturfélag á Íslandi (dóttur-dótturfélag íslenska móðurfélagsins. Þá er einnig bent á þann mismun sem ákvæðið felur í sér gagnvart íslenskum útibúum erlendra dótturfélaga sem eru í eigu íslensks móðurfélags, og takmörkun gagnvart þeim sem kjósa að fara með rekstur í gegnum útibú en ekki sjálfstæðan lögaðila.

Deloitte bendir á að mögulega væri hentugra að orða viðbótina með sambærilegum hætti og var lagt til með a - lið 1. mgr. 3. gr. í upphaflegu frumvarpi sem varð að lögum nr. 59/2017, um breytingu á ýmsum lagaákvæðum um skatta, tolla og gjöld (samsköttun félaga, takmörkun á frádrætti vaxtagjalda, leigutekjur, virðisaukaskattur, vörugjald af grindarbílum o.fl.), sem var svohljóðandi:

*„[...] og hlutafélög sem heimilisföst eru í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum, ásamt föstum starfsstöðvum félaga innan Evrópska efnahagssvæðisins, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr. og 3. gr. a.“*

Þannig myndi koma skýrlega fram að heimildin myndi ná til annarra hlutafélaga sem eru heimilisföst í aðildarríki innan EES, aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu („EFTA“) eða í Færeyjum, og föstum starfsstöðvum innan EES. Þá gerir núverandi tillaga ekki heldur ráð fyrir að heimildin nái til hlutafélaga sem stofnsett eru í Sviss (EFTA) eða Færeyjum.

Þá vill Deloitte koma á framfæri athugasemdum við tillögu samkvæmt b- lið 1. mgr. 1. gr. um að tap í fastri starfsstöð skv. 4. tölul. 3. gr. tskl., sé einungis frádráttarbært hjá íslensku félagi ef ekki er unnt að jafna tapið hjá erlendu móðurfélag starfsstöðvarinnar. Ákvæðið felur bæði í sér óþarfa takmörkun á frádráttarheimildinni í 8. tl. 31. gr. tskl. og vandséð hvernig sýna ætti fram á það í framkvæmd að tap hjá íslensku útibúi nýtist ekki á móti hagnaði í erlendu höfuðstöðvunum, áður en reynir á nýtingu þess innan annarra íslenskra lögaðila í samsköttuninni. Ef takmarka á samsköttunarheimildina með þessum hætti þá eru líkur á því að lögaðilar sem hafa staðfestu innan EES sjái sér ekki hag í því að sækja um samsköttun með öðrum íslenskum lögaðilum og hinna föstu starfsstöðvar á Íslandi.

Tilgangurinn með heimildarákvæði 55. gr. tskl. er að gefa íslenskum lögaðilum innan sömu samstæðu kost á að koma fram sem ein skattaleg heild. Heimildin er bundin ýmsum skilyrðum og óþarfi að takmarka hana enn fremur. Ákvæði 8. tl. 1. mgr. 31. gr. tskl., sem fjallar um nýtingu rekstrartaps er þröngt túlkað og ýmis skilyrði sett fyrir nýtingu þess í tekjuskattslögunum, sbr. einnig úrskurða- og dómaframkvæmd. Að mati Deloitte er óþarfi að setja enn frekari skorður fyrir nýtingu taps eins og lagt er til með þessum hætti.

### **3. gr.**

Í 2. gr. frumvarpsins er lagt til að 4. málsl. 5. mgr. 57. gr. tskl. um undanþágu frá skjölunarskyldu vegna viðskipta milli tveggja innlendra lögaðila verði felld brott.

Líkt og kemur fram í greinargerð frumvarpsins kom þessi undanþága inn með lögum nr. 33/2015 með þeim rökstuðningi, í stuttu máli, að tengd viðskipti milli innlendra aðila væru ekki sambærileg viðskiptum tengdra aðila milli landa. Ekki verður séð hvað hefur breyst frá umræddu nefndarálit.

Þær skýrslur sem greinargerð frumvarpsins vísar til hafa ekki að geyma efnislega umfjöllun um þessa breytingu, hvorki þörfina að baki henni né heldur með hvaða hætti undanþágan gengur í berhögg við skuldbindingar Íslands samkvæmt EES-samningnum. Þá liggur ekki

fyrir álit frá ESA um þessa undanþágu, líkt og með 1. gr. þessa frumvarps. Þvert á móti þá töldu þýskir dómstólar árið 2013 að sambærileg undanþága færi ekki gegn Evrópurétti.<sup>1</sup>

Er því aðeins um almenna tillögu að ræða, sem finna má í einni af þeim þremur skýrslum sem greinargerðin vísar til - tillögu sem mun hafa í för með sér aukna reglubyrði og kostnað fyrir íslenskt atvinnulíf án rökstuðnings um áhrif hennar til að draga úr skattundanskotum eða skattsvikum. Almenn tilvísun í leiðbeiningar OECD breytir litlu þar um.

Íslensk fyrirtæki sem eingöngu eru með innlenda starfsemi teljast flest og jafnvel öll til lítilla og meðalstórra fyrirtækja. Bæði OECD<sup>2</sup> og ESB<sup>3</sup> hafa lagt á það áherslu að aðildarríki geri aðrar og léttvægari kröfur til slíkra fyrirtækja. Það er vafalaust ástæða þess að fjölmörg ríki eru með tiltölulega há mörk sem fyrirtæki þurfa að ná til að verða skjölunarskyld. Slík mörk eru einnig iðulega tvíþætt, bæði heildarvelta og svo umfang hinna tengdu viðskipta.

Hér á landi eru mörkin hvað varðar heildarveltu hins vegar tiltölulega lág og skjölunarskyldan raknar jafnvel þótt að hin tengdu viðskipti séu langtum lægri að virði en umrædd veltumörk. Heppilegra hefði verið að nýta þetta frumvarp til að gera breytingar á þessum hluta 5. mgr. 57. gr., sérstaklega ef ætlunin er að fella jafnframt innlend tengd viðskipti undir skjölunarskylduna.

Að sama skapi hefði verið heppilegt ef frumvarpið hefði að geyma breytingar á lögum er opna myndu á svokölluð samkomulög um aðferð við verðlagningu (Advanced Pricing Agreements), líkt og vel flest nágrannalönd okkar bjóða uppá eins og rakið var í ofangreindri skýrslu sem þetta ákvæði byggir á. Slík samkomulög koma atvinnulífinu vel þar sem þau auka fyrirsjáanleika í skattlagningu.

## **II. KAFLI - Breyting á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, nr. 45/1987, með síðari breytingum.**

### **4. gr.**

Í 3. gr. frumvarpsins er gert ráð fyrir að gera breytingar á 7. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda („stgrl.“), þannig að notendafyrirtæki verði gerð ábyrg fyrir staðgreiðsluskilum sem launagreiðendur þegar um er að ræða útleigu á erlendu vinnuafli, burt séð frá því hvort útleigan eigi sér stað fyrir tilstilli skráðrar starfsmannaleigu eða annars aðila.

Ákveðinn eðlismunur er á því hvort að fyrirtæki sæki sér mannafl erlendis í gegnum starfsmannaleigu, sbr. lög nr. 139/2005, eða frá öðrum erlendum fyrirtækjum sem senda starfsmenn tímabundið til Íslands, sbr. lög nr. 45/2007. Starfsmannaleigur eru skilgreindar sem þjónustufyrirtæki sem samkvæmt samningi leigja út starfsmenn sína gegn gjaldi til að sinna störfum á vinnustað annars fyrirtækis, notendafyrirtækis, undir verkstjórn notendafyrirtækisins. Aðrir aðilar sem leigja út vinnuafli, meðal annars á grundvelli

<sup>1</sup> Deloitte, Federal Tax Court rules German transfer pricing documentation requirements comply with EU law ([sjá hér](#))

<sup>2</sup> OECD, Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting, 30.1.2014 ([sjá hér](#))

<sup>3</sup> EU, Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union, 2006/C 176/01 ([sjá hér](#))

þjónusturéttarins samkvæmt EES samningnum, eru ekki alltaf að framselja verkstjórn eða vinnuveitendasamband til notendafyrirtækisins, sbr. skilgreiningar í lögum nr. 45/2007.

Deloitte vill benda á að umrætt ákvæði gæti sett íslenska atvinnurekendur í erfiða stöðu sem þurfa að sækja sér tímabundið erlent vinnuafli vegna skorts á mannafla eða sérfræðipækkingu hér á landi og vinnusambandið fellur ekki undir skilgreiningu á starfsmannaleigu. Þannig gætu íslensk fyrirtæki þurft að afla sér upplýsinga frá erlendum viðsemjanda sínum um það hvernig fjárhæðin sem greidd er erlenda fyrirtækinu skiptist annars vegar í laun til starfsmanna og hins vegar í þóknun til erlenda fyrirtækisins, og þá jafnframt hvernig launin skiptast innbyrðis milli starfsmannanna. Slíkt gæti orðið erfitt í framkvæmd fyrir íslensk fyrirtæki og haft í för með sér fælingarmátt gagnvart viðsemjendum sem skilgreina sig ekki á sama hátt og starfsmannaleigur eða starfa í hefðbundinni verktöku.

Fram kemur í greinargerð með frumvarpinu að tilefni lagabreytingarinnar sé m.a. sú neikvæða reynsla sem aukning á erlendu vinnuafli hefur haft í för með sér, t.d. vegna þess að umræddum starfsmönnum séu greidd laun undir kjarasamningsbundnum lágmarkslaunum eða starfsemi fer fram sem gerviverktaka. Lög nr. 45/2007, voru meðal annars sett til að styrkja og styðja við starfskjör starfsmanna sem starfa tímabundið á Íslandi á vegum erlendra fyrirtækja og m.a. sporna gegn gerviverktöku og öðrum lögbrotum í atvinnustarfsemi. Ákveðnar skyldur eru lagðar á notendafyrirtæki með þeim lögum, m.a. um upplýsingaskyldu gagnvart Vinnumálastofnun um hið erlenda fyrirtæki og starfsmenn þess. Þá eru íslensk stéttarfélög mjög virk í aðhaldi og eftirliti með starfsemi erlends vinnuafls hér á landi.

Þannig er það mat Deloitte að lagðar sé auknar íþyngjandi skyldur á íslenska atvinnurekendur með boðuðum breytingum á staðgreiðslulögum.

### **III. KAFLI - Breyting á lögum um virðisaukaskatt, nr. 50/1988, með síðari breytingum.**

#### **5. gr.**

Í 4. gr. frumvarpsins er lögð til breyting á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt. Er gert ráð fyrir því að ný grein, 5. gr. B., bætist við lögin sem kveður á um að tilteknum erlendum atvinnufyrirtækjum verði heimilað að ská sig á virðisaukaskatt með einfaldri skráningu.

Deloitte fagnar því að virðisaukaskattskil erlendra aðila verði einfölduð. Ákvæðið gerir hins vegar ráð fyrir því að ráðherra setji með reglugerð nánari ákvæði um framkvæmdina. Að mati Deloitte er því mjög mikilvægt að slík reglugerð verði sett samhliða lögfestingu ákvæðisins.

Þá virðist vera gert ráð fyrir því í frumvarpinu að framangreind reglugerð fjalli m.a. um álag á vantalinn virðisaukaskatt. Að mati Deloitte felur ákvörðun um beitingu álags í sér skattlagningu og færi því betur á því að um beitingu álags væri fjallað í lögum sjálfum.

Virðingarfyllst,  
f.h. Deloitte ehf.

Bjarni Þór Bjarnason, eigandi

Haraldur Ingi Birgisson, eigandi

Guðbjörg Þorsteinsdóttir, liðsstjóri