



Nýlega hafa birst áhugaverðar úrlausnir ýmissa aðila tengdum skattamálum. Má þar nefna dóma héraðsdómstóla, úrskurði yfirskattanefndar, álit umboðsmanns Alþingis og ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra. Í skattatíðindum að þessu sinni verður gerð grein fyrir helstu atriðum sem ætla má að hafi fordæmisgildi.

Nýleg fordæmi á sviði skattaréttar

Skattaðild sameignarfélags

Fyrir héraðsdómi Reykjavíkur var í málinu nr. E-31/2010 (Taxis lögmenn sf.) deilt um það hvort sameignarfélag gæti breytt skattaðild sinni úr því að vera ósjálfstæður skattaðili við stofnun í sjálfstæðan skattaðila síðar meir, sbr. 3. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt (tsl.). Óumdeilt var að við stofnun var tekið fram í félagssamningi að félagið væri ekki sjálfstæður skattaðili og hagnaður félagsins því skattlagður hjá eigendum þess. Rúmum fimm árum síðar var breyting gerð á félagssamningnum þess efnis að félagið væri sjálfstæður skattaðili.

Niðurstaða héraðsdóms var í samræmi við eldri fordæmi yfirskattanefndar að skattaleg staða sameignarfélaga yrði að ákvarðast þegar í upphafi og hafi þess verið óskað að sameignarfélag væri ósjálfstæður skattaðili yrði engin breyting gerð á þeirri stöðu síðar meir meðan félagið er við lýði.

Gjaldfærsla aflamarks

Í dómi héraðsdóms Reykjavíkur sem kveðinn var upp þann 1. febrúar 2011 í máli nr. E-4840/2010 (Dóri ehf.) var skorið úr um heimild til gjaldfærslu á keyptu en óveiddu aflamarki. Málavextir voru að skattaðili (ehf.) keypti veiðiheimildir sem skiptust annars vegar í aflahlutdeild og hins vegar aflamark sem úthlutað hafði verið á grundvelli aflahlutdeildarinnar. Í skattskilum sínum hafði skattaðilinn eignfært aflahlutdeildina en fært kostnaðinn við aflamarkið til gjalda sem rekstrarkostnað. Í 48. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt er sérstaklega kveðið á um að varanleg aflahlutdeild teljist til ófyrnanlegra réttinda. Skattstjóri taldi úthlutað aflamark fiskveiðiársins ósérgreindan hluta af aflahlutdeildinni sem félli undir greint ákvæði 48. gr. og af þeim sökum væri ekki heimilt að færa kostnað vegna þessa til gjalda. Vísaði skattstjóri til fordæma yfirskattanefndar í úrskurðum nr. 262/2002 og 218/2006 máli sínu til stuðnings, þar sem komist hafi verið að sömu

Efni skattatíðinda

Nýleg fordæmi á sviði skattaréttar

Skattaðild sameignarfélags

Sameignarfélag sem skráð er ósjálfstæður skattaðili getur ekki breytt skattaðild sinni.

bls. 1

Gjaldfærsla aflamarks

Gildandi skattframkvæmd breytt á þann veg að aflamark sem keypt er samhliða aflahlutdeild telst gjaldfæranlegt.

bls. 1

Söluhagnaður íslenskra hlutabréfa í lágskattaríki

Horft var framhjá tilvist erlendra félaga og söluhagnaður skattlagður á Íslandi.

bls. 2

Skattlagning söluréttar

Skattleggja ber sölurétti við veitingu eða þegar nýting hans leiðir til verðmætasköpunar sem ella hefði ekki myndast.

bls. 2

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra

Skattlagning arðgreiðslna

20/50 arðsúthlutunarreglan á við ef eiganda bar að reikna sér endurgjald á því ári sem ákvörðun um úthlutun er tekin.

bls. 3

Reiknað endurgjald stjórnarmanna

Mönnum sem sitja í stjórnnum félaga til málamynda ber ekki að reikna sér endurgjald.

bls. 3

Álit umboðsmanns Alþingis

Bann við endurtekinni málsmeðferð og tvöfaldri refsingu

Umboðsmaður beinir því til löggjafarvaldsins að endurskoða hið tvöfalda viðurlagakerfi hér á landi.

bls. 3

niðurstöðu. Héraðsdómur féllst ekki á það heldur hratt þessari skattframkvæmd. Hann taldi að lögskýringargögn að baki ákvæðinu gæfu til kynna að rétt væri að gera greinarmun á aflamarki og aflahlutdeild við túlkun þess, jafnvel þó kaupin á veiðiheimumildunum færu fram í einu lagi. Taldi dómurinn að 1. mgr. 48. gr. tsl. tæki aðeins til stofnkostnaðar við kaup á aflahlutdeild en ekki þess kostnaðar sem hlyst af því að kaupa á sama tíma það aflamark, sem úthlutað hafði verið á grundvelli aflahlutdeildarinnar, en var óveitt á kaupdegi.

Söluhagnaður íslenskra hlutabréfa í lágskattaríki

Yfirsattanevnd birti nýlega úrskurð sinn í máli nr. 11/2010 er varðar skattasniðgöngu í tengslum við söluhagnað íslenskra hlutabréfa. Málavextir voru að kærandi, sem er einstaklingur með ótakmarkaða skattskyldu hér á landi, var eigandi alls hlutafjár í félagi á Kýpur. Það félag átti dótturfélag á Bresku Jómfrúareyjunum (BV) sem átti dótturfélagið M Ltd. staðsett á sama stað. Síðastgreint félag átti hlut í íslenska félaginu X ehf. Félagið M Ltd. nýtti sér heimildir í lögum til að flytja frá BV til Lúxemborgar, án þess að yfirfærsla eignaréttinda teldist eiga sér stað skv. lögjóf þeirra ríkja. Hlutaféð í hinu íslenska félagi X ehf. var síðan selt fyrir 6,8 milljarða stuttu eftir að M Ltd. flutti til Lúxemborgar. Ágreiningur málsins snéri að framangreindum flutningi félagsins til Lúxemborgar. Ástæða þess var einfaldlega sú að hagnaður af sölu hluta í íslenska félaginu sem myndaðist í BV hefði komið til skattlagningar á Íslandi, en söluhagnaður sem myndaðist í Lúxemborg gerði það ekki samkvæmt tvísköttunarsamningi milli ríkjanna.

Ríkisskattstjóri hafði óskað eftir viðtækum upplýsingum og gögnum frá kæranda vegna viðskipta félaganna á BV m.a. um rekstrarlegan tilgang þeirra. Kærandi taldi sig ekki geta veitt upplýsingar um dótturfélögin á BV þar sem hann væri ekki beinn hluthafi í félögum, sæti ekki í stjórnum þeirra eða hefði að öðru leyti þá stöðu gagnvart þeim þannig að hann gæti komið fram fyrir hönd þeirra. Á það féllst yfirsattanevnd ekki heldur taldi að kærandi hefði í krafti eignarráða sinna í móðurfélaginu

getað látið í té umræddar upplýsingar. Þar sem kærandi hafði skirst við að láta umbeðnar upplýsingar af hendi var litið svo á að félögin á BV og móðurfélagið á Kýpur hefðu verið stofnsett til mála-mynda og því horft framhá tilvist þeirra, enda var kærandi ekki talin hafa sýnt fram á að neinar málefnalegar ástæður hafi búið að baki. Þá taldi yfirsattanevnd að skráning félagsins í Lúxemborg yrði að teljast stofnun félags enda stæði engin íslenska lagaheimild til þess að flytja félag úr einni lögsögu í aðra. Var því litið svo á að kærandi hefði persónulega lagt hlutafjareign sína í X ehf. inn í félagið í Lúxemborg við stofnun þess og slíka ráðstöfun ætti að virða sem sölu og ákvarða söluhagnað sbr. 18. gr. tsl.

Úrskurðurinn er athyglisverður fyrir þær sakir hve rík upplýsingaskylda er lögð á hinn íslenska skattaðila að gera grein fyrir fjárhagslegum málefnum félaga sem staðsett eru í erlendri lögsögu, sérstaklega m.t.t. þess að atvik eiga sér stað áður en heimild skattyfirvalda til upplýsingaöflunar sem nú er að finna í 3. másl. 1. mgr. 94. gr. tsl. tók gildi. Í annan stað er rökstuðningur af skorum skammti fyrir því að horft var framhá móðurfélaginu á Kýpur. Það var staðsett á Evrópska efnahagssvæðinu en Evrópudómstóllinn hefur lagt á það áherslu að ekki sé horft framhá tilvist félaga stofnaðra á hinu sameiginlega efnahagssvæði í skattalegu tilliti nema sýnt sé fram á það að engin raunveruleg starfssemi fari þar fram.

Skattlagning söluréttar

Í úrskurði yfirsattanevndar nr. 402/2010 reyndi á skattlagningu söluréttar en þeir hafa verið mikið til umræðu upp á síðkastið og biða nú tveir héraðsdómar þess efnis úrlausnar Hæstaréttar, annars vegar mál Þórðar Más Jóhannessonar nr. E-8656/2009 og hins vegar mál Bjarka H. Diego nr. E-4843/2010. Í því máli sem hér um ræðir voru málavextir að kærandi sem var einstaklingur og starfaði hjá Z hf. stofnaði, ásamt fleiri lykilstarfsmönnum, félagið X ehf. í þeim tilgangi að vera eignarhaldsfélag um hlutabréf í Z hf. sem keypt voru á genginu 7. Samhliða kaupsamningnum var gerður söluréttarsamningur þar sem Z hf. veitti X ehf. einhliða rétt til þess að selja sér hlutabréfin á genginu 7 á ákveðnum tímamarki í framtíðinni. Lán

vegna hlutabréfakaupanna veitti T-banki gegn veði í hlutabréfunum og söluréttarsamningnum. Svo fór að X ehf. seldi hlutafjareign sína í Z hf. á genginu 14,2 rétt rúmu ári eftir að hlutabréfakaupin áttu sér stað og áður en söluréttinn varð virkur. Í kjölfarið keypti X ehf. 98,65% hlutafjár í sjálfu sér og lækkaði hlutaféð sem því nam með úthlutun til hluthafa. Hlutdeild kæranda, rúmar 87 milljónir kr., taldi hann fram á skattframtali sínu sem fjármagnstekjur. Skattstjóri taldi þessar tekjur kæranda hafi átt að teljast til launatekna vegna söluréttarsamningsins og starfssambands kæranda við Z hf.

Yfirsattanevnd tók fram að skattstjóri hefði ekki byggt á því að þær ráðstafanir sem um ræddi teldust í raun hafa verið nýting kaupréttar, líkt og byggt var á í málum Þórðar Más og Bjarka Diego. Af þeim ástæðum höfðu þau fordæmi enga þýðingu í þessu máli heldur reyndi þvert á móti á skattalega meðferð söluréttar sem slíks. Þar sem í skattalögum væri ekki fyrir að fara neinum sértækum reglum um skattalega meðferð söluréttar þá var talið að almennar reglur giltu í þessum efnum um mat á hlunnindum. Þá sagði nefndin „Þótt þannig sé til staðar lagagrundvöllur til skattlagningar á launahlunnindum, sem talin eru felast í sölurétti, er engu að síður ljóst að vandkvæðum getur verið bundið, vegna skorts á sértækum lagareglum, að ákvarða meint launahlunnindi vegna söluréttar í einstökum tilfellum.“ Það var skattstjóri ekki talinn hafa gert nægjanlega vel og voru annmarkar á málalíbúnaði skattstjóra að því leytnu til. Um annmarkanna segir yfirsattanevnd að „[...] ekkert samhengi [hafi verið] milli aðferðar skattstjóra og þeirrar reglu sem hann taldi gilda í þessum efnum og kvaðst byggja á.“ Um tímamark skattlagningar söluréttar sagði nefndin að naumast yrði séð „[...] miðað við núverandi lagaaðstöðu, að skattgilding hlunninda af þessu tagi geti komið til álita nema við veitingu söluréttar eða þegar nýting hans leiðir til að starfsmanni hlotnast verðmæti sem hann ella hefði ekki fengið. Hvorugu þessu er til að dreifa í tilvikum kæranda, enda fór engin skattlagning fram við veitingu söluréttar og hin sölutryggðu hlutabréf voru seld við hærri verði en nam söluréttargengi.“ Brustu því lagaforsendur fyrir álagningu skattstjóra.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra

Skattlagning arðgreiðslna

Ríkisskattstjóri birti nýlega tvö ákvarðandi bréf, nr. 1/11 og 2/11, er varða skattlagningu úthlutaðs arðs umfram 20% af skattalegu bókfærðu eigin fé, til helminga sem laun og fjármagnstekjur, sbr. 3. máls. 1. mgr. 11. gr. tsl. Í bréfunum kemur fram það álit ríkisskattstjóra að reglan eigi við ef skylda eiganda til að reikna sér endurgjald hafi verið fyrir hendi innan þess árs sem ákvörðun um úthlutun er tekin. Reglan taki því ekki til arðs ef ekki er um neitt vinnuframlag að ræða á því ári þegar úthlutun arðs á sér stað.

Framangreinda túlkun leiðir ríkisskattstjóri m.a. af þeim tilgangi sem hann telur hafa búið að baki þegar ákvæði 3. máls. 1. mgr. 11. gr. var lögfest. Miðað við þessa túlkun verður að telja regluna órökrétta að því leyti að ekki er samhengi milli skattlagningar arðs sem launatekna og vinnuframlags arðsþegans þegar sá hagnaður myndaðist í félaginu sem úthlutað er til hans sem arði.

Reiknað endurgjald stjórnarmanna

Í tilvitnuðu ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra nr. 2/11 er einnig komið inn á það álitaefni hvort stjórnarmönnum beri að reikna sér endurgjald fyrir störf sín. Rökstuðningur ríkisskattstjóra er hins vegar nokkuð á reiki þar sem ekki er skýrlega greint á milli starfa stjórnarmanna og framkvæmdastjóra. Af bréfinu má helst ráða að mönnum sem sitja í stjórn til málamynda og fullnægja þar með ekki þeim lagaskyldum sem á þá eru lagðar, beri ekki að reikna sér endurgjald. Stjórnarmanni sem sinnir skyldum sínum beri hins vegar að reikna sér endurgjald vegna þeirrar vinnu sem hann innir af hendi fyrir félagið.

Álit umboðsmanns Alþingis

Bann við endurtekinni málsmeðferð og tvöfaldri refsingu

Umboðsmaður Alþingis birti nýlega álit sitt í málum nr. 5925-5927/2010. Umkvörtunarefni til umboðsmanns var það fyrirkomulag í skattalöggjöfinni hér á landi að halda úti tvöföldu kerfi viðurlaga, t.d. þegar skattaðilum er gert að greiða álag vegna áætlaðra eða vantalinna skattstofna en jafnframt fésekt ef það sannist að um ásetning eða stórkostlegt hirðuleysi hafi verið að

ræða. Nýleg dómafordæmi Mannréttindadómstólsins hafa gefið til kynna að slíkt kerfi kunni að brjóta gegn 1. mgr. 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmála Evrópu, sem veitt hefur verið lagagildi hér á landi, sbr. lög nr. 62/1994, þar sem kveðið er á um bann við endurtekinni málsmeðferð og tvöfaldri refsingu fyrir sama brot. Var þetta sama álitamál borið undir Hæstarétt í máli nr. 371/2010, en þar var niðurstaðan sú að ákveðin óvissa væri um skýringu á gildissviði og inntaki tilvitnaðs ákvæðis. Taldi dómurinn að svo til greina kæmi að slá því föstu að skipan

skattamála fengist ekki staðist vegna ákvæða sáttmálans yrði að liggja skýrt fyrir að íslensk lög færu í bága við þau. Að álitum umboðsmanns var verulegur vafi um það hvort núverandi framkvæmd stæðist í öllum tilvikum ákvæði mannréttindasáttmálans og beindi hann því til handhafa löggjafar- og/eða framkvæmdavaldsins að þeir hefðu frumkvæði að því að skýra réttarstöðu borgaranna að þessu leyti.

Soffía Eydís Björgvinsdóttir

Partner skattasviði
sbjorgvinsdottir@kpmg.is

Vilmar Freyr Sævarsson

Lögfræðingur skattasviði
vsævarsson@kpmg.is

www.kpmg.is

Í bæklingi þessum koma fram almennar upplýsingar sem er ekki ætlað að lýsa aðstæðum tiltekinna fyrirtækja eða einstaklinga. Enginn ætti að grípa til aðgerða á grundvelli þessara upplýsinga nema tengja þær aðstæðum sínum eða leita faglegrar aðstoðar um það tilvik sem um ræðir.

© 2011 KPMG ehf., íslenski aðilinn að KPMG International Cooperative ("KPMG International"), svissnesku samvinnufélagi. Öll réttindi áskilin.