

## Punkturinn 6-7.tbl. 2011 - Fréttabréf um skattamál

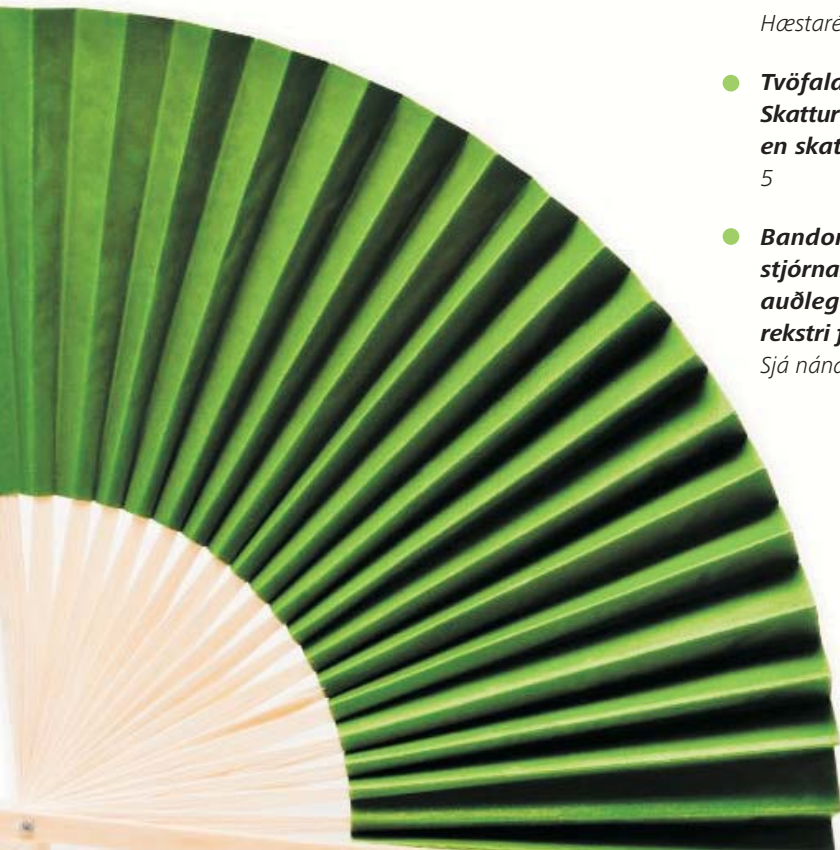
Ágæti lesandi.

Við sameinum tvö tölublað í þessari útgáfu Punktsins. Við höfum tekið saman það helsta sem skiptir máli frá síðustu dögum Alþingis og tekið saman safn nýlegra úrskurða frá yfirskaðanefnd, þar sem kennir ýmissa grasa. Þá förum við stuttlega yfir hæstaréttardóm sem kenndur er við Motormax, en Punkturinn fjallaði ítarlega um héraðsdóminn í 3. tbl., en hann var staðfestur í Hæstarétti.

Það er von okkar að efnið nýtist öllum eitthvað og veki áhuga á þeim málefnum sem um er fjallað. Með ósk um ánægjulegt sumar.

Næsta tölublað Punktsins kemur út í september.

- **Við yfirfærslu rekstrartaps við samruna, þarf skilyrðið um skyldan rekstur eða starfsemi hinna sameinuðu félaga að vera uppfyllt.** Sjá nánar úrskurð yskn nr. 7/2011 á bls. 2
- **Úthlutun verðmæta til hluthafa sem jafnframt er starfsmaður félags, skattlegst sem launatekjur ef úthlutunin er óheimil samkvæmt lögum um einkahlutafélög. Þá verður arðsúthlutun ekki byggð á árshluta-reikningi.** Sjá nánar úrskurð yskn nr. 13/2011 á bls. 2
- **Ef lántaka starfsmanns hjá einkahlutafélagi er óheimil, þá eru lánveitingarnar færðar honum til tekna sem laun.** Sjá nánar úrskurð yskn nr. 381/2010 á bls. 3
- **Meginreglan er sú, að vaxtabætur eru einungis ákvarðaðar með einni íbúð, þeirri sem telst vera til eigin nota eigenda.** Sjá nánar úrskurð yskn nr. 304/2010 á bls. 3
- **Ef íbúðarhúsnæði er umfram stærðarmörk, þá er söluhagnaður vegna þess skattskyldur.** Sjá nánar úrskurð yskn nr. 317/2010 á bls. 3
- **Brotflutningur af landi á álagningarári leiðir ekki til undanþágu frá álagningu útvarpsgjalds, enda eiga aðrar undanþágur ekki við.** Sjá nánar úrskurð yskn nr. 343/2010 á bls. 4
- **Útvarpsgjald er lagt á lögaðila, óháð því hvort þeir hafi starfsemi með höndum eða ekki.** Sjá nánar úrskurð yskn nr. 349/2010 á bls. 4
- **Hæstiréttur staðfestir áþekk sjónarmið um gengistryggð lán og í júnidómunum frá 16. júní 2010. Ef lánsfjárhæð lánsamnings í erlendum myntum er tilgreind í íslenskum krónum og efna skal skyldur samkvæmt samningnum í íslenskum krónum, þá er um lán í íslenskum krónum að ræða með ólögumætri gengistryggingu.** Sjá nánar dóm Hæstaréttar í máli nr. 155/2011 á bls. 4
- **Tvöfaldur skattur. Samþykkt hafa verið ný lög um gistináttaskatt. Skattur að upphæð kr. 100, er lagður á hverja selda gistináttaeiningu, en skatturinn myndar stofn til VSK.** Sjá nánar um lög nr. 87/2011 á bls. 5
- **Bandormur sem samþykktur var í tengslum við yfirlýsingu ríkisstjórnarinnar vegna undirritunar kjarasamninga hefur m.a. áhrif á auðlegðarskatt, frádráttarbærni arðgreiðslna og söluhagnaðar í rekstri fyrirtækja og arðgreiðslur þegar eigendur starfa í eigin félagi.** Sjá nánar um lög nr. 73/2011 á bls. 5



## Úrskurður yfirkattanevndar nr. 7/2011 - Samruni og skilyrðið um skyldan rekstur

*Við yfirfærslu rekstrartaps við samruna, þarf skilyrðið um skyldan rekstur eða starfsemi hinna sameinuðu félaga að vera uppfyllt*

Í málinu var deilt um ákvörðun ríkisskattstjóra að rekstrartap að fjárhæð 44 millj. króna, sem tilkomið var vegna samruna kæranda við A ehf. í ársbyrjun 2008. Forsendur skattstjóra voru þær að lagaskilyrðinu um skyldan rekstur eða starfsemi samrunafélaga væri ekki uppfyllt, eins og kveðið er á um í 54. gr. tekjuskattslaganna. Vísaði skattstjóri til þess að skráður tilgangur kæranda væri rekstur fiskvinnslu og skyld starfsemi. Benti skattstjóri á að samkvæmt ársreikningum félagsins hefði starfsemi þess verið fólgin í sölu fiskafurða. Skráður tilgangur A ehf. hefði hins vegar verið eignarhald og verslun með hlutabréf og hluti í einkahlutafélögum, hverskonar eignausýsla, rekstur fiskvinnslu, rekstur fasteigna, skyld starfsemi og lána-starfsemi í tengslum við starfsemi félagsins. Kæmi fram í ársreikningum félagsins að starfsemi A ehf. hefði í raun einungis verið fólgin í því að kaupa hlutabréf í kæranda fyrir 220 milljónir á árinu 2005. A ehf. hefði frá stofnun ekki haft aðrar tekjur en gengishagnað vegna skulda sem stofnað hefði verið til vegna kaupna á hlutabréfum í kæranda. Við samruna félaganna hefði eina eign A ehf. verið hlutabréfaeignin í kæranda. Að mati skattstjóra var því lagaskilyrðinu um skyldan rekstur félaga í tilvikinu samruna ekki uppfyllt. Yrði því ekki fallist á að umdeilt rekstrartap hefði myndast í samskonar rekstri. Skipti þá ekki máli þótt að skráður tilgangur A ehf. hefði m.a. verið rekstur fiskvinnslu, enda hefði félagið ekki stundað slíka starfsemi í raun.

Í úrskurði yfirkattanevndar kemur fram að þau skilyrði sem sett eru fram í 1. mgr. 54. gr. tekjuskattslaganna fyrir yfirfærslu rekstrartaps séu ekki skýr og lögskýringargögn veiti takmarkaðar leiðbeiningar við túlkun ákvæðisins. Það sé óhjákvæmilegt að hafa í huga að ákvæðið víki frá meginreglunni með því að setja sérstök skilyrði fyrir yfirfærslu rekstrartaps við samruna eða skiptingu félaga og sé að verulegu leyti matskennt. Hins vegar verði að telja ljóst að vilji löggjafarvaldsins hafi staðið til þess að heimila ekki yfirfærslu

rekstrartaps þegar þannig standi á að telja megi að tilgangur samruna sé skatthagræði eitt og í þeim efnum gefi skilyrði laga-ákvæðisins slíkan tilgang til kynna. Umrætt ákvæði verði að skilja sem svo að samkvæmt orðanna hljóðan sé almennt miðað við raunverulega starfsemi, þannig að skráður tilgangur einn nægi ekki, sé starfseminni ekki fyrir að fara. Í samræmi við tilganginn með ákvæðinu, bæri að skýra umrætt skilyrði ákvæðisins svo, að átt sé við aðalstarfsemi.

Í kæru sinni til yfirkattanevndar hélt kærandi því fram að starfsemi A ehf. hefði einungis verið fólgin í eignarhaldi hlutabréfa í kæranda og mætti því líta svo á að starfsemi félagsins hafi beint og óbeint lotið að rekstri fiskvinnslu kæranda. Ekki féllst nefndin á það, enda yrði að mati nefndarinnar í samræmi við orðalag 1. mgr. 54. gr. tekjuskattslaganna að líta til starfsemi hvors eða hvers félags um sig, þegar tekin væri afstaða til þess hvort skilyrði lagagreinarinnar væru uppfyllt.

Nefndin hafnaði því kröfum kæranda og staðfesti breytingu skattstjóra.

## Úrskurður yfirkattanevndar nr. 13/2011 - Duldur arðgreiðslur

*Úthlutun verðmæta til hluthafa sem jafnframt er starfsmaður félags, telst vera laun ef úthlutunin er óheimil samkvæmt lögum um einkahlutafélög. Slík úthlutun skattleggst sem launatekjur. Þá verður arðsúthlutun ekki byggð á árshlutareikningi.*

Ágreiningur máls þessa stóð um þá ákvörðun skattstjóra að færa kæranda til skattskyldra launatekna í skattframtali árið 2008, greiðslu frá X ehf., sem var að hálfu í eigu kæranda. Byggði skattstjóri á því að um væri að ræða óheimila úthlutun fjármuna félagsins á árinu 2007 sem félli undir 2. mgr. 11. gr. tekjuskattslaganna og bæri að skattleggja sem launatekjur kæranda samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. sömu laga. Með úrskurðinum lækkaði skattstjóri einnig fjármagnstekjuskattstofn kæranda vegna sama árs, vegna lækkunar á tilfærðri arðgreiðslu frá X ehf., en leiðrétt fjárhæð var helmingur arðsúthlutunar á árinu 2007. Skattstjóri lagði einnig á álag vegna breytingarinnar.

Fyrir yfirkattanevnd krafðist kærandi þess að ofangreindri breytingu skattstjóra væri hnekk. Tók kærandi fram að ákvörðun um greiðslu arðs vegna ársins 2007 hafi verið tekin á

hluthafafundi í X ehf., þann 31. desember 2007 og byggð á samþykktum ársreikningi félagsins fyrir rekstrarárið 2007. Til vara var þess krafist að álag yrði fellt niður, enda hefði kærandi talið fram umræddar tekjur í skattframtali sínu sem fjármagnstekjur.

Í úrskurði yfirkattanevndar kemur fram að kærandi átti helming hlutafjár X ehf., ásamt því að vera stjórnarmaður og prókúruhafi félagsins. Hann hafi þó ekki verið starfsmaður þess. Allt að einu hafi skattstjóri talið að kærandi hefði stöðu sinnar vegna innt af hendi vinnuframlag í þágu félagsins og því talist starfsmaður þess í skilningi 2. mgr. 11. gr. tekjuskattslaga. Ákvæðið kveður á um að ef verðmætum er úthlutað úr félagi til hluthafa sem jafnframt er starfsmaður þess, þá telst slík úthlutun til launa, ef hún er óheimil samkvæmt lögum um einkahlutafélög eða lögum um hlutafélög. Það að skattstjóri teldi kæranda starfsmann félagsins í skilningi ákvæðisins var ekki mótmælt af hálfu kæranda. Var því að mati yfirkattanevndar á því byggt að ákvæði 1. tölul. A-liðar 7. gr. tekjuskattslaganna ætti við í tilvikinu kæranda. Kærandi hafi verið fyrirsvaramaður félagsins ásamt B og farið með daglega stjórn þess, en ekki hafi verið starfandi framkvæmdastjóri hjá félaginu.

Í úrskurði yfirkattanevndar kemur einnig fram að í 1. mgr. 74. gr. laga um einkahlutafélög segi, að einungis sé heimilt að úthluta sem arði hagnaði samkvæmt samþykktum ársreikningi síðasta reikningsárs, yfirfærðum hagnaði frá fyrri árum og frjálsum sjóðum eftir að dregið hefur verið frá tap sem ekki hefur verið jafnað og það fé sem samkvæmt lögum eða samþykktum skuli lagt í varasjóð eða til annarra þarfa. Í bréfi umboðsmanns kæranda til skattstjóra hafi komið fram að ákvörðun um arðgreiðsluna hafi verið byggð á milliuppgjöri pr. 31. október 2007. Hafi því tjáður ársreikningur sem sagt var að legið hafi fyrir í lok desember 2007 og vísað var til í kæru, í raun verið fyrrgreindur hluta-ársreikningur sem áritaður var í desember 2007. Samkvæmt fyrrgreindu lagaákvæði yrði arðgreiðsla ekki byggð á slíku milliuppgjöri, enda ekki um að ræða samþykktan ársreikning. Tók nefndin fram að fyririggjandi ársreikningur félagsins fyrir árið 2007, hafi verið dagsettur í ágúst 2008, og móttékinn hjá ársreikningaskrá í október það sama ár. Við skoðun nefndarinnar á ársreikningi ársins 2007, komi í ljós að eigið fé hafi verið neikvætt og var þá tekið tillit til arðgreiðslunnar.

Að mati nefndarinnar gat umrædd úttekt kæranda á árinu 2007, ekki talist að öllu leyti til lögmætrar úthlutunar á fjármunum félagsins. Féllst nefndin því á að um hafi verið að ræða slíka afhendingu á verðmætum sem um ræðir í 2. mgr. 11. gr. tekjuskattlaganna, sem telja bar kæranda til tekna sem laun.

Fyrir yfirsattanefnd bar kærandi fyrir sig að umrædd fjárhæð hafi verið endurgreidd X ehf. Ætti því ekki að koma til tekjufærslu hennar í skattskilum kæranda. Að mati yfirsattanefndar fólst í þessari viðbáru að kærandi liti á umrædda arðgreiðslu sem lán frá félaginu, er hafi verið endurgreitt. Tók nefndin það fram að lánveitingar til hluthafa og stjórnenda séu óheimilar. Hefðu því endurgreiðslur slíkra lána ekki þýðingu varðandi þá skattlagningu sem lögin mæli fyrir um í slíkum tilvikum. Í því sambandi skipti því ekki máli af hvaða sökum endurgreiðslur fari fram eða með hvaða hætti.

Í ljósi framangreinds hafnaði yfirsattanefnd kröfu kæranda um að ákvörðun skattstjóra yrði hnekkt. Nefndin féllst þó á að fella niður viðbætt álag í ljósi þess að kærandi hafði gert grein fyrir umræddum arði á skattframtali sínu og skattstjóri tekið tillit til þess við álagsbeitingu.

### Úrskurður yfirsattanefndar nr. 381/2010 - Úttekt úr einkahlutafélagi

*Ef lántaka starfsmanns hjá einkahlutafélagi er óheimil, þá eru lánveitingarnar færðar honum til tekna sem laun.*

Í málinu var deilt um þá ákvörðun ríkisskattstjóra að hækka launatekjur í skattframtölum kæranda árin 2004, 2005 og 2006, vegna meintra óheimilla lánveitinga A ehf. til kæranda, sbr. 3. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. tekjuskattlaganna, sbr. 2. mgr. 11. gr. sömu laga. Forsendur ríkisskattstjóra fyrir hækkuninni voru þær að um væri að ræða skuldaaukningu kæranda við A ehf. á umræddum árum samkvæmt viðskiptareikningi hjá félaginu. Vísaði ríkisskattstjóri til 79. gr. laga um einkahlutafélög, þar sem kveðið er á um bann við lánveitingum einkahlutafélags til hluthafa, stjórnarmanna eða framkvæmdastjóra viðkomandi félags. Að auki bætti ríkisskattstjóri við 25% álagi á hækkun tekjuskattstofna.

Málavextir voru þeir að kærandi var framkvæmdastjóri A ehf., en faðir hans var eigandi að hlutafé félagsins. Kærandinn var einnig varamaður í stjórn félagsins. Kærandinn hafði greint frá því við skýrslutöku hjá Skattrannsóknarstjóra að tilurð kröfu A ehf. á hendur honum væri sú að rekstrargjöld vegna A ehf. hefðu verið greidd án þess að reikningar vegna viðkomandi útgjalda hefðu skilað sér í bókhald félagsins. Einnig gaf kærandinn þá skýringu að krafan væri tilkomin vegna einkaneyslu hans. Gaf hann ekki upp frekari skýringar á umræddri kröfu félagsins.

Í úrskurði yfirsattanefndar kemur fram að ljóst hafi verið að greiðslur A ehf. til kæranda á umræddum árum hafi ekki verið lögmæt úthlutun fjármuna félagsins, sbr. 73. gr. einkahlutafélagalaganna. Yrði því að telja greiðslur félagsins til kæranda til láns í skilningi 1. mgr. 79. gr. sömu laga. Kærandinn hefði verið framkvæmdastjóri félagsins og varamaður í stjórn þess. Voru því umræddar greiðslur félagsins honum til handa, ekki heimilar að lögum sem lánveiting, enda væri ekki séð að um venjuleg viðskiptalán hefði verið að ræða, en þau eru undanskilin í 1. mgr. 79. gr.

Staðfesti yfirsattanefnd því ákvörðun ríkisskattstjóra að telja umræddar greiðslur til tekna hjá kæranda sem laun, þar sem um óheimila lánveitingu félagsins hefði verið að ræða. Nefndin staðfesti einnig álagsbeitingu ríkisskattstjóra.

### Úrskurður yfirsattanefndar nr. 304/2010 - Vaxtabætur og tvær íbúðir

*Meginreglan er sú, að vaxtabætur eru einungis ákvarðaðar með einni íbúð, þeirri sem telst vera til eigin nota eigenda.*

Í málinu var deiluefnið ákvörðun skattstjóra að lækka vaxtagjöld kæranda vegna íbúðar þeirra í R. Var forsenda skattstjóra sú að kærendur ættu aðeins rétt á vaxtabótum vegna öflunar einnar íbúðar til eigin nota, sem var í tilviki kæranda íbúðarhúsnæði við A-götu í B.

Var ákvörðun skattstjóra kærð til yfirsattanefndar. Í máli kæranda fyrir nefndinni kemur fram að íbúðirnar væru nýttar jöfnum höndum en íbúðarhúsnæðið í R væri þó nýtt mun meira til íbúðar, m.a. vegna atvinnu K. Í úrskurði nefndarinnar kemur fram að meginreglan sé sú, að eigi maður fleiri en

eina íbúð, þá eigi hann einungis rétt á vaxtabótum með einni, þeirri sem ætluð er til eigin nota. Undantekning 5. gr. reglugerðar nr. 990/2001, um greiðslu vaxtabóta, ætti ekki við í tilviki kæranda. Kærendur væru með skráð lögheimili að A-götu í B. væri ljóst að skráning á lögheimili byggði á upplýsingum frá kærundunum sjálfum. Hlyti skráningin því að hafa verulega þýðingu þegar meta þyrfti hvar kærendur teldust hafa aðal dvalarstað eða fasta búsetu. Nefndin taldi, að hvað sem liði notum íbúðanna, þá yrði með hliðsjón af lögheimilisskráningu og fyrrgreindum notum, að telja aðaldvalarstað kæranda að A-götu í B, á greindum tíma.

Féllst yfirsattanefnd því ekki á að íbúð kæranda í R gæti talist hafa verið til eigin nota í skilningi tekjuskattlaganna. Vaxtagjöld vegna öflunar íbúðar í R komu því ekki til álita við ákvörðun vaxtabóta til handa kærendum.

### Úrskurður yfirsattanefndar nr. 317/2010 - Söluhagnaður íbúðarhúsnæðis umfram stærðarmörk

*Ef íbúðarhúsnæði er umfram stærðarmörk, þá er söluhagnaður vegna þess skattskyldur.*

Málavextir voru þeir að á skattframtali gerði kærandi grein fyrir sölu íbúðarhúsnæðis og taldi söluhagnaðinn skattfrjálsan. Í kjölfarið tilkynnti skattstjóri kæranda að fyrirhugað væri að færa honum til tekna söluhagnað vegna sölu íbúðarhúsnæðisins. Röksemdir skattstjóra voru þær að skattfrelsisákvæði 17. gr. tekjuskattlaganna gilti aðeins að því marki sem heildarrúmmál íbúðarhúsnæðisins færi ekki fram úr 600 m<sup>3</sup> á söludegi, þegar um einstakling væri að ræða. Fyrir lá að kærandinn væri eigandi fasteignar sem væri samtals 1.414 m<sup>3</sup> að stærð. Kærandinn fór fram á frestun söluhagnaðar.

Í úrskurði skattstjóra kom fram að samkvæmt 17. gr. tekjuskattlaganna væri óheimilt að fresta skattlagningu söluhagnaðar íbúðarhúsnæðis, sem væri yfir 600 m<sup>3</sup>, hjá einstaklingi. Var söluhagnaðurinn því færður til tekna hjá kæranda.

Samkvæmt 1. mgr. 17. gr. tekjuskattlaganna, telst hagnaður af sölu íbúðarhúsnæðis að fullu til skattskyldra tekna á söluári, hafi maður átt hið selda húsnæði skemur en í tvö ár. Hafi maður átt hið selda í tvö ár eða lengur, þá telst söluhagnaðurinn ekki til skattskyldra tekna.

Ákvæði greinarinnar á þó einungis við ef heildarrúmmál íbúðarhúsnæðis seljanda fer ekki fram úr 600 m<sup>3</sup> á söludegi, ef um einstakling er að ræða, en 1200 m<sup>3</sup>, ef hjón eiga í hlut. Ef stærð húsnæðisins fer umfram þessi mörk, þá gildir 15. gr. laganna um meðferð söluhagnaðar. Samkvæmt ákvæðinu þá telst hagnaður af sölu fasteigna sem ekki er heimilt að fyrna, að fullu til skattskyldra tekna á söluári. Skiptir þá ekki máli hve lengi skattaðili hefur átt hina seldu eign.

Kærandinn kærði úrskurð skattstjóra til yfirsattanefndar, þar sem hann fór fram á að söluhagnaðurinn yrði lækkaður. Í máli hans kom fram að um byggingarkostnað hefði verið að ræða og fór hann fram á að hann yrði áætlaður út frá framlögðum útreikningi frá verkfræðistofu.

Í úrskurði nefnarinnar kemur fram að óumdeilt væri að heildarrúmmál hins selda húsnæðis hafi numið 628 m<sup>3</sup> og heildarrúmmál annars húsnæðis í eigu kæranda á sama tíma hafi numið 1.414 m<sup>3</sup>. Heildarrúmmál íbúðarhúsnæðis í eigu kæranda á söludegi var því samtals 2.086,8 m<sup>3</sup> og því yfir þeim stærðarmörkum sem kveðið er á um í 17. gr. tekjuskattslaganna. Að mati nefndarinnar var því ljóst að söluhagnaður vegna sölu umrædds húsnæðis féll að öllu leyti undir ákvæði 15. gr. laganna.

Krafa kæranda laut einnig að því að við útreikning söluhagnaðar yrði stofnverð miðað við upplýsingar frá verkfræðistofu um áætlaðan kostnað við byggingu einbýlishúsa. Engin önnur kostnaðargögn voru lögð fram um byggingarframkvæmdir kæranda og þeim framkvæmdum einungis lýst með almennum hætti í kæru. Í ljósi þessa taldi nefndin ekki koma til álita miða við hærri fjárhæð byggingarkostnaðar á grundvelli áætlunar en kærandi hafði sjálfur gert grein fyrir í skattframtölum sínum.

Var kröfu kæranda um lækkan söluhagnaðar á framkomnum forsendum hafnað, en fallist á að miða við helming söluverðs, eins og heimilt er skv. 3. mgr. 15. gr. tekjuskattslaganna.

### Úrskurður yfirsattanefndar nr. 343/2010 - Álagning útvarpsgjalds eftir flutning úr landi

*Brotflutningur af landi á álagningarári leiðir ekki til undanþágu frá álagningu útvarps-*

*gjalds, enda eiga aðrar undanþágur ekki við.*

Deiluefni máls þess var álagning útvarpsgjalds gjaldárið 2009 vegna tekjuársins 2008. Kærði kærandinn álagninguna til yfirsattanefndar. Kvaðst kærandinn hafa haft lágar tekjur og vera fluttur úr landi. Í úrskurði yfirsattanefndar segir að kærandinn hafi flutt til landsins frá Þ árið 1997 og borið hér á landi ótakmarkaða skattskyldu árið 2008 (tekjuárið). Brotflutningur af landinu á árinu 2009 hefði því ekki áhrif á skattskyldu kæranda vegna tekjuársins 2008. Í skattframtali kæranda fyrir árið 2009 vegna tekjuársins 2008 kom fram að tekjuskatts- og útsvarsstofn viðkomandi hefði verið kr. 1.933.705 (yfir skattleysismörkum) og fjármagnstekjur kr. 14.986. Áttu því engar undanþágur við í tilvikum kæranda.

Var niðurstaða nefndarinnar því sú að skattstjóra var rétt að ákvarða útvarpsgjald í tilvikum kæranda.

### Úrskurður yfirsattanefndar nr. 349/2010 - Útvarpsgjald einkahlutafélags með enga starfsemi

*Útvarpsgjald er lagt á lögaðila, óháð því hvort þeir hafi starfsemi með höndum eða ekki.*

Í máli þessu kærði einkahlutafélag álagningu útvarpsgjalds gjaldárið 2009. Forsendur kærunnar voru þær að engin starfsemi hefði verið í félaginu. Í úrskurði nefndarinnar kemur fram að kærandinn væri einkahlutafélag sem skráð væri í hlutafélagaskrá. Samkvæmt því væri félagið skattskyldt sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. tekjuskattslaganna. Engar undanþágur frá gjaldskyldu lögaðila á útvarpsgjaldi ættu við, en þær eru tæmandi taldar í 3. máls. 1. tölul. 1. mgr. 11. gr. laga um Ríkisútvarpið ohf. Að mati nefndarinnar væri orðalag ákvæðisins ótvírætt um að gjaldskylda hvíldi á lögaðilum, óháð því hvernig starfsemi væri háttað og án tillits til þess hvort lögaðili hefði haft tekjur af reglulegri starfsemi eða ekki. Var því kröfum félagsins hafnað.

### Hæstaréttardómur nr. 155/2011 - Landsbankinn hf. gegn þrotabúi Motormax ehf.

*Hæstiréttur staðfestir sömu sjónarmið um*

*gengistryggð lán og í júnidómunum frá 16. Júní 2010. Ef lánsfjárhæð lánsamnings í erlendum myntum er tilgreind í íslenskum krónum og efna skal skyldur samkvæmt samningnum í íslenskum krónum, þá er um lán í íslenskum krónum að ræða með ólögumætri gengistryggingu.*

Deiluefni máls þessa var úrskurður héraðsdóms Reykjavíkur sem kvað á um að lánsamningur milli Landsbankans og Motormax væri íslenskt lán með ólögumætri gengistryggingu, en ekki lögmætt erlent lán eins og Landsbankinn hélt fram. Landsbankinn sætti sig ekki við þá niðurstöðu og kærði umræddan úrskurð til Hæstaréttar. Punkturinn fjallaði um héraðsdóminn í 3. tbl. 2011.

Í niðurstöðum Hæstaréttar kemur fram að eina tilgreiningin í samningnum á fjárhæð lánsins væri í íslenskum krónum, en hvergi væri getið um fjárhæð skuldarinnar í hinum erlendu gjaldmiðlum, heldur aðeins hlutföll þeirra og viðmiðun við virði íslensku krónunnar á tilteknum degi fyrir útborgun lánsins. Fjárhæð lánsins væri þannig í grunninn tiltekin í íslenskum krónum. Að mati dómsins færði Landsbankinn ekki viðhlítandi skýringar á því hvers vegna fjárhæð lánsins hefði á þennan hátt verið miðuð við íslenskar krónur ef um lán í erlendum gjaldmiðlum hefði verið að ræða.

Þá segir í dómnum að báðir samningsaðilar hefðu átt að efna meginskyldur sínar samkvæmt lánsamningnum í íslenskum krónum og hafi sú verið raunin. Að auki var litið til þess að Hæstiréttur hafði áður tekið þá afstöðu að lánsamningar, sem hefðu að geyma sömu skilmála og fram kæmu í umdeildum lánsamningi, hefðu verið skuldbindingar í íslenskum krónum. Niðurstaða dómsins var því sú að umræddur lánsamningur fæli í sér lán í íslenskum krónum, bundið gengi erlendra gjaldmiðla.

Samkvæmt þessu er Hæstiréttur að staðfesta niðurstöður sínar sem fram komu í júnidómunum svokölluðu, frá 16. Júní 2010 og Punkturinn fjallaði um í 4. tbl. 2010. Samkvæmt þessu þá skiptir mestu máli við ákvörðun á því hvort lán er íslenskt lán bundið við gengi erlendra gjaldmiðla, að lánsfjárhæð sé tilgreind í íslenskum krónum og að efna skuli skyldur samkvæmt samningnum í íslenskum krónum, þ.e., að lánið sé greitt út í íslenskum krónum og að greitt sé af því í íslenskum krónum.

## Lög um gistináttaskatt - tvöfaldur skattur

*Tvöfaldur skattur. Samþykkt hafa verið ný lög um gistináttaskatt. Skattur að upphæð kr. 100, er lagður á hverja seldu gistináttaeiningu, en skatturinn myndar stofn til VSK.*

Á Alþingi var á vordögum samþykkt ný lög um gistináttaskatt. Markmið laganna er að afla tekna til að stuðla að uppbyggingu, viðhaldi og verndun fjölsótttra ferðamanna- staða, friðlýstra svæða og þjóðgarða. Jafnframt er tilgangur þeirra að afla tekna til þess að tryggja öryggi ferðamanna og vernda náttúru Íslands.

Í lögnum er kveðið á um að greiða skuli kr. 100 gistináttaskatt af hverri seldri gistináttaeiningu. Gistináttaeining er leiga á gisti- aðstöðu í allt að einn sólarhring, þ.m.t. yfir nótt. Með gistaðstöðu er átt við húsnæði eða svæði sem leigt er út í þeim tilgangi að þar sé dvalið yfir nótt, svefnaðstaða fyrir hendi og leigan sé almennt til skemmri tíma en eins mánaðar, svo sem hús, íbúðir, herbergi á hótelum og gistiheimilum, sem og tjaldstæði og stæði fyrir húsbíla, tjaldvagna, fellihýsi og hjólhýsi.

Samkvæmt lögnum eru skattskyldir aðilar þeir sem selja gistináttaeiningar. Ber þeim skylda til að innheimta og standa skil á gistináttagjaldi. Undanþegnir skattskyldu eru þeir sem stunda atvinnustarfsemi sem er undanþegin virðisaukaskatti. Gjaldið skal tilgreina sérstaklega á sölureikningum og myndar það stofn til virðisaukaskatts. Það þýðir að í raun er skattur sem rennur til ríkisins vegna þessa samtals kr. 107.00, en ekki kr. 100 eins og telja má af lögnum, þar sem 7% VSK bætist ofan á skattinn. Punktinum þykir afar sérstakt, að leggja virðisaukaskatt ofan á skattlagningu.

Skattskyldir aðilar greiða gistináttaskatt fyrir hvert uppgjörstímabil miðað við fjölda seldra eininga og er uppgjörstímabilið tveir mánuðir og fylgir uppgjöri líkt og VSK.

## Lög nr. 73/2011, um ráðstafanir í ríkis- fjármálum (í samræmi við yfirlýsingu ríkisstjórnarinnar í tengslum við undir- ritun kjarasamninga o.fl.)

*Bandormur sem samþykktur var í tengslum*

*við yfirlýsingu ríkisstjórnarinnar vegna undirritunar kjarasamninga hefur m.a. áhrif á auðlegðarskatt, frádráttarbærni arðgreiðslna og söluhagnaðar í rekstri fyrirtækja og arðgreiðslur þegar eigendur starfa í eigin félagi.*

Í síðasti Punkti var fjallað um nýframkomið frumvarp og fyrirhugaðar breytingar á skattalögum (sem og öðrum lögum), en í meðferð þingsins urðu þó nokkrar breytingar á frumvarpinu. Þann 21. júní s.l. voru svo samþykkt lög nr. 73/2011, um ráðstafanir í ríkisfjármálum (í samræmi við yfirlýsingu ríkisstjórnarinnar í tengslum við undirritun kjarasamninga o.fl.). Hér á eftir verða reifaðar helstu breytingar sem löggin fela í sér.

### Skattalagning einstaklinga sem starfa í eigin félagum – Arður sem launatekjur (nýyrði: arðslaun)

Með lögnum var gerð breyting á og nánar skýrð þau viðmið sem lúta að því hverjum beri að reikna sér endurgjald. Þá var jafnframt gerð breyting því tengdu er varðaði skattlagningu arðstekna til þeirra sem bera að reikna sér endurgjald og fá greiddan arð úr félagum sem er umfram 20% af skattalegu bókfærðu eigin fé þeirra í árslok.

Hvað varðar reiknað endurgjald, þá var gerð breyting á 58. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sem fól í sér nánari skilgreiningu á því hvað felist í hugtakinu „ráðandi aðili“ þegar ákvörðuð eru laun við eigin atvinnurekstur. Var þannig lögfest ný málsgrein og skilgreint á þann veg að í dag telst maður hafa ráðandi stöðu (vera ráðandi aðili) ef hann einn eða ásamt maka, börnum, foreldrum, systkinum eða öðrum nákomnum ættingjum á samtals 50% eða meira í viðkomandi lögaðila. Sama regla á einnig við um starfandi hluthafa sem ekki eru tengdir fjölskylduböndum og sem eiga a.m.k. 20% hver um sig í viðkomandi lögaðila.

Þá voru lögfestir tveir nýir málsliðir í stað 3. málsliðar 1. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sem fjallar um að fari heimil arðsúthlutun samtals yfir 20% af skattalegu bókfærðu eigin fé viðkomandi félags telst það sem umfram er til helminga laun og arður, þegar móttakandanum ber stöðu sinnar vegna að reikna sér endurgjald í samræmi við 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr., sbr. 58. gr. laganna. Er tiltekið í nýrri 5. mgr. við 66. gr. tekjuskattslaga að sá hluti úthlutaðs arðs sem telst vera laun skv. 3. málsli. 1. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, verði

eingöngu skattlagður í miðþrepi tekju- skattsins, þ.e. 27% miðað við árið 2010, auk útsvars, sem er að hámarki 13,28% árið 2010 en ekki í þremur þrepum eins og áður gildi. Þess ber þó að geta að ekki er skýrlega kveðið á um útsvarsþáttinn í þessum efnum, þó að hugmyndin sé að útsvar skuli vera þar á meðal. Þá var skorið úr um að þær launatekjur sem myndast með framangreindum hætti mynda hvorki stofn til tryggingargjalds né lífeyrisdögjalds og teljast launatekjurnar ekki til frádráttarbærs rekstarkostnaðar hjá greiðanda.

Þrátt fyrir að skýrara sé kveðið á um meðferð þessara tekna með nýsamþykktum lögum, er ljóst að um er að ræða nýjan flokk tekna sem hvorki er hægt með góðu móti að kalla arð né launatekjur, enda millivegur þessa beggja.

### Breyting á skilyrði fyrir frádráttarbærni arðgreiðslna og söluhagnaðar af hluta- bréfum

Með lögnum var afnumið eignarhaldsskilyrði fyrir frádráttarbærni arðsgreiðslna og sölu- hagnaðar hlutabréfa, en í lok árs 2009 var skattlagningu arðstekna fyrirtækja og söluhagnaðar þeirra af hlutabréfum breytt á þann veg að í stað þess að arður og sölu- hagnaður væri almennt að fullu frádráttar- bær var frádráttarbærni takmörkuð við a.m.k. 10% eignarhald. Tekur breytingin gildi 1. janúar 2012.

### Breytingar á auðlegðarskatti.

Breyting var gerð á meðferð auðlegðarskatts. Í stuttu máli var síðasta ár auðlegðarskatts einfaldað að því leyti að vegna framtals einstaklings 2012 (tekna vegna ársins 2011), ber að miða við hlutdeild í skattalegu bókfærðu eigin fé félags eins og það er talið fram í skattframtali félagsins fyrir rekstrarárið 2010.

### Aðrar breytingar og fyrirhugaðar breytingar

Með lögnum var gerð breyting á persónu- aflsætti að því leyti að hann var visitölutengdur (verðtryggður) á nýjan leik. Breytingin tekur gildi 1. janúar 2012.

Þá var gerð breyting á 3. mgr. 101. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Nú er skýrlega kveðið á um að ríkisskattstjóra er heimilt að leiðrétta skattframtöl skattaðila þegar beinlínis er kveðið svo á um í lögum að fallið sé frá

fyrri skattfrákvæmd og þegar yfirskaðnefnd eða dómstólar hafa í hliðstæðu máli hnekk skattfrákvæmd.

Að lokum ber þess að geta að fallið var frá breytingu er sneri að skattlagningu vaxta til erlendra aðila. Fyrirhugað er hins vegar að leggja fram frumvarp á haustþingi sem mun fela í sér undantekningar á skattlagningu vaxta erlendra aðilar á Íslandi.

#### **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

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries, Deloitte brings world-class capabilities and deep local expertise to help clients succeed wherever they operate. Deloitte's approximately 170,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

This publication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the "Deloitte Network") is, by means of this publication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this publication.