

152. löggjafarþing 2020–2021.

Þingskjal x — x. mál.

Stjórnarfrumvarp.

Frumvarp til laga

um breytingu á lögum um tekjuskatt, nr. 90/2003, með síðari breytingum
(milliverðlagning).

Frá fjármála- og efnahagsráðherra.

1. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 57. gr. laganna:

- a. 5. málsl. 5. mgr. færast og verður lokamálsliður greinarinnar.
- b. Á eftir 5. mgr. koma sex nýjar málsgreinar, svohljóðandi:

Ríkisskattstjóra er heimilt að leggja stjórnvaldssekt á hvern þann lögaðila sem vanrækir að skjala viðskipti við tengda aðila að hluta eða að öllu leyti og brýtur þar með gegn ákvæði 1. málsl. 5. mgr. og reglugerðum settum á grundvelli þessarar lagagreinar. Stjórnvaldssekt verður beitt óháð því hvort lögbrot er framið af ásetningi eða gáleysi.

Ákvörðun um stjórnvaldssekt skal tekin með úrskurði ríkisskattstjóra og er hann aðfararhæfur. Sect rennur í ríkissjóð að frádregnum kostnaði við innheimtu. Sé stjórnvaldssekt ekki greidd innan mánaðar frá dagsetningu úrskurðar ríkisskattstjóra skal greiða dráttarvexti af fjárhæð sektarinnar frá úrskurðardegi.

Ákvörðun ríkisskattstjóra um stjórnvaldssekt má kæra til yfirskattanefndar, sbr. lög um yfirskattanefnd, nr. 20/1992. Kæra til yfirskattanefndar frestar hvorki innheimtu né leysir lögaðila undan viðurlögum sem lögð eru við vangreiðslu sektarinnar.

Sekt sem lögð er á lögaðila getur numið allt að 3 millj. kr. fyrir hvert reikningsár sem lögaðili hefur látið hjá líða að uppfylla skilyrði 1. málsl. 5. mgr. að hluta eða að öllu leyti. Sect skal nema 3 millj. kr. hafi lögaðili ekki sinnt skjölunarskyldu sinni innan 45 daga. Getur sektarlagning tekið lengst til sex tekjuára sem næst eru á undan því ári þegar sektarákvörðun fer fram og numið hæst 12 millj. kr.

Ef lögaðili bætir úr annmarka innan 30 daga frá úrskurði ríkisskattstjóra um stjórnvaldssekt skal ríkisskattstjóri lækka sektarfjárhæð um 90%. Ef úrbætur eru gerðar innan tveggja mánaða frá úrskurði ríkisskattstjóra um stjórnvaldssekt skal lækka sektarfjárhæð um 60%. Ef úrbætur eru gerðar innan þriggja mánaða frá úrskurði ríkisskattstjóra um stjórnvaldssekt skal lækka sektarfjárhæð um 40%.

Skjölunarskylda skv. 5. mgr. tekur með sama hætti til fastra starfsstöðva erlendra lögaðila hér á landi vegna viðskipta við höfuðstöðvar og við lögaðila sem tengjast þeim. Lögaðili sem rekur hér á landi fasta starfsstöð skal enn fremur sæta stjórnvaldssekt sbr. 6.-10. mgr. sé sú skylda vanrækt.

2. gr.

Lög þessi öðlast þegar gildi.

Greinargerð.

1. Inngangur.

Frumvarp þetta er samið í fjármála- og efnahagsráðuneytinu að höfðu samráði við Skattinn. Frumvarpið var lagt fram á 150. löggjafarþingi 2019–2020, þingskjal 973, 594. mál en náði ekki fram að ganga. Í því er lagt til að lögfestar verði reglur um sektarheimild ríkisskattstjóra þegar skjölunarskyldir lögaðilar fara ekki að ákvæðum 5. mgr. 57. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003, í milliverðlagningarmálum.

2. Tilefni og nauðsyn lagasetningar.

Með frumvarpinu er lagt til að skýra orðalag 5. mgr. 57. gr. laganna þannig að ljóst sé að skjölunarskylda taki einnig til viðskipta lögaðila við fasta starfsstöð sína. Þá er málsliðaröðun breytt lítilllega án efnislegra breytinga.

Jafnframt er lagt til að ríkisskattstjóri fái heimild til að leggja stjórnvaldssektir á lögaðila sem brýtur gegn skjölunarskyldu lögaðila skv. 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga. Í milliverðlagningarreglum 3.–6. mgr. 57. gr. laganna er fjallað um verðlagningu í viðskiptum milli tengdra lögaðila.

Grundvallaratriði við alla framkvæmd í milliverðlagningarmálum er að skjölunarskyldir aðilar uppfylli skyldur sínar að skjala viðskipti sín við tengda aðila með fullnægjandi hætti. Þykir því brýnt að leggja til framangreinda sektarheimild.

3. Meginefni frumvarpsins.

Með frumvarpinu eru lagðar til tvær meginbreytingar á milliverðlagningarákvæði tekjuskattslaga í 57. gr. þeirra. Annars vegar er lagt til að skýra orðalag 1. másl. 5. mgr. 57. gr. svo ljóst sé að skjölunarskylda aðila nái einnig til viðskipta lögaðila við fasta starfsstöð sína. Hins vegar er lögð til sú breyting á sömu grein að ríkisskattstjóri fái sektarheimild þar sem skort hefur úrræði til að framfylgja því að skattaðili sinni skyldu sinni skv. 5. mgr. 57. gr. um skjölunarskyldu aðila.

Í leiðbeiningum Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD) í 13. aðgerðaráætlun BEPS (e. Base Erosion and Profit Shifting), sem gerð var árið 2013 af hálfu OECD- og G20-ríkja til að berjast gegn alþjóðlegri skattasniðgöngu, segir að mörg ríki hafi tekið upp sektarákvæði til að tryggja að aðilar fari að milliverðlagningarreglum og sinni skjölunarskyldu. Markmiðið með sektarbeitingum samkvæmt leiðbeiningunum er að brot á reglunum leiði til meiri kostnaðar en ávinnings, sem verði til þess að aðilar sjái sér hag í að fylgja reglunum fremur en að fara á svig við þær. Sektarbeitingarákvæði eru mismunandi eftir ríkjum. Með nýlegum lagabreytingum í Danmörku er sektað um allt að 250.000 danskar krónur fyrir hvert reikningsár, um 4,6 milljónum íslenskra króna, við brot á skjölunarskyldu og í Finnlandi allt að 25.000 evrum, eða tæplega 3,5 milljónum íslenskra króna.

Við samningu ákvæðisins var horft til nýlega settra laga um raunverulega eigendur, nr. 82/2019, einkum 15. gr. þeirra um stjórnvaldssektir, ásamt 120. gr. laga um ársreikninga, nr. 3/2006, en um sektarfjárhæð var horft til nágrannalandanna. Þá var litið til þess að nauðsynlegt væri að lækka sektarfjárhæð ef lögaðili bætti úr annmörkum innan eins til þriggja mánaða að fyrirmynd 120. gr. laga um ársreikninga, nr. 3/2006, til að knýja á um upplýsingaskil. Frumvarpið hefur tekið nokkrum breytingum frá því að það var fyrst lagt fram með tilliti til umsagna sem lagðar voru fram um frumvarpið sem og í samráði við Skattinn.

Verði frumvarpið að lögum er það nýbreytni í íslenskum skattarétti að ríkisskattstjóri fái heimild til að beita skattaðila sektum vegna umræddra brota á lögum umfram álagsbeitingarheimild 108. gr. tekjuskattslaga. Ríkisskattstjóri hefur hins vegar heimildir samkvæmt öðrum

lögum til að beita aðila sektum, svo sem á grundvelli laga um aðgerðir gegn peningabætti, nr. 140/2018, laga um raunverulega eigendur, nr. 82/2019 og laga um ársreikninga, nr. 3/2006. Ákvæði XII. kafla tekjuskattslaga, einkum 108. gr. um álagsbeitingu ríkisskattstjóra og ákvæði 109. gr. um sektarheimildir skattrannsóknarstjóra, eru ekki talin ná þeim tilgangi að knýja á um upplýsingaskil. Talið er að verði frumvarp þetta að lögum muni það ekki leiða til þess að beiting 109. gr. verði útilokuð í málum vegna milliverðlagningar lögaðila jafnvel þótt sektarheimild hafi áður verið beitt vegna seinna og/eða ófullnægjandi skila á upplýsingum skv. 5. mgr. 57. gr. laganna.

Lögaðila ber skv. 5. mgr. 57. gr. laganna að staðfesta við framtalsskil að hann sé skjölunarskyldur. Hafi hann ekki uppfyllt þá skyldu sína þrátt fyrir að uppfylla skilyrði sama ákvæðis um skjölunarskyldu verður ekki talið að ríkisskattstjóri geti beitt hann sektum vegna þess einvörðungu, heldur aðeins ef hann hefur beint beiðni til lögaðila um aðgang að skjölunarskyldum gögnum og þeirri beiðni hefur ekki verið sinnt með fullnægjandi hætti innan tíma-marka.

4. Samræmi við stjórnarskrá og alþjóðlegar skuldbindingar.

Frumvarp þetta felur í sér annars vegar skýringu á orðalagi og hins vegar heimild ríkisskattstjóra til beitingar stjórnvaldssekta ef skjölunarskyldur aðili uppfyllir ekki skyldu sínar skv. 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga. Gildissvið laganna felur í sér að gæta þarf að samræmi frumvarpsins við stjórnarskrá og alþjóðlegar skuldbindingar, sér í lagi er varða 40. og 77. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands, sbr. lög nr. 33/1944, um að skattamálum skuli skipað með lögum, sem og 72. gr. um friðhelgi eignarréttarins. Þá hefur verið horft til 13. aðgerðaráætlunar á vegum OECD.

5. Samráð.

Frumvarpið snertir skjölunarskylda aðila skv. 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga. Með því er átt við þá skattaðila sem hafa rekstrartekjur á einu reikningsári eða heildareignir eru í upphafi eða við lok reikningsárs yfir 1 milljarði kr. en þá eru þeir aðilar skjölunarskyldir frá og með næsta reikningsári vegna viðskipta við tengda lögaðila.

Frumvarpið er unnið í samráði við Skattinn. Drög að frumvarpinu voru kynnt almenningi í opinni samráðsgátt stjórnvalda hinn 20. desember 2019 og frestur gefinn til 10. janúar 2020 til umsagna. Tvær umsagnir bárust um frumvarpsdrögin, þ.e. frá Samtökum atvinnulífsins og Deloitte ehf. Að auki barst ráðuneytinu umsögn frá embætti skattrannsóknarstjóra. Tekið var nokkurt tillit til umsagnanna, þ.e. sektarfjárhæð var lækkuð úr fjórum milljónum í þrjár og sett hámark á að hún gæti hæst numið sex milljónum króna. Þá voru þær breytingar gerðar að ríkisskattstjóra er ekki lengur heimilt að lækka sektarfjárhæð ef skattaðili bætir úr innan mánaðar, heldur kveðið á um skyldu til lækkunar um allt að 90% og niður í 40% af sektarfjárhæð ef bætt er úr lögbroti. Fimm umsagnaraðilar sendu inn umsagnir um frumvarpið við meðferð þingsins, sbr. 594. mál á 150. löggjafarþingi. Við endurflutning frumvarpsins hafa fleiri breytingar verið gerðar á frumvarpinu. Sérstaklega er nú kveðið á um skjölunarskyldu og sektarbeitingu í þeim tilvikum sem aðili, er rekur hér á landi fasta starfsstöð, vanrækir skjölunarskyldu vegna viðskiptalegra ráðstafana við föstu starfsstöðina sem og vegna viðskipta föstu starfsstöðvarinnar við aðra tengda aðila. Einnig hefur ákvæði er varðaði lægri sektarfjárhæð í þeim tilvikum að lögaðili sinnir ekki skjölunarskyldu með fullnægjandi hætti verið fellt brott. Þá hefur kærufrestur verið lengdur í almennan kærufrest samkvæmt lögum um yfirskattanefnd, nr. 30/1992. Loks voru þær breytingar gerðar að hámarkssektarlágnun getur nú numið 12 milljónum króna í stað 6 milljóna eins og áður var þar sem brot kunna að

hafa staðið yfir í mörg ár og verið gróf. Talið var að verulegur afsláttur á sekt gæti leitt til þess að áhrif sektarákvörðunar, með tilliti til heildarávinnings, verði óveruleg sem er andstætt markmiði frumvarpsins.

6. Mat á áhrifum.

Ætla má að verði frumvarpið samþykkt muni það hafa veruleg áhrif á gæði skjölunar og skil skjölunarskyldra aðila á upplýsingum vegna milliverðlagningar, þar sem það muni hafa kostnað í för með sér að láta hjá líða að skila inn upplýsingum eða standa skil á upplýsingum með ófullnægjandi hætti. Er þá lítið til reynslu af tilkomu sektunarheimildar ársreikningaskrár ríkisskattstjóra og verulega bætt skil á ársreikningum eftir að sektarheimild var tekin upp í lög árið 2007 og eftir að heimildin var hert verulega árið 2016, sbr. 120. gr. laga um ársreikninga, nr. 3/2006.

Ekki er talið að áhrif breytingartillögunnar verði veruleg á stjórnslu ríkisins verði frumvarpið að lögum.

Gert er ráð fyrir að samþykkt frumvarpsins muni leiða til skilvirkar skjölunar og betri skila á upplýsingum í milliverðlagningarmálum af hálfu skjölunarskyldra aðila skv. 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga. Heimild ríkisskattstjóra til að lækka stjórnvaldssekt ef skattaðili bregst við innan mánaðar er jafnframt talin nauðsynleg til þess að skattaðili sjái fremur ávinning af því að bregðast við en ekki.

Um einstakar greinar frumvarpsins.

Um 1. gr.

Í a-lið er málsliðaröðun lítillega breytt án efnislegra breytinga.

Í 1. mgr. b-liðar er lagt til að ríkisskattstjóri geti lagt stjórnvaldssekt á hvern þann lögaðila sem brýtur gegn 1. másl. 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga og reglugerðum settum á grundvelli hennar og vanrækir að skjala viðskipti við tengda aðila að hluta eða að öllu leyti. Framangreint gildir óháð því hvort lögbrot eru framin af ásetningi eða gáleysi.

Í 2. mgr. b-liðar kemur fram að ákvarðanir um stjórnvaldssekt skuli teknar með úrskurði ríkisskattstjóra og hann sé aðfararhæfur. Þá renni sektir í ríkissjóð að frádregnum kostnaði við innheimtu þeirra og beri dráttarvexti frá úrskurðardegi séu þær ekki greiddar innan mánaðar frá úrskurðardegi.

Í 3. mgr. b-liðar kemur fram að ákvörðun um stjórnvaldssekt samkvæmt þessu megi skjóta til yfirsattanefndar samkvæmt lögum um yfirsattanefnd. Það frestar hvorki innheimtu hennar né leysir lögaðila undan viðurlögum sem lögð eru við vangreiðslu hennar.

Þá segir í 4. mgr. b-liðar að sekt geti numið allt að 3 millj. kr. fyrir hvert reikningsár sem lögaðili hefur brotið gegn 1. másl. 5. mgr. 57. gr. laganna að hluta eða að öllu leyti. Sekt skuli nema 3 millj. kr. hafi lögaðili ekki sinnt skjölunarskyldu sinni innan 45 daga frá áskorun ríkisskattstjóra þar um. Þá segir að sektarálagning geti tekið til lengst sex tekjuára aftur í tímann frá því ári sem sektarákvörðun fer fram og numið hæst 12 millj. kr. samtals.

Í 5. mgr. b-liðar segir að ríkisskattstjóra beri að lækka sekt um 90% ef skattaðili bætir úr annmörkum innan 30 daga frá úrskurði ríkisskattstjóra, 60% ef hann bætir úr annmörkum innan tveggja mánaða og 40% ef hann bætir úr annmörkum innan þriggja mánaða. Framangreint gildir jafnvel þótt ákvörðun um stjórnvaldssekt hafi verið skotið til yfirsattanefndar.

Í 6. mgr. b-liðar er áréttað, sbr. 4. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga, að orðalag 5. mgr. ákvæðisins um skjölunarskyldu tekur jafnframt til aðila sem rekur hér á landi fasta starfsstöð. Þannig getur komið til skjölunarskyldu ef rekstrartekjur föstu starfsstöðvarinnar á einu

reikningsári eða heildareignir eru yfir 1 milljarði kr. Að sama skapi getur sekt verið lögð á erlendan lögaðila vegna vanrækslu við að skjala viðskiptalegar ráðstafanir hans við föstu starfsstöðina og viðskipti við tengda lögaðila að hluta eða að öllu leyti. Með viðskiptum er m.a. átt við viðskiptalegar ráðstafanir milli fastrar starfsstöðvar og höfuðstöðva. Skjölunarskylda og sektarheimild gilda óháð því hvort erlendi lögaðilinn hefur skráð útibú hér á landi.

Um 2. gr.

Ákvæðið fjallar um gildistöku frumvarpsins og þarfnast ekki skýringa.