

**Nefnda- og greiningarsvið Alþingis,
efnahags- og viðskiptanefnd**
nefnadasvid@althingi.is

Hafnarfirði, 1. desember 2023.

Umsögn KPMG Law ehf. um „frumvarp til laga um breytingu á ýmsum lögum um skatta og gjöld o.fl. (gistináttaskattur, áfengisgjald o.fl.)“, á þingskjali 509 - 468. mál.

Í tölvuskeyti nefnda- og greiningarsviðs Alþingis 17. nóvember 2023 er KPMG gefinn kostur á að veita umsögn um framangreint frumvarp til laga. KPMG Law ehf. hefur kynnt sér frumvarpið og sér ástæðu til að koma á framfæri eftirfarandi ábendingum og tillögum.

Um 7. gr. frumvarpsins

Í 7. grein frumvarpsins eru lagðar til breytingar á 1. mgr. 3. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, þar sem í 10. töluliðum er kveðið á um takmarkaða skattskyldu á Íslandi, þ.e. skattskyldu erlendra manna og lögaðila af tekjum sem uppruna sinn eiga hér á landi.

Í 2. tölul. lagagreinarinnar er kveðið á um skattskyldu erlendis búsettra manna af launum sem þeir fá frá íslenskum aðilum. Í a- og b-lið frumvarpsgreinarinnar eru lagðar til breytingar á töluliðnum með því að auka orðum við hann. Annars vegar „*eða föstum starfsstöðvum*“ og hins vegar „*Ekki skiptir máli hvar starfsemin fer fram*“.

Í frumvarpinu er lögð til sú breyting að tiltekið verði að skattskyldan nái ekki aðeins til launa frá íslenskum aðilum heldur einnig til launa frá „*föstum starfsstöðvum*“. Í greinargerð frumvarpsins kemur fram að átt er við fastar starfsstöðvar á Íslandi. Orðalag tillögunnar gæti þó rétt eins bent til þess að átt væri við fastar starfsstöðvar sem íslensk fyrirtæki starfrækja utan Íslands. Æskilegt er að lagaákvæði sé skýrt í þessum efnum. KPMG leggur því til að a-liður 7. gr. frumvarpsins orðist svo:

Á eftir „íslenskum aðilum“ í 2. tölul. kemur: *eða föstum starfsstöðvum hér á landi.*

Með því að auka við 2. tölul. lagagreinarinnar orðunum „*Ekki skiptir máli hvar starfsemin fer fram*“ er lögð til viðamikil efnisleg breyting. Eins og bent er á í greinargerð frumvarpsins hefur ákvæði 2. tölul. verið túlkað svo að það taki ekki til launa fyrir störf manna innt af hendi erlendis í þágu starfsemi íslensks fyrirtæki þar á landi, enda er uppruni teknanna þá erlendis en ekki á Íslandi. Í greinargerðinni kemur fram að tilgangurinn, með því að auka umræddum orðum við ákvæðið, sé að skattskyldan nái til launa sem stafa frá íslenskum aðilum og föstum starfsstöðvum hér á landi. Orðalagið sem lagt er til er víðtækara en það markmið segir til um því það nær einnig til fastra starfsstöðva íslenskra fyrirtækja sem þau starfrækja erlendis, enda

er það hugtaksatriði fastrar starfsstöðvar að starfsemi fyrirtækis fari að nokkru eða öllu leyti þar fram. Ósamræmi væri í því að umrædd skattskylda næði til fastra starfsstöðva sem íslensk fyrirtæki starfrækja erlendis jafnframt því að ná til fastra starfsstöðva sem erlend fyrirtæki starfrækja á Íslandi. Standi vilji löggjafans til að gera þá breytingu sem að er stefnt leggur KPMG til að b-liður 7. gr. frumvarpsins orðist svo:

Við 2. tölul. bætist nýr málslíður, svohljóðandi: Ákvæðið nær til launa fyrir störf sem innt eru af hendi erlendis í þágu starfsemi sem fram fer á Íslandi.

Í c-lið frumvarpsgreinarinnar er lagt til að tveimur tölulíðum verði aukið við umrædda lagagrein.

Annars vegar 11. tölulíð sem kveði á um að takamarkaðar skattskyldu hér á landi beri „*Allir aðilar sem njóta gjafa, þó ekki tækisfærissgjafa, frá íslenskum aðilum eða föstum starfsstöðvum.*“ Orðalag þetta er haldið sömu ónákvæmni hvað varðar fastar starfsstöðvar og áður nefnd tillaga í a-lið. Nákvæmara væri: ... eða föstum starfsstöðvum hér á landi. Ótvírætt er að lögð er til aukin skattskylda frá því sem nú er.

Hins vegar er lagður til 12. tölulíður sem kveði á um að takamarka skattskyldu hér á landi beri „*Allir aðilar sem njóta hvers konar annarra tekna, eða ígildi tekna, en þeirra sem taldar eru upp í öðrum tölulíðum þessa ákvæðis frá íslenskum aðilum eða föstum starfsstöðvum, þó ekki af vörusölu.*“ Með þessari tillögu er djúpt í árinni tekið. Takmörkuð skattskylda takmarkast við þær tegundir tekna sem tæmandi eru taldar upp í umræddri lagagrein. Tillagan felur í sér að Ísland taki sér mun víðtækari skattlagningarrétt en nú er. Samkvæmt tillögunni næði skattlagningarrétturinn til söluverðs þjónustu sem erlend fyrirtæki veittu íslenskum kaupendum yfir landamæri frá starfsstöðvum sínum utan Íslands og það óháð því hvern kostnað erlendu fyrirtækin hefðu af veitingu þjónustunnar. Vert er að hafa í huga að nú þegar er í 3. tölulíð lagagreinarinnar kveðið á um skattskyldu erlendra fyrirtækja af þjónustu sem þau veita hér á landi og í 4. tölulíð er kveðið á um skattskyldu hagnaðar af rekstri starfsstöðva erlendra fyrirtækja á Íslandi. KPMG fær ekki séð að nokkurt annað Norðurlanda hafi tekið sér svo ríkan skattlagningarrétt sem lagður er til með nýjum 12. tölulíð.

Í greinargerð frumvarpsins er tiltekið að breyting þessi ætti að hafa takmörkuð áhrif í þeim tilvikum að tvísköttunarsamningur taki til teknanna. Það er vissulega rétt að í tvísköttunarsamningum, sem íslensks stjórnvöld hafa gert við stjórnvöld annarra ríkja, er jafnan kveðið á um að hagnaður fyrirtækis skuli einungis skattlagður í heimaríki þess, ef frá er talinn hagnaður að fastri starfsstöð sem fyrirtækið starfrækir í hinu ríkinu. Engu að síður yrðu áhrif veruleg af þeirri breytingu sem lögð er til. Í III. kafla frumvarpsins er lagt til að í staðgreiðslu verði innheimtur skattur af þeim tekjum sem lagt er til að verði skattskyldar. Í tilvikum tekna, sem tvísköttunarsamningur tekur til, bæri greiðanda þeirra að halda skatti eftir í staðgreiðslu og skila honum í ríkissjóðs, en erlenda félagið fengi afdregna skattinn endurgreiddan úr ríkissjóði á grundvelli ákvæða tvísköttunarsamningsins. Bein fjárhagsleg áhrif yrðu engin af þessari hringferð, en óbein fjárhagsleg áhrif yrðu veruleg fyrir alla er kæmu að framkvæmd hringferðarinnar. Rétt er að minna á að Ísland hefur aðeins gert tvísköttunarsamninga við minni hluta ríkja veraldar. KPMG leggur til að brott verði felld úr frumvarpinu tillaga um að auka umræddum 12. tölulíð við 1. mgr. 3. gr. tekjuskattslaga.

Standi vilji til að skattleggja erlenda skattþegna af tekjum tiltekinnar tegundar, til dæmis af verðlaunum, heiðurslaunum og vinningum í happdrætti, veðmáli eða keppni væri unnt að fella slíkar tekjur beinum orðum undir þann 11. tölulíð 1. mgr. 3. gr. tekjuskattslaga sem lagður er til

í frumvarpinu. Slíkar tekjur eru spyrtaðar saman við gjafir í 4. tölul. A-liðar 7. gr. laganna. Tillaga 11. tölulið frumvarpsins gæti þá hljóðað: „Allir aðilar sem njóta gjafa, þó ekki tækisfærissgjafa, verðlauna, heiðurslauna eða vinninga í happdrætti, veðmáli eða keppni frá íslenskum aðilum eða föstum starfsstöðvum hér á landi.“

Um 11. gr. frumvarpsins

Í b-lið 11. gr. frumvarpsins er m.a. lagt til að við 70. gr. tekjuskattslaga verði aukið nýjum tölulið, 12. tölulið, þar sem kveðið verði á um hlutföll skatts af þeim tekjum, sem með tillögu að nýjum 12. tölulið 1. mgr. 3. gr. laganna, er lagt til að skattskyldar verði hér á landi. KPMG leggur til að tillaga þessi verði felld brott úr frumvarpinu, enda leggur KPMG til að tillaga að nýjum 12. tölul. 1. mgr. 3. gr. verði felld brott úr frumvarpinu.

Um 13. gr. frumvarpsins

Í 13. gr. frumvarpsins er lagt til að undanþegir tekjuskatti verði styrkir sem Orkusjóður veitir á árinu 2024 til „hreinorkubílaeigenda“. Tillagan hefst á orðunum „Þrátt fyrir ákvæði 1. tölul. A-liðar 7. gr.“ Hið tilvitnaða ákvæði kveður á um skattskyldu launa, þ.e. endurgjalds fyrir vinnu. Ætla verður að um misritun sé aða ræða og að til hafi staðið að vísa til 2. töluliðar A-liðar 7. gr., en í þeim tölulið er kveðið á um skattskyldu styrkja. Af greinargerð frumvarpsins verður ráðið að skattundanþágunni sé ætlað að ná til styrkja manna, en ekki til lögaðila, til kaupa á hreinorkubílum. Orðalag tillögunnar er þó ekki skýrt í þeim efnum. Þá er í greinargerðinni tiltekið að undanþágunni sé ætlað vera háð því að uppfyllt verði skilyrði laganna. Óljóst er til hvaða skilyrða er vísað. KPMG leggur til að 13. gr. frumvarpsins orðist svo:

Við lögin bætist nýtt ákvæði til bráðabirgða, svohljóðandi: Þrátt fyrir ákvæði 2. tölul. A-liðar 7. gr. teljast ekki til skattskyldra tekna styrkir sem einstaklingar utan rekstrar hljóta til kaupa á hreinorkubifreiðum og veittir eru úr Orkusjóði á tímabilinu 1. janúar 2024 til og með 31. desember 2024, sbr. lög nr. 76/2020.

Um 14. gr. frumvarpsins

Í samræmi við tillögu KPMG um breytingu á c-lið 7. gr. frumvarpsins leggur KPMG til að 14. grein frumvarpsins orðist svo: **Í stað orðanna „og 10. tölul. 1. mgr.“ og „og 10. tölul. 70. gr.“ í 2. málsli. A-liðar 2. gr. laganna kemur: 10. og 11. tölul. 1. mgr.; og: 10. og 11. tölul. 70. gr.**

Um 15. gr. frumvarpsins

Í samræmi við tillögu KPMG um breytingu á c-lið 7. gr. frumvarpsins leggur KPMG til að 15. grein frumvarpsins orðist svo: **Í stað orðanna „og 10. tölul.“ í 6. tölul. 5. gr. laganna kemur: 10. og 11. tölul.**

Um 16. gr. frumvarpsins

Í samræmi við tillögu KPMG um breytingu á c-lið 7. gr. frumvarpsins leggur KPMG til að 16. grein frumvarpsins orðist svo: **Í stað orðanna „og 10. tölul.“ í 2. málsli. 4. mgr. 9. gr. laganna kemur: 10. og 11. tölul.**

Um 18. gr. frumvarpsins

Í 18. gr. frumvarpsins er lagt til að heimilt verði að lækka áfengisgjald að tilteknum skilyrðum uppfylltum. Eitt þeirra skilyrða er orðað svo: „Öðrum aðila sem leyfi hefur til að framleiða áfenga drykki er óheimilt að eiga eða stjórna framleiðanda í gegnum beina eða óbeina eignaraðild umfram 50% hlut í framleiðanda, ráða yfir meira en 50% atkvæðisréttar eða á annan hátt hafa yferráð yfir framleiðanda.“ KPMG þykir orðalag þetta um óheimil yferráð ekki vera við hæfi og leggur til skilyrðið verði orðað svo: **Framleiðandi er ekki undir eignar- eða stjórnaryferráðum annars leyfishafa til framleiðslu áfengra drykkja. Slík yferráð teljast vera til staðar ef beint eða óbeint eignarhald annars leyfishafa er yfir 50% eða ef hann beint eða óbeint fer með meira en 50% atkvæðisréttar á hluthafafundum.**

Virðingarfyllt,

KPMG Law ehf.

