



Í Skattatíðindum er sem fyrr fjallað á einfaldan og hnitmiðaðan hátt um það helsta sem er á döfinni í málefnum tengdum sköttum. Í tölublaðinu að þessu sinni er m.a. fjallað um dóm Hæstaréttar um hvort auðlegðarskatturinn standist stjórnarskrá Íslands, tvö ákvarðandi bréf RSK viðvíkjandi virðisaukaskatti, fyrirhugaðan skatt á fjármagnshreyfingar innan ESB og grein KPMG um lagastoð stimpilgjalds af skjölum tengdum samrunum og skiptingum.

## Dómar

### Auðlegðarskattur

Í dómi Hæstaréttar í máli nr. 726/2013, sem kveðinn var upp þann 10. apríl sl. var deilt um hvort ákvæði laga um auðlegðarskatt brytu í bága við ákvæði stjórnarskrárinnar nr. 33/1944. Skattaðilinn sem hafði sætt álagningu um 36 m.kr. auðlegðarskatts byggði á fjölmörgum málsástæðum sem hann taldi að ættu að leiða til þess að lög in yrðu dæmd andstæð stjórnarskrá. Hæstiréttur féllst ekki á neina af framkomnum málsástæðum og staðfesti héraðsdóm um lögumæti auðlegðarskattsins. Verður hér að neðan fjallað um helstu málsástæður sem byggt var á í málatilbúnaði skattaðilans, en hafnað af Hæstarétti.

Í fyrsta lagi var byggt á því að auðlegðarskatturinn styddist ekki við nægjanlega skýra lagaheimild, sbr. 40. og. 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar að því leyti sem vísað var til hlutdeildar

í „skattalegu bókfærðu eigin fé“ en skilgreiningu þess hugtaks var ekki að finna í lögum. Hæstiréttur tók fram að í dómaframkvæmd hafi verið litið svo á að til að um gilda heimild til skattlagningar sé að ræða þurfi lög að kveða á um hverjir séu skattskyldir, við hvað skatturinn skuli miðast og hver sé fjárhæð hans. Þótt umrætt hugtak kæmi ekki beinlínis fyrir í lögum taldi Hæstiréttur það ekki fara á milli mála af orðalagi 1. mgr. 90. gr. tekjuskattslaga að þar væri átt við eigið fé félags skv. ársreikningi eftir þær breytingar sem gerðar hafa verið skv. ákvæðum tekjuskattslaga. Væri því um að ræða fullgilda lagastoð.

Í öðru lagi var á því byggt að skatturinn væri brot gegn friðhelgi eignarréttar, sbr. 72. gr. stjórnarskrárinnar auk þess sem um óheimila mismunun væri að ræða, sbr. 65. gr. vegna þess hve fáa aðila skatturinn legðist á. Hæstiréttur tók fram að eignir manna hafi verið skattlagðar um aldir og að löggjafinn

## Efni Skattatíðinda

### Dómar

#### Auðlegðarskattur

Auðlegðarskattur ekki talinn vera í andstöðu við eignarréttar- og jafnræðisákvæði stjórnarskrárinnar.

**Bls. 1**

### Ákvarðandi bréf RSK

#### VSK af aðgangi að landsvæðum

Náttúruverndargjald fellur undir skattskyldusvið VSK-löggjafar þar sem engin undanþáguákvæði laganna taka samkvæmt orðanna hljóðan til sölu aðgangs að landssvæðum.

**Bls. 2**

#### VSK af starfsemi markþjálfra

Markþjálfun telst að mati ríkisskattstjóra ekki undanþegin skattskyldu virðisaukaskatts á grundvelli undanþága um kennslu- og menntastarfsemi.

**Bls. 2**

### Alþjóðlegur skattaréttur

#### Skattur á fjármagnshreyfingar innan ESB

Dómstóll Evrópusambandsins hafnar kröfu Bretlands um ógildingu ákvörðunar um framgöngu fyrirhugaðs skatts á fjármagnshreyfingar innan ESB.

**Bls. 3**

### Útgefið efni

#### Stimpilgjald skjala tengdum samrunum og skiptingum

Að mati KPMG ehf. er vafi um lagastoð fyrir gjaldtöku stimpilgjalds af skjölum tengdum samrunum og skiptingum félaga.

**Bls. 3**

hafi í gegnum tíðina haft svigrúm til þess að haga skattlagningu þannig að maður greiddi aðeins skatt ef eignir væru umfram ákveðna fjárhæð og að skatturinn færi stighækkandi í samræmi við eignaaukningu. Þá taldi Hæstiréttur að málefnalegar forsendur hafi legið að baki þegar reglurnar hafi verið lögfestar en þær forsendu voru m.a. að afla viðbótartekna vegna einstæðs vanda í ríkisfjármálum sem eðlilegt þótti að sækja til þeirra sem stæðu vel eftir eignatilfærslur undanfarinna ára. Hvað umfang skattheimtunnar varðaði sagði Hæstiréttur að sameiginlegt skatthlutfall á því tímabili sem deilt var um hafi verið 4,75% en til samanburðar hafi sameiginlegt skatthlutfall stóreignarskatts, sem lagður hafði verið á árinu 1956, verið 50% án þess þó að skattheimtan hefði verið talið brot gegn stjórnarskrá. Hæstiréttur taldi því skattastefnu lagaákvæðanna ekki ganga gegn 1. mgr. 72. gr., sbr. 65. gr. stjórnarskrárinnar.

Í þriðja lagi var byggt á því að lögin fælu í sér ólögmæta mismunun, sbr. 65. gr. stjórnarskrárinnar. Meint mismunun var sú að erlendum félögum væri ekki skylt að reikna skattalegt bókfært eigið fé sitt og því væri skattlagning á erlendri hlutabréfaeign hagstæðari en innlendrar. Hæstiréttur tók fram að erlend félög væru ekki framtalsskyld á Íslandi og væri því ógerlegt að koma við sama fyrirkomulagi vegna þeirra. Var hluthafi í innlendu félagi ekki talinn vera í sömu aðstöðu og hluthafi í erlendu félagi að þessu leyti að mati Hæstaréttar þannig að um mismunun gæti verið um að ræða.

Í fjórða lagi var byggt á því að lögin fælu í sér ólögmæta mismunun þar sem skattleysismörk auðlegðarskatts hjá hvoru hjóna væru lægri en hjá einstaklingi sem ekki væri í sambúð. Nánar tiltekið voru skattleysismörk hjóna, hvoru um sig, 60 m.kr. en einstaklings 90 m.kr. Hæstiréttur tók fram að slíkan mun mætti gera í skattalegu tilliti ef hann styddist við málefnaleg rök. Sökum þess að

löggjafanum hafi verið játað verulegt svigrúm til að ákveða þau sjónarmið sem búa að baki skattlagningar og að teknu tilliti til þess að auðlegðarskattur var tímabundinn taldi Hæstiréttur ekki næga ástæðu, að sá munur sem gerður væri á skattleysismörkum væri brot gegn 65., sbr. 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar.

Í fimmta lagi var byggt á því að það viðmiðið um eign manns í félagi, sem var hlutdeild í skattalegu bókfærðu eigið fé, sem andlag skattlagningar, væri brot gegn friðhelgi eignarréttarins, sbr. 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar þar sem það tæki ekki mið af raunverulegu verði eða sannvirði hlutabréfanna. Það sem studdi þessa málsástæðu var m.a. fordæmi Hæstaréttar í máli nr. 116/1958 en þar voru þágildandi skattareglur stóreignarskatts taldar geta leitt til miklu hærra skattmats á virði hlutabréfa en sannvirði og þær því taldar í andstöðu við stjórnarskrána. Hæstiréttur tók til skoðunar hvort og að hve miklu leyti hlutdeild skattaðilans endurspegladi sannvirði bréfanna. Niðurstaða Hæstaréttar var að „Ef virtar eru í heild þær reglur laga nr. 90/2003 sem fela í sér frávik frá reikningsskilum félaga verður ekki séð að þær leiði almennt til þess að skattmat hlutabréfa til auðlegðarskatts verði miklum mun hærra en nemur sannvirði þeirra.“

## Ákvarðandi bréf RSK VSK af aðgangi að landsvæðum

Í ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra nr. 1089/14, dags. 15. apríl 2014 er fjallað um hvort svokallað náttúruverndargjald og það álitamál hvort sú starfsemi sem það væri innheimt vegna teljist skattskyld eða undanþegin til VSK. Fram kemur í beiðni sem send var ríkisskattstjóra að gjaldinu yrði ráðstafað til uppbyggingar á aðgengi að viðkomandi náttúruperlum, bílastæðum, göngustígum o.fl.

Ríkisskattstjóri segir í bréfi sínu að skattskyldusvið VSK sé skilgreint mjög víðtækt og taki til allra vara og verðmæta, nýrra og notaðra og til

allrar vinnu og þjónustu, hverju nafni sem nefnist, sem ekki er í lögunum sérstaklega lýst undanþegin. Í 3. mgr. 2. gr. laganna er talin upp sú þjónusta sem er undanþegin virðisaukaskatti. Tekur ríkisskattstjóri fram að í skattframkvæmd hafi verið talið rétt að skýra undanþáguákvæðin ekki rýmri skýringu en orðalag þeirra gefur beinlínis tilefni til. Að mati ríkisskattstjóra taki ekkert þeirra undanþáguákvæða sem upp eru talin í 3. mgr. 2. gr. laganna samkvæmt orðanna hljóðan til aðgangs að landssvæðum og því lítur ríkisskattstjóri svo á að starfsemin falli undir skattskyldusvið VSK.

## VSK af starfsemi markþjálfara

Í ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra nr. 1088/14 var fjallað um hvort markþjálfun félli undir skattskyldusvið virðisaukaskatts eða hvort sú starfsemi gæti talist undanþegin á grundvelli undanþáguákvæða er varða kennslu- og menntastarfsemi, sbr. 3. tölul. 3. mgr. 2. gr. VSK.

Fram kemur í áliti ríkisskattstjóra að við túlkun þess hvað teljist til undanþeginnar kennslu- og menntastarfsemi í skilningi ákvæðisins sé fyrst og fremst litið til þess hvort námsgrein hafi unnið sér fastan og almennan sess í skólakerfinu. Við mat á því væri m.a. litið til þess hvort viðkomandi viðfangsefni eða námskeið væri að finna í námsskrám skóla. Þá hefur einnig verið miðað við að nám sem feli í sér faglega menntun eða endurmenntun sé undanþegið virðisaukaskatti, en með faglegru menntun eða endurmenntun er átt við kennslustarfsemi sem miðar að því að viðhalda eða auka þekkingu nemenda eingöngu vegna atvinnu þeirra, jafnvel þótt námsgreinin hafi ekki unnið sér fastan og almennan sess í skólakerfinu. Í öðrum tilvikum væri starfsemi sem ekki hefur unnið sér fastan og almennan sess í skólakerfinu skattskyld, s.s. námskeið sem í eðli sínu væru tómsundafræðsla.

Ríkisskattstjóri tók til skoðunar hvers eðlis þjónusta markþjálfara væri. Þá athugun taldi hann leiða í ljós að gerður

væri greinarmunur á markþjálfun annars vegar og kennslu hins vegar. Það var álit ríkisskattstjóra að markþjálfun uppfyllti ekki það skilyrði að tiltekið viðfangsefni gæti talist til undanþeginnar kennslu- og menntastarfsemi í skilningi ákvæðisins. Með tilliti til þess að um undanþáguákvæði frá almennri skattskyldu væri að ræða sem bæri að túlka þröngt var það niðurstaða ríkisskattstjóra að þjónusta markþjálfra væri skattskyld og bæri virðisaukaskatt.

## Alþjóðlegur skattaréttur

### Skattur á fjármagnshreyfingar innan ESB

Um nokkurt skeið hefur verið í bígerð að leggja á sérstakan skatt á fjármagnshreyfingar innan Evrópusambandsins. Slík skattlagning er nokkuð umdeild og hefur Bretland verið sérstaklega á móti skattinum vegna þess hve umfangsmikil fjármálastarfsemin er þar.

Þann 22. janúar 2013 samþykkti Efnahags- og fjármálaráð ESB (ECOFIN) að heimila 11 aðildarríkjum (af 28) að vinna nánar að sameiginlegum skatti sem yrði lagður á fjármagnshreyfingar. Þann 14. febrúar 2013 gaf framkvæmdastjórn Evrópuráðsins síðan út drög að tilskipun um fyrirhugaðan skatt í 11 aðildarríkjum sambandsins, þ.e. Austurríki, Belgíu, Eistlandi, Frakklandi, Þýskalandi, Grikklandi, Ítalíu, Portúgal, Slóveníu, Slóvakíu og á Spáni.

Bretland fór fram að ákvörðun Efnahags- og fjármálaráðs ESB yrði ógild. Telur Bretland að skatturinn brjóti gegn sáttmálanum um starfshætti Evrópusambandsins (Treaty on the functioning of the European Union - TFEU) þar sem hann muni hafa áhrif út fyrir landamæri þeirra ríkja þar sem skatturinn yrði tekinn upp. Dómstóll Evrópusambandsins hafnaði kröfu Bretlands á þeirri forsendu að hún beindist að efnisatriðum skattsins meðan ákvörðun Efnahags- og fjármálaráðs ESB hafi ekki byggt á slíkum efnisatriðum.

Samkvæmt framansögðu hafnaði Dómstóll Evrópusambandsins kröfu Bretlands á formannmarka. Það mun þó ekki koma í veg fyrir að ríkið muni reyna aftur síðar að fá skattinn ógildan.

## Útgefið efni

### Stimpilgjald skjala tengdum samrunum og skiptingum

Með lögum nr. 138/2013 um stimpilgjald voru eldri lög nr. 36/1978 um sama efni felld úr gildi. Nýju lögin felldu úr gildi stimpilgjaldskyldu fjölmargra skjalaflokka, s.s. skuldabréfa, hlutabréfa og váttryggingaskjala svo einhverjir séu nefndir. Ekki var þó felld niður stimpilgjald af skjölum er varða eignayfirlæslu fasteigna og skipa yfir 5 brúttótonnum. Þvert á móti var gjaldið hækkað úr 0,4% af gjaldstofni í 0,8% ef réttthafi er einstaklingur og 1,6% í tilfelli lögaðila. Stimpilgjald lögaðila var þannig fjórfaldað sem mun snerta rekstur fjölmargra fyrirtækja enda er fasteignaumsýsla af ýmsu tagi algeng.

Þau skjöl sem lögin kveða á um að séu stimpilgjaldskyld í þessu sambandi eru þau sem „varða eignayfirlæslu“. Af þessu orðalagi má telja að verulegur vafi leiki á því hvort skjöl sem tengjast samrunum og skiptingum félaga teljist stimpilskyld enda hefur í þeim tilfellum ekki verið talið að um sé að ræða „raunverulega eignayfirlæslu“, sbr. dóm Hæstaréttar í máli nr. 306/2004.

Þegar frumvarp til nýrra stimpilgjaldslaga var lagt fram var í greinargerð frumvarpsins hvergi að finna umfjöllun hvort skjöl sem tengdust samruna og yfirtökum skyldu vera stimpilgjaldskyld. Í umsögn benti KPMG ehf. á fyrrnefndan dóm sem fallið hafði í gildistíð eldri laga og taldi ríka ástæða til að kveða sérstaklega á um í lögnum hvernig fara skuli með skjöl er varða samruna og yfirtökur. Í fyrrnefndum dómi sagði orðrétt:

„Öll framangreind ákvæði eru bundin við tilvik þegar eigendaskipti verða að fasteign. Í lögum nr. 36/1978 eru hins vegar engin ákvæði

um stimpilskyldu gagna, sem tengjast samruna félaga, en heimild stjórnvalda til gjaldtöku úr hendi þegnanna verður að vera fortakslaus og ótvíræð í samræmi við 40. gr. og 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar.“

Tilvitnuð ákvæði stjórnarskrárinnar sem Hæstiréttur vísar til áskilja að skattar verði eingöngu lagðir á skv. lögum settum af Alþingi. Í kjölfar athugasemdar KPMG ehf. fjallaði efnahags- og viðskiptanefnd um stimpilskyldu skjala tengd samrunum og skiptingum í nefndaráli. Þar segir orðrétt:

„Skilningur nefndarinnar er að með frumvarpinu séu lagðar til breytingar á því hvaða gerningar geta legið til grundvallar gjaldskyldum skjölum. Þannig er gjaldskyldan rýmkuð og látin ná til skjala sem kveða á um eignaryfirlæslu fasteigna og tiltekinna skipa en hingað til hefur hún náð til þeirra skjala sem sérstaklega eru tilgreind í lögnum og kveða á um eigendaskipti. Í eigendaskiptum í skilningi gildandi laga um stimpilgjald felst að eignaréttur skiptir um hendur, nýr eigandi kemur í stað fyrri eiganda og endurgjald kemur fyrir. Slíkum skilningi bregður m.a. fyrir í áðurgreindum dómi Hæstaréttar Íslands frá 27. janúar 2005. Í eignaryfirlæslu felst hins vegar sérhver tilfærsla eigna milli eigenda óháð endurgjaldi, svo sem við samruna félaga í skilningi félagaréttar. Í því ljósi telur nefndin sýnt að skjöl sem kveða á um eignaryfirlæslu í kjölfar samruna og skiptingar félaga séu gjaldskyld samkvæmt frumvarpinu.“

Samkvæmt ofangreindu þótti efnahags- og viðskiptanefnd ekki ástæða til að bæta inn sérstöku ákvæði er kvæði á um stimpilgjaldsskyldu skjala við samruna og skiptingar. Helgast það af þeirri ástæðu að nefndin taldi hugtakið „eignaryfirlæslu“ í frumvarpinu væri víðtækara heldur en ákvæði eldri laganna sem bundin voru við „eigendaskipti“. Vandséð er hvernig nefndin fær þetta út

enda segir beinlínis í dómi Hæstaréttar að við samruna hafi engin „raunveruleg eignayfirlæsla“ hafi átt sér stað, sbr. eftirfarandi ummæli hans:

*“Eins og að framan greinir fengu hluthafar í [yfirtækna félaginu] við samrunann eingöngu hlutabréf í [yfirtökufélaginu] sem endurgjald fyrir hluti sína. Þessi hlutabréf voru hvorki endurgjald fyrir umræddar fasteignir né rann það til [yfirtækna félagsins]. Verður því ekki talið, að átt hafi sér stað eigendaskipti að fasteignunum heldur hafi þær runnið saman við eignir [yfirtökufélagsins] sem hluti eigna [yfirtækna félagsins] án þess að raunveruleg eignayfirlæsla ætti sér stað.”*

Orð Hæstaréttar verða vart skilin örðuvísi en svo að samruni hafi ekki í för með sér eignayfirlæslu. Þannig ber að líta svo á að tilvist félaga sem renna saman við yfirtökufélag ljúki ekki við samruna heldur verða félögin hluti af yfirtökufélaginu. Slit yfirtækinna félaga er þannig ólík hefðbundnum slitum á félögum þar sem eignum er úthlutað til

eigenda. Hjá því verður þó ekki komist að breyta opinberri skráningu fasteigna (eða skipa) hins yfirtækna félags til samræmis. Slík leiðrétting felur ekki í sér eignayfirlæslu og ef hún ætti að vera gjaldskyld til stimpilgjalds þyrfti að vera sérstök lagaheimild til þeirrar gjaldtöku, sbr. fyrrnefnd orð Hæstaréttar um að „heimild stjórnvalda til gjaldtöku úr hendi þegnanna verður að vera fortakslaus og ótvíræð í samræmi við 40. gr. og 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar.“ Í því sambandi nægir vart að fram komi í nefndaráliti að ætlunin sé að láta gjaldtökuna taka til samruna og skiptinga. Lagaákvæðið verður þannig ekki túlkað rýmra en orðalag þess gefur kost á vegna formkrafna tilvitnaðra ákvæða stjórnarskrárinnar. Nefndin hefði þannig þurft að mæla fyrir breytingartillögu en gerði ekki.

Hvað skiptingar varðar þá eiga í raun sömu sjónarmið við og að ofan eru rakin. Skipting felur í sér að einn lögaðili skiptist í tvo eða fleiri lögaðila sem hver um sig fær úthlutaða kennitölu til samræmis. Í því felst að sama skapi ekki eignayfirlæsla heldur leiðrétting á opinberri skráningu.

## Hafðu samband:

### Soffía Eydís Björgvinsdóttir

Partner á skatta- og lögfræðisviði

s: 545 6089

n: sbjorgvinsdottir@kpmg.is

### Vilmar Freyr Sævarsson

Lögfræðingur á skatta- og lögfræðisviði

s: 545 6146

n: vsaevvarsson@kpmg.is

**Hægt er að nálgast eldri tölublöð  
Skattatíðinda á heimasíðu KPMG**

**[www.kpmg.is](http://www.kpmg.is)**

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

© 2014 KPMG ehf., íslenski aðilinn að KPMG International Cooperative (“KPMG International”), svissnesku samvinnufélagi. Öll réttindi áskilin.