

Punkturinn 3.tbl. 3.árg. 2012 - Fréttabréf um skattamál

Í þessu tölublaði Punktsins er safnað saman upplýsingum sem varða skattaleg málefni.

Gerð er ítarleg úttekt á ákvarðandi bréfi nr. 1085/12 sem kom fram í kjölfar dóms Hæstaréttar Íslands í máli nr. 282/2011 og varðar skýringar á 4. gr. laga nr. 183/2011 um breytingar á lögum um virðisaukaskatt.

Ef einhverjar spurningar vakna við lestur Punktsins þá er skatta- og lögfræðisvið Deloitte ávallt reiðubúið að veita frekari upplýsingar.

- **Bandormur um breytingar á sköttum og gjöldum, þar sem gerðar eru tillögur að leiðréttingum á hinum ýmsu lögum um skatta og gjöld í samræmi við núverandi skattframkvæmd. Markmið breytinganna er að auka réttaröryggi.** Sjá nánar frumvarp til laga, mál nr. 653 á bls. 2.
- **Sú aðferð skattfyrivalda að reikna út hlutfall erlendra tekna af heildartekjum og beita síðan frádrætti þegar um lífeyrisgreiðslur frá Svíþjóð er að ræða, felur ekki í sér tvísköttun að mati umboðsmanns Alþingis. Er það viðurkennt sjónarmið í alþjóðlegum skattarétti að tillit má taka til erlendra tekna við skattlagningu innlendra tekna.** Sjá nánar athugun umboðsmanns Alþingis í máli nr. 6717/2011 - tvískattlagning á bls. 2.
- **Sá sem fær dagpeninga þarf að sýna fram á með sannanlegum hætti að kostnaður sem greiðsla dagpeninga stendur fyrir sé ferða- og dvalarkostnaður. Ef sá sem telur sig hafa orðið fyrir tjóni með því að fara eftir leiðbeiningum RSK við framtalsgerð, þarf sá aðili að leita til dómstóla til að fá úr máli sínu skorið.** Sjá nánar athugun umboðsmanns Alþingis í máli nr. 6184/2010 - frádráttur staðgreiðslu á móti dagpeningum á bls. 2.
- **Hugsanlegt er að lánveitendur og lántakar þurfi að leiðrétta skatt- og virðisaukaskattskil í kjölfar dóms Hæstaréttar um fjármögnunar-leigusamninga. Hægt er að leita til skatta- og lögfræðisviðs Deloitte ef frekari upplýsinga eða aðstoðar við uppgjör er óskað.** Sjá nánar ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 1085/12 á bls. 3.



Bandormur um skatta og gjöld - Frumvarp til laga, mál nr. 653

Bandormur um breytingar á sköttum og gjöldum, þar sem gerðar eru tillögur að leiðréttingum á hinum ýmsu lögum um skatta og gjöld í samræmi við núverandi skattfrankvæmd. Markmið breytinganna er að auka réttaröryggi.

Nýlega var lagt fram á Alþingi frumvarp til laga um breytingar á nokkrum lögum sem fjalla um skatta og gjöld. Í einhverjum tilvikum gengur frumvarpið út á að leiðrétta skattfrankvæmd til þess sem nú er, svo sem að færa dagsetningu um greiðslu tryggingargjalds lögaðila frá 1. ágúst til 1. nóvember., sbr. 6. mgr. 12. gr., sbr. 16. gr. laga nr. 113/1990 um tryggingagjald.

Hvatinn að frumvarpinu er að skýra betur út og styrkja skattfrankvæmd og veita réttaröryggi, eins og segir í athugasemdum við frumvarpið.

Greiðsla vaxtabóta hjóna er færð í sama horf og verið hefur um greiðslu barnabóta, í þeim tilvikum þegar annar aðilinn hefur ekki verið skattskyldur á Íslandi. Í ákvæðinu er sett skilyrði um að upplýsingar beggja aðila liggi fyrir við útreikning vaxtabóta.

Þeir sem hafa leigutekjur án þess að hafa atvinnu af útleigu húsnæðis fá núna sömu meðferð og þeir sem höfðu útleigu að atvinnu þótt um takmarkaða skattskyldu sé að ræða. Í þeim tilvikum er þessum aðilum heimilt að draga frá leigukostnað sem viðkomandi greiðir, án tillit til þess hvar í heiminum leigan er greidd.

Í bráðabirgðaákvæði XL í lögum um tekjuskatt nr. 90/2003 kemur inn nýr málsliður sem byggir á niðurstöðu Hæstaréttar Íslands í máli nr. 600/2011, þar sem kom fram að fjármálafyrirtæki gætu ekki krafist mismunar á óverðtryggðum seðlabankavöxtum og samningsvöxtum fyrir tímabil þar sem fullnaðarkvittun eða ígildi hennar lægi fyrir. Breytingar á vöxtum sem ákvarðaðar eru af þessum sökum á árunum 2012 og 2013 skulu ekki teljast til tekna.

Í lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda nr. 45/1987 er gerð tillaga að breytingu sem skýrir betur ábyrgð milligöngumanns vegna launagreiðslu sem viðkomandi hefur umsjón með fyrir launagreiðanda. Hann er gerður

ábyrgur fyrir skilum á afdreginni staðgreiðslu, eins og um launagreiðanda væri að ræða. Kemur þessi breyting í kjölfar úrskurðar yfirsattanefndar í máli nr. 138/2010, þar sem ekki var fallist á að orðið milligöngumaður væri nægjanlega skilgreint í lögnum.

Þá er í frumvarpinu gerð grein fyrir því að ákvæði sem gerði ráð fyrir að lög nr. 129/2009 um umhverfis- og auðlindaskatt féllu úr gildi um næstu áramót, verði felld burt og með því verði lögin ótímabundin. Í frumvarpinu kemur fram að „sú tekjuöflun sem þessi skattlagning byggist á er nauðsynleg forsenda þess að takist að ná markmiðum ríkisstjórnarinnar um jöfnuð í ríkisfjármálum og stöðva skuldasöfnun með tilheyrandi vaxtakostnaði.“

Athugun umboðsmanns Alþingis í máli nr. 6717/2011 - Tvískattlagning

Sú aðferð skattfyrvalda að reikna út hlutfall erlendra tekna af heildartekjum og beita síðan frádrætti þegar um lífeyrisgreiðslur frá Svíþjóð er um að ræða, felur ekki í sér tvísköttun að mati umboðsmanns Alþingis. Er það viðurkennt sjónarmið í alþjóðlegum skattarétti að tillit mætti taka til erlendra tekna við skattlagningu innlendra tekna.

Álitaefni máls þessa var kvörtun A og B á úrskurði yfirsattanefndar þar sem hafnað var að endurskoða úrskurð ríkisskattstjóra um að færa á skattframtöl þeirra eftirlaun frá Svíþjóð og endurávarða álagningu opinberra gjalda. Töldu þau niðurstöðuna fela í sér tvísköttun sem væri í andstöðu við Norðurlandasamninginn um tvísköttun.

Umboðsmaður lauk athugun á máli þessu með bréfi með vísan til 1. mgr. 10. gr. laga nr. 85/1997, um umboðsmann Alþingis. Í bréfinu fjallaði umboðsmaður um þá aðferð skattfyrvalda við skattlagningu á eftirlaunum A og B að reikna út hlutfall erlendra tekna af heildartekjum og beita síðan frádrætti er næmi að hámarki þeirri fjárhæð sem þau hefðu þurft að greiða í skatt í heimilisfestarlandi. Umboðsmaður taldi ekki unnt að fullyrða í ljósi m.a. þess almenna lagaumhverfis sem tvísköttunarsamningum er búið hér á landi, að óheimilt hefði verið að viðhafa þessa aðferð í máli A og B. Að auki fékk umboðsmaður ekki séð að sú aukna skattbyrði þeirra sem kynni að leiða af þessari frankvæmd, fæli í sér tvísköttun í skilningi laga um tekjuskatt og Norðurlandasamningsins um tvísköttun.

Í því sambandi benti umboðsmaður á að í alþjóðlegum skattarétti hefði um langan aldur verið viðurkennt það sjónarmið að tillit mætti taka til erlendra tekna við skattlagningu innlendra tekna. Taldi umboðsmaður því ekki tilefni til að aðhafast frekar vegna kvörtunarinnar.

Athugun umboðsmanns Alþingis í máli nr. 6184/2010 - Frádráttur staðgreiðslu á móti dagpeningum

Sá sem fær dagpeninga þarf að sýna fram á með sannanlegum hætti að kostnaður sem greiðsla dagpeninga stendur fyrir sé ferða- og dvalarkostnaður. Ef sá sem telur sig hafa orðið fyrir tjóni með því að fara eftir leiðbeiningum RSK við framtalsgerð, þarf sá aðili að leita til dómstóla til að fá úr máli sínu skorðið.

Í máli þessu var fjallað um kvörtun A vegna úrskurðar yfirsattanefndar þar sem því var hafnað að heimila frádrátt staðgreiðslu á móti dagpeningum. Forsendur synjunarinnar voru þær að ekki hefðu verið lögð fram gögn um ferða- og dvalarkostnað.

Umboðsmaður lauk athugun sinni með bréfi, með vísan til a-liðar 2. mgr. 10. gr. laga nr. 85/1997, um umboðsmann Alþingis. Í bréfi sínu vísaði umboðsmaður til 1. tölul. A-liðar 30. gr. laga um tekjuskatt þar sem áskilnaður er gerður um að sá sem fær dagpeninga þarf að sýna fram á með sannanlegum hætti að kostnaður sem greiðsla dagpeninga stæði fyrir væri ferða- og dvalarkostnaður. Slíkt hefði verið staðfest í dómum Hæstaréttar. Í máls- gögnum A væri ekki að finna skjöl eða reikninga sem sýndu fram á að hann hefði orðið fyrir útlögðum kostnaði vegna dvalar og ferða í tengslum við vinnu sína eða hver sá kostnaður væri. Væru því fyrirbyggjandi gögn ekki nægilegur grundvöllur fyrir sönnun á því að tilgreindur kostnaður hefði verið inntur af hendi vegna ferðar og dvalar í tengslum við vinnuna.

Umboðsmaður taldi jafnframt forsendu þess að yfirsattanefnd gæti metið frádráttarþæran kostnað að álítum að hún hefði undir höndum gögn eða upplýsingar sem hún gæti haft hliðsjón af við matið en því var ekki til að dreifa í máli A. Taldi því umboðsmaður sig ekki hafa forsendur til að gera athugasemd við að yfirsattanefnd hefði hafnað kröfu A um frekari frádrátt en skattstjórinn í Reykjavík hafði heimilað.

Umboðsmaður tók einnig fram að upplýsingar um dagpeninga í leiðbeiningum ríkisskattstjóra vegna skattframtala virtust ekki endurspegla með skýrum hætti þær kröfur sem gerðar væru til skattaðila um framlagningu gagna sem sýna fram á útlagðan kostnað. Hins vegar væru lög og dómur rétt hærrí réttarheimildir. Gætu leiðbeiningarnar því ekki leitt til þess að skattyfirvöldum væri heimilt að víkja frá kröfunum. Ef A teldi sig hafa breytt í samræmi við leiðbeiningarnar og hafa orðið fyrir fjártjóni af þeim sökum benti umboðsmaður honum á að úr því yrði ekki leyst nema fyrir dómstólum.

Umboðsmaður ákvað í kjölfar málsins að rita ríkisskattstjóra bréf og kanna afstöðu hans til þess hvort efni leiðbeininga embættisins um dagpeninga væri nægjanlega skýrt gagnvart framteljendum.



Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 1085/12 - Dómur Hæstaréttar nr. 282/2011 og 4. gr. laga 183/2011 um breytingu á lögum um virðisaukaskatt, með síðari breytingum

Hugsanlegt er að lánveitendur og lántakar þurfi að leiðrétta skatt- og virðisaukaskattskil í kjölfar dóms Hæstaréttar um fjármögnunarleigusamninga. Hægt er að leita til skatta- og lögfræðisviðs Deloitte ef frekari upplýsinga eða aðstoðar við uppgjör er óskað.

Í þessu ákvarðandi bréfi er fjallað um niðurstöðu dóms Hæstaréttar nr. 282/2011 um að sá fjármögnunarleigusamningur sem um var deilt í málinu væri í raun lánessamningur en ekki leigusamningur. Niðurstaða dóms þessa hefur áhrif á framkvæmd laga um tekjuskatt sem og laga um virðisaukaskatt, þar sem líta ber svo á að lántakinn hefði átt að telja samningsandlag til eignar í stað lánveitanda. Jafnframt því hefði lánveitandinn ekki átt að innheimta og skila í ríkissjóð virðisaukaskatti af „leigugreiðslum“ heldur við afhendingu samningsandlags, þar sem lántaki hefði í raun verið að endurgreiða lán, en slíkar greiðslur teldust ekki til skattskyldrar veltu í skilningi laga um virðisaukaskatt. Í bréfinu fjallar ríkisskattstjóri um hvernig standa eigi að leiðréttingum, annars vegar hvað varðar leiðréttingu á skattframtölum, en hins vegar hvað varðar virðisaukaskattskil. Bréf ríkisskattstjóra miðar við að gengið hafi verið frá endurútreikningi á milli samningsaðila. Ef niðurstaða liggur ekki fyrir um útreikning þarf að skoða hvert og eitt tilvik sérstaklega.

Áhrif endurútreiknings á skattframtöl

Dómur Hæstaréttar leiðir af sér endurútreikninga í þeim tilvikum þar sem fjármögnunarleigusamningur telst í raun lánessamningur en ekki leigusamningur. Niðurstaða slíkra útreikninga getur eftir atvikum myndað inneign samningsaðila eða skuld. Verður því ekki hjá því komist að framkvæma leiðréttingar á tekjum og gjöldum í skattframtölum samningsaðila, bæði lántaka og lánveitanda.

Að áliti ríkisskattstjóra eiga leiðréttingar að fara fram í skattframtali fyrir það tekjuár sem endanleg niðurstaða liggur fyrir um endurútreikninginn. Það er ekki fyrr en á því tímamarki sem ljóst er hvort um er að ræða kröfu lánveitanda á hendur lántaka eða öfugt. Ekki skal því taka upp skattframtalsskil síðari ára.

Ríkisskattstjóri telur að það megi í hagræðingarskyni fallast á að leiðréttingar í skattframtölum samningsaðila verði gerðar á þann hátt að einungis verði tekið mið að niðurstöðufjárhæð samkvæmt endurgerðum reikningi. Þannig myndu báðir aðilar miða færslur í skattframtölum sínum við endanlega niðurstöðu úr endurreikningi og færa eftir atvikum til tekna, gjalda, eigna og skulda, í stað þess að leiða sérstaklega fram bókfært verð að teknu tilliti til fyrninga. Ef svo fer að samningar takist á milli fyrrum leigusala og lántaka um að halda samningssambandinu áfram undir réttum formerkjum, þá mun endurreikningur væntanlega einungis helgast af þeim breytingum sem verða þegar ekki er lengur tekið mið af gengisbreytingum við ákvörðun á leigufjárhæð. Hvernig sem uppgjör fer fram milli aðila við slíkar aðstæður verður að gera viðeigandi tekju- og gjaldfærslur í skattframtölum þegar endurreikningur liggur fyrir og eftir atvikum í gegnum leigugreiðslur á síðari stigum ef niðurstaðan er sú að þær breytist án annarra leiðréttinga.

Leiðrétting virðisaukaskattsskila

Til að bregðast við dómi Hæstaréttar var samþykkt bráðabirgðarákvæði við virðisaukaskattslögin. Ákvæðið kveður á um að hvorki þurfi að leiðrétta virðisaukaskattskil lántakans né lánveitandans í þeim tilvikum sem lántakinn hefur fært virðisaukaskattinn til innskatts í samræmi við 16. gr. laga um virðisaukaskatt. Ef virðisaukaskattur hefur ekki verið færður til innskatts skal leiðrétting fara fram í einu lagi á því uppgjörstímabili þegar endurútreikningur lánafyrirtækis liggur fyrir.

Að áliti ríkisskattstjóra ber lánveitanda, þegar endurútreikningur liggur fyrir, í þeim tilvikum þar sem lántaka hafa ekki verið gerðir reikningar sem samsvara heildarandvirði samningsandlagsins, að gefa út reikning fyrir mismuninum auk virðisaukaskatts af þeirri fjárhæð miðað við það skatthlutfall sem í gildi var þegar samningur var gerður, þ.e. af stofnverði samningsandlags auk virðisaukaskatts en að frádregnum áður útgefnum reikningum og virðisaukaskatti samkvæmt þeim.

Er með þeim hætti innheimtur mismunur á þegar greiddum virðisaukaskatti og þeim virðisaukaskatti sem hefði borið að innheimta við afhendingu eða sölu samningsandlags á því tímabili þegar endurútreikningur liggur fyrir. Ef lántaka hafi verið gerðir reikningar að hærri fjárhæð en sem nemur upphaflegu verði samningsandlagi skal ekki gefa út kreditreikning vegna hennar heldur leiðrétta færslur á grundvelli uppgjörs á milli aðila, þ.e. leiðrétta annars vegar áður gjaldfærðan kostnað lántaka og hins vegar áður tekjufærða þjónustu lánveitanda. Leiðrétting á virðisaukaskattskilum þegar vanskil eru fyrir hendi eða lántaki nýtur ekki innskattsfrádráttar.

Í þeim tilvikum sem lántaki í virðisaukaskattskyldum rekstri er í vanskilum en hefur ekki verið tekinn til gjaldprotaskipta verður að áliti ríkisskattstjóra að telja að lánafyrirtækið hafi heimild til að draga frá í uppgjöri vegna gengismunar þær kröfur sem eru útstandandi og þar með einnig þann hluta sem teldist með í virðisaukaskattskilum lánveitanda til ríkissjóðs á þeim tíma sem lántaki var í vanskilum. Er með þessu átt við að heimilt sé að skuldajafna niðurstöðu endurútreiknings upp í vangoldinn virðisaukaskatt. Lántaka sem ekki hefði nýtt sér innskattsrétt vegna viðskiptanna yrði heimilt við þessar aðstæður að gera það á því tímabili sem endurútreikningur fer fram og þá miðað við alla áður útgefna reikninga.

Ef ekki næst niðurstaða milli samningsaðila um uppgjör viðskiptanna þá er lánveitanda heimilt á grundvelli afdráttarlausrar yfirlýsingar endurskoðanda eða bókara lántaka um að innskattur hafi ekki verið færður, að bakfæra útskatt, ef virðisaukaskattur samkvæmt útgefnum reikningum er umfram fjárhæð virðisaukaskatts af upphaflegri samningsfjárhæð.

Við þær aðstæður þar sem lántaki sem ekki nýtur innskattsréttar er í vanskilum en hefur ekki verið tekinn til gjaldþrotaskipta er tvennt í stöðunni að mati ríkisskattstjóra. Annars vegar þarf að leiðrétta virðisaukaskattskil eftir stöðu samningssambands aðila og hins vegar að framkvæma endurútreikning vegna gengistryggingar. Ef sú staða er uppi að leigutaka ber ekki að standa skil á virðisaukaskatti skal lánaþyrirtæki endurgreiða þann virðisaukaskatt sem oftekinn hefur verið og jafnframt leiðrétta virðisaukaskattskylda veltu til samræmis við þann virðisaukaskatt sem staðið hefur verið skil á.

Frekari upplýsingar

Vinsamlega hafið samband ef óskað er eftir frekari upplýsingum.

Ábyrgðaraðili:

Vala Valtýsdóttir,
yfirmaður skatta- og lögfræðisviðs 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 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 182,000 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.

