

149. löggjafarþing 2018–2019.

Þingskjal x — x. mál.

Stjórnarfrumvarp.

Frumvarp til laga

um breytingu á ýmsum lögum vegna skattlagningar tekna erlendra lögaðila í lágs-kattaríkjum, samsköttunar félaga, takmörkunar á frádrætti vaxtagjalda og skattlagningar á útsenda starfsmenn.

Frá fjármála- og efnahagsráðherra.

I. KAFLI

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

1. gr.

Samsköttun félaga.

Eftirfarandi breytingar verða á 55. gr. laganna:

- a. Á undan orðinu „fastar starfsstöðvar“ í 2. málsl. 1. mgr. kemur: dótturfélög og.
- b. 5. mgr. orðast svo: Heimilt er að draga frá eftirstöðvar rekstrartapa hjá dótturfélagi með heimilisfesti í aðildarríki Evrópska efnahagssvæðisins, aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum hjá íslensku félagi ef skattaðili sýnir fram á að dótturfélagi sé ekki unnt að nýta tapið síðar í því ríki þar sem það hefur heimilisfesti.

2. gr.

Skattlagning tekna erlendra lögaðila í lágs-kattaríkjum.

57. gr. a laganna orðast svo:

CFC-félag er hvers konar lögaðili, s.s. félag, sjóður, stofnun eða föst starfsstöð, sem er heimilisfastur eða skráður í erlendu ríki eða svæði innan ríkis þar sem í gildi eru ívilnandi skattareglur þannig að raunskattlagning í hinu erlenda ríki er almennt lægri en 2/3 skattlagningar samkvæmt hérlendum reglum.

Skattskyldur aðili, skv. 1. og 2. gr., sem á beint eða óbeint hlut í CFC-félagi, sbr. 1. mgr., skal í samræmi við raunverulegt eignarhald sitt í félaginu greiða tekjuskatt af skattskyldum tekjum þess, sbr. 5. mgr., án tillits til úthlutunar, fari hann sjálfur eða hann ásamt innlendum aðilum og/eða aðilum honum tengdum sbr. 7. mgr. með meira en helming eignarhalds eða stjórnunarleg yfirráð yfir CFC-félaginu. Það á einnig við ef hann sjálfur eða hann sjálfur ásamt innlendum og/eða tengdum aðilum á samtals rétt til meira en helming hlutdeildar við úthlutun fjármuna og/eða eigna frá CFC-félaginu.

Ákvæði 2. mgr. á við hafi eitt eða fleiri skilyrði hennar verið uppfyllt á einhverjum tímapunkti innan tekjuársins og skal við skattlagningu tekið mið af tímabili eignarhalds, eignarhlutfalls og stjórnunarlegra yfirráða.

Til grundvallar mati á því hvort skilyrði 2. mgr. séu uppfyllt skal skattaðili árlega skila upplýsingum, þ.m.t. ársreikningum, um CFC-félag á því formi sem ríkisskattstjóri ákveður. Upplýsingar skulu veittar óháð rekstrarniðurstöðu CFC-félags.

Tekju- og kostnaðarliðir samkvæmt ársreikningi skulu ákvarðaðir og eftir atvikum leiðréttir í samræmi við hérlandar reglur um ársreikninga, eftir því sem við á. Ársreikningur skal unninn í gjaldmiðli skráningarlands eða aðalstarfrækslugjaldmiðli CFC-félags. Liggi ekki fyrir ársreikningur CFC-félags skal hann útbúinn í samræmi við framangreint. Umreikningur erlends gjaldmiðils yfir í íslenskar krónur fer eftir ákvæði 2. mgr. 91. gr. Skattalegar ráðstafanir ráðast af skattalegri stöðu hérlands skattaðila og eru tekjurnar skattskyldar sem tekjur af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi samkvæmt B-lið 7. gr. óháð tegund tekna.

Við ákvörðun á hlutdeild skattaðila í skattskyldum tekjum, og eftir atvikum samsvarandi tapi á móti tekjum CFC-félags, skal miða við raunverulegt eignarhald skattaðila í félaginu. Við mat á raunverulegu eignarhaldi skal m.a. horft til beins og/eða óbeins eignarhalds, atkvæðisréttar eða annarra áhrifa á stjórnun félagsins, réttar til hlutdeildar við úthlutun fjármuna eða eigna frá CFC-félaginu sem og annarra fjárhagslegra réttinda. Ef skattaðili heldur því fram að formlegt eignarhald gefi ekki rétta mynd af raunverulegu eignarhaldi ber honum að sýna fram á slíkt með öyggjandi hætti.

Með tengslum skv. 2. mgr. er átt við eftirfarandi:

- a. Aðila þar sem annar aðilinn fer beint og/eða óbeint með a.m.k. fjórðung eignarhalds eða atkvæðisréttar í hinum aðilanum eða hefur tilkall til a.m.k. fjórðungs fjármuna og/eða eigna hins aðilans;
- b. Einstaklinga sem tengjast sifjaréttarlegum böndum, s.s. þeir sem eru í hjúskap eða staðfestri samvist, óvígðri sambúð, systkini og einstaklingar sem eru skyldir í beinan legg;
- c. Aðila sem standa saman í fjárfestingum eða eru í öðru nánú samstarfi sem þeir hafa sameiginlega fjárhagslega hagsmuni af; og/eða
- d. Lögaðila sem eru beint og/eða óbeint í meirihlutaeigu eða undir stjórnunarlegum yfirráðum tengdra aðila samkvæmt einhverjum ofangreindum staflið.

Tekjur sem stafa af raunverulegri atvinnustarfsemi CFC-félags teljast ekki til skattskyldra tekna skv. 2. mgr., enda sýni skattaðili fram á með öyggjandi hætti að um raunverulega atvinnustarfsemi sé að ræða. Eftirfarandi tekjur CFC-félags eru þó alltaf skattskyldar að frádregnum beinum kostnaði við öflun þeirra:

- a. vextir og aðrar tekjur af fjáreignum;
- b. þóknanir og aðrar tekjur af óefnislegum réttindum;
- c. arður og söluhagnaður hlutabréfa;
- d. tekjur af trygginga- og bankastarfsemi og annarri fjármálastarfsemi;
- e. tekjur vegna viðskipta þegar CFC-félagið leggur lítið eða ekkert af mörkum til að auka verðmæti hins selda eða leigða; og/eða
- f. tekjur sem hafa lítil eða engin tengsl við heimilisfestar- eða skráningarríki CFC-félagsins.

Sé CFC-félag heimilisfast eða skráð í ríki innan aðildarríkja Evrópska Efnahagssvæðisins eða aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum á 2. mgr. ekki við ef starfsemi CFC-félagsins telst til raunverulegrar atvinnustarfsemi og skattskyldar tekjur skv. a.-f. liðum 8. mgr. nema minna en þriðjungur af heildartekjum félagsins.

Hlutdeild skattaðila í sannanlegu tapi CFC-félags er einungis heimilt að færa til frádráttar skv. 8. tölul. 31. gr. á móti hlutdeild hans í síðar reiknuðum hagnaði sama CFC-félags. Tap verður að hafa myndast við öflun skattskyldra tekna samkvæmt ákvæði þessu. Ekki er heimilt að nýta tap sem myndaðist fyrir rekstrarárið 2010 og tap yfirfærast að hámarki í 10 ár frá því ári þegar það myndaðist. Hverjum skattaðila er eingöngu heimilt að færa til frádráttar hlutdeild sína í tapi sem myndaðist á eignarhaldstíma hans í CFC-félaginu.

Hafi CFC-félag úthlutað fjármunum til skattaðila skal úthlutunin ekki talin til skattskyldra tekna hjá honum nema að því marki sem hún er hærri en þær tekjur félagsins sem skattlagðar hafa verið á grundvelli ákvæðis þessa.

Skattaðila er heimilt að draga frá skatti sannanlega greiddan sams konar skatt erlendis af sömu tekjum félagsins fyrir sama tímabil. Frádráttur þessi getur aldrei orðið hærri en sem nemur þeim skatti sem lagður er á tekjurnar hér á landi.

Ráðherra skal setja reglugerð um nánari framkvæmd þessarar greinar.

3. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 57. gr. b laganna:

- a. 2. málslíður 2. mgr. 57. gr. b 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. 57. gr. b laganna orðast svo: vaxtagjöld eru greidd vegna lánaviðskipta innan samstæðu sem nýtur heimildar til samsköttunar skv. 55. gr. laganna 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.

4. gr.

3. gr. laganna, sbr. lög 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.

5. gr.

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

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

- a. Starfið er hluti af kjarnastarfsemi eða annarri daglegri starfsemi innlenda aðilans.
- b. Ábyrgð og fjárhagslega áhætta verksins er hjá innlenda aðilanum.
- c. Erlendi aðilinn sem sendir starfsmenn til landsins er ekki með fasta starfsstöð hér á landi, sbr. 3. gr. A, laga nr. 90/2003 um tekjuskatt.
- d. Starfinu sem starfsmaður erlenda aðilans innir af hendi í þágu innlenda aðilans hefur ekki verið varanlega útvistað til erlends aðila og að fullu aðskilið frá starfsemi innlenda aðilans.

Notendafyrirtæki samkvæmt þessari málsgrein telst einnig launagreiðandi þess fyrirtækis sem gert hefur þjónustusamning sem byggir á samningi um útleigu á vinnuafli eða annars konar vinnuframlagi, 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 notendafyrirtækisins sem um ræðir hverju sinni.

6. gr.

Gildistaka.

Lög þessi öðlast gildi 1. janúar 2019.

Ákvæði 1. og 2. gr. koma til framkvæmda við álagningu opinberra gjalda árið 2020 vegna tekna ársins 2019 og eigna í lok þess árs.

Ákvæði 5. gr. kemur til framkvæmda 1. júlí 2019.

Greinargerð.

Hér byrjar meginmál greinargerðar.

Til athugunar: Nota ber sérstaka stíla fyrir kafla- og greinarnúmer og fyrirsagnir. Fyrir almennan texta er notaður stíllinn „normal“.

Réttir tölu- og stafliðir fyrir þingskjöl eru undir Multilevel Lists – List Styles (stigskiptur listi – listastílar).

1. Inngangur.

Frumvarpið er samið í fjármála- og efnahagsráðuneytinu. Í frumvarpinu felast í fyrsta lagi breytingar á 55. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003, sem fela annars vegar í sér 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. Hins vegar er lagt til að innlendum skattaðila verði heimilt að nýta eftirstöðvar rekstrartapa hjá dótturfélagi með heimilisfesti í framangreindum ríkjum ef hann sýnir fram á að dótturfélagi hans sé ekki unnt að nýta tapið síðar í því ríki þar sem það hefur heimilisfesti.

Í öðru lagi felur frumvarpið í sér endurskoðun á núgildandi ákvæði 57. gr. a, hinu svokallaða CFC-ákvæði (*e. Controlled Foreign Corporations*) í átt til frekari skýringar og með hliðsjón af þeim tillögum sem lagðar hafa verið fram á alþjóðavettvangi og fjallað verður nánar um. Líkt og á við um núgildandi ákvæði er megintilgangur ný ákvæðis að heimila skattlagningu CFC-tekna hér á landi til að sporna gegn því að innlendir skattaðilar flytji fjármagn til svæða eða ríkja sem leggja á lága eða enga skatta í þeim tilgangi að lágmarka eða komast undan skattlagningu á Íslandi.

Í þriðja lagi 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.

Í fjórða lagi 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 vinnuafis eða annars konar vinnuframlags í byggingastarfsemi eða mannvirkjagerð.

2. Tilfni 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.

Á haustmánuðum 2013 tóku OECD og G20-ríkin höndum saman um að berjast gegn alþjóðlegri skattasniðgöngu með sameiginlegri aðgerðaráætlun (*e. Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*). Um er að ræða eina umfangsmestu aðgerð með samhæfðum hætti á sviði alþjóðlegs skattaréttar í um þrjá áratugi. Markmiðið var að koma í veg fyrir að skattaðilar nýti misræmi í skattalöggjöf ríkja til að koma skattstofnum undan skattlagningu í heimaríki sínu

og takmarka þannig áhrif skaðlegrar skattaskipulagningar. Endanleg aðgerðaráætlun var lögð fram í október 2015 og frá þeim tíma hafa aðildarríki OECD, þ.á m. Ísland endurskoðað, bætt löggjöf sína og eftir atvikum lögfest ný lagaákvæði til að bregðast við hættunni á rýrnun skattstofna. Bættar reglur um skattlagningu CFC-félaga og þunna eiginfjármögnun eru meðal þeirra áhersluatriða sem fram koma í BEPS- aðgerðaráætluninni.

Núgildandi ákvæði 57. gr. a hefur verið í gildi frá 1. janúar 2010 en nauðsynlegt þykir að skerpa á og styrkja ákvæðið með hliðsjón af þeirri alþjóðlegu þróun sem orðið hefur í þessum málaflokki, sbr. umfjöllun hér að framan, en markmið þeirra er að tryggja rétta dreifingu skatttekna og skapa varnaðaráhrif gegn skattaflóttu.

Þá má einnig geta þess að um mitt ár 2016 samþykkti framkvæmdarstjórn ESB samræmda löggjöf aðildarríkja til að sporna við skattasniðgöngu, þ.á m. um CFC-reglur.¹ Sú löggjöf byggist á BEPS-aðgerðaráætluninni. CFC-regluna er að finna þar í 7. og 8. gr. tilskipunarinnar.

Með vísan til framangreinds er talið nauðsynlegt að endurskoða núgildandi löggjöf, m.a. til að tryggja að Ísland fylgi þeirri þróun sem á sér stað innan nágrannalandanna.

Þá er í frumvarpinu að finna tillögu um að festa í sessi undanþágu fyrir innlend samstæðufélög 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 þann 1. janúar 2019, sbr. nefndarálit meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar á 148. löggjafarþing 2017–2018, þingskjal 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, en þörf er á að útvíkka og skilgreina enn frekar ábyrgð innlendra aðila á skattskilum starfsmanna erlendra aðila vegna vinnu hér á landi, sbr. nefndarálit efnahags- og viðskiptanefndar á 148. löggjafarþing 2017–2018, þingskjal 1149 – 561. mál.

3. Meginefni frumvarpsins.

3.1. Samsköttun félaga.

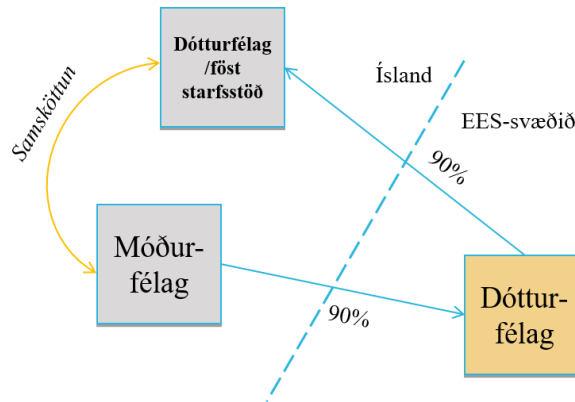
Lagðar eru til breytingar á 55. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003 sem fela í sér að dótturfélögum félaga í aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins, aðildarríkjum stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum, sem staðsett eru hér á landi, verði heimil samsköttun með innlendum samstæðufélögum. Breytingartillagan er lögð fram í því skyni að koma til móts við álit Eftirlitsstofnunar EFTA (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, hinn 27. mars 2018. Hinn 19. apríl 2018 hóf ESA frumkvæðisathugun á íslenskum samsköttunarreglum í kjölfar dóms EFTA-dómstólsins í máli E-15/16, *Yara International ASA gegn Noregi*, þar sem norskar samsköttunarreglur voru taldar brjóta gegn ákvæðum 31. og 34. gr. EES-samningsins um staðfesturétt.

Gerðar voru breytingar á ákvæði 55. gr. laga nr. 90/2003 með lögum nr. 77/2018 á vorþingi árið 2018 sem fólu í sér að föstum starfsstöðvum félaga í aðildarríkjum EES, EFTA og Færeyjum sem staðsettar eru á Íslandi var heimiluð samsköttun með innlendum

¹ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market.

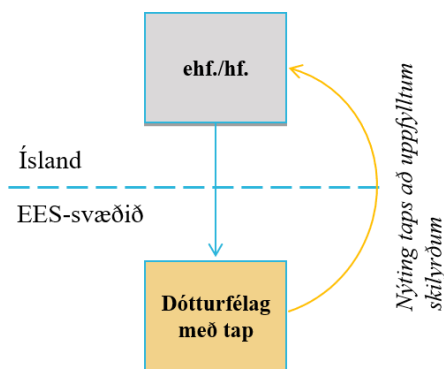
samstæðufélögum. Að mati ESA gengu þessar breytingar ekki nægjanlega langt þar sem athugasemdir ESA höfðu einnig snúið að heimildum til samsköttunar í tilviki dótturfélaga erlendra félaga.

Eftirfarandi mynd sýnir hvernig breytingin, ásamt breytingum með lögum nr. 77/2018, mun virka í framkvæmd.



Mynd I. Hér er um að ræða íslenskt ehf./hf. sem á yfir 90% hlutafjár í félagi innan EES-svæðisins, sem á yfir 90% hlutafjár í íslensku dótturfélagi eða rekur fasta starfsstöð hér á landi. Þá er litið á innlenda einingu samstæðunnar og samsköttun leyfð.

Þá er að auki lagt til að eftirstöðvar rekstrartapa hjá dótturfélagi í aðildarríki Evrópska efnahagssvæðisins, aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum verði því aðeins frádráttarbært hjá íslensku móðurfélagi þess að ekki hafi verið unnt að jafna tapið í heimilisfestarríki dótturfélagsins og sýnt sé fram á að ekki verði unnt að nýta tapið í framtíðinni í því ríki. Þannig þarf dótturfélag, sem er með skattalega heimilisfesti í öðru ríki, að sýna fram á að það hafi leitað allra leiða til að nýta skattalegt tap á viðkomandi reikningsskilatímabili í því ríki. Einnig þarf að vera ljóst að ómögulegt sé fyrir dótturfélagið að nýta tapið síðar, s.s. vegna slita þess. Sjá dæmi um þetta á mynd II.



Mynd II. Hér á íslenskt hlutafélag dótturfélag innan EES-svæðisins með tap sem mun ekki nýtast í heimilisfestarriki þess. Íslenska félaginu er þá heimilt að nýta tapið.

Vegna athugasemda ESA er felld brott það skilyrði sem sett var með lögum nr. 77/2018, að danskri og norski fyrirmynd, að tap fastrar starfsstöðvar sé því aðeins frádráttarbært 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. CFC-ákvæðið.

CFC-reglur voru fyrst lögfestar á Íslandi með nýju ákvæði 57. gr. b. í tekjuskattslögum með breytingarlögum nr. 46/2009. Ákvæðið kom til framkvæmda við álagningu árið 2011 vegna tekna og eigna á árinu 2010. Tilgangur reglnanna var fyrst og fremst að draga úr skattasniðgöngu en á þessum tíma höfðu flest ríki innan OECD sett sér slíkar reglur. Frá því að CFC ákvæðið var tekið upp í íslenskri skattalöggjöf fyrir tæpum áratug hefur átt sér stað mikil þróun innan OECD í tengslum við þá vinnu sem áður var lýst og kennd er við BEPS. Til þess að bregðast við þeirri þróun sem átt hefur sér stað þykir nú nauðsynlegt að skerpa á og styrkja ákvæði 57. gr. a. í tekjuskattslögum. Sambærileg vinna hefur einnig átt sér stað í fjölmörgum öðrum ríkjum OECD þar sem gildandi CFC ákvæði hafa ekki verið talin uppfylla nýjustu viðmið OECD að öllu leyti.

Þær breytingar sem lagðar eru til með endurbættu CFC-ákvæði hafa þann megintilgang, líkt og gildandi ákvæði, að sporna gegn því að skattaðilar rýri innlenda skattstofna með því að flytja tekjur eða tekjuaflandi eignir til skráðs lögaðila í lágsfattaríki, þ.m.t. á lágsfattasvæði innan ríkis. Efni frumvarpsins felur sem fyrr segir í sér endurbætur á núgildandi ákvæði 57. gr. a tekjuskattslaganna. nokkur nýmæli, Í ljósi þess að hér er um nýtt ákvæði að ræða er rétt að fara yfir helstu efnisatriði þess lið fyrir lið og gera um leið grein fyrir breytingum frá fyrra ákvæði.

3.2.1. Skilgreining á CFC-félagi.

Í 1. mgr. er CFC-félag skilgreint með víðtækum hætti sem hvers konar lögaðili s.s. félag, sjóður, stofnun, eignasafn eða föst starfsstöð með heimilisfesti eða skráningu í erlendu ríki eða innan svæðis þar sem í gildi eru ívilnandi skattareglur þannig að raunskattlagning í hinu

erlenda ríki eða svæði er almennt lægri en 2/3 skattlagningar samkvæmt hérlandum reglum. Hinni víðtæku skilgreiningu á CFC-félagi er ætlað að hindra að unnt verði að komast undan reglunum með því að breyta félagiformi þess.

Með hugtakinu ívilnandi skattareglum í 1. mgr. ákvæðisins er átt við það þegar skattaumhverfið býður upp á margvíslegar leiðir til að lækka skatta. Sem dæmi má nefna hefðbundnar skattaparadísir með lágar eða engar álögur skatta á tekjur óháð uppruna þeirra, engar álögur á erlendar tekjur, ríkar frádráttarheimildir á móti tilteknum tekjuflokkum, óeðlilega frestun skattlagningar o.fl. Einnig kann ívilnandi skattalöggjöf að vera afmörkuð við tiltekin félagiform. Matið einskorðast ekki eingöngu við þær tekjutegundir sem skattskyldar eru samkvæmt ákvæðinu, heldur er lagt heildstætt mat á skattaumhverfi lögaðilans. Þó kunna sértækar reglur í hinu erlenda ríki vegna einstakra tekjutegunda að veita þungt. Þrátt fyrir að fyrrgreint mat kunni að vera vandasamt í einstaka tilvikum verður þó að gera ráð fyrir að oftast sé það ekki vandkvæðum bundið. Það á sér í lagi við þegar um er að ræða ríki eða svæði sem almennt teljast til hefðbundinna lágskattasvæða eða þegar sérstaklega ívilnandi reglur gilda um tiltekið félagiform, s.s. átti við um hin svokölluðu 1929 félög í Lúxemborg.

3.2.2. Skattskylda.

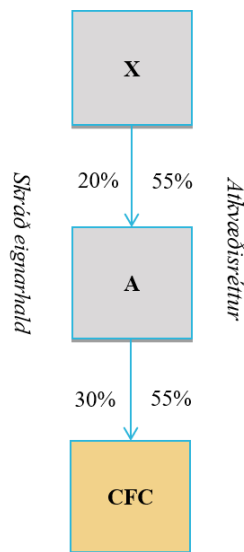
Í 2. mgr. er mælt fyrir um skattlagningu þeirra einstaklinga og lögaðila sem bera hér á landi fulla og ótakmarkaða skattskyldu skv. 1. eða 2. gr. tekjuskattslaga vegna tekna CFC-félaga í þeirra eigu. Framangreint á við hvort sem eignarhaldið er beint og/eða óbeint, í formi stjórnunarlegra yfirráða eða réttinda við úthlutun fjármuna eða eigna félagsins. Skilyrði fyrir skattskyldu er að skattaðili sjálfur, hann ásamt öðrum innlendum aðilum og/eða tengdum aðilum fari beint og/eða óbeint með meira en helming eignarhalds í CFC-félagi, með stjórnunarleg yfirráð í því eða eigi samtals rétt til meira en helming hlutdeildar við úthlutun fjármuna eða eigna CFC-félagsins. Uppfylli skattaðili eitthvert þessara skilyrða er hann skattskyldur á grundvelli ákvæðisins. Skattskylda og skattlagning á grundvelli ákvæðisins er óháð því hvort úthlutun fjármuna eða eigna frá CFC-félaginu hefur átt sér stað eða ekki.

Með innlendum aðilum í 2. mgr. er átt við aðila hér á landi, hvort sem um ræðir einstaklinga eða lögaðila, og óháð því hvort þeir eru skattskyldir eða undanþegnir skattskyldu samkvæmt tekjuskattslögum. Þannig er litið til beins og/eða óbeins eignarhalds, stjórnunarlegra yfirráða eða réttar til hlutdeildar við úthlutun við mat á því hvort skattskylda sé fyrir hendi.

Samkvæmt ákvæðinu er skattskylda fyrir hendi fari skattaðili einn eða ásamt öðrum innlendum aðilum og/eða aðilum honum tengdum með meira en helming eignarhalds yfir CFC-félagi með beinum og/eða óbeinum hætti. Eignarhaldið þarf því að vera umfram 50%. Eignarhald með óbeinum hætti telst vera til staðar þegar skattaðili á ekki beinan hlut í sjálfu CFC-félaginu heldur fer eignarhaldið í gegnum annan eða aðra lögaðila í hans eigu. Þannig getur skattaðili átt hlut í félagi A sem á hlut í félagi B sem á CFC-félag að hluta til eða öllu leyti. Eignarhald skattaðila í CFC-félagi er þannig með óbeinum hætti í gegnum félögin A og B.

Eignarhald og raunveruleg umráð eigenda í rekstri félags fara ekki saman í öllum tilvikum. Sem dæmi geta eigendur farið með stjórnunarleg yfirráð yfir félagi með óbeinni eignarhlutdeild eða hluthafasamkomulagi þrátt fyrir að ná ekki lágmarkseignarhlutdeild eins og hún er reiknuð. Eignarhald getur jafnframt verið falið og því gefur formlegt eignarhald ekki ávallt rétta mynd af raunverulegum áhrifum eða réttindum skattaðila yfir félaginu (*e. economic control*). Samkvæmt ákvæðinu er innlendur eigandi skattskyldur fari hann einn eða ásamt öðrum innlendum aðilum eða aðilum honum tengdum með stjórnunarleg yfirráð þótt eignarhlutdeild hans sem slík nái ekki því lágmarki sem í ákvæðinu greinir. Með

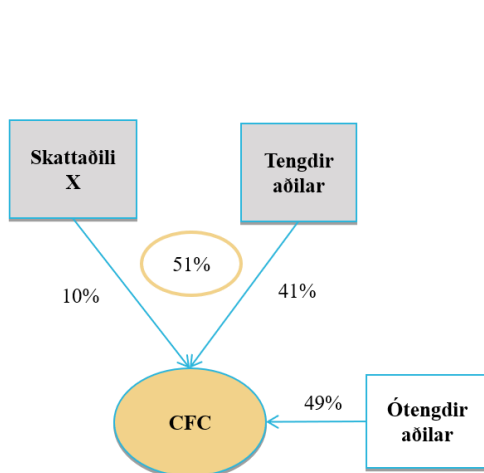
stjórnunarlegum yfirráðum er átt við að horft er á raunveruleg tengsl viðkomandi skattaðila við hinn erlenda lögaðila en ekki eingöngu á hið formlega eignarhald. Þannig getur skattaðili sem fer með helmings beins eða óbeins eignarhalds eða lægra í CFC-félagi fallið undir ákvæðið ef hann fer með stjórnunarleg yfirráð yfir því. Skattaðili getur þar af leiðandi jafnvel fallið undir ákvæðið þrátt fyrir að hann eigi hverfandi hlut í CFC-félagi svo fremi að hann og/eða hann ásamt öðrum innlendum aðilum eða tengdum innlendum eða erlendum aðilum fari með stjórnunarleg yfirráð í félaginu. Með stjórnunarlegum yfirráðum er til að mynda átt við þegar aðili fer beint eða óbeint með meirihluta atkvæða í viðkomandi CFC-félagi, hefur rétt til að tilnefna eða víkja frá meirihluta stjórnar og/eða framkvæmdastjórn félagsins, fer með ákvörðunarvald og/eða fer með yfirráð í formi óbeins eignarhalds. Þá teljast stjórnunarleg yfirráð vera til staðar hvort heldur ráðandi staða byggir á einstaklingsbundnum yfirráðum, nánnum fjölskylduböndum eða í krafti annarra dreifðra yfirráða tengdum sameiginlegum hagsmunum um tiltekið eignarfyrirkomulag í CFC-félaginu. Stjórnunarleg yfirráð kunna að byggja á atkvæðisrétti aðila, beint eða óbeint líkt og eftirfarandi dæmi sýnir. Séu þau fyrir hendi er skattaðili skattskyldur samkvæmt ákvæðinu.



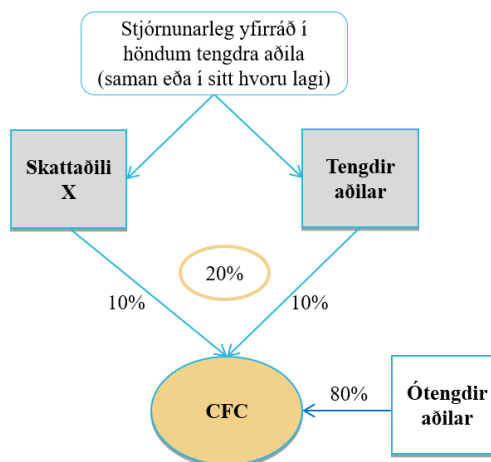
Mynd III. Skráð eignarhald skattaðila X í tengdum aðila A er 20% og A á 30% í CFC-félaginu. Skattaðilinn hefur hins vegar 55% atkvæðisrétt í A sem hefur síðan 55% atkvæðisrétt í CFC-félaginu. Eignarhald og atkvæðisréttur fer því ekki saman í tilvik X og A. X fer með stjórnunarleg yfirráð yfir A á grundvelli atkvæðisréttar svo að hann getur stýrt því hvernig hann nýtir atkvæðisrétt sinn í CFC-félaginu. X fer því með stjórnunarleg yfirráð með óbeinum hætti yfir CFC-félaginu og næmi hlutdeild hans í skattskyldum tekjum CFC-félagsins samtals 30,25% ($0,55 \cdot 0,55$).

Réttur til hlutdeildar við úthlutun fjármuna frá CFC-félagi, s.s. við arðsúthlutun eða slit, getur gefið vísbendingar um raunveruleg áhrif yfir félaginu. Í ákvæðinu er gert ráð fyrir að þótt ekki sé sýnt fram á að skilyrði um formlegt eignarhald eða stjórnunarleg yfirráð séu til staðar sé skattskylda engu að síður fyrir hendi standi samanlagður réttur skattaðila til meira en

helmings hlutdeildar við úthlutun fjármuna úr félaginu eða eigna þess. Með því er verið að horfa til þeirra raunverulegu áhrifa sem viðkomandi skattaðili hefur yfir CFC-félagi án þess að formlegt eignarhald hans eða yfirráð gefi slíkt til kynna.



Mynd IV. Sameiginlegt eignarhald tengdra aðila er umfram 50% og því eru innlendir eigendur skattskyldir vegna eignarhlutdeildar sinnar. Skattaðili X á 10% eignarhlut í CFC-félaginu með beinum hætti og er miðað við þá hlutdeild í tekjum félagsins við skattlagningu hjá honum.



Mynd V. Formlegt eignarhald tengdra aðila er innan við þau mörk sem sett eru í ákvæðinu. Í þessu dæmi eru stjórnunarleg yfirráð þeirra þó fyrir hendi. Ýmsar ástæður kunna að vera fyrir því að stjórnunarleg yfirráð teljist vera fyrir hendi þrátt fyrir að formlegt eignarhald sé innan við 50%, s.s. atkvæðisréttur eða hluthafasamkomulag.

Gera verður ráð fyrir að í skattframkvæmd verði meginreglan, sem fyrr, að skattlagningin sé í samræmi við formlegt eignarhald skattaðila. Aftur á móti verður ekki framhjá því litið að formlegt eignarhald þarf ekki að endurspeglar raunverulegar aðstæður í öllum tilvikum vegna dulins eignarhalds eða dreifingar eigenda á eignarhaldi þeirra í einstökum félögum. Því er lagt til með frumvarpinu að miða skuli hlutdeild skattaðila í tekjum CFC-félagsins við raunverulegt eignarhald aðila sé það meira en formlegt eignarhald segir til um. Þannig verður að fara fram heildstætt mat á aðstæðum öllum við ákvörðun á því hvert sé raunverulegt eignarhald skattaðila þar sem horft er til ýmissa atriða, s.s. formlegs eignarhalds, atkvæðisréttar og annarra áhrifa á stjórnun félagsins, réttar til hlutdeildar í úthlutun fjármuna, eigna og annarra fjárhagslegra réttinda.

3.2.3. Tímabil eignarhalds.

Samkvæmt 3. mgr. á ákvæði 2. mgr. við hafi eitthvert efnisatriði þeirrar málsgreinar verið til staðar á einhverjum tímapunkti innan tekjuársins. Þar af leiðandi nægir að skilyrði 2. mgr. hafi verið uppfyllt einhvern tímann innan tekjuársins og er þannig ekki unnt að komast undan skattlagningu með því að eignarhald eða yfirráð séu rofin, t.a.m. fyrir áramót. Sem dæmi um þetta má nefna að ef einstaklingur á eignarhlutdeild í CFC-félagi hluta úr ári þá á einungis að skattleggja hann fyrir það tímabil sem eignarhald varði.

3.2.4. Raunverulegur eigandi.

Í 4. mgr. er að finna reglu um ársreikningaskil skattaðila vegna eignar í CFC-félagi. Samkvæmt frumvarpinu er við skattlagningu miðað við að raunverulegt eignarhald skattaðila sé lagt til grundvallar við ákvörðun á hlutdeild í skattskyldum tekjum CFC-félagsins. Í 6. mgr. segir að horfa skuli til raunverulegs eignarhalds við skattlagningu sé það annað en formlegt eignarhald segir til um. Þannig fer fram heildstætt mat þar sem m.a. er horft til formlegs beins eða óbeins eignarhalds, atkvæðisréttar, annarra áhrifa á stjórnun félags, réttar til hlutdeildar við úthlutun fjármuna eða eigna félagsins sem og annarra fjárhagslegra réttinda. Sú nálgun er önnur en í núgildandi reglum þar sem skattlagningin sem slík miðast nú við hlutfall formlegs eignarhalds.

Hlutdeild skattaðila í skattskyldum tekjum CFC-félags þarf þannig ekki að vera í samræmi við skráðan eignarhlut heldur getur, eftir atvikum, þurft að líta til annarra atriða, s.s. dulinna eignarhluta eða yfirráða sem sýna sig m.a. í áhrifum á stjórnun félagsins eða viðtöku fjármuna eða eigna frá félaginu umfram það sem leitt hefði af réttri tiltölu formlegrar eignarhlutdeildar. Hafa ber í huga að raunveruleg yfirråd geta í þessu sambandi hvort heldur verið með beinum eða óbeinum hætti. Enn er ekki fyrir hendi almenn skilgreining á hugtakinu „raunverulegur eigandi“ í íslenskum tekjuskattslögum og þar af leiðandi liggja ekki fyrir neinar formlegar leiðbeiningar um hver teljist raunverulegur eigandi eða hvert sé raunverulegt eignarhald einstakra eigenda. Hugtak þetta hefur þó verið skilgreint í lögum nr. 64/2006, um aðgerðir gegn peningabætti og fjármögnun hryðjuverka. Ekki er miðað við þá skilgreiningu hér þótt segja megja að í grunninn sé markmiðið hið sama, þ.e. að leiða fram hver eða hverjir það eru sem eiga félagið í raun, stjórn því og njóti ávinnings af því.

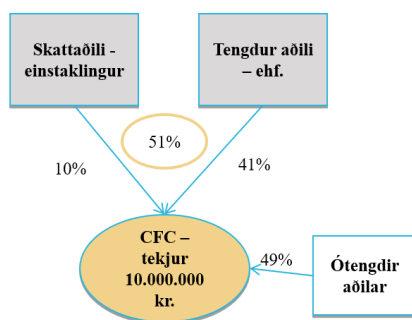
Mat á því hver telst vera raunverulegur eigandi getur verið vandasamt, sérstaklega í ljósi þess að eignarhald getur verið dulið og mismunandi leiðir notaðar til þess að dylja það. Því getur þurft að meta aðstæður með heildstæðum hætti áður en afstaða er tekin til raunverulegs eignarhalds. Í ákvæðinu er ekki kveðið á um vægi einstakra þátta í slíku mati þar sem ráðstafanir og aðstæður allar geta verið með mjög ólíkum hætti í einstökum málum. Hafa ber þó í huga að ákveðnir þættir kunna að gefa skýrari mynd af raunverulegum aðstæðum en aðrir. Þannig má gera ráð fyrir að atkvæðisréttur og önnur áhrif á stjórnun félagsins, s.s. á grundvelli hluthafasamkomulags, gefi skýrari mynd en formlegt eignarhald. Þá eru þættir sem geta haft áhrif á framvindu mats ekki tæmandi taldir í ákvæðinu og ekki er sérstaklega afmarkað hvaða gögn skuli lögð til grundvallar við matið. Sem dæmi um gögn eða aðrar upplýsingar sem geta komið til skoðunar eru samþykktir, stofnsamningar og aðrir samningar, s.s. hluthafasamkomulag, sem og mismunandi hlutaflokkar, auk annars konar yfirráða eða ábata sem einstakur hlutareigandi eða félagsmaður nýtur umfram aðra skráða félagsmenn. Almennt má gera ráð fyrir að formlegt eignarhald sé í samræmi við raunverulegar aðstæður og því er almennt ekki þörf á því að taka þetta atriði sérstaklega til skoðunar. Með ákvæðinu er hins vegar tekið af skarið með það að raunveruleikareglan gildi verði ráðið af aðstæðum að misræmi sé á formlegu og raunverulegu eignarhaldi. Byggi skattaðili sjálfur á því að ekki sé samræmi hér á ber hann sönnunarbyrðina fyrir því, enda á hann hægara með að afla nauðsynlegra upplýsinga og gagna.

3.2.5. Skattaleg meðferð tekna CFC-félags.

Í 5. mgr. kemur fram að í samræmi við hlutfall raunverulegs eignarhalds skattaðila í viðkomandi CFC-félagi skuli færa hjá honum hlutfall tekna og kostnaðar félagsins samkvæmt ársreikningi. Hugtakið raunverulegt eignarhald er nánar skilgreint í 6. mgr., sbr. einnig skýringar þar um. Sé ársreikningi ekki fyrir að fara hvílir sú skylda á hérlendum eigendum CFC-félags að útbúa ársreikning og skattuppgjör í gjaldmiðli skráningarlands eða

aðalstarfrækslugjaldmiðli félagsins. Tekjur skattaðila skulu taldar fram sem atvinnurekstrartekjur, sbr. B-lið 7. gr. tekjuskattslaga, líkt og um samrekstur sé að ræða, og ákvarðast skattaleg réttindi og skyldur af skattalegri stöðu hvers eiganda. Þannig er skattaðili sem er einstaklingur skattlagður líkt og einstaklingur í atvinnurekstri. Engin breyting verður á eðli og skattlagningu tekna CFC-félags sem atvinnurekstrartekna við það að tekjum/kostnaði og eftir atvikum eignum/skuldum sé skipt upp á eigendur til skattlagningar. Þannig eru tekjur skattlagðar áfram hjá eigendum sem atvinnurekstrartekjur væru og samkvæmt því er heimilaður rekstrarkostnaður til frádráttar, sbr. 31. gr. Það skiptir því máli varðandi skattlagningu CFC- tekna hvort eigandi er einstaklingur eða lögaðili. Þá skiptir einnig máli, í tilviki lögaðila, í hvaða félagiformi hann er rekinn. Meginmunurinn er sá að skatthlutfall einstaklinga og lögaðila er ekki hið sama og ólíkar reglur gilda um frádráttarbæran kostnað sbr. neðangreindar skýringar.

Ef eigandi CFC-félags hér á landi er lögaðili, t.d. einkahlutafélag, er skatthlutfall eitt og hið sama óháð tegund tekna, þrátt fyrir að heimilaður sé sérstakur frádráttur, s.s. á móti arði og söluhagnaði hlutabréfa að uppfylltum skilyrðum í 9. og 9. a. töluliðum 31. gr. tekjuskattslaga. Hjá einstaklingum fer um skattlagningu CFC-tekna með sama hætti og hjá einstaklingum í atvinnurekstri, þ.e. skv. B-lið 7. gr. sbr. 3. tölul. 1. mgr. 61. gr., sbr. og 1. mgr. 66. gr. tekjuskattslaga. Þetta þýðir að einstaklingur greiðir sama tekjuskattshlutfall af tekjum CFC-félags og ef um launatekjur væri að ræða. Allar tekjur einstaklings sem felldar eru undir skattlagningu samkvæmt B-lið 7. gr. eru hins vegar skattlagðar sem atvinnurekstrartekjur með heimild til frádráttar skv. 31. gr. gagnstætt því sem gildir um aðrar tekjur sama einstaklings utan rekstrar. Þannig kann að skipta máli, hvort hlutabréf eða verðbréf einstaklings teljast til atvinnurekstrareigna eða ekki og gildir sitt hvort form skattlagningar eftir því hvernig eignfærslu er háttáð. Má í þessu sambandi benda á að enginn frádráttur heimilast einstaklingum utan rekstrar á móti vöxtum, arði og söluhagnaði hlutabréfa gagnstætt því sem gildir um kostnað, þegar eignir sem þessar teljast tilheyra atvinnurekstri einstaklings.



Mynd VI. Hér, líkt og á mynd III, eiga einstaklingur og tengdur aðili, einkahlutafélag, saman yfir 51% í CFC-félagi, sem er með 10.000.000 kr. í tekjur á árinu en útgreiddur arður var 200.000 kr. Frádráttarbær rekstrarkostnaður var 1.000.000 kr. Útreikningur hvors um sig má sjá hér til hliðar.

Dæmi: CFC-tekjur að fjárhæð 10.000.000 kr.

a) Eigandi er einstaklingur, fullnýttur persónuafsláttur

Skattstofn (10% af 10.000.000 kr.)	1.000.000 ISK
Arður (10% af 200.000 kr.)	-20.000 ISK
Bakfærður arður	20.000 ISK
Skattstofn	1.000.000 ISK
-þar af í skattþrepi 1 (36,94%)	893.713 ISK
-þar af í skattþrepi 2 (46,24%)	106.287 ISK
Tekjuskattur til greiðslu	379.285

b) Eigandi er ehf.

Skattstofn (41% af 10.000.000 kr.)	4.100.000 ISK
Frádráttur skv. 31. gr. l. nr. 90/2003	-410.000 ISK
Tekjuskattur 20%	738.000 ISK

Hafa ber í huga að CFC-félög eru erlend félög og eðli málsins samkvæmt eiga ekki allar reglur ársreikningalaga við, s.s. reglur um að sækja þurfi um heimild ársreikningaskrár til uppgjors í öðrum gjaldmiðli en íslenskum krónum. Þegar niðurstaða ársreiknings CFC-félags er færð til tekna hjá eigendum þess reiknast ekki gengisbreytingar til tekna eða gjalda enda er

með yfirlýðingunni einungis verið að færa skattstofna hins erlenda félags yfir í íslenskar krónur til að koma við skattlagningu samkvæmt ákvæði þessu. Við þá yfirlýðingu eina og sér verða ekki til neinar þær breytingar á verðmæti eigna og skulda eða afkomu félagsins sem gefa tilefni til slíkra færslna. Við yfirlýðingu fjárhæða ársreiknings er farið að ákvæði 2. mgr. 91. gr. Við umreikning tekna og gjalda skal nota meðaltal miðgengis (milli kaup- og sölugengis) reikningsársins. Eignir, skuldir og eigið fé skulu umreiknaðar í íslenskar krónur á gengi í lok viðkomandi reikningsárs. Eignir á kaupgengi og skuldir og eigið fé á sölugengi. Gengismunur sem kann að myndast við umreikning fjárhæða ársreiknings úr erlendum gjaldmiðli í íslenskar krónur skal ekki hafa áhrif á rekstrarreikning heldur færast á eigið fé. Með þessu er tryggt jafnræði á milli þeirra sem gert hafa ársreikninga í gjaldmiðli skráningarlands eða aðalstarfrækslugjaldmiðli CFC-félagsins og þeirra eigenda félaga sem þurfa að útbúa ársreikning sérstaklega.

3.2.6. Eignarhald.

Samkvæmt 6. mgr. á ákvæði 2. mgr. við hafi eitthvert efnisatriði þeirrar málsgreinar verið til staðar á einhverjum tímapunkti innan tekjuársins. Þar af leiðandi nægir að skilyrði 2. mgr. hafi verið uppfyllt einhvern tímann innan tekjuársins og er þannig ekki unnt að komast undan skattlagningu með því að eignarhald eða yfirráð séu rofin, t.a.m. fyrir áramót.

3.2.7. Tengsl aðila.

Í 7. mgr. er fjallað um tengsl aðila. Tengsl eru óháð heimilisfesti og skráningu aðila og geta því verið innlend og/eða erlend. Við mat á tengslum er m.a. horft til tengsla á grundvelli beins/óbeins eignarhalds, atkvæðisréttar eða réttar til hlutdeildar við úthlutun fjármuna og eigna, sifjatengsla og hvort aðilar eiga í samstarfi (*e. acting in concern*) sem þeir hafa sameiginlega fjárhagslega hagsmuni af. Leggja verður heildstætt mat á aðstæður ef ekki er fyrir að fara samræmi á formlegri eignarhlutdeild og efnahagslegum völdum í formi atkvæðisréttar eða hlutdeildarréttar, þ.e. réttar til hlutdeildar í fjármunum eða eignum félagsins.

Í a-lið 7. mgr. segir að aðilar séu tengdir þegar annar aðilinn fer beint og/eða óbeint með a.m.k. fjórðung eignarhalds eða atkvæðisréttar í hinum aðilanum eða hann hafi tilkall til a.m.k. fjórðungs fjármuna og/eða eigna hins aðilans. Þannig kveður liðurinn á um þrjá flokka, þ.e. tengsl á grundvelli eignarhalds, atkvæðisréttar eða tilkallsréttar. Þar sem eignarhald og atkvæðisréttur eða önnur efnahagsleg völd í lögaðila þurfa ekki að fara saman, þó slíkt sé hins vegar algengast, verður að vera unnt að horfa sérstaklega til atkvæðisréttar og tilkalls til fjármuna og eigna viðkomandi lögaðila við mat á tengslum. Sé eingöngu horft á formlegt eignarhald við ákvörðun tengsla á grundvelli ákvæðisins opnar slíkt á tækifæri fyrir aðila að sniðganga reglur með því að hafa skráð eignarhald, beint eða óbeint, í viðkomandi lögaðila ekkert eða hverfandi.

Engu að síður kann atkvæðisréttur í lögaðilanum eða tilkallsréttur að vera meiri en eignarhlutur kveður á um. Atkvæðisréttur ásamt tilkallsrétti er talinn gefa sem skýrasta og réttasta mynd af ítökum viðkomandi aðila í lögaðilanum. Þannig er átt við hver sé réttur aðila, beint eða óbeint, til að greiða atkvæði á hluthafafundum og hafa þannig áhrif á ákvarðanatöku lögaðilans ásamt því að horft er til hvaða hlutfallslegu réttindi viðkomandi hefur til fjármuna eða eigna lögaðilans. Ástæða þess að hlutfall eignarhalds, atkvæðisréttar og annarra réttinda fara ekki saman getur verið rakið til mismunandi hlutflokka, hluthafasamkomulags, dulins eignarhalds o.fl. Með beinum atkvæðisrétti er átt við að aðili fari beint með rétt til að greiða atkvæði á hluthafafundi og geti því haft bein áhrif á ákvarðanatöku í lögaðilanum. Með

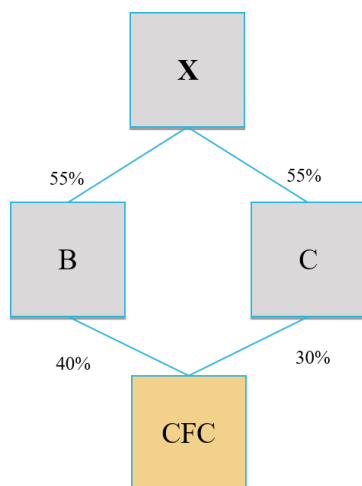
óbeinum atkvæðisrétti getur rétturinn til að greiða atkvæði farið í gegnum fleiri lögaðila en einn. Sömu aðferðarfræði er beitt við útreikning á óbeinum atkvæðisrétti og óbeinu eignarhaldi í þessu sambandi.

Sé horft til tilkallsréttarins, þ.e. tilkalls til fjármuna og eigna, þá verða slík réttindi að nema a.m.k. fjórðungi. Þannig eru aðilar jafnframt taldir tengdir þegar skattaðili hefur rétt á eða tilkall til a.m.k. fjórðungs af fjármunum eða eignum viðkomandi lögaðila með beinum eða óbeinum hætti. Með þessum lið ákvæðisins er verið að sporna við að aðilar geti komist undan skilgreiningunni um tengda aðila þannig að engin rekjanleg tengsl í formi eignarhalds eða atkvæðisréttar sé að finna eða þá að slíkt eignarhald eða réttur til atkvæða sé haldið utan tilgreindra marka. Úthlutun þarf ekki að hafa farið fram þar sem nægjanlegt er að tilkallsréttur sem slíkur sé til staðar. Slík réttindi geta verið vísbending um að raunverulegt eignarhald sé annað en formlegt eignarhald kveður á um. Fari þetta þrennt ekki saman, þ.e. eignarhald, atkvæðisréttur og tilkallsréttur, þá skulu tengsl ráðin eftir því hvað af þessu þrennu gefur hæsta hlutfallið. Að öðru leyti vísast til athugasemda við 1. og 8. mgr. um aðferðarfræði sem og mynda II-V.

Í b-lið ákvæðisins er litið til einstaklingsbundinna tengsla en í því skyni er horft til sifjatengsla á sambærilegan hátt og gert er í ákvæði c-liðar 4. mgr. 57. gr. laganna. Séu sifjatengsl fyrir hendi er horft til sameiginlegs eignarhalds, stjórnunarlegra yfirráða og réttar til úthlutunar beggja eða allra sifjatengdra aðila. Einstaklingar sem tengjast sifjaréttarlegum böndum teljast ávallt vera tengdir aðilar í skilningi ákvæðisins, t.a.m. þeir sem eru í hjúskap eða staðfestri samvist, óvígðri sambúð, systkini og einstaklingar sem eru skyldir í beinan legg. Dæmi um tengsl samkvæmt þessum lið er þegar hjón eiga eða ráða hvort yfir sínum lögaðilanum, beint og/eða óbeint. Við slíkar aðstæður teljast lögaðilarnir tengdir.

Samkvæmt c-lið ákvæðisins eru aðilar taldir vera í samstarfi ef þeir standa saman í fjárfestingum eða öðru nánu samstarfi sem þeir hafa sameiginlega fjárhagslega hagsmuni af (*e. acting in concern*). Gildir engu hvort samkomulagið er formlegt eða óformlegt, skriflegt, munnlegt eða með öðrum hætti. Þegar slík tengsl einstaklinga og/eða lögaðila í gegnum sameiginleg viðskipti og fjárfestingar eru fyrir hendi verður að telja sterkar líkur á að þessir aðilar stýri málefnum tengdum CFC-félagi í samráði hvor eða hver við annan.

Í d-lið ákvæðisins er kveðið á um að lögaðilar séu tengdir beint eða óbeint séu þeir í meirihlutaeigu eða undir stjórnunarlegum yfirráðum tengdra aðila samkvæmt einhverjum af þeim atriðum sem kveðið er á um í stafliðum a-c.



Mynd VII. Hér eru X, B og C tengdir aðilar og eru lögaðilarnir B og C erlendir. Við mat á því hvort ákvæðið eigi við ber að líta til sameiginlegs eignarhalds tengdra aðila, innlendra og erlendra, sem hér er 70%. Eignarhlutdeild X nemur 38,5% með óbeinum hætti, þ.e. $0,55 \cdot 0,4 + 0,55 \cdot 0,3$ og er miðað við þá eignarhlutdeild við skattlagningu CFC-tekna hjá X.

3.2.8. Skilgreining á CFC-tekjum og undanþága vegna raunverulegrar atvinnustarfsemi.

Í 8. mgr. segir að tekjur þær sem stafa af raunverulegri atvinnustarfsemi CFC-félags teljast ekki til skattskyldra tekna skv. 2. mgr. enda sé sýnt fram á slíkt með óbyggjandi hætti. Skattaðili þarf því að leggja fram fyrir skattyfirvöldum fullnægjandi sönnunargögn og upplýsingar um að tekjurnar stafi af raunverulegri atvinnustarfsemi. Upplýsingaskylda og sönnunarbyrði hvílir þannig á skattaðilanum sjálfum. Með raunverulegri atvinnustarfsemi er átt við að félagið stundi atvinnurekstur og afli tekna af sjálfstæðri starfsemi í þeim mæli að starfsemi þess teljist til virkrar þátttöku í almennu atvinnulífi heimilisfestar- eða skráningarríkis CFC-félagsins. Ákveðin atriði koma m.a. til skoðunar við slíkt mat, t.a.m. hvort félagið hafi yfir að ráða eigin húsnæði, þ.m.t. leiguhúsnæði, birgðum og tækjum og hvort til staðar sé föst yfirstjórn og starfsmenn í heimilisfestar- eða skráningarríkinu sem annast rekstur félagsins. Þá skal jafnan horft til þess hvort starfsmenn og stjórnendur í heimilisfestar- eða skráningarríkinu hafi nægjanlegt umboð til þess að taka ákvarðanir ásamt fullnægjandi þekkingu og hæfni til þess að reka félagið. Þá er jafnframt mikilvægt að félagið hafi sterk efnahagsleg tengsl við heimilisfestar- eða skráningarríkið, m.a. með hliðsjón af því hvort það hafi sannanlegar tekjur af starfsemi sinni þar. Fari viðskipti félagsins aðallega fram innan fyrirtækjasamstæðu þarf að sýna fram á að þjónusta þess skapi í raun verðmæti fyrir önnur félög í samstæðunni og sé gerð í eðlilegum rekstrartilgangi.

Þá er í staflíðum a-f, svo sem mælt er með í þriðju aðgerðaáætlun BEPS, sérstaklega taldar upp ákvæðnar eignir og tekjutegundir sem yfirleitt eru auðfluttar yfir landamæri og því líklegri til að vera fluttar milli landa í þeim tilgangi að tilætluðu skattahagræði verði náð. Umræddar tekjur CFC-félags eru ávallt skattskyldar skv. 2. mgr. ákvæðisins, sbr. þó ákvæði 9. mgr. frumvarpsins. Með upptalningunni er þó ekki verið að undanþiggja aðrar tekjur þannig að henni sé ætlað að vera tæmandi. Benda má á 1. mgr. 7. gr. tekjuskattslaga þar sem

tekjuhugtakið er skilgreint mjög rúmt og síðar í ákvæðinu taldar upp helstu tegundir tekna og þær skilgreindar eftir því sem við á.

Í a-lið er kveðið á um vexti og aðrar tekjur af fjáreignum. Dæmi um fjáreignir er t.a.m. handbært fé, hlutabréfaeign, viðskiptakröfur, kröfur skv. fjármögnunarleigusamningum, keypt skuldabréf og afleiðusamningar. Auðvelt er að færa þessar eignir og þar með tekjur af þeim úr landi.

Í b-lið er kveðið á um þóknanir og aðrar tekjur af óefnislegum réttindum. Eignarhald óefnislegra eigna er hægt að færa með einföldum hætti og þannig ákvarða staðsetningu þeirra þar sem hagstæðast er í skattalegu tilliti hvað varðar móttöku tekna af þessum réttindum, óháð því hvar verðmætasköpunin átti eða á sér stað.

Þá er í c-lið kveðið á um arð og söluhagnað af hlutabréfum, sem eru mjög hreyfanlegar eignir.

Í d-lið eru taldar upp tekjur af trygginga- og bankastarfsemi og annarri fjármálastarfsemi þar sem unnt er að færa tekjur frá upprunaríki yfir á lágskattasvæði með auðveldum hætti.

Í e-lið eru taldar upp tekjur vegna viðskipta, þ.e. sölu eða leigu á vörum eða þjónustu, þegar hinn erlendi lögaðili leggur lítið eða ekkert af mörkum til að auka verðmæti hins selda. Verður þá ekki annað séð en að CFC-félagið sé í raun óþarfa milliliður í viðskiptunum og tekjurnar sem þar safnist upp stafi ekki af raunverulegri atvinnustarfsemi þess félags.

Í f-lið er kveðið á um þær tekjur sem hafa lítil eða engin tengsl við heimilisfestar- eða skráningarríki CFC-félagsins. Með tengslum samkvæmt lið þessum þá er fyrst og fremst horft til efnahagslegra tengsla þeirrar starfsemi sem umræddar tekjur verða til í og þess ríkis þar sem CFC-félagið er heimilisfast eða skráð. Við slíkt mat þarf að horfa til ýmissa atriða sem er í öllum aðalatriðum sambærileg þeim sem lögð eru til grundvallar við mat á raunverulegri atvinnustarfsemi að því er varðar tengsl þeirrar starfsemi við heimilisfestar- eða skráningarríki CFC-félags, s.s. hvort virðisauki hafi orðið þar til, hvort félagið hafi yfir að ráða eigin húsnæði í umræddu ríki og hafi þar starfsmenn og stjórnendur þar hafi nægt umboð til að taka ákvarðanir og hafi fullnægjandi þekkingu og hæfni til að reka félagið.

3.2.9. Undanþága félaga innan EES-svæðisins vegna raunverulegrar atvinnustarfsemi.

Í 9. mgr. er að finna takmörkun á skattskyldu skv. 2. mgr., sé CFC-félagið heimilisfast eða skrásett í ríki innan aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins eða aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum. Í því tilviki á ákvæði 2. mgr. ekki við ef starfsemi CFC-félagsins telst til raunverulegrar atvinnustarfsemi og tekjur skv. staflaðum a-f 8. mgr. nema ekki meira en þriðjungur af heildartekjum félagsins. Með kröfu um að einungis þriðjungur af tekjum megi falla undir staflaði a-f er með hlutlægum hætti afmarkaður sá þáttur í tekjuöflun sem ræður því hvort skilyrðið um raunverulega atvinnustarfsemi teljist vera uppfyllt. Með raunverulegri atvinnustarfsemi er átt við að CFC-félagið stundi atvinnurekstur og afli tekna af sjálfstæðri starfsemi í þeim mæli að starfsemi þess teljist til virkrar þátttöku í atvinnulífi þess ríkis sem félagið er heimilisfast eða skráð í. Þau atriði sem m.a. koma til skoðunar við slíkt mat er hvort lögaðilinn hafi yfir að ráða eigin húsnæði, þ.m.t. leiguhúsnæði, birgðum og tækjum og að föst yfirstjórn og starfsmenn séu í ríkinu sem annist rekstur lögaðilans. Þá kemur jafnframt til skoðunar hvort lögaðilinn hafi sterk efnahagsleg tengsl við það ríki sem hann er heimilisfastur eða skráður í, m.a. með hliðsjón af því hvort hann hafi sannanlega tekjur af starfsemi sinni þar. Benda má einnig á athugasemdir við 8. mgr.

3.2.10. Meðferð taps hjá CFC-félagi.

Í 10. mgr. er að finna reglu varðandi meðferð taps CFC-félags. Þar kemur fram að yfirfæranlegt tap CFC-félags, sem stafar frá öflun tekna sem skattskyldar eru skv. ákvæðinu, sé einungis heimilt að færa til frádráttar þeim hagnaði CFC-félagsins sem síðar kemur til skattlagningar hjá eigendum félagsins. Þetta gildir að því gefnu að skattaðili geti, að ósk skattýfirvalda, lagt fram fullnægjandi gögn er liggja að baki tapsútreikningi. Þannig er ekki heimilt að færa tapið á móti öðrum tekjum skattaðila. Rekstrartap eins og það er ákvarðað í íslenskum krónum færast til frádráttar næstu ár í samræmi við 8. tölul. 31. gr. að óbreyttri krónufjárhæð. Rekstrartap CFC-félags sem myndaðist fyrir upphaf árs 2010 er ekki yfirfæranlegt, en það miðast við gildistöku nágildandi CFC-ákvæðis. Hverjum skattaðila er eingöngu heimilt að færa til frádráttar þá hlutdeild í tapi sem myndaðist á eignarhaldstíma hans í CFC-félaginu og sannreynt hefur verið í lok hvers reikningsárs. Ónýtt hlutdeild í yfirfæranlegu tapi CFC-félags til frádráttar á móti hlutdeild í framtíðarhagnaði félagsins yfirfærast þannig ekki til kaupanda eignarhlutdeildar í CFC-félaginu.

3.2.11. Frádráttur til að koma í veg fyrir tvísköttun CFC-tekna.

Þá er í 11. mgr. að finna reglu sem hefur það að markmiði að koma í veg fyrir að fleiri en einn aðili sé skattlagður vegna sömu tekna. Þannig er heimilt við skattákvörðun að færa sannanlega greiddan skatt erlendis af sömu tekjum CFC-félagsins og koma til skattlagningar hér á landi til frádráttar á móti sams konar skatti skattaðila hérlandis á sama tímabili. Þetta getur t.d. átt sér stað þegar um er að ræða skattlagningu lögaðilans í heimilisfestarríki hans og skattlagningu CFC-tekna í öðrum ríkjum þegar eignarhald innlendra aðila er með óbeinum hætti.

Frádráttur fyrir greiddan skatt getur ekki verið hærri en sem nemur álögðum skatti hér á landi á sömu tekjur. Ekki er hér um sjálfstæðan frádráttarlið að ræða heldur er ríkisskattstjóra heimilt að taka tillit til greidds skatts erlendis við skattákvörðun.

Líkt og í gildandi ákvæði er, við raunverulega úthlutun úr félaginu til innlendra eigenda, tekið tillit til áður skattlagðra CFC-tekna hjá eigandanum sbr. 11. mgr. ákvæðisins.

3.3. Vaxtafrádráttur.

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

Hvað b-lið 4. gr. frumvarpsins varðar þá var sérstakt ákvæði um takmarkanir á vaxtafrádrætti var lögfest árið 2016 með nýju ákvæði 57. gr. b í tekjuskattslögum nr. 90/2003 (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 lánaviðskipta við tengda aðila takmörkuð við 30% af hagnaði skattaðila. Frá þeirri reglu eru ákveðnar undantekningar sem tilgreindar eru í 3. mgr. 57. gr. b tekjuskattslaga. 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 með mismunandi hætti 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 hinn 1. janúar 2018. Í nefndaráliti meirihluta efnahags- og viðskiptanefndar frá 22. maí 2017 (þingskjal 858 - 385. mál) er bent á að brottfall undanþágunnar kunni að koma niður á eðlilegri fjármögnun innan samstæðu. Meirihluti nefndarinnar lagði til að fjármála- og efnahagsráðuneytið tæki til skoðunar hvernig tryggja megi að brottfall undanþágunnar komi ekki niður á eðlilegri fjármögnun innan samstæðu sem beinist 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 gegn skattasniðgöngu vegna tilfærslu á hagnaði milli landa með vaxtagreiðslum milli tengdra aðila. Í sameiginlegri aðgerðaráætlun OECD ríkjanna sem kennd er við BEPS (*e. Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*) er fjallað um takmarkanir á frádrætti vaxtagjalda í aðgerð 4. 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. málsgrein 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.

3.4. Útleiga vinnuafis.

Mikil aukning hefur átt sér stað hér á landi síðustu ár í fjölda erlendra starfsmanna. Þrátt fyrir hin jákvæðu áhrif sem fylgja aukningu erlends vinnuafis, m.a. á vöxt hagkerfisins, þá hefur slíkt einnig haft neikvæðar afleiðingar í för með sér. Í því sambandi má nefna að laun erlendra starfsmanna hafa í mörgum tilvikum verið undir kjarasamningsbundnum lágmarkslaunum. Þá hefur aukning átt sér stað 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, ásamt því að ekki sé 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 nr. 77/2018 var stigið skref í þá átt að innleiða aðgerðir gegn skattundanskotum. Breytingar voru m.a. gerðar á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda sem skilgreindu ábyrgð launagreiðanda á staðgreiðsluskilum aðila sem leigir út vinnuafli vegna

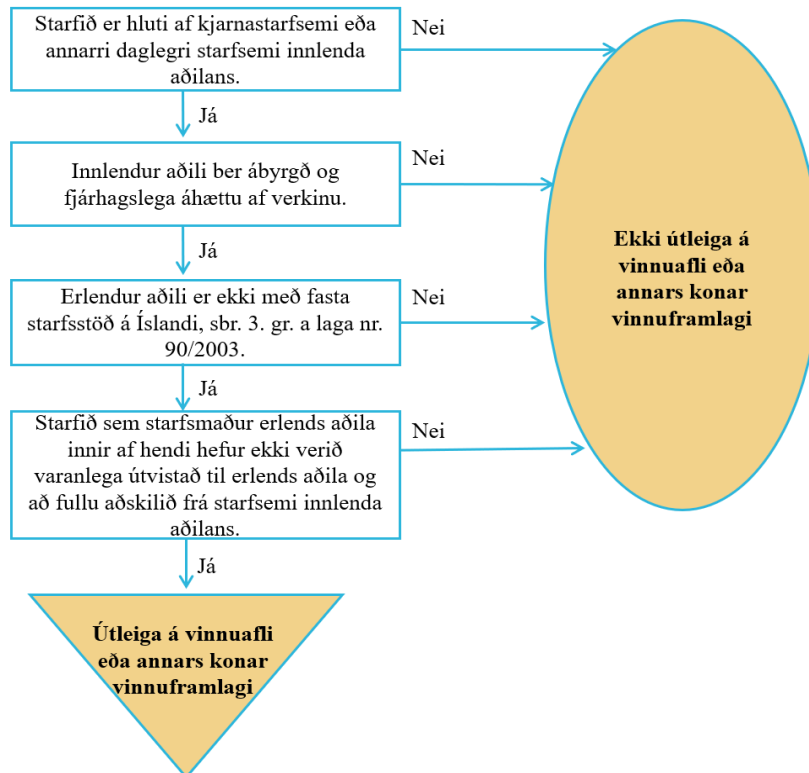
starfa starfsmanna hér á landi til samræmis við ábyrgð launagreiðanda á staðgreiðsluskilum starfsmanna starfsmannaleigna. Í nefndaráli efnahags- og viðskiptanefndar á 148. löggjafarþingi 2017–2018, þingskjal 1149 — 561. mál, kemur fram að þessar breytingar gangi of skammt við innleiðingu á aðgerðum til koma í veg fyrir skattundanskot vegna 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 vegna 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 byggingastarfsemi eða mannvirkjagerð vegna samninga sem gerðir eru við erlenda aðila um útleigu á vinnuafli eða annars konar vinnuframlag í þeirra þágu. Af ákvæðinu leiðir að það nær yfir alla þá samninga sem kveða á um vinnuframlag starfsmanna erlendra aðila fyrir innlenda aðila hér á landi í byggingastarfsemi eða mannvirkjagerð, að þeim skilyrðum uppfylltum sem talin eru upp í ákvæðinu. Fyrst um sinn er gert ráð fyrir að ákvæðið eigi einungis við um aðila hér á landi sem hafa með höndum atvinnustarfsemi sem fellur undir byggingastarfsemi eða mannvirkjagerð samkvæmt skilgreiningu í F-bálki í ÍSAT2008, íslenski atvinnugreinaflokkun. Gert er ráð fyrir þessari afmörkun ákvæðisins í ljósi fjölda álitaefna í þessu sambandi hjá skattyfirvöldum þegar um ræðir atvinnustarfsemi sem fellur undir byggingastarfsemi og mannvirkjagerð. Þá má nefna að með lögum nr. 75/2018, um breytingu á lögum um útsenda starfsmenn, nr. 45/2007, var gerð sambærileg afmörkun á þeirri starfsemi eins og hér um ræðir.

Í ljósi þessa er markmið frumvarpsins að útvíkka og skýra betur núverandi ábyrgð innlendra aðila í byggingastarfsemi eða mannvirkjagerð á skilum á staðgreiðslu, þ.e. þegar um er að ræða vinnu starfsmanna erlendra aðila fyrir innlenda aðila hér á landi. Með frumvarpinu er því lagt til að skerpa á ábyrgð innlenda aðilans á skilum á staðgreiðslu af launum starfsmanna erlendra aðila sem vinna í þágu innlendra aðila hér á landi. Þá er markmið frumvarpsins að útvíkka enn frekar skyldu innlends aðila sem nýtir með einhverjum hætti vinnuframlag starfsmanna erlends aðila í daglegum rekstri sínum þegar tiltekin skilyrði eru uppfyllt. Í fyrsta lagi er sett það skilyrði að starfsmenn vinni að kjarnastarfsemi innlends aðila eða annarri daglegri starfsemi hans, t.a.m. við bókhaldsvinnu, ræstingar o.fl. Í öðru lagi skal ábyrgð og fjárhagsleg áhætta vinnunnar liggja hjá hinum innlenda aðila. Í þriðja lagi er það skilyrði að erlendur aðili sem sendir starfsmenn hingað til lands sé ekki með fasta starfsstöð hér á landi, sbr. 3. gr. A, laga skv. lögum nr. 90/2003. Í fjórða og síðasta lagi hafi það verk sem unnið er að ekki verið varanlega útvistað frá hinu innlenda fyrirtæki til erlends aðila og að fullu aðskilið frá starfsemi innlenda aðilans.

Litið hefur verið til danskrar skattframkvæmdar við útfærslu á þeirri leið sem farin er í frumvarpi þessu 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 ofangreinds er mikilvægt að heildarmat fari fram á því samningssambandi sem ríkir á milli innlenda aðilans og hins erlenda, þ.e. að efni samningssambandsins gangi framar formi þess. Heiti samnings skiptir þ.a.l. 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 þjónustu-, verk- eða annars konar samninga, að því gefnu að fyrirnefnd skilyrði séu uppfyllt. Þannig yrði litið svo á að slíkir samningar feli í sér útleigu á vinnuafli eða annars konar vinnuframlag ef þeir leiða það af sér að starfsmenn erlends aðila

koma hingað til lands til að vinna að umsömdu verki, jafnvel þrátt fyrir að einungis afmarkaður hluti samningsins kveði á um slíkt. Til nánari skýringar á því mati sem fram fer má hafa eftirfarandi mynd til hliðsjónar:



Mynd VIII.

4. Samræmi við stjórnarskrá og alþjóðlegar skuldbindingar.

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

Með frumvarpinu er höfð hliðsjón af tillögum G20-ríkjanna og þriðju BEPS-aðgerðaráætlun OECD, ásamt því að litið hefur verið til skattasniðgöngutilskipunar Evrópusambandsins, nr. 2016/1164, frá 12. júlí 2016. Tilskipunin er byggð á aðgerðaráætlunum BEPS með það fyrir augum að gæta að fjórfrelsisreglum sambandsins ásamt því að samræma löggjöf aðildarríkja Evrópusambandsins til að sporna með almennum hætti við skattasniðgöngu. Þá er í frumvarpinu leitast við að bregðast við athugasemdum ESA vegna samsköttunarreglna, reglna um nýtingu eftirstöðva rekstrartapa og útsenda starfsmenn.

5. Samráð.

Ákvæði frumvarpsins um CFC-félög er byggt á tillögum starfshóps sem í áttu sæti fulltrúar fjármála- og efnahagsráðuneytisins og ríkisskattstjóra, sbr. umfjöllun í 1. og 2. kafla.

6. Mat á áhrifum.

Talið er að ákvæði frumvarpsins um samsköttun muni hafa einhvern aukinn kostnað í för með sér, amk. til skemmri tíma litið, þar sem opnað er fyrir samsköttun með innlendum hluta samstæðna sem ná út fyrir landsteinana. Engin leið er þó til að meta þau áhrif í krónum á þessu stigi en þau munu koma fram sem lækkun á tekjuskatti lögaðila vegna samnýtingar á rekstrartapi innan samstæðunnar strax, sem ella hefði komið fram á lengri tíma.

Ætla má að sú endurskoðun á gildandi ákvæði um CFC-skattlagningu sem lögð er til í frumvarpinu muni skila sér í betri árangri við að ná fram bættum skattskilum skattaðila sem eiga beint eða óbeint í CFC-félagi. Þær áskoranir sem skattyfirvöld standa helst frammi fyrir við eftirlit mála þar sem erlend félög eru notuð til skattskipulagningar eru vandkvæði við að afla nauðsynlegra upplýsinga og eftir atvikum gagna. Á það bæði við um upplýsingar um tilvist slíkra félaga, tekjur þeirra og atvik máls að öðru leyti. Þau vandkvæði verða ekki leyst til fullnustu með þessu ákvæði en eru þó skref í rétta átt. Reynslan hefur sýnt að rík tilhneiging er til að fela eignarhald á CFC-félögum og því erfitt að leggja mat á það hvaða áhrif ákvæðið hefur í krónum talið. Samkvæmt upplýsingum frá ríkisskattstjóra hafa á þriðja tug innlendra einstaklinga og lögaðila gert grein fyrir CFC-félögum í sinni eigu í framtalsskilum 2018. Á árunum 2013 til 2015 var upplýst um einhver hundruð CFC-félaga í eigu íslenskra aðila sem ekki hafði verið gerð grein fyrir í skattframtölum. Þannig var úrskurðað í tíu málum hjá ríkisskattstjóra á árinu 2016 sem tengdust aflandsfélagaeign og námu gjaldbreytingar vegna þeirra 144 millj. kr. Á árinu 2017 var úrskurðað í níu málum og námu gjaldbreytingar vegna þeirra 383 millj. kr. Þá eru enn fleiri mál sem hafa verið til meðferðar hjá skattrannsóknarstjóra. Frá þessum tíma hefur, að því er virðist, dregið verulega úr því að erlend félög séu notuð með þessum hætti og innlend félög notuð þess í stað í ríkari mæli til skattskipulagningar. Innlend skattalöggjöf er að mörgu leyti hagstæð eignarhaldsfélögum og því getur eftir atvikum oft verið minni hvati til að nota erlend félög til skattskipulagningar. Því til viðbótar virðist vera ríkari tilhneiging en áður til að leita leiða við að færa eignir sem hafðar eru til persónulegra nota, þ.m.t. eigið íbúðarhúsnæði, frístundahúsnæði og persónulegan kostnað inn í félög í þeim tilgangi einum að lækka skattbyrði eigenda þeirra.

Þrátt fyrir framangreinda þróun hér á landi undanfarin misseri var talin ástæða til að semja nýtt CFC-ákvæði, m.a. til að fylgja eftir þeirri þróun sem átt hefur sér stað á alþjóðlegum vettvangi og til að skýra betur hvernig haga beri skattlagningu CFC-tekna. Talið er að sú endurskoðun á gildandi ákvæði sem lögð er til í frumvarpinu muni skila sér í betri árangri við að ná fram bættum skattskilum skattaðila sem eiga beint eða óbeint í CFC-félagi.

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 litið til beinna áhrifa á tekjuskatt einstaklinga, útsvar og tryggingagjald. Fyrir útreikningana er stuðst við fjöldatölur frá Vinnumálastofnun yfir starfsmenn erlendra þjónustufyrirtækja sem störfuðu á Íslandi árið 2017. Notast er við launatölfræði sambærilegs hóps launþega á Íslandi úr álagningarskrá tekjuskatts einstaklinga til viðmiðunar og byggð upp líkleg tekjudreifing fyrir starfsmenn erlendu þjónustufyrirtækjanna sem um ræðir. Það er mat fjármála- og efnahagsráðuneytisins að áhrif til hækkunar tekjuskatts einstaklinga verði um 50-100 millj. kr. á ári að meðaltali út tímabil 5 ára fjármálaáætlunar, áhrif til hækkunar tryggingagjalds um 100-200 millj. kr. á ári að meðaltali. Sömuleiðis munu sveitarfélögin njóta góðs af ákvæði þessu. Þannig eru metin heildaráhrif á tekjur hins opinbera um 150-300 millj. kr. á ári þegar búið er að draga frá persónuafslátt til útsvars.

Um einstakar greinar frumvarpsins.

Um 1. gr.

Í a-lið er lagt til að dótturfélögum félaga í aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins, aðildarríkjum stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum, sem staðsett eru hér á landi, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr., verði heimil samsköttun með innlendum samstæðufélögum. Heimildin er bundin þeim skilyrðum sem kveðið er á um í 55. gr. laganna.

Í b-lið 1. gr. er lagt að í 5. mgr. 55. gr. verði kveðið á um að tap hjá dótturfélagi í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum sé aðeins frádráttarbært hjá íslensku félagi þegar ómögulegt er jafna tapið hjá hinu erlenda félagi.

Um 2. gr.

Í 1. mgr. ákvæðisins er að finna skilgreiningu á CFC-félagi. Við ákvörðun á því hvort um slíkt félag sé að ræða er tekið mið af því skattaumhverfi sem hinn erlendi lögaðili býr við í heimilisfestar- eða skráningarríki þess og metið hvort það sé almennt ívilnandi í samanburði við innlendar skattareglur.

Í 2. mgr. ákvæðisins er skattskylda skattaðila vegna eignar í CFC-félagi skilgreind. Kveðið er á um að skattaðilum, skv. 1. eða 2. gr. tekjuskattslaga, er gert að greiða tekjuskatt af tekjum erlends lögaðila, þ.e. CFC-félags, án tillits til úthlutunar, séu ákveðin skilyrði fyrir hendi sem nánar eru tilgreind í ákvæðinu.

Í 3. mgr. er að finna umfjöllun um tímabil eignarhalds á tekjuárinu.

Í 4. mgr. er lögð skylda á skattaðila að skila upplýsingum til ríkisskattstjóra á því formi sem hann ákveður, þ.m.t. ársreikningum, um CFC-félag í eigu þeirra. Upplýsingarnar skulu veittar óháð rekstrarniðurstöðu CFC-félagsins. Þannig ber skattaðila að veita upplýsingar um afkomu félagsins óháð því hvort um hagnað eða tap er að ræða. Þá geta skattyfirvöld hér á landi kallað eftir gögnum og upplýsingum frá aðilum skv. 94. gr., sbr. einnig almenna skyldu til skila á upplýsingum skv. 6. mgr. 92. gr. vegna alþjóðlegra skuldbindinga um upplýsingaskipti á sviði skattamála.

Í 5. mgr. er að finna reglu um útreikning á CFC-tekjum. Líkt og nógildandi ákvæði kveður á um nægir að tengsl skattaðila við CFC-félag hafi verið til staðar á einhverjum tímapunkti innan tekjuársins. Skattlagning tekna fer fram óháð úthlutun úr félaginu og skattaðila er skylt að veita skattyfirvöldum upplýsingar um CFC-félög í þeirra eigu, óháð rekstrarniðurstöðu þeirra.

6. mgr. ákvæðisins fjallar um ákvörðun á hlutdeild skattaðila í skattskyldum tekjum CFC-félagsins og skilgreiningu á raunverulegu eignarhaldi. Skattskyldar tekjur CFC-félags eru tekjur lögaðila og því skattlagðar sem atvinnurekstrartekjur hjá eigendum á grundvelli B-liðar 7. gr. tekjuskattslaga, með þeim takmörkunum og frádráttarliðum er gilda um CFC-tekjur hverju sinni sem og í samræmi við skattalega stöðu skattaðila. Skattlagning innlendra lögaðila sem eigenda CFC-félags ræðst þannig af rekstrarformi þeirra en CFC-tekjur hérlands einstaklings eru skattlagðar hjá honum sem tekjur í einstaklingsrekstri. Sú meginregla hefur gilt í íslenskum skattarétti að tekjur rekstrarfélaga, s.s. sameignarfélaga eða samlagshlutafélaga sem eru ósjálfstæðir skattaðilar, teljast áfram vera atvinnurekstrartekjur við skattlagningu hjá eigendum þeirra hvort sem eigendur eru félög eða einstaklingar utan rekstrar og eru skattlagðar sem slíkar í þeirra hendi, þ.e. sem tekjur skv. B-lið 7. gr. tekjuskattslaga. Til frádráttar tekjunum má færa kostnað við öflun þeirra sbr. 1. tölul. 31. gr. laganna. Að öðru leyti ákvarðast skattalegar ráðstafanir af skattalegri stöðu hvers eiganda. Engin efnisrök standa til annars en að haga skattlagningu tekna CFC-félaga sem atvinnurekstrartekna í samræmi við þessa meginreglu.

Í 7. mgr. eru tengsl í skilningi ákvæðisins skilgreind.

Í 8. mgr. kemur fram að tekjur þær sem stafa af raunverulegri atvinnustarfsemi CFC-félags teljast ekki til skattskyldra tekna skv. 2. mgr. Þá er í staflíðum a-e, sérstaklega taldar upp ákveðnar eignir og tekjutegundir sem eru ávallt skattskyldar skv. 2. mgr. ákvæðisins, sbr. þó ákvæði 9. mgr. frumvarpsins þar sem fjallað er um félög sem eru heimilisföst eða skrásett í ríkjum innan aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins eða aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum. Í f. lið kemur fram að tekjur sem hafa lítil eða engin tengsl við heimilisfestar eða skráningarríki CFC-félags séu skattskyldar skv. 2. mgr.

Í 9. mgr. er að finna takmörkun á skattskyldu skv. 2. mgr. vegna félaga sem eru heimilisföst eða skrásett í ríki innan aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins eða aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum.

Í 10. mgr. er kveðið á um meðferð taps í CFC-félagi. Þar kemur fram að yfirfæranlegt tap CFC-félags, sem stafar frá öflun tekna sem skattskyldar eru skv. ákvæðinu, sé einungis heimilt að færa til frádráttar þeim hagnaði CFC-félagsins sem síðar kemur til skattlagningar hjá eigendum félagsins.

Í 11. mgr. er kveðið á um að úthlutun frá CFC-félaginu til skattaðila teljist eingöngu til skattskyldra tekna hjá skattaðila að því marki sem hún er umfram þær tekjur sem skattlagðar hafa verið hjá skattaðilum á fyrri árum sem CFC-tekjur. Slíkt er í samræmi við núgildandi ákvæði.

Ákvæði 12. mgr. er ætlað að koma í veg fyrir tvísköttun.

Í 13. mgr. er að finna heimild ráðherra til að setja reglugerð um framkvæmd ákvæðisins.

Um 3. gr.

Í a-lið ákvæðisins er 2. málsl. 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. laganna.

Um 4. gr.

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

Um 5. gr.

Lagt er til að nýrri málsgrein verði bætt við 7. gr. laganna. Gert er ráð fyrir að aðili hér á landi í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð sem nýtir vinnuafli erlends aðila á grundvelli samnings um útleigu á vinnuafli eða annars konar vinnuframlags teljist launagreiðandi, að þeim skilyrðum uppfylltum sem talin eru upp í ákvæðinu. Hann mun þ.a.l. 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 dvelja hér á landi lengur en 183 daga á sérhverju 12 mánaða tímabili. Eins og áður segir er gert ráð fyrir því að ákvæðið eigi einungis við um atvinnustarfsemi sem fellur undir byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð, sbr. F-bálkur í ÍSAT2008, íslenskrar atvinnugreinaflokkunar. Í þessu sambandi verður fyrst og fremst horft til þeirrar raunverulegu starfsemi sem viðkomandi aðili hefur með höndum og við þá skoðun yrði m.a. horft til

opinberra skráningargagna aðilans og annarra gagna sem varpað getað ljósi á raunverulega starfsemi aðilans. Jafnframt skal tekið fram að hugtakið „erlendur aðili“ í breytingartillögunni nær bæði til fyrirtækja og sjálfstætt starfandi einstaklinga.

Í fyrsta lagi þarf að uppfylla það skilyrði að 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 rennur stoðum 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 t.a.m. 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.
- Í öðru lagi þarf ábyrgð og fjárhagsleg áhætta verksins að vera hjá innlenda aðilanum. Í þessu sambandi er mikilvægt að ákvarða hvort það sé innlendi eða erlendi aðilinn sem ber meginábyrgð og fjárhagslega áhættu á því verki sem unnið er að. Þegar ábyrgð og fjárhagsleg áhætta er metin í þessu samhengi skal heildarmat framkvæmt og eftirfarandi atriði höfð til hliðsjónar:
 - 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 þann tíma sem er nýttur eða er samhengi milli greiðslunnar til erlenda aðilans og þeirra launa 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.
- Sambærileg skilyrði er að finna í bókun V. við 15. gr. tvísköttunarsamnings Norðurlandanna sem tók gildi 1. janúar 1998 og í leiðbeiningarreglum tvísköttunarsamningsfyrirmyndar OECD.
- Í þriðja lagi skal erlendur aðili sem sendir starfsmenn hingað til lands til að inna af hendi starf fyrir innlendan aðila ekki hafa fasta starfsstöð hér á landi, sbr. 3. gr. A., laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.
- Í fjórða og síðasta lagi skal það starf sem starfsmaður erlends aðila innir af hendi í þágu innlends aðila ekki hafa verið varanlega útvistað til erlends 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. Það er því 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 þeirra 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
Bifreiðahlunnindi	+0
Dagpeningar	+0
Ökutækjastyrkur	+0
-greitt í lífeyrissparnað	-20.000
-viðbótar lífeyrissparnaður	-0
Skattstofn	=480.000
Reiknuð staðgreiðsla	177.312
-persónuafsláttur	-53.895
-uppsafnaður persónuafsláttur	-0
Staðgreiðsla alls	-123.417
Útborguð laun	=356.583
Útreikningur á tryggingagjaldi o.fl.	
Mótframlag launagreiðanda	= 40.000
Tryggingagjaldstofn	=540.000
Tryggingagjald	= 36.990

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 160.407 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 220.407 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 hinum innlenda aðila 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 hinna erlendu starfsmanna í skilningi staðgreiðslulaga.

Sem dæmi má nefna ef innlendur aðili A gerir samning við erlendan aðila B um vinnu tiltekins 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 2. gr.

frumvarpsins séu uppfyllt. Ábyrgð hins innlenda aðila nær því samkvæmt frumvarpinu til allra þeirra starfsmanna erlendra aðila sem koma að því verki sem samið hefur verið um við hinn innlenda aðila. Það er því á ábyrgð innlenda aðilans að skila staðgreiðslu af launum allra þeirra 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 þeirra starfsmanna erlendra aðila sem koma með einhverjum hætti 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 tryggingargjaldi vegna launa erlendra starfsmanna. Ennfremur 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 6. gr.

Ákvæðið varðar gildistöku og þarfnast ekki frekari skýringar.