

**Dagsetning:** 19. nóvember 2014

**Móttakandi:** Efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis

**Sendandi:** Símon Þór Jónsson & Haraldur I. Birgisson f.h. Deloitte

**Efni: Umsögn við frumvarp til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt o.fl. lögum (356. mál)**

Deloitte þakkar fyrir það tækifæri að fá að veita umsögn um ofangreint frumvarp þar sem m.a. eru lagðar til breytingar á ákvæðum 57. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003 (hér eftir „TSL“). Umrætt ákvæði TSL kom til með lögum nr. 142/2013 (204. mál) og fól í sér innleiðingu leiðbeininga OECD um milliverðlagningu.<sup>1</sup> Deloitte hefur staðið fyrir margvíslegri kynningu á þessari lagabreytingu og áhrifum hennar á íslensk fyrirtæki auk þess að funda með fjármála- og efnahagsráðuneytinu um væntanlega reglugerð á þessu sviði, en umsögn um drög að þeirri reglugerð voru jafnframt send ráðuneytinu 20. október síðastliðinn.

Hér að neðan eru helstu athugasemdir og ábendingar Deloitte vegna framangreindra breytingartillagna frumvarpsins varðandi 57. gr. TSL.

Í 3. gr. frumvarpsins er kveðið á um þrenns konar breytingar á ákvæðum 57. gr. TSL, nánar tiltekið er tilvísun í 1. másl. 3. mgr. til áðurgreindra leiðbeininga OECD felld brott, það sama er gert í 2. másl. c. lið 4. mgr. og þá er skilgreining 5. mgr. á tengdum aðilum einfölduð þannig að tilvísun til lögaðila sem teljast tengdir vegna eignarhalds eða stjórnunarlegra yfirráða einstaklinga felld brott. Hvað varðar síðastnefndu breytinguna þá telur Deloitte hana af hinu góða og tekur þar undir rökstuðning greinargerðar frumvarpsins um erfiðleika hvað varðar skilgreiningar í þessum efnum sem kalla gæti á óþarfa reglubyrði í formi skjölunar.

Varðandi fyrstu tvær breytingarnar, þ.e. að tilvísanir til leiðbeininga OECD séu felldar brott, þá hefði almennt verið heppilegt að viðhalda þeim. Ástæðan er sú að leiðbeiningar OECD eru þau viðmið sem önnur OECD lönd byggja almennt á og þar með fyrirtækin sem starfa í þeim löndum. Með beinum tilvísunum til leiðbeininganna er því skapað ákveðið réttaröryggi um að sambærilegar reglur gildi hér. Greinargerð frumvarpsins undirstrikar þó að leiðbeiningar OECD verði eftir sem áður mikilvæg heimild við beitingu 3-6. mgr. 57. gr. og vísar þar til annarra ríkja auk þess að tiltaka að frumvarpið feli þannig ekki í sér efnislegar breytingar.

Að mati Deloitte er þó mikilvægt að nefndin undirstriki í sínu álitum að með þessu sé ráðgert að íslensk skattayfirvöld beiti leiðbeiningum OECD sem og að reglugerðin sem sett verður á grunni 6. mgr. 57. gr. endurspegli eins og frekast er unnt þær leiðbeiningar, þ.e. að ekki sé opnað á séríslenskar reglur sem skapa réttaróvissu og aukna reglubyrði samanborið við löndin í kringum okkur né heldur að opnað sé á svigrúm til handa skattayfirvöldum til að beita öðrum viðmiðum í framkvæmd.

Auk framangreinds þá telur Deloitte við hæfi að gera breytingar á núgildandi reglum í þá veru að gera aðrar og þá léttvægari kröfur til innlendra aðila sem eingöngu eiga í viðskiptum við aðra innlenda aðila sem þeir teljast tengdir og eru jafnvel í samsköttun með. Eins og er gilda reglurnar fullum fetum um innlend viðskipti og viðskipti milli landa. Meginmarkmið leiðbeininga OECD er hins vegar að koma í veg fyrir hliðrun skattstofna milli lögsagna með ákvörðun verða milli tengdra aðila sem ganga í berhöggi við armslengdarviðmið leiðbeininganna. Þetta markmið endurspeglast ágætlega í greinargerð laga nr. 142/2013 þar sem leiðbeiningar OECD voru innleiddar í TSL, en þar segir:

<sup>1</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010.

„Þegar viðskipti eiga sér stað milli tengdra aðila er ekki tryggt að kjör og skilmálar ráðist af markaðslegum forsendum þar sem aðrar forsendur, svo sem skattalegar, geta staðið að baki ráðstöfunum og ákvörðun um milliverðlagningu getur leitt til skattasniðgöngu. **Verðákvörðun í viðskiptum tengdra aðila, sem skráðir eru hver í sínu ríki, getur þannig haft bein áhrif á þann skattstofn sem ríkin fá til skattlagningar. Sömuleiðis er hægt að hafa áhrif á skattstofna lögaðila í viðskiptum innan lands milli tengdra aðila.**“

Eins og áður segir væri slík nálgun almennt í samræmi við leiðbeiningar OECD þar sem áhersla er að auki lögð á að gæta jafnvægis milli krafna um upplýsingar sem skattyfirvöld telja sig þurfa í þessum efnum og þeirrar reglubyrði sem af slíkum kröfum leiðir.<sup>2</sup> Má í þessu samhengi t.a.m. nefna 26. og 30. t.l. nýlegs umræðuskjals OECD um skjölun milliverðlagningar, en í síðarnefnda tölulíðnum er fjallað um að gera ætti aðrar og vægari kröfur til lítilla og meðalstórra fyrirtækja.<sup>3</sup> Sambærilega áherslu er að finna í starfsreglum Evrópusambandsins (hér eftir „ESB“) um skjölun í viðskiptum milli tengdra aðila innan ESB, sbr. 5. og 7. t.l. á bls. 3.<sup>4</sup> Íslensk fyrirtæki sem eingöngu eru með innlenda starfsemi teljast flest og jafnvel öll til lítilla og meðalstórra fyrirtækja.<sup>5</sup>

Nefna má í þessu samhengi að í Noregi eru gerðar aðrar kröfur til lítilla og meðalstórra fyrirtækja, sem almennt eru undanþegin skjölunarskyldu sem og fyrirtækja þar sem viðskipti milli tengdra aðila á rekstrarárinu eru undir 10 mNOK og kröfur á tengda aðila eru undir 25 mNOK.<sup>6</sup> Að auki eru innlendir aðilar í Finnlandi, sem eingöngu eiga í viðskiptum við aðra innlenda aðila, undanþegnir áskilnaði um að útbúa milliverðlagsskjölun og í Þýskalandi er svipaða sögu að segja, þ.e. milliverðlagsreglur þar í landi taka eingöngu til milliríkja viðskipta.<sup>7</sup>

Þá vill Deloitte koma á framfæri við efnahags- og skattanefnd þremur ábendingum sem varða beitingu 57. gr. TSL og samspili íslenskra reglna við leiðbeiningar OECD, þótt þær tengist ekki beint efni umrædds frumvarps. Í fyrsta lagi er það álit Deloitte að ráðuneytið og löggjafinn þurfi að útfæra í lögum ákvæði um svokölluð samkomulög um aðferð við verðlagningu (*e. Advance Pricing Agreement*), þ.e. með hvaða hætti unnt er að sækja slíkt til skattyfirvalda. Samkomulög þessi fela í grófum dráttum í sér að skattaðilar sem eiga í tengdum viðskiptum milli ríkja geta aflað eins konar bindandi álits um milliverðlagsþátt þeirra viðskipta og skattlagningu á þeim grunni. Þá er ólíklegt að skattyfirvöld geti á grundvelli laga um bindandi álit í skattamálum nr. 91/1998 gengist undir slík samkomulög. Þrátt fyrir að eiga fremur við um tiltölulega stór viðskipti þá er þetta engu að síður afar mikilvægur þáttur milliverðlagsreglna á alþjóðavísu, sem Deloitte telur mikilvægt að taka á í löggjöf hérlendis.

Í öðru lagi telur Deloitte að ráðuneytið og löggjafinn eigi að taka höndum saman um að Ísland gerist aðili að sáttmála ESB um afnám tvísköttunar í tengslum við endurákvörðun hagnaðar tengdra aðila.<sup>8</sup> Þó svo ekki væri opnað fyrir slíka aðild, þar sem Ísland er ekki aðili að ESB, er engu að síður hægt að innleiða annað hvort sambærileg ákvæði og þar eru í landsrétt eða vísa til þessa sáttmála í lögum. Í því fælist mikilvæg viðbótar réttarvernd fyrir lögaðila þar sem skattyfirvöld í einu ríki hafa endurákvörðað hagnað viðkomandi aðila vegna viðskipta við tengdan lögaðila í öðru ríki. Slík endurákvörðun myndi alla jafna kalla á samsvarandi leiðréttingu hjá skattyfirvöldum í hinu ríkinu ella kæmi til tvískattlagningar. Í umræddum sáttmála felst m.a. að hafi viðkomandi skattyfirvöld ekki komist að samkomulagi um niðurstöðu í slíku máli innan tveggja ára þá skuli sérstök ráðgjafanefnd eða gerðardómur úrskurða um málið.

Sambærilegt ákvæði er að finna í 25. gr. tvísköttunarmódelis OECD frá árinu 2010 þar sem skattaðila er heimilt, náist ekki samkomulag milli skattyfirvalda innan tveggja ára, að vísa málinu til gerðardóms.<sup>9</sup> Hins vegar er slíkt ákvæði ekki að finna nema í örfáum tvísköttunarsamningum sem Ísland hefur gert við önnur ríki

<sup>2</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010 sbr. t.d. t.l. 1.7 á bls. 33.

<sup>3</sup> OECD, Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting, 30.1.2014 ([sjá hér](#)).

<sup>4</sup> EU, Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union, 2006/C 176/01 ([sjá hér](#)).

<sup>5</sup> Viðskiptaráð Íslands, Hugsunum smátt: Lítil og meðalstór fyrirtæki, 2009.

<sup>6</sup> OECD, Transfer Pricing Country Profile – Norway, nóvember 2012 ([sjá hér](#)).

<sup>7</sup> 2014, Global Transfer Pricing Country Guide, Deloitte. ([sjá hér](#)).

<sup>8</sup> Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, 90/436/EEC.

<sup>9</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010.

og breytingar í þá veru með gerð nýrra samninga myndu taka þó nokkur ár ef ekki áratugi.<sup>10</sup> Að öllu óbreyttu hafa íslenskir lögaðilar því ekki tók á að öðlast endanlega úrlausn að tveimur árum liðnum heldur væri það alfarið undir skattyfirvöldum viðkomandi landa hverju sinni hvort og þá hvenær niðurstaða gæti fengist í tilvikum sem þessum.

Í þriðja og síðasta lagi telur Deloitte að mikilvægt sé að setja á laggirnar þverfaglegan starfshóp í fjármála- og efnahagsráðuneytinu sem falið yrði að fylgjast með alþjóðlegri þróun á þessu sviði og meta tilefni til lagabreytinga hérlandis. Þetta réttarsvið er bæði flókið og í sífelldri þróun á vettvangi OECD sem mikilvægt er að Ísland taki virkan þátt í og bregðist við hérlandis með skilvirkum og markvissum hætti í góðu samstarfi við þau fyrirtæki sem undir reglurnar eru sett. Það skiptir sérstaklega máli fyrir erlend fyrirtæki sem geta hugsað sér að fjárfesta á Íslandi og setja hér upp starfsemi.

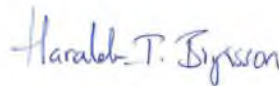
Að endingu er við hæfi að áréttu mikilvægi þess að íslensk löggjöf á sviði milliverðlagningar sé í samræmi við löggjöf annarra ríkja og taki í þeim efnum sem mest mið af leiðbeiningum OECD. Það er beinlínis markmið þessa framtaks OECD að tryggja sem mest samræmi á þessu sviði milli ríkja, ekki aðeins til að draga úr reglubyrði og hættunni á tvískattlagningu heldur jafnframt til að gæta hagsmuna ríkjanna sjálfra. Deloitte fagnar því þeim fyrirætlunum fjármála- og efnahagsráðuneytisins að gera tilteknar breytingar til einföldunar á nýlegum drögum að reglugerð um þetta efni, sem um margt gengu lengra en tíðkast annars staðar líkt og bent var á í umsögn Deloitte til ráðuneytisins. Þá er rétt að hrósa ráðuneytinu fyrir samráðsferlið að baki reglugerðardrögum þrátt fyrir athugasemdir Deloitte varðandi efni þeirra og löggjöfina sem slíka, sem helgast fremur af knöppum aðdraganda löggjafarinnar sjálfrar sem tók gildi um síðustu áramót.

Deloitte er boðið og búið að skýra nánar framangreindar ábendingar á fundi með efnahags- og skattanefnd. Ef frekari upplýsinga er óskað er velkomið að hafa samband við undirritaðan með tölvupósti; [hib@deloitte.is](mailto:hib@deloitte.is), eða í síma 580-3355.

Virðingarfyllst,



Símon Þór Jónsson  
Meðeigandi



Haraldur I. Birgisson,  
Lögfræðingur

<sup>10</sup> Sjá t.d. 28. gr. um framkvæmd gagnkvæms samkomulags í Norðurlandasamningnum til að komast hjá tvísköttun að því er varðar skatta á tekjur og eignir, dags. 5.5.1997 sbr. viðaukabreytingar árin 1997 og 2008.