

Skattavaktin*

Fréttabréf skatta- og lögfræðisviðs

12. tölublað

1. Skattlagning söluhagnaðar hlutabréfa hjá lögaðilum.
2. Nýir tvísköttunarsamningar.
3. Bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 1/07 um verðbréfalánaviðskipti
4. Bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 7/07 um skattlagningu útibúa o.fl.
5. Af erlendum vettvangi.
6. Yfirfæranlegt tap – stutt samantekt um reglur annarra landa.

1. Skattlagning söluhagnaðar hlutabréfa hjá lögaðilum.

Í 3. tbl. var greint frá því að lagt hefði verið fyrir Alþingi stjórnarfrumvarp um breytingar á lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt (TSL). Frumvarpsins hafði verið beðið með eftirvæntingu allt frá því að forsætisráðherra lét þau orð falla á Viðskiptaþingi í byrjun febrúar að rétt væri að stefna að afnámi skattlagningar söluhagnaðar hlutabréfa hjá lögaðilum.

Í frumvarpinu var lagt til að heimilaður yrði frádráttur hagnaðar af sölu hlutabréfa sambærilegur frádrætti vegna móttækis arðs. Þá var lagt til að heimild félaga til frestunar skattlagningu söluhagnaðar (núgildandi 5. mgr. 18. gr.) yrði afnumin. Tiltekin skilyrði um eignarhald seljanda voru gerð samkvæmt frumvarpinu, þ.e. að seljandi hefði átt hin seldu hlutabréf í a.m.k. eitt ár og að þau teldust ekki til veltuhlutabréfa, þ.e. hlutabréfa sem keypt eru til endursölu í því skyni að hagnast á skammtímabreytingum á markaðsverði þeirra.

Skemmst er frá því að segja að tillagan um afnám skattlagningar á söluhagnaði náði ekki fram að ganga og í frumvarpi til breytingar á tekjuskattslögum sem lagt var fram nú á haustþingi er ekki að finna neina tillögu um þetta efni.

Skattavaktin, hið mánaðarlega fréttabréf Skatta- og lögræðisviðs PwC, hefur nú komið út í eitt ár. Útgáfa hófst í byrjum þessa árs og var miðað við að efni blaðanna gerði grein fyrir helstu atburðum á sviði skatta- og félagaréttar í hverjum mánuði fyrir sig.

Í þessu desemberblaði er að finna eins konar annál þar sem markverðustu atburðir ársins verða dregnir fram í dagsljósið aftur. Auk þess er að finna almennan fróðleik um eitt og annað tengt málefnum líðandi stundar.

Í janúar er stefnt að því að fréttabréfið komi út í nýrri mynd, en útliti þess verður breytt til að gera það aðgengilegra og þægilegra í lestri.

Gleðileg jól!

2. Nýir tvísköttunarsamningar

Á árinu voru undirritaðir tveir tvísköttunarsamningar við Bandaríkin annars vegar og Indland hins vegar.

Samningurinn við Indland nær einungis til tekjuskatts og helstu efnisatriði hans varða 10% afdráttarskatt af arði, vöxtum og þóknunum. Að frumkvæði Indlands var tekið upp sérstakt takmarkandi ákvæði (LOB) sem ætlað er að tryggja að einungis þeir skattaðilar sem uppfylla skilyrði njóti ívilnana samningsins. Jafnframt var samið um upplýsingaskipti á milli landanna varðandi þá skatta sem samningurinn nær til svo og um aðstoð við innheimtu skatts. Samkvæmt samningsdrögum

verður frádráttaraðferð (credit method) beitt í því skyni að koma í veg fyrir tvísköttun tekna.

Samningurinn við Bandaríkin kemur í stað eldri samnings um sama efni. Helstu breytingar eru fólgnar í upptöku afdráttarskatts á tiltekna tegundir þóknana, staðfestingu á því að lífeyrissjóðir njóti ótvírætt ívilnana hins nýja samnings. Þá er tekið upp sérstakt ákvæði um 5% skatt á hagnað útibúa í Bandaríkjunum.

Nýr samningur við Mön um upplýsingaskipti á sviði skattamála var undirritaður í október og mun hann gera íslenskum skattyfirvöldum kleift að sækja upplýsingar um skattskyldar tekjur íslenskra aðila á Mön í samræmi við heimildir tekjuskattslaga.

Samningaviðræður við Slóveníu og Búlgaríu eru í gangi auk þess sem 18. gr. Norræna tvísköttunarsamningsins er í endurskoðun.

3. Bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 1/2007 um verðbréfalánaviðskipti.

Álitsbeiðandi er verðbréfavörslufyrirtæki hérlandis sem hafði hug á að bjóða upp á svokölluð verðbréfalánaviðskipti á verðbréfamarkaði.

Verðbréfalánaviðskipti eru skilgreind svo þegar eignarhald verðbréfa er tímabundið fært frá einum aðila (leigusala) yfir á annan (leigutaka) með samtíma skuldbindingu um að færa viðskiptin til baka þegar þess er krafist eða þegar tilgreindu lánstímabili lýkur. Leigusali þarf ekki að skila sömu bréfum til baka en þarf að skila jafngildi þess til leigusala.

Álitsbeiðandi hugðist sjá um milligöngu í slíkum viðskiptum með því að taka á leigu ákveðin verðbréf og framleigja þau svo til viðskiptamanna sinna og veit leigusalinn aldrei hver leigutakinn er og öfugt. Verðbréfin eru leigð með öllum þeim réttindum sem bréfunum fylgja, m.a. réttinum til arðgreiðslna og atkvæðisréttar.

Leigutakinn á hverjum tíma er þá skráður eigandi bréfanna og þarf leigutakinn þá að greiða milligönguaðilanum, álitsbeiðanda, þóknun sem svarar til fenginnar arðgreiðslu. Þóknunartekjur sem álitsbeiðandi fær fyrir milligönguna eru skattskyldar skv. B-lið 7. gr. tsl. og þarf þóknunin að nema arðgreiðslunni ásamt þeirri upphæð sem greiða þarf í ríkissjóð.

Þau álitaefni sem álitsbeiðandi óskaði bindandi staðfestingar ríkisskattstjóra á voru eftirfarandi:

1. Að ekki yrði litið á framleigu verðbréfanna frá eiganda bréfanna til álitsbeiðanda og svo frá álitsbeiðanda til leigutaka sem sölu í skilningi 18. gr. tsl. og myndi þ.a.l. ekki söluhagnað hjá lánveitanda, heldur verði einungis um leigu að ræða og

2. Að tilbúin arðgreiðsla (sölupóknunin) frá leigutaka til álitsbeiðanda og svo frá álitsbeiðanda til leigusala verði ekki skilgreind sem arðstekjur skv. 4. tl. C-liðar tsl. heldur sem tekjur skv. B-lið 7. gr. tsl. þ.e. tekjur af atvinnustarfsemi. Í rökstuðningi sínum leit álitsbeiðandi m.a. til framkæmdar í hinum Norðurlöndunum þar sem litið er á framleiguna sem leigu en ekki sölu. Jafnframt skattlegst leigupóknun sem tekjur af atvinnurekstri en ekki sem fjármagnstekjur.

Í álitinu féllst Ríkisskattstjóri á það með álitsbeiðanda að þegar eignarhald verðbréfa er tímabundið fært frá einum aðila yfir á annan og gerður er samningur á milli aðila um að færa viðskiptin til baka þegar tilgreindu lánstímabili er lokið sé um að ræða leigu en ekki sölu. Ríkisskattstjóri féllst einnig á að tilbúnaðar arðgreiðslur frá leigutaka til leigusala yrðu skattlagðar sem hluti leigutekna hjá viðtakanda vegna þess að skv. 1. mgr. 2. gr. tsl. er arður einungis greiddur hluthöfum í félögum, og falli tilbúnaðar arðgreiðslur í þessu tilviki ekki undir skilgreininguna um arð.

4. Bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 7/07 um skattlagningu útibúa o.fl.

Málið varðar kanadískt félag (K) sem hefur stofnað íslenskt fjármögnunarfélag (F).

Samkvæmt álitinu hafði K í huga að stofna annað félag í Kanada sem yrði dótturfélag þess (SUB-K). Megin-tilgangur SUB-K yrði kaup og sala á hlutafé og eignarhald á lausafé. Kanadíska móðurfélagið sem nú á íslenska félagið myndi flytja eignarhlutdeild sína í félaginu (F) yfir til dótturfélagsins (SUB-K). Dótturfélagið myndi síðan stofna og skrá útibú á Íslandi sem myndi sjá um eignarhlutdeildina í íslenska fjármögnunarfélaginu.

Beiðni álitsbeiðanda varðaði kanadíska útibúið á Íslandi og var í fimm liðum.

Niðurstaða álitsins:

- Þegar eignarhald á verðbréfum er tímabundið fært frá einum aðila til annars og gerður er samningur um að skila verðbréfunum eða ígildi þeirra til baka þegar tilgreindu lánstímabili er lokið er um að ræða leigu en ekki sölu og rísa því ekki álitaefni varðandi skattlagningu sölunnar.
- Tilbúnaðar arðgreiðslur frá leigutaka til leigusala skattlagðar sem hluti leigutekna hjá á viðtakanda.
- Tilbúnaðar arðgreiðslur frá leigutaka til leigusala eru að fullu frádráttarbærar hjá leigutaka eftir almennum reglum um rekstrarkostnað.

Niðurstaða álitsins:

- Skattskylda útibúsins á Íslandi.

Álit ríkisskattstjóra var að ekki hefði verið sýnt fram á að raunveruleg atvinnustarfsemi væri stunduð hér á landi í útibúinu á Íslandi og því þótti ekki unnt að staðfesta að skattlagning útibúsins skyldi vera með sama hætti og þegar lögformlega stofnað hlutafélag sem sætir ótakmarkaðri skattskyldu skv. 2. gr. laga nr. 90/2003 á í hlut. Því var útibúið talið bera takmarkaða skattskyldu á Íslandi að því gefnu að það stundaði atvinnustarfsemi sbr. 4. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003.

- Frádráttur frá arðstekjum.

Ríkisskattstjóri vísaði til beins orðalags 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, þar sem fram kemur að frádráttarheimildin er bundin við hlutafélög, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. laganna. Engin rök stæðu til þess að rýmka túlkun lagaákvæðisins svo það tæki einnig til annarra félagaforma en sem nefnd eru í 2. gr. laganna.

- Endurgreiðsla fjármagnstekjuskatts

Staðfest var að sá fjármagnstekjuskattur sem kæmi til staðgreiðslu af arði frá íslenska fjármögnunarfélaginu (F) fengist endurgreiddur við álagningu að því gefnu að álagningin fæli ekki í sér neinn tekjuskatt eða önnur opinber gjöld á hagnað útibúsins á Íslandi.

- Samsköttun útibúsins á Íslandi og íslenska fjármögnunarfélagsins.

Samsköttun var ekki talin heimil enda tekur ákvæði 55. gr. laga nr. 90/2003 einvörðungu til hlutafélaga, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. sömu laga.

- Afdráttur staðgreiðslu á arðgreiðslum.

Íljósi þess að samsköttun þótti ekki tæk, kvað ríkisskattstjóri á um að halda bæri eftir fjármagnstekjuskatti af arði sem greiddur væri frá íslenska fjármögnunarfélaginu til útibúsins á Íslandi., sbr. 3. mgr. 4. gr. laga nr. 94/1996, um staðgreiðslu arðs á fjármagnstekjur.

5. Af erlendum vettvangi

Glaxo Smith Kline Holdings Inc. - Milliverðlagning/Transfer pricing)

Þann 11. september 2006 náðu skattyfirvöld í Bandaríkjunum (IRS) og lyfjafyrirtækið Glaxo Smith Kline Holdings Inc. (GSK) sáttum í máli er snýr að milliverðlagningu (transfer pricing).

Málavextir voru þeir að móðurfélag GSK í Bretlandi gerði dótturfélögum sínum í Bandaríkjunum að greiða þóknarir þar sem móðurfélagið stóð straum af kostnaði við þróun, markaðssetningu og dreifingu á lyfi sem dótturfélögin seldu í Bandaríkjunum.

IRS taldi fjárhæð þóknana of háa, enda hefði framlag félaganna í Bandaríkjunum við markaðssetningu og dreifingu verið mikið. Það var því mat skattyfirvalda að framangreindar greiðslur milli félaganna hefðu farið fram í því skyni að lækka skattgreiðslur í Bandaríkjunum.

Áður en til málaferla kom náðist sátt milli IRS og GSK um greiðslu að fjárhæð \$3,4 milljarða króna.

Þetta mál sýnir glögglega hversu miklir hagsmunir eru í húfi við ákvörðun verðs í viðskiptum milli tengdra aðila. Ekki nægir að miða við hina svokölluðu “armslengdarreglu” sem er hin almenna regla sem íslensk skattalög kveða á um, heldur koma þar ýmis önnur sjónarmið til skoðunar. Í máli GSK var því einmitt haldið fram að armslengdarsjónarmið hefðu ráðið ákvörðun verðs og sýnt fram á það með því að kaupa sambærilega þjónustu af samkeppnisaðilanum. Þau rök dugðu

ekki ein og sér, heldur þurfti að skoða málið í heild sinni með hliðsjón af skattalegum hagsmunum fyrirtækisins annars vegar og skattyfirvalda hins vegar.

Einnig varpa þessi málalok ljósi á þá miklu fjárhagslegu hagsmuni sem í húfi geta verið fyrir fyrirtæki að gæta þess að standa rétt að málum við ákvörðun verðs í viðskiptum innan samstæðu.

Þess má geta að samkvæmt upplýsingum OECD eiga u.þ.b. 70% heimsviðskipta sér stað milli tengdra aðila.

6. Yfirfæranlegt tap - samantekt um reglur ýmissa ríkja.

Í þessari samantekt eru til umfjöllunar reglur nokkurra ríkja varðandi heimild til nýtingar á rekstrartapi við ákvörðun skattstofna. Eins og greint verður frá eru þessar reglur ólíkar frá einum stað til annars og hin skattalega útfærsla líka. Þannig má nefna sem dæmi að í sumum ríkjum má einungis draga frá tap þegar ákvarðaður er skattstofn sem er grundvöllur tekjuskatts en ekki þegar ákvarðaður er skattstofn annarra skatta. Í Þýskalandi eru t.d. tekjuskattur, viðskiptaskattur og austantjaldsskattur lagðir á sama skattstofn fyrirtækis. Þegar viðskiptaskattur hefur verið lagður á er tekjuskattur og solidary surcharge skattur (austantjalds-skattur) lagður á þann hagnað sem eftir stendur að frádregnum hinum fyrrnefnda viðskiptaskatti. Þar er því einungis heimild til að nýta rekstrartap á móti hagnaði sem liggur til grundvallar álagningu tekjuskatts en ekki viðskiptaskatts eða austantjalds-skatts.

Verður nú leitast við að veita innsýn í það hve lengi heimild til nýtingar rekstrartaps varir í tilteknum löndum og hvort heimild sé til að nýta tap afturvirkrt þ.e. “carry-back”. Samkvæmt íslenskum skattalögum má nýta eftirstöðvar rekstrartapa til frádráttar í 10 ár fram í tímann en ekki afturvirkrt.

Af þeim 12 löndum sem skoðuð voru heimila 7 lönd ótímabundna nýtingu rekstrartaps. Löndin í kringum okkur Danmörk, Svíþjóð og Noregur veita þessa heimild ótímabundið, Bretland og Írland einnig.

Lítum nú á nokkur ríki.

Bretland

Meginreglan er að tap er yfirfæranlegt án nokkurra tímatakmarkana. Þó gildir í sumum atvinnugreinum sú regla að einungis er heimilt að draga tap frá hagnaði þegar um sama rekstur er að ræða. Þ.e. tapið/hagnaðurinn stafar frá sama rekstri. Þá er heimilt að nýta tap afturvirkrt á móti þeim heildarhagnaði fyrirtækisins sem varð næstu 12 mánuðina á undan því tímabili er tapið myndaðist.

Bandaríkin

Heimild er til að nýta yfirfæranlegt tap hvað tekjuskatt til ríkisins varðar (federal tax). Þetta gildir í 20 ár, einnig er heimild til að nýta tap afturvirkrt tvö ár aftur í tímann. Það gilda hinsvegar mismunandi reglur í fylkjum Bandaríkjanna hvað varðar heimild til að nýta afturvirkrt tap og eins eru mismunandi reglur um yfirfæranlegt tap sem frádrátt á móti álögðum fylkisskatti (state tax).

Danmörk

Tap er yfirfæranlegt án nokkurra tímatakmarkana. Ákveðnar takmarkanir gilda þó á heimild til að nýta yfirfæranlegt tap ef meira en 50% hlutanna í árslok eru í annarra eigu en þeirra er áttu félagið við upphaf árs.

Frakkland

Tap er yfirfæranlegt án nokkurra tímatakmarkana. Fyrirtæki geta einnig átt rétt á afturvirkri heimild til frádráttar á tapi með þeim tímatakmarkunum þó að tap árs 1 er einungis frádráttarbært á móti hagnaði næstu þriggja ára sem þar koma á eftir.

Írland

Tap er yfirfæranlegt án tímatakmarkana. Tap má nýta afturvirkt í 3 ár.

Ítalía

Tap til frádráttar tekjum er yfirfæranlegt á móti tekjuskatti til ríkisins í 5 ár frá því ári sem tap myndaðist, en ekki er heimilt að nýta tap á móti útsvari (local tax). Það er ekki heimilt að nýta tap afturvirkt. Tap sem myndast fyrstu þrjú árin frá því að fyrirtæki hóf starfsemi sína má nýta ótímabundið.

Þýskaland

Tap er yfirfæranlegt án nokkurra tímatakmarkana. Tap er hægt að draga frá eitt ár aftur í tímann (þó að hámarki 511,500 Evrur) eða nýtanlegt fram í tímann með eftirfarandi takmörkunum þó:

Frádráttur frá tekjuskatti - fjárhæð allt að 1 milljón Evra má nýta sem yfirfæranlegt tap á móti skattskyldum tekjum félags, þar á eftir er einungis heimilt að draga tap frá 60% af skattskyldum tekjum sem eftir standa

þannig að 40% af tekjum félags koma til skattlagningar. Þetta er regla sem er kölluð "Mindestbesteuerung" eða "lágmarks skattlagningarreglan".

Svíþjóð og Noregur

Eftirstöðvar rekstrataps má nýta ótímabundið, en ekki er heimild til að nýta það afturvirkt.

Holland

Heimild er til að nýta eftirstöðvar rekstrartapa síðustu níu ára á undan því ári er tapið myndaðist. Reglurnar varðandi heimild til að nýta tap afturvirkt hafa nýlega verið hertar og nú er aðeins leyfilegt að nýta rekstrartap eitt ár aftur í tímann en ekki í þrjú ár eins og var.

Spánn

Rekstrartap er yfirfæranlegt í 15 ár, en ekki er heimild til að nýta það afturvirkt.

Sviss

Rekstrartap er yfirfæranlegt í 7 ár, en ekki er heimild til að nýta það afturvirkt.

Skatta- og lögfræðisvið PricewaterhouseCoopers hf.

Við hjá skatta- og lögfræðisviði bjóðum upp á margs konar þjónustu, þar með talið ráðgjöf varðandi:

- Alþjóðlega skattaráðgjöf
- Milliverðlagningu (“Transfer pricing”)
- Skattlagningu rekstraraðila
- Skattlagningu einstaklinga
- Virðisaukaskatt
- Félagarétt
- Samruna, skiptingar og yfirtökur

Til að fá frekari upplýsingar um starfsemina þá er hægt að hafa samband við eftirfarandi starfsmenn:

Ritstjóri:

Ásta Kristjánsdóttir

550-5352

asta.kristjansdottir@is.pwc.com

Ábyrgðarmaður:

Elín Árnadóttir sviðsstjóri TLS

550-5322

elin.arnadottir@is.pwc.com