

## Punkturinn 10.tbl. 2011 - Fréttabréf um skattamál

Í þessu tölublaði förum við yfir nokkra úrskurði yfirskattanefndar. Eins og venja er eru þeir margbreytilegir og taka á mörgum álitaefnum. Ber þó að nefna úrskurð yskn nr. 148/2011 um stjórnarsetu þar sem stjórnarmaður er samsamaður félaginu og ekki gerður greinamunur á honum og félaginu.

Í byrjun janúar kemur fyrsta tölublað nýs árs og verður þar að finna samantekt á öllum helstu skattabreytum sem gilda fyrir árið 2012.

Starfsfólk Skatta- og lögfræðisviðs þakkar lesendum sínum samfylgdina á árinu með ósk um gleðilegt nýtt ár.

- **Leggja þarf fram kostnaðargögn til að geta fært frádrátt frá fengnum dagpeningum.**
- **Frádráttur fæst einungis frá greiddum dagpeningum vegna tilfallandi ferða frá vinnustað fyrir vinnuveitanda. Sýna þarf fram á endurgreiðslur frá vinnuveitanda vegna útlagðs kostnaðar með gögnum.**
- **Kostnaður vegna sumarhúss í eigu einkahlutafélags, ekki talin frádráttarbær enda sumarhúsið og notkun þess ekki hluti af starfsemi félagsins.**
- **Beiðni um samsköttun félaga þarf að berast 30 dögum fyrir lok framtalsfrests.**
- **Gjaldfærsla framseljanlegra verðbréfa, einkum skuldabréfa og víxla sem almennt ganga kaupum og sölum á verðbréfamarkaði ekki heimil. Ekki talið að um sé að ræða lánveitingar sem varða með beinum hætti atvinnurekstur.**
- **Stjórnarmaður samsamaður við einkahlutafélagið sitt. Greiðslur til stjórnarmanns í hlutafélögum í gegnum einkahlutafélag í hans eigu taldar til skattskyldra tekna í hendi stjórnarmannsins. Greiðslurnar taldar persónulegar greiðslur til hans og skattskyldar sem launatekjur.**
- **Þegar um yfirfærslu einstaklingsrekstrar yfir í einkahlutafélag er að ræða þurfa allar eignir einstaklingsrekstrarins að flytjast yfir í það einkahlutafélag sem tekur við rekstrinum.**



## Úrskurður yfirsattanefndar nr. 39/2011 - Frádráttur frá dagpeningum

*Leggja þarf fram kostnaðargögn til að geta fært frádrátt frá fengnum dagpeningum.*

Málavextir voru þeir að í skattframtali kæranda var gerð grein fyrir launum frá A ehf., að upphæð kr. 1.800.000 og dagpeningum að upphæð kr. 2.276.699. Til frádráttar var fært andvirði dagpeninganna og tekið fram að frádrátturinn væri vegna tveggja utanlandsferða sem og dagpeninga innanlands vegna gistingar og fæðis í 97 sólarhringa. Fór ríkisskattstjóri fram á að kærandi gæfi skýringar á tilfærðum frádrætti á móti dagpeningunum og legði gögn þeim til stuðnings. Að auki var lagt fyrir kæranda að gefa skýringar og leggja fram reikninga vegna hvernar ferðar sem farin var innanlands, þar á meðal reikninga vegna gistikostnaðar og fæðis. Gaf kærandi í kjölfarið skýringar á ferðum sínum, en lagði ekki fram umbeðnar nótur vegna útlagðs kostnaðar. Úrskurðaði ríkisskattstjóri því svo að kærandi hefði ekki sýnt fram á kostnað vegna gistingar og var ekki fallist á þann frádrátt. Ríkisskattstjóri féllst hins vegar á frádrátt vegna heilsdagsfæðis í ferðum kæranda innanlands.

Úrskurður ríkisskattstjóra var kærður til yfirsattanefndar. Hélt kærandi því fram fyrir nefndinni að tilfærður frádráttur í skattskilum kæranda uppfyllti fyllilega þau skilyrði sem sett hefðu verið varðandi dagpeningafrádrátt, enda hefði hann lagt fram gögn um tilefni ferða og fjölda dvalardaga. Benti kærandi á að ríkisskattstjóri hefði fallist á að færa frádrátt vegna fæðis, væri því ekki dregið í efa að kærandi hefði í raun farið í umræddar ferðir fyrir launagreiðanda. Ágreiningur málsins fólst því í því að kærandi hafði ekki lagt fram kostnaðargögn.

Í úrskurði yfirsattanefndar kemur fram að almennt ber skattaðila að sýna fram á að um sé að ræða kostnað sem draga megi frá tekjum. Það er því undir skattaðila komið að sýna fram á með gögnum eða á annan hátt, að hann eigi rétt á frádrætti, þar á meðal að hann hafi borið ferða- og dvalarkostnað. Í máli kæranda höfðu slík gögn ekki verið lögð fram eða gert grein fyrir slíkum dvalarkostnaði með öðrum hætti. Að mati nefndarinnar hefði kærandi því ekki sýnt fram á að hann hafi borið slíkan kostnað í raun og voru því skilyrði fyrir frádrætti frá dagpeningum ekki

uppfyllt. Var kröfum kæranda um frekari frádrátt hafnað.

## Úrskurður yfirsattanefndar nr. 118/2011 - Dagpeningar vegna tilfallandi ferða

*Frádráttur fæst einungis frá greiddum dagpeningum vegna tilfallandi ferða frá vinnustað fyrir vinnuveitanda. Sýna þarf fram á endurgreiðslur frá vinnuveitanda vegna útlagðs kostnaðar með gögnum.*

Í máli þessu komu dagpeningar og frádráttur frá þeim einnig til umfjöllunar yfirsattanefndar. Málavextir voru þeir að M og K tilgreindu laun og dagpeninga á framtali sínu frá S ehf. K var eini eigandi félagsins og voru kærendur, M og K jafnframt einu starfsmenn þess. S ehf. annaðist starfsemi á sviði landmælinga og höfðu kærendur fært í framtal sitt greiðslur vegna dagpeninga fyrir 272 ferðadaga hjá M og 173 ferðadaga hjá K.

Í úrskurði yfirsattanefndar kemur fram að þegar litið væri til tilhögunar á starfi kæranda þá bæri að líta svo á að umræddar ferðir kæranda væru ríkur og reglubundinn þáttur í starfi þeirra með tilliti til tilgreinds fjölda ferðadaga. Yrði því ekki fallist á að um tilfallandi ferðir hafi verið að ræða þannig að til frádráttar kæmi samkvæmt reglum um dagpeninga.

Yfirsattanefnd tekur til umfjöllunar að kærendur hefðu ekki haldið því fram að í umræddum greiðslum S ehf. hafi falist endurgreiðsla vegna útlagðs kostnaðar vegna starfs kæranda sem mögulegt hefði verið að færa til frádráttar, sbr. 7. gr. reglugerðar nr. 591/1987 um laun, greiðslur og hlunnindi utan staðgreiðslu. Þar sem engin gögn voru til grundvallar slíkum frádrætti, þrátt fyrir að ríkisskattstjóri hafi beðið um kostnaðarupplýsingar, þá taldi nefndin ekki efni vera til þess að áætla frádrátt á þeim grundvelli.

## Úrskurður yfirsattanefndar nr. 51/2011 - Sumarhús í eigu einkahlutafélags

*Kostnaður vegna sumarhúss í eigu einkahlutafélags, ekki talin frádráttarbær enda sumarhúsið og notkun þess ekki hluti af starfsemi félagsins.*

Í máli þessu var ágreiningsefnið sú ákvörðun skattstjóra að fella niður gjaldfærðan kostnað vegna sumarhúss í skattskilum kæranda sem var einkahlutafélag. Forsendur skattstjóra fyrir ákvörðuninni voru þær að eins og notkun sumarhússins hefði verið háttáð, þ.e. til frístunda fyrir eigendur kæranda og fjölskyldur þeirra, gæti sumarhúsið ekki talist fyrnanleg eign í skilningi 33. gr. laga um tekjuskatt. Kostnaður af rekstri hússins gæti því ekki talist til frádráttarbærs rekstrarkostnaðar samkvæmt 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. sömu laga. Benti skattstjóri einnig á að sumarhúsið hefði ekki aflað kæranda nokkurra tekna.

Í úrskurði sínum tekur yfirsattanefnd fram að starfsemi kæranda þau ár sem málið varðaði hefði falist í rekstri teiknistofu og útleigu atvinnuhúsnæðis. Ekki var séð að eignarhald eða útleiga á íbúðar- eða orlofs- húsnæði hafi verið liður í starfsemi félagsins. Lagði nefndin til grundvallar að umrætt sumarhús hefði fyrst og fremst verið notað sem sumarhús eigenda kæranda, enda lágu fyrir upplýsingar frá kæranda að við kaup félagsins á 50% hlut í húsinu hafi engin breyting orðið á notkun þess af hendi eigenda félagsins. Í ljósi þessa taldi yfirsattanefnd að sumarhúsið gæti með engu móti talist fyrnanleg eign í skilningi fyrrnefnds laga- ákvæðis. Af sömu ástæðum gæti kostnaður vegna reksturs sumarhússins ekki talist vera frádráttarbær. Tilfallandi not hússins til stjórnarfunda skiptu engu máli í þessu sambandi að mati nefndarinnar. Staðfesti nefndin því úrskurð skattstjóra um niðurfellingu gjaldfærðs kostnaðar vegna sumarhússins í skattskilum kæranda.

## Úrskurður yfirsattanefndar nr. 64-65/2011 - Samsköttun

*Beiðni um samsköttun félaga þarf að berast 30 dögum fyrir lok framtalsfrests.*

Málavextir voru þeir að kærandinn sem var lögaðili skilaði skattframtali eftir að framtalsfrestur lögaðila rann út árið 2009. Ríkisskattstjóri tók framtalið til meðferðar sem kæru. Í kærúrskurði sínum fellst hann á að leggja innsent framtal til grundvallar álagningu í stað áætlaðra skattstofna með þeim breytingum sem leiddu af synjun hans um samsköttun félagsins við annað félag. Í úrskurði skattstjóra kemur fram að umsókn um samsköttun hefði verið of seint fram komin sbr. 2. m. 55. gr. laga um tekjuskatt og á þeim forsendum hafnað.

Málið fór fyrir yfirsattanefnd sem tekur það fram í úrskurði sínum að ákvæði tekjuskattlaganna sé fortakslaust um að umsókn um samsköttun skuli lögð fram hjá skattstjóra (nú ríkisskattstjóra) eigi síðar en 30 dögum fyrir lok framtalsfrests vegna þess tekjuárs sem óskað er eftir að samsköttun nái til. Í athugasemdum þess frumvarps sem lagaheimildin byggir á væri tilgangur ákvæðisins skýrður og sérstaklega tekið fram að berist umsókn eftir að frestur er liðinn verði ekki fallist á hana. Að mati nefndarinnar þyrfti við skýringu ákvæðisins að hafa í huga að réttaráhrif samsköttunar félaga fela í sér veigamikil frávik frá almennum reglum tekjuskattlaganna um skattlagningu félaga. Óumdeilt væri að umsókn kæranda um samsköttun barst ekki innan lögmæltra tímamarka eins og um er getið í umræddu ákvæði 2. mgr. 55. gr. tekjuskattslaga, þ.e. miðað við að umsóknarfresti væri lokið 30 dögum fyrir síðasta skiladags skattframtla lögaðila. Var kröfu kæranda því hafnað.

### Úrskurður yfirsattanefndar nr. 118/2011 - Gjaldfærsla niðurfærðra viðskiptakrafna

*Gjaldfærsla framseljanlegra verðbréfa, einkum skuldabréfa og víxla sem almennt ganga kaupum og solum á verðbréfamarkaði ekki heimil. Ekki talið að um sé að ræða lánveitingar sem varða með beinum hætti atvinnurekstur.*

Í máli þessu var deilt um þá ákvörðun skattstjóra að breyta skattframtali kæranda á þann hátt að fella niður tilfærða niðurfærslu viðskiptakrafna að upphæð kr. 106.458.998. Skattstjóri beitti einnig 25% álagi á hækkun skattstofna umrætt gjaldár vegna breytingarinnar. Í bréfi skattstjóra vegna breytingarinnar kom fram að samkvæmt framlögðu yfirliti yfir niðurfærðar viðskiptakröfur væri að miklu leyti um að ræða fjárfestingar kæranda, sem væri eignarhaldsfélag, í ýmsum markaðsbréfum fyrirtækja, sjóða og ríkisverðbréfum.

Í úrskurði yfirsattanefndar kemur fram að áður en umdeild niðurfærsluheimild kom inn í skattalöggjöfina með lögum nr. 40/1978, hafði við mat skattskyldra eigna um árabíl verið gerður skýr greinamunur í skattalögum á verðbréfaeign annars vegar og útstandandi kröfum hins vegar. Þegar niðurfærsluheimildin var rýmkuð með lögum nr. 122/1993, var ekkert hróflað við þessu og eftir sem áður kveðið á um mat skuldabréfa og annarra

slikra verðbréfa til skattskyldra eigna. Ekkert komi fram í lögskýringargögnum með lögum nr. 122/1993 sem bendir til þess að ætlun löggjafans hafi verið sú að heimild til niðurfærslu lánveitinga gæti tekið til verðbréfa sem aflað hefði verið í þeim tilgangi að selja aftur eða til að hagnast á verðbreytingum til lengri eða skemmri tíma. Í þessu sambandi kveður nefndin á að í lögum um ársreikninga nr. 3/2006, er greint á milli fjármálagerninga sem aflað hefur verið til endursölu annars vegar og útlána og viðskiptakrafna viðkomandi félags sem ekki er fyrirhugað að versla með hins vegar.

Í úrskurði nefndarinnar kemur svo fram að hin umdeilda gjaldfærsla í skattskilum kæranda fól í sér niðurfærslu á verði framseljanlegra verðbréfa, einkum skuldabréfa og víxla sem almennt ganga kaupum og solum á verðbréfamarkaði og er starfsemi félagsins gagnert fólgin í eignarhaldi slíkra fjármálaafurða og viðskipta með þær. Að því virtu taldi nefndin ekki um lánveitingar að ræða hjá kæranda sem með beinum hætti tengdust atvinnurekstrinum í skilningi 3. tölul. 31. gr. laga um tekjuskatt, sbr. 8. og 9. málsl. 5. tölul. 73. gr. sömu laga. Var því kröfu kæranda um að fá breytingum skattstjóra hnekk, hafnað. Yfirsattanefnd staðfesti einnig álagsbeitingu skattstjóra vegna hækkunar skattstofna.

### Úrskurður yfirsattanefndar nr. 148/2011 - Stjórnarseta og greiðslur fyrir sliki störf

*Stjórnarmaður samsamaður við einkahlutafélagið sitt. Greiðslur til stjórnarmanns í hlutafélagum í gegnum einkahlutafélag í hans eigu taldar til skattskyldra tekna í hendi stjórnarmannsins. Greiðslurnar taldar persónulegar greiðslur til hans og skattskyldar sem launatekjur.*

Í máli þessu var deiluefnið úrskurður skattstjóra að færa kæranda til tekna sem launatekjur, greiðslur vegna stjórnarsetu í tilgreindum hlutafélagum. Byggði skattstjóri ákvörðun sína á því að greiðslur fyrir stjórnarstörf byggðust á starfssambandi milli stjórnarmanns og viðkomandi hlutafélags.

Í úrskurði yfirsattanefndar kemur fram að ágreiningslaust væri að kærandi sat í stjórn umræddra hlutafélaga sem greiddu einkahlutafélagi hans þóknar vegna starfa hans samkvæmt reikningum frá einkahlutafélaginu

Nefndin tekur fram að meðal starfsskyldna stjórnarmanna í hlutafélagum sé að annast um skipulag félags og að starfsemi þess sé jafnan í réttu og góðu horfi. Fælist það meðal annars í að hafa eftirlit með daglegri stjórnun félagsins og taka ákvarðanir í málefnum þess og að koma fram út á við fyrir hönd þess. Yrði að ganga út frá því að kærandi hafi sinnt venjulegum verkefnum stjórnarmanns hjá félögunum. Þá væri ekki ástæða til að draga í efa að auk stjórnarstarfanna hafi kærandi að einhverju leyti sinnt ráðgjöf í þágu félaganna. Þegar litið væri til eðlis ráðgjafabjónustunnar, m.a. að ekki hafi verið um sérgreind verkefni að ræða, heldur um að ræða almenna ráðgjöf varðandi starfsemi, fjárfestingar og málefni félaganna, þá benti ekkert annað til þess en að það hafi verið þáttur í störfum kæranda sem stjórnarmanns í félögunum.

Samkvæmt þessu féllst yfirsattanefnd á að virða bæri samband kæranda og tilgreindra félaga sem vinnusamning í skattalegu tilliti. Af því leiddi að sambandið teldist vera á milli kæranda sjálfs og umræddra félaga. Bæri því að virða umræddar greiðslur til kæranda sem persónulegar greiðslur til hans vegna starfa hans sem stjórnarmanns í umræddum félögum og væru greiðslurnar skattskyldar í hendi kæranda sem launagreiðslur. Krafa kæranda um að fá úrskurði skattstjóra hnekk, var því hafnað.

### Úrskurður yfirsattanefndar nr. 155/2011 - Yfirfærsla eigna úr einstaklingsrekstri í einkahlutafélag

*Þegar um yfirfærslu einstaklingsrekstrar yfir í einkahlutafélag er að ræða þurfa allar eignir einstaklingsrekstrarins að flytjast yfir í það einkahlutafélag sem tekur við rekstrinum.*

Kæruefnið í máli þessu var ákvörðun skattstjóra um að færa kæranda til skattskyldra tekna söluhagnað vegna sölu bátsins S. Ákvörðun sína byggði skattstjóri á því að ekki hefðu verið uppfyllt skilyrði 56. gr. laga um tekjuskatt, um yfirfærslu einstaklingsrekstrar í einkahlutafélag. Skattstjóri taldi að báturinn hefði verið seldur út úr einstaklingsrekstri kæranda til einkahlutafélags í eigu hans, G ehf., sem stofnað hefði verið í janúar 2003. Skattstjóri tók fram að í stofnsamningi þess félags hefði komið fram að hlutafé væri þegar greitt með bátinum S. G ehf. var svo selt Ú ehf. þremur vikum síðar. Skattstjóri byggði

einnig ákvörðun sína á því að kæranda hefði persónulega borist kauptilboð Ú ehf. í bátinn fyrir stofnun félagsins. Þá kom fram í gögnum málsins að í stað bátsins S, hefði kærandi fest kaup á bátnum R ásamt kvóta í febrúar 2003, eða eftir stofnun G ehf. Gerði kærandi þann bát út fram á árið 2004, þegar hann hætti rekstri með öllu.

Í ljósi framangreinds taldi skattstjóri sýnt að einungis hefði verið um ráðstöfun bátsins S ásamt veiðiheimum út úr einstaklingsrekstri sínum til einkahlutafélagsins við stofnun þess að ræða, en ekki öllum eignum og skuldum atvinnurekstrarins, sbr. efnahagsreikning einstaklingsrekstrarins pr. 31. desember 2002. Skattframtal G ehf. fyrir árið 2004 staðfesti þetta. Þá hefðu kaup kæranda á bátnum R og áframhaldandi rekstur um nokkuð skeið eftir það einnig sýna fram á að einstaklingsrekstri hefði ekki verið hætt, heldur hafi kærandi einungis skipt út bát sínum fyrir annan með ráðstöfunum sínum. Að mati skattstjóra var því skilyrði 56. gr. tekjuskattlaganna um flutning einstaklingsrekstrar yfir í einkahlutafélag ekki uppfyllt.

Í úrskurði yfirskattanefndar kom fram að líta bæri framhjá ráðstöfun bátsins S til G ehf. Líta ætti svo á að kærandi hefði beint og milliliðalaust selt bátinn til Ú ehf. Það félag hefði gert kæranda kauptilboð í bátinn persónulega. Ekki væri annað talið en að með samþykki kauptilboðsins hefði komist á bindandi kaupsamningur milli aðila. Óumdeilt væri að enginn rekstur hafi farið fram í G ehf. frá stofnun þess og þar til kærandi afsalaði hlutafé sínu að öllu leyti til Ú ehf. Tæpum mánuði eftir stofnun G ehf. Taldi yfirskattanefnd því ekki varhugavert að byggja á því að raunverulega hefði verið um sölu á bátnum að ræða til Ú ehf. Kröfum kæranda um að ákvörðun skattstjóra stæðist ekki, var því hafnað.

### Frekari upplýsingar

Vinsamlega hafið samband ef óskað er eftir frekari upplýsingum.

#### Ábyrgðaraðili:

Vala Valtýsdóttir, sviðsstjóri  
Skatta- og lögfræðisvið Deloitte

#### Ritstjóri:

Pétur Steinn Guðmundsson, lögfræðingur  
Skatta- og lögfræðisvið Deloitte

Undir vörumerki „Deloitte“ sameinast kræftar þúsunda sérfræðinga sem starfa hjá sjálfstæðum félögum um allan heim við að veita viðskiptavinum þjónustu á sviði endurskoðunar, ráðgjafar, fjármála, áhættustjórnunar og skattamála. Þessi félög eru aðilar að Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), sem er breskt einkahlutafélag (private company limited by guarantee). Hvert aðildarfélag veitir þjónustu á tilteknu landsvæði og er bundið þeim lögum og fagreglum sem þar gilda. Félagið DTTL innir ekki af hendi þjónustu til viðskiptavina. DTTL og aðildarfélög þess eru aðskildir og sérgreindir lögaðilar sem ekki geta skuldbundið hvert annað. DTTL og aðildarfélög þess bera eingöngu ábyrgð á eigin gjörðum eða vanrækslu en ekki á aðgerðum hvers annars. Hvert aðildarfélag DTTL er skipulagt í samræmi við innlend lög, reglugerðir, viðskiptavenju og aðra þætti, og getur veitt sérfræðisþjónustu á starfssvæði sínu í gegnum dótturfélög, tengd félög, og/eða önnur félög.

Deloitte veitir bæði opinberum aðilum og einkafyrirtækjum í fjölmörgum atvinnugreinum endurskoðunar-, skatta-, ráðgjafar- og fjármálaþjónustu. Alþjóðlegt sérfræðinnet Deloitte tengir saman sérfræðinga í 150 löndum þannig að saman fari itarleg staðbundin þekking og alþjóðleg hæfni, viðskiptavinum til hagsbóta. Hjá Deloitte starfa um 182.000 sérfræðingar sem stefna saman að því að veita ávallt framúrskarandi þjónustu.

Þetta rit inniheldur almennar upplýsingar; með útgáfu þess eru aðilar að sérfræðinneti Deloitte, þ.e. Deloitte Touche Tohmatsu Limited, aðildarfélög þess eða samstarfsfélög, ekki að veita sérfræðiráðgjöf eða þjónustu. Ráðfærðu þig við fagaðila áður en þú tekur ákvörðun eða gripur til aðgerða sem gætu haft áhrif á fjármál þín eða viðskipti. Enginn aðili í sérfræðinneti Deloitte skal gerður ábyrgur fyrir tjóni sem kann að verða hjá þeim sem reiðir sig á þetta rit.