

Nefndasvið Alþingis
Efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis
Austurstræti 8-10
150 Reykjavík

Sent með tölvupósti á netfangið: nefndasvið@althingi.is

Kópavogur, 29. október 2020

Skatta- og lögfræðiráðgjöf Deloitte ehf. („**Deloitte**“) sendi inn umsögn við frumvarp til laga um breytingu á ýmsum lögum vegna skattlagningar tekna erlendra lögaðila í lágs kattaríkjum, samsköttunar félaga, takmörkunar á frádrætti vaxtagjalda og skattlagningar útsendra starfsmanna (samsköttun, CFC-félög o.fl.) sem lagt var fram á 149. löggjafarþingi 2018-2019, þann 10. janúar 2019.

Deloitte vill aftur koma á framfæri athugasemdum auk viðbótarathugasemda við þingskjal 4 – 4. mál á 151. löggjafarþingi 2020-2021, endurflutt frumvarp til breytingu á lögum um tekjuskatt og staðgreiðslu opinberra gjalda (samsköttun og erlent vinnuafli) („**frumvarpið**“), sbr. einnig 269. mál á 150. þingi - breyting á ýmsum lögum vegna skattlagningar tekna erlendra lögaðila o.fl.

1. Samsköttun félaga

Í 1. gr. frumvarpsins er lögð til breyting á ákvæði 55. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt („tsl.“) sem heimilar dótturfélögum félaga í aðildarríkjum Evrópskra Efnahagssvæðisins („**EES**“), aðildarríkjum stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu („**EFTA**“) eða Færeyja, sem staðsett eru hér á landi samsköttun með innlendum samstæðufélögum. Sömuleiðis er lagt til að innlendum móðurfélögum verði heimilt að óska eftir takmarkaðri samsköttun með dótturfélögum skráðum innan EES/EFTA ríkja eða í Færeyjum og nýta rekstrartap dótturfélags sem myndast frá upphafi samsköttunar og á því ári sem félagi er slitið og tapið þannig ónýtanlegt hjá viðkomandi dótturfélagi. Líkt og kemur fram í greinargerð með frumvarpinu eru breytingarnar lagðar til í því skyni að koma til móts við álit Eftirlitsstofnunar EFTA („**ESA**“) um að íslenskar reglur um samsköttun brjóti í bága við 31. og 40. gr. EES samningsins um staðfesturétt og frjálst flæði fjármagns.

Deloitte telur að fyrirhuguð breyting muni hafa mjög jákvæð áhrif en telur þó að hægt hefði verið að ganga lengra með því að heimila fulla samsköttun á milli innlands móðurfélags og dótturfélags í EES/EFTA ríki eða Færeyjum, án þess að beðið er þar til að viðkomandi dótturfélagi er slitið þar sem að í sumum tilvikum gæti slíkt yfirfæranlegt tap fyrnst á samsköttunartímabilinu, eða þá að sú staða gæti komið upp að viðkomandi dótturfélagi sé aldrei slitið eða það hætti starfsemi.

2. Takmörkun á frádrætti vaxtagjalda

Í 2. gr. frumvarpsins eru lagðar til breytingar á ákvæði 57. gr. b. tsl. sem fjallar um takmörkun á frádrætti vaxtagjalda. Ákvæðið var upphaflega lögfest á árinu 2016, sbr. lög nr. 112/2016, en hefur tekið nokkrum breytingum frá þeim tíma. Umræddar breytingar hafa margar verið til bóta, t.d. varðandi það að takmörkunin gildi einungis við um þau vaxtagjöld sem fara umfram 100 m.kr. á ári, en Deloitte telur þó þörf á því að gera athugasemdir og benda á ýmis atriði sem mikilvægt er að skýra betur í ákvæðinu.

Deloitte telur í fyrsta lagi íþyngjandi að b-lið 3. mgr. 57. gr. b. tsl. sé breytt á þann veg felld sé brott nágildandi skilyrði um að takmörkunin eigi ekki við um lánaviðskipti innan innlendrar samstæðu sem nýtur heimildar til samsköttunar eða uppfyllir skilyrði til samsköttunar, en skuli þess í staðin einungis eiga við um samstæður sem hafa fengið heimild til samsköttunar. Breytingin sem er fyrirhuguð mun hafa slæm áhrif á eðlilega fjármögnun innan innlendra samstæðna og/eða tengdra aðila skv. 4. mgr. 57. gr. tsl. Breytingin er fyrst og fremst íþyngjandi af þeirri ástæðu að innlendar samstæður fullnægja ekki alltaf skilyrðum fyrir samsköttun skv. 55. gr. tsl. Ákvæði 55. gr. tsl. er sérstakt heimildarákvæði sem gefur íslenskum lögaðilum kost á að koma fram sem ein skattaleg heild. Heimildin er bundin ýmsum skilyrðum og tekur m.a. einungis til tveggja eða fleiri hlutafélaga, sbr. 1. tl. 1. mgr. 2. gr. tsl., þar sem móðurfélag á a.m.k. 90% hlutafjár í viðkomandi dótturfélögum sem óska samsköttunar og þarf eignarhaldið að hafa varað heilt rekstrarár, nema þegar um nýstofnuð félög er að ræða. Eins og áður segir er veitt ákvæðið heimild en leggur ekki skyldu á móður-dótturfélög að koma fram sem ein skattaleg heild.

Um skilgreiningu á samstæðu vísast til 2. gr. laga nr. 3/2006, um ársreikninga. Samstæður teljast móðurfélag, þ.e. félag sem hefur yfirráð í öðru félagi, og öll dótturfélög þess. Þannig eru ótal dæmi um innlendar samstæður þar sem að eignarhald móðurfélags á dótturfélagi nær ekki 90% lágmarks eignarhaldi samkvæmt skilyrðum 55. gr. tsl. og geta því slíkar samstæður ekki fengið heimild til samsköttunar. Enn fremur skal bent á að ákvæði 55. gr. tsl. nær einungis til hlutafélaga, en ekki annarra félagaforma eins og sameignar- eða samlagsfélaga sem eru sjálfstæðir skattaðilar.

Þegar ákvæðið var fyrst sett í lög á árinu 2016 kom fram tillaga frá fjármálaráðuneytinu þess efnis að heimila ætti yfirfærslu á ónotuðum vaxtafrádrætti (e. carry-forward) í allt að 5 ár frá því tekjuári sem gjaldfærsla vaxta sætti takmörkunum samkvæmt ákvæðinu. Tillögunni var hafnað af nefndinni með þeim athugasemdum að slík yfirfærsla milli ára myndi ekki útiloka eða draga úr vandkvæðum sem þetta myndi skapa lánveitingum innan samstæðna eða milli samskattaðra lögaðila. Deloitte tekur undir þær athugasemdir að slíkar reglur einar og sér myndu ekki koma í veg fyrir þau vandamál sem takmörkunin á vaxtafrádrætti myndi skapa eðlilegri lánsfjármögnun innan samstæðna en telur engu að síður eðlilegt að hafa slíkar reglur í gildi. Hin Norðurlöndin, sem hafa sambærilegar reglur í gildi hjá sér, eiga það flest sameiginlegt að heimilt er að yfirfæra vaxtagjöld sem ekki nýttust til frádráttar á milli ára (e. carry-forward). Að vísu er misjafnt hvort þau heimili yfirfærslu í tiltekin árafjöldi, t.d. 6 ár (Svíþjóð), eða ótakmarkað (Finnland).

Að mati Deloitte er ákvæði 57. gr. b. tsl. í heild sinni nokkuð óskýrt og opið fyrir þröngri túlkun af hálfu skattfyrivalda. Til dæmis hafa skattfyrirvöld tekið þá afstöðu, í samræmi við orðalag nágildandi ákvæðis, að horfa beri til brúttó vaxtagjalda en ekki nettó vaxtagjalda að teknu tilliti til vaxtatekna, sbr. úrskurði sem umbjóðendur Deloitte hafa fengið frá embættinu. Mikilvægt er að lagaákvæðinu sé breytt á þann

veg það takmörkunin taki til nettó vaxtagjalda að frádregnum vaxtagjöldum því að óbreyttu hefur það verulega neikvæðar afleiðingar fyrir félög innan samstæðu sem hafa þann tilgang að taka lán fyrir hönd annara félaga innan sömu samstæðu. Í flestum Norðurlöndunum er umrædd regla með þeim hætti að hún tekur til nettó vaxtagjalda og gengur því íslenska reglan lengur en löndin sem við almennt berum okkur saman við.

3. Breyting á lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, nr. 45/1987, með síðari breytingum.

Í 3. gr. frumvarpsins er kveðið á um breytingar á 7. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda („stgrl.“), þannig að fyrirtæki í byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð verði, að ákveðnum skilyrðum uppfylltum, gerð ábyrg fyrir staðgreiðsluskilum sem launagreiðendur þegar um er að ræða útleigu á erlendu vinnuafli, óháð því hvort útleigan eigi sér stað fyrir tilstilli skráðrar starfsmannaleigu eða annars erlends aðila.

Rétt þykir að ítreka þær athugasemdir sem Deloitte gerði við 2. gr. laga nr. 77/2018¹ þar sem fram kom meðal annars að ákveðinn eðlismunur er á því hvort að fyrirtæki sækji sér mannafl erlendis í gegnum starfsmannaleigu, sbr. lög nr. 139/2005, eða frá öðrum erlendum fyrirtækjum sem senda starfsmenn tímabundið til Íslands, sbr. lög nr. 45/2007. Starfsmannaleigur eru skilgreindar sem þjónustufyrirtæki sem samkvæmt samningi leigja út starfsmenn sína gegn gjaldi til að sinna störfum á vinnustað annars fyrirtækis, notendafyrirtækis, undir verkstjórn notendafyrirtækisins. Aðrir aðilar sem leigja út vinnuafli, meðal annars á grundvelli þjónusturéttarins samkvæmt EES samningnum, eru ekki alltaf að framselja verkstjórn eða vinnuveitendasamband til notendafyrirtækisins, sbr. skilgreiningar í lögum nr. 45/2007.

Að mati Deloitte er mikilvægt að sporna gegn mögulegri misnotkun á vinnuafli í öllum atvinnugreinum, hvort sem um innlent eða erlent vinnuafli er að ræða. Aftur á móti myndi umrædd lagabreyting setja íslenska aðila í byggingarstarfsemi í virkilega erfiða og íþyngjandi stöðu ef þeir þurfa að sækja sér tímabundið erlent vinnuafli vegna skorts á mannafla eða sérfræðipækkingu hér á landi og vinnusambandið fellur ekki undir skilgreiningu á starfsmannaleigu. Þannig væri ómögulegt fyrir íslensk byggingafyrirtæki að uppfylla þessar skyldur nema að afla sér upplýsinga frá erlendum viðsemjanda sínum um það hvernig fjárhæðin sem greidd er erlenda fyrirtækinu skiptist annars vegar í laun til starfsmanna og hins vegar í þóknun til erlenda fyrirtækisins, og þá jafnframt hvernig launin skiptast innbyrðis milli starfsmannanna.

Í niðurstöðum samráðs í málinu í samráðsgátt stjórnvalda á vefnum Íslands.is kemur fram að það sé mat fjármála- og efnahagsráðuneytisins að það ætti að vera litlum vandkvæðum bundið fyrir byggingaraðila (notendafyrirtækið), að tryggja í samningi sínum við erlendan verksala að gerð sé grein fyrir launum þeirra starfsmanna erlenda aðilans sem inna af hendi vinnuframlag hér á landi vegna tiltekins verks, t.a.m. að lágmarkslaun séu greidd samkvæmt kjarasamningum. Þar sem ábyrgðin liggur hjá hinum innlenda aðila ber honum að tryggja í samningi sínum við erlendan verksala að fullnægjandi upplýsingar liggi fyrir með skýrum hætti um launagreiðslur og þá starfsmenn sem inna af hendi vinnu hér á landi vegna þess umsamda verks sem um ræðir hverju sinni. Því megi vænta þess að byggingaraðili tryggi eins og kostur er réttarstöðu sína í samningi við erlendan verksala, komi til þess að byggingaraðili fái ekki vitneskju um launamenn og launagreiðslur, s.s. undirverktaka, vegna tiltekins

¹ Lög um breytingu á ýmsum lögum vegna aðgerða gegn skattundanskotum og skattsvikum (hert skatteftirlit og skattrannsóknir, aukin upplýsingaöflun o.fl.)

verks sem unnið er að hér á landi, t.a.m. með rétti til innheimtu skaðabóta í samningi við erlendan verksala.

Rétt er að benda á að slíkar fyrirspurnir og sundurliðun á upplýsingum yrði virkilega erfið í framkvæmd fyrir íslenska byggingaraðila og myndu hafa í för með sér fælingarmátt gagnvart viðsemjendum. Að mati Deloitte er heldur ekki nægjanlega tekið tillit til sjónarmiða á sviði innlands samkeppnisréttar og samkeppnisreglna EES - samningsins í þessu samhengi. Ef að byggingaraðili fær umræddar upplýsingar þá er byggingaraðili kominn með í sínar hendur viðkvæmar upplýsingar úr rekstri viðsemjenda sinna og getur greint nákvæmlega hversu há þóknunin er sem viðsemjandinn er að taka til sín að frádregnum gjöldum, þ.e. hver framlegð hans er af verkinu (*e. margin*), sem almennt er litið á sem samkeppnisupplýsingar sem skuli fara leynt. Að auki væri rétt að benda á hvort að slík upplýsingaöflun standist persónuverndarlöggjöf þar sem að íslenska byggingarfyrirtækið er ekki með ráðningar- eða vinnuveitendasamband við viðkomandi starfsmenn.

Þegar íslensk byggingarfyrirtæki standa frammi fyrir þeirri áskorun að mannaflí eða sérfræðipækking er ekki til staðar hér á landi þá fer gríðarlega mikill tími og kostnaður í að finna viðeigandi þjónustu erlendis frá. Til viðbótar við framangreint þyrftu íslensk byggingarfyrirtæki nú að eyða tíma og tilkostnaði í það að fylgjast með og skrá með nákvæmum hætti hversu lengi hver starfsmaður erlendra verktaka, eða jafnvel undirverktaka þeirra, dvelur hér á landi, þ.e. hvort þeir fari yfir 183 daga á hverju 12 mánaða tímabili.

Samkvæmt ákvæðinu er gert ráð fyrir að hið innlenda byggingarfyrirtæki muni standa skil á staðgreiðslu vegna erlendra starfsmanna, þrátt fyrir að ekki sé um neitt samningssamband að ræða á milli hans og hins erlenda starfsmanns. Í þá er í greinagerðinni tekið einfalt dæmi um hvernig reikna eigi staðgreiðslu og launatengd gjöld af heildarupphæð reikninga eða eftir atvikum ef upplýsingar liggja fyrir um laun hins erlenda starfsmanns. Þar segir að liggja umræddar upplýsingar ekki fyrir beri innlenda aðilanum að halda eftir skatti og öðrum launatengdum gjöldum af heildarupphæð reikninga sem gefnir hafa verið út af erlenda aðilanum. Í raun er framkvæmdin alls ekki svo einföld og skilur eftir sig margar spurningar. Einstaklingar sem dvelja tímabundið hér á landi eiga einungis rétt á persónuafslætti miðað við dagafjölda á Íslandi en ekki fullan persónuafslátt. Þá er virkilega óljóst hvernig er hægt að framkvæma slík staðgreiðsluskil og í nafni hvers skal staðgreiðslu skilað? Laun og launatengd gjöld verða hluti af launaframtali viðkomandi fyrirtækis sem verður þá rangt. Skal leiðrétta það vegna staðgreiðslu greiddrar vegna erlendra aðila?

Þá er einnig óljóst hvað skuli gera í þeim tilvikum þegar erlendi aðilinn hefur greitt sínum starfsmönnum laun undir lágmarkslaunum á Íslandi án vitundar byggingarfyrirtækisins. Ef í ljós kæmi að leiðrétta þyrfti laun hinna erlendu starfsmanna til samræmis við íslenska kjarasamninga og sú leiðrétting myndi leiða til hærri fjárhæðar en byggingarfyrirtækið hefur greitt erlenda aðilanum þá gæti íslenska byggingarfyrirtækið verið komið í þá stöðu að leggja út fyrir staðgreiðslu sem nemur hærri fjárhæð en samið var um að greiða til erlenda félagsins. Sömuleiðis gæti byggingarfyrirtækið verið búið að greiða einhverja reikninga til erlenda aðilans, líkt og tíðkast í framkvæmd til þess að erlendi aðilinn geti hafið sína starfsemi hér á landi vegna kostnaðar við gangsetningu framkvæmda. Þá þarf byggingarfyrirtækið að leggja út fyrir kostnaði vegna staðgreiðslu af heildarþóknun sem nú þegar hefur verið greidd. Að mati Deloitte gæti hér skapast flókin og erfið staða fyrir innlend byggingarfyrirtæki og gert þeim erfitt að halda áfram með mikilvæg verkefni á grundvelli sérfræðipjónustu erlendra aðila.

Fram kemur í greinargerð með frumvarpinu að ábyrgðin og skilaskyldan er einnig lögð á innlenda aðilann þegar að undirverktaki erlenda aðilans (undir-undirverktaki) leggur til starfsmenn sem koma hingað til lands. Að mati Deloitte er þessi skylda virkilega íþyngjandi þar sem ómögulegt yrði fyrir innlent byggingarfyrirtæki að fá yfirsýn yfir starfsmenn undirverktaka hins erlenda aðila og þeirra laun. Það er lykilatriði í verktakastarfsemi að verktaka er heimilt að ráða sér undirverktaka. Slíkt samningssamband myndi því eiga sér stað á milli erlenda aðilans og viðkomandi undirverktaka, en ekki á milli hins innlenda aðila og undirverktakans. Þannig væri ómögulegt fyrir innlend byggingarfyrirtæki að ná utan um starfsmenn undirverktakans eða fjárhæð þóknarinnar sem greidd er á milli erlenda aðilans og undirverktakans, auk þess sem komið er langt inn á upplýsingaöflun sem almennt skal fara leynt á grundvelli samkeppnissjónarmiða.

Fram kom í greinargerð með frumvarpinu að tilefni lagabreytingarinnar hafi meðal annars verið sú neikvæða reynsla sem aukning á erlendu vinnuaflí hefur haft í för með sér, til dæmis vegna þess að umræddum starfsmönnum séu greidd laun undir kjarasamningsbundnum lágmarkslaunum eða starfsemi fer fram sem gerviverktaka. Lög nr. 45/2007, voru meðal annars sett til að styrkja og styðja við starfskjör starfsmanna sem starfa tímabundið á Íslandi á vegum erlendra fyrirtækja og m.a. sporna gegn gerviverktöku og öðrum lögbrotum í atvinnustarfsemi. Ákveðnar skyldur eru lagðar á notendafyrirtæki með þeim lögum, m.a. um upplýsingaskyldu gagnvart Vinnuálastofnun um hið erlenda fyrirtæki og starfsmenn þess. Þá eru íslensk stéttarfélög mjög virk í aðhaldi og eftirliti með starfsemi erlends vinnuafls hér á landi.

Í frumvarpinu er einnig vísað til þess að með lögum nr. 37/2019, sem innleiddu svokallaða keðjuábyrgð aðalverktaka á launum og starfskjörum með breytingu á lögum nr. 120/2016, með það meðal annars að markmiði að sporna gegn mögulegri misnotkun á vinnuaflí, t.d. erlendu vinnuaflí, sem getur haft í för með sér jákvætt aðhald. Rétt er þó að benda á að lög nr. 120/2016 um opinber innkaup gilda um opinberar framkvæmdir en ekki framkvæmdir á vegum einkaaðila. Með þessari fyrirhuguðu lagabreytingu á lögum nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, er verið að ganga enn lengra en lög nr. 120/2016, bæði hvað varðar upplýsingaöflun um laun og starfskjör og hvað varðar fjárhagslega áhættu fyrir innlenda byggingaraðila sem nú er fyrirhugað að beri einnig ábyrgð á staðgreiðslu launatengdra gjalda í öllum tilvikum, ekki einungis í tengslum við opinber innkaup, þegar að umrædd keðjuábyrgð gildir nú einungis um laun og starfskjör í tilviki opinberra innkaupa.

Þannig er það mat Deloitte að breytingin muni leggja auknar, íþyngjandi skyldur á íslensk byggingarfyrirtæki og fela í sér mismunun á milli atvinnugreina. Byggingarstarfsemi er alls ekki eina atvinnugreinin á íslenskum vinnumarkaði sem nýtir sér erlent vinnuafl.

Fram kemur í greinargerð með frumvarpinu að umrædd keðjuábyrgð samræmist gildandi tilskipun í Evrópulöggjöfinni þar sem er tekið fram að tilskipunin sé ekki eingöngu afmörkuð við laun og launatengd gjöld starfsmanna heldur geti einnig náð til skatta og annarra opinberra gjalda. Nefnd eru lönd á borð við Austurríki, Þýskaland, Spán, Ítalíu og Holland sem sett hafa reglur um ábyrgð innlends aðila á tekjuskatti og tryggingagjaldi vegna launa erlendra starfsmanna, auk þess sem fram kemur að lönd á borð við Finnland og Ítalíu hafa tekið upp sérstakar reglur um ábyrgð notendafyrirtækis og/eða aðalverktaka á ítarlegri upplýsingagjöf til skattyfirvalda. Í þessu samhengi vill Deloitte benda á að þar sem þau lönd sem við berum okkur helst saman við hvað varðar skattlagningarreglur, þ.e. Danmörk, Noregur, og Svíþjóð, eru ekki nefnd sem lönd sem hafa tekið upp jafn íþyngjandi reglur um fjárhagslega ábyrgð á tekjuskatti og launatengdum gjöldum erlendra starfsmanna, þá skýtur það skökku við að

Ísland taki upp slíkar reglur á undan þeim löndum og án þess að þær séu betur útfærðar. Finnland er nefnt sem dæmi um land sem hefur tekið upp sérstakar reglur um upplýsingagjöf til skattyfirvalda en slíkar reglur eru af allt öðrum toga en nú er lagt til með umræddu frumvarpi sem ganga enn lengra með fjárhagslegri ábyrgð innlendra byggingaraðila.

Þá þykir rétt að benda á mikilvægi þess að framkvæmd ákvæðisins verði skýrt afmörkuð verði frumvarpið að lögum en mörgum spurningum er ósvarað í því sambandi. Að lokum er bent á að aðlögunartími er frekar stuttur, þ.e. ákvæðinu er ætlað að koma til framkvæmda 1. júlí 2021, en rétt þykir að taka skýrt fram í því sambandi að réttaráhrifin miðist a.m.k. við samninga sem gerðir eru eftir það tímamark því að íslenskir byggingarðilar geta verið með samninga nú þegar í gildi sem ná fram yfir þetta tímamark og ómögulegt að endursemjja við erlenda aðila á þessum tímapunkti til að ná utan um fyrirhuguð réttaráhrif.

Virðingarfyllst,

Deloitte ehf.

Guðbjörg Þorsteinsdóttir

Meðeigandi, skatta- og lögfræðiráðgjöf



Samantekt um umsagnir

Efni

Frumvarp til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt og lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda (samsköttun og erlent vinnuafli), þingskjal 4 – 4. mál á 151. löggjafarþingi 2020–2021.

Fjöldi umsagna

4.

Umsagnaraðilar

KPMG ehf., Samtök iðnaðarins og Samtök atvinnulífsins, Deloitte ehf.

Samantekt um umsagnir og viðbrögð

1. Ákvæði frumvarpsins um samsköttun

Deloitte ehf. telur að hægt hefði verið að ganga lengra með því að heimila fulla samsköttun á milli innlands móðurfélags og dótturfélags í EES/EFTA ríki eða Færeyjum, án þess að beðið sé eftir að viðkomandi dótturfélagi sé slitið, þar sem í sumum tilvikum gæti yfirfæranlegt tap hafa fyrnst á samsköttunartímabilinu, eða að sú staða gæti komið upp að viðkomandi dótturfélagi sé aldrei slitið eða það hætti starfsemi. Ráðuneytið getur ekki tekið undir framangreint enda er ætlunin ekki að ganga lengra en mælt er fyrir um í frumvarpinu.

KPMG ehf. gerir þrjár athugasemdir við a-lið 1. gr. frumvarpsins. Sú fyrsta snýr að orðalaginu „öðru aðildarríki“ í 2. málsl. sem skilja má þannig að eignarhald verði alfarið að vera innan eins ríkis EES, EFTA eða í Færeyjum. Ráðuneytið tekur undir þá athugasemd og telur að gera mætti breytingu þannig að skýrt sé að það nægi að eignarhaldið sé innan EES, EFTA eða Færeyja. Þannig mætti bæta við orðalaginu „eða öðrum aðildarríkjum,“ við 2. málsl. á eftir „í öðru aðildarríki“. Önnur athugasemdin snýr að orðalagi, þ.e. að tvítekin sé tilvísun í að skilyrði ákvæðisins séu uppfyllt. Ráðuneytið gerir ekki athugasemd við að fyrri tilvísun í 2. málsl. „að uppfylltum skilyrðum ákvæðisins“ sé felld brott. Þriðja athugasemdin snýr að reikningsári sem ekki verður tekið undir enda er ekki ætlunin að mæla fyrir um sérreglur.

Að því er varðar b-lið 1. gr. frumvarpsins þá gerir KPMG ehf. athugasemd við skilyrðin um að erlenda dótturfélagið stundi „raunverulega atvinnustarfsemi“ annars vegar og að samstæðan hafi „hætt starfsemi í erlenda ríkinu“ hins vegar. Hvað fyrri athugasemdina varðar þá getur ráðuneytið ekki tekið undir skilning KPMG ehf. á tilvitnaðri reglugerð. Að sama skapi verður ekki tekið undir þær vangaveltur sem fram koma varðandi þá síðari. Ráðuneytið tekur því ekki undir athugasemdir um b-lið 1. gr. enda er ætlunin ekki að

ganga lengra en mælt er fyrir um í frumvarpinu. Þá tekur ráðuneytið ekki undir tillögur sem snúa að nýju orðalagi.

2. Ákvæði frumvarpsins um frádrátt vaxtagjalda

Deloitte ehf. og KPMG ehf. gera í fyrsta lagi athugasemd við breytingu á b-lið 3. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga með þeim hætti að felld sé brott núgildandi skilyrði um að takmörkunin eigi ekki við um lánaviðskipti innan innlendrar samstæðu sem nýtur heimildar til samsköttunar eða uppfyllir skilyrði til samsköttunar en skuli þess í stað einungis eiga við um samstæður sem hafa fengið heimild til samsköttunar. Þetta muni hafa slæm áhrif á eðlilega fjármögnun innan innlendra samstæðna og/eða tengdra aðila þar sem innlendar samstæður fullnægja ekki alltaf skilyrðum fyrir samsköttun skv. 55. gr. tekjuskattslaga.

Ráðuneytið ítrekar það sem fram kemur í greinargerð frumvarpsins um b-lið 2. gr., að Evrópusambandsríkin hafa sett sér sameiginlegar reglur um vaxtafrádrátt en í skattasniðgöngutilskipun nr. 2016/1164 eru sérstök ákvæði um takmörkun á vaxtafrádrætti í 2. kafla tilskipunarinnar. Í 7. mgr. inngangsorða tilskipunarinnar segir:

*Where a group includes more than one entity in a Member State, the Member State may consider the overall position of all group entities in the same State, including **a separate entity taxation system to allow the transfer of profits or interest capacity between entities within a group, when applying rules that limit the deductibility of interest.***

Af þessum orðum og 1. mgr. 4. gr. tilskipunarinnar má ráða að aðildarríkjum sé heimilt að veita innlendum samstæðum sem njóta heimildar til samsköttunar (e. *separate entity taxation system*) undanþágu frá reglum um takmörkun á heimild til vaxtafrádráttar. Ráðuneytið telur að undanþága til innlendra félaga í samstæðu sem ekki njóta samsköttunar uppfylli ekki áður nefnt og myndi ekki teljast samræmast skuldbindingum Íslands samkvæmt samningnum um Evrópska efnahagssvæðið.

Í öðru lagi gerir Deloitte athugasemd við það að yfirfærsla á ónotuðum vaxtafrádrætti (e. *carry-forward*) sé ekki leyfð í allt að fimm ár líkt og lagt var til í frumvarpi því sem leiddi ákvæðið í lög á árinu 2016. Efnahags- og viðskiptanefnd hafnaði þeirri breytingartillögu með þeim athugasemdum að slík yfirfærsla myndi ekki útiloka eða draga úr vandkvæðum sem þetta myndi skapa lánveitingum innan samstæðna eða milli samskattaðra lögaðila. Vísar Deloitte til Norðurlandanna þar sem yfirfærsla ónotaðs vaxtafrádráttar sé yfirleitt heimil til takmarkaðs eða ótakmarkaðs tíma.

Rétt er að lagt var til að heimilt yrði að nýta þann vaxtafrádrátt sem félli niður á einu ári í fimm ár en efnahags- og viðskiptanefnd gerði breytingu þar á. Það er andstætt því sem viðgengst á hinum Norðurlöndunum, svo sem í Noregi þar sem heimilt er að nýta það sem umfram er í tíu ár á eftir.

Í þriðja lagi vill KPMG ehf. jafnframt sjá skilgreiningu á hagnaði í 2. mgr. 57. gr. b tekjuskattslaga með öðrum hætti en nú er, þar sem fjármagnsliðir geta verið jákvæðir eða neikvæðir sem og færð hlutdeild í dóttur- eða hlutdeildarfélagi. Þá geti afkoma, að meðtöldum fjármagnsliðum, afskriftum og niðurfærslum fastafjármuna, tekjuskatti og færðri hlutdeild, verið neikvæð, en jákvæð að þessum liðum frátöldum. Orðalag gildandi lagaákvæðis taki ekki tillit til þessara staðreynda og tillaga frumvarpsins bæti lítið eða ekkert úr því að mati KPMG ehf. Tillaga frumvarpsins sé sú að færð fjárhæð hlutdeildar í afkomu annars félags verði dregin frá hagnaði að því er ætla verði án tillits til þess hvort fjárhæðin sé jákvæð eða neikvæð. Því leggur KPMG ehf. til eftirfarandi orðalag á 2. mgr. 57. gr. b, sem væri svo orðuð með nokkrum lagfæringum ráðuneytisins:

Með hagnaði í 1. mgr. er átt við jákvæða afkomu samkvæmt ársreikningi án fjármagnsliða, afskrifta og niðurfærslna fastafjármuna, tekjuskatts og færðrar hlutdeildar í afkomu félags sem skattaðili á eignarhlut í, en að meðtöldum úthlutuðum arði frá öðrum félögum.

Ráðuneytið setur sig ekki upp á móti framangreindri tillögu.

Þá gera í fjórða lagi bæði KPMG ehf. og Deloitte ehf. athugasemd við að ákvæði 57. gr. b tekjuskattslaga sé túlkað með þeim hætti af skattfyrvöldum að það taki einvörðungu til brúttó vaxtagjalda en ekki nettó vaxtagjalda líkt og gert sé á flestum Norðurlöndunum.

Tillaga KPMG ehf. að viðbót við 2. mgr. 57. gr. b er því eftirfarandi: „Með vaxtagjöldum og afföllum vegna lánaviðskipta við tengda aðila í 1. mgr. er átt við vaxtagjöld og afföll umfram vaxtatekjur og affallatekjur skattaðilans af lánaviðskiptum við tengda aðila skv. 4. mgr. 57. gr.“

Ráðuneytið gerir ekki athugasemdir við tillögur KPMG og Deloitte um að ákvæðið taki til nettó vaxtagjalda, þ.e. vaxtagjalda og affalla umfram vaxta- og affallatekjur, líkt og gert er til að mynda í Noregi.

3. Ákvæði frumvarpsins um útleigu vinnuafls

Athugasemdir um efni frumvarpsins um útleigu vinnuafls lúta að nokkrum atriðum.

- **Hugsanleg vægari úrræði**

Í athugasemdum er bent á að vægari aðgerðir séu tækar við innleiðingu á aðgerðum gegn skattundanskotum við útleigu vinnuafls. Í því sambandi er m.a. bent á að eftirlit með starfsmannaleigum sé í höndum Vinnumálastofnunar. Þá er bent á hugsanlega skerðingu á samkeppnishæfni innlendra aðila o.fl.

Að mati ráðuneytisins dugar eftirlit Vinnumálastofnunar ekki til við eftirlit með þeim fjölda tegunda samninga sem tíðkast hér á landi á milli innlands verktaka og verkkaupa og sér í lagi þegar samningar eru ekki gerðir við starfsmannaleigur. Þá hafa skattfyrvöld staðið frammi fyrir miklum erfiðleikum við að varpa ljósi á það hvort raunverulegt samningssamband launþega sé dulið, ýmist undir formerkjum starfsmannaleigu eða verktöku, þ.m.t. í formi útsendra starfsmanna. Að mati ráðuneytisins er þörf á ákvæði líkt og lagt er til í frumvarpinu sem kveður með skýrum hætti á um að réttmætur skattur vegna vinnu erlends vinnuafls hér á landi skili sér sannanlega hingað til lands vegna vinnu sem innt er af hendi á Íslandi. Það liggur fyrir að ríkissjóður og sveitarfélög hafa farið á mis við skatttekjur vegna vinnu erlendra manna hér á landi, auk þess sem ekki er í slíkum tilvikum greitt tryggingargjald af launum erlends vinnuafls hér á landi. Það er því mat ráðuneytisins að þrátt fyrir að ljóst sé að erlend þjónustufyrirtæki og erlendir starfsmenn séu skattskyldir vegna vinnu sem innt er af hendi hér á landi, sbr. 3. tölul. 1. mgr. 3. gr. og 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. tekjuskattslaga, liggi fyrir að þær heimildir hafa ekki dugað einar og sér til að knýja á um að skatti vegna vinnu sem sannanlega er innt af hendi hér á landi sé skilað til hins opinbera.

Þá hafnar ráðuneytið alfarið framkomnum sjónarmiðum þess efnis að samkeppnisstaða innlendra aðila skerðist. Ráðuneytið bendir jafnframt á að 88. gr. a. um keðjuábyrgð í lögum nr. 120/2016, um opinber innkaup, tekur ekki til ábyrgðar á greiðslu skatta, s.s. skila á staðgreiðslu hjá starfsmönnum verktaka eða undirverktaka, heldur aðeins til tryggingar og ábyrgðar á greiðslu launa, starfskjörum, sjúkra- og slysatryggingu og öðrum réttindum í samræmi við gildandi kjarasamninga og lög hverju sinni, t.a.m. að lágmarkslaun séu greidd. Um er að ræða heimildarákvæði en ekki skyldu. Þá telur ráðuneytið að meðalhöfs sé gætt í ákvæðinu og það brjóti ekki gegn jafnræði. Fyrir liggur að vísbendingar eru um svarta atvinnustarfsemi í bygginga- og mannvirkjagerð. Í því sambandi bendir ráðuneytið á að löggjafinn hefur tvímælalausan stjórnskipulegan rétt til að leggja mismunandi skatta og opinber gjöld á einstakar

atvinnugreinar ef byggt er á málefnalegum og efnislegum mælikvarða og gætt jafnræðis eftir því sem unnt er.

- **Af hverju aðeins bygginga- og mannvirkjagerð?**

Sá hluti frumvarpsins sem varðar útleigu vinnuafis var unninn í ítarlegu samráði við Skattinn. Það er mat Skattsins að mikil þörf sé á lögfestingu á ákvæði sem þessu þar sem álitamál af þessum toga eru stöðugt til skoðunar hjá skattyfirvöldum, sérstaklega hvað snertir atvinnugreinar í bygginga- og mannvirkjastarfsemi. Gert var ráð fyrir afmörkuninni með tilliti til fjölda álitaefna hjá skattyfirvöldum, þegar um ræðir atvinnustarfsemi sem fellur undir byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð sem og vísbendinga um svarta atvinnustarfsemi í þessum atvinnugreinum. Það er því mat ráðuneytisins að rétt sé að ákvæðið nái fyrst um sinn einungis til þeirra atvinnugreina sem falla undir byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð. Í kjölfarið verður hægt að meta hver reynslan af ákvæðinu verður áður en til skoðunar kemur að rýmka gildissvið ákvæðisins þannig að það nái til fleiri atvinnugreina.

- **Erfiðleikar við að afla upplýsinga um launakjör erlendra starfsmanna**

Að mati ráðuneytisins ætti það ekki að vera vandkvæðum bundið fyrir byggingaraðila (notendafyrirtækið), að tryggja í samningi sínum við erlendan verksala að gerð sé grein fyrir launum þeirra starfsmanna erlenda aðilans sem inna af hendi vinnuframlag hér á landi vegna tiltekins verks, t.a.m. að lágmarkslaun séu greidd samkvæmt kjarasamningum. Þar sem ábyrgðin liggur hjá hinum innlenda aðila ber honum að tryggja í samningi sínum við erlendan verksala að fullnægjandi upplýsingar liggi fyrir með skýrum hætti um launagreiðslur og þá starfsmenn sem inna af hendi vinnu hér á landi vegna þess umsamda verks sem um ræðir hverju sinni. Því megi vænta þess að byggingaraðili tryggi eins og kostur er réttarstöðu sína í samningi við erlendan verksala, komi til þess að byggingaraðili fái ekki vitneskju um launamenn og launagreiðslur, s.s. undirverktaka, vegna tiltekins verks sem unnið er að hér á landi. Það er t.a.m. hægt að gera með ákvæði í samningi sem kveður á um rétt notendafyrirtækis til innheimtu skaðabóta í samningi við erlendan verksala verði misbrestur á upplýsingagjöf um launamenn, launagreiðslur o.s.frv.

- **Gildissvið ákvæðisins óljóst**

Ráðuneytið bendir á að í almennum athugasemdum frumvarpsins er skýrt kveðið á um til hvaða samninga ákvæðið tekur. Þar kemur fram að í málsgreininni sé kveðið á um skilaskyldu innlendra notendafyrirtækja í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð vegna samninga sem gerðir eru við erlenda aðila um útleigu á vinnuafli eða um annars konar vinnuframlag í þágu innlendra notendafyrirtækja, þegar byggingaraðili (notendafyrirtækið) nýtir vinnuafli hins erlenda aðila hér á landi. Það er því skýrt samkvæmt þessu að um er að ræða samning innlendra byggingaraðilans, þ.e. notendafyrirtækisins við þann erlenda aðila sem tekur að sér að vinna að umsömdu verki, (aðal- eða undirverktaki), og þegar starfsmenn erlenda aðilans eða aðrir á hans vegum inna af hendi vinnuframlag hér á landi vegna umsamins verks.

- **Staðsetning ákvæðisins í lögum um staðgreiðslu**

Við samningu frumvarpsins tók ráðuneytið til skoðunar hvort staðsetningin ákvæðisins ætti heima í lögum um tekjuskatt, nr. 90/2003, eða í lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, nr. 45/1987. Það var niðurstaða ráðuneytisins að staðsetningu þess væri best fyrir komið í síðarnefnda lagabálkinum, m.a. með tilliti til skýrleika ákvæðisins, en bæði í ákvæðinu sjálfu og í greinargerð frumvarpsins er jafnframt vísað til laga um tekjuskatt.

- **EES-samningurinn**

Líkt og greint hefur verið frá liggur fyrir að ríkissjóður og sveitarfélög hafa farið á mis við skatttekjur vegna vinnu erlendra manna hér á landi. Samkvæmt skattyfirvöldum eru dæmi um að atvinnurekendur hér á landi og í nágrennalöndum okkar hafi leitast við að halda niðri launaútgjöldum og koma sér undan greiðslu skatta með því að skáka erlendum starfsmannaleigum á milli sín og starfsmanna. Er hinni erlendu starfsmannaleigu þannig ætlað að bera þá ábyrgð sem almennt er lögð á launagreiðendur. Við þessu hefur verið brugðist við margvíslegum hætti, m.a. í Danmörku og fleiri löndum innan EES-svæðisins, en lítið var sérstaklega til danskrar framkvæmdar við samningu ákvæðisins. Það er því ljóst að málefnaleg sjónarmið búa að baki strangari reglum um kaup innlendra notendafyrirtækja á þjónustu erlendra aðila í byggingarstarfsemi. Ráðuneytið er því þeirrar skoðunar að ákvæðið standist þær skuldbindingar sem Ísland hefur undirgengist með EES-samningnum.

Fjármála- og efnahagsráðuneytið telur ekki tilefni til að bregðast sérstaklega við öðrum atriðum í umsögnum um frumvarpið.



KPMG ehf.
Borgartúni 27
105 Reykjavík

Sími 545 6000
Fax 545 6001
Veffang www.kpmg.is

Nefndasvið Alþingis
efnahags- og viðskiptanefnd
nefndasvid@althingi.is

Reykjavík, 22. október 2020.

Umsögn KPMG ehf. um „frumvarp til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt og lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda (samsköttun og erlent vinnuafli), á þingskjal 4 - 4. mál.

Í tölvuskeyti nefndasviðs Alþingis þann 14. október 2020 er KPMG gefinn kostur á að veita umsögn um framangreint frumvarp til laga. KPMG hefur kynnt sér frumvarpið og sér ástæðu til að koma á framfæri eftirfarandi athugasemdum og tillögum.

Samsköttun

Í 1. gr. frumvarpsins eru í þremur staðliðum, a, b og c, lagðar til breytingar á ákvæðum um samsköttun félaga í 55. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Í a-lið er lagt til að í stað 2. málslíðar 1. mgr. 55. gr. komi þrír nýir málslíðir, sem orðaðir verði:
„Sama gildir um hérland dótturfélög og fastar starfsstöðvar, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr., hlutafélaga og einkahlutafélaga sem skráð eru í aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins, aðildarríkjum stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum. Þá geta hérland dótturfélög undir eignarhaldi samstæðufélaga í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum notið samsköttunar að uppfylltum skilyrðum ákvæðisins og skal þá tekjuskattur af sameiginlegum tekjuskattsstofni hinna hérlandu félaga, sbr. 3. mgr., lagður á eitt þeirra. Heimildir skv. 2. og 3. málsl. eiga aðeins við ef sýnt er fram á að öll skilyrði ákvæðisins séu uppfyllt.“

Í fyrsta lagi gerir KPMG athugasemd við notkun orðanna „öðru aðildarríki“ í 2. málslíð tillögunnar. Eftir hljóðan orðanna fela þau í sér að hérland dótturfélag getur því aðeins tekið þátt í samsköttun að það sé undir eignarhaldi samstæðufélaga sem öll eru heimilisföst í einu og sama aðildarríki EES, EFTA eða í Færeyjum. Í öðru lagi gerir KPMG athugasemd við að tvítekin sé tilvísun til skilyrða samsköttunar. Í þriðja lagi bendir KPMG á að ástæðulaus er áskilnaður um að reikningsár erlendra móðurfélaga og samstæðufélaga, sem ekki eiga aðild að samsköttun, sé það sama og dótturfélag sem aðild eiga að samsköttuninni.

KPMG leggur til að a-liður 1. gr. frumvarpsins orðist svo:

„Í stað 2. málsl. 1. mgr. koma fjórir nýir málslíðir, svohljóðandi: Sama gildir um hérland dótturfélög og fastar starfsstöðvar, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr., hlutafélaga og einkahlutafélaga sem skráð eru í aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins, aðildarríkjum stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum. Þá geta hérland dótturfélög undir eignarhaldi samstæðufélaga í öðru eða öðrum aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins, stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu

eða í Færeyjum notið samsköttunar og skal þá tekjuskattur af sameiginlegum tekjuskattsstofni hinna hérlandu félaga, sbr. 3. mgr., lagður á eitt þeirra. Heimildir skv. 2. og 3. másl. eiga aðeins við ef sýnt er fram á að öll skilyrði séu uppfyllt. Ekki er þó skilyrði að erlend samstæðufélög, sem ekki eiga aðild að samsköttuninni, hafi sama reikningsár og hin samsköttuðu félög.“

Í b-lið 1. gr. frumvarpsins er lagt til að félögum heimilisföstum innan EES, EFTA eða í Færeyjum, verði heimiluð takmörkuð þátttaka í samsköttun með íslenskum móðurfélögum sínum. KPMG leggur þann skilning á tillöguna að íslensku móðurfélagi, og félögum samsköttuðum með því, verði heimil nýting rekstrartaps erlends dótturfélags síns uppsafnaðs á samsköttunartímanum. Tapsnýtingin verði þó ekki heimil fyrr en erlenda dótturfélaginu hefur verið slitið, og þá aðeins að því leyti sem tapið verður ekki nýtt í heimilisríki dótturfélagsins, og að leiða skuli nýtanlegt tap fram eftir íslenskum lögum. Orðalag frumvarpstillögunnar er þó ekki óbyggjandi í þeim efnum.

Í frumvarpstillögunni er gert að skilyrðum að erlenda dótturfélagið hafi stundað „raunverulega atvinnustarfsemi“ og að samstæðan hafi „hætt starfsemi í erlenda ríkinu“.

Hugtakið raunveruleg atvinnustarfsemi er viðhaft í 57. gr. a laga nr. 90/2003, auk þess sem í nokkrum öðrum ákvæðum þeirra er vísað til hugtaksins í því ákvæði. Í lokamálsgrein 57. gr. a er ráðherra falið að skilgreina í reglugerð hvað felist í hugtakinu raunveruleg atvinnustarfsemi. Til efni þess, sem ítarlega er rakið í athugasemdum frumvarps er varð að lögum nr. 45/2013, var að Eftirlitsstofnun EFTA (ESA) hafði lýst þeirri skoðun sinni að reglur 57. gr. a laga nr. 90/2003 væru andstæðar staðfesturétti samkvæmt 31. gr. samningsins um Evrópska efnahagssvæðið og beindust athugasemdir ESA einkum að hugtakinu raunveruleg atvinnustarfsemi. Með 6. gr. reglugerðar nr. 1102/2013 brást fjármála- og efnahagsráðherra við athugasemdum ESA og setti viðmið, þ.e. atriði sem til skoðunar skulu koma, við afmörkun hugtaksins raunveruleg atvinnustarfsemi. Þau viðmið lúta ekki að eðli starfsemi eða tekna í henni, heldur að tengslum fyrirtækis við það ríki innan EES sem það er stofnsett í. Viðmiðin eru í samræmi við sjónarmið sem leggja skal til grundvallar mati á því hvort félög skuli njóta verndar staðfesturéttar sem mælt er fyrir um í 31. gr. EES-samningsins.

Að framangreindu virtu sér KPMG ekki tilgang með því skilyrði fyrir takmarkaðri þátttöku erlends dótturfélags í samsköttun á Íslandi að það hafi með höndum raunverulega atvinnustarfsemi í þessum skilningi þess hugtaks. Ekki sér KPMG heldur þörf á skilyrði um að félagasamstæðan hafi hætt starfsemi í heimilisríki dótturfélagsins sem slitið er. Skilyrðinu virðist ætlað að girða fyrir að sama tapið sé bæði nýtt á Íslandi og í hinu erlenda ríki. Markvissara er að kveða skýrt á um að tap verði ekki nýtt á Íslandi ef unnt er að nýta það í heimilisríki dótturfélagsins.

Með vísan til framanritaðs leggur KPMG til að b-liður 1. gr. frumvarpsins orðist svo:

„Á eftir 4. mgr. kemur ný málsgrein, svohljóðandi: Hérlent móðurfélag getur óskað eftir að dótturfélög þess, skráð í einhverju aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins, stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum, fái heimild til takmarkaðrar þátttöku í samsköttun með móðurfélaginu og félögum samsköttuðum með því. Skilyrði takmarkaðrar þátttöku er að minnst 90% hlutfjár dótturfélags sé allan gildistíma hennar í eigu félaga sem þátt taka í samsköttuninni. Ekki er skilyrði takmarkaðrar þátttöku að dótturfélag hafi sama rekstrarár og önnur þáttökufélög í samsköttuninni, en upphaf takmarkaðrar þátttöku skal miðast við upphaf rekstrarárs dótturfélags. Í takmarkaðri þátttöku dótturfélags felst að öðrum þáttökufélögum samsköttunar er, eftir að dótturfélaginu hefur verið slitið, heimilt að nýta uppsafnað tap dótturfélagsins sem myndast hefur á þáttökutíma þess, enda verði tapið ekki nýtt í heimilisríki dótturfélagsins. Uppsafnað tap dótturfélags skal leiða fram með sama hætti og ef dótturfélagið hefði á þáttökutíma þess í samsköttuninni borið ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi.“

Í c-lið 1. gr. frumvarpsins er lagt til að fellt verði brott ákvæði 5. mgr. 55. gr. KPMG fagnar þeirri tillögu enda girti það ákvæði í raun fyrir þátttöku starfsstöðva erlendra félaga í samsköttun á Íslandi, ef tap var á rekstri starfsstöðvar.

Takmörkun á frádrætti vaxtagjalda

Í 2. gr. frumvarpsins eru í tveimur stafliðum, a og b, lagðar til breytingar á ákvæðum 57. gr. b laga nr. 90/2003, sem kveða á um takmörkun á frádrætti vaxtagjalda í lánaviðskiptum milli tengdra félaga.

Í a-lið er lögð til breyting á orðalagi 2. málsliðs 2. mgr., sem ætlað er að bæta úr óskýrleika ákvæðisins. Að mati KPMG er óskýrleiki málgreinaðarinnar ekki bundinn við 2. málslið hennar og telur þörf á umorðun allar málgreinaðarinnar. KPMG leggur til að a-liður 2. gr. frumvarpsins orðist:

„2. mgr. orðast svo: Með hagnaði í 1. mgr. er átt við jákvæða afkomu samkvæmt ársreikningi án fjármagnsliða, afskrifta og niðurfærsla fastafjármuna, tekjuskatts og færðar hlutdeildar í afkomu félags sem skattaðili á eignarhlut í, en að meðtöldum úthlutuðum arði frá öðrum félögum. Með vaxtagjöldum og afföllum vegna lánaviðskipta við tengda aðila í 1. mgr. er átt við slík vaxtagjöld og afföll umfram vaxtatekjur og affallatekjur skattaðilans af lánaviðskiptum við tengda aðila skv. 4. mgr. 57. gr.“

Með þeirri skilgreiningu á hagnaði, sem KPMG leggur hér til í fyrri málslið, er tillit tekið til þeirrar staðreyndar að fjármagnsliðir geta hvort heldur er verið jákvæðir eða neikvæðir. Einnig getur færð hlutdeild í dóttur- eða hlutdeildarfélagi ýmist verið jákvæð eða neikvæð. Enn fremur er tekið tillit til þess að afkoma, að meðtöldum fjármagnsliðum, afskriftum og niðurfærslum fastafjármuna, tekjuskatti og færðri hlutdeild, getur verið neikvæð, en jákvæð að þessum liðum frátöldum. Orðalag gildandi lagaákvæðis tekur ekki tillit til þessara staðreynda og tillaga frumvarpsins bætir lítið eða ekkert úr því. Tillaga frumvarpsins er sú að færð fjárhæð hlutdeildar í afkomu annars félags verði dregin frá hagnaði. Að því er ætla verður án tillits til þess hvort fjárhæðin er jákvæð eða neikvæð.

Síðari málslið í þessari tillögu KPMG er ætlað að taka af vafa um að með vaxtagjöldum og afföllum sem sæta takmörkun frádráttar er átt við nettó vaxtagjöld og afföll hvers skattaðila af lánaviðskiptum hans við tengd félög. Taka má sem dæmi að móðurfélag (eignarhaldsfélag) íslenskrar samstæðu fær lánsfé frá erlendu móðurfélagi sínu og lánar það fé áfram til dótturfélaga sinna á Íslandi. Vaxtakjör á báðum stigum eru þau sömu og því eru nettó vextir íslenska móðurfélagsins af viðskiptunum engir eða nánast engir. Óeðlilegt væri ef íslenska móðurfélagið sætti takmörkun gjaldfærslu vaxtagjalda sinna, þrátt fyrir vaxtatekjur þess færðust að fullu til tekna og það án þess að þær mynduðu hagnað sem takmörkun er reiknuð út frá. Íslensku dótturfélögin njóta lánsfjárins og því eðlilegt að reglur um takmörkun nái til þeirra. Vert er að minna á að vaxtakjör í þessum lánaviðskiptum, á báðum stigum þeirra, lúta reglum 3. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 um milliverðlagningu.

Í b-lið 2. gr. frumvarpsins er lögð til breyting b-liðs 3. mgr. 57. gr. b. Samkvæmt gildandi ákvæði á umrædd takmörkun á frádrætti vaxtagjalda ekki við um lánaviðskipti innan innlendar samstæðu sem nýtur heimildar til samsköttunar eða uppfyllir skilyrði til samsköttunar. Ákvæðið var lögfest með 31. gr. laga nr. 138/2018, að tillögu meirihluta efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis. Frumvarpstillagan er í raun um að orðin „eða uppfyllir skilyrði til samsköttunar“ verði felld brott. Tillagan felur þannig í sér að ekki nægi að skilyrði samsköttunar séu uppfyllt, heldur verði ríkisskattstjóri að hafa veitt heimild til samsköttunar. KPMG sér ekki þörf þessarar breytingar.

Launagreiðandi útleigðs vinnuafls

Í 3. gr. frumvarpsins er lagt til að við 7. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, verði aukið málsgrein við skilgreiningu á hugtakinu launagreiðandi. KPMG gerir ekki athugasemd við þá tillögu.

Virðingarfyllst,

KPMG ehf.



Nefndasvið Alþingis

Efnahags- og viðskiptanefnd

nefndasvid@althingi.is

Reykjavík 30 október 2020

Umsögn KPMG Law ehf. um „frumvarp til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt og lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda (samsköttun og erlent vinnuafli), á þingskjali 4-4. mál

Í tölvuskeyti nefndasviðs Alþingis þann 14. október 2020 var KPMG gefinn kostur á að veita umsögn um framangreint frumvarp til laga. KPMG hefur kynnt sér frumvarpið og sér ástæðu til að koma á framfæri eftirfarandi athugasemdum og tillögum.

Takmörkun á frádrætti vaxtagjalda

KPMG Law ehf. ítrekar þær athugasemdir og tillögur sem KPMG ehf. hefur komið með á fyrri þingum og ekki hefur verið tekið tillit til.

Launagreiðandi útleigðs vinnuafls

Í 3. gr. frumvarpsins er lagt til að við 7. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda (SGL), verði aukið málsgrein við skilgreiningu á hugtakinu launagreiðandi. KPMG Law ehf. gerir eftirfarandi athugasemdir við þá tillögu.

KPMG Law vill ítreka að mikilvægt er að sporna gegn misnotkun á vinnuafli og skiptir þar engu hvort um sé að ræða innlent eða erlent vinnuafli. Þá á heldur ekki að skipta máli um hvaða atvinnugrein sé að ræða.

Í frumvarpinu er það nefnt að nú skulu stigin næstu skref gegn skattaundanskotum vegna útleigu vinnuafls. Þeim tilgangi skal náð með því að færa alla ábyrgð á „notendafyrirtæki“.

Rétt er að geta þess að nú þegar er skýr skattskylda og staðgreiðsluskylda á erlendum þjónustuveitendum og starfsmönnum þeirra sem inna af hendi starf sitt á Íslandi.

Að því er varðar erlendu þjónustufyrirtækin sjálf að þá er kveðið á um skattskylduna í 3. tl. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt (TSL). En þar segir varðandi skattskyldu erlendra aðila sem veita þjónustu á Íslandi „Allir aðilar sem fá greiðslu fyrir þjónustu eða starfsemi innta af hendi hér á landi skulu greiða tekjuskatt af þeim tekjum“ og um staðgreiðsluskylduna af þessum greiðslum er fjallað í SGL en það er íslenski aðilinn sem greiðir fyrir þjónustuna sem er staðgreiðsluskattskyldur.

Að því er varðar skattskylduna hjá starfsmönnum sjálfum að þá er um hana fjallað í 1. tl. 1. mgr. 3. gr. TSL. „Allir menn sem dvelja hér á landi og njóta launa fyrir störf sín hér skulu greiða tekjuskatt af þeim launum. Hér með teljast þeir menn sem atvinnu stunda hér á landi, eða um borð í loftfari eða skipi sem skráð er hér á landi, þar með talið á grundvelli samninga um útleigu á vinnuafli, þótt dvöl þeirra eða starf vari 183 daga samtals eða skemur á sérhverju 12 mánaða tímabili“ og um staðgreiðsluskylduna af þessum tekjum er fjallað í SGL.

Ljóst er því að í nágildandi lögum er að finna nægar heimildir til að koma í veg fyrir hugsanleg skattaundanskot þessara erlendu aðila.

Með frumvarpinu og tillögu að ákvæði í 3. gr. virðist áætlunin vera að innleiða nýtt ákvæði með nýja skilgreiningu á hugtakinu „vinnuveitandi“ eða „raunverulegur vinnuveitandi“. Slíkt hugtak er ekki skilgreint sérstaklega í íslenskum skattalögum en er vel þekkt úr leiðbeiningarreglum tvísköttunarsamningsfyrirmyndar OECD. Þá er að finna langa úrskurðarframkvæmd á Íslandi um slík álitaefni og hefur ríkisskattstjóri m.a. tekið saman helstu atriði úr úrskurðarframkvæmd um til hvers skuli horft á heimasíðu sinni: <https://www.rsk.is/atvinnurekstur/ad-hefia-rekstur/stofna-rekstur/> (gerviverktaka).

Ef vilji stendur til þess að innleiða með beinum hætti skilgreiningu hvað felst í hugtakinu raunverulegur vinnuveitandi í skattalegu tilliti að þá væri réttast að innleiða slíkt ákvæði í lög um tekjuskatt en ekki lög um staðgreiðslu á opinberum gjöldum sem kveður ekki á um skattskylduna sjálfa. Þá væri einnig réttara að styðjast við þær leiðbeiningar sem komið hafa fram í úrskurðum yfirséðanefndar og frá ríkisskattstjóra. Þá hefur ríkisskattstjóri í athugasemdum við ákvæði þetta komið þeim athugasemdum á framfæri að réttara væri að breyta lögum um tekjuskatt.

Verður að teljast óeðlilegt að tekin sé út einungis sú atvinnustarfsemi sem snýr að byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð. Fjöldi annarra atvinnustarfsemi kaupir þjónustu frá erlendum aðilum.

Þá verður að gera þá kröfu til réttarríkis að skattalög séu skýr. Bent hefur verið á í greinargerð þessari sem og frá öðrum aðilum sem sent hafa inn athugasemdir við frumvarp þetta og einnig áður þegar frumvarpið var lagt fram að mörg atriði varðandi framkvæmd ákvæðisins eru óljós eða hreint ekki tekið á, t.d. nýting persónuafsláttar hins erlenda starfsmanns.

Einnig má velta fyrir sér hvort að ákvæðið í núverandi mynd standist þær skuldbindingar sem Ísland hefur undirgengist með samningnum um Evrópska efnahagssvæðið. En umtalsvert ríkari kröfur eru lagðar á íslenskt fyrirtæki þegar það kaupir þjónustu af erlendum aðila en innlendum.

Sá skammi frestur sem gefinn er þar til ákvæðinu er ætlað að taka gildi, þ.e. frá og með 1. júlí 2021 er einnig gagnrýniverður.

Með vísan til alls ofangreinds leggur KPMG Law til að innleiðingu ákvæðisins verði frestað og farið verði í ítarlegri skoðun og vinnu í tengslum við innleiðingu á hugtakinu „raunverulegur vinnuveitandi“

Virðingarfyllt,

KPMG Law ehf.

Ágúst Karl Guðmundsson, lögmaður, LL.M,
Eigandi



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

nefndasvid@althingi.is

Reykjavík 30. október 2020

Efni: Umsögn um drög að frumvarpi til laga um breytingu á ýmsum lögum vegna samsköttunar félaga, takmörkunar á frádrætti vaxtagjalda og skattlagningar útsendra starfsmanna (samsköttun, útsendir starfsmenn o.fl.), 4. mál

Samtök atvinnulífsins og Samtök iðnaðarins (hér eftir „**samtökin**“) vísa til tölvupósts allsherjar- og menntamálanefndar Alþingis frá 14. október þar sem óskað er umsagnar samtakanna um ofangreint mál.

I. Undanþága b-liðar 2. gr. – vaxtagjöld vegna lánaviðskipta innan samstæðu

Í síðasta málslið b. liðar 2. gr. frumvarpsins er heimild til vaxtafrádráttar þrengd frá því sem nú gildir og verður aðeins heimil þegar öll félög í samstæðu eru heimilisföst hér á landi. Samtökin telja að hér sé um verulega mismunun að ræða og þá sérstaklega gagnvart fyrirtækjum í útflutningi sem eru oft með dótturfélög erlendis vegna margvíslegs hagræðis sem felst í því t.a.m. að halda utan um sölustarfsemi erlendis. Í greinargerð kemur fram að af 7. mgr. inngangsorða og 1. mgr. 4. gr. skattasniðgöngutilskipunar ESB nr. 2016/1164 megi ráða að aðildarríkjum sé heimilt að veita innlendum samstæðum sem njóta heimildar til samsköttunar undanþágu frá reglum um takmörkun á heimild til vaxtafrádráttar. Tilskipunin hefur ekki verið innleidd í EES rétt. Með frumvarpinu er lagt til að framangreindar reglur gildi ekki um innlendar samstæður sem njóta heimildar til samsköttunar skv. 55. gr. tekjuskattslaga. Þrátt fyrir að tilskipunin sé ekki skuldbindandi að EES-rétti er mikilvægt að íslensk stjórnvöld velji ekki meira íþyngjandi leiðir en önnur stjórnvöld í Evrópu við val á leið að sama markmiði.

Með þeirri leið sem farin er í frumvarpinu er löggjafinn að ganga lengra en þörf er á enda eru aðstæður hérlandis sérstakar bæði hvað varðar smæð og hátt hlutfall útflutnings. Þannig fellur félag utan gildissviðs ákvæðis 1. mgr. 57. gr. b. tekjuskattslaga ef lánið er veitt frá tengdum aðila, þeir eru samskattaðir og ef öll fyrirtæki innan samstæðunnar eru með heimilisfesti á Íslandi. Um leið og íslenskt fyrirtæki stofnar dótturfélag erlendis getur það ekki lengur fallið undir b- lið 3. mgr. 57. gr. b. Lagasetningin skerðir því með beinum hætti samkeppnishæfni alþjóðlegra fyrirtækja á Íslandi. Markmið ákvæðisins er samkvæmt frumvarpinu að koma í veg fyrir að samkeppnisstaða innlendra fyrirtækja skekkist gagnvart fjölþjóðlegum fyrirtækjasamstæðum. Að mati samtakanna mun ákvæðið hafa andstað áhrif. Samtökin telja þá ólíklegt að þetta fyrirkomulag standist fjórfrelsisákvæði EES-samningsins.

II. Aukin ábyrgð innlendra aðila í byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð

Í 3. 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 nýtir 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.

a. Heimildir til skattheimtu auknar með órökstuddum hætti

Markmið ákvæðisins er að útvíkka ábyrgð og skyldu innlendra aðila í byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð á skilum staðgreiðslu. Í greinargerð er talað um að „laun erlendra starfsmanna hafi í mörgum tilvikum verið undir kjarasamningsbundnum lágmarkslaunum“ og að meira beri á „svokallaðri gerviverktöku“. Hvorug fullyrðingin er studd gögnum og verður ekki séð að tengist með einhverjum hætti efni frumvarpsins. Þannig er verið að rýmka heimildir íslenskra skattyfirvalda til þess að innheimta skatt hjá íslenskum fyrirtækjum vegna starfsemi erlendra aðila í þeirra þágu. Samtökin gera verulegar athugasemdir við að engin greining hafi verið gerð á áhrifum breytingarinnar á bygginga- og mannvirkjagerð auk þess sem samtökin setja spurningarmerki við hvort réttlætjanlegt sé að lögfesta jafn íþyngjandi ákvæði og hér um ræðir á þeim grundvelli að það skapi ríkinu óskilgreindar tekjur.

b. Vægari leiðir tækar

Samtökin benda á að vægari aðgerðir eru tækar við innleiðingu á aðgerðum gegn skattaundanskotum við útleigu vinnuafls. Samkvæmt lögum um starfsmannaleigur nr. 139/2005 er eftirlit með starfsmannaleigum í höndum Vinnumálastofnunar og ber starfsmannaleigum að skrá sig hér á landi og upplýsa Vinnumálastofnun um starfsmenn sína og laun þeirra. Samtökin telja að vægari lausn á þeim vanda sem reynt er að stemma stígu við með ákvæði 3. gr. væri að virkja betur eftirlit Vinnumálastofnunar og koma á samvinnu á milli Vinnumálastofnunar og þeirra eftirlitsheimilda sem Skatturinn býr yfir. Samtökin telja þá íþyngjandi aðferð sem hefur verið valin til þess fallna að skerða samkeppnishæfni innlendra aðila og mögulega ýta undir svarta atvinnustarfsemi. Ekki er talið forsvaranlegt að velta ábyrgð starfsmannleiga yfir á viðsemjendur þeirra þegar hið opinbera hefur tól og tæki til að sinna eftirlitinu.

c. Jafnræði og meðalhóf

Þá segir í greinargerð að inntak keðjuábyrgðar þeirrar sem verið sé að lögfesta byggji á tilskipun Evrópusambandsins 2014/67/ESB og sé í samræmi við 12. gr. tilskipunarinnar þar sem er tekið fram að tilskipunin sé ekki eingöngu afmörkuð við laun og launatengd gjöld starfsmanna heldur geti einnig náð til skatta. Samtökin telja að hér sé gengið lengra en þörf er á og ekki gætt að jafnræði og meðalhófi. Ein atvinnugrein er tekin út fyrir og gengið lengra en þurfa þykir án þess að aðrar leiðir til eftirlits og álagningar séu nýttar.

Þess ber þá að geta að töluverð breyting hefur verið á rekstrarumhverfi fyrirtækja í byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð, m.a. með tilkomu keðjuábyrgðar sem var bætt inn í lög um opinber innkaup nr. 120/2016 sbr. nýja 88. gr. a. Lagabreytingin tók gildi 1. janúar 2020. Ekki er komin nægileg reynsla á ákvæðið né hafa verið gerðar greiningar á því hvaða áhrif innleiðing keðjuábyrgðar hafi þegar haft. Samtökin mótmæla því að þörf sé á svo íþyngjandi lagabreytingu þar sem framkvæmdin hefur þegar verið lögfest með öðrum og vægari hætti í lögum um opinber innkaup.

d. Aðgangur að upplýsingum um launakjör starfsmanna

Ákvæði 3. gr. frumvarpsins er þrátt fyrir mótmæli ráðuneytisins stórlega gallað. Afar erfitt, ef ekki ómögulegt, getur verið fyrir innlenda aðila að fá upplýsingar um launakjör starfsmanna erlenda aðilans og enn erfiðara reynist fyrir innlenda 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 innlands aðila og undirverktaka erlends aðila svo að skilaskylda innlands aðila sem launagreiðanda sé til staðar. Í þeim tilvikum sem upplýsingar fást ekki ber hinn innlendi aðili skyldu til að skila staðgreiðslu af allri samningsfjárhæðinni en ekki bara staðgreiðslu af launagreiðslunni sjálfri. Gengið er út frá því að það skipti ekki máli hvort innlendur aðili hafi upplýsingar um launakjör starfsmanns eða ekki og þar með lögð rík fjárhagsleg ábyrgð á hinn innlenda aðila. Samtökin telja raunverulegan möguleika á því að með ákvæðinu sé það hagræði sem hlotist getur af því að nýta útleigt vinnuafli horfið.

Þá þykir það skjóta skökku við að ætlast sé til að starfsmannleigum sem þegar hafa veitt upplýsingar um starfsmenn sína og launakjör til opinbers aðila sé gert að veita upplýsingar um viðkvæm innri málefni til viðsemjenda sinna. Vekur það upp spurningar um miðlun á persónugreinanlegum upplýsingum.

e. Gildissvið ákvæðisins

Þegar 3. og 4. mgr. 7. gr. laga nr. 45/1987 var breytt þannig að bætt var við „eða annar aðili sem leigir út vinnuafli,“ sbr. lög nr. 77/2018 lýstu samtökin yfir áhyggjum sínum af skýrleika ákvæðisins. Nú er ætlunin að setja frávíksákvæði þar sem segir „þrátt fyrir ákvæði 3. og 4. mgr.“ eru settar tiltekna skyldur á byggingastarfsemi og mannvirkjagerð en í kjölfarið kemur önnur hugtakanotkun, þ.e. „eða samnings um annars konar vinnuframlag“. Þessi aðferðafræði gengur ekki upp. Frávíksákvæðið hefur þarna víðtækara gildissvið en aðalákvæðið.

Það fer ekki á milli mála að tillögunni er ætlað að hafa rýmra gildissvið en tilgreint er í 3. og 4. mgr. 7. gr., sbr. umfjöllun í athugasemdum við 3. gr. frumvarpsins þar sem segir:

Þá ná hugtökin „útleiga á vinnuafli“ eða „annars konar vinnuframlag“ ekki eingöngu til samninga sem gerðir eru við starfsmannaleigur heldur einnig til þjónustusamninga, verksamninga eða annars konar samninga, að því gefnu að fyrrnefnd skilyrði séu uppfyllt. Þannig yrði litið svo á að slíkir samningar fælu í sér útleigu á vinnuafli eða annars konar vinnuframlag ef þeir leiddu það af sér að starfsmenn erlends aðila kæmu hingað til lands til að vinna að umsömdu verki, jafnvel þrátt fyrir að einungis afmarkaður hluti samningsins kvæði á um slíkt.

Þessi útvíkkun á gildissviðinu er svo að hluta dregin til baka með skilyrðum í ákvæðinu, sbr. 2. tl. Það er þó óljóst til hvaða verksamninga við erlenda undirverktaka þessu ákvæði er ætlað að ná til. Þegar erlendur undirverktaki tekur t.d. að sér uppsteypu húss þá ber hann ábyrgð á verkinu gagnvart aðalverktakanum. Þótt ábyrgð og fjárhagsleg áhætta gagnvart verkaupnum hvíli á aðalverktakanum þá ber erlendi aðilinn ábyrgð og fjárhagslega áhættu á því verki sem hann hefur tekið að sér samkvæmt verksamningi.



Ákvæðið er að mati samtakanna háð miklum annmörkum, það er óskýrt og flókið og engu skeytt um mikilvæga hagsmuni þeirra sem bera þurfa skyldurnar og framkvæma þær. Samtökin leggja því til að það verði felld út úr frumvarpinu.

Virðingarfyllst,

f.h. Samtaka atvinnulífsins

Heiðrún Björk Gísladóttir,

f.h. Samtaka iðnaðarins

Steinunn Pálmadóttir