

Reykjavík, 21. apríl 2017  
R2017040013/12.8.4Alþingi, nefndarsvið  
Kirkjustræti  
150 REYKJAVÍK

Kt. 420169-3889

**Umsögn ríkisskattstjóra um frumvarp til laga um breytingu á ýmsum lagaákvæðum um skatta, tolla og gjöld (samsköttun félaga, takmörkun á frádrætti vaxtagjalda, leigutekjur, virðisaukaskattur, vörugjald af grindarbílum o.fl.). - 385 mál, þskj. 515.**

Ríkisskattstjóri þakkar fyrir tölvupóst sem barst 6. apríl 2017 þar sem gefinn er kostur á að veita umsögn um ofangreint þingmál. Í frumvarpinu eru lagðar til fjöldamargar breytingar og mun ríkisskattstjóri í umsögn sinni eingöngu fjalla um þær breytingatillögur sem gefa tilefni til athugasemda.

**1. Samsköttun félaga milli landa**

Samsköttun félaga var fyrst heimiluð með lögum nr. 154/1998 þegar skipulag félagasamstæðna (structure) var almennt mun einfaldara en nú þekktist. Með heimildinni er tilteknum félögum gert kleift að telja fram sem ein skattaleg heild innan tiltekins ramma.

Samsköttun heimilar sjálfstæðum félögum að mynda eina skattalega heild til álagningar opinberra gjalda og eru því gerðar tilteknar kröfur um heildstæða umgjörð félaganna þ.e. að eignaraðild móðurfélags sé yfir 90%, félögin hafi sama reikningsár, eignarhald nái yfir allt reikningsárið nema ef um nýstofnað félag er að ræða eða slit á félagi, félögin séu á sambærilegu félagiformi, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. tekjuskattslaga. Núgildandi reglur um samsköttun íslenskra félaga byggja á þeirri forsendu að full samkvæmni verði að vera, þannig að ekki verði jafnað saman afkomu félaga með mismunandi uppgjör m.t.t. félagiforms og uppgjörstímabils o.þ.h.

Ákvæði frumvarpsins þar sem lagt er til að tekin verði upp heimild til samsköttunar á milli landa er í ætt við önnur ákvæði um skattlagningu félaga yfir landamæri, þar sem Eftirlitsstofnun EFTA, ESA hefur knúið á um að skattaleg réttindi og skyldur félaga takmörkuðust ekki við hételenda skattalögsögu heldur yrði horft til reglna um staðfesturétt og frjálst flæði fjármagns o.s.frv.

Skattlagning eða flutningur skattalegra réttinda og skyldna félaga yfir landamæri takmarkast af framangreindri ástæðu við félög sem heimilisföst eru á Evrópska efnahagssvæðinu, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum, þ.e.a.s. tekur ekki til félaga í löndum utan framangreindra svæða. Þá er tekið á því að innan umrædds svæðis megi finna ríki sem almennt myndu teljast til lágskattaríkja og er því gerður sérstakur fyrirvari um að samsköttun verði ekki heimiluð með félögum staðsettum í slíkum ríkjum, nema þau félög sem felld yrðu undir samsköttun stundi raunverulega starfsemi.

Í frumvarpinu eru sett skilyrði um að ósk um samsköttun komi frá endanlegu móðurfélagi samsteypunnar og að öll félög innan samsteypunnar sæti samsköttun. Skilyrði þetta er sett til að koma í veg fyrir að valin séu til samsköttunar einstök félög sem eru í starfsemi sem fyrirjáanlega verði rekin með tapi á samsköttunartímanum.

Að sama skapi þarf að tryggja að við samsköttun á milli landa sé afkoma byggð á sambærilegum reglum m.t.t. skattskyldu tekna og frádráttarbærs kostnaðar. Má í þessu sambandi benda á að í ýmsum aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins og aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu kunna reglur um skattskyldu tekna og heimilan frádrátt kostnaðar frá skattskyldum tekjum að vera með allt öðrum hætti en viðgengst hér á landi. Ríkisskattstjóri telur því rétt að setja þann varnagla að við samsköttun félaga á milli landa gildi sambærilegar efnisreglur m.a. um skattskyldu tekna og frádráttarbærni kostnaðar. Annað skapar hættu á misræmi og ójafnræði allt eftir heimilisfesti viðkomandi félags.

Af þeirri ástæðu er hnykk á því að ákvörðun og nýting taps skuli vera með sambærilegum hætti og hér á landi, þ.e. hvað varðar skattskyldu tekna og heimilan frádrátt frá skattskyldum tekjum. Þá hefur verið sett það skilyrði fyrir nýtingu taps erlends félags að tapið hafi ekki verið nýtt eða sé ekki nýtanlegt í heimilifestarríki hins samskattaða félags. Ákvæði þessu er m.a. ætlað að koma í veg fyrir misnotkun, þannig að ekki verði um tvínýtingu á sama tapinu að ræða.

## 2. Um samsköttun að öðru leyti

Ríkisskattstjóri telur mikilvægt að samhliða því að samsköttun félaga verði heimilud „yfir landamæri“, sbr. 3. gr. frumvarpsins, verði almennar reglur um samsköttun félaga skýrðar betur og einfaldaðar. Núgildandi lagaákvæði hefur að geyma fáar efnisreglur um framkvæmd samsköttunar og misjafn skilningur hefur verið uppi bæði í skattkerfinu og meðal skattaðila um hvernig eigi að haga framkvæmdinni. Í frumvarpinu má finna tillögur um breytingar á núgildandi 4. mgr. 55. gr. tekjuskattslaga, þar sem lagt er til að í upphafi yrði rekstrarafkomu allra félaganna á tekjuárinu jafnað saman m.t.t. hagnaðar og taps áður en einstökum félögum verði heimilað að nýta eigið yfirfæranlegt tap. Ákvæði þetta gerir þannig í raun ráð fyrir að það verði meginregla að hvert félag verði skattlagt fyrir sig. Ríkisskattstjóri leggur því til að 3. mgr. 55. gr. laganna verði umorðuð með svofelldum hætti:

„Leggja skal tekjuskatt á hvert og eitt félag sem samsköttunin tekur til. Öll félög í samsköttun bera þó sameiginlega ábyrgð á skattgreiðslum vegna álagningar á samsköttunartíma.“

Í dag hafa um það bil 1.800 félög heimild til samsköttunar en tæplega 3.000 félög hafa sótt um samsköttun frá upphafi.

Við álagningu opinberra gjalda á árinu 2016 námu skráðar millifærslur vegna samsköttunar samtals um 263 milljörðum króna hjá 850 félögum. Sumar félagasamstæður sem taka þátt í samsköttun eru gríðarlega stórar með flókin uppgjör og samanstanda af mörgum félögum þ.e. móðurfélagi, millifélögum, systurfélögum og dótturfélögum. Algengt er að um 10 félög séu saman í samsköttun og dæmi eru um að félög í samsköttun fari yfir 30. Hefur fjöldinn farið mest í 38 félög.

Fjöldi félaga sem óskar eftir samsköttun fer vaxandi og þær fjárhæðir sem um ræðir fara hækkandi. Hugsanlega hefur samsköttunarheimildin í för með sér að fleiri félög eru á skrá en ella þar sem í stað deildarskiptingar kemur til álita að stofna ný félög um sérgreindan hluta starfseminnar.

Samsköttun félaga hefur almennt í för með sér mun flóknara skattauppgjör og yfirgrípsmeira skatteftirlit. Ýmsar ástæður eru fyrir auknu flækjustigi og hafa sérstaklega mótast flóknar reglur sem taka til nýtingar eldra rekstartaps félaga innan samsköttunarhóps. Yfirskattanefnd hefur með úrskurði sínum nr. 302/2015 staðfest að fleiri en ein aðferð rúmist innan núgildandi reglna. Þá eru reglurnar flóknar í framkvæmd þar sem þær fela í sér hlutföllun

nýtingar hagnaðar og taps sem framkvæma þarf fyrir hvert og eitt ár innan samsköttunartímans, sem er misjafnlega langur, og réttur til nýtingar eldra taps því misjafn innan samsköttunarhópsins og fjöldi félaga oft mikill eins og áður hefur komið fram.

Einnig má nefna að ekki skila öll félög í samsköttun skattframtölum á sama tíma fyrir álagningu og sum félög skila ekki framtölum fyrr en eftir álagningu. Mat á réttmæti uppgjörs getur því verið illmögulegt fyrr en öll gögn liggja fyrir. Þá eru einnig dæmi um að tvær eða fleiri endurskoðunarstofur komi að útreikningi samsköttunar hjá sérgreindum fyrirtækjum innan sömu samstæðu með mismunandi útfærslur útreiknings á fjárhæðum við samsköttun.

Skatteftirlit og gerð leiðréttinga er mun flóknara og þunglamalegra hjá félögum í samsköttun en utan hennar þar sem breyting á skattskilum eins félags kann að hafa afleidd áhrif hjá mörgum öðrum félögum í samsköttunarhópnum. Séu breytingar kærðar til yfirskattanefndar eða farið með breytingar fyrir dómstóla getur enn og aftur orðið breyting sem hefur áhrif á fjölda félaga auk þess sem taka þarf upp framtalsskil sem gerð voru í millitíðinni.

Ljóst má vera að illmögulegt yrði við núverandi aðstæður að fylgja eftir svo vel færi samsköttun á milli landa þar sem heimiluð yrði nýting eldra taps við samsköttun. Heimildin er verulega íþyngjandi í framkvæmd bæði fyrir félögin og skattyfirvöld. Eins og fram hefur komið voru núverandi ákvæði sett þegar skipulag félagasamstæðna var mun einfaldara en nú þekkest og fjöldi félaga færri. Með flóknara skipulagi samhliða fjölgun félaga hefur þörf fyrir einföldun og skýrari reglur um samsköttun aukist. Ríkisskattstjóri leggur því til að heimild til nýtingar eldra taps við samsköttun verði felld niður. Samsköttun taki þannig einungis til rekstarafkomu félaganna á viðkomandi tekjuári. Að lokinni jöfnun hagnaðar og taps einstakra félaga innan samsköttunarhópsins nýti hvert og eitt félag eigið tap á móti efirstöðvum síns hagnaðar. Tekjuskattur sé síðan lagður á hvert og eitt félag í samsköttun að teknu tilliti til heimilaðra millifærslna.

### 3. Útleiga húsnæðis

Ríkisskattstjóri telur að sú aðferð að skilgreina í upphafi 5. gr. frumvarpsins að almenna reglan sé sú að tekjur manna af útleigu húsnæðis teljist vera atvinnurekstrartekjur nema ákveðin skilyrði séu uppfyllt sé mjög til bóta í skattframtömdinni, bæði fyrir skattyfirvöld og skattgreiðendur. Skipta má þeim undantekningum sem lagðar eru til í þrennt. Í fyrsta lagi að um sé að ræða útleigu íbúðarhúsnæðis til varanlegrar búsetu leigjanda og að hámarki tvær sérgreindar húseignir. Í öðru lagi að um sé að ræða „leigu á móti leigu“ og í þriðja lagi að um sé að ræða heimagistingu eins og hún er skilgreind í lögum um veitingastaði, gististaði og skemmtanahald.

Að því er varðar útleigu til varanlegrar búsetu vill ríkisskattstjóri taka fram að litið hefur verið svo á að skráning lögheimilis leigjanda sé ekki fortakslaust skilyrði fyrir því að leiga á íbúðarhúsnæði hafi verið talin til varanlegrar búsetu. Er þar einkum um að ræða þegar námsmenn stunda nám utan heimilissveitarfélags og leigja sér húsnæði án þess að breyta lögheimilisskráningu sinni.

Núgildandi heimild til að jafna saman leigutekjum vegna tímabundinnar útleigu og leigugjöldum hefur skapað nokkra óvissu í skattframtömdinni. Er það einkum vegna þess að engin nánari skilgreining er á því hvað telst „tímabundið“ í þessu sambandi. Eins og alltaf þegar um er að ræða matsreglur sem að vissu marki eru „huglæggar“ þá skapa þær hættu á misvísandi niðurstöðum milli mála, auk þess að valda óánægju milli manna sem upplifa sig í sambærilegri stöðu en eru það ekki samkvæmt matskenndri reglu. Telur ríkisskattstjóri því bæði til einföldunar og skýrara að fella niður það skilyrði að um tímabundna ráðstöfun þurfi

að vera að ræða til þess að heimilt sé að jafna saman leigutekjum og leigugjöldum.

Ákveðin óvissa hefur verið um það hvernig farið skuli með tekjur einstaklinga af útleigu til ferðamanna þegar umfang starfseminnar er ekki mjög mikið. Spurningin hefur snúist um það hvort um sé að ræða tekjur af atvinnurekstri eða almennar eignatekjur. Með fyrirhuguðum breytingum samkvæmt frumvarpinu eru þessar línur skýrðar sem mun verða til bóta bæði fyrir skattfrankvæmdina og alla þá sem standa að slíkri útleigu. Ríkisskattstjóri vill taka fram að með því að skilgreint er að útleiga einstaklinga á húsnæði teljist til atvinnurekstrar nema eitthvað af þremur fyrrgreindum skilyrðum séu uppfyllt þá leiðir það til þess að unnt verður að hafna skráningu einstaklinga á virðisaukaskattsskrá ef útleiga á þeirra vegum fellur undir eitthvað af undantekningunum, enda er megin skilyrðið fyrir slíkri skráningu að maður stundi atvinnurekstur. Þetta skýrir tvímælalaust þessi atriði í skattfrankvæmdinni.

Rétt þykir að benda á að ekki verður betur séð en að gildistökuákvæði frumvarpsins kveði á um að nágildandi reglur um langtímaútleigu haldist óbreyttar á árinu 2017 en reglur um skattlagningu heimagistingar skv. 5. gr. frumvarpsins taki gildi afturvirk, þ.e. frá og með 1. janúar 2017.

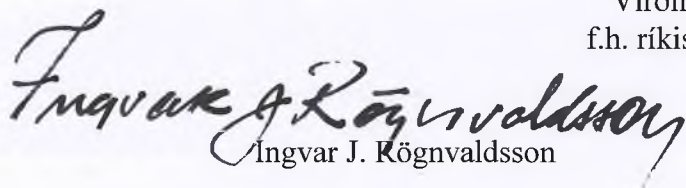
#### 4. Endurgreiðslur á virðisaukaskatti

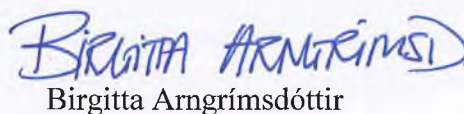
Ríkisskattstjóri vill benda á nokkur atriði í þeim greinum frumvarpsins sem fjalla um endurgreiðslur á virðisaukaskatti til erlends liðsafla og borgaralegra deilda hans, þ.m.t. Atlantshafsbandalagsins, Samstarfs í þágu friðar, herliðs Bandaríkjanna og annarra aðila sem undanþegnir eru virðisaukaskatti vegna kaupa á vörum og þjónustu hér á landi samkvæmt alþjóða- eða tvíhliða samningum eða sérstökum lögum þar um.

a) Í niðurlagi athugasemda við 11. gr. frumvarpsins segir að ríkisskattstjóri skuli annast endurgreiðslur virðisaukaskatts samkvæmt ákvæðinu. Telur ríkisskattstjóri að betra væri að þetta kæmi fram í ákvæðinu sjálfu fremur en í athugasemdum við það.

2) Í 10., 11., 19. og 24. gr. frumvarpsins kemur fram að umræddir aðilar séu þegar undanþegnir virðisaukaskatti, tóbaksgjaldi og gistináttaskatti. Í 21. gr. varnarmálalaga nr. 34/2008 er kveðið á um undanþágu vegna virðisaukaskatts en að öðru leyti er hvergi kveðið á um það í tilvitnuðum lögum að þessir aðilar séu með beinum hætti undanþegnir þessum tilteknu sköttum og gjöldum heldur óbeinum, sbr. t.d. 7. og 8. gr. viðbætis við lög nr. 110/1951. Betra hefði því verið að nota orðalagið „... sem undanþegnir eru (eða skulu) beinum og óbeinum sköttum samkvæmt ...“ o.s.frv., „... sem undanþegnir eru (eða skulu) sköttum, gjöldum og tollum samkvæmt ...“ o.s.frv., eða „... sem undanþegnir eru (skulu) virðisaukaskatti [tóbaksgjaldi, gistináttaskatti] ...“ o.s.frv.

Virðingarfyllt  
f.h. ríkisskattstjóra

  
Ingvar J. Rögnvaldsson

  
Birgitta Arngrímsdóttir