

Fjármála- og efnahagsráðuneytið
Skrifstofa skattamála
Mál nr. S-101/2025

Sent rafrænt í gegnum Samráðsgátt

Kópavogur, 12. ágúst 2025

Efni: Umsögn um drög að frumvarpi til laga um uppbótarskatt á skattstofna innan samstæðna sem sæta lægri skatti en lágmarksskatti

Deloitte Legal ehf. („**Deloitte**“) þakkar fyrir tækifærið til að koma á framfæri athugasemdum við drög að frumvarpi fjármála- og efnahagsráðherra til laga um lágmarksskatt (15%) á fjölþjóðleg stórfyrirtæki (hér eftir „**frumvarpið**“), mál nr. S-101/2025 í samráðsgátt stjórnvalda.

Með frumvarpinu er verið að innleiða regluverk sem byggir á BEPS-samstarfi milli OECD/G20 ríkjanna um samræmdar alþjóðlegar reglur gegn tilfærslu skattstofna (e. Global Anti-Base Erosion Rules (GloBE)/Pillar II). Ísland gerðist aðili að samkomulagi OECD ríkjanna í október 2021 um að innleiða umræddar reglur og hefur því staðið til í nokkur ár að innleiða umræddar reglur. Er því fagnaðarefni að sjá loksins drög að frumvarpi þess efnis. Deloitte Legal vill þó koma á framfæri athugasemdum við uppsetningu, orðalag og efnistökin.

Fram kemur í greinargerð með frumvarpinu að það byggir á texta og meginreglum tilskipunar Evrópuráðsins nr. 2022/2523, sem mælir fyrir um sameiginlegar ráðstafanir til að tryggja lágmarksheimsskattlagningu innan Evrópusambandsins (hér eftir „**tilskipunin**“). Slík nálgun er eðlileg enda um flóknar og yfirgripsmiklar reglur að ræða þar sem lykilatriði er að þær séu samhljóða, til að tryggja samræmingu í beitingu þeirra milli landa.

Athugasemdir verður þó að gera við þýðinguna úr tilskipuninni. Samkvæmt greinagerðinni með frumvarpsdrögunum var þýðing tilskipunarinnar úr ensku yfir á íslensku unnin af Þýðingarmiðstöð utanríkisráðuneytisins og yfirfarin af fjármála- og efnahagsráðuneytinu. Svo virðist þó sem nokkuð hafi skort á yfirlestur eða aðstoð við þýðingavinnuna af hálfu sérfræðinga í reikningsskilum eða skattarétti. Allmörg dæmi eru þess að notaðar eru aðrar þýðingar eða önnur orð en þau sem almennt eru notuð yfir sömu hugtök, bæði í íslenskri löggjöf og rituðu máli hjá viðeigandi fagaðilum og skattyfirvöldum. Enn fremur er eitthvað um hrein þýðingarmistök, sjá hér t.d. „tilgreinda skatta grunneiningar á skattári reikningsári“ í 2. mgr. 18. gr. frumvarpsins.

Reglurnar fela í sér gríðarlega flóknar reiknireglur hvernig finna eigi viðeigandi skattstofna og talsverð frávík frá því sem almennt gerist við tekjuskattsútreikninga. Vegna flækjustigsins er mikilvægt að vandað sé sérstaklega til lagasetningarinnar og fengin séu álit frá fagaðilum í tengslum við þýðingarnar þannig að notuð séu sömu hugtök og þekkjast fyrir í íslensku máli.

Frumvarpið sjálft (án greinargerðar) telur 46 blaðsíður en tilskipunin sem frumvarpið byggir á telur 58 blaðsíður. Þar að auki hefur OECD gefið út skýringarrit (e. *commentary*) sem telur 330 blaðsíður.

Talsverðan tíma tæki fyrir sérfræðinga Deloitte að fara í gegnum öll efnistökin og gera tillögur að breytingum á orðalagi og uppsetningu. Hér verða þó rakin nokkur dæmi:

Í OECD reglunum og tilskipuninni er talað um „entities“ en á íslensku myndi það í faglegu máli þýðast sem *félag* eða *lögaðili*. Í frumvarpinu er þó farin sú leið að tala um „einingu“ í stað félags eða lögaðila. Af því leiðir að frumvarpið fjallar um „móðureiningar“ og „dóttureiningar“ í stað hinna hefðbundinna hugtaka *móðurfélög* og *dótturfélög*, sbr. víðsvegar í íslenski löggjöf, meðal annars í lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt, og lögum nr. 3/2006 um ársreikninga. Rétt er þó að geta að í lögum nr. 3/2006 kemur fram skilgreining á „eining tengd almannahagsmunum“ sem var lögfest í tíð eldri laga nr. 79/2008 um endurskoðendur. Þá var kosið að þýða enska orðið *entity* sem „einingu“ í stað „félags“ (sem þau eru í öllum tilvikum) en þau mistök ættu ekki að endurtaka sig. Rétt er að nefna að í samkeppnisrétti er oft fjallað um að fyrirtæki geti myndað eina efnahagslega *einingu* en það byggir á enska hugtakinu *single economic unit*. Eðlilegt er að þýða *unit* sem *einingu* en mjög óeðlilegt er að nota orðið „móðureining“ sem þýðingu á *parent entity* í staðin fyrir **móðurfélag**.

Skilgreininguna á „einingu“ má finna í 1. tl. 3. gr. frumvarpsins sem: „*hvers kyns lagalegt fyrirkomulag sem útbýr aðskilin reikningsskil eða lögaðili*“. Þessi skilgreining þykir nokkuð skýr en ljóst er að hún nær til allra félagaforma á Íslandi og nær markmiðum sínum. Það væri þó meira viðeigandi ef lagafrumvarpið myndi því fjalla um „félög“ í stað „eininga“.

Þá er á nokkrum stöðum notast við hugtakið „skattalega gagnsæ“ eða „ekki skattalega gagnsæ“ í stað þess að notast við hugtökin sjálfstæður eða ósjálfstæður skattaðili eins og almennt þekkt í skattframkvæmd, sbr. einnig lög nr. 90/2003 um tekjuskatt.

Þá er uppsetningin á frumvarpinu nokkuð sérstök en á nokkrum stöðum virðist hafa verið farin skemmri skírni með að sameina nokkur ákvæði tilskipunarinnar, en slíkt skapar hættu á mistúlkun. Til dæmis þá vantar ákvæði 7. gr. tilskipunarinnar inn í frumvarpið en það virðist hafa verið sameinað ákvæði 6. gr. frumvarpsins. Slík nálgun, þó hún sé mögulega til einföldunar gagnvart einhverjum lesendum, getur skapað vandkvæði við lagalegar túlkánir.

Í 6. gr. frumvarpsins er það sett sem meginregla að milli-móðurfélög eigi að greiða uppbótarskatt vegna reglu um tekjuviðbót nema ef endanlegt móðurfélag eða annað milli-móðurfélag „falli undir“ regluna. Sá munur er þó á 6. gr. og 7. gr. tilskipunarinnar (sem vantar í frumvarpið) að í 6. gr. tilskipunarinnar er tekið á því ef að endanlegt móðurfélag eða milli-móðurfélög eru staðsett í löndum sem hafa ekki innleitt reglurnar („third-country“) en í 7. gr. tilskipunarinnar er fjallað um ábyrgð milli-móðurfélaga á greiðslunni ef að endanlegt móðurfélag eða milli-móðurfélag er undanþeginn lögaðili, sbr. 2. gr. tilskipunarinnar og frumvarpsins. Orðalagið um ábyrgð á greiðslu ef önnur móðurfélög „falla ekki undir hæfa reglu um tekjuviðbót fyrir það rekstrarár“ er því nokkuð óljóst, þ.e. hvort ábyrgðin sé raunverulega til staðar ef endanlegt móðurfélag eða milli-móðurfélag er undanþeginn lögaðili, sbr. 2. gr. frumvarpsins. Slíkir lögaðilar geta „fallið undir reglurnar“ þar sem þeirra aðildarríki hafa innleitt þær en viðkomandi lögaðilar eru sannarlega undanþegnir greiðslu tekjuviðbótarinnar. Betur færi á því að hafa orðalagið skýrara hvað þetta varðar eða hafa sömu ákvæði í lagafrumvarpinu eins og þau eru í tilskipuninni. Það myndi auðvelda samanburðinn við grunnheimildina í fleiri tilvikum.

Í frumvarpinu er einnig farin sú leið að innleiða ekki ákvæði 12. gr., 13. gr. og 14. gr. tilskipunarinnar eða regluna um undirskattlagðan hagnað (UTPR). Skýra mætti betur ástæður þess að farin sé sú leið

á Íslandi að lögfesta ekki ákvæðin um undirskattlagðan hagnað en reglunni er ætlað að virka sem baktrygging og ætlað að gilda þegar lágt skattlögð félög falla ekki undir regluna um tekjuviðbót.

Orðalag í 1. málslíð 12. gr. frumvarpsins mætti vera skýrara til samræmis við ákvæði 16. gr. tilskipunarinnar þar sem mætti koma fram með berum hætti að framkvæma þurfi leiðréttingar á reikningshaldslegri niðurstöðu sem nemur **sömu fjárhæðum** þeirra þátta sem leiðrétta þarf fyrir. Núverandi orðalag segir einungis að það þurfi að „leiðrétta með hliðsjón“ af umræddum þáttum.

Reglurnar um alþjóðlegan lágmarksskatt eru yfirgripsmiklar og flóknir útreikningar sem liggja að baki innlendum uppbótarskatti (QDMTT), regluna um tekjuviðbót (IIR) og regluna um undirskattlagðan hagnað (UTPR). Það tók sérfræðinga hjá OECD og alþjóðlega skattasérfræðinga, meðal annars frá Deloitte og öðrum stórum endurskoðunar- og ráðgjafarfyrirtækjum, nokkur ár að semja reglurnar og frá því að stærstu ríkin innleiddu reglurnar á árinu 2023, hafa margvísleg flókin álitamál komið upp. Ljóst þykir að fara þarf vandlega yfir núverandi drög, uppfæra þau með vandvirkum hætti með aðstoð fagaðila á sviði reikningsskila- og skattaðila. Að öðrum kosti ætti að taka það til alvarlegrar íhugunar að upprunalega tilskipunin fái lagagildi hér á landi, þ.e. á frummálinu. Í öllu falli er nauðsynlegt að gæta þess að efnistökin séu raunverulega samræmd tilskipuninni þannig að auðvelt sé að lesa í gegnum lögin, þannig það skapist ekki jarðvegur fyrir mistúlkanir eða ósamræmi milli landa.

Virðingarfyllst,



Guðbjörg Þorsteinsdóttir,
Lögmaður, meðeigandi
gth@deloitte.is