

# Skattavakt PwC

## Fréttabréf Skatta- og lögfræðisviðs

11-12. tölublað 2013

Skattavaktin er mánaðarlegt fréttabréf PwC 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 stjórnvaldsákvæðanir.

**pwc**

### *Efnisyfirlit*

#### **Álit umboðsmanns Alþingis nr. 6335/2011**

Umboðsmaður Alþingis taldi að ákvörðun skattrannsóknarstjóra um að vísa máli A til lögreglu, svo húsleit og haldlagning gagna á heimili A gæti farið fram, hefði ekki verið í samræmi við grundvallarreglu íslensks réttar um meðalhóf og þá meginreglu sakamálaréttarfars sem lögfest væri í 3. mgr. 53. gr. laga nr. 88/2008 um meðferð sakamála.

#### **Dómur héraðsdóms í máli nr. E-179/2013**

Deilt var um lögmati auðlegðarskatts en héraðsdómur komst m.a. að þeirri niðurstöðu að álagning auðlegðarskatts færi ekki í bága við ákvæði stjórnarskrár.

#### **Dómur héraðsdóms í máli nr. E-3403/2012**

Héraðsdómur komst að þeirri niðurstöðu að félagi hefði ekki verið heimilt að nýta eftirstöðvar rekstrartapa frá fyrri árum enda hefðu orðið breytingar á rekstri félagsins sem ekki hefðu verið gerðar í eðlilegum og venjulegum rekstrartilgangi.

#### **Frumvarp til laga um um breytingu á lögum um tekjuskatt**

Lagðar eru til ýmsar tillögur um breytingar á lögum um tekjuskatt. Reifaðar verða helstu breytingar sem boðaðar eru.

## **Álit umboðsmanns Alþingis nr. 6335/2011**

A leitaði til umboðsmanns Alþingis og kvartaði yfir endurteknum rannsóknum skattrannsóknarstjóra ríkisins á skattamálum hans. Byggði A einkum á því að meðalhófs hefði ekki verið gætt við rannsóknina en fyrir lá að meðferð málsins hafði lokið af hálfu skattrannsóknarstjóra án þess að tilefni hefði þótt til frekari aðgerða af hálfu embættisins.

Málavextir voru þeir að ríkisskattstjóri hafði óskað eftir tilteknum upplýsingum hjá A vegna notkunar hans á erlendu greiðslukorti hér á landi. A svaraði erindi ríkisskattstjóra. Að svo búnu vísaði ríkisskattstjóri máli A til skattrannsóknarstjóra án þess að A hefði verið tilkynnt um það sérstaklega. Áður en A var tilkynnt um að mál hans væri til meðferðar hjá skattrannsóknarstjóra vísaði embættið máli hans til lögreglu með ósk um að fram færi húsleit á heimili A og haldlagning gagna vegna rannsóknar á greiðslukortaviðskiptum hans. Lögreglan gerði húsleit á heimili A og lagði hald á tölvu í eigu hans. Lögreglan sendi málið síðan aftur til skattrannsóknarstjóra þar sem rannsókn þess væri enn á frumstigi. Athugun umboðsmanns Alþingis laut að því hvort ákvörðun skattrannsóknarstjóra um að vísa máli A til lögreglu, til þess að leggja hald á tiltekin gögn á lögheimili A, hefði verið í samræmi við lög.

Umboðsmaður Alþingis tók fram að skattrannsóknarstjóri yrði í ljósi meðalhófsreglu að beita rannsóknarúrræðum af varfærni og gæta þess að ganga ekki lengra en nauðsynlegt væri. Almennt bæri skattrannsóknarstjóra að óska fyrst eftir upplýsingum af hálfu skattaðila áður en meira íþyngjandi úrræði væri beitt eins og haldlagningu gagna og húsleit, ef tilgangur rannsóknaraðgerðar væri að afla frekari upplýsinga í málinu. Frá þessu kynni að vera undantekning ef rannsóknarhagsmunir stæðu því í vegi. Við mat á því hvort atvik væru með þeim hætti yrði að ljá skattrannsóknarstjóra ákveðið svigrúm. Ef meðalhófsreglan ætti aftur á móti að þjóna tilgangi sínum og hafa raunhæfa og efnislega þýðingu í málum af þessu tagi í þágu réttaröryggis borgaranna yrðu eftirlitsaðilar á borð við umboðsmann Alþingis og dómstóla að kanna gaumgæfilega hvort staðhæfingar skattrannsóknarstjóra um að nauðsynlegt hefði verið að beita íþyngjandi rannsóknaraðgerðum vegna rannsóknarhagsmuna væru á rökum

reistar og byggðar á forsvaranlegu mati á atvikum og gögnum málsins.

Í ljósi gagna málsins féllst umboðsmaður Alþingis hvorki á þær skýringar skattrannsóknarstjóra að hætta hefði verið á rannsóknarspjöllum í málinu ef fyrst hefði verið óskað eftir upplýsingunum frá A né að A hefði verið veittur fullur kostur á að leggja fram umbeðin gögn sem vörpuðu ljósi á þá sjálfstæðu rannsókn sem hafði verið afmörkuð hjá skattrannsóknarstjóra. Niðurstaða umboðsmanns Alþingis var því sú að ákvörðun skattrannsóknarstjóra um að vísa máli A til lögreglu, svo húsleit og haldlagning gagna á heimili A gæti farið fram, hefði ekki verið í samræmi við grundvallarreglu íslensks réttar um meðalhóf og þá meginreglu sakamálaréttarfars sem lögfest væri í 3. mgr. 53. gr. laga nr. 88/2008 um meðferð sakamála en ákvæðið er svohljóðandi:

*„Þeir sem rannsaka sakamál skulu gæta þess að mönnum verði ekki gert meira tjón, óhagræði eða miski en óhjákvæmilegt er eftir því sem á stendur. Ekki mega þeir beita sakborning eða aðra harðræði umfram það sem lög heimila og nauðsynlegt er til að vinna bug á mótþróa þeirra gegn lögmætum aðgerðum né á annan hátt að beita þá ólögmætri þvingun í orði eða verki, svo sem með hótunum.“*

Umboðsmaður Alþingis beindi þeim tilmælum til skattrannsóknarstjóra ríkisins að leitað yrði leiða til að rétta hlut A og að embættið hefði þau sjónarmið sem rakin væru í álitinu framvegis í huga í störfum sínum.

## **Dómur héraðsdóms Reykjavíkur í máli nr. E- 179/2013**

Í málinu var deilt um lögmæti auðlegðarskatts.

X stefndi íslenska ríkinu og krafðist þess aðallega að auðlegðarskattur og viðbótarauðlegðarskattur, sem henni hafði verið gert að greiða samkvæmt álagningu gjaldárin 2010, 2011 og 2012, yrði felldur niður og endurgreiddur henni ásamt vöxtum.

Í dómi héraðsdóms var tekið fram að það væri eitt megineinkenni skatthugtaksins að skatta bæri að leggja á eftir almennum efnislegum

mælikvarða og vissri jafnræðisreglu, þannig að skattþegnum væri ekki mismunað óeðlilega og í dómaframkvæmd hafi löggjafinn verið talinn hafa viðtækt vald til að ákveða hvaða atriði réðu skattlagningu. Auðlegðarskattur væri þannig í eðli sínu eignarskattur. Ekki var fallist á með X að álagningu auðlegðarskatts mætti jafna til eignarnáms er bryti í bága við 72. gr. stjórnarskrárinnar. Þá var ekki talið að X hefði sýnt fram á að lög um auðlegðarskatt fælu í sér mismunun er bryti gegn jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar hvað varðar mismun á innlendum og erlendum hlutabréfum og var það talið samrýmast jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar og almennri jafnræðisreglu að taka tillit til samlegðaráhrifa í tilviki hjóna við álagningu auðlegðarskatts. Jafnframt var ekki talið að sá hópur skattaðila sem þyrfti að sæta auðlegðarskatti (4-5 þúsund manns) væri svo fámennur að færi í bága við ákvæði stjórnarskrár.

Meðal þess sem sem X byggði á fyrir dómi var að sú regla að miða verðmæti hlutabréfa til skatts í hendi einstaklings við hlutdeild hans í skattalegu bókfærðu eigin fé hlutafélags, eins og það væri talið fram í skattframtali þess, tæki ekki mið af raunvirði hlutabréfaeignar hans. Benti dómurinn á að ýmis innri og ytri atvik hefðu áhrif á verðmæti hlutafélaga. Væri ljóst að viðmiðunin um skattalegt bókfært eigið fé kynni eftir atvikum að leiða til herra verðmats hlutabréfa en sannvirði þeirra næmi, en svipuð sjónarmið ættu einnig við um ýmsar matreglur sem notaðar væru samkvæmt lögum nr. 3/2006, um ársreikninga, við samningu efnahagsreiknings hlutafélaga og einkahlutafélaga. Þá væri mælt fyrir um skattalegar leiðréttingar á eigin fé í tekjuskattslögum. Var ekki fallist á það með X að jafna mætti álagningu auðlegðarskatts hvað þetta varðar við eignaupptöku. Rakti dómurinn að skattalegt bókfært eigið fé væri ákveðin almenn nálgun um verðmæti viðkomandi eignar og að verið væri að leitast við að komast sem næst raunverulegu verðmæti hlutabréfanna í hendi skattaðila.

Var íslenska ríkið sýknað af öllum kröfum X.

## ***Dómur héraðsdóms Reykjavíkur í máli nr. E-3403/2012***

Í málinu var deilt um heimild Z hf. til að nýta rekstrartap sem myndaðist í ferðaskrifstofurekstri félagsins á árunum 2000 og 2001, til lækkunar á rekstrarhagnaði félagsins rekstrarárin 2004, 2005 og 2006, en félagið hafði þá með höndum kaup og sölu verðbréfa fyrir eigin reikning.

Atvik málsins voru þau að Ó átti í gegnum einkahlutafélag sitt O ehf. 10% hlutafjár í félaginu S hf. og var skráður tilgangur félagsins á þeim tíma rekstur ferðaskrifstofu og skyldur rekstur, innflutningur og smásala svo og rekstur fasteigna og lánastarfsemi. Verulegt tap varð á rekstri ferðaskrifstofunnar og í desember árið 2001 var viðskiptavild og rekstur félagsins seldur til samkeppnisaðila. Á sama tíma keypti Ó aðra hluthafa út úr félaginu og virðist hafa afsalað hlutunum í S hf. til O ehf. Var nafni félagsins breytt í Z hf. árið 2002 og þegar félagið hóf aftur rekstur árið 2004 var tilgangi þess breytt í fjármálstarfsemi hvers konar, kaup og sölu verðbréfa og fasteigna, lánastarfsemi og rekstur fasteigna. Varð hagnaður af rekstri félagsins árin 2004, 2005 og 2006 í tengslum við viðskipti með verðbréf og voru eftirstöðvar rekstrartapa frá rekstrarárunum 2000 og 2001 færðar til frádráttar tekjum. Samkvæmt ársskýrslu stjórnar og framkvæmdastjóra fyrir þessi rekstrarár var allt hlutafé Z hf. í árslok 2004, 2005 og 2006 í eigu Ó.

Var þess krafist af hálfu Z hf. fyrir héraðsdómi að úrskurður ríkisskattstjóra og úrskurður yfirséðanefndar í máli félagsins yrðu felldir úr gildi en úrlausnir skattyfirvalda fólu í sér að félaginu hefði ekki verið heimilt að nýta framangreint rekstrartap til frádráttar tekjum félagsins.

Í dómi héraðsdóms var rakið að félagið hefði ekki haft með höndum neinn rekstur frá því að rekstri ferðaskrifstofunnar lauk í desember 2001 og þar til félagið hóf rekstur að nýju á árinu 2004. Var

talið að sú breyting á starfsemi félagsins frá rekstri ferðaskrifstofu yfir í kaup og sölu verðbréfa hefði verið veruleg í skilningi 2. másl. 8. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Fæli skilyrði greinds ákvæðis um eðlilegan og venjulegan rekstrartilgang í sér að væri tilgangur verulegra breytinga á rekstri eða starfsemi félags einungis sá að ná fram skattalegu hagræði væri frádráttur rekstrartapa óheimill. Taldist félagið ekki hafa sýnt fram á að breytingar á rekstri félagsins hefðu verið gerðar í eðlilegum og venjulegum rekstrartilgangi og var það niðurstaða héraðsdóms að félaginu hefði ekki verið heimilt að nýta eftirstöðvar rekstrartapa til frádráttar hagnaði frá alls óskyldum rekstri.

Var íslenska ríkið sýknað af kröfum Z hf.

## ***Frumvarp til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt***

### ***1. Afleiðusamningar***

Lagt er til að tekjur af afleiðusamningum, óháð undirliggjandi eignum, verði meðhöndlaðar sem söluhagnaður/tap í stað vaxtatekna/gjalda að undanskildum vaxtaskiptasamningum sem taka mið af breytingum á vöxtum sem undirliggjandi verðmæti.

### ***2. Skattundanþága vatnsveitna***

Lagt er til að stofnanir eða félög í meirihlutaeigu ríkis og/eða sveitarfélaga, sem falin hafa verið lögbundin verkefni vegna rekstrar vatnsveitu og/eða fráveitu verði undanþegin tekjuskatti að því leyti sem þau sinna þessum verkefnum enda séu þau að fullu aðgreind bókhaldslega frá annarri starfsemi bæði varðandi rekstur og efnahag.

### ***3. Arðsúthlutun umfram 20% af skattalega bókfærðu eigin fé***

Lagt er til að felld verði brott þau ákvæði tekjuskattslaga er kveða á um að arðsúthlutun umfram 20% af skattalega bókfærðu eigin fé hlutafélags skuli skattlögð sem launatekjur þegar um er að ræða einstaklinga sem skylt er að reikna sér endurgjald. Um er að ræða sérreglu sem

almennt hefur verið kölluð 20/50 reglan sem ekki hefur reynst sem skyldi.

### ***4. Millilandasamruni***

Lögð er til breyting í þá veru að bætt verði við lög um tekjuskatt ákvæðum er taka til skattalegrar meðferðar við samruna hlutafélaga yfir landamæri. Tillagan felur í sér frestun/dreifingu á greiðslu tekjuskatts sem kann að myndast við samruna um fimm ár í stað greiðslu strax við samrunann.

### ***5. Milliverðlagning***

Lagt er til að lögfest verði sérstök ákvæði um milliverðlagningu ásamt skilgreiningu á tengdum lögaðilum og reglum um skjölun. Að baki tillögum frumvarpsins liggja viðmiðunarreglur OECD um milliverðlagningu, en þær eru viðurkenndar um allan heim.

# Skatta- og lögfræðisvið PwC

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

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

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**

Jóhanna Á. Jónsdóttir

Sviðsstjóri Skatta- og lögfræðisviðs

Sími: +354 550 5356

johanna.a.jonsdottir@is.pwc.com

## **Ritstjóri**

Jón Ingi Ingibergsson

Lögfræðingur á Skatta- og lögfræðisviði

Sími: +354 550 5342

jon.i.ingibergsson@is.pwc.com

PwC | Skógarhlíð 12 | 105 Reykjavík | S: 550 5300 | Fax: 550-5301 | [www.pwc.com/is](http://www.pwc.com/is)

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

©2012 PricewaterhouseCoopers ehf. Allur réttur áskilinn. „PricewaterhouseCoopers“ vísar til PricewaterhouseCoopers efh. á Íslandi, nema ráða megi af samhengi eða beinum tilvísunum að vísað sé í önnur fyrirtæki innan PricewaterhouseCoopers International Limited sem öll eru lagalega sjálfstæðar einingar.