

Frumvarp til laga

um breytingu á lögum um tekjuskatt, nr. 90/2003 (samsköttun).

Frá fjármála- og efnahagsráðherra.

1. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 55. gr. laganna:

- a. Í stað 2. másl. 1. mgr. koma þrír nýir málsliðir, svohljóðandi: Sama gildir um innlend dótturfélög, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr., og fastar starfsstöðvar, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr., hlutafélaga og einkahlutafélaga sem skráð eru í aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins eða í Færeyjum. Þá geta innlend dótturfélög undir eignarhaldi samstæðufélaga í öðrum aðildarríkjum á Evrópska efnahagssvæðinu eða í Færeyjum notið samsköttunar og skal þá tekjuskattur af sameiginlegum tekjuskattsstofni hinna innlendu félaga, sbr. 3. mgr., lagður á eitt þeirra. Heimildir skv. 2. og 3. máslíð eiga aðeins við ef sýnt er fram á að öll skilyrði ákvæðisins séu uppfyllt.
- b. Á eftir 4. mgr. kemur ný málsgrein, svohljóðandi:

Innlendu móðurfélagi er heimilt að óska eftir takmarkaðri samsköttun með dótturfélagum sínum skráðum í einu aðildarríki Evrópska efnahagssvæðisins eða í Færeyjum, enda séu öll skilyrði samsköttunar uppfyllt að öðru leyti. Í takmarkaðri samsköttun felst að heimilt er að nýta rekstrartap dótturfélags sem myndast frá upphafi samsköttunar á því ári sem félagi er slitið og tap telst sannanlega ónýtanlegt. Skilyrði tapsnýtingar er að sýnt sé fram á að um raunverulega atvinnustarfsemi hafi verið að ræða, að samstæðan hafi hætt starfsemi í erlenda ríkinu og ekki hafi verið unnt að jafna tapið á fyrri árum innan samstæðunnar samkvæmt þarlendum lögum og íslenskum lögum miðað við að um íslensk félög hafi verið að ræða. Tap skal leiða út samkvæmt íslenskum lögum og telst ekki frádráttarbært umfram það sem heimilast við ákvörðun á tekjuskattsstofni skv. 2. tölul. 61. gr. Umsókn um takmarkaða samsköttun skal beint til ríkisskattstjóra innan sex mánaða frá lokum rekstrarárs samstæðunnar sem óskað er eftir að verði upphafsár takmarkaðrar samsköttunar.
- c. 5. mgr. fellur brott.

2. gr.

Lög þessi öðlast gildi 1. janúar 2022 og koma til framkvæmda við álagningu opinberra gjalda árið 2023 vegna tekna ársins 2022 og eigna í lok þess árs.

Greinargerð.

1. Inngangur.

Frumvarpið er samið í fjármála- og efnahagsráðuneytinu. Efni frumvarpsins var lagt fram á 149. löggjafarþingi 2018–2019 (þskj. 593, 433. mál) en náði ekki fram að ganga. Frumvarpið

var endurflutt lítillega breytt á 150. löggjafarþingi 2019–2020 (þskj. 298, 269. mál) en náði ekki heldur fram að ganga. Aftur var frumvarpið endurflutt með breytingum á 151. löggjafarþingi 2020–2021 (þskj. 4, 4. mál) en náði ekki fram að ganga þá heldur. Frumvarpið er nú lagt fram að nýju aðeins hvað samsköttun félaga varðar. Í því felast breytingar á 55. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003. Annars vegar er lagt til að dótturfélögum félaga í aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins (EES) eða í Færeyjum, sem staðsett eru hér á landi, verði heimil samsköttun með innlendum samstæðufélögum. Hins vegar er lagt til að innlendu móðurfélagi verði heimilt að óska eftir takmarkaðri samsköttun með dótturfélögum sínum skráðum innan eins aðildarríkis Evrópska efnahagssvæðisins eða í Færeyjum, enda séu öll almenn skilyrði samsköttunar uppfyllt að öðru leyti.

Frumvarp það sem lagt var fram á 151. löggjafarþingi 2020–2021 fól einnig í sér breytingar á 57. gr. b laga um tekjuskatt, nr. 90/2003, og 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 vinnuframlag í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð. Í frumvarpi þessu er hins vegar aðeins að finna breytingar hvað varða athugasemdir Eftirlitsstofnunar EFTA (ESA) um samsköttun félaga og nýtingu eftirstöðva rekstrartaps.

2. Tilefni og nauðsyn lagasetningar.

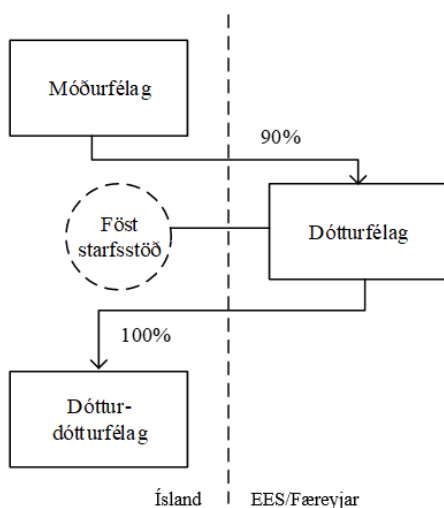
Tilefni frumvarpsins um breytingar á reglum um samsköttun félaga eru athugasemdir Eftirlitsstofnunar EFTA (ESA) um að íslenskar reglur um samsköttun og nýtingu eftirstöðva rekstrartaps félaga kunni að brjóta í bága við 31. og 40. gr. EES-samningsins um staðfesturétt og frjálst flæði fjármagns.

3. Meginefni frumvarpsins.

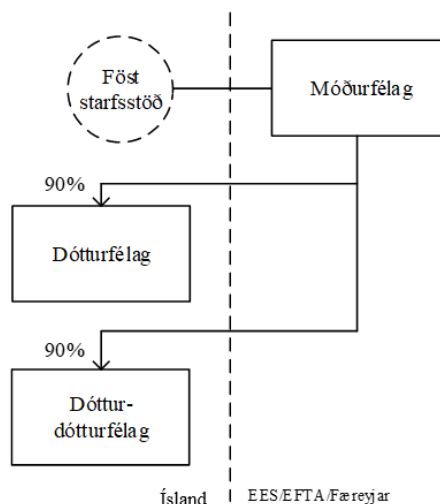
Lagðar eru til breytingar á 55. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003, (tekjuskattslaga) sem fela í sér að innlendu móðurfélagi verði heimilt að óska eftir takmarkaðri samsköttun með dótturfélögum sínum skráðum innan eins aðildarríkis Evrópska efnahagssvæðisins eða í Færeyjum, enda séu öll almenn skilyrði samsköttunar uppfyllt að öðru leyti. Breytingartillagan er lögð fram í því skyni að koma til móts við álit ESA frá 7. apríl 2016 um að íslenskar reglur um samsköttun félaga kunni að brjóta í bága við 31. og 40. gr. EES-samningsins um staðfesturétt og frjálst flæði fjármagns, sbr. áminningarbréf ESA, dags. 27. mars 2018.

Gerðar voru breytingar á ákvæði 55. gr. laga nr. 90/2003 með lögum um breytingu á ýmsum lögum vegna aðgerða gegn skattundanskotum og skattsvikum, nr. 77/2018, á vorþingi 2018 sem fólu í sér að föstum starfsstöðvum félaga í aðildarríkjum EES og í Færeyjum, sem staðsettar eru á Íslandi, var heimiluð samsköttun með innlendum 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 myndir sýna hvernig breytingin, ásamt breytingum með lögum nr. 77/2018, mun virka í framkvæmd. Annars vegar er um að ræða sviðsmynd á mynd 1 þar sem móðurfélagið væri íslenskt og ætti dótturfélag innan EES eða í Færeyjum sem síðan ætti dótturfélag á Íslandi og/eða ræki starfsstöð hér á landi. Þá er sviðsmyndin á mynd 2 sú að móðurfélag væri staðsett innan EES eða í Færeyjum og ætti tvö dótturfélög eða dótturfélag með fasta starfsstöð hér á landi. Breytingin mundi heimila að innlendir hluti samstæðunnar gæti sótt um samsköttun ef almenn skilyrði væru að öðru leyti uppfyllt, þar á meðal skilyrði um 90% eignarhald.



Mynd 1. Íslenskt félag á yfir 90% hlutfjár í félagi skráðu í aðildarríki EES eða Færeyjum, sem á 100% eignarhald í íslensku dótturfélagi eða er rekur fasta starfsstöð hér á landi. Að uppfylltum almennum skilyrðum gæti innlendi hluti samstæðunnar notið samsköttunar.



Mynd 2. Félag í aðildarríki EES eða Færeyjum á 90% hlutfjár í tveimur innlendum félögum. Að uppfylltum almennum skilyrðum gæti innlendi hluti samstæðunnar notið samsköttunar þrátt fyrir að móðurfélag þeirra sé ekki innlent.

Jafnframt er lagt til það nýmæli að innlendu móðurfélagi verði heimilt að óska eftir takmarkaðri samsköttun með dótturfélögum sínum skráðum í einu aðildarríki Evrópska efnahags-svæðisins eða í Færeyjum, enda séu öll skilyrði samsköttunar uppfyllt að öðru leyti. Tillaga þessi á rót að rekja til dóms EFTA-dómstólsins í máli E-15/16, Yara International ASA, en að höfðu samráði við ESA var ákveðið að leggja þessa breytingu til þegar sýnt væri fram á að öll skilyrði fyrir takmarkaðri samsköttun væru uppfyllt. Um er að ræða undantekningu sem ber að túlka þröngt og er ætlunin ekki að veita betri rétt við þessar aðstæður en sem gildir um samsköttun innlendra aðila.

Vegna athugasemda ESA er loks lagt til að fella brott 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.

4. Samræmi við stjórnarskrá og alþjóðlegar skuldbindingar.

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

Í frumvarpinu er leitast við að bregðast við athugasemdum ESA vegna samsköttunarreglna og reglna um nýtingu eftirstöðva rekstrartaps.

5. Samráð.

Efni frumvarpsins hefur áður verið kynnt í samráðsgátt stjórnvalda á vefnum Ísland.is dagana 9.–23. september 2020, sbr. mál nr. S-184/2020. Engu að síður voru drög að frumvarpinu kynnt á ný með styttri umsagnarfresti, sbr. mál nr. S-182/2021, dagana 21.–30. september

2021. Tvær umsagnir bárust, frá Alþýðusambandi Íslands (ASÍ) og KPMG ehf., og tók frumvarpextinn smávægilegum breytingum að samráði loknu. Í umsögn ASÍ voru ekki gerðar athugasemdir við efni frumvarpsins. Í umsögn KPMG ehf. voru nokkrar efnislegar athugasemdir gerðar sem sneru að meðal annars orðalagsbreytingum, reikningsári dótturfélags í öðru aðildarríki Evrópska efnahagssvæðisins eða Færeyjum og því hvort ekki væri eðlilegra að unnt væri að sækja um takmarkaða samsköttun með dótturfélögum í fleiri en einu aðildarríki EES eða Færeyjum. Ráðuneytið fjallaði ítarlega um helstu athugasemdir í niðurstöðuskjali sem finna má í samráðsgátt stjórnvalda undir málinu en féllst ekki á helstu athugasemdir.

Efni frumvarpsins hefur jafnframt tvisvar áður komið fyrir Alþingi og fengið umsagnir fyrir efnahags- og viðskiptanefnd á 151. löggjafarþingi, sbr. 4. mál. Í umsögn Deloitte ehf. var fyrirhuguð breyting talin hafa mjög jákvæð áhrif. Deloitte taldi þó að hægt hefði verið að ganga lengra með því að heimila fulla samsköttun á milli innlends móðurfélags og dótturfélags í EES/EFTA-ríki eða Færeyjum, án þess að beðið væri þar til viðkomandi dótturfélagi væri slitið þar sem í sumum tilvikum gæti slíkt yfirfæranlegt tap fyrnst á samsköttunartímabilinu, eða þá að viðkomandi dótturfélagi væri aldrei slitið eða það hætti starfsemi. KPMG ehf. gerði jafnframt þrjár athugasemdir við efni frumvarpsins. Ráðuneytið tók ekki undir athugasemdir beggja um að ganga lengra en efni stóðu til.

6. Mat á áhrifum.

Talið er að ákvæði frumvarpsins um samsköttun muni hafa einhvern aukinn kostnað fyrir ríkissjóð í för með sér, a.m.k. til skemmri tíma lítið, þar sem opnað er fyrir samsköttun með innlendum hluta samstæðna sem ná út fyrir landsteinana og nýtingu endanlegs taps hjá erlendu samstæðufélagi. Að sama skapi munu ákvæði frumvarpsins nýtast þeim fyrirtækjum sem þau taka til. Engin leið er þó að meta þau áhrif í krónum á þessu stigi en þau munu koma fram sem lækkun á tekjuskatti lögaðila vegna samnýtingar og nýtingar á rekstrartapi innan samstæðunnar strax, sem ella hefði komið fram á lengri tíma.

Um einstakar greinar frumvarpsins.

Um 1. gr.

Lagt er til í a-lið 1. gr. að í stað 2. málsl. 1. mgr. 55. gr. laganna komi þrjár nýir málsliðir. Í fyrsta lagi verði innlendum dótturfélögum og föstum starfsstöðvum félaga í aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins eða í Færeyjum sem staðsett eru hér á landi heimil samsköttun með innlendum samstæðufélögum. Breytingin felur í sér undantekningu frá því skilyrði samsköttunar að eignarhald dótturfélags sé alfarið á hendi innlendra aðila. Heimildin er að öðru leyti bundin þeim almennu skilyrðum sem kveðið er á um í 55. gr. laganna. Hugtakið dótturfélag og tilvísun í 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga um tekjuskatt vísar jafnframt í að félagið skuli vera hlutafélag, einkahlutafélag eða samlagshlutafélag.

Í öðru lagi er lagt til að innlendum félögum í eigu samstæðufélaga innan Evrópska efnahagssvæðisins eða í Færeyjum verði heimil samsköttun. Breytingin felur í sér undantekningu frá því skilyrði samsköttunar að móðurfélag skuli taka þátt í samsköttuninni. Önnur skilyrði ákvæðisins gilda að öðru leyti, meðal annars að hið erlenda móðurfélag sækji um samsköttun fyrir hönd dótturfélaga sinna, eignarhlutfall sé eigi minna en 90%, eignarhald hafi varað allt reikningsárið, félagaform sé sambærilegt 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. tekjuskattslaga og að samsköttuð félög hafi sama reikningsár.

Í þriðja lagi er gerð krafa um að sýnt sé fram á að skilyrði ákvæðis 55. gr. tekjuskattslaga séu uppfyllt að öðru leyti en sem nemur þeim undantekningum sem mælt er fyrir um í frumvarpi þessu. Sérstaklega nær það til sönnunar á skilyrðinu um 90% eignarhlutfall bæði í

umsókn um samsköttun sem og í framtali hvers árs. Við matið skal leggja til grundvallar hver sé raunverulegur eigandi fremur en eingöngu skráðan eignarhlut. Skattinum er ætlað að meta það hverju sinni hvort næg sönnun sé til staðar að þessu leyti en það gæti falist t.d. í að fyrir hendi sé undirritaður endurskoðaður ársreikningur þar sem fram koma upplýsingar um raunverulegt eignarhald í ársbyrjun og árslok auk breytinga innan ársins.

Í b-lið er lagt til að innlendu móðurfélagi verði heimilt að óska eftir takmarkaðri samsköttun með dótturfélögum innan aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins eða í Færeyjum. Heimild til takmarkaðrar samsköttunar hverju sinni er bundin við eitt ríki þannig að sé eignarhald óbeint skulu öll erlendu samsköttuðu félögin vera innan sama ríkisins. Breytingin felur í sér undantekningu frá því fortakslausu skilyrði að samskattaðir aðilar séu alfarið innlendir. Með breytingunni verður innlendum samstæðufélögum heimilt að njóta takmarkaðrar samsköttunar með erlendu dótturfélagi að uppfylltum almennum skilyrðum að öðru leyti. Í takmarkaðri samsköttun felst að heimilt verður að draga frá ónýtanlegt tap erlenda dótturfélagsins í kjölfar slita félagsins og að uppfylltum þeim sértæku skilyrðum sem sett eru fyrir tapsnýtingu. Tap telst ónýtanlegt þegar ljóst er að enginn möguleiki er að nýta það erlendis, svo sem á móti skattstofni ársins, fyrri ára eða í framtíðinni eða með flutningi þess til annars aðila. Allir möguleikar þurfa að hafa verið tæmdir þannig að ljóst sé að ekki sé hægt að nýta tapið í erlenda ríkinu eða annars staðar.

Gera verður ríka kröfu til sönnunar um að tap sé ónýtanlegt samkvæmt framangreindu. Skilyrði fyrir tapsnýtingu er í fyrsta lagi að um raunverulega atvinnustarfsemi hafi verið að ræða sem tapið hafi myndast í. Í öðru lagi að samstæðan hafi lokið starfsemi í erlenda ríkinu. Í þriðja lagi er það gert að skilyrði að ekki hafi verið hægt að jafna tapið á fyrri árum innan samstæðunnar og þannig gert ráð fyrir að öll tiltæk úrræði hafi verið nýtt. Fram kemur í ákvæðinu að það skuli einnig metið út frá íslenskum lögum miðað við að um íslensk félög hefði verið að ræða og er breytingunni þannig ekki ætlað að kveða á um ríkari rétt við þessar aðstæður en gildi um samsköttun innlendra aðila. Í lokamálslið ákvæðisins kemur fram að tap skuli leiða út samkvæmt íslenskum lögum en með því er einkum átt við að tekjur og gjöld erlenda dótturfélagsins skuli yfirfara miðað við íslensk lög um skattskyldu tekna og frádrátt frá tekjum, sbr. II. og III. kafla tekjuskattslaga. Tapsfrádráttur nær aðeins til taps sem myndast hefur í rekstri erlenda dótturfélagsins frá og með samsköttun við innlenda móðurfélagið og nær þannig ekki til taps sem það hefur fengið yfirfært frá öðrum félögum. Tapsfrádráttur getur aldrei numið hærri fjárhæð en tap samkvæmt lögum erlenda ríkisins en séu reglur um skattskyldu tekna eða frádrátt frá tekjum með öðrum hætti í erlenda ríkinu getur frádráttarbært tap hins vegar reynst lægra. Þá kemur sú takmörkun fram að frádráttarbært tap samkvæmt framangreindu nýtist aðeins á móti skattstofni ársins og myndi því ekki yfirfæranlegt tap. Að lokum segir að beina skuli umsókn um takmarkaða samsköttun til ríkisskattstjóra innan sex mánaða frá lokum rekstrarárs samstæðunnar sem óskað er eftir að verði upphafsár takmarkaðrar sköttunar.

Í c-lið ákvæðisins er lagt til að fella brott ákvæði 5. mgr. 55. gr. laganna um að tap í fastri starfsstöð sé aðeins frádráttarbært hjá íslensku félagi að ekki sé unnt að jafna tapið hjá erlendu félagi föstu starfsstöðvarinnar.

Um 2. gr.

Greinin fjallar um gildistöku og þarfnast ekki skýringar.