

Fjármála- og efnahagsráðuneytið
Arnarhvoli við Lindargötu
101 Reykjavík

Sent rafrænt í gegnum Samráðsgáttina

Kópavogur, 10. janúar 2020.

Efni: Umsögn um drög að frumvarpi til laga um breytingu á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt (milliverðlagning). Mál nr. 322/2019

Deloitte ehf. („**Deloitte**“) vill koma á framfæri eftirfarandi ábendingum við drög að frumvarpi til laga um breytingu á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt (milliverðlagning). Þann 20.12.2019 birtist á samráðsgátt stjórnvalda tilkynning um áform fjármála- og efnahagsráðuneytisins um að leggja til breytingar á þeim lögum, nánar tiltekið að:

1. Skýra orðalag 5. mgr. 57. gr. laganna með þeim hætti að ljóst sé að skjölunarskylda taki einnig til viðskipta lögaðila við fasta starfsstöð sína.
2. Veita ríkisskattstjóra heimild til að leggja stjórnvaldssektir á lögaðila sem brýtur gegn skjölunarskyldu lögaðila skv. 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga.

Í umsögn þessari verður aðeins fjallað um breytingartillögu nr. 2 í framlögðum áformum, þar sem breytingartillaga nr. 1 er að mestu í takt við inntak leiðbeininga OECD. Þó vill Deloitte benda á að fastar starfsstöðvar eru sjaldnast sjálfstæðir lögaðilar heldur hluti af hinum erlenda lögaðila. Það hefur því verið óskýrt í framkvæmd hvað telst til viðskipta erlendra lögaðila við fastar starfsstöðvar og mætti þannig skýra nánar í frumvarpinu hvað telst til slíkra viðskipta.

Tilfni lagasetningar

Í greinargerð frumvarpsins segir að skort hafi á að lögaðilar sinni skjölunarskyldu sinni skv. 5. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt („**tsl.**“) og því hafi sú skylda ekki virkað sem skyldi og þess vegna sé ríkt tilfni til að leggja til sektarheimild ríkisskattstjóra. Ekki fylgir með nánari útlistun á umfangi þessa skorts né heldur hvort sektarheimildir í Danmörku og Finnlandi, sem vísað er til, hafi leitt til umbóta í þeim löndum.

Deloitte telur þessu verulega ábótavant enda á skjön við Handbók um undirbúning og frágang lagafrumvarpa, þar sem segir að mat á nauðsyn lagasetningar eigi að stuðla að því að frumvörp séu byggð á sem bestum upplýsingum um forsendur. Nefna má í því samhengi að sambærilegar stjórnvaldssektir eru ekki í Noregi og Svíþjóð, þrátt fyrir að milliverðlagsreglur á grunni leiðbeininga OECD hafi verið við lýði þar umtalsvert lengur en hér á landi með tilheyrandi reynslu í stjórnsýsluframkvæmd.

Þá skýtur skökku við að innleiða sérstakar stjórnvaldssektir í þessu tilviki, þá einkum þar sem viðurlög eru þegar fyrir hendi í lögum um tekjuskatt, þ.e. álag ofan á vantalda skattstofna, fésektir og fangelsisvist. Eins er í rekstri fyrirtækja gert ráð fyrir skilum á fjölmörgum upplýsingum og gögnum til opinberra aðila, þ.m.t. skattyfirvalda, og sjaldnast til að dreifa sérstökum stjórnvaldssektum vegna slíkra skila. Sektarbeiting í þessu tilviki væri þannig á skjön við fjölmörg önnur sambærileg skil á gögnum og upplýsingum.

Af greinargerð frumvarpsins verður því trauðla séð að ríkt tilfni sé til að leggja til umræddar sektarheimildir. Í öllu falli skýtur skökku við að hafa sektarheimildina jafn opna og raun ber vitni, þ.e. að henni megi beita ef skjölun sé ófullnægjandi enda verulega matskennt hvenær svo er. Verður það nánar rakið hér á eftir.

Almennt um reglurnar og samspil við skattaðila

Til upprifjunar þá voru sérstakar milliverðlagsreglur innleiddar í lög um tekjuskatt með 8. gr. laga nr. 142/2013 sem tók gildi 1. janúar 2014. Með því ákvæði voru leiðbeiningar OECD um milliverðlagningu innleiddar, þótt tilvísun til þeirra hafi verið fjarlægð úr ákvæðinu með 3. gr. laga nr. 33/2015. Þá gaf ráðuneytið út reglugerð nr. 1180/2014 um skjölun og milliverðlagningu í viðskiptum tengdra lögaðila þann 16. desember 2014, sem tók gildi 1. janúar 2015 og byggir á áðurnefndum leiðbeiningum OECD.

Umræddar leiðbeiningar OECD eru rúmar 600 blaðsíður og hafa að geyma viðamiklar umfjallanir þar sem farið er yfir hvernig skattaðilar skuli meta armslengdargrundvöll viðskipta við tengda aðila og skýra frá í umræddri skjölun. Frá gildistöku milliverðlagsreglnanna hefur OECD unnið að auki svokallaða BEPS aðgerðaráætlun, sem vísað er til í greinargerð laganna. Alls er um að ræða 15 aðgerðir undir BEPS sem höfðu umtalsverð áhrif á leiðbeiningarnar og leiddu m.a. til þess að Ísland innleiddi svokallaðar ríki-fyrir-ríki reglur og undirritaði fjölþjóðasamning gegn skattaundandrætti (e. Multilateral Instrument) sem hefur áhrif á þá tvísköttunarsamninga sem gerðir hafa verið og munu verða gerðir.

Bæði ríki-fyrir-ríki reglurnar og tvísköttunarsamningar tengjast með beinum hætti milliverðlagningu, þar sem ríki-fyrir-ríki reglunum er ætlað að auka yfirsýn skattfyrivalda yfir fjölþjóðlegar samstæður og viðskipti þeirra í milli og tvísköttunarsamningar hafa að geyma bæði almennar armslengdarreglur og aðferðir við að aflétta tvískattlagningu. Það síðastnefnda kemur meðal annars til álita þegar skattfyrivöldum tveggja eða fleiri landa greinir á um hvort verðlagning milli tengdra aðila sé á armslengdargrunni. Í þeim tilvikum er gert ráð fyrir að ríkin komist að gagnkvæmu samkomulagi um hvernig skattlagningu tengdri þeim viðskiptum skuli háttað til að forðast tvískattlagningu tiltekinna tekna. Almennt má gera að slíkt ferli geti tekið nokkur ár.

Það er því hvorki svo að gerð umræddrar skjölunar sé einfalt verk, enda þær skýrslur iðulega tugir blaðsíðna, né heldur að skilvirkt sé að leysa úr málum komi til ágreinings milli skattaðila og skattfyrivalda í þeim ríkjum þar sem viðskiptin eiga sér stað.

Ákvörðun armslengdargrundvöls

Í stuttu máli þá eru fimm megin aðferðir viðurkenndar í leiðbeiningum OECD og íslensku reglugerðinni við að meta armslengdargrundvöll viðskipta, en þá er almennt vísað til þess að viðskipti tengdra aðila séu sambærileg við viðskipti ótengdra aðila. Í langsamlega fæstum tilvikum er unnt að miða við opinber gögn þessu tengdu enda verðlagning viðskipta gjarnan meðal viðkvæmustu trúnaðarupplýsinga fyrirtækja.

Í einhverjum tilvikum geta skattaðilar borið saman sambærileg viðskipti sín við ótengda aðila og lagt þau til grundvallar, þó aðeins að því gefnu að þau séu raunverulega sambærileg. Þættir eins og afhendingarskilmálar, magn, ábyrgðir o.fl. geta verið ólíkir sem gerir það að verkum að erfitt sé að byggja á þeim viðskiptum. Sé það ekki hægt er möguleiki að beita öðrum aðferðum, s.s. að beita tilteknu álagi ofan á kostnað, að skipta framlegð af sölu til endanlegs þriðja aðila milli tengdra aðila (sem hvort tveggja þarf að byggja á sambærilegum ótengdum viðskiptum) eða að útbúa sérstakar samanburðarskýrslur úr þar til gerðum alþjóðlegum gagnaböndum.

Við þetta bætist að sjaldnast er um eina tegund viðskipta að ræða, en algengt er að milli félaga í sömu samstæðu séu viðskipti með þjónustu, vörur, fjármögnun og jafnvel óefnislegar eignir. Þá eru gjarnan margar einingar innan hvernar samstæðu sem eru skattalega heimilisfastar í jafn mörgum ríkjum. Greiningin á armslengdargrunni viðskiptanna þarf því að standast áðurnefndar leiðbeiningar OECD og ólíkar reglugerðir í öllum þessum löndum, jafnvel auk úrskurða skattfyrivalda og dóma á þessu sviði.

Það er því engin trygging fyrir því að skattyfirvöld allra viðkomandi ríkja séu fyllilega sammála skattaðila um ákvörðun armslengdargrundvöll allra viðskipta, þótt skjölunin og greiningin sé að fullu í samræmi við aðferðarfræði leiðbeininga OECD, né heldur að þau séu sammála innbyrðis. Einfalt dæmi í þeim efnum er að sum lönd viðurkenna í framkvæmd ekki sömu milliverðlagsaðferðir og er gert hér á landi. Þess vegna leggja leiðbeiningar OECD ríka áherslu á að skattyfirvöld sýni meðalhóf í allri meðferð milliverðlagsmála.

Samspil við stjórnvaldssektir

Hugsa má dæmi um framangreint, þar sem íslenskt móðurfélag kaupir vörur af tengdu framleiðslufyrirtæki í Kína og selur áfram til tengdra sölufélaga í Frakklandi og Bandaríkjunum, sem aftur selja til ótengdra þriðju aðila. Framleiðslufyrirtækið fær endurgjald fyrir sína vinnu sem nemur kostnaði auk álags sem endurspeglar hlutverk og áhættu. Sölufélögin fá sölubókun byggt á veltu í takt við það sem sambærileg ótengd félög fá. Íslenska félagið fjármagnar svo annað félag innan samstæðunnar í Lettlandi sem er í fjárfestingum á vegum samstæðunnar og veitir þeim öllum þjónustu á sviði mannauðsmála og bókhalds.

Íslenska móðurfélagið útbýr skjölun með tilheyrandi greiningu þar sem gert er ráð fyrir að framleiðslufyrirtækið fái 10% álag ofan á kostnað sem endurgjald fyrir sína vinnu og sölufélögin fái 7% sölubókun, eftirstöðvar af framlegð þessara vara verða eftir á Íslandi. Vextir á fjármögnun eru ákvarðaðir 2,5% og þjónusta er veitt með 5% álagi. Öll félögin greiða skatta í viðkomandi löndum af sínum hagnaði, sem ræðst m.a. af þessum viðskiptakjörum. Komi til þess að ríkisskattstjóri sé ósammála þessari verðlagningu byggt á eigin greiningum, þ.e. að endurgjald erlendu félaganna sé of hátt eða vextir eða þjónustugjöld of lág, þá mun hagnaður íslenska félagsins aukast og skattlagning þess sömuleiðis þótt skattar tengdir viðskiptunum hafa sannanlega verið greiddir erlendis.

Telji íslenska félagið að það hafi staðið rétt að málum þá myndi það engu að síður þurfa að greiða allt að 24 m.kr. í stjórnvaldssektir, ef ríkisskattstjóri telur skjölun þess ófullnægjandi þar sem embættið er ósammála um armslengdargrundvöll viðskiptanna. Auk þess þarf íslenska félagið að greiða allt að 25% álag ofan á vantalda skattstofna þess hér heima, sem voru sannanlega taldir fram erlendis og af þeim greiddur skattur. Þetta ástand varir þar til íslensk skattyfirvöld hafa náð samkomulagi við kollega sína í Kína, Frakklandi, Bandaríkjunum og Lettlandi svo að hagnaður félaganna sé ekki tvískattlagður, sem getur tekið einhver ár. Að því búnu þyrfi íslenski aðilinn að óska eftir endurupptöku á ákvörðun skattyfirvalda um beitingu stjórnvaldssektar og álags í því augnamiði að fá endurgreiðslu, sem óvíst er hvort hlaupið sé að.

Slík staða er augljóslega óboðleg og ekki í takt við markmið milliverðlagsreglna og leiðbeininga OECD. Af framangreindu virtu telur Deloitte í það minnsta ekki ákjósanlegt að ríkisskattstjóri hafi heimild til að leggja á stjórnvaldssekt ef skjölun telst ófullnægjandi. Bæði er það afskaplega matskennt hvað telst ófullnægjandi og það skapar umtalsverðar flækjur hjá skattaðila gagnvart skattyfirvöldum í hinum ríkjum sem viðskiptin varða.

Hvað þetta varðar er einnig rétt að nefna að Ísland hefur ekki innleitt reglur á sviði marghliða bindandi álita (e. Advance Pricing Agreements) sem í stuttu máli er samningur milli skattaðila og skattyfirvalda í viðkomandi ríkjum um milliverðlagningu í tilteknum viðskiptum yfir ákveðinn tíma. Það er því engin leið fyrir skattaðila hér á landi, t.d. í ofangreindu dæmi, að afla sér vissu fyrirfram um að skattyfirvöld séu sammála þeim aðferðum sem beitt er.

Virðingarfyllt,
f.h. Deloitte ehf.