

1. Bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 1/08

Febrúar 2008 - 2. tbl.

Álitsbeiðandi sendi ríkisskattstjóra beiðni um bindandi álit vegna fyrirhugaðrar sameiningar tveggja félaga. Annars vegar var um að ræða félag stofnað á Íslandi (A), með ótakmarkaða skattskyldu og hins vegar félag stofnað í Hollandi (B) með ótakmarkaða skattskyldu þar í landi. Álitsbeiðandi (A) fyrirhugaði að sameina félögin þannig að A yrði slitið án skuldaskila og það algerlega sameinað B með yfirtöku eigna og skulda.

Vildi álitsbeiðandi vita hvort um þennan samruna gildi 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sem mælir fyrir um að sé hlutafélagið slitið, þannig að það sé algerlega sameinað öðru hlutafélagi og hluthafar í fyrrnefnda félaginu fái eingöngu hlutabréf í síðarnefnda félaginu sem gagngjald fyrir hlutafé sitt í félaginu því sem slitið var, þá skuli skiptin sem slík ekki hafa í för með sér skattskyldar tekjur fyrir þann sem lét hlutabréfin af hendi.

Fram að gildistöku laga nr. 54/2007, um breytingar á lögum um hlutafélög og lögum um einkahlutafélög, var ekki til staðar nein löggjöf sem tók á millilandasamrunum og skiptingum. Með þessum lögum var innleidd tilskipun nr. 2005/56/EB um millilandasamruna félaga með takmarkaðri ábyrgð. Tilskipunin var tekin upp í samninginn um Evrópska efnahagssvæðið með ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar. En með þessari lagasetningu er heimilað að renna saman íslensku einkahlutfélagi við félag sem stofnsett er í öðrum EES ríkjum og Færeyjum.

Í niðurstöðum sínum segir ríkisskattstjóri:

“Eins og fyrirætlanir álitsbeiðanda bera með sér er ráðgert að yfirtökufélagið sé erlendur lögaðili, skráður og skattskyldur í Hollandi. Ákvæði 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003 hefur eingöngu verið talið geta átt við innanlandssamruna sbr. XIV. kafla í lögum nr. 2/1995, um hlutafélög, og lögum nr. 138/1994, um einkahlutafélög, enda var millilandasamruni ekki heimilaður samkvæmt íslenskum félagarétti þegar ákvæði 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003 (áður 56. gr. laga nr. 75/1981), var lögfest með 5. gr. laga nr. 30/1971. Með lögfestingu tilskipunar Evrópuþingsins og ráðsins nr. 2005/56/EB frá 26. október 2005, um millilandasamruna félaga með takmarkaða ábyrgð, sbr. lög nr. 54/2007, voru ekki gerðar breytingar á lögum um tekjuskatt.

Skattavaktin er mánaðarlegt fréttabréf PricewaterhouseCoopers hf. þar sem sérfræðingar á Skatta- og lögfræðisviði félagsins skrifa um athyglisvert efni tengt skattarétti. Leitast er við að gera grein fyrir nýju efni, hvort sem um er að ræða nýja dóma, ný lög, úrskurði eða stjórnvaldsákvæðanir.

Efnisyfirlit:

1. Bindandi álit ríkisskattstjóra
2. Söluhagnaður hlutabréfa. Nýtt frumvarp.
3. Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra um staðgreiðslu af arði til erlendra aðila.
4. Dómur Hæstaréttar Íslands nr. 8/2008.
5. Dómur Hæstaréttar Íslands nr. 187/2007.
6. Fyrirhuguð lækkun á tekjuskatti lögaðila úr 18% í 15%.
7. Skattframtöl; frestir og leiðbeiningar.

Hafa lög um tekjuskatt, eða önnur lög, því ekki að geyma neinar leiðir eða úrræði um það hvernig háttað skuli yfirtöku erlends félags á skattaréttarlegum skyldum og réttindum íslensks hlutafélags eða einkahlutafélags. Þá verður við túlkun á ákvæði 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003 að hafa í huga að undantekningar frá meginreglum ber að skýra þröngt sbr. almenn lögskýringasjónarmið."

Síðan segir áfram:

"Telja verður að þrátt fyrir að yfirskattanefnd hafi í úrskurðarfordæmum sínum undirstrikað að meginreglan sé ótvíræð varðandi það að skýra beri lög og reglur, að svo miklu leyti sem við á, til samræmis við EES samninginn og þær reglur sem á honum byggja, þá munu skattyfirvöld áfram sýna varfærni við túlkun einstakra ákvæða skattalaga með hliðsjón af samningsskuldbindingum íslenska ríkisins eða dómum EFTA eða Evrópuþómstólsins. Þessi afstaða skattyfirvalda byggir á því að skattlagning byggir almennt á innbyrðis samræmi skyldna og ívilnana og að telja verður að meira þurfi til en lögskýringu stjórnvalds eins saman við að hnika til hliðar því einstaka ákvæði, sem steyta kann á hverju sinni."

Ríkisskattstjóri komst síðan formlega að þeirri niðurstöðu að fyrirhugaður samruni A við B félli ekki undir 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt og að fyrirhugaður ráðstafanir væru því ekki undanþegnar skattskyldu hér á landi.

Þetta er áhugaverð niðurstaða að því leyti að þarna láðist löggjafanum að gera samsvarandi breytingar á skattalöggjöfinni þegar umrædd tilskipun um millilandasamruna var samþykkt sem breyting á félagaréttarlöggjöf. Með því er dregið úr gildi heimildar um millilandasamruna þar sem skattalegt hagræði 51. gr. laga nr. 90/2003 nýtist ekki við slíka samruna og því í raun litið á þess háttar ráðstafanir sem skattskyldar ef hagnaður myndast við yfirfærsluna. Þetta leiðir hugann að annarri breytingu sem gerð var á lögum nr. 138/1994, um einkahlutafélög, með sömu breytingalögum nr. 54/2007, þ.e. þegar samþykkt var að veita heimild til skiptingar á einkahlutafélögum, en áður var einungis heimilt að skipta hlutafélögum. Lögum um tekjuskatt var ekki breytt til samræmis við umrædda breytingu á lögum um einkahlutafélög og því óljóst hvernig skattyfirvöld myndu bregðast við slíkri skiptingu, þ.e. hvort hún teldist falla undir 51. gr. laganna? Skattyfirvöld hafa ekki tekið afstöðu til þess með formlegum hætti.

Ekki liggur fyrir hvort bindandi álit ríkisskattstjóra hefur verið kært til yfirskattanefndar.

2. Söluhagnaðarfrumvarp

Svokallað söluhagnaðarfrumvarp sem lagt var fyrir Alþingi af hálfu fjármálaráðherra þann 13. desember 2007. Fyrsta umræða um frumvarpið fór fram á Alþingi 7. febrúar, en nú hefur frumvarpið verið sent til umsagnaraðila sem hafa fresti til 3. mars nk. til að senda Alþingi umsagnir sínar.

Niðurstöður ríkisskattstjóra í bindandi álit 1/08:

"Eins og fyrirætlanir álitsbeiðanda bera með sér er ráðgert að yfirtökufélagið sé erlendur lögaðili, skráður og skattskyldur í Hollandi.

Ákvæði 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003 hefur eingöngu verið talið geta átt við innanlandssamruna sbr. XIV. kafla í lögum nr. 2/1995, um hlutafélög, og lögum nr. 138/1994, um einkahlutafélög, enda var millilandasamruni ekki heimilaður samkvæmt íslenskum félagarétti þegar ákvæði 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003 (áður 56. gr. laga nr. 75/1981), var lögfest með 5. gr. laga nr. 30/1971.

Með lögfestingu tilskipunar Evrópuþingsins og ráðsins nr. 2005/56/EB frá 26. október 2005, um millilandasamruna félaga með takmarkaða ábyrgð, sbr. lög nr. 54/2007, voru ekki gerðar breytingar á lögum um tekjuskatt.

Hafa lög um tekjuskatt, eða önnur lög, því ekki að geyma neinar leiðir eða úrræði um það hvernig háttað skuli yfirtöku erlends félags á skattaréttarlegum skyldum og réttindum íslensks hlutafélags eða einkahlutafélags.

Þá verður við túlkun á ákvæði 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003 að hafa í huga að undan-tekningar frá meginreglum ber að skýra þröngt sbr. almenn lögskýringasjónarmið."

Frumvarpinu hafa ekki verið gerð skil hér í Skattavaktinni fram til þessa en rétt er að vekja athygli á helstu breytingum sem það kemur til með að hafa í för með sér verði það samþykkt.

Í grófum dráttum miðar frumvarpið að því að hagnaður vegna sölu hlutabréfa verði skattfrjáls hjá tilteknum lögaðilum. Gert er ráð fyrir að það verði ekki hægt að fresta söluhagnaði hlutabréfa yfirhöfuð eftir gildistökuna. Hlutfélög, einkahlutafélög og samlagahlutafélög, auk 2. tölul. 2. gr.- félaga (gagnkvæm váttryggingar og ábyrgðarfélög, kaupfélög, samvinnufélög og samvinnufélagasambönd) öðlast heimild til að draga þá fjárhæð sem nemur hagnaði af sölu hlutabréfa frá tekjum sínum sem stafa af atvinnurekstri.

Þannig geta sameignarfélög og samlagsfélög og einstaklingar í rekstri ekki frestað söluhagnaði en bera samt fulla skattskyldu. Þetta þýðir því verulega breytingu í óhagstæðari átt hjá þessum félagaformum og haldist þetta óbreytt í meðförum þingsins. Gert er ráð fyrir því að eignarhaldstími hlutabréfa sem seld eru skipti ekki máli og ekki heldur eignarhlutfall.

Þetta er að mati margra til þess fallið að valda mikilli óvissu og óánægju, enda mætti hugsanlega túlka þetta ákvæði um kostnaðinn þannig að það eigi við um allan vaxtakostnað svo dæmi sé nefnt. Verði niðurstaðan sú, gæti þessi leið verið óhagstæðari fyrir marga aðila heldur en löggjöfin eins og hún er í dag, en í dag er hægt að fresta og draga frá allan kostnað.

Það vekur jafnframt athygli að gildistíminn er áætlaður 1. janúar 2008. Þetta er þó varla raunhæft þar sem lögin fá vart staðist með afturvirkum hætti. Hins vegar bendir þetta til þess að verði frumvarpið samþykkt á vordögum, taki það tafarlaust gildi frá birtingu laganna.

3. Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra, dags. 11. febrúar 2008 – staðgreiðsla af arði til erlendra lögaðila

Bréfið ritaði ríkisskattstjóri til að áréttu hvernig afdrætti staðgreiðslu skuli háttáð við greiðslu arðs frá íslenskum hlutfélögum eða einkahlutafélögum til erlendra lögaðila, þ.e. aðila sem bera takmarkaða skattskyldu hér á landi skv. 7. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Í bréfinu segir ríkisskattstjóri að tekjuskattur þeirra aðila sem um ræðir m.a. í 7. tölul. 3. gr. laga um tekjuskatt skuli vera 15%. Staðgreiðsla af arði til lögaðila með takmarkaða skattskyldu hér á landi sé því 15% burtséð frá því hvort viðkomandi lögaðili er með heimilisfesti á EES-svæðinu eður ei.

Þá kemur fram að óski erlendi lögaðilinn eftir að nýta heimild til arðsfrádráttar skv. 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, beri honum að telja arðinn fram hér á landi með sama hætti og innlendir

Úr greinargerð með söluhagnaðar-frumvarpinu:

“Í þessu frumvarpi er að finna tillögur um breytingar á skattskyldu hagnaðar af sölu hlutabréfa **óháð eðli og eignarhaldstíma** hlutabréfanna í hendi seljanda, sem í mörgu svipar til norsku reglnanna.

Þó ganga þær nokkuð lengra en þær norsku að því leyti að þær eru **ekki bundnar við hlutabréfaviðskipti innan EES** heldur ná þær einnig til hlutabréfa í fyrirtækjum sem staðsett eru utan EES, en þó ekki á lágskattasvæðum.

Ástæða þess er m.a. sú að eðlilegt er talið að sambærilegar reglur gildi um skattlagningu arðs og söluhagnaðar af hlutabréfum, en í gildandi lögum eru **sambærileg ákvæði varðandi skattfrelsi arðgreiðslna** milli fyrirtækja.

Samhliða er lagt til að **heimild til frestunar á skattlagningu** söluhagnaðar af hlutabréfum verði felld brott.”

Athygli vekur að samkvæmt frumvarpinu er óheimilt að draga frá öðrum tekjum rekstrarkostnað þann sem gengur til öflunar, viðhalds eða tryggingar á tekjum sem eru frádráttarbærar samkvæmt frumvarpinu. Sjá meðfylgjandi texta úr greinargerðinni:

“Jafnframt er lagt til að **frádráttur vegna þess kostnaðar sem fellur til við öflun, viðhald eða tryggingu á viðkomandi tekjum, þ.e. hagnaðar af sölu hlutabréfa, verði takmarkaður þannig að hvorki sé unnt að draga hann frá öðrum tekjum né heldur getur hann myndað yfirfæranlegt tap hjá félögum. Þá verður tap sem kann að myndast vegna sölu hvers kyns hlutabréfa ekki frádráttarbært.**”

lögðilar, sem skattskyldir eru skv. 1. og 2. tölul. 1. mgr. 2. gr., og færa móttækin arð til frádráttar arðstekjum. Afdregin staðgreiðsla fáist þannig endurgreidd við álagningu opinberra gjalda ár hvert.

Þetta virðist því leggja frekari skyldur á herðar þeirra erlendu aðila sem þiggja arð frá íslenskum félögum, þ.e. framtalsskyldu, því fram kemur í 9. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, að réttilega ákvörðuð og innborguð staðgreiðsla tekjuskatts og útsvars þeirra aðila sem um ræðir í 7. tölul. 3. gr., sbr. 2. tölul. 71. gr. laga um tekjuskatt, sé fullnaðargreiðsla nefndra gjalda þessara aðila hér á landi án þess að fram þurfi að fara frekari ákvörðun eða álagning þeirra hjá þessum aðilum nemaum sé að ræða aðila. Miðað við ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra verður ekki annað séð en að þeir aðilar sem eiga rétt á frádrætti á móti móttæknum arði verði að skila framtali á almennum framtalsfresti lögðila til að geta nýtt lagaheimildina um frádrátt.

Í sjálfu sér er hér ekki um að ræða mismunum á milli innlendra og erlendra aðila, en eins og fyrr segir er hér um auknar skyldur frá því sem verið hefur því almennt hefur staðgreiðsla verið talin fullnaðaruppgjör skatta fyrir aðila sem bera skattskyldu skv. 7. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

5. Dómur Hæstaréttar nr. 187/2007

H krafðist þess að ógiltur yrði úrskurður yfirsattaneftndar varðandi tekjufærslu söluhagnaðar hennar á skattframtali 2003 vegna tekjuársins 2002. Jafnframt krafðist hún þess að viðurkennt yrði með dómi að henni hefði verið heimilt að nota frestaðan söluhagnað á skattframtali 2002 vegna tekjuársins 2001 til endurfjárfestingar í fyrirtæki í Danmörku á árinu 2002. Samkvæmt 1. mgr. 13. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt eru meginskilyrði fyrir því að komast hjá skattlagningu söluhagnaðar að eignir sem fyrnanlegar eru samkvæmt 32. gr. laganna yrðu fyrndar sem söluhagnaðinum nam. Í málinu voru engin gögn um þann rekstur, sem H sagðist hafa hafið í Danmörku og af þeim skattgögnum frá Danmörku sem lögð voru fram í málinu varð ekki ráðið að hún hefði haft skattskyldar rekstrartekjur þar í landi. Af yfirlýsingu H í stefnu til héraðsdóms var þó ljóst að skilyrði 1. mgr. 13. gr. laga nr. 75/1978 var ekki fullnægt. Var í því sýknað af kröfu H og reyndi ekki á reglur samnings um Evrópska efnahagssvæðið. Ekki fékkst því efnisleg niðurstaða varðandi þetta álitaefni, þ.e. hvort unnt sé að ráðstafa frestuðum söluhagnaði með því að endurfjárfesta erlendis.

4. Dómur Hæstaréttar nr. 8/2008

Málavextir voru þeir að vegna innheimtu Tollstjórans í Reykjavík á opinberum gjöldum A móttók sýslumaðurinn í Reykjavík fjárnámsbeiðni Tollstjórans þann 28. maí 2003. Var fjárnámi hjá A lokið án árangurs 2. október sama ár. Sýslumanni í Kópavogi barst svo aðfarabeiðni Tollstjórans þann 6. september 2007 vegna sömu gjalda og áður og var árangurslaust fjárnám gert í kjölfarið þann 23. október 2007.

A krafðist þess að fjárnámið yrði fellt úr gildi. Kröfu sinni til stuðnings vísaði A til þess að samkvæmt lögum nr. 14/1905, um fyrningu, fyrndust kröfur sem njóti lögtaksréttar á 4 árum. Þá vísaði hann til þess að hið fyrra árangurslausa fjárnám sem gert var þann 2. október 2003 hafi verið marklaust þar sem aðförin var gerð þegar A var ekki heima heldur hittist fyrir fóstursonur hans og aðförinni lokið með árangurslausu fjárnámi. Þá hafi A ekki heldur verið tilkynnt um fjárnámið.

Héraðsdómur staðfesti fjárnámsgerðina með úrskurði og vísaði til þess að samkvæmt 1. tölul. 3. mgr. 21. gr. aðfaralaga nr. 90/1989, væri heimilt að víkja frá skyldu til þess að tilkynna gerðarþola um fram komna beiðni um aðför og hvar og hvenær hún muni hefjast ef um er að ræða aðför til fullnustu kröfu sem 9. tölul. 1. mgr. 1. gr. laganna tekur til.

Hæstiréttur vísaði til þess að fyrningarfrestur á umræddum kröfum væri 4 ár. Nýr fyrningarfrestur hafi tekið að líða við móttöku sýslumanns á kröfu Tollstjórans í Reykjavík um fjárnám þann 28. maí 2003. Önnur beiðni um fjárnám vegna sömu kröfu barst sýslumanni 6. september 2007. Því hafi meira en 4 ár liðið frá því fyrri beiðnin barst og krafan því fyrnd. Var fjárnámsgerðin því dæmd ógild.

6. Fyrirhuguð lækkun á tekjuskatti lögaðila úr 18% í 15%.

Í yfirlýsingu ríkisstjórnarinnar frá 17. febrúar sl. kom fram að ríkisstjórnin sé reiðubúin til að grípa til viðtækra aðgerða í því skyni að greiða fyrir gerð kjarasamninga. Kemur þar meðal annars fram að meðal markmiða í skattamálum sé að lækka tekjuskatt fyrirtækja úr 18% í 15% frá og með tekjuárinu 2008 sem kemur til framkvæmda álagningarárið 2009.

Það er ljóst að lækkun tekjuskatts á fyrirtæki getur haft jákvæð áhrif á umhverfi íslenskra fyrirtækja og aukið samkeppnishæfni þeirra á erlendri grundu. Þá getur lækkun einnig virkað sem hvatning fyrir erlend fyrirtæki að setjast að á Íslandi.

7. Framtalsfrestir o.fl.

Þann 1. mars. mun verða opnað fyrir vefframtöl einstaklinga og er framtalsfrestur manna, þ.m.t. þeirra sem látist hafa á árinu 2007, til 26. mars 2008.

Hægt er að sækja um skilafrest á www.skattur.is og er þá veittur frestur til 31. mars - 2. apríl en dagsetning fer eftir slembidreifingu.

Framtalsfrestur lögaðila er til 31. maí 2008. Sú dagsetning á einnig við um dánarbú, sem ekki hafði verið formlega lokið að skipta í árslok 2006. Gera skal grein fyrir rekstri sameignarfélaga, sem eru ósjálfstæðir skattaðilar með framtölum eigenda.

Frestur til að sækja um lækkun á fyrirframgreiðslu opinberra gjalda er til 4. apríl 2008 vegna manna en til 31. maí 2008 vegna lögaðila.

Athygli er vakin á því að á heimasíðu ríkisskattstjóra, www.rsk.is, er hægt að nálgast einfaldað skattframtal á ensku, frönsku, spænsku, pólsku, rússnesku og kínversku.

Skatta- og lögfræðisvið PricewaterhouseCoopers

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

Starfsmenn sviðsins hafa mikla reynslu og yfirgripsmikla þekkingu á sviði skatta- og félagaréttar og veita viðskiptavinum aðstoð og ráðgjöf varðandi lögfræðileg álitaefni sem skapast innanlands sem og erlendis.

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

Ritstjóri:

Ásta Kristjánsdóttir

Ráðgjafi/lögfræðingur

+ 354 550 5352

Asa.kristjansdottir@is.pwc.com

Ábyrgðarmaður:

Elín Árnadóttir

Sviðsstjóri Skatta- og lögfræðisviðs

+354 550 5322

elin.arnadottir@is.pwc.com

Þessi samantekt felur ekki í sér ráðgjöf af neinu tagi. Ekki ætti að aðhafast samkvæmt þessu vefriti án þess að fá sérfræðilega ráðgjöf. PricewaterhouseCoopers hf., PricewaterhouseCoopers LLP, hluthafar, starfsmenn og umboðsaðilar bera ekki ábyrgð á upplýsingum sem gefnar eru í þessu vefriti eða aðgerðum sem framkvæmdar eru af hálfu annarra aðila á grundvelli þessara upplýsinga.

© 2008 PricewaterhouseCoopers hf. Allur réttur áskilinn. “PricewaterhouseCoopers” vísar til PricewaterhouseCoopers hf. á Íslandi, nema ráða megi af samhengi eða beinum tilvísunum að vísað sé í önnur fyrirtæki í samstæðu PricewaterhouseCoopers International Limited sem öll eru lagalega sjálfstæðar einingar.