

## Punkturinn 4.tbl. 3.árg. 2012 - Fréttabréf um skattamál

Í þessum Punkti er farið ítarlega yfir dóm Héraðsdóms Reykjavíkur í máli E-4614/2011 þar sem tekist var á um vaxtafrádrátt vegna samruna. Þar kemur m.a. fram að niðurstaðan sé illskiljanleg í ljósi þess málflutnings sem fram fór. Ekki liggur fyrir hvort málinu verði áfrýjað.

Einnig er gerð stuttlega grein fyrir þremur dómum Hæstaréttar og ákvarðandi bréfum RSK.

Um leið og við óskum öllum ánægjulegs sumars minnum við á að Skatta- og lögfræðisvið Deloitte er ávallt reiðubúið að aðstoða ef spurningar vakna.

- **Ályktun Héraðsdóms um að hafna frádrætti vegna þess að grundvöllur frádráttarins hafi brostið þar sem lánið hefði nýst til eignaaukningar móðurfélags og mætti því ekki leyfa frádrátt á vöxtunum hjá sameinuðu félagi er illskiljanleg.** Sjá nánar dóm Héraðsdóms Reykjavíkur í máli nr. E-4614/2011 á bls. 2.
- **Lánssamningur talinn lögmætt erlent lán á þeim forsendum helstum að samningsskyldur aðila voru efndar í erlendri mynt, þ.e. lánið greitt út í erlendri mynt og afborganir sem og vaxtagreiðslur fóru einnig fram í erlendri mynt.** Sjá nánar dóm Hæstaréttar í máli nr. 3/2012 á bls. 3.
- **Fjármögnunarleigusamningur talinn vera leigusamningur en ekki lánssamningur þar sem stöðluð ákvæði samningsins voru skýr og áttu einungis við um fjármögnunarleigusamninga. Einnig var ósannað að samið hefði verið um að leigutaki myndi eignast hið leigða gegn ákveðinni greiðslu við lok leigutímans.** Sjá nánar dóm Hæstaréttar nr. 652/2011 á bls. 4.
- **Eignarhlutir í samlagsfélagi eru framtalsskyldir. Við ákvörðun á stofni til auðlegðarskatts skal miða við markaðsverð hluta eða hlutdeild eigandans í skattalegu eigin fé félagsins.** Sjá nánar ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 3/12 á bls. 4.
- **Verið að skerpa á ákvæðum til varnar því að fjármálakerfi séu notuð til að þvætta fé og fjármagna hryðjuverk.** Sjá nánar lög nr. 41/2012 um breytingar á lögum nr. 64/2006 á bls. 4.
- **Endurútreikningur felur í sér umbreytingu láns með gengisviðmiðun í hefðbundið vaxtaberandi lán í íslenskum krónum. Ákvæði laga um gengismun eiga því ekki við.** Sjá nánar ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 2/12 á bls. 5.
- **Í þeim tilvikum þar sem keypt er aflahlutdeild og því fylgir óveitt aflamark er heimilt að gjaldfæra aflamarkið í skattskilum.** Sjá nánar dóm Hæstaréttar í máli nr. 263/2011 á bls. 5.



## Héraðsdómur Reykjavíkur í máli nr. E-4614/2011 - Toyota á Íslandi gegn íslenska ríkinu

*Ályktun dómsins um að hafna vaxtafrádrætti vegna þess að grundvöllur frádráttarins hafi brostið þar sem lánið hefði nýst til eigna- aukningar Smáeyjar, móðurfélags Bergeyjar, og mætti því ekki leyfa frádrátt á vöxtunum hjá Toyota, er illskiljanleg.*

Þann 13. júní s.l. var í Héraðsdómi Reykjavíkur kveðinn upp dómur í máli Toyota á Íslandi ehf. (Toyota) gegn íslenska ríkinu. Málið var höfðað af Toyota þann 30. nóvember 2011 til ógildingar á úrskurði ríkisskattstjóra frá 17. nóvember 2010 og endurgreiðslu á viðbótar- álagningu á félagið að fjárhæð kr. 93.883.196, auk vaxta. Til vara var krafist niðurfellingar og endurgreiðslu vegna 25% álags sem ríkisskattstjóri hafði beitt við endurákvörðun sína.

Einkahlutafélagið Bergey var stofnað 7. desember 2005 og var tilgangur félagsins m.a. kaup, sala og eignarhald á verðbréfum og skyldur rekstur. Félagið varð 100% dótturfélag Smáeyjar ehf., félags í eigu Magnúsar Kristinssonar og eiginkonu hans. Þann 22. desember 2005 keypti Bergey allt hlutafé í P. Samúelssyni hf. (síðar var því nafni breytt Toyota á Íslandi) fyrir 5.600.000.000 króna, sem félagið fjármagnaði annars vegar með 2.350.000.000 króna hlutafjárukningu og 3.250.000.000 króna láni sem félagið fékk frá Landsbanka Íslands. Í kjölfarið hófst samrunaferill milli Bergeyjar ehf. og P. Samúelssonar hf. sem lauk með því að síðarnefnda félagið tók það fyrrnefnda yfir. Hlaut hluthafinn í Bergey eingöngu hluti í P. Samúelssyni í skiptum fyrir hluti sína í Bergey. Sameiningin var miðuð við 1. september 2005 og gekk hún í garð á árinu 2006 og var samþykkt á hluthafafundum í báðum félögnum 11. apríl 2006. Við samrunann fluttust skuldir Bergeyjar yfir til Toyota sem nýtti sér vaxtafrádrátt vegna þeirra í framtölum sínum gjaldárin 2006 og 2007.

Þann 27. febrúar 2008 gerði ríkisskattstjóri athugasemdir við stefnanda varðandi vaxtafrádráttinn og skuldsetninguna sem hann taldi varða við 104. grein laga nr. 2/1995 um hlutafélög. Í frekari athugasemdum í framhaldinu hélt ríkisskattstjóri því fram að vextir af láninu sem Bergey tók til að greiða fyrir hlutabréfin í P. Samúelssyni gætu ekki talist frádráttarbær rekstrarkostnaður hjá stefnda,

sbr. 31. gr. tskl. Þá hélt ríkisskattstjóri því fram að eini tilgangurinn með stofnun Bergeyjar hefði verið að koma láninu og vöxtum af því yfir í Toyota til þess að nýta þar vaxtafrádráttinn. Í frumvarpi að lögum nr. 128/2009 gerði fjármálaráðherra tillögu um að vaxtagjöld af skuldum sem færðust yfir við skuldsettar yfirtökur, eins og um var að ræða í máli Toyota, teldust ekki til rekstrarkostnaðar. Alþingi féllst ekki á þá tillögu. Með úrskurði sínum dags. 17. nóvember 2010 hafnaði ríkisskattstjóri umræddum vaxtafrádrætti og hratt endurákvörðun sinni í framkvæmd.

Stefnandi mótmælti því að hann hefði brotið gegn 104. gr. laga nr. 2/1995. Þá taldi hann liðinn þann 2ja ára frest sem ríkisskattstjóri hefði til endurákvörðunar skatta hans, sbr. 2. mgr. 97. gr. tskl. Þá taldi stefnandi að um afturvirka framkvæmd væri að ræða þar eð óumdeilt hafi verið um árábil að vaxtagjöld væru frádráttarbær við skuldsetta yfirtöku og öfugan samruna. Þá byggði stefnandi á því að samruni félaganna uppfyllti skilyrði 1. mgr. 51. gr. tskl. og hefði stefnandi því tekið við öllum skattalegum réttindum og skyldum Bergeyjar, félagsins sem slitið var, þ.á.m. réttinum til frádráttar vaxtagjalda samkvæmt 1. tl. 1. mgr. sömu laga. Stefnandi byggði mótmæli sín gegn niðurfellingu vaxtafrádráttarins aðallega á eftirfarandi máls- ástæðum. Í fyrsta lagi benti hann á að eftir lögtöku 1. tl. 31. gr. laga nr. 40/1978 um tekjuskatt og eignarskatt væri ljóst það væri ekki skilyrði fyrir frádráttarbærni vaxta hjá lögaðilum að þeir væru af skuldum sem beinlínis stöfuðu af atvinnu eða rekstri eins og ríkisskattstjóri héldi fram, sbr. það að vaxtagjöld væru ekki flokkuð undir rekstrargjöld í reikningsskilum, sbr. t.d. 12. gr. rgl. nr. 696/1996 um framsetningu og innihald ársreikninga og samstæðureikninga. Í öðru lagi byggði stefnandi á því að jafnvel þó svo að talið yrði að það væri skilyrði fyrir frádráttarbærni vaxta lögaðila að þeir tengdust atvinnurekstri hans, þá uppfyllti stefnandi allt að einu þau skilyrði. Tilgangur Bergeyjar væri m.a. kaup og eignarhald á hlutabréfum og annar skyldur rekstur. Bergey hefði keypt öll hlutabréfin í P. Samúelsson hf. og fjármagnað þau kaup að hluta með láni frá Landsbankanum. Þetta lán gæti því ekki verið meira í tengslum við rekstur Bergeyjar og væru vextirnir því frádráttarbærir að fullu hjá Bergey. Með vísan til þess að vextirnir væru frádráttarbærir hjá Bergey samkvæmt annarri hvorri málsástæðunni og samruni félaganna hefði verið löglegur samkvæmt lögum um

hlutafélög og tekjuskatt, taldi stefnandi með vísan til lokamálsgreinar 1. mgr. 51. gr. síðast nefndra laga að Toyota hefði tekið við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum Bergeyjar, þess félags sem slitið var, þar á meðal réttindum síðast nefnds félags til að draga frá hin umþrættu vaxtagjöld.

Þeirri fullyrðingu ríkisskattstjóra á úrskurði sínum um að Bergey hafi einungis verið stofnað til þess að geta komið láninu frá Landsbankanum og þar með vöxtum af þeim inn í Toyota á Íslandi ehf. var sérstaklega mótmælt af stefnanda. Stefnandi, eða þeir sem til hans stofnuðu, hefðu auðveldlega getað fengið frádrátt vegna vaxtakostnaðar af láninu í tengslum við kaup P. Samúelssonar hf. á fleiri en einn hátt annan en valinn var. Til dæmis hefði Bjargey ehf. getað keypt P. Samúelsson hf., sleppt samrunanum og farið fram á samsköttun milli Bjargeyjar og P. Samúelssonar samkvæmt 55. gr. tskl. en það virtist ríkisskattstjóri hafa getað samþykkt.

Stefndi hélt því m.a. fram að láninu frá Landsbankanum hefði ekki verið varið til kaupa á eignum sem nýta átti til tekjuöflunar í rekstrinum og því væru vextir af því ekki frádráttarbær rekstrarkostnaður. Stefnandi hélt því fram í þessu sambandi að í 1. tl. 31. gr. tskl., sbr. 49. gr. s.l., felist sú almenna regla að rekstrarkostnaður sem draga megi frá tekjum í atvinnurekstri skuli vera tengdur atvinnurekstri og tekjuöflun á árinu, þ.e. á sama ári og gjöldin falla til. Þá byggði stefndi á því að allar ráðstafanir stefnanda og móðurfélagsins Smáeyjar hafi verið ein heildstæð aðgerð sem hafi haft þann eina tilgang að koma láni sem tekið var til kaupanna og vöxtum af því inn í stefnanda. Þá mótmælti stefndi því að vaxtakostnaður af láninu frá Landsbankanum hljóti að vera frádráttarbær hjá stefnanda þar sem hann hafi verið frádráttarbær hjá Bergey. Það sé ekki tilgangur 51. gr. að gera hlutafélögum kleift að kaupa frádráttarlíði annarra félaga og við samruna breytist forsendur fyrir því að gjöld séu frádráttarbær.

Í niðurstöðu sinni kemst dómurinn að því 104. gr. hlutafélagalaga sem ríkisskattstjóri hafði vísað til varði ekki beint úrlausnarefni málsins, þannig að hann taldi að ekki þyrfti að fjalla um hana; hún skipti ekki máli þar sem ekki sé fjallað um skattlagningu í greininni. Þá taldi dómurinn ekki að meðferð Alþingis á frumvarpi til laga nr. 128/2009 fæli í sér bindandi fyrirmæli til dómstóla um úrlausn málsins. Tveggja ára reglan ætti ekki við samkvæmt mati dómsins.

Dómurinn sló því föstu að niðurstaða málsins réðist ekki af því hvort samruni félaganna hefði verið lögmætur eða ekki, enda væri ekki deilt um það í málinu. Þá komst dómurinn að þeirri niðurstöðu að Bergey hefði verið heimill umþrættur vaxtafrádráttur samkvæmt tskl., ef samruninn hefði ekki orðið, þar sem eðlilegt samhengi hefði verið milli tekna og frádráttarliða við skattskil. Vísaði hann í þessu sambandi til 2. mgr. 29. gr. tskl. sem geri það að skilyrði að vaxtagjöldin gangi til að afla tekna. Þá hafnaði hann þeirri málsástæðu stefnanda að vextir væru frádráttarbærir án tillits til þess hvort þeir væru af skuldum sem beinlínis stöfuðu af atvinnu eða rekstri. Dómurinn féllst á þá málsástæðu stefnda er snertir 51. gr. tskl. um að við sameiningu Bergeyjar ehf. við P. Samúelsson hf. hafi grundvöllur frádráttarins brostið, enda hefði staðan þá orðið sú að lánið nýttist til eignaaukningar Smáeyjar ehf., enda þótt félagið sem keypt hefði verið, þ.e. P. Samúelsson hf., greiddi afborganir og vexti. Hefði síðast nefnda félaginu, þ.e. stefnanda, verið með öllu óheimilt að reikna vaxtagreiðslur af láninu til frádráttar tekjum sínum. Dómarinn tók það sérstaklega fram að líta yrði á ráðstafanir þær sem gerðar voru sem eina heild þegar skattskil væru skoðuð, en ekki væri heimilt að afmarka þær í þætti. Þá taldi dómurinn að ekki yrði leyst úr því í þessu máli hvort vextirnir hefðu verið frádráttarbærir ef félögin hefðu ekki verið sameinuð heldur samsköttuð, enda skipti það að mati hans ekki máli hvort það hefði verið hagkvæmara fyrir þau að sameinast eða ekki. Loks taldi dómurinn það ósannað að í framkvæmd hafi skapast bindandi venja um úrlausn þess atriðis sem deilt var um.

Varðandi álag staðfesti dómurinn álagsbeitingu ríkisskattstjóra með þeim ummælum að vegna þess að afla hefði þurft frekari gagna en lágu fyrir í framtali til að séð yrði hvernig umrædd skuld stefnanda hafði stofnast og stefnandi hefði orðið skuldbundinn til greiðslu hennar, hafi verið brýn ástæða til að beita álagi samkvæmt 2. tl. 108. gr. laga nr. 90/2003.

Samkvæmt þessu var ríkið sýknað af öllum kröfum stefnanda.

## Um dóminn

Haft var eftir ríkisskattstjóra í Fréttablaðinu að líta bæri þannig á að dómurinn marki ákveðna stefnu og væri fordæmisgefandi. Sagt er í blaðinu að fordæmisgildi dómsins gæti kostað milljarða og að tugir fyrirtækja hafi fengið sambærilega endurálagningu.

Sú niðurstaða dómsins að Bergey ehf. hefði verið heimilt að draga vextina frá ef samruninn hefði ekki átt sér stað þarf ekki að koma á óvart, en tilvísunin í 2. mgr. 29. grein tskl. er athyglisverð þar sem sérstök ákvæði er að finna um vexti í 1. tl. 31. gr. Fyrst þessi niðurstaða liggur fyrir kemur á óvart að stefnandi sem tók við láninu og vaxtagjöldum þeim sem því fylgdu fékk ekki að draga þau frá í skattskilum sínum eftir að félögin sameinuðust. Það var ekki vegna þess að samruninn hefði verið talinn ólögmætur. Í lokamálslið 51. gr. tskl. er að finna mjög ótvírætt ákvæði sem mælir fyrir um það að við samruna hlutafélaga skuli það félag sem við tekur, taka við öllum skattaréttarlegum skyldum þess félags sem slitið var. Samkvæmt þessu ákvæði verður ekki betur séð en að stefnandi hafi átt að eiga ótvíræðan rétt til frádráttar þeirra vaxta sem dómurinn hafði komist að niðurstöðu um að hefðu verið frádráttarbærir hjá Bergey ehf. Regla lokamálsliðar 51. gr. er meginregla, sbr. dóm Hæstaréttar í svokölluðu Samherjamáli nr. 202/2000. Í dóminum kemur fram að lagaákvæði sem fela í sér undantekningu frá slíkri meginreglu, sbr. 54. gr. tskl. um takmörkun yfirfærslu rekstrataps við samruna, yrði að túlka þröngt og skattþegni í vil. Enga slíka undanþágu er að finna í tekjuskattslögum varðandi yfirfærslu á réttindum til vaxtafrádráttar frá því fyrirtæki sem slitið er til þess fyrirtækis sem við tekur.

Ályktun dómsins um að hafna frádrættinum vegna þess að grundvöllur frádráttarins hafi brostið þar sem lánið hefði nýst til eignaaukningar Smáeyjar, móðurfélags Bergeyjar, og mætti því ekki leyfa frádrátt á vöxtunum hjá Toyota er illskiljanleg. Eins og málavextir bera með sér var það Bergey sem tók lánið og nýttist það til eignaaukningar í því félagi og hafði dómurinn komist að þeirri niðurstöðu að Bergey hefði mátt nota vaxtafrádráttinn hefði samruni félaganna ekki orðið, eins og áður er lýst. Þessi afstaða dómsins er einnig í beinni andstöðu við meginregluna um yfirfærslu skattalegra réttinda við samruna.

Stefndi hafði byggt á því að allar ráðstafanir stefnanda og móðurfélagsins Smáeyjar hafi verið ein heildstæð aðgerð sem hafi haft þann eina tilgang að koma láni sem tekið var til kaupanna inn í stefnanda til þess að fá vaxtafrádrátt. Dómurinn tók undir þetta í forsendum sínum. Engu að síður taldi hann ekki skipta máli að skera úr um það í þessu máli hvort vextirnir hefðu verið frádráttarbærir ef félögin hefðu ekki verið sameinuð heldur samsköttuð. Ekki verður annað séð en nauðsynlegt hefði verið að dómurinn tæki á þessu vegna þess að hefði það verið niðurstaða hans að vextirnir hefðu verið frádráttarbærir við samsköttun, hefði það sýnt fram á að sú staðhæfing, sem dómarinn tók undir í niðurstöðu sinni og gerði að sinni, að eini tilgangurinn með samruninum hefði verið að fá hinn umþrætta vaxtafrádrátt inn í stefnanda, Toyota, fengist ekki staðist.

Varðandi rök fyrir 25% álagi eru það nokkur nýmæli að það skipti máli hvort afla hefði þurft gagna utan framtals til þess að ákvarða um hinn umdeilda vaxtafrádrátt, en þessi rök skipta hins vegar öllu máli við ákvörðun á því hvort 2ja ára regla 2. mgr. 97. gr. tskl. eigi við um endurákvörðun skatta.



## Dómur Hæstaréttar nr. 3/2012 - Arion banki hf. gegn Hætti ehf.

*Lánssamningur talinn lögmætt erlent lán á þeim forsendum helstum að samningsskyldur aðila voru efndar í erlendri mynt, þ.e. lánið greitt út í erlendri mynt og afborganir sem og vaxtagreiðslur fóru einnig fram í erlendri mynt.*

Í máli þessu deildu aðilar um hvort lán sem Háttur ehf. hafði tekið hjá Kaupþingi hf. hefði verið í íslenskum krónum bundið við gengi erlendra gjaldmiða með ólögmætum hætti, eða í erlendum myntum.

Í dómnum eru fyrri dómafordæmi réttarins rakin og niðurstaðan sú að lánssamningur sá sem um var deilt í máli þessu væri lán í erlendum myntum og því lögmætt. Að mati Hæstaréttar var umdeildur lánssamningur í veigamiklum atriðum frábrugðin þeim samningum sem teldust með ólögmætum hætti gengistryggðir.

Niðurstöðu sína dregur Hæstiréttur af því að lánsfjárhæðin hefði við útborgun verið lögð inn á gjaldeyrisreikninga lántaka í þeim erlendu myntum sem lánssamningurinn kvað á um.



Greiðsla vaxta og afborgana af láninu hafi einnig farið fram í erlendri mynt. Samningsaðilar efndu því skyldur sínar samkvæmt lánssamningnum með því að fjárhæðir í erlendum gjaldmiðlum skiptu um hendur. Skipti ekki máli að lánsfjárhæðin var tilgreind sem jafnvirði ákveðinnar fjárhæðar í íslenskri mynt og að hvergi hafi fjárhæðin verið tilgreind í erlendri mynt, heldur aðeins í hlutföllum þeirra gjaldmiðla sem lánið samanstóð af, með miðun við virði gengi íslensku krónunnar á tilteknum degi.

Að mati Hæstaréttar gaf heiti lánsamningsins „lánssamningur í erlendum myntum“ einnig til kynna að um lán í erlendum myntum væri að ræða.

### Dómur Hæstaréttar nr. 652/2011 - Lýsing hf. gegn Smákrönum ehf.

*Fjármögnunarleigusamningur talinn vera leigusamningur en ekki lánssamningur þar sem stöðluð ákvæði samningsins voru skýr og áttu einungis við um fjármögnunarleigusamninga. Einnig var ósannað að samið hefði verið um að leigutaki myndi eignast hið leigða gegn ákveðinni greiðslu við lok leigutímans.*

Í máli þessu var deilt um það hvort fjármögnunarleigusamningur sem aðilar höfðu gert sín á milli teldist í raun lánssamningur í stað leigusamnings og því með ólógæmum hætti tengdur við gengi erlendra gjaldmiðla. Niðurstaða Hæstaréttar í málinu var sú að um leigusamning var að ræða, en ekki lánssamning eins og Smákranar ehf. héldu fram.

Forsendur niðurstöðu Hæstaréttar voru þær að umdeildur samningur væri í ýmsum atriðum frábrugðin þeim samningi sem Hæstiréttur fjallaði um í máli nr. 282/2011. Í því máli var niðurstaðan sú að um lánssamning hefði verið að ræða sem klæddur hefði verið í búning leigusamnings. Í þeim samningi sem Hæstiréttur dæmdi um í þessu máli væru samningsákvæði skýr og ættu eingöngu við um fjármögnunarleigusamninga. Þá væri í samningnum fjallað um leigu og Lýsing hf. ítrekað nefnt leigusali. Það meginatriði skyldi þó þennan samning frá fyrra dómafordæmi að ósannað var að samið hefði verið um að Smákranar myndu eignast hið leigða gegn ákveðinni greiðslu í lok leigutímans. Lá því ekki annað fyrir en að á því tímamarki stofnist til ótímabundins leigumála gegn verulega

lægra gjaldi, sem Smákrönum ehf. væri heimilt að segja upp með eins mánaðar fyrirvara, ásamt því að skila hinu leigða, eins og nánar var mælt fyrir um í samningnum. Niðurstaðan var, að annað væri ekki leitt í ljós en að samningurinn væri um fjármögnunarleigu, eins og heiti hans benti til. Kæmu því lög nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu ekki í veg fyrir að aðilar semdu svo um að leigugjald í viðskiptum þeirra tæki mið af breytingum á gengi erlendra gjaldmiðla.

### Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 3/12 - Eignafærsla á eignarhlut í sameignarfélagi í stofni til auðlegðarskatts

*Eignarhlutir í samlagsfélagi eru framtalsskyldir. Við ákvörðun á stofni til auðlegðarskatts skal miða við markaðsverð hluta eða hlutdeild eigandans í skattalegu eigin fé félagsins.*

Í bréfi ríkisskattstjóra er fyrirspurn svarað um það álitaefni hvort telja eigi til auðlegðarskatts eignarhlut í samlagsfélagi og hvernig slíkan eignarhlut eigi að telja fram. Fyrirspyrjandi tekur fram að samkvæmt félagssamningi er samlagsaðila og félagsaðila óheimilt að selja, veðsetja eða ráðstafa eignarhlut sínum með öðrum hætti nema með samþykki allra eigenda. Af þeim sökum megi draga í efa að eignarhlutirnir hafi fjárhagslegt gildi og eigi að vera framtalsskyldir.

Í svari ríkisskattstjóra kemur fram að sömu reglur gildi um eignfærslu á eignarhlut í samlagsfélagi og í sameignarfélagi. Eigandi í samlagsfélagi skal því eignfæra stofnfé sitt á framtali og skiptir þar ekki máli hvort félagsmaðurinn beri ótakmarkaða ábyrgð á fjárskuldbindingum samlagsfélagsins eða ekki.

Fyrirspurn um á hvaða verði beri að telja eignarhlutinn fram, vísar ríkisskattstjóri til 2. mgr. b-liðar XXXIII bráðabirgðaákvæðis tskl. Af ákvæðinu megi leiða að reglan sé sú, að félög skuli telja fram til eignar markaðsverð eða eftir atvikum skattalegt bókfært verð eigin fjár í öðru félagi. Með vísan í 2. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga um tekjuskatt er sérstaklega áréttað að reglan nái einnig til samlagsfélaga og sameignarfélaga. Hlutfélag sem á í samlagsfélagi skal því eignfæra hlutdeild sína í skattalegu eigin fé sameignarfélagsins. Þannig er tryggt að fullt verðmæti eignarhlutarins sem hlutfélagið á í samlagsfélaginu skili sér inn á framtöl manna sem eru hluthafar í fyrrnefndu félagi. Verði því að álykta að

eignarhlutur í samlagsfélagi eigi að eignfærast á markaðsverði eða skattalegu eigin fé hvort sem maður á í félaginu beint eða óbeint í gegnum hlutfélag. Mat ríkisskattstjóra er því að við ákvörðun á stofni til auðlegðarskatts skuli eignfærsla í samlagsfélagi miðast við markaðsverð eða hlutdeild eigandans í skattalegu eigin fé félagsins.

Ríkisskattstjóri fellst ekki á þá röksemd fyrirspyrjanda að eignarhlutir í samlagsfélagi séu ekki framtalsskyldir þar sem óvíst sé um fjárhagslegt gildi á grundvelli þeirra forsenda sem að framan greindir. Takmarkanir á heimild til sölu eignarhluta í hlutfélagi hafa ekki orðið til þess að hluthöfum hafi ekki borið að eignfæra hlutabréf í félaginu á framtali sínu. Þá vísar ríkisskattstjóri til þess að algengt var að samþykki stjórnar sparisjóðs þyrfti fyrir framsali stofnfjár í sparisjóðum en stofnfjäreigendum bar eigi að síður að eignfæra bréfin á framtali sínu. Að auki leiða takmarkanir á heimild til sölu hlutabréfa í samþykktum hlutfélags ekki til undanþágu frá skyldu til eignfærslu þeirra á framtali hluthafa.

Í bréfinu fjallar ríkisskattstjóri einnig um það álitaefni hvort telja megi til skulda félagsins, sem dragast frá eignum þess, reiknaðan tekjuskatt félagsins vegna tekna viðkomandi reikningsárs. Í þessu sambandi vísar ríkisskattstjóri til 75. gr. tskl. í 2. málslið greinarinnar komi fram að til skulda teljist öll opinber gjöld er varða viðkomandi reikningsár, þó ekki þau gjöld sem lögð eru á tekjur á næsta ári eftir lok reikningsárs. Með vísan til þessa er það álit ríkisskattstjóra að við ákvörðun á auðlegðarskatti sé óheimilt að draga frá reiknaðan tekjuskatt félags vegna tekna viðkomandi reikningsárs.

### Lög nr. 41/2012 um breytingar á lögum nr. 64/2006 um aðgerðir gegn peningaþvætti og fjármögnun hryðjuverka

*Verið að skerpa á ákvæðum til varnar því að fjármálakerfi séu notuð til að þvætta fé og fjármagna hryðjuverka.*

Breytingarnar sem fram koma í þessum breytingarlögum eru með hliðsjón af ýmsum athugasemdum sem alþjóðlegur framkvæmdahópur á þessu sviði, FATF (e. Financial Action Task Force on Measures against Money Laundering and Terrorist Financing), hefur komið á framfæri við íslensk stjórnvöld á undanföllum árum.

FATF-hópurinn vinnur að aðgerðum er miða að því að koma í veg fyrir að fjármálakerfi séu notuð til að þvætta fé og fjármagna hryðjuverk. Hópurinn hefur verið starfandi frá árinu 1989 en Ísland hefur verið í samstarfi við hann síðustu tuttugu árin og er skuldbundið til að samræma löggjöf sína og starfsreglur tilmælum FATF.

Breytingarnar varða skilgreiningu á raunverulegum eiganda reksturs og ákvæði um könnun á áreiðanleika upplýsinga um viðskiptamenn. Auk þess er breyting á viðurlagaákvæði laganna sem segir að heimilt er að beita framkvæmdastjóra eða aðra aðila sem stjórna daglegum rekstri lögaðila viðurlögum. Að auki er nú skilgreint sérstaklega hvaða skilríki geta talist vera viðurkennd persónuskilríki í skilningi laganna og að rafræn skilríki skuli falla þar undir, sem uppfylla skilyrði laga um rafrænar undirskriftir. Almennt er gengið út frá þeirri meginreglu að gild persónuskilríki eru þau sem gefin eru út af stjórnvöldum og viðurkennd af stjórnvöldum, svo sem vegabréf, ökuskirteini og nafnskirteini sem gefin eru út af Þjóðskrár Íslands.

### Ákvarðandi bréf RSK nr. 2/12 - Gengistryggð lán - endurútreikningur - eftirgjöf

*Endurútreikningur felur í sér umbreytingu láns með gengisviðmiðun í hefðbundið vaxtaberandi lán í íslenskum krónum. Ákvæði laga um gengismun eiga því ekki við.*

Í ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra frá 11. maí s.l. nr. 2/12 fólst svar við fyrirspurn þar sem óskað var eftir túlkun ríkisskattstjóra á því hvernig fara bæri með gengismun í samræmi við ákvæði laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, þegar um væri að ræða gengistryggð lán sem hefðu verið endurútreiknuð. Sett voru fram þrjú dæmi.

„Í fyrsta dæminu er sett upp tilvik þar sem fyrirtæki hafði tekið ólöglegt gengistryggð lán á árinu 2007 og fært til bókar ár hvert gengishagnað eða eftir atvikum gengistap í samræmi við ákvæði laga. Við endurútreikning 1. október 2011 hafi lán lækkað um 300 kr. Gengismunur ársins hafi numið 200 kr. Óskað er svara við því hvort félagið beri að líta svo á að endurútreikningurinn teljist einnig gengismunur og gengishagnaður félagsins næmi því 100 kr. sem dreifa bæri á 3 ár eða hvort ákvæði tekjuskattslaga um gengismun vikju fyrir bráðabirgðaákvæðum XXXVI og XLIV.

*Í dæmi tvö er miðað við að félag hafi einnig tekið ólöglegt gengistryggð lán að fjárhæð 1.000 kr. Staða þess í ársbyrjun 2011 hafi verið 1.600 kr. en 1.700 kr. 1. desember s.á. miðað við gengi. Ekkert hafi verið greitt af láninu á árinu. Gengistap á tímabilinu hafi því numið 100 kr. Staða lánsins eftir endurútreikning 1. desember hafi verið 1.200 kr. Breytingin frá 1. janúar sé því 400 kr. en 500 kr. 1. desember. Óskað er svara við því hvernig fara skuli með þessar 100 kr. sem sé meint gengistap tímabilsins 1. janúar 2011 til 1. desember sama ár. Spurt er hvort rétt sé að dreifa því á 3 ár eða hvort líta megi svo á að 400 kr. hafi verið leiðréttar og beri að tekjufæra í samræmi við svar við fyrstu spurningunni eða hvort ákvæði laga um tekjuskatt um gengismun viki fyrir bráðabirgðaákvæðum XXXVI og XLIV.*

*Í þriðja dæminu er gengið út frá því að félag hafi fengið eftirgjöf á lögmatu gengistryggðu láni á árinu 2011. Spurningin sé hvort gengismunur teljist hluti af eftirgjöf á því ári og farið sé með hann samkvæmt bráðabirgðaákvæðum XXXVI og XLIV eða hvort hann dreifist á 3 ár í samræmi við ákvæði 5. tölul. 8. gr. og 4. tölul. 49. gr. laga um tekjuskatt.*

Í tilefni af fyrirspurninni tekur ríkisskattstjóri eftirfarandi fram:

*Fyrstu tvö álitæfni fyrirspurnarinnar lúta að endurútreikningi ólögmatra gengistryggðra lána. Um slíkt lán fer eftir ákvæði 8. tölul. bráðabirgðaákvæðis XXXVI. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Í lokamálslið ákvæðisins kemur fram að ef breytingar eru gerðar á upp-reiknuðum eftirstöðvum lána í samræmi við ákvæðið, beri rekstraraðila að leiðrétta áður gjaldfærðan fjármagnskostnað til samræmis. Í ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra, dags. 28. mars 2011 (tilv. T-ákv. 11-06) er fjallað um það hvernig slíkri leiðréttingu skuli hagað í framkvæmd. Er þar við það miðað að leiðrétting sé færð á skattframtal þess árs þegar endurútreikningur lánanna fer fram, enda liggja ekki fyrir en á þeim tíma að hve miklu leyti kostnaður hefur verið offærður miðað við nýja stöðu lánsins. Niðurstaða leiðréttingarinnar á að fela í sér að eingöngu sá fjármagnskostnaður sé gjaldfærður sem hefði fallið til hefðu skilmálar lánsins frá upphafi verið í samræmi við þá lánaskilmála sem endurútreikningur byggir á. Líta ber þannig til gjaldfærðs fjármagnskostnaðar frá lántöku-degi til þess dags þegar endurútreikningur fer fram og heildargjaldfærsla á láninu frá*

*upphafi leiðrétt til samræmis við fjármagnskostnað samkvæmt hinum nýju forsendum. Endurútreikningur felur í sér umbreytingu láns með gengisviðmiðun í hefðbundið vaxtaberandi lán í íslenskum krónum. Ákvæði laga um gengismun eiga því ekki við. Leiðir það meðal annars til þess að hafi gengismunur verið tekju- eða gjaldfærður í samræmi við 5. tölul. 1. mgr. 8. gr. eða 4. tölul. 1. mgr. 49. gr. laga nr. 90/2003, skal taka tillit til þess við leiðréttingu á heildarfjármagnskostnaði og það sem eftir stendur leiðrétt á þann hátt á því ári sem endurútreikningur fer fram.*

*Hvað varðar þriðja og síðasta álitæfni fyrirspurnarinnar skal tekið fram að ákvæði laganna um tekjufærslu eftirgjafa skulda nær til heildarfjárhæðar eftirgjafar óháð því hvernig hún er samsett, þ.e. hvort um er að ræða höfuðstól, vexti, verðbætur eða gengismun.“*

### Dómur Hæstaréttar frá 26. apríl 2012, í máli nr. 263/2011, Íslenska ríkið gegn Dóra ehf.

*Í þeim tilvikum þar sem keypt er aflahlutdeild og því fylgir óveitt aflamark er heimilt að gjaldfæra aflamarkið í skattskilum.*

Dóri ehf. höfðaði mál gegn ríkissjóði og krafðist ógildingar á úrskurði skattstjóra Reykjanes-sumdæmis þess efnis, að félaginu hefði ekki verið heimilt að telja kaupverð aflamarks fram til tekjuskatts sem frádráttarbæran rekstrar-kostnað.

Úrskurður skattstjóra byggði á því að kaup Dóra ehf. á aflamarki hefðu verið hluti af kaupum félagsins á aflahlutdeild og að fella bæri viðskiptin í heild undir 1. mgr. 48. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Dómurinn fjallaði nokkuð um framangreint ákvæði og sagði m.a.: „Lögskýringargögn, sem varpa ljósi á tilurð og tilgang ákvæðisins, gefa að mati dómsins enn fremur til kynna að rétt sé að gera greinarmun á aflamarki og aflahlutdeild við skýringu á ákvæðinu jafnvel þó að kaup á þessum veiðiheimildum fari fram í einu lagi.“

Eins og rakið hefur verið þá samrýmist sá skilningur enn fremur betur ákvæðum laga nr. 116/2006 um stjórn fiskveiða en sú túlkun á 1. mgr. 48. gr. laga nr. 90/2003 sem lögð var til grundvallar í úrskurði skattstjórans. Það er því niðurstaða dómsins að það bann sem felst í ákvæðinu nái aðeins til stofnkostnaðar við kaup á aflahlutdeild en ekki til þess kostnaðar sem hlýst af því að kaupa á sama tíma það aflamark sem úthlutað hefur verið á grundvelli aflahlutdeildarinnar en er óveitt á kaupdegi.“

Með þessum orðum taldi dómurinn að lagastoð brýsti hjá skattstjóra og felldi úrskurðinn úr gildi.

### 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](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 195,000 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.

