

Nefndasvið Alþingis,  
b.t. efnahags- og viðskiptanefndar  
Austurstræti 8-10  
150 Reykjavík

[nefnasvid@althingi.is](mailto:nefnasvid@althingi.is)

Reykjavík 10. janúar 2019

**Efni: Umsögn um frumvarp til laga um breytingu á ýmsum lögum vegna skattlagningar tekna erlendra lögaðila í lágskattaríkjum, samsköttunar félaga, takmörkunar á frádrætti vaxtagjalda og skattlagningar útsendra starfsmanna (samsköttun, CFC-félög o.fl.)**

Í umsögn þessari vilja Samtök atvinnulífsins koma á framfæri athugasemdum við ofangreint frumvarp og þá sérstaklega 2. gr. frumvarpsins. Megintilgangur 2. gr. frumvarpsins er að breyta skattlagningu tekna erlendra lögaðila í lágskattaríkjum hér á landi í þeim tilgangi að lágmarka eða komast undan skattlagningu á Íslandi. Sú leið sem farin er gengur mun lengra en þörf krefur. Að einhverju leyti byggir frumvarpið á svokallaðri ATAD tilskipun Evrópuráðsins. Sú tilskipun er sniðin að tillögum BEPS aðgerðaáætlunar OECD númer þrjú.

**I. Samkeppnishæfni**

Með 2. gr. frumvarpsins eru settar fram mun meira íþyngjandi reglur en aðgerðaáætlun OECD og tilskipun Evrópuráðsins gera ráð fyrir. Í ákvæðinu er með engum hætti tekið tillit til samkeppnishæfni Íslands og þeirra fyrirtækja er hér starfa. Í aðgerðaáætlun OECD er sérstaklega fjallað um að ríki þurfi við innleiðingu CFC reglna að gæta að samkeppnishæfni sinni en almennt séð getur innleiðing reglnanna verið áhyggjuefni fyrir samkeppnishæfni ríkja, sjá m.a. kafla 1.2.1.1. í aðgerðaáætluninni. Það skortir í hinni fyrirhuguðu lagasetningu.

Lagasetningin mun hafa alvarleg áhrif á alþjóðleg fyrirtæki með höfuðstöðvar á Íslandi og dótturfélög í öðrum löndum samanborið við fyrirtæki með dótturfyrirtæki innan sama lands. Alþjóðleg fyrirtæki með höfuðstöðvar á Íslandi munu þannig standa höllum fæti gagnvart erlendum samkeppnisaðilum sem eru með höfuðstöðvar sínar í ríki þar sem engar CFC reglur eru í gildi eða eru með CFC reglur sem ganga ekki jafnlangt og gert er ráð fyrir í 2. gr. frumvarpsins. Helsta áhyggjuefnið er einkum þyngri raunskattlagning á erlend dótturfélög sem falla undir ákvæðið samanborið við samkeppnisaðila á erlenda markaðnum.

Reglurnar hafa því bæði neikvæð áhrif á samkeppnisstöðu Íslands og þeirra alþjóðlegu fyrirtækja sem eru með höfuðstöðvar hér. Afleiðingin verður sú að fyrirtæki hrekjast úr landi enda hægt að halda því fram að nær ómögulegt verði að reka alþjóðleg fyrirtæki hér á landi. Of oft er gengið lengra hér á landi við innleiðingu EES reglna en þær gera ráð fyrir. Það veldur óþarflega íþyngjandi og óskilvirkum reglum sem skapa óþarfa kostnað hjá fyrirtækjum sem dregur almennt úr samkeppnishæfni þeirra. Það ætti að vera forgangsverkefni íslenskra stjórnvalda við lagasetningu að gæta að samkeppnishæfni íslensks atvinnulífs. Það gera þau

með því að velja minna íþyngjandi leiðir við innleiðingu á erlendum reglum og ganga alls ekki lengra en þau lönd sem við berum okkur saman við. Bætt samkeppnishæfni atvinnulífsins fjölgar störfum og eykur starfsöryggi, svigrúm til launahækkana og skatttekjur ríkissjóðs.

## II. Skilgreining á CFC félagi

Orðalag frumvarpsins, „almennt lægri en 2/3 skattlagningar samkvæmt hérlendum reglum“ gerir það að verkum að það þyrfti að gefa út lista með þeim ríkjum þar sem skattaumhverfi leggur á almennt lægri skatt en 2/3 af þeim skatti sem hefði fallið til ef um íslenskan aðila væri að ræða. Ef það yrði ekki raunin eru fyrirtæki sett í þá aðstöðu að þurfa að leiða fram skattstofn félags skv. íslenskum reglum til að ákvarða hvort að um CFC félag sé að ræða. Íslensk félög þyrftu því að ganga úr skugga um það að erlend dótturfélög þeirra séu CFC félög. Það er ekki alltaf einföld aðgerð og því verulega íþyngjandi fyrir fyrirtækin sem eiga í hlut. Að þessu leyti er ákvæðið óskýrt.

Aðgerðaáætlunin (málsgr. 61) og ATAD tilskipunin (málsgr. 12) mæla með því að ríki gefi út lista. Ef það er ætlunin væri æskilegt að tekið væri fram í lok ákvæðisins að ráðherra skuli birta lista yfir ríki sem teljast lágskattaríki.

## III. Skattskylda

Skattskylda skv. 2. gr. frumvarpsins er ekki takmörkuð við tengda aðila líkt og í ATAD tilskipuninni. Eins og 2. mgr. 2. gr. er orðuð núna á hún jafnframt við þegar ótengdir aðilar (einstaklingar og lögaðilar) á Íslandi fara samanlagt (beint eða óbeint) með meira en helming eignarhalds eða stjórnunarleg yfirráð í erlendu félagi sem skilgreint er sem CFC félag.

Með frumvarpinu er þannig ekki einungis verið að skattleggja tekjur erlendra dótturfélaga alþjóðlegra fyrirtækja með höfuðstöðvar á Íslandi í lágskattaríkjum, eins og markmið frumvarpsins gefur til kynna, þar sem ákvæðið er mun víðtækara og nær því einnig yfir tekjur erlendra dótturfélaga sem eru með heimilisfesti í ríkjum sem ekki verða skilgreind sem lágskattaríki og þá jafnvel þrátt fyrir að um raunverulega atvinnustarfsemi sé að ræða í ríkinu.

Eins og 2. mgr. 2. gr. er orðuð nær hún einnig til fyrirtækja sem eru með enga starfsemi á Íslandi svo lengi sem meira en helmingur hluthafa (hvort sem það eru einstaklingar eða lögaðilar) samstæðunnar eru með skattalegt heimilisfesti á Íslandi. Félag getur þar af leiðandi verið skilgreint sem CFC félag þó að um erlenda samstæðu sé að ræða sem er með enga starfsemi á Íslandi en samanlagt eignarhald innlendra aðila fer yfir 50%.

Allt framangreint verður til þess að mun fleiri félög teljast sem CFC félög en tilefni er til skv. ATAD tilskipuninni og BEPS aðgerðaáætluninni. Það getur því haft bein áhrif á erlendar fjárfestingar einstaklinga og fyrirtækja í erlendum félögum þar sem hætta er á að falla undir ákvæði 2. mgr. 2. gr. frumvarpsins ef samanlagt eignarhald allra Íslendinga í félaginu (einstaklinga og lögaðila) fer yfir 50% á einhverju tímabili.

Í 2. mgr. 2. gr. frumvarpsins segir nú „...fari hann sjálfur eða hann ásamt innlendum aðilum og/eða aðilum honum tengdum, sbr. 7. mgr“. Lagt er til að felld verði niður orðin „eða hann“ og „innlendum aðilum og/eða. Setningin myndi þá hljóða þannig: „fari hann sjálfur ásamt aðilum honum tengdum, sbr. 7. mgr.“

#### IV. Raunverulegur atvinnurekstur

Í frumvarpinu, 8. mgr. 2. gr., er notast við hugtakið „raunverulegur atvinnurekstur.“ Þetta er ekki í samræmi við ATAD tilskipunina en þar er notast við hugtakið „verulegur atvinnurekstur.“ Með íslenska frumvarpinu eru skilyrði þess að tekjur teljist óskattskyldar því þrengd verulega miðað við það sem lagt var upp með í ATAD tilskipuninni. Auk þess tiltekur tilskipunin aðeins fjármagnstekjur en a-e-liðir 8. mgr. 2. gr. gera ráð fyrir skattlagningu allra tekna af atvinnurekstrinum og er því valin eins víðtæk leið við innleiðingu reglunnar og mögulegt er. Ef undanþágan á að vera svo þröng sem raun ber vitni er eðlilegra að ákvæðið eigi einungis við um fjármagnstekjur. Ákvæðið er því of víðtækt og aftur er verið að velja meira íþyngjandi leið en þörf er á til þess að mæta markmiðum lagasetningarinnar.

Íslenska skattkerfið byggir á svokallaðri svæðisbundinni skattlagningu (e. *territorial tax system*) sem hefur áhrif á það hvernig skal innleiða CFC reglur. Af þeim sökum væri eðlilegt að settar yrðu CFC reglur hér á landi sem beitt yrði með þröngum hætti og nái þar af leiðandi einungis til tekna sem hefðu átt að vera skattlagðar í ríki þar sem móðurfélag er með heimilisfesti. Það er í fullu samræmi við yfirlýst markmið 2. gr. frumvarpsins.

Lagt er til að e-lið 8. mgr. 2. gr. frumvarpsins verði breytt á þá leið að komið sé í veg fyrir að stafliðurinn nái til erlendra dótturfélaga sem eru hluti af raunverulegri starfsemi skattaðilans í því ríki sem erlenda dótturfélagið er með heimilisfesti. Líkt og áður sagði er í fullu samræmi við tilskipunina að skattleggja fjármagnstekjur en ekki allar tekjur. Aftan við stafliðinn væri jafnframt eðlilegt að bæta eftirfarandi: „og tekjurnar eru ekki beintengdar atvinnurekstri í heimilisfestisríki CFC-félagsins eða liður í þeim rekstri.“

#### V. Samræmi við önnur ríki

Þar sem á stjórnvöldum hvílir ekki sú skylda að innleiða tilskipunina innan sama tímamarks og ESB ríki verða að gera er lagt til að efnahags- og viðskiptanefnd kynni sér hvernig tilskipunin hefur verið innleidd af þeim ríkjum sem við berum okkur saman við. Hér má m.a. horfa til Noregs, líkt og gert var við innleiðingu núgildandi lagaákvæðis, Svíþjóðar, Finnlands og Hollands.

Auk þess sem að framan er nefnt er það gagnrýnt að í frumvarpinu er ekki að finna undanþágu fyrir lítil fyrirtæki eða nýsköpunarfyrirtæki. Rekstrarumhverfi þeirra verður því sérstaklega þungbært þvert á það sem aðgerðaáætlun OECD gerir ráð fyrir en þar er sérstaklega tekið fram að aðildarríki geti valið vægari leið við innleiðingu CFC reglna til þess að ívilna litlum fyrirtækjum.

## VI. Brot á EES skuldbindingum Íslands

Ákvæði frumvarpsins í núverandi mynd er brot á skuldbindingum Íslands skv. EES samningnum þrátt fyrir að yfirlýst markmið lagabreytingarinnar sé að bregðast við athugasemdum Eftirlitsstofnunar EFTA (ESA) vegna hugsanlegra brota á samningnum.

9. mgr. 2. gr. geymir undanþágureglu fyrir CFC félag sem er heimilisfast eða skrásett í ríki innan aðildarríkja Evrópska efnhagssvæðisins eða aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum. Dómar hafa gengið um það að CFC reglur feli í sér ólögsmæta takmörkun eða mismunun á fjórfrelsi innri markaðarins (frjálst flæði fjármagns, vöru, þjónustu og fólks). Slík takmörkun er eingöngu réttlæt看leg á grundvelli skattasniðgönguástæðna ef meðalhófs sé gætt. Settar reglur verða þannig að beinast gegn sýndargerningum sem endurspeglar ekki viðskiptalegan veruleika. Í frumvarpinu er beinlínis gert ráð fyrir því að um skattasniðgöngu sé að ræða þegar lögaðili er með raunverulega atvinnustarfsemi en skattskyldar tekjur umfram 33%.

Af dómum Evrópuþingstólsins er skýrt að CFC reglur geta ekki tekið til lögaðila innan EES sem hafa með höndum raunverulega atvinnustarfsemi. Með því að setja viðbótarskilyrði um að fjármagnstekjur nemi minna en þriðjungi af heildartekjum félagsins er verið að brjóta gegn skuldbindingum Íslands skv. EES samningnum.

Lagt er til að ákvæðinu verði breytt á þá leið að orðin „og skattskyldar tekjur skv. a-e- liðum 8. mgr. nema minna en þriðjungi af heildartekjum félagsins verði felld brott.

## VII. 5. gr. frumvarpsins

Í 5. gr. frumvarpsins er að finna breytingu á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda nr. 45/1987 með síðari breytingum. Ákvæðinu er ætlað að ná til aðila hér á landi sem nýttir vinnuafli erlends aðila á grundvelli samnings um útleigu á vinnuafli eða annars konar vinnuframlags. Uppfylla þarf fjögur skilyrði til að falla undir ákvæðið, m.a. að starfið sé hluti af kjarnastarfsemi eða annarri daglegri starfsemi innlenda aðilans og að ábyrgð og fjárhagsleg áhætta verksins sé hjá innlenda aðilanum.

Markmið frumvarpsins er að útvíkka ábyrgð og skyldu innlendra aðila í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð á skilum staðgreiðslu. Með frumvarpinu er þannig verið að rýmka heimildir íslenskra skattfirvalda til þess að innheimta skatt hjá íslenskum fyrirtækjum vegna starfsemi erlendra aðila í þeirra þágu.

Í inngangi greinargerðar segir um þennan lið frumvarpsins að lagðar séu til „breytingar á skattskyldu í tengslum við útleigu á vinnuafli hjá erlendum aðilum í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð.“ Í kafla 3.4. er rakin breyting sem gerð var með lögum nr. 77/2018 þar sem áréttuð var ábyrgð notendafyrirtækis sem launagreiðanda þegar skipt er við starfsmannaleigur, óháð því hvort þær séu skráðar sem slíkar. Með breytingunum er verið að stíga næstu skref við innleiðingu aðgerða gegn skattaundanskotum vegna útleigu vinnuafils.

Í athugasemdum við 5. gr. frumvarpsins koma fram nánari skýringar á markmiðum frumvarpsins sem virðast þó vera í andstöðu við frumvarpið sjálft. Þar segir að lagt sé 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 segir að hugtökin „útleiga á vinnuafli“ eða „annars konar vinnuframlag“ nái ekki eingöngu til samninga sem gerðir eru við starfsmannaleigur heldur einnig til þjónustu-, verk- eða annars konar samninga. Þá yrði litið svo á að slíkir samningar feli í sér útleigu á vinnuafli eða annars konar vinnuframlags 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.

Skilja má þessa athugasemd þannig að frumvarpinu sé ætlað að ná til allra verksamninga þar sem fyrirtæki í byggingastarfsemi eða mannvirkjagerð semur við erlendan verktaka um framkvæmd verks hér á landi. Ákvæði 5. gr. frumvarpsins hefur þannig mun víðtækara gildissvið en lesa má út úr ákvæðinu sjálfu. Hæpið er að svo víðtæk túlkun fái staðist ef á reynir. Í ljósi þess er hér um mjög íþyngjandi skyldur að ræða sem á að leggja á fyrirtæki í byggingastarfsemi og mannvirkjagerð. Ákvæðið er svo gallað að ómöguleiki er fyrir innlenda aðila í þessum geira að fylgja því. Innlendir aðilar hafa ekki vitneskju um launakjör starfsmanna erlenda aðilans og enn erfiðara reynist fyrir innlendan aðila að hafa slíkar upplýsingar þegar hann er ekki í samningssambandi við þann er útvegar starfsfólk. Frumvarpið gerir ráð fyrir því að ekki sé þörf á beinu samningssambandi milli innlends aðila og undirverktaka erlends aðila svo að skilaskylda innlends aðila sem launagreiðanda sé til staðar.

Telur SA nauðsynlegt að ákvæðið sjálft endurspegli markmið frumvarpsins, sé því ætlað svo víðtækt gildissvið. SA leggur því til að ákvæðið verði fellt út úr frumvarpinu.

## VIII. Samantekt

Fari svo að frumvarpið verði samþykkt óbreytt er ljóst að það mun hafa alvarlegar afleiðingar fyrir samkeppnishæfni íslenskra fyrirtækja á alþjóðlegum markaði. Í þeirri aðgerðaáætlun sem er grundvöllur lagasetningarinnar er sérstaklega vikið að því að varlega þurfi að fara við innleiðingu CFC reglna með tilliti til samkeppnishæfni fyrirtækja. Það hefur ekki verið gert.

Skorað er á nefndina að gera viðhlítandi breytingar á frumvarpsákvæðinu á þann veg að samkeppnishæfni Íslands og alþjóðlegra fyrirtækja með höfuðstöðvar á Íslandi sé áfram tryggð.

Virðingarfyllst,



Heiðrún Björk Gísladóttir,  
f.h. SA

