

Skattavakt PwC

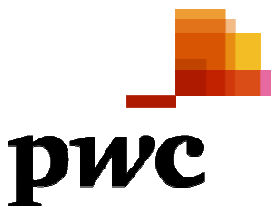
Fréttabréf Skatta- og lögfræðisviðs

Skattavaktin er mánaðarlegt fréttabréf PwC ehf. 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 dóma, lög, frumvörp, úrskurði eða stjórnvaldsákvarðanir.

Mars 2011
3. tölublað

Efnisyfirlit

Dómur Hæstaréttar í máli nr. 626/2010	2
Hæstiréttur komst að þeirri niðurstöðu að B hafi ekki borið að greiða tekjuskatt vegna gagnkvæmra samninga sem hann hafði gert við þáverandi vinnuveitanda sinn um sölurétt og kauprétt	
Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 6/2011	2
Óskað var álots á því hvernig rétt sé að framkvæma leiðréttingu á gjaldfærðum fjármagnskostnaði þegar breytingar eru gerðar á uppreiknuðum eftirstöðvum lána	
Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 5/2011	3
Í áliti ríkisskattstjóra segir að leiðrétta skuli skattskil þess tekjuárs þegar endurreikningur á eftirstöðvum lána fer fram	
Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 3/2011	3
Ríkisskattstjóra var send fyrirspurn varðandi túlkun á 57. gr. a laga nr. 90/2003 um skattlagningu vegna erlends eignarhalds á lágsfattasvæðum	



Dómur Hæstaréttar í máli nr. 626/2010

Málavextir voru þeir að B gerði samning við þáverandi vinnuveitanda sinn K árin 2001 og 2003 um kaup á hlutabréfum í K, en með þeim fékk B einnig að láni hjá K fé til kaupa á hlutabréfunum. K skuldbatt sig til að kaupa hlutabréfin aftur af B á sama verði og B keypti þau með álagi, kysi B svo að þremur árum liðnum og K áskildi sér rétt til að kaupa þau aftur á sama verði ef B léti af störfum sínum hjá sér á sama tímabili. Til tryggingar láninu frá K setti B hlutabréfin að handveði.

B nýtti aldrei sölurétt sinn og K nýtti aldrei kauprétt sinn.

Ríkisskattstjóri taldi framangreinda samninga fela í sér tiltekna útfærslu á kauprétti og skattlagði tekjur af samningunum sem laun þegar söluréttur féll úr gildi. Því vildi B ekki una og höfðaði mál gegn íslenska ríkinu og krafðist ógildingar á úrskurði ríkisskattstjóra.

Í dómi Hæstaréttar kemur fram að B hafi þegar upp var staðið engan fjárhagslegan ávinning haft af söluréttinum annan en þann að hafa ekki þurft að stofna til útgjalda til að tryggja sig á samsvarandi hátt fyrir hugsanlegri verðlækkun hlutabréfanna, s.s. með gerð afleiðusamnings við fjármálafyrirtæki. Hefði K í annan stað fengið tilefni til að neyta kaupréttar síns og látið verða af því hefði B hins vegar orðið eins settur og ef kaupsamningarnir hefðu aldrei verið gerðir, en vegna hækkana, sem urðu á verði hlutabréfanna frá upphaflegu kaupverði, hefði slík ráðstöfun orðið B til verulegs tjóns. Með því að starfa hjá félaginu á umsömdu tímabili kom B í veg fyrir þetta tjón og naut þessa ávinnings af störfum sínum á því tímabili til viðbótar almennum launatekjum.

Með vísan til framangreinds taldi Hæstiréttur að jafnvel þótt umræddir samningar snerust ekki um kauprétt að hlutabréfum fælu þeir um margt í sér spegilmynd dæmigerðra kaupréttarsamninga og yrðu endanlegar niðurstöður í báðum tilvikum í raun nánast þær sömu.

Hæstiréttur taldi engan vafa leika á að með framangreindum samningum hafi B verið veitt hlunnindi sem stóðu honum til boða sökum þess

að hann var starfsmaður K og að auki með því skilyrði að hann yrði það áfram um þriggja ára skeið. Þá segir að eftir efni samninganna hafi ekki getað myndast tekjur hjá B í skilningi 7. gr. laga nr. 90/2003 fyrr en annað tvennu gerðist:

- Ef hann hefði neytt þess söluréttar sem um var samið og haft af því hagnað sem svaraði til mismunar á söluverði og markaðsverði hlutabréfanna á þeim tíma að viðbættri umsaminni uppbót ásamt álagi.
- Með því að losa sig undan kauprétti K á hlutabréfunum með því að starfa hjá honum í þrjú ár eftir að samningar voru gerðir og hljóta að launum fyrir það tekjur sem svöruðu til mismunar á markaðsverði hlutabréfanna og því verði sem kaupréttarins hefði ella verið neytt fyrir.

Með hliðsjón af framangreindu taldi Hæstiréttur þá forsendu ríkisskattstjóra að hlutabréfakaup B hefðu ekki orðið endanleg fyrr en við lok tímabilsins þegar B mátti neyta söluréttarins og þannig að telja B til tekna mismun á markaðsverði hlutabréfanna á því tímamarki og umsömdu kaupverði stæðist ekki enda hefði eignarréttur að hlutabréfunum færst yfir til B við upphaf samningssambandsins. Úrskurður ríkisskattstjóra var því felldur úr gildi.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 6/2011

Óskað var eftir áliti ríkisskattstjóra á því hvernig rétt sé að framkvæma leiðréttingu á gjaldfærðum fjármagnskostnaði þegar breytingar eru gerðar á uppreiknuðum eftirstöðvum lána, sbr. 8. mgr. ákvæðis til bráðabirgða XXXVI í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Í álitinu gerir ríkisskattstjóri grein fyrir efni tilvitnaðs ákvæðis til bráðabirgða, þ.e. hverjar séu lögfylgjur þess að breyta láni þannig að endurgreiðsla sé miðuð við íslenskar krónur í stað umsamins erlends gjaldmiðils eða ef breyting verður á viðmiðunarvisitölu verðtryggðra lána.

Niðurstaða ríkisskattstjóra er sú að við þær aðstæður sem gerð er grein fyrir í 8. mgr. b.b.ákvæðis XXXVI beri að færa leiðréttingu á skattframtal á því ári þegar endurreikningur lánanna fer fram, enda liggi ekki fyrir fyrr en á þeim tíma að hve miklu leyti kostnaður hefur verið offærður miðað við nýja stöðu láns. Fjármagnskostnaður sem færður hefur verið til gjalda á fyrri árum í samræmi við þágildandi lagareglur standi þannig óhaggaður á framtölum viðkomandi ára. Jafnframt skuli leiðréttingin alfarið bundin við þann fjármagnskostnað sem þegar hefur verið gjaldfærður í rekstrinum, s.s. vaxtakostnað, verðbætur og kostnað vegna gengismunar.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 5/2011

Í ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra er farið yfir þær reglur sem gilda um skattalega meðferð eftirgefinna rekstrarskulda og gerð grein fyrir bráðabirgðaákvæði XXXVI og XLIV í lögum nr. 90/2003.

Í bréfinu segir að b.b.ákv. XXXVI gildi hafi rekstrarskuld verið gefin eftir á rekstrarárinu 2009 og því heimilt að víkja frá meginreglunni um að slíka eftirgjöf beri að telja að fullu til skattskyldra rekstrartekna að uppfylltum þeim skilyrðum sem rakin eru í ákvæðinu.

Jafnframt telur ríkisskattstjóri að hafi rekstrarskuld fyrst verið gefin eftir á rekstrarárinu 2010 eða verði slíkt raunin á rekstrarárinu 2011 sé heimilt að byggja skattalega meðferð á b.b.ákv. XLIV að uppfylltum þeim skilyrðum sem þar um ræðir en heimilt sé einnig að velja að byggja á eldra ákvæðinu, þ.e. b.b.ákv. XXXVI. Sé síðari kosturinn valinn komi hann alfarið í stað þess fyrrnefnda.

Þannig verði skattaleg meðferð á eftirgjöf rekstrarskuldar sem fram fer á rekstrarárunum 2010 eða 2011 annað hvort alfarið byggð á b.b.ákv. XXXVI eða XLIV, en hvorki sé heimilt að beita báðum leiðum samtímis eða breyta meðferðinni á milli ára.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 3/2011

Í fyrirspurn til ríkisskattstjóra kom fram að íslenskt einkahlutafélag (B) eigi 83% hlut í félagi á Cayman eyjum og að 17% sé í eigu bandarísks félags. Félagið á Cayman eyjum sé gagnsætt félag og skattaleg meðhöndlun á því í Bandaríkjunum sé í samræmi við löggjöf þar í landi og með hliðsjón af þeirri stöðu að félagið sé skilgreint sem gegnsætt félag. Eina eign félagsins á Cayman eyjum sé 100% eignarhlutur í íslenska einkahlutafélaginu A. Settar voru fram eftirfarandi spurningar:

1. Á grundvelli þess að eignarhald B ehf. sem á 87% eignarhlut í A ehf. hér á landi í gegnum gagnsætt félag á Cayman eyjum, myndi ríkisskattstjóri á grundvelli 57. gr. a laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, líta svo á að arðgreiðslur sem færu frá A ehf. til B ehf. í gegnum gagnsætt félag á Cayman eyjum, væru í raun arðgreiðslur milli tveggja íslenskra einkahlutafélaga og er myndu vera skattlögð í samræmi við það hér á landi, með þeim hætti að ríkisskattstjóri myndi líta framhjá félaginu á Cayman eyjum, að því er lítur á arðgreiðslur frá A ehf. til B ehf. Allar arðgreiðslur frá B ehf. til hluthafa þess, sem eru einstaklingar, myndu fara fram í samræmi við ákvæði íslenskra skattalaga.

2. Ef til þess kæmi að B ehf. myndi þurfa að leggja A ehf. til lánsfjármögnun í gegnum hið gagnsæja félag á Cayman eyjum, myndi ríkisskattstjóri þá ekki líta svo á að í raun væri um að ræða lánveitingu frá einu íslensku einkahlutafélagi til annars íslensks einkahlutafélags og farið væri með vaxtatekjur af slíkri lánveitingu eins og um lánveitingu milli tveggja íslenskra einkahlutafélaga væri að ræða í samræmi við ákvæði laga nr. 90/2003.

3. Í skattskilum B ehf. myndi ríkisskattstjóri álykta að því félagi bæri þá ekki að telja fram eignarhlut sinn í A ehf. á framtali og horfa framhjá eignarhlut í gagnsæju félagi á Cayman eyjum, eða myndi ríkisskattstjóri telja að einkahlutafélag myndi jafnframt þurfa að telja fram eignarhlut sinn á hinu gagnsæja félagi á Cayman eyjum á grundvelli 57. gr. a laga nr. 90/2003, þrátt fyrir að litið yrði framhjá því

félagi við skattlagningu milli hinna tveggja íslensku félaga.

Í álitinu sínu segir ríkisskattstjóri að megineinkenni þeirrar reglu sem lögfest er í 57. gr. a laga nr. 90/2003 sé að hagnaður þeirra erlendu lögaðila sem uppfylla þau skilyrði sem sett séu fram í ákvæðinu, sé skattlagður hjá eigendum óháð úthlutun. Við ákvörðun á því hvort framangreint ákvæði eigi við beri að gera samanburð á þeim skatti sem lagður er á erlenda lögaðilann í heimilisfestisríki hans og þeim sköttum sem hefðu verið lagðir á lögaðilann væri hann með fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi. Við þann samanburð sé nauðsynlegt að leiða fram skattstofn lögaðilans samkvæmt íslenskum reglum.

Eðli málsins samkvæmt feli það m.a. í sér að litið sé til þess hvort frádráttarheimildir samkvæmt 31. gr. laganna séu fyrir hendi væri lögaðilinn staðsettur hérlandis. Verði niðurstaða þessa

samanburðar sú að lögaðilinn falli innan marka ákvæðisins, sé hagnaði hans (rekstrartekjur að fráðregnum rekstrarkostnaði skv. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003) skipt á milli eigenda í samræmi við eignarhlutdeild hvers eiganda fyrir sig í erlenda lögaðilanum og fari skattlagning fram hjá eigendum eftir þeim reglum sem um þá gilda.

Segja megi að í reglunni felist að í raun sé horft í gegnum tilvist hins erlenda félags, þar sem hagnaðurinn er skattlagður beint hjá eigendum. Í þessu sambandi sé lagt heildstætt mat á stöðu félagsins á ársgrundvelli. Í því felist ekki að íslensk lög gildi um einstaka gerninga, þannig að horft sé í framhjá tilvist félagsins og hver einstakur eigandi talinn aðili að þeim með þeim hætti sem sett er fram í fyrstu og annarri spurningu fyrirspyrjanda. Við framtalsskil beri eigendum að gera grein fyrir eignarhlutdeild sinni í þeim félögum sem heyra undir nefnda lagagrein.

Skatta- og lögfræðisvið

PricewaterhouseCoopers ehf.

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 er hægt að hafa samband við eftirfarandi starfsmenn:

Ábyrgðarmaður

Friðgeir Sigurðsson

Sviðsstjóri Skatta- og lögfræðisviðs

Sími: +354 550 5366

fridgeir.sigurdsson@is.pwc.com

Ritstjóri

Jóhanna Á. Jónsdóttir

Ráðgjafi/lögfræðingur

Sími: +354 550 5356

johanna.a.jonsdottir@is.pwc.com

Þessi samantekt felur ekki í sér ráðgjöf af neinu tagi. Ekki ætti að hafast samkvæmt vefriti án þess að fá sérfræðilega ráðgjöf. PricewaterhouseCoopers ehf., 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.

©2009 PricewaterhouseCoopers ehf. Allur réttur áskilinn. “PricewaterhouseCoopers” vísar til PricewaterhouseCoopers ehf. á Íslandi, nema ráða megir af samhengi eða beinum tilvísunum að vísað sé í önnur fyrirtæki í samstæðu PricewaterhouseCoopers International Limited sem öll eru lagalega sjálfstæðar einingar.