REGLUGERÐ

um skattlagningu vegna eignarhalds í lögaðilum á lágskattasvæðum.

1. gr.

Gildissvið og markmið.

Reglugerð þessi tekur til skattaðila, þ.e. einstaklinga og lögaðila sem bera fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi og:

a. eiga beint eða óbeint hlut í hvers kyns félagi, sjóði eða stofnun sem telst heimilisföst í lágskattaríki,
b. stjórna félagi, sjóði, stofnun eða eignasafni í lágskattaríki og hafa beinan eða óbeinan ávinning af því og
c. þess að ákvarða skattlagningu tekna og eigna ofangreindra aðila, sem fluttar hafa verið frá einu lágskattaríki til annars til að komast undan eða lágmarka skattgreiðslur hér á landi.

2. gr.

Lágskattaríki.

Lágskattaríki er ríki þar sem álagður tekjuskattur af hagnaði félags, sjóðs eða stofnunar er í raun lægri en tveir þriðju hlutar af þeim tekjuskatti sem hefði verið lagður á hagnað lögaðilans hefði hann borið ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi. Þannig þarf við ákvörðun á hagnaði að leiða fram skattstofn rekstrarins samkvæmt gildandi íslenskum skattalögum um skattskyldu tekna og frádráttarbærni rekstrarkostnaðar og eftir atvikum að teknu tilliti til sannanlegs rekstrartaps í þeim rekstri.

Eftirfarandi aðferð skal notuð við mat á því hvort erlenda ríkið telst lágskattaríki skv. 1. mgr.:

a. Ársreikningur samkvæmt reglum í heimilisfestisríki erlenda lögaðilans skal lagður til grundvallar. Hafi ársreikningur ekki verið gerður skal leggja fram ársreikning í samræmi við ákvæði íslenskra laga um ársreikninga og laga um bókhald.
b. Niðurstöðu ársreiknings skal leiðrétta til samræmis við ákvæði laga um tekjuskatt, nr. 90/2003, þannig að leiddur sé fram skattstofn erlenda lögaðilans samkvæmt íslenskum reglum sem gilda um viðkomandi félagaform. Ef félagaform félags, sjóðs eða stofnunar er annað en þekkist hér á landi skal miða við sambærilegt félagaform hérlendis. Við þessa ákvörðun skal m.a. horft til skattaðildar erlenda aðilans m.t.t. þess, hvort eigendur beri takmarkaða eða ótakmarkaða ábyrgð á honum og hvernig háttað er skattlagningu úttektar úr erlenda aðilanum.
c. Á þannig fundinn skattstofn skal reikna tekjuskatt samkvæmt því skatthlutfalli sem gildir um viðkomandi félagaform.
d. Þannig reiknaður tekjuskattur skal borinn saman við raunverulega álagðan tekjuskatt í heimilisfestisríki erlenda lögaðilans. Leiði sá samanburður í ljós að raunverulega álagður tekjuskattur í erlenda ríkinu nær ekki tveimur þriðju af reiknuðum íslenskum tekjuskatti, telst erlendi lögaðilinn vera staðsettur í lágskattaríki.

3. gr.

CFC-félag.

Í reglugerð þessari merkir CFC-félag (*e. Controlled Foreign Corporation*) félag, sjóð eða stofnun sem telst heimilisföst í lágskattaríki, sbr. 2. mgr. 2. gr., og sem hefur verið í a.m.k. helmings eigu, beinni og/eða óbeinni, eða undir stjórn skattaðila, sbr. a. eða b. lið 1. gr., á einhverjum tímapunkti innan tekjuársins.

Með eign skattaðila er átt við sameiginlega eignaraðild. Stjórnunarleg yfirráð teljast vera til staðar þótt skattaðilar geti sýnt fram á að forminu til að eignarhald þeirra, beint eða óbeint, sé undir 50%.

4. gr.

Beint eða óbeint eignarhald.

Leggja skal að jöfnu beint eða óbeint eignarhald í CFC-félagi, sbr. 1. gr. Í óbeinu eignarhaldi felst að skattaðilar eigi hlut í lögaðila eða lögaðilum sem eiga hlut í CFC-félagi. Dæmi um óbeint eignarhald er þegar skattaðilar eiga hlut í lögaðila, sem ekki telst CFC-félag, og sá lögaðili er einn eigenda CFC-félags. Hið sama á við þegar eignarhaldið er í gegnum fleiri en einn lögaðila.

Óbein hlutdeild í CFC-félagi er fundin þannig að margfaldaður er eignarhlutur í hverjum lögaðila fyrir sig. Þannig er óbeinn eignarhlutur skattaðila 54% (0,6 x 0,9 = 0,54) ef hann á 60% hlut í erlendum lögaðila sem á 90% hlut í CFC-félagi.

5. gr.

Stjórnunarleg yfirráð.

Skattaðili fer með stjórnunarleg yfirráð í CFC-félagi ef hann:

a. fer með meirihluta atkvæða í félaginu eða;
b. hefur rétt til að tilnefna eða víkja frá meirihluta stjórnar og/eða framkvæmdastjórn félagsins eða;
c. hefur rétt til ákvörðunarvalds um rekstur og fjárhagslega stjórn þess á grundvelli samþykkta félagsins eða samninga við það eða;
d. ræður yfir meirihluta atkvæða í því á grundvelli samnings við aðra hluthafa eða;
e. á eignarhlut í félaginu og hefur ákvörðunarvald um rekstur og fjárhagslega stjórn þess eða;
f. hefur stjórnunarleg yfirráð með öðrum hætti en að framan greinir s.s. vegna óbeins eignarhalds.

Stjórnunarleg yfirráð í CFC-félagi teljast vera til staðar hvort heldur ráðandi staða kann að grundvallast á einstaklingsbundnum yfirráðum eða eign, nánum fjölskylduböndum eða í krafti annarra dreifðra yfirráða tengdra sameiginlegum hagsmunum um tiltekið eignafyrirkomulag á lágskattasvæði.

6. gr.

Raunveruleg atvinnustarfsemi CFC-félags.

Starfsemi CFC-félags telst til raunverulegrar atvinnustarfsemi skv. 4. mgr. 57. gr. a. laga nr. 90/2003, enda stundi félagið atvinnurekstur og afli tekna af sjálfstæðri starfsemi í þeim mæli að starfsemi þess teljist til virkrar þátttöku í almennu atvinnulífi heimilisfestisríkisins. Eftirtalin atriði koma m.a. til skoðunar við slíkt mat:

a. félagið hafi yfir að ráða eigin húsnæði, þ.m.t. leiguhúsnæði, birgðum og tækjum,
b. til staðar sé föst yfirstjórn og starfsmenn í heimilisfestisríkinu sem annast þar rekstur þess,
c. starfsmenn og stjórnendur í heimilisfestisríki hafi nægjanlegt umboð til þess að taka ákvarðanir ásamt fullnægjandi þekkingu og hæfni til þess að reka félagið,
d. félagið hafi sterk efnahagsleg tengsl við heimilisfestisríkið m.a. með hliðsjón af því hvort það hafi sannanlegar tekjur af starfsemi sinni þar. Ef viðskipti félagsins fara aðallega fram innan fyrirtækjasamstæðu þarf að sýna fram á að þjónusta þess skapi í raun verðmæti fyrir önnur félög í samstæðunni og sé gerð í eðlilegum rekstrartilgangi.

Ef ekki er fyrir hendi alþjóðasamningur sem veitir ríkisskattstjóra heimild til að krefjast allra nauðsynlegra upplýsinga um starfsemi CFC-félags hvílir upplýsingaskyldan á skattaðilunum, sbr. 1. gr. Sama á við ef ekki er unnt að afla fullnægjandi upplýsinga á grundvelli slíkra alþjóðasamninga.

Skattaðilum, skv. 1. gr., skal gert kleift að sýna fram á að CFC-félagið hafi með höndum raunverulega atvinnustarfsemi óski þeir þess, hvort sem CFC-félag er stofnsett innan EES-ríkis, aðildarríkis stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða Færeyjum.

7. gr.

Undanþága frá skattskyldu skv. 57. gr. a. laga nr. 90/2003.

Að tilteknum skilyrðum uppfylltum eru innlendir eigendur félaga, sjóða og stofnana í lágskattaríkjum undanþegnir skattskyldu vegna hagnaðar er myndast í þessum lögaðilum. Greint er á milli CFC-félaga eftir því hvort heimilisfesti þeirra er innan eða utan EES-ríkis, aðildarríkis stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða Færeyja. Skilyrðin eru eftirfarandi:

a. Ef um félög utan EES-ríkis, aðildarríkis stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða Færeyja er að ræða verða skattyfirvöld að geta aflað nauðsynlegra upplýsinga á grundvelli tvísköttunarsamnings eða annars alþjóðasamnings og tekjur félags, sjóðs eða stofnunar eru að meginstofni ekki eignatekjur. Í skilyrðinu felst að gerð er krafa um að meira en helmingur teknanna stafi frá raunverulegri atvinnustarfsemi, sbr. 6. gr.

b. Ef um félög innan EES-ríkis, aðildarríkis stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða Færeyja er að ræða verða skattyfirvöld að geta aflað nauðsynlegra upplýsinga á grundvelli tvísköttunarsamnings eða annars alþjóðasamnings. Ef ekki er fyrir hendi slíkur samningur, þá ber skattaðila, sbr. 1. gr., að veita nauðsynlegar upplýsingar og sýna fram á að félagið, sjóðurinn eða stofnunin hafi með höndum raunverulega atvinnustarfsemi, sbr. 6. gr.

Ekki nægir að fyrir hendi sé tvísköttunarsamningur eða annar alþjóðasamningur milli Íslands og heimilisfestisríkis umrædds lögaðila ef ekki er unnt að afla nauðsynlegra upplýsinga á grundvelli samningsins.

8. gr.

Skattlagning.

Eftirfarandi aðferð skal notuð við ákvörðun á hlutdeild skattaðila skv. 1. og 2. mgr. 2. gr. í tekjum CFC-félags:

a. Hlutdeild skattaðila í rekstrarhagnaði eða tapi skv. b-lið 2. mgr. 2. gr. ákvarðast í samræmi við eignarhlutdeild þeirra í lok tekjuárs.
b. Hagnaður skv. b-lið 2. mgr. 2. gr. færist skattaðilum til tekna.
c. Hlutdeild skattaðila í sannanlegu tapi CFC-félags skv. b-lið 2. mgr. 2. gr. er einungis heimilt að færa til frádráttar á móti hlutdeild hans í síðar reiknuðum hagnaði þess sama erlenda lögaðila og ekki er því heimilt að færa tapið á móti öðrum tekjum skattaðilanna. Tapið er eingöngu frádráttarbært geti skattaðilar, að ósk skattyfirvalda, lagt fram fullnægjandi gögn er liggja að baki útreikningi þess. Þá er ekki heimilt að nýta tap sem myndaðist fyrir rekstrarárið 2010 og tap yfirfærist einungis í 10 ár frá því ári þegar það myndaðist. Hverjum skattaðila er eingöngu heimilt að færa til frádráttar samkvæmt 1. málsl. þessa stafliðar þá hlutdeild í tapi sem myndaðist á eignarhaldstíma hans og sannreynt hefur verið í lok hvers reikningsárs. Ónýtt hlutdeild í yfirfæranlegu tapi CFC-félags til frádráttar á móti hlutdeild í framtíðarhagnaði þess yfirfærist þannig ekki til kaupanda á eignarhlutdeild í erlenda lögaðilanum.

9. gr.

Arðsúthlutun.

Úthluti erlendi lögaðilinn arði til skattaðila skv. a. eða b. lið 1. gr. telst úthlutunin eingöngu til skattskyldra tekna að því marki sem hún er umfram þær tekjur sem skattlagðar hafa verið hjá skattaðilunum á fyrri árum skv. 8. gr. Arðsúthlutun hefur þannig ekki áhrif á útreikning á hagnaði eða tapi skv. 8. gr.

Ef ekki er fyrir hendi tvísköttunarsamningur milli Íslands og heimilisfestisríkis erlenda lögaðilans geta skattaðilar sótt um lækkun á tekjuskatti hér á landi, skv. 5. mgr. 119. gr. laga nr. 90/2003, enda hafi tekjuskattur verið lagður á þá vegna arðgreiðslunnar í heimilisfestisríki lögaðilans.

10. gr.

Skýrsluskil.

Skattaðilar skv. 1. mgr. 1. gr. skulu árlega láta fylgja með skattframtali sínu til ríkisskattstjóra skýrslur um eignarhald á CFC-félagi ásamt greinargerð um m.a. sundurliðun tekna slíkra félaga, skattalegar leiðréttingar, arðsúthlutun og útreikning á hlutdeild í hagnaði eða tapi á grundvelli meðfylgjandi ársreikninga. Skýrslur skulu vera á því formi sem ríkisskattstjóri ákveður.

11. gr.

Gildistaka.

Reglugerð þessi, sem sett er samkvæmt heimild í 7. mgr. 57. gr. a. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, með síðari breytingum, öðlast þegar gildi.

Fjármála- og efnahagsráðuneytinu, 27. nóvember 2013.

F. h. r.

Maríanna Jónasdóttir.

Ingibjörg Helga Helgadóttir.

Fyrirvari

Reglugerðir eru birtar í B-deild Stjórnartíðinda skv. 3. gr. laga um Stjórnartíðindi og Lögbirtingablað, nr. 15/2005, sbr. reglugerð um útgáfu Stjórnartíðinda nr. 958/2005.

Sé misræmi milli þess texta sem birtist hér í safninu og þess sem birtur er í útgáfu B-deildar Stjórnartíðinda skal sá síðarnefndi ráða.