

Punkturinn 6.tbl. 4.árg. 2013 - Fréttabréf um skattamál

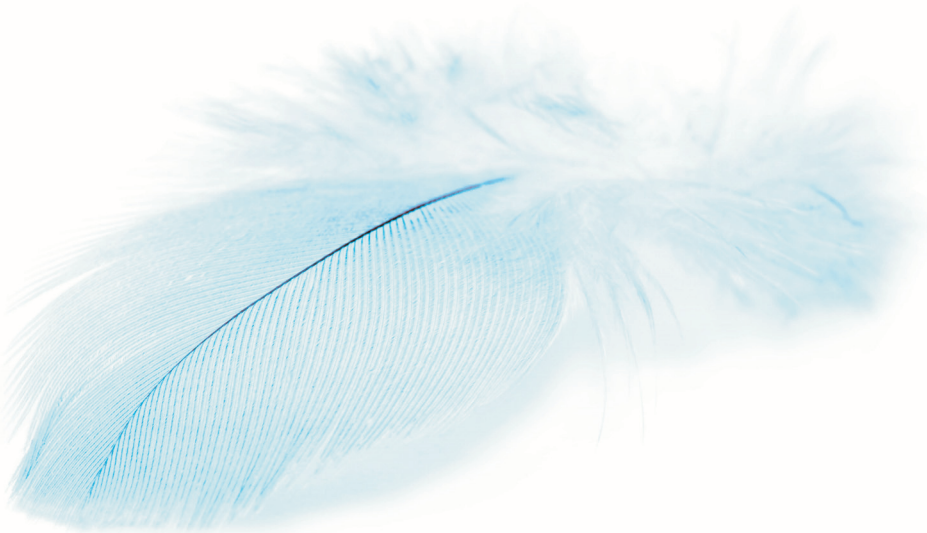
Í þessu tölublaði Punktsins, fréttabréfi Skatta- og lögfræðisviðs Deloitte, verður fjallað um nokkra nýlega úrskurði yfirsattanevndar er varða álitaefni tengd úthlutun arðs af yfirverðsreikningi og beitingu skattýfirvalda á hinni svokölluðu CFC reglu. Þá verður fjallað um ákvarðandi bréf Ríkisskattstjóra nr. 2/2013 sem ritað er í því skyni að skýra hugtakið vaxtatekjur, tímamark tekjufærslu og afdrátt staðgreiðslu.

Einnig verður fjallað um ákvarðandi bréf Ríkisskattstjóra nr. 3/2013 þar sem túlkun embættisins á 20%/50% arðsreglunni er rakin. Þá verður greint frá bindandi álit Ríkisskattstjóra nr. 3/2013 þar sem fjallað er um skattlagningu vaxtatekna við úthlutun á grundvelli nauðasamnings.

Jafnframt verður fjallað um nýlegt álit umboðsmanns Alþingis þar sem niðurstaðan var sú að Skattrannsóknarstjóri hafði brotið gegn meðalhófsreglunni við húsleit og haldlagningu gagna. Að lokum verður fjallað um dóm Héraðsdóms Reykjavíkur þar sem fjallað er um skilyrði fyrir frádrætti rekstrartaps.

Eins og ávallt, þá eru starfsmenn Skatta- og lögfræðisviðs Deloitte reiðubúnir að veita aðstoð á sviði skatta- og lögfræðimála.

- *Yfirverðsreikningur er ekki frjáls sjóður og því ekki heimilt að ráðstafa honum til greiðslu arðs til hluthafa. Sjá nánar umfjöllun um úrskurð yfirsattanevndar nr. 268/2013, á bls. 2.*
- *Skattýfirvöldum er almennt heimilt að leggja á það sjálfstætt mat, hvort atvik hafi verið með þeim hætti að tiltekin lagaregla taki til þeirra, og eru skattýfirvöld þá ekki bundin við mat skattaðila á sömu atvikum. Sjá nánar umfjöllun um úrskurð yfirsattanevndar nr. 270/2013, á bls. 2.*
- *Afdráttur fjármagnstekjuskatts af verðbréfum með föstum vöxtum og eftir atvikum verðbótum á vexti og höfuðstól, tekur mið af gildandi skatthlutfalli þegar tekjurnar falla til, þrátt fyrir að greiðsla eða innlausn verðbréfanna eigi sér stað síðar. Sjá nánar umfjöllun um ákvarðandi bréf Ríkisskattstjóra nr. 2/2013, á bls. 3.*
- *Við ákvörðun á því hvort 20%/50% arðsreglan eigi við skiptir sköpum að hluthafi eigi a.m.k. 20% í umræddu félagi, hann starfi í þágu þess, beri að reikna sér endurgjald vegna starfans og eignarhald hans og nákominna í félaginu sé samtals 50% eða meira, enda eigi hver um sig a.m.k. 20% hlut. Sjá nánar umfjöllun um ákvarðandi bréf Ríkisskattstjóra nr. 3/2013, á bls. 3.*
- *Úthlutun á grundvelli nauðasamnings til erlendra kröfuhafa hefur í för með sér skattskyldar vaxtatekjur þegar stofnverð (kaupverð) kröfunnar er lægra en úthlutun samkvæmt samningnum. Sjá nánar umfjöllun um bindandi álit Ríkisskattstjóra nr. 3/2013, á bls. 4.*
- *Skattrannsóknarstjóri braut gegn grundvallarreglu íslensks réttar um meðalhóf þegar embættið vísaði máli til lögreglu til þess að framkvæma húsleit og leggja hald á gögn. Sjá nánar umfjöllun um álit umboðsmanns nr. 6335/2011, á bls. 4.*
- *Skilyrði 2. ml. 8. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga um eðlilegan og venjulegan rekstrartilgang fela í sér að sé tilgangur verulegra breytinga á rekstri eða starfsemi félags eingöngu eða aðallega sá að ná fram skattalegu hagræði, þá sé frádráttur rekstrartaps óheimill. Sjá nánar umfjöllun um dóm Héraðsdóms í máli nr. E-3403/2012, á bls. 5.*



Úrskurður yfirkattaneftndar nr. 268 / 2013 - Yfirverðsreikningur ekki frjáls sjóður

Yfirverðsreikningur er ekki frjáls sjóður og því ekki heimilt að ráðstafa honum til greiðslu arðs til hluthafa.

Ágreiningur málsins stóð um þá ákvörðun Ríkisskattstjóra að fella niður arð að fjárhæð 24.041.231 kr. í skattskilum kæranda árið 2007 og færa þá fjárhæð þess í stað í reit 6410 í skattframtalinu. Byggði Ríkisskattstjóri á því að úthlutunin væri umfram stöðu óráðstafaðs eigin fjár félagsins sem hafi verið neikvætt um 145.487.228 kr.

Af hálfu kæranda var á því byggt að arðgreiðslur félagsins hafi verið heimilar á grundvelli yfirverðs innborgaðs hlutfjár, enda væri hann frjáls sjóður í skilningi 1. mgr. 99. gr. laga nr. 2/1995, um hlutfélög. Ályktun kæranda um að líta megi á yfirverðsreikning innborgaðs hlutfjár sem frjálsan sjóð byggði á því að í lögum um hlutfélög væri hvergi að finna ákvæði sem takmarki ráðstöfun fjármuna sem færðir hafi verið á slíkan reikning. Verði þannig ekki annað ráðið en að yfirverðsreikningur væri frjáls sjóður og að heimilt hafi verið að ráðstafa honum til greiðslu arðs til hluthafa.

Yfirkattaneftnd hafnaði þessu sjónarmiði kæranda.

Nefndin vísaði til forsögu ákvæðis 2. mgr. 100. gr. laga um hlutfélög sbr. hliðstætt ákvæði 2. mgr. 108. gr. laga nr. 32/1978, um hlutfélög, um að leggja skyldi í varasjóð það fé sem félaginu hefði verið greitt fyrir hluti umfram nafnverð við stofnun þess eða við hækkun hlutfjár. Kom fram að við lögfestingu 3. gr. laga nr. 39/2003, sem breytti 1. málsl. 2. mgr. 100. gr. laga um hlutfélög, hafi yfirverð hluta verið lagt í lögbundinn varasjóð og um ráðstöfun fór því í öllu eftir notkun slíks sjóðs. Lögbundinn varasjóður teljist til bundins eigin fjár.

Fram kom hjá yfirkattaneftnd að með 3. gr. laga nr. 39/2003, um breytingu á lögum um hlutfélög, hafi verið gerð breyting á framangreindu ákvæði 2. mgr. 100. gr. hlutfélagalaga, að í stað orðanna „lagt í varasjóð“ hafi komið „fært á yfirverðsreikning innborgaðs hlutfjár samkvæmt lögum um ársreikninga“

Kom fram að í athugasemdum með frumvarpi því er varð að lögum nr. 39/2003 væru engar sérstakar skýringar gefnar á þessari breytingu. Þá var nefnt að samkvæmt lögum nr. 3/2006, um ársreikninga, áður nr. 144/1994, væru ekki ákvæði um yfirverðsreikning, en í 3. og 4. gr. reglugerðar nr. 696/1996, um framsetningu og innihald ársreikninga og samstæðu-reikninga, væri kveðið á um yfirverðsreikning innborgaðs hlutfjár meðal eiginfjárliða. Um bókhaldsreikning þennan segir: „Hér skal tilgreina fjárhæð innborgaðs hlutfjár umfram nafnverð þess frá og með gildistöku laga um ársreikninga. Þó er heimilt að tilgreina hér samsvarandi innborganir frá gildistöku laganna.“ Þá er nefnt að meðal annarra eiginfjárreikninga væri tilgreindur „Lögbundinn varasjóður skv. 100. gr. laga um hlutfélög, sbr. þó liðinn yfirverðsreikningur innborgaðs hlutfjár“.

Að framangreindu virtu og með vísan til lögskýringargagna með 3. gr. laga nr. 39/2003 yrði að telja að eini tilgangur framangreindrar breytingar á 2. mgr. 100 gr. laga um hlutfélög hafi verið sá að halda yfirverðsreikningi aðgreindum innan eiginfjárreikninga hlutfélaga í samræmi við það sem áskilið var skv. lögum nr. 144/1994 og reglugerð 696/1996. Að þessu athuguðu og miðuðu við eðli yfirverðs hlutfjár svo og í ljósi forsögu um ráðstöfun þess í lögbundinn varasjóð og stöðu slíks sjóðs meðal bundins eigin fjár, þótti yfirkattaneftnd ótæk sú niðurstaða að þar sem ekki sé fyrir að fara sérstökum ákvæðum um notkun yfirverðsreiknings í lögum um hlutfélög leiði gagnályktun til þess að telja beri yfirverðsreikning frjálsan sjóð. Mæli framsetning í framangreindum greinum reglugerðar nr. 696/1996, gegn þeirri niðurstöðu.

Úrskurður yfirkattaneftndar nr. 270/2013 - CFC reglan

Skattfyrirvöldum er almennt heimilt að leggja á það sjálfstætt mat, hvort atvik hafi verið með þeim hætti að tiltekin lagaregla taki til þeirra, og eru skattfyrirvöld þá ekki bundin við mat skattaðila á sömu atvikum.

Í máli þessu var deilt um þá ákvörðun Ríkisskattstjóra að endurákvæða opinber gjöld kæranda með því að færa til skattskyldra tekna í skattframtali árið 2008 söluhagnað hlutabréfa vegna sölu A Ltd., sem var félag skráð á Bresku Jómfrúareyjum, á hlutabréfum í B ehf. á árinu

2007. Taldi Ríkisskattstjóri, með vísan til sjónarmiða um skattasniðgöngu, sbr. 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt (hér eftir „tskl.“), að líta bæri svo á að söluhagnaður hlutabréfanna tilheyrði kæranda persónulega sem eiganda A Ltd. Kom fram af hálfu Ríkisskattstjóra að eini tilgangur með ráðstöfun hlutabréfaeignar kæranda í B ehf., til hins erlenda félags á árinu 2006, hefði verið sá að komast hjá skattlagningu söluhagnaðar hér á landi, svo sem nánar var rökstutt.

Í kæru sinni til yfirkattaneftndar fór kærandi fram á að ákvörðun Ríkisskattstjóra yrði felld úr gildi og byggði sú krafa annars vegar á því að rannsókn Skattrannsóknarstjóra á máli kæranda hafi verið ófullnægjandi en hins vegar á því að skattákvörðun Ríkisskattstjóra væri ranglega beint að kæranda þar sem forsendur þær sem Ríkisskattstjóri byggði á gætu engan veginn leitt til skattlagningar hjá kæranda enda tekjur sem réttilega tilheyrðu A Ltd. Þá var þess krafist til vara að 25% álag yrði felld niður.

Í úrskurði nefndarinnar kemur fram að skattfyrirvöldum væri almennt heimilt að leggja á það sjálfstætt mat, hvort atvik hafi verið með þeim hætti að tiltekin lagaregla taki til þeirra, og væru skattfyrirvöld þá ekki bundin við mat skattaðila á sömu atvikum. Við mat þetta þurfi skattfyrirvöld í vissum tilvikum að sýna fram á að skattaðili hafi hagað einkaréttarlegum ráðstöfum sínum þannig að komast mætti hjá lómælti skattlagningu, t.d. með málamyndagerningi, sem væri ætlað að hafa gildi samkvæmt efni sínu, eða óvenjulegum samningi við annan skattaðila, gerðum með það fyrir augum að sniðganga tiltekna sköttunareglu, sbr. 1. mgr. 57. gr. tskl. Í öðrum tilvikum kunni að reyna beint á greiningu á efni tiltekns gernings, þannig að kanna þurfi hvert efni hans sé í raun, en heiti það, sem gerningnum er gefið, ræður ekki úrslitum ef það er annað en efnið gefur til kynna.

Þá kom fram að við rannsókn málsins hafði verið skorað á kæranda að leggja fram gögn og upplýsingar um sölu hlutfjár í B ehf., en ekki hafi verið gerð nánari grein fyrir hinni umdeildu sölu hlutabréfaeignar kæranda til hins erlenda félags. Með hliðsjón af því að þegar hinar umdeildu ráðstafanir kæranda væru virtar í heild sinni, m.a. með tilliti til þess skamma tíma sem leið frá framsali kæranda á hlutabréfaeign sinni í B ehf. til hins erlenda félags A Ltd., fram að sölu þess félags á hlutabréfunum á árinu 2007, yrði ekki hnekk

þeirri ákvörðun Ríkisskattstjóra að líta fram hjá umræddu framsali í skattalegu tilliti og leggja til grundvallar að sala hlutabréfanna í B ehf. á árinu 2007 hefði verið á vegum kæranda sjálfs en ekki hins erlenda félags.

Yfirsattanevnd hafnaði því kröfu kæranda. Þá var varakrafa kæranda um niðurfellingu álags hafnað þar sem talið var að Ríkisskattstjóra hafi verið heimil álagsbeitingin samkvæmt 2. mgr. 108. gr. tskl.

Ákvarðandi bréf Ríkisskattstjóra nr. 2/2013 - afdráttur fjármagnstekjuskatts

Afdráttur fjármagnstekjuskatts af verðbréfum með föstum vöxtum og eftir atvikum verðbótum á vexti og höfuðstól, tekur mið af gildandi skatthlutfalli þegar tekjurnar falla til, þrátt fyrir að greiðsla eða innlausn verðbréfanna eigi sér stað síðar.

Yfirsattanevnd kvað upp úrskurð 28. nóvember 2012 sem skýrði nánar hvaða skatthlutfall fjármagnstekjuskatts skuli gilda þegar greiddir eru vextir af skuldaviðurkenningum sem safnað hafa á sig vöxtum og verðbótum yfir lengra tímabil. Niðurstaða nefndarinnar var sú að skattleggja bæri vaxtatekjur af spariskirteinum ríkissjóðs þegar þær féllu til en ekki þegar þær væru greiddar.

Niðurstaðan er í andstöðu við þá skattframingvæmd sem verið hefur frá miðju ári 2011 og er andstæð túlkun Ríkisskattstjóra sem fram kemur í ákvarðandi bréfi hans nr. 10/2011. Í kjölfar úrskurðar yfirsattanevndar ritaði Ríkisskattstjóri ákvarðandi bréf nr. 2/2013 í því skyni að skýra hugtakið vaxtatekjur, tímamark tekjufærslu og afdrátt staðgreiðslu. Þá fjallaði Ríkisskattstjóri einnig um ýmsar tegundir vaxtatekna og skattalega meðferð þeirra. Verður hér fyrir neðan greint frá skýringum Ríkisskattstjóra samkvæmt framangreindu ákvarðandi bréfi.

Vaxtatekjur

Vextir, verðbætur, afföll og gengishagnaður telst til skattskyldra tekna sbr. 3. tölul. C-liðar. 7. gr. og 8. gr. tskl. Í 2. mgr. 8. gr. sömu laga segir að til tekna sem vextir, sbr. 1. mgr., af kröfum eða inneignum sem ekki eru tengdar atvinnurekstri eða sjálfstærði starfsemi, teljast vextir sem greiddir eru eða eru greiðslukræfir og greiddar verðbætur á afborganir og vexti. Enn fremur telst til tekna gengishækkun hlutdeildarskirteina, hvers kyns gengis-

hagnaður og afföll af keyptum verðbréfum, víxlum og sérhverjum öðrum kröfum og hvers kyns aðrar tekjur af peningalegum eignum, sbr. 1.-7. tölul. ákvæðisins. Nánar er kveðið á um útreikning fjármagnstekjuskatts og skatthlutfall í 66. gr. tskl.

Vextir af bankainnstæðum teljast til tekna á því ári sem þeir eru færðir til tekna í reikningi. Miðast afdráttur fjármagnstekjuskatts við það tímamark og verður almennt alltaf samkvæmt gildandi skatthlutfalli á því sama ári.

Fjármagnstekjur af verðbréfum og öðrum kröfum teljast til skattskyldra tekna og eru staðgreiðsluskyldar á því ári sem þær eru greiddar eða greiðslukræfar. Ef um er að ræða verðbréf með föstum ákvörðuðum vöxtum og eftir atvikum verðbótum á vexti og höfuðstól, s.s. ríkisverðbréf, skal miða afdrátt fjármagnstekjuskatts við gildandi skatthlutfall þegar tekjurnar féllu til jafnvel þótt greiðsla eða innlausn þeirra eigi sér stað síðar.

Hlutdeild í ávöxtun eigna verðbréfasjóðs er talin til tekna við innlausn.

Dæmi um skattlagningu fjármagnstekna af verðbréfum

Kúlubréf/skuldabréf með vöxtum: Vextir/verðbætur eru færðar til tekna þegar þær eru greiddar eða greiðslukræfar og miðast skattlagning við sama tímamark.

Kúlubréf/skuldabréf án vaxta: Þegar höfuðstóll er greiddur á einum gjalddaga í lokin og engir vextir eru af bréfinu, sem kann að hafa verið keypt með afföllum eða á yfirverði, eru eftir atvikum innlestar tekjur af mismun á kaupverði og söluverði/innlausnarverði þess. Við þessar aðstæður ber að skattleggja ávinninginn sem fjármagnstekjur á innlausnarári og miða skattlagningu við það skatthlutfall sem þá er í gildi, enda er ekki um að ræða vexti í almennum skilningi.

Víxlar: Í þessu tilviki er höfuðstóll greiddur á einum gjalddaga í lokin. Fjármagnstekjur myndast sem mismunur á kaupverði og nafnverði víxilsins. Við þessar aðstæður ber að skattleggja tekjurnar þegar þær raungerast, þ.e. á því ári sem víxill er greiddur.

Hlutabréf: Um hlutabréf gilda sérstakar reglur og telst hækkun þeirra til söluhagnaðar en ekki vaxtatekna. Söluhagnaður telst til skattskyldra tekna á söluári bréfanna og miðast við það fjármagnstekjuskattshlutfall sem gildir á því tímamarki.

Afleiður: Ávinningur af afleiðusamningum telst til skattskyldra vaxtatekna á innlausnarári. Skattlagning og staðgreiðsla miðast við gildandi fjármagnstekjuskattshlutfall á því sama tímamarki.

Ákvarðandi bréf Ríkisskattstjóra nr. 3/2013 - skattlagning arðgreiðslna, 20%/50% reglan

Við ákvörðun á því hvort 20%/50% arðsreglan eigi við skiptir sköpum að hluthafi eigi a.m.k. 20% í umræddu félagi, hann starfi í þágu þess, beri að reikna sér endurgjald vegna starfans og eignarhald hans og nákominna í félaginu sé samtals 50% eða meira, enda eigi hver um sig a.m.k. 20% hlut.

Í bréfinu kemur fram túlkun Ríkisskattstjóra á 3. másl. 1. mgr. 11. gr. tskl. sem kveður á um sérreglu um skattlagningu úthlutaðs arðs. Í svarinu segir að samkvæmt ákvæðinu skuli haga skattlagningu á heimilum úthlutaðum arði samkvæmt lögum um hlutafélög og einkahlutafélög, til þeirra hluthafa sem skylt er að reikna sér endurgjald samkvæmt 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laganna, með mismunandi hætti, eftir því hvort úthlutun er umfram tiltekin viðmið. Sé heimil arðsúthlutun samtals umfram 20% af skattalegu bókfærðu eigin fé viðkomandi félags í lok viðmiðunarárs, skal skattleggja 50% af arðsfjárhæðinni sem umfram er í samræmi 5. mgr. 66. gr. tskl., þ.e. skattlagt sem laun, að uppfylltum öðrum skilyrðum ákvæðisins. Í ákvæðinu er kveðið á um að vinni maður við eigin atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi skuli hann telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir starf sitt og hefði hann innt það af hendi fyrir óskyldan eða ótengdan aðila. Sama gildir um vinnu manns við atvinnurekstur lögaðila þar sem hann er ráðandi aðili vegna eignar- eða stjórnunaraðildar.

Þá vísar Ríkisskattstjóri til 58. gr. tskl. þar sem nánar er fjallað um ákvörðun á reiknuðu endurgjaldi. Kemur þar fram að endurgjald skuli ekki vera lægra en launatekjur hefðu orðið fyrir vinnu hjá ótengdum eða óskyldum aðila. Á þetta ákvæði einnig við starfi aðili við atvinnurekstur lögaðila þar sem hann, maki hans, barn eða nákomnir ættingjar hafi ráðandi stöðu vegna eignar- eða stjórnunar- aðildar. Með ráðandi stöðu í skilningi ákvæðisins er átt við ef einstaklingur, einn eða ásamt maka, börnum, foreldrum, systkinum eða öðrum nákomnum ættingjum

eigi samtals 50% hlut eða meira í lögaðila, enda eigi hver um sig a.m.k. 20% hlut í þeim lögaðila. Það sama gildir um starfandi hluthafa sem ekki eru tengdir fjölskylduböndum. Að mati Ríkisskattstjóra ber að túlka skilyrðið um 20% eignarhlut á þann veg að hver sá hluthafi sem á a.m.k. 20% hlut í viðkomandi félagi falli undir framangreinda sérreglu, enda séu önnur skilyrði einnig uppfyllt.

Er því grundvallaratriði um það, hvernig haga skuli skattlagningu arðs hjá hluthafa, hvort hann starfar í þágu félagsins. Sé svo ástatt komi þá næst til skoðunar hvort hluthafa beri að reikna sér endurgjald vegna starfa í þágu viðkomandi félags. Skiptir þá sköpum hvort hann er í ráðandi stöðu í samræmi við framangreint, þ.e. hann eigi a.m.k. 20% hlut og samtals sé eignarhald hans og nákominna 50% eða meira. Ef skilyrðið er fyrir hendi um að hluthafi skuli reikna sér endurgjald og hann er í ráðandi stöðu ber honum að haga skattlagningu á arði í samræmi við framangreint, þ.e. sé heimil arðsúthlutun samtals umfram 20% af skattalegu bókfærðu eigin fé viðkomandi félags í lok viðmiðunarárs skal skattleggja 50% af arðsjárhæðinni sem umfram er sem laun, sbr. 5. mgr. 66. gr. tskl.

Þá segir í bréfi Ríkisskattstjóra að við ákvörðun þess hvort manni sem situr í stjórn félags sem hann er hluthafi í skuli reikna sér endurgjald, ber að leggja mat á það hvort hann teljist vinna við reksturinn í skilningi 1. tölul. A-liðar 7. gr. tskl., sbr. 4. mgr. 58. gr. sömu laga. Á það ber að líta hvort félagsstjórn og framkvæmdastjóri fara saman með stjórn félags og bera báðir aðilar ábyrgð á rekstrinum. Reglur löggjafar um hlutafélög endurspeglja það mikilvæga hlutverk sem felst í starfi þeirra sem sitja í stjórnnum félaga. Þó verður ekki framhjá því litið að í einhverjum tilvikum sitja menn í stjórn félags án þess að fara með stjórn félagsins í raun eða koma að ákvarðanatöku um daglegan rekstur að öðru leyti, þrátt fyrir þá ábyrgð sem á þeim hvílir og ekki verður undan vikist. Við þessar aðstæður verður ekki séð að skylda til að reikna sér endurgjald sé almennt fyrir hendi.

Sé stjórnarmönnum samkvæmt framangreindu, ekki skylt að reikna sér endurgjald, þá verður ekki litið til eignarhluta þeirra sem samstarfsmanna við mat á því hvort framangreint skilyrði um 50% eignarhlut sé uppfyllt þannig að skattleggja beri arðgreiðslur til samstarfsmanna í samræmi við framangreinda 5. mgr. 66. gr. tskl.

Hluthafi sem er stjórnarmaður telst því ekki vera starfandi hluthafi nema honum beri að reikna sér endurgjald í samræmi við ofangreint.

Bindandi álit nr. 3/2013 - skattskyldar vaxtatekjur við úthlutun samkvæmt nauðasamningi

Úthlutun á grundvelli nauðasamnings til erlendra kröfuhafa hefur í för með sér skattskyldar vaxtatekjur þegar stofnverð (kaupverð) kröfunnar er lægra en úthlutun samkvæmt samningnum.

Álitsbeiðandi var fjármálafyrirtæki í sérstakri slitameðferð skv. 101. gr. laga um fjármálafyrirtæki nr. 161/2002. Að mati hans var óljóst í hvaða tilvikum úthlutun samkvæmt nauðasamningi hefði í för með sér skattskyldar vaxtatekjur hjá erlendum kröfuhöfum. Fram kom í álitsbeiðninni að hluti þeirra erlendu kröfuhafa sem myndu fá úthlutað samkvæmt nauðasamningnum keyptu kröfur sínar af aðilum sem áttu beint kröfu á félagið eða öðrum aðilum. Tilgangur álitsbeiðnarinnar var að fá bindandi álit um hvort skattskylda myndaðist vegna vaxtatekna við ákveðnar aðstæður. Þá var einnig óskað eftir bindandi álitum um hvort álitsbeiðandi bæri að skila staðgreiðslu vegna greiddra vaxta.

Ríkisskattstjóri komst að eftirfarandi niðurstöðu vegna þeirra álitaefna sem sett voru fram í beiðninni:

1. Úthlutun til erlendra kröfuhafa sem keypt hafa kröfur sínar af erlendum aðilum hefur í för með sér skattskyldar vaxtatekjur þegar stofnverð (kaupverð) kröfunnar er lægra en úthlutun samkvæmt nauðasamningi. Skiptir þá ekki máli hvort upprunalega krafan er byggð á skuldabréfi eða lánasamningi og einungis greiðist upp í höfuðstól eða hvort að upprunalega krafan er byggð á skuldabréfi eða lánasamningi og að bæði sé greitt upp í höfuðstól og vexti og verðbætur.

2. Úthlutun til erlendra kröfuhafa sem keypt hafa kröfur sínar af innlendum aðilum hefur í för með sér skattskyldar vaxtatekjur þegar stofnverð (kaupverð) kröfunnar er lægra en úthlutun samkvæmt nauðasamningi. Skiptir þá ekki máli hvort upprunalega krafan er byggð á skuldabréfi eða lánasamningi og einungis greiðist upp í höfuðstól eða hvort að upprunalega krafan er byggð á skuldabréfi eða lánasamningi og að bæði sé greitt upp í höfuðstól og vexti og verðbætur.

3. Álitsbeiðandi ber að halda eftir staðgreiðslu af þeim vaxtatekjum sem skattskyldar eru sbr. liði 1 og 2 hér að framan sbr. ákvæði 15., 16. og 20. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, sbr. og 2., 5., 6. og 8. gr. reglugerðar nr. 630/2013.

4. Álitsbeiðandi er skilaskyldur aðili skv. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 94/1996, um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, í þeim tilvikum sem innlendir aðilar njóta vaxtatekna vegna úthlutunar á grundvelli nauðasamninga.

Álit umboðsmanns Alþingis nr. 6335 / 2011 - húsleit og haldlagning gagna vegna meints skattalagabrots

Skattrannsóknarstjóri braut gegn grundvallarreglu íslensks réttar um meðalhóf þegar embættið vísaði máli til lögreglu til þess að framkvæma húsleit og leggja hald á gögn.

A leitaði til umboðsmanns Alþingis og kvartaði yfir endurteknum rannsóknum Skattrannsóknarstjóra ríkisins á skattamálum hans. Var kvörtunin einkum á því byggð að meðalhófs hefði ekki verið gætt við rannsóknina. Þá lá fyrir að meðferð málsins var lokið af hálfu Skattrannsóknarstjóra án þess að tilefni hefði þótt til frekari aðgerða af hálfu embættisins.

Málavextir voru þeir að Ríkisskattstjóri hafði óskað eftir tilteknum upplýsingum hjá A vegna notkunar hans á erlendu greiðslukorti hér á landi og svaraði A erindi embættisins. Að því loknu vísaði Ríkisskattstjóri máli A til Skattrannsóknarstjóra án þess að A hafi verið tilkynnt um það. Áður en A var tilkynnt um að mál hans væri til meðferðar hjá Skattrannsóknarstjóra vísaði embættið máli hans til lögreglu með ósk um að fram færi húsleit á heimili hans sem og haldlagning gagna vegna rannsóknar á greiðslukortaviðskiptum hans. Lögreglan framkvæmdi húsleit á heimili A og lagði hald á tölvu í hans eigu. Að því loknu sendi lögreglan málið aftur til Skattrannsóknarstjóra þar sem rannsókn þess væri enn á frumstigi.

Athugun umboðsmanns Alþingis laut að því hvort ákvörðun Skattrannsóknarstjóra um að vísa máli A til lögreglu, til þess að leggja hald á tiltekin gögn á lögheimili A, hefði verið í samræmi við lög.

Í áliti umboðsmanns kemur fram að Skatt-rannsóknarstjóri yrði í ljósi meðalhófsreglu að beita rannsóknarræðum af varfærni og gæta þess að ganga ekki lengra en nauðsynlegt væri. Almennt bæri Skatttrannsóknarstjóra að óska fyrst eftir upplýsingum af hálfu skattaðila áður en meira íþyngjandi úrræðum væri beitt, eins og haldlagningu gagna og hútleit, ef tilgangur rannsóknaraðgerðar væri að afla frekari upplýsinga í málinu. Við mat á því hvort atvik væru með þeim hætti yrði að ljá Skatttrannsóknarstjóra ákvæðið svigrúm. Hins vegar, ef meðalhófsreglan ætti að þjóna tilgangi sínum og hafa raunhæfa og efnislega þýðingu í málum af þessu tagi, í þágu réttaröryggis borgaranna, yrðu eftirlitsaðilar á borð við umboðsmann Alþingis og dómstólar að kanna gaumgæfilega hvort staðhæfingar Skatttrannsóknarstjóra, um að nauðsynlegt hefði verið að beita íþyngjandi rannsóknaraðgerðum vegna rannsóknarhagsmuna, væru á rökum reistar og byggðar á forsvaranlegu mati á atvikum og gögnum málsins.

Í áliti sínu kemst umboðsmaður að þeirri niðurstöðu að í ljósi gagna málsins féllist hann hvorki á þær skýringar Skatttrannsóknarstjóra að hætta hefði verið á rannsóknarspjöllum í málinu ef fyrst hefði verið óskað eftir upplýsingum frá A, né að A hefði verið veittur fullur kostur á að leggja fram umbeðin gögnum sem vörpuðu ljósi á þá sjálfstæðu rannsókn sem hafði verið afmörkuð hjá Skatttrannsóknarstjóra.

Frekari upplýsingar

Vinsamlega hafið samband ef óskað er eftir frekari upplýsingum.

Ábyrgðaraðili:

Vala Valtýsdóttir, hdl.

Meðeigandi og sviðsstjóri skatta- og lögfræðisviðs
Deloitte, sími: 580-3036

Ritstjóri:

Erna Sif Jónsdóttir, lögfræðingur

Skatta- og lögfræðisvið Deloitte
sími: 580-3007

Niðurstaða umboðsmanns var því sú að ákvörðun Skatttrannsóknarstjóra um að vísa máli A til lögreglu, svo hútleit og haldlagning gagna á heimili A gæti farið fram, hefði ekki verið í samræmi við grundvallarreglu íslensks réttarfars um meðalhóf. Beindi umboðsmaður þeim tilmælum til Skatttrannsóknarstjóra ríkissins að leitað yrði leiða til að rétta hlut A og að embættið hefði þau sjónarmið sem rakin voru í álitinu framvegis í huga í störfum sínum.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur frá 16. október 2013, í máli nr. E-3403/2012 - skilyrði frádráttar rekstrartaps frá tekjum

Skilyrði 2. ml. 8. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga um eðlilegan og venjulegan rekstrartilgang fela í sér að sé tilgangur verulegra breytinga á rekstri eða starfsemi félags eingöngu eða aðallega sá að ná fram skattalegu hagræði, þá sé frádráttur rekstrartaps óheimill.

Í máli þessu var deilt um heimild X hf., samkvæmt 8. tölul. 31. gr. tskl., til að nýta rekstrartap, sem myndaðist í ferðaskrifstofu rekstri félagsins á árunum 2000 og 2001, til lækunar á rekstrarhagnaði félagsins, rekstrarárin 2004, 2005 og 2006, en þá hafði félagið með höndum kaup og sölu verðbréfa fyrir eigin reikning.

X hf. gerði þær kröfur í málinu að úrskurður Ríkisskattstjóra og yfirkattaneftndar yrðu felldir úr gildi, en báðir úrskurðirnir fólu í sér að ekki var fallist á að framangreint rekstrartap X hf. vegna reksturs ferðaskrifstofu á árunum 2001-2002, yrði heimilað til frádráttar tekjum hans af verðbréfavíðskiptum á árunum 2004-2006.

Kröfu sína byggði X hf. á því að heimilt hafi verið að færa ónýtt rekstrartap X hf. frá fyrri árum til frádráttar skattskyldum tekjum hans, sbr. 8. tölul. 31. gr. tskl. Breytingar þær sem orðið hefðu á eignarhaldi og rekstri stefnanda í árslok 2001 og um mitt ár 2004 hafi verið gerðar í eðlilegum og venjulegum rekstrartilgangi, eins og skýra bæri skilyrði framangreinds ákvæðis.

Í niðurstöðu Héraðsdóms kemur fram að skilyrði 2. ml. 8. tölul. 31. gr. tskl. um eðlilegan og venjulegan rekstrartilgang feli í sér að sé tilgangur verulegra breytinga á rekstri eða starfsemi félags eingöngu eða aðallega sá að ná fram skattalegu hagræði, þá sé frádráttur rekstrartapa óheimill, sbr. athugasemdir með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 75/1981. Dómurinn féllst ekki á með X hf. að þær verulegu breytingar er urðu á eignaraðild að X hf. í lok árs 2001 og þær verulegu breytingar er gerðar voru á tilgangi félagsins í undanfara þess að það hóf verðbréfavíðskipti í febrúar 2004, hafi verið gerðar í eðlilegum og venjulegum rekstrartilgangi. Yrði að leggja sönnunarbyrði í þessum efnunum á X hf.

Þá var ekki fallist á rök X hf. að það eitt að hann kunni að hafa leitast við að forða X hf. frá gjaldþroti, gæti talist eðlilegur og venjulegur rekstrartilgangur í merkingu ákvæðisins. Þá yrði ekki séð að upphaf þeirrar starfsemi, sem stefnandi hóf á árinu 2004, tengdist með neinum hætti ferðaskrifstofurekstri X hf. og undirbúningi hans á árunum 2000 og 2001. Var því ekki sýnt fram á annað en að tilgangurinn með því að hefja starfsemi X hf. að nýju á árinu 2004, hafi fyrst og fremst verið að nýta rekstrartap félagsins frá fyrri árum. Að mati dómisins yrði að telja að sú ráðstöfun hafi verið andstæð tilgangi framangreinds ákvæðis.

Var kröfum X hf. því hafnað.

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.

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.