

152. löggjafarþing 2020–2021.
Þingskjal x — x. mál.
Stjórnarfrumvarp.

Frumvarp til laga

um breytingu á ýmsum lögum vegna samsköttunar félaga, takmörkunar á frádrætti vaxtagjalda og skattlagningar útsendra starfsmanna (samsköttun, útsendir starfsmenn o.fl.).

Frá fjármála- og efnahagsráðherra.

I. KAFLI

Breyting á lögum um tekjuskatt, nr. 90/2003, með síðari breytingum.

1. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 55. gr. laganna:

- a. Á undan orðunum „fastar starfsstöðvar“ í 2. másl. 1. mgr. kemur: hérland dótturfélög og.
- b. Tilvísunin „sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr.“ í 2. másl. 1. mgr. færist og kemur á eftir: fastar starfsstöðvar.
- c. Á eftir orðinu „einkahlutafélaga“ í 2. másl. 1. mgr. kemur: skráðra.
- d. Á eftir 4. mgr. koma tvær nýjar málsgreinar, svohljóðandi:
Félag skráð í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum getur, þrátt fyrir ákvæði 1. másl. 1. mgr. og að uppfylltum öðrum skilyrðum ákvæðisins, óskað eftir að taka þátt í samsköttun með hérlandum félögum sem hlotið hafa heimild til samsköttunar, þannig að heimilt yrði á því ári sem rekstri hins erlenda félags lýkur að nýta ónýtt tap þess, sem hefur myndast frá upphafsári samsköttunar, enda yrði tapið sannanlega ekki nýtt með öðrum hætti. Tap nýtist þó aðeins að svo miklu leyti sem það hefur myndast samkvæmt sambærilegum reglum og gilda hér á landi.
Þá geta hérland félög undir sameiginlegu eignarhaldi samstæðufélaga í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum, sótt um og notið samsköttunar að uppfylltum skilyrðum ákvæðisins og skal þá tekjuskattur af sameiginlegum tekjuskattsstofni hérlandra félaga, sbr. 3. mgr., lagður á eitt félag. Sýna þarf fram á að uppfyllt sé skilyrði um eignarhlutfall.
- e. 5. mgr. fellur brott.

2. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 57. gr. b laganna:

- a. 2. másl. 2. mgr. orðast svo: Hafi skattaðili fært í rekstrarreikning hlutdeild í afkomu annars félags sem það á eignarhlut í skal draga þá fjárhæð frá framangreindum hagnaði og bæta við úthlutuðum arði frá sama félagi hafi arðgreiðsla átt sér stað.

- b. B-liður 3. mgr. orðast svo: vaxtagjöld eru greidd vegna lánaviðskipta innan samstæðu sem nýtur heimildar til samsköttunar skv. 55. gr. þegar öll félög samstæðu eru heimilisföst hér á landi.

II. KAFLI

Breyting á lögum um breytingu á ýmsum lagaákvæðum um skatta, tolla og gjöld, nr. 59/2017, með síðari breytingum.

3. gr.

3. gr. laganna, sbr. 48. gr. laga nr. 96/2017, fellur brott, sbr. 2. tölul. 26. gr. laganna.

III. KAFLI

Breyting á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, nr. 45/1987, með síðari breytingum.

4. gr.

Við 7. gr. laganna bætist ný málsgrein, svohljóðandi:

Þrátt fyrir ákvæði 3. og 4. mgr. telst innlendur aðili í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð sem nýtir vinnuafli erlends aðila á grundvelli samnings um útleigu á vinnuafli eða samnings um annars konar vinnuframlag launagreiðandi starfsmanna erlenda aðilans samkvæmt lögum þessum, enda séu öll eftirfarandi skilyrði uppfyllt:

1. Starfið er hluti af kjarnastarfsemi eða annarri daglegri starfsemi innlenda aðilans.
2. Ábyrgð og fjárhagsleg áhætta verksins er hjá innlenda aðilanum.
3. Erlendi aðilinn sem sendir starfsmenn til landsins er ekki með fasta starfsstöð hér á landi, sbr. 3. gr. a laga um tekjuskatt, nr. 90/2003.
4. Starfið, sem starfsmaður erlenda aðilans innir af hendi í þágu innlenda aðilans, hefur ekki varanlega verið falið öðrum erlendum aðila og að fullu aðskilið frá starfsemi innlenda aðilans.

Notendafyrirtæki telst einnig launagreiðandi þess fyrirtækis sem gert hefur þjónustusamning sem byggist á samningi um útleigu á vinnuafli eða samningi um annars konar vinnuframlag, þrátt fyrir að ekki sé um beint samningssamband við notendafyrirtækið að ræða. Ef notendafyrirtæki er hluti fyrirtækjasamstæðu telst móðurfélagið launagreiðandi. Sama á við um annað félag ef það er stjórnandi notendafyrirtækis sem um ræðir hverju sinni.

IV. KAFLI

Gildistaka.

5. gr.

Gildistaka.

Lög þessi öðlast gildi 1. janúar 2021.

Ákvæði a-d-liða 1. gr. koma til framkvæmda við álagningu opinberra gjalda árið 2022 vegna tekna ársins 2021 og eigna í lok þess árs.

Ákvæði 4. gr. kemur til framkvæmda 1. júlí 2021.

Greinargerð.

1. Inngangur.

Frumvarpið er samið í fjármála- og efnahagsráðuneytinu. Frumvarpið var lagt fram á 149. löggjafarþingi 2018–2019, þingskjal 593, 433. mál en náði ekki fram að ganga. Frumvarpið var endurflutt lítilllega breytt á 150. löggjafarþingi 2019–2020, þingskjal 298, 269. mál en náði ekki heldur fram að ganga þá. Í því felast breytingar á 55. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Annars vegar er þar lagt til að dótturfélögum félaga í aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins (EES), aðildarríkjum stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu (EFTA) eða í Færeyjum, sem staðsett eru hér á landi, verði heimil samsköttun með innlendum samstæðufélögum. Hins vegar er lagt til að félag skráð í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum verði heimilt að sækja um að taka þátt í samsköttun með hérlandum félögum sem hlotið hafa heimild til samsköttunar, þannig að heimilt yrði á því ári sem rekstri hins erlenda félags lýkur að nýta tap þess, ef skattaðili sýnir fram á að ekki sé unnt að nýta tapið í því ríki þar sem það hefur heimilisfesti.

Einnig er lagt til að takmarkanir á heimild til frádráttar vaxtagjalda eigi ekki við um samstæður félaga sem njóta heimildar til samsköttunar skv. 55. gr. tekjuskattslaga þegar öll félög samstæðu eru heimilisföst hér á landi.

Loks eru lagðar til breytingar á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, nr. 45/1987, um skattlagningu starfsmanna sem koma hingað til lands á grundvelli samninga um útleigu vinnuafli eða annars konar vinnuframlag í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð.

Frumvarp það sem lagt var fram á 150. löggjafarþingi 2019-2020 fól einnig í sér endurskoðun á núgildandi ákvæði 57. gr. a, svokölluðu CFC-ákvæði (e. Controlled Foreign Corporations) til frekari skýringar og með hliðsjón af tillögum sem lagðar hafa verið fram á alþjóðavettvangi. Í þingmálaskrá ríkisstjórnarinnar fyrir 152. löggjafarþing 2020-2021 er gert ráð fyrir því að lagt verði fram sérstakt frumvarp um breytingu á fyrrnefndu CFC-ákvæði á vörþingi 2021. Því er í frumvarpi þessu ekki að finna breytingar á því ákvæði.

2. Tilefni og nauðsyn lagasetningar.

Tillaga frumvarpsins um breytingar á reglum um samsköttun félaga er lögð fram til að bregðast við athugasemdum Eftirlitsstofnunar EFTA (ESA) um að íslenskar reglur um samsköttun og nýtingu eftirstöðva rekstrartapa félaga kunni að brjóta í bága við 31. og 40. gr. EES-samningsins um staðfesturétt og frjálst flæði fjármagns.

Þá er í frumvarpinu að finna tillögu um að festa í sessi undanþágu fyrir innlend samstæðufélag frá takmörkunum á reglum um vaxtafrádrátt. Tillagan samræmist skuldbindingum Íslands samkvæmt samningnum um Evrópska efnahagssvæðið án þess þó að koma niður á eðlilegri fjármögnun samstæðna sem ekki beinist að því að takmarka skattgreiðslur vegna brottfalls b-liðar 3. mgr. 57. gr. b laga um tekjuskatt 1. janúar 2019, sbr. nefndarálit meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar á 148. löggjafarþingi 2017–2018, þskj. 110 – 3. mál.

Að lokum eru lagðar til breytingar á skattskyldu í tengslum við útleigu á vinnuafli eða annars konar vinnuframlag starfsmanna erlendra aðila hér á landi í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð. Þörf er á að útvíkka og skilgreina enn frekar ábyrgð innlendra aðila sem launagreiðenda starfsmanna erlendra aðila vegna vinnu hér á landi, sbr. nefndarálit efnahags- og viðskiptanefndar á 148. löggjafarþingi 2017–2018, þskj. 1149 – 561. mál.

3. Meginefni frumvarpsins.

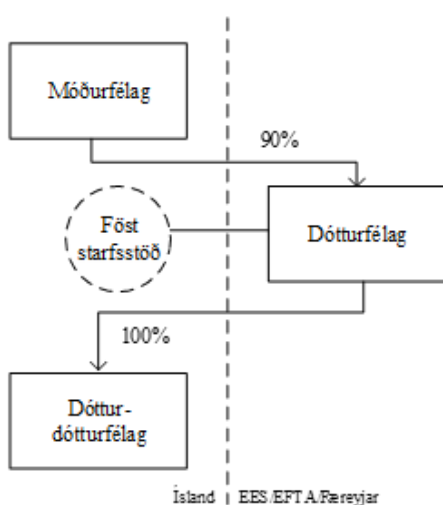
3.1. Samsköttun félaga.

Lagðar eru til breytingar á 55. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003 sem fela í sér að dótturfélögum félaga í aðildarríkjum EES, aðildarríkjum EFTA eða í Færeyjum, sem staðsett eru hér á landi, verði heimil samsköttun með innlendum samstæðufélögum. Breytingartillagan er lögð fram í því skyni að koma til móts við álit ESA frá 7. apríl 2016 um að íslenskar reglur

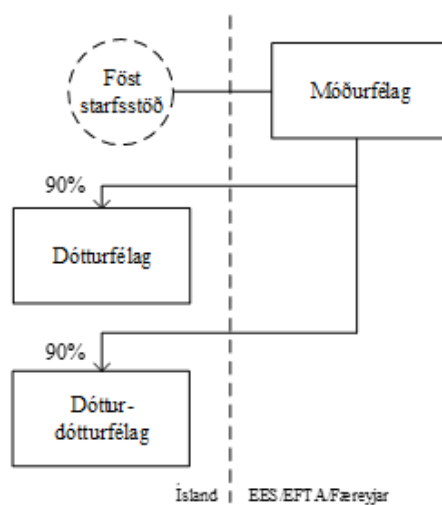
um samsköttun félaga brjóti í bága við 31. og 40. gr. EES-samningsins um staðfesturétt og frjálst flæði fjármagns, sbr. áminningarbréf ESA, dags. 27. mars 2018.

Gerðar voru breytingar á ákvæði 55. gr. laga nr. 90/2003 með lögum um aðgerðir gegn skattundanskotum og skattsvikum, nr. 77/2018, á vorþingi 2018 sem fólu í sér að föstum starfsstöðvum félaga í aðildarríkjum EES, EFTA og í Færeyjum sem staðsettar eru á Íslandi var heimilud samsköttun með innlendum samstæðufélögum. Að mati ESA gengu þessar breytingar ekki nægjanlega langt þar sem athugasemdir ESA höfðu einnig snúið að heimildum til samsköttunar í tilvikum dótturfélaga erlendra félaga.

Eftirfarandi myndir sýna hvernig breytingin, ásamt breytingum með lögum nr. 77/2018, mun virka í framkvæmd. Annars vegar er um að ræða sviðsmynd á mynd 1 þar sem móðurfélagið væri íslenskt og ætti dótturfélag innan EES/EFTA eða Færeyjum, sem síðan ætti dótturfélag á Íslandi og/eða ræki starfsstöð hér á landi. Þá er á mynd 2 sviðsmyndin sú að móðurfélag væri staðsett innan EES/EFTA eða Færeyjum og ætti tvö dótturfélög eða dótturfélag og fasta starfsstöð hér á landi. Breytingin heimilar að innlendir hluti samstæðunnar gæti sótt um samsköttun ef almenn skilyrði eru að öðru leyti uppfyllt, þ. á m. skilyrði um 90% eignarhald.



Mynd 1. Íslenskt félag á yfir 90% hlutfjár í félagi skráðu í EES/EFTA eða Færeyjum, sem á 100% eignarhald í íslensku dótturfélagi eða er rekur fasta starfsstöð hér á landi. Að uppfylltum almennum skilyrðum gæti innlendi hluti samstæðunnar notið samsköttunar.



Mynd 2. Félag á EES/EFTA eða Færeyjum á 90% hlutfjár í tveimur innlendum félögum. Að uppfylltum almennum skilyrðum gæti innlendi hluti samstæðunnar notið samsköttunar þrátt fyrir að móðurfélag þeirra sé ekki innlent.

Þá er lagt til það nýmæli að félög í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum, geti sótt um samsköttun með innlendum félögum þannig að heimilt verði að draga endanlegt tap þess frá tekjum eins eða fleiri samskattaðra hlutafélaga hér á landi áður en tekjuskattur er reiknaður að uppfylltum skilyrðum. Tillaga þessi á rót að rekja til dóms EFTA-dómstólsins í máli E-15/16, Yara International ASA, en að höfðu samráði við ESA var ákveðið að leggja þessa breytingu til í þeim tilvikum þegar tap erlends dótturfélags er endanlegt.

Vegna athugasemda ESA er loks lagt til að fella brott skilyrði sem sett var með lögum nr. 77/2018, að danskri og norski fyrirmynd, að tap fastrar starfsstöðvar sé því aðeins frádráttarbart hjá íslensku félagi að ekki sé unnt að jafna það hjá erlendu félagi föstu starfsstöðvarinnar. Samkvæmt forúrskurði Evrópudómstólsins í máli C-18/11, Philips Electronics Ltd., er slík takmörkun á rétti til að nýta tap hindrun á staðfesturétti lögaðila.

3.2. Vaxtafrádráttur.

Í a-lið 4. gr. er orðalagi 2. másl. 2. mgr. 57. gr. b breytt lítillega til þess að auka skýrleika, en í ljós hefur komið að fyrra orðalag olli misskilningi.

Hvað b-lið 4. gr. frumvarpsins varðar var sérstakt ákvæði um takmarkanir á vaxtafrádrætti lögfest 2016 með nýju ákvæði 57. gr. b í lögum um tekjuskatt, nr. 90/2003, sbr. breytingarlög nr. 112/2016. Ákvæðinu var ætlað að bregðast við skattasniðgöngu en fjölþjóðlegar fyrirtækjasamstæður geta dregið úr skattgreiðslum sínum með því að fjármagna félag í einu ríki með láni frá félagi innan samstæðu sem er í öðru ríki ef skatthlutfall þar er lægra. Þetta rýrir skattstofna og er til þess fallið að skekkja samkeppnisstöðu innlendra fyrirtækja gagnvart fjölþjóðlegum fyrirtækjasamstæðum.

Í ákvæði 57. gr. b er heimild til frádráttar vaxtagjalda og affalla vegna lánveitinga við tengda aðila takmörkuð við 30% af hagnaði skattaðila. Frá þeirri reglu eru ákveðnar undantekningar sem tilgreindar eru í 3. mgr. 57. gr. b laga um tekjuskatt. Í b-lið 3. mgr. ákvæðisins kemur fram að takmörkun á heimild til frádráttar eigi ekki við þegar lánveitandi ber ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi. Með lögum nr. 59/2017 var þessi undanþága felld niður þar sem líkur voru taldar á að hún gengi gegn grundvallarreglu EES-réttar um staðfesturétt lögaðila, sbr. 31. og 34. gr. EES-samningsins. Þannig var ekki talið að unnt væri að skattleggja aðila mismunandi eftir því hvort lánveitandi skattaðilans væri innlent eða erlent félag. Í 2. tölul. 26. gr. breytingarlaganna, nr. 56/2017, kom fram að gildistöku ákvæðisins yrði frestað þannig að ákvæðið kæmi til framkvæmda 1. janúar 2018. Í nefndarálit meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar frá 22. maí 2017, þskj. 858 – 385. mál, er bent á að brottfall undanþágunnar kunni að koma niður á eðlilegri fjármögnun innan samstæðu. Meiri hluti nefndarinnar lagði til að fjármála- og efnahagsráðuneytið tæki til skoðunar hvernig tryggja mætti að brottfall undanþágunnar kæmi ekki niður á eðlilegri fjármögnun innan samstæðu sem beindist ekki að því að takmarka skattgreiðslur. Með 48. gr. laga nr. 96/2017 var brottfalli undanþágunnar frestað til 1. janúar 2019.

Markmið ákvæðis 57. gr. b tekjuskattslaga er að sporna við skattasniðgöngu vegna tilfærslu á hagnaði milli landa með vaxtagreiðslum milli tengdra aðila. Í sameiginlegri aðgerðaáætlun OECD-ríkjanna sem kennd er við BEPS (e. Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) er fjallað um takmarkanir á frádrætti vaxtagjalda í fjórðu aðgerðaáætluninni. Þar kemur fram að hættan á skattasniðgöngu sé fyrst og fremst til staðar vegna lánveitinga hjá alþjóðlegum félagasamstæðum og því geti ríki ákveðið að gildissvið reglnanna taki eingöngu til slíkra samstæðna, að því gefnu að reglurnar séu í samræmi við kröfur Evrópuréttar.

Evrópusambandsríkin hafa sett sér sameiginlegar reglur um vaxtafrádrátt en í áður nefndri skattasniðgöngutilskipun nr. 2016/1164 eru sérstök ákvæði um takmörkun á vaxtafrádrætti í 2. kafla tilskipunarinnar. Af 7. mgr. inngangsorða tilskipunarinnar og 1. mgr. 4. gr. má ráða að aðildarríkjum sé heimilt að veita innlendum samstæðum sem njóta heimildar til samsköttunar undanþágu frá reglum um takmörkun á heimild til vaxtafrádráttar.

Skattasniðgöngutilskipunin verður skuldbindandi fyrir aðildarríki Evrópusambandsins í byrjun árs 2019. Eins og fram hefur komið hefur tilskipunin ekki verið innleidd í EES-

samninginn og er því ekki skuldbindandi fyrir Ísland, Noreg og Liechtenstein rétt eins og aðrar tilskipanir ESB í skattamálum.

Í ljósi þess að ákvæði um takmarkanir á frádrætti vaxtagjalda hefur þann megintilgang að koma í veg fyrir tilfærslu á hagnaði á milli skattsvæða hjá félagasamstæðum sem starfa þvert á landamæri er í frumvarpi þessu lagt til að slíkar reglur gildi ekki um innlendar samstæður sem njóta heimildar til samsköttunar skv. 55. gr. tekjuskattslaga. Almennar reglur um að viðskipti milli tengdra aðila skuli fara fram í samræmi við armslengdarsjónarmið gilda áfram að fullu þótt sérstakt ákvæði um takmörkun vaxtafrádráttar eigi ekki við um slík viðskipti.

3.3. Útleiga vinnuafls.

Síðustu ár hefur erlendum starfsmönnum fjölgað mjög hér á landi. Það getur haft jákvæð áhrif í för með sér, m.a. á vöxt hagkerfisins, en einnig neikvæðar afleiðingar. Í því sambandi má nefna að laun erlendra starfsmanna hafa í mörgum tilvikum verið undir kjarasamningsbundnum lágmarkslaunum. Þá ber nú meira á svokallaðri „gerviverktöku“ sem lýsir sér í því að aðili kemur fram út á við sem verktaki en hefur í raun réttarstöðu launþega. Sökum þessa hefur verið erfiðleikum bundið fyrir skattyfirvöld að varpa ljósi á hvort raunverulegt samningssamband launþega sé dulið, ýmist undir formerkjum starfsmannaleigu eða verktöku, þ.m.t. í formi útsendra starfsmanna. Í því ljósi má ætla að ríkissjóður og sveitarfélög fari á mis við skatttekjur vegna vinnu erlendra manna hér á landi, auk þess sem ekki er greitt tryggingagjald af launum þeirra.

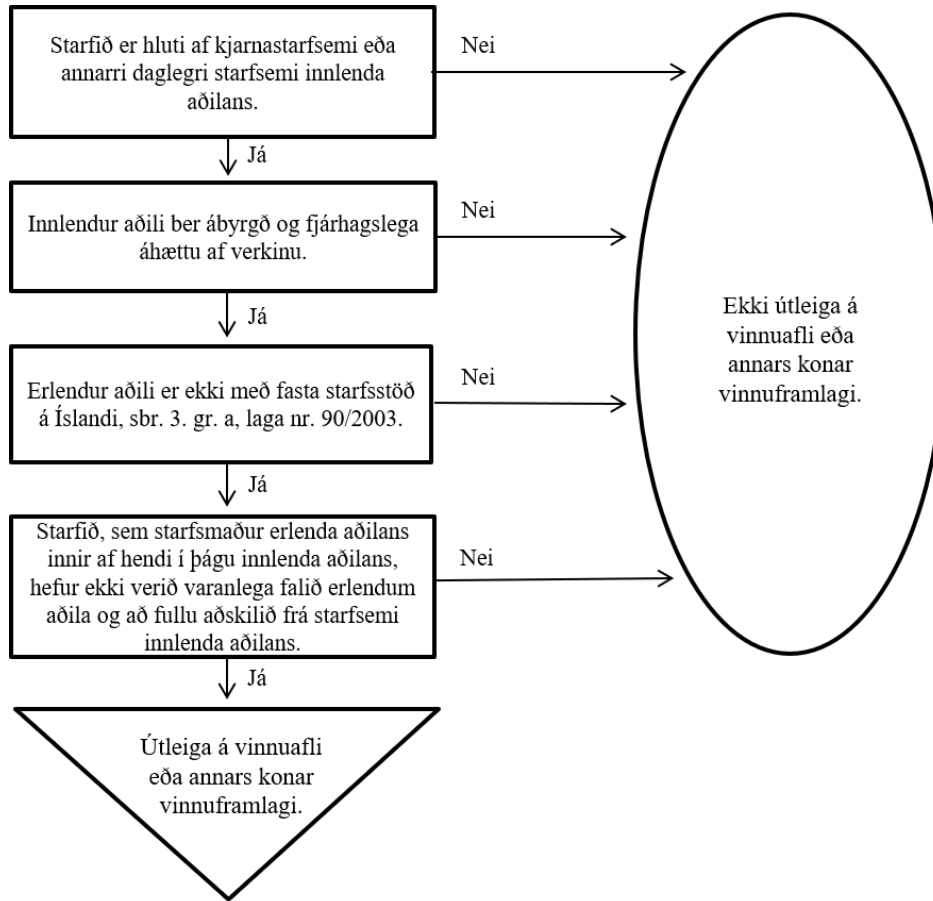
Þegar kemur að því að skýra hugtakið stafsmannaleiga í lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, nr. 45/1987, hafa skattyfirvöld talið sig bundin af þeim þrönga skilningi sem lagður hefur verið í hugtakið í lögum um stafsmannaleigur, nr. 139/2005. Skattyfirvöld hafa því talið að hugtakið ætti einungis við um skráðar stafsmannaleigur sem hafa þann eina tilgang að leigja út starfsmenn. Með lögum um aðgerðir gegn skattundanskotum og skattsvikum, nr. 77/2018, var stigið skref í þá átt að innleiða aðgerðir gegn skattundanskotum. Breytingar voru meðal annars gerðar á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda sem skilgreindu ábyrgð launagreiðanda á staðgreiðsluskilum aðila sem leigir út vinnuafli vegna starfa starfsmanna hér á landi til samræmis við ábyrgð launagreiðanda á staðgreiðsluskilum starfsmanna stafsmannaleigna. Í nefndaráliti efnahags- og viðskiptanefndar á 148. löggjafarþingi 2017–2018, þskj. 1149 – 561. mál, kemur fram að þessar breytingar gangi of skammt við innleiðingu á aðgerðum til koma í veg fyrir skattundanskot við útleigu á vinnuafli og hvatt til þess að þau mál yrðu skoðuð enn frekar.

Í frumvarpi þessu er lagt til að stigin verði næstu skref í að innleiða aðgerðir gegn skattundanskotum við útleigu vinnuafls. Með þeim breytingum sem nú eru lagðar til er nýrri málsgrein bætt við skilgreiningu á launagreiðanda í 7. gr. staðgreiðslulaga. Í málsgreininni er kveðið á um skilaskyldu innlendra notendafyrirtækja í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð vegna samninga sem gerðir eru við erlenda aðila um útleigu á vinnuafli eða annars konar vinnuframlag í þágu notendafyrirtækja. Af ákvæðinu leiðir að það tekur til allra þeirra samninga sem kveða á um vinnuframlag starfsmanna erlendra aðila fyrir innlenda aðila hér á landi í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð, að uppfylltum skilyrðum sem talin eru upp í ákvæðinu. Gert er ráð fyrir að ákvæðið eigi einungis við um aðila hér á landi sem hafa með höndum atvinnustarfsemi sem fellur undir byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð samkvæmt skilgreiningu í F-bálki í ÍSAT2008, íslenskri atvinnugreinaflokkun. Gert er ráð fyrir þessari afmörkun ákvæðisins í ljósi fjölda álitaefna í þessu sambandi hjá skattyfirvöldum þegar um ræðir atvinnustarfsemi sem fellur undir byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð. Þá má nefna að með lögum nr. 75/2018, um breytingu á lögum um útsenda starfsmenn og skyldur

erlendra þjónustuveitenda, nr. 45/2007, var gerð sambærileg afmörkun á starfsemi eins og hér um ræðir. Þá má einnig nefna að með lögum nr. 37/2019, sem breyttu lögum um opinber innkaup, nr. 120/2016, var nýju ákvæði um keðjuábyrgð verktaka aukið við lögin. Ákvæðið var einkum sett með það að markmiði að sporna við mögulegri misnotkun á vinnuafli, t.d. erlendu vinnuafli, hér á landi ásamt því að auka vitund kaupenda á sviði opinberra innkaupa.

Í ljósi þessa er markmið frumvarpsins að útvíkka ábyrgð og skyldu innlendra aðila í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð á skilum á staðgreiðslu, þ.e. þegar um er að ræða vinnu starfsmanna erlendra aðila fyrir innlenda aðila hér á landi, að tilteknum skilyrðum uppfylltum. Í fyrsta lagi er sett það skilyrði að starfsmenn vinni að kjarnastarfsemi innlands aðila eða við aðra daglega starfsemi hans, t.d. við bókhaldsvinnu, ræstingar o.fl. Í öðru lagi skal ábyrgð og fjárhagsleg áhætta vinnunnar liggja hjá innlenda aðilanum. Í þriðja lagi er það skilyrði að erlendir aðili sem sendir starfsmenn hingað til lands hafi ekki fasta starfsstöð hér á landi, sbr. 3. gr. a laga nr. 90/2003. Í fjórða og síðasta lagi er skilyrði að starf, sem starfsmaður erlenda aðilans innir af hendi í þágu innlenda aðilans, hafi ekki varanlega verið falið öðrum erlendum aðila og að fullu aðskilið frá starfsemi innlenda aðilans.

Litið hefur verið til danskrar skattframkvæmdar við útfærslu á þeirri leið sem farin er í frumvarpinu um skilgreiningu á útleigu vinnuafls eða annars konar vinnuframlagi. Einnig hefur verið stuðst við leiðbeiningarreglur tvísköttunarsamningsfyrirmyndar OECD sem gefnar hafa verið út með samningsfyrirmyndinni, sbr. 8.–8.28. mgr. leiðbeiningarreglna við 15. gr. samningsfyrirmyndarinnar. Í ljósi framangreinds er mikilvægt að heildarmat fari fram á því samningssambandi sem ríkir á milli innlenda aðilans og þess erlenda, þ.e. að efni samningssambandsins gangi framur formi þess. Heiti samnings skiptir þar af leiðandi ekki öllu máli í þessu sambandi heldur raunverulegur tilgangur samningsaðila. Þá ná hugtökin „útleiga á vinnuafli“ eða „annars konar vinnuframlag“ ekki eingöngu til samninga sem gerðir eru við starfsmannaleigur heldur einnig til þjónustusamninga, verksamninga eða annars konar samninga, að því gefnu að fyrrnefnd skilyrði séu uppfyllt. Þannig yrði litið svo á að slíkir samningar fælu í sér útleigu á vinnuafli eða annars konar vinnuframlag ef þeir leiddu það af sér að starfsmenn erlends aðila kæmu hingað til lands til að vinna að umsömdu verki, jafnvel þrátt fyrir að einungis afmarkaður hluti samningsins kvæði á um slíkt. Til nánari skýringar á því mati sem fram fer má hafa flæðirit á mynd 3 til hliðsjónar:



Mynd 3. Hér má sjá flæðirit til skýringar á því mati sem fram fer þegar ákvarða skal hvort um útleigu á vinnuafli sé að ræða eða annars konar vinnuframlagi.

4. Samræmi við stjórnarskrá og alþjóðlegar skuldbindingar.

Efni frumvarpsins gefur ekki tilefni til að ætla að það stangist á við stjórnarskrá.

Í frumvarpinu er leitast við að bregðast við athugasemdum ESA vegna samsköttunarreglna, reglna um nýtingu eftirstöðva rekstrartaps og útsenda starfsmenn.

5. Samráð.

Ákvæði frumvarpsins um útleigu vinnuafls er byggt á tillögum starfshóps sem í áttu sæti fulltrúar fjármála- og efnahagsráðuneytisins og ríkisskattstjóra. Áform um lagasetninguna voru kynnt á vettvangi ráðuneytisstjóra. **Einnig voru drög að frumvarpinu kynnt í opinni samráðsgátt stjórnvalda dagana 9.-23. september 2020... Í VINNSLU**

6. Mat á áhrifum.

Talið er að ákvæði frumvarpsins um samsköttun muni hafa einhvern aukinn kostnað í för með sér, a.m.k. til skemmri tíma lítið, þar sem opnað er fyrir samsköttun með innlendum hluta samstæðna sem ná út fyrir landsteinana og nýtingu endanlegs taps hjá erlendu samstæðufélagi. Engin leið er þó til að meta þau áhrif í krónum á þessu stigi en þau munu koma fram sem lækkun á tekjuskatti lögðila vegna samnýtingar og nýtingar á rekstrartapi innan samstæðunnar strax, sem ella hefði komið fram á lengri tíma.

Ákvæði frumvarpsins um undanþágur frá ákvæðum tekjuskattslaga um takmarkanir á frádrætti vaxtagjalda er ekki talið líklegt til að hafa aukinn kostnað í för með sér fyrir ríkissjóð þar sem aldrei hefur komið til þess að ákvæðið nái til innlendra samstæðna.

Við mat á áhrifum ákvæðis frumvarpsins um útsenda starfsmenn á tekjur hins opinbera er lítið til beinna áhrifa á tekjuskatt einstaklinga, útsvar og tryggingagjald. Við áhrifamat fyrri frumvarpa sama efnis sem ekki náðu fram að ganga var stuðst við fjöldatölur frá Vinnuálastofnun yfir starfsmenn erlendra þjónustufyrirtækja sem störfuðu á Íslandi 2017 og launatölfræði sambærilegs hóps launþega á Íslandi úr álagningarskrá tekjuskatts einstaklinga til viðmiðunar og byggð upp líkleg tekjudreifing fyrir starfsmenn erlendu þjónustufyrirtækjanna sem um ræðir. Að teknu tilliti til sóttvarnaraðgerða og stöðu á vinnumarkaði um þessar mundir en jafnframt vísbendinga um umsvif framundan í byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð eru áhrif ákvæðisins á skatttekjur talsvert óviss. Ætla má að tekjuskattur einstaklinga, að teknu tilliti til persónuafsláttar til útsvars, gæti aukist um allt að 100 millj. kr. á ári að meðaltali út tímabil fimm ára fjármálaáætlunar, og tryggingagjald um allt að 200 millj. kr. á ári að meðaltali. Sömuleiðis munu sveitarfélögin njóta góðs af ákvæði þessu. Þannig eru metin heildaráhrif á tekjur hins opinbera allt að 300 millj. kr. á ári.

Um einstakar greinar frumvarpsins.

Um 1. gr.

Lagt er til í a-lið ákvæðisins að dótturfélögum félaga í aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins, aðildarríkjum stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum, sem staðsett eru hér á landi verði heimil samsköttun með innlendum samstæðufélögum. Heimildin er bundin þeim skilyrðum sem kveðið er á um í 55. gr. laganna.

Í b-lið ákvæðisins er orðaröð lítillaga breytt í kjölfar breytinganna í a-lið.

Í c-lið ákvæðisins er bætt inn orðinu „skráðra“ í átt til frekari skýrleika að um sé að ráða félög sem skráð eru í aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins, aðildarríkjum stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum,

Í 1. mgr. d-liðar ákvæðisins er lagt til að félög í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum, geti sótt um samsköttun með innlendum samstæðufélögum þannig að hægt sé, að uppfylltum skilyrðum, að draga endanlegt tap við lok atvinnurekstrar í ríkinu, frá tekjum eins eða fleiri hérlendra samskattaðra hlutafélaga áður en tekjuskattur er reiknaður. Skilyrði frádráttar er að skattaðili sýni fram á að tapið muni ekki nýtast með öðrum leiðum. Gera verður ríkar kröfur til sönnunar að þessu leyti. Þá er undirstrikað að skilyrði fyrir nýtingu taps erlends félags er að tapið hafi myndast samkvæmt sambærilegum reglum og gilda hér á landi. Er hér verið að vísa jafnt til reglna um skattskyldu tekna, sbr. ákvæði II kafla og reglna um frádráttarbæran rekstrarkostnað, sbr. ákvæði 31. gr.

Í 2. mgr. d-liðar er lagt til að innlendum félögum undir sameiginlegu eignarhaldi samstæðufélaga innan Evrópska efnahagssvæðisins, aðildarríkis stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða Færeyjum verði heimil samsköttun. Önnur skilyrði ákvæðisins gilda að öðru leyti, m.a. að hið erlenda móðurfélag sækji um fyrir hönd dótturfélaga

sinna, eignarhlutfall sé eigi minna en 90%, eignarhald hafi varað allt reikningsárið, félagsform sé í sambærilegt 1. tölul. 1. mgr. 2. gr og samsköttuð félög hafi sama reikningsár. Í lok málsliðarins er gerð krafa um að sýna þurfi fram á að uppfyllt sé skilyrði um 90% eignarhlutfall og á það jafnt við í umsókn um samsköttun sem og í framtali hvers árs. Næg sönnun að þessu leyti væri t.d. undirritaður endurskoðaður ársreikningur þar sem fram koma upplýsingar um eignarhald í ársbyrjun og árslok auk breytinga innan ársins.

Í e-lið ákvæðisins er lagt til að fella brott ákvæði 5. mgr. 55. gr. um að tap í fastri starfsstöð sé aðeins frádráttarbært hjá íslensku félagi að ekki sé unnt að jafna tapið hjá erlendu félagi föstu starfsstöðvarinnar.

Um 2. gr.

Í a-lið ákvæðisins er 2. másl. 2. mgr. 57. gr. b laganna lítillega breytt til að koma í veg fyrir mistúlkun á ákvæðinu.

Í b-lið ákvæðisins kemur fram að ákvæði 1. mgr. 57. gr. b um takmarkanir á heimilum frádrætti vaxtagjalda eigi ekki við í tilvikum þar sem vaxtagjöld eru greidd vegna lánaviðskipta innan samstæðu þar sem öll félög samstæðunnar eru heimilisföst á Íslandi og félögin hafa hlotið heimild til samsköttunar á grundvelli 55. gr.

Um 3. gr.

Ákvæðið felur í sér að b-liður 3. mgr. 57. gr. b mun ekki falla úr gildi 1. janúar 2019 og þarfnast að öðru leyti ekki skýringar.

Um 4. gr.

Lagt er til að nýrri málsgrein verði bætt við 7. gr. laganna. Gert er ráð fyrir að innlendir aðili í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð sem nýtir vinnuafli erlends aðila á grundvelli samnings um útleigu á vinnuafli eða samnings um annars konar vinnuframlag teljist launagreiðandi, að þeim skilyrðum uppfylltum sem talin eru upp í ákvæðinu. Hann mun þar af leiðandi teljast vera launagreiðandi umræddra starfsmanna sem bera takmarkaða skattskyldu hér á landi, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga um tekjuskatt, eða eftir atvikum þeirra starfsmanna sem bera ótakmarkaða skattskyldu hér á landi, sbr. 1. gr. sömu laga, þ.e. í þeim tilvikum þegar starfsmennirnir dveljast hér á landi lengur en 183 daga á sérhverju 12 mánaða tímabili. Gert er ráð fyrir því að ákvæðið eigi einungis við um atvinnustarfsemi sem fellur undir byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð, sbr. F-bálk ÍSAT2008, íslenskrar atvinnugreinaflokkunar. Í þessu sambandi verður fyrst og fremst horft til raunverulegrar starfsemi sem viðkomandi aðili hefur með höndum, m.a. til opinberra skráningargagna aðilans og annarra gagna sem varpað getað ljósi á raunverulega starfsemi aðilans. Jafnframt skal tekið fram að hugtakið „erlendir aðili“ í breytingartillögunni nær bæði til fyrirtækja og sjálfstætt starfandi einstaklinga.

Eftirfarandi fjögur skilyrði þurfa að vera uppfyllt:

1. Starfið sem starfsmaður erlends aðila innir af hendi sé hluti af kjarnastarfsemi eða annarri daglegri starfsemi innlends aðila. Við skilgreiningu á því hvaða vinna fellur undir kjarnastarfsemi innlends aðila er fyrst og fremst horft til raunverulegrar atvinnustarfsemi sem viðkomandi aðili hefur með höndum. Einnig þarf að fara fram sambærileg skoðun á starfsemi erlenda aðilans, en sambærileg starfsemi rennir stöðum undir að unnið sé að kjarnastarfsemi innlenda aðilans. Í ákvæðinu kemur einnig fram að starfið geti verið hluti af annarri daglegri starfsemi innlenda aðilans. Undir daglega starfsemi fellur til dæmis bókhaldsvinna, ræstingar og önnur störf sem falla almennt til í rekstri fyrirtækja þrátt

fyrir að vera ekki hluti af eiginlegri kjarnastarfsemi þeirra. Til nánari skýringa á fyrsta skilyrðinu má nefna neðangreint dæmi:

Íslenskur byggingarverktaki fær erlenda verkfræðistofu til að útvega starfsmann til að sinna verkstjórn þar sem starfsmenn íslenska fyrirtækisins hafa ekki tíma til að sinna því vegna annarra verkefna. Starf erlenda verkfræðingsins er sambærilegt við þau störf sem aðrir verkstjórar íslenska byggingarverktakans sinna og kemur erlendi verkfræðingurinn jafnframt fram fyrir hönd íslenska byggingarverktakans. Af því leiðir að starfið er hluti af kjarnastarfsemi íslenska byggingarverktakans. Starfið fellur því undir útleigu á vinnuafli samkvæmt ákvæðinu.

2. Ábyrgð og fjárhagsleg áhætta verksins sé hjá innlenda aðilanum. Í þessu sambandi er mikilvægt að ákvarða hvort innlendi eða erlendi aðilinn ber meginábyrgð á og fjárhagslega áhættu af verkinu. Þegar ábyrgð og fjárhagsleg áhætta er metin í þessu samhengi skal heildarmat framkvæmt og eftirfarandi atriði höfð til hliðsjónar, en sambærileg viðmið er að finna í bókun V við 15. gr. tvísköttunarsamnings Norðurlandanna sem tók gildi 1. janúar 1998 og í leiðbeiningarreglum tvísköttunarsamningsfyrirmyndar OECD:
 - a. Hver ber ábyrgð á verkstjórn?
 - b. Hver hefur vinnustað til umráða og ber ábyrgð á honum?
 - c. Hvernig er greiðsla til erlenda aðilans ákvörðuð, þ.e. er hún miðuð við tíma sem nýttur er eða er samhengi milli greiðslunnar til erlenda aðilans og launanna sem starfsmaðurinn fær?
 - d. Hver útvegar vinnutæki og efni til verksins?
 - e. Hver ákvarðar fjölda starfsmanna sem erlendi aðilinn sendir og hæfniskröfur þeirra?
 - f. Hver ákvarðar orlofstíma og skipuleggur vinnu starfsmanna erlends aðila?
3. Erlendur aðili sem sendir starfsmenn hingað til lands til að inna af hendi starf fyrir innlenda aðila hafi ekki fasta starfsstöð hér á landi, sbr. 3. gr. a laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.
4. Starf, sem starfsmaður erlenda aðilans innir af hendi í þágu innlenda aðilans, hafi ekki varanlega verið falið öðrum erlendum aðila og að fullu aðskilið frá starfsemi innlenda aðilans.

Við framkvæmd ákvæðisins er rétt að hafa í huga að innlenda aðilanum sem nýtir vinnuafli í kjarnastarfsemi sinni eða annarri daglegri starfsemi ber eingöngu að halda eftir staðgreiðslu og öðrum launatengdum gjöldum af greiðslu til erlenda aðilans en launagreiðslan sjálf fer fram af hálfu erlenda aðilans til sinna starfsmanna. Því er mikilvægt að erlendi aðilinn upplýsi innlenda aðilann sem nýtir vinnuaflið í sína þágu um launakjör þeirra til að réttum skatti og öðrum launatengdum gjöldum verði haldið eftir af hálfu innlenda aðilans. Liggi umræddar upplýsingar ekki fyrir ber innlenda aðilanum að halda eftir skatti og öðrum launatengdum gjöldum af heildarupphæð reikninga sem gefnir hafa verið út af erlenda aðilanum, sbr. eftirfarandi dæmi:

- Mikael býr í Þýskalandi og þýskur vinnuveitandi leigir hann út. Umsamið verð er 1.000.000 kr., sem getur hvort sem er verið þóknun fyrir unnar klukkustundir eða umsamið verð fyrir verkefnið. Mikael fær 500.000 kr. í laun. Tekjuskattur og önnur launatengd gjöld eru reiknuð á eftirfarandi hátt:

Mánaðarlaun	500.000 kr.
Bifreiðahlunnindi	0 kr.

Dagpeningar	0 kr.
Ökutækjastyrkur	0 kr.
– greitt í lífeyrissparnað	-20.000 kr.
– viðbótarlífeyrissparnaður	0 kr.
Skattstofn	480.000 kr.

Reiknuð staðgreiðsla	171.269 kr.
– persónuafsláttur	-54.628 kr.
– uppsafnaður persónuafsláttur	0 kr.
Staðgreiðsla alls	116.641 kr.
Útborguð laun	363.359 kr.

Tryggingagjald o.fl.

Mótframlag launagreiðanda	40.000 kr.
Tryggingagjaldsstofn	540.000 kr.
Tryggingagjald	34.290 kr.

Í uppgjöri milli innlenda aðilans og þess erlenda eru dregnar frá þær fjárhæðir sem launagreiðandanum ber að halda eftir og skila í ríkissjóð. Um er að ræða staðgreiðslu og tryggingagjald, samtals að fjárhæð 150.931 kr., auk þess sem standa þarf skil á framlagi launþegans í lífeyrissjóð auk mótframlags launagreiðanda, samtals 60.000 kr. Innlenda aðilanum ber því samtals að halda eftir 210.931 kr. af heildarfjárhæð reikningsins vegna starfsmanns erlenda aðilans. Hefðu upplýsingar um laun Mikaela ekki legið fyrir hefði innlenda aðilanum hins vegar borið að halda eftir skatti af allri reikningsfjárhæðinni og staðgreiðsla og launatengd gjöld því orðið mun hærri.

Í ákvæði þessu er jafnframt lagt upp með að skýra beri umrædda skilaskyldu á staðgreiðslu hjá innlenda aðilanum á þann veg að ábyrgð hans taki einnig til þess þegar undirverktaki erlenda aðilans er látinn leggja til starfsmenn sem koma hingað til lands og inna af hendi vinnu út frá skilgreindu verki upphaflegs samnings innlends og erlends aðila. Af þessu leiðir að ekki er þörf á beinu samningssambandi milli innlends aðila og undirverktaka erlends aðila svo að skilaskylda innlends aðila sé til staðar sem launagreiðanda erlendu starfsmannanna í skilningi staðgreiðslulaga.

Sem dæmi má nefna ef innlendir aðili A gerir samning við erlendan aðila B um vinnu tiltekens verks hér á landi er ekki nauðsynlegt að A geri samning við undirverktaka C um vinnu starfsmanna C að verkinu eða afmörkuðum hluta þess að því gefnu að skilyrði 4. gr. frumvarpsins séu uppfyllt. Ábyrgð innlenda aðilans nær því samkvæmt frumvarpinu til allra starfsmanna erlendra aðila sem koma að verki sem samið hefur verið um við innlenda aðilann. Það er því á ábyrgð innlenda aðilans að skila staðgreiðslu af launum allra starfsmanna sem koma að tilteknu verki hér á landi, óháð því hvar í „keðjunni“ þeirra vinnuveitandi er staðsettur. Í þessu sambandi hefur almennt verið talað um svokallaða „keðjuábyrgð“, þ.e. að ábyrgð innlends aðila sé til staðar á skilum á staðgreiðslu af launum og öðrum launatengdum gjöldum allra starfsmanna erlendra aðila sem koma á einhvern hátt að því verki sem samið hefur verið um.

Inntak keðjuábyrgðar þessarar má rekja til gildandi Evrópulöggjafar í tengslum við störf útsendra starfsmanna, sbr. tilskipun Evrópusambandsins 2014/67/ESB. Umrædd keðjuábyrgð samræmist gildandi Evrópulöggjöf þar sem í 12. gr. tilskipunarinnar er sérstaklega tekið fram að tilskipunin sé ekki eingöngu afmörkuð við laun og launatengd gjöld starfsmanna heldur geti einnig náð til skatta og annarra opinberra gjalda. Í þessu sambandi má nefna að ýmsar Evrópuþjóðir hafa tekið upp í sína löggjöf reglur um ábyrgð innlendra aðila á launum, sköttum, öðrum opinberum gjöldum og upplýsingagjöf í tengslum við störf starfsmanna erlendra aðila fyrir innlenda aðila. Þá hafa lönd á borð við Austurríki, Þýskaland, Spán, Ítalíu og Holland sett reglur um ábyrgð innlends aðila á tekjuskatti og tryggingagjaldi vegna launa erlendra starfsmanna. Enn fremur má nefna að lönd á borð við Finnland og Ítalíu hafa tekið upp sérstakar reglur um ábyrgð notendafyrirtækis og/eða aðalverktaka á ítarlegri upplýsingagjöf til skattýfirvalda.

Með ákvæðinu er lagt upp með að sé notendafyrirtæki hluti af fyrirtækjasamstæðu teljist móðurfélagið launagreiðandi. Sama á við um annað félag ef það er stjórnandi notendafyrirtækisins sem um ræðir hverju sinni.

Um 5. gr.

Gert er ráð fyrir því að ákvæði 4. gr. komi til framkvæmda 1. júlí 2021 og launagreiðendum og launþegum þannig veittur tími til aðlögunar á breytingunni. Að öðru leyti þarfnast greinin ekki skýringa.