

Skattavakt PwC

Fréttabréf Skatta- og lögfræðisviðs

Máí 2008 – 5. tölublað

1. Bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 5/08

Óskað var álits ríkisskattstjóra á hvort væntanlegur söluhagnaður vegna sölu á fasteign álitsbeiðanda skyldi skattlagður eftir ákvæðum 8. tl. C-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt eða þá öðrum ákvæðum. Óskaði álitsbeiðandi rökstuddrar niðurstöðu með tilvísan til viðeigandi lagagreina.

Sú fasteign sem álitsbeiðandi hugðist selja hafði verið í eigu hans frá árinu 1992 en á árunum 1992-1998 hagaði hann skattskilum sínum þannig að gerður var rekstrarreikningur vegna tekna og gjalda af fasteigninni og hún fyrnd, en fasteignin var leigð til X sf. Frá árinu 1999 taldi álitsbeiðandi leiguna hins vegar fram sem fjármagnstekjur utan rekstrar.

Í áliti ríkisskattstjóra kom fram að eignarhlutur álitsbeiðanda í fasteigninni hafi verið skráður hjá Fasteignamatí ríkisins sem atvinnuhúsnæði. Þá hafi álitsbeiðandi hagað skattskilum sínum þannig árin 1992-1998 að gerður hafi verið rekstrarreikningur vegna tekna og gjalda af eigninni og hún fyrnd í skattskilum. Því sé ljóst að eignarhlutur hans í fasteigninni teljist til fyrnanlegra eigna skv. 33. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Samkvæmt 33. gr. laganna eru fyrnanlegar eignir varanlegir rekstrarfjármunir sem notaðir eru til öflunar tekna í atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi og rýrna að verðmæti við eðlilega notkun eða aldur. Í B-lið 7. gr. laganna kemur síðan fram að allar tekjur af atvinnustarfsemi og sjálfstæðri starfsemi, teljist til skattskyldra tekna, þar með talið hvers konar tekjur sem upp eru taldar í öðrum liðum 7. gr. og tengdar eru atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Af þessum sökum taldi ríkisskattstjóri að mögulegur söluhagnaður ætti að teljast til skattskyldra tekna af atvinnustarfsemi skv. B-lið 7. gr., sbr. b-lið 3. tölul. 61. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

2. Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra, dags. 8. maí 2008 (T-ákv. 08-002)

Þann 8. maí 2008 birti ríkisskattstjóri á heimasíðu sinni ákvarðandi bréf er varðar þær reglur er gilda um endurupptöku máls. Af bréfinu má ráða að ástæða þess sé að borið hafi á því að aðili máls (kærandi) hafi snúið sér til skattstjóra með ný gögn í kærufresti til yfirséðanefndar og skattstjóri framsent gögnin sem kæru til nefndarinnar. Afstaða yfirséðanefndar varðandi þessi tilvik er almennt sú að skattstjóra hafi verið rétt og skylt að líta á erindið sem endurupptökubeiðni á grundvelli 1. mgr. 24. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993.

Í bréfi ríkisskattstjóra kemur fram að í tilvikum sem þessum beri skattstjóra að taka afstöðu til beiðni um endurupptöku sem til hans er beint og byggja endurákvörðun á þeim gögnum/upplýsingum sem frá gjaldanda koma. Synji skattstjóri um endurupptöku úrskurðar hefur það í för með sér að úrskurðurinn stendur óhaggaður. Er það því óháð því hvort óskað er eftir endurupptöku

Efnisyfirlit:

1. Bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 5/08

Álitið fjallar um skattlagningu á söluhagnaði af fasteign sem skráð var hjá Fasteignamatí ríkisins sem atvinnuhúsnæði en hafði ekki verið nýtt í atvinnurekstri nema hluta eignarhaldstíma.

2. Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra, dags. 8. maí 2008 (T-ákv. 08-002)

Um er að ræða ákvarðandi bréf um þær reglur sem gilda um endurupptökubeiðnir til skattstjóra og tengsl þeirra við reglur um kærufrest til yfirséðanefndar.

3. Nýsamþykkt lög nr. 38/2008 um breyting á lögum nr. 90/2003 og öðrum skattalögum

Hér er fjallað um breytingar á ákvæðum tekjuskattslaga varðandi skattlagningu söluhagnaðar af hlutabréfum hjá lögaðilum og hið nýja fyrirkomulag í tengslum við skattaumsýslu stórfyrirtækja.

4. Alþjóðlegar leiðbeinandi reglur um virðisaukaskatt í viðskiptum yfir landamæri.

Gerð er grein fyrir störfum vinnuhóps OECD um málefnið.

5. Tvísköttunarsamningur við Suður-Kóreu

Nýr tvísköttunarsamningur var undirritaður á dögunum.

6. Eitt og annað.

PRICEWATERHOUSECOOPERS

Skógarhlíð 12 • 105 Reykjavík • Sími 550 5300 • Fax 550 5302
pwc.reykjavik@is.pwc.com

innan kærufrests eða eftir að kærufrestur til æðra stjórnvalds er liðinn. Þegar óskað er eftir endurupptöku innan kærufrests rofnar kærufresturinn en synji skattstjóri endurupptöku í kærufresti til yfirséðanefndar heldur sá kærufrestur áfram að líða en framlengist um úpþóttunartíma skattstjóra, frá og með þeim tímapunkti sem sú ákvörðun er tilkynnt aðila.

3. Nýsamþykkt lög nr. 38/2008 um breyting á lögum nr. 90/2003 og öðrum skattalögum

Nýverið voru samþykkt á Alþingi lög sem leiða til ýmissa breytinga á skattalögum. Segja má að athyglisverðasta breytingin sé varðandi skattlagningu söluhagnaðar hlutabréfa hjá lögaðilum. Auk þess er í lögnum fjallað um skattaumsýslu stórfyrirtækja.

Skattlagning söluhagnaðar af hlutabréfum hjá lögaðilum

Í stuttu máli er með nýju lögnum horfið er frá þeirri reglu 5. mgr. 18. gr. laga nr. 90/2003, sem gilt hefur um árábil og kveður á um heimild til frestunar á tekjufærslu söluhagnaðar af sölu hlutabréfa um tvö áramót frá söludegi og heimild til niðurfærslu á kaupverði nýrra bréfa sem nemur frestuðum söluhagnaði kaupi lögaðili önnur hlutabréf í stað hinna seldu.

Ný lög fella úr úr gildi ákvæði 5. mgr. 18. gr. laga nr. 90/2003 en kveða þess í stað á um að lögaðilar sem falla undir 1. og 2. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003 geti fært til frádráttar tekjum hagnað af sölu hlutabréfa og afleiðusamninga sem seldir eru á skipulegum verðbréfamarkaði, þar sem undirliggjandi verðmæti eru eingöngu hlutabréf. Á þetta bara við um hlutabréf í félögum sem greinir í 1. tölul. 1. mgr. 2. gr., þ.e. hlutafélög, samlagshlutafélög og önnur félög með takmarkaðri ábyrgð félagsaðila. Sama gildir þó einnig um hagnað sem félög í sömu félagaformum sem eru skattskyld skv. 7. tölul. 3. gr. (takmörkuð skattskylda á Íslandi) og eru heimilsföst í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu hafa fengið af sölu hlutabréfa. Er þetta því sambærileg regla og gilt hefur um skeið varðandi skattlagningu arðstekna hjá lögaðilum.

Nýja ákvæðið tekur einnig til hagnaðar af sölu hlutabréfa í félögum sem skráð eru erlendis ef seljandi sýnir fram á að hagnaður af starfsemi hins erlenda félags hafi verið skattlagður með sambærilegum hætti og gert er hér á landi. Á því að þessu leyti til við sama regla og gildir um skattlagningu arðs sem félag sem skattskyld er hér á landi móttekur erlendis frá. Frádráttur er þannig bundinn því skilyrði að það skatthlutfall sem lagt er á hagnað hins erlenda félags sé eigi lægra en almennt skatthlutfall í einhverju aðildarríkja OECD, aðildarríkja ES eða aðildarríkja EFTA.

Samkvæmt greinargerð með frumvarpi því sem varð að lögum þessum kemur fram að tap umfram hagnað af sölu hlutabréfa og afleiðusamninga þar sem undirliggjandi eru eingöngu hlutabréf, heimilast ekki sem frádráttur frá tekjum og myndar ekki yfirfæranlegt tap. Frádráttur þessi er því aðeins heimill að yfirfæranlegt rekstrartap hafi verið jafnað, þar með talið tap sem myndast hefur á árinu.

Varðandi gildistöku þessara nýju reglna þá skulu þær koma til framkvæmda við álagningu tekjuskatts á árinu 2009 vegna söluhagnaðar sem myndast á árinu 2008. Ákvæði 5. mgr. 18. gr. halda þó gildi sínu um hagnað félaga skv. 3. -5. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003 og einstaklinga í atvinnurekstri af sölu hlutabréfa sem féll til fyrir gildistöku hinna nýju laga. Ákvæðið skal einnig halda gildi sínu um frestaðan söluhagnað félaga skv. 1. og 2. tölul. 2. gr. laga nr. 90/2003, á árunum 2006 og 2007.

Til fróðleiks má geta þess að talsverðar breytingar urðu á frumvarpi því sem varð að þessum lögum í meðförum þingsins. Fram komu ábendingar frá hagsmunaaðilum um að regla frumvarpsins um frádráttarbærni kostnaðar vegna söluhagnaðar væri óskýr og að óljóst væri hvaða kostnaður félli þar undir og álitamál hvort sú tilhögun að fela ráðherra að útfæra það nánar staðfest stjórnarskrá. Þá var gagnrýnt að afnám frestunarheimildar myndi ekki aðeins taka til þeirra aðila sem samkvæmt frumvarpinu fá notið frádráttarbærni söluhagnaðar heldur einnig annarra rekstrarforma, svo sem einstaklingsreksturs og sameignarfélaga. Þá komu fram tilmæli í umsögnum um að láta meginreglu frumvarpsins um frádrátt söluhagnaðar taka til afleiðuvíðskipta þar sem undirliggjandi verðmæti eru hlutabréf.

Í kjölfarið var samþykkt tillaga um breytingu á frumvarpinu þar sem m.a. var dregið úr þeim takmörkunum á frádráttarbærni kostnaðar vegna söluhagnaðar sem upphaflega var stefnt að þannig að nú er heimilt að draga þann kostnað frá öðrum tekjum. Tap heimilast þó ekki sem frádráttur frá tekjum og myndar ekki yfirfæranlegt tap. Er það mál manna að vel hafi tekist til við afgreiðslu þessa "söluhagnaðarfrumvarps".

Skattaumsýsla stórfyrirtækja

Í lögnum er jafnframt kveðið á um umsýslu stórfyrirtækja. Fram kemur að umsýsla stórfyrirtækja skuli hefjast 1. janúar 2009 og heyrir hún undir embætti skattstjórans í Reykjavík.

Í umsýslu stórfyrirtækja felst að álagning, eftirlit og önnur skattaumsýsla lögaðila heyrir undir Reykjavíkurmáðemi sé annað eða bæði eftirfarandi skilyrða uppfyllt;

- a. rekstrartekjur lögaðila samkvæmt síðasta ársreikningi, að viðbættum fjármagnstekjum, eru 10 milljarðar kr. eða hærri. Móður- og dótturfélög þess lögaðila skulu einnig heyra undir Reykjavíkurmðæmi séu þau skattskyld hér á landi.
- b. heildareignir lögaðila samkvæmt síðasta ársreikningi eru 5 milljarðar kr. eða hærri. Móður- og dótturfélög þess lögaðila skulu einnig heyra undir Reykjavíkurmðæmi séu þau skattskyld hér á landi.

Samkvæmt lögnum skal skattaumsýsla stórfyrirtækja að jafnaði eigi vara skemur en tvö ár frá því að framangreind skilyrði eru uppfyllt. Þetta orðalag er fremur óskýrt og ekki gott að átta sig á því hvernig túlka ber orðalagið “að jafnaði”. Gera verður ráð fyrir að skattyfirvöld miði við hin hlutlægu skilyrði a. og b. liðar hér að framan við mat á því hvaða lögaðilar falli undir skattaumsýslu stórfyrirtækja, enda virðist það vera einfaldast. Þó er gert ráð fyrir því að ríkisskattstjóri hafi heimild, að beiðni skattstjóra eða ef sérstakar ástæður eru fyrir hendi, að fella lögaðila undir skilyrði a. og b. liðar þannig að skattaumsýsla þeirra heyri undir Reykjavíkurmðæmi. Sömuleiðis er ríkisskattstjóra heimilt að beiðni skattstjóra eða ef sérstakar ástæður eru fyrir hendi að fella lögaðila undan skilyrðunum. Ráðherra er ætlað að setja reglugerð varðandi nánara fyrirkomulag þessara skattaumsýslu stórfyrirtækja og er því við því að búast að væntanlegar séu skýrar og aðgengilegar reglur um þau tilvik sem heimila ríkisskattstjóra að grípa til heimilda sinna samkvæmt þessu ákvæði og önnur atriði sem skýra mætti betur.

Ríkisskattstjóri skal fyrir árslok 2008 tilkynna þeim lögaðilum sem falla undir þessi ákvæði með formlegum hætti að þau heyri undir Reykjavíkurmðæmi.

4. Alþjóðlegar leiðbeinandi reglur um virðisaukaskatt í viðskiptum yfir landamæri

Eins og fram kemur í vefriti fjármálaráðuneytisins hefur vinnuhópur á vegum OECD um skeið unnið að endurbótum á alþjóðlegum leiðbeinandi reglum OECD um alþjóðlegan virðisaukaskatt (International VAT/GST Guidelines). Hefur vinnuhópurinn beint sjónum sínum að meðferð virðisaukaskatts við sölu á vöru og þjónustu yfir landamæri (Working Party No. 9 on Consumption Taxes).

Í vefritinu segir m.a.:

“Til að byrja með snýr sú vinna fyrst og fremst að sölu á þjónustu yfir landamæri. Tilgangurinn með þessari vinnu er að samræma reglur sem flestra ríkja um hvernig staðið skuli að skattlagningu á viðskiptum yfir landamæri með það fyrir augum að koma í veg fyrir

tvískattlagningu, undankomu skattlagningar sem og til hagræðis og einföldunar fyrir fyrirtæki og einstaklinga í viðskiptum sín á milli. Talsvert ósamræmi er í dag í löggjöf aðildarríkja OECD um hvar og hvernig leggja eigi virðisaukaskatt á í viðskiptum yfir landamæri, þ.e. hvort það sé í umdæmi seljanda, kaupanda eða þar sem kaupin eiga sér stað. Slík vandamál koma til að mynda oft upp við kaup á vöru og þjónustu með rafrænum hætti gegnum internetið. Með samræmdum alþjóðlegum reglum á þessu sviði er ætlunin að sjá til þess að sem flest ríki beiti sams konar aðferðum við álagningu virðisaukaskatts í viðskiptum yfir landamæri.

Í vinnuhópi OECD hefur þegar verið samþykkt sú meginregla að leggja beri virðisaukaskatt á sölu á þjónustu yfir landamæri í því umdæmi þar sem kaupandinn/customer er staðsettur (Customer Location Rule). Frá þeirri meginreglu kunna hins vegar að vera undanþágur sem nánar þarf að útfæra. Evrópusambandið hefur boðað að gerðar verði samsvarandi breytingar á virðisaukaskattstilskipun þess (VAT Directive) frá og með 2010.

Gert er ráð fyrir að vinnuhópur OECD ljúki vinnu sinni við þessar leiðbeinandi reglur innan tveggja ára.

5. Tvísköttunarsamningur við Suður-Kóreu

Undirritaður hefur verið tvísköttunarsamningur á milli Íslands og Suður-Kóreu og nær samningurinn til tekju- og eignaskatta.

Samkvæmt samningnum er **afdráttarskattur af arði** 5% ef eignarhald móttakanda nemur meira en fjórðungshlut í félaginu sem greiðir arðinn, en ella 15%. **Afdráttarskattur af vöxtum** nemur 10% samkvæmt samningnum, en rétt er að geta þess að samkvæmt íslenskum lögum er engin heimild til að skattleggja vaxtatekjur erlendra aðila sem ekki eru með fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi og þ.a.l. er ekki um að ræða skattlagningu á vaxtatekjum sem greiddar eru “úr landi”. Samkvæmt samningnum er sérstaklega tekið fram að vextir sem greiddir eru ákveðnum fjámálastofnunum í eigu ríkisins, t.d. bönkum og lánasjóðum, undanþegnir afdráttarskatti. **Afdráttarskattur af þóknunum** nemur 10%, en skilgreiningin á þóknunum er frábrugðin hinni hefðbundnu að því leyti að hún nær einnig til þóknana fyrir afnot af vísindabúnaði.

Samkvæmt samningnum er frádráttaraðferð (credit method) beitt til að koma í veg fyrir tvísköttun.

Á vef fjármálaráðuneytisins er bent á nokkur atriði önnur í samningnum sem eru frábrugðin hinni íslensku samningsfyrirmynd og þau helstu eru þessi:

Skattavakt PwC Fréttabréf Skatta- og lögfræðisviðs

“Þar sem fjallað er um heimilisfasta aðila er sett fram það viðbótarviðmið að ef fyrirtæki hefur aðalskrifstofur (head or main office) í Suður Kóreu þá telst það heimilisfast þar. Þetta ákvæði kemur úr innlendra kóreanskri löggjöf.

Í 15. gr. er ákvæði um sjálfstæða persónulega þjónustu, en Kórea lagði mikla áherslu á það þar sem samkvæmt innlendra löggjöf þarf að flokka á milli sjálfstæðrar starfsemi og hagnaðar af atvinnustarfsemi þar sem um það gilda mismunandi reglur.

Samningurinn inniheldur ákvæði um skattleysi kennara og rannsóknaraðila í hinu ríkinu í 2 ár frá komu til samningsríkisins. Samkvæmt kóreanskri löggjöf eru kennarar taldir heimilisfastir í Suður Kóreu og því skattlagðir þar þótt þeir fari og kenni erlendis í þann tíma sem fjallað er um í umræddum ákvæðum tvísköttunarsamninga.”

Stjórnvöld vinna að fullgildingu samningsins og vonast er til að hann komi til framkvæmda í ársbyrjun 2009.

6. Eitt og annað

Starfshópur um áætlanir í virðisaukaskatti.

Greint er frá því í Tíund, fréttabréfi ríkisskattstjóra, að starfshópur undir stjórn skrifstofustjóra á virðisaukaskattsskrifstofu skattstjórans í Reykjavík hefur skilað álitum um áætlanir í virðisaukaskatti. Tillögur starfshópsins hafa verið kynntar á skattstjórafundum og er þar víst um mjög róttækar hugmyndir að ræða. Gerðar eru tillögur um að mönnum verði synjað um heimild til að vera á virðisaukaskattsskrá ef ekki eru staðin skil á vsk. skýrslum og öðrum gögnum. Tillögurnar eru nú til athugunar hjá ríkisskattstjóra og Fjármálaráðuneyti.

Nýr og endurbættur vefur ríkisskattstjóra

Nýr upplýsingavefur ríkisskattstjóra var opnaður 16. maí sl. Þar segir um nýju heimasíðuna:

“Nýi vefurinn er nokkuð frábrugðin þeim gamla og felst megin breytingin í því að efni er nú skipt eftir markhópum. Í því felst að efni er flokkað eftir því hvort það á við um einstaklinga, rekstur/félög eða fagaðila, auk þess sem allt sem snýr að fyrirtækjaskrá er á sérstöku svæði. Samhliða þessu hefur leiðarkerfið verið einfaldað. Við hönnun á nýjum rsk.is var tekið mið af því að vefurinn standist kröfur um aðgengi fyrir fatlaða.

Upplýsingavefur ríkisskattstjóra hefur vaxið verulega að umfangi undanfarin ár. Breytingin nú er ekki síst gerð í þeim tilgangi að gera notendum auðveldara að nálgast það efni sem leitað er að, þ.e. gera vefinn notendavænni.”

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 asta.kristjansdottir@is.pwc.com

Ábyrgðarmaður: Elin 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 megir af samhengi eða beinum tilvisunum að vísað sé í önnur fyrirtæki í samstöðu PricewaterhouseCoopers International Limited sem öll eru lagalega sjálfstæðar einingar.

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

Skógarhlíð 12 • 105 Reykjavík • Sími 550 5300 • Fax 550 5302
pwc.reykjavik@is.pwc.com