

Alþingi, nefndarsvið  
Kirkjustræti  
150 REYKJAVÍK

Reykjavík, 10. desember 2013 R2013120007

**Alþingi**  
**Erindi nr. P 143/598**  
**komudagur 10.12.2013**

**Umsögn ríkisskattstjóra um frumvarp til laga um breytingu á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt - 204. mál, þskj. 266.**

Með tölvupósti dagsettum 4. desember 2013 er ríkisskattstjóra gefinn kostur á að veita umsögn um ofangreint þingmál.

Með frumvarpinu eru lagðar til breytingar á lögum um tekjuskatt nr. 90/2003. Í eftirfarandi umsögn verður gerð grein fyrir efni hvers ákvæðis eftir því sem tilefni er til og færir ríkisskattstjóri fram sínar athugasemdir strax í kjölfarið.

*Ákvæði 1., 3., 5., 6., 7. og 8. gr. frumvarpsins - Skattlagning afleiðuviðskipta*

Í framangreindum ákvæðum frumvarpsins er lagt til að litið verði á tekjur af afleiðusamningum sem söluhagnað eigna og tap sem sölutap eigna í stað vaxtatekna og -gjalda, að undanskildum tekjum af vaxtaskiptasamningum. Af þessu tilefni vill ríkisskattstjóri taka fram að umrædd breyting í þá veru að hagnaður af sölu afleiðna teljist til söluhagnaðar af eignum hefur óveruleg áhrif á uppgjör einstaklinga í atvinnurekstri og lögaðila, nema að því leyti að undirliggjandi verðmæti séu í raun hlutabréf. Með hagnað og tap af slíkum viðskiptum hefur verið farið sem hverjar aðrar rekstrartekjur að frádregnum almennum rekstrarkostnaði. Sé litið svo á að viðskipti með afleiður sé eðlilegur þáttur í atvinnustarfsemi mætti hafa í huga að fasteignamat útleigðs íbúðarhúsnæðis er haft til viðmiðunar þegar til álita kemur, hvort telja megji, hvort um atvinnurekstur sé að ræða og telst útleiga einstaklinga á íbúðarhúsnæði ekki til atvinnustarfsemi nema fasteignamat hins útleigðða húsnæðis í eigu einstaklings fari fram úr 27.000.000 kr. og 54.000.000 kr. hjá hjónum, sbr. 2. mgr. 30. gr. tekjuskattslaga. Þannig er litið svo á að þegar umfang tekjuöflunar hefur farið yfir ákveðin hlutlæg mörk, þá megji skattlagning fara fram á forsendum sjálfstæðrar starfsemi. Ljóst er að nokkur fjöldi einstaklinga hér á landi hefur verulegar tekjur eða framfærslu sína af viðskiptum með fjármálagerninga, þ.m.t. afleiður, án þess að um eiginlegar áhættuvarnir sé að ræða og væri þannig ekki óeðlilegt að fari viðskipti þessi í hagnaðarskygni yfir ákveðin fjárhæðarmörk að þau yrðu felld undir B-lið 7. gr., sbr. 21. gr. tekjuskattslaga sem atvinnurekstrartekjur.

*Ákvæði 4. og 12. gr. frumvarpsins - Skattlagning arðsúthlutunar til starfandi hluthafa*

Með frumvarpinu er lagt til að þau ákvæði tekjuskattslaga sem hafa að geyma sérreglu um skattlagningu arðs sem fer fram yfir 20% af skattalegu bókfærðu eigin fé og greiddur er til starfandi hluthafa verði felld brott þ.e. svokölluð 20/50% regla. Með reglunni var leitast við að ná fram jafnvægi á milli reiknaðs endurgjalds starfandi eiganda og arðsúthlutunar til þeirra hluthafa sem störfuðu í þágu eigin félaga. Ríkisskattstjóri bendir á að unnið hefur verið að breytingum á reglum um reiknað endurgjald sem ætlað er að taka á því vandamáli sem



umrædd regla átti að ná yfir. Áform um breytingarnar hafa verið kynntar fjármála- og efnahagsráðuneytið sem telur rétt að stefna að því að reglur um reiknað endurgjald verði teknar til endurskoðunar.

Jafnframt er í 12. gr. frumvarpsins lagt til að ákvæði 4. mgr. 58. gr. laganna verði felld brott en því ákvæði var ætlað að afmarka með skýrari hætti en áður hverjir teldust ráðandi aðilar vegna eignaraðildar og bæri því að reikna sér endurgjald með almennum hætti. Þessi regla tekur þannig samkvæmt efni sínu jafnt til þeirra sem féllu undir 20/50% regluna og annarra sem ber að reikna sér endurgjald. Vegna eðlis reglna um reiknað endurgjald er afar mikilvægt að lagaramminn sé sem skýrastur. Æskilegt væri því að endurvekja í einni eða annarri mynd ákvæði um það hverjum beri að ákvarða sér endurgjald vegna starfa í þágu lögaðila, þar sem þeir hafa ráðandi eignaraðild og mælir ríkisskattstjóri því með því að 4. mgr. 58. gr. verði ekki felld brott heldur verði 2. og 3. másl. umorðaður á eftirfarandi hátt:

*„Maður telst hafa ráðandi stöðu í þessu sambandi ef hann einn eða ásamt maka, börnum, foreldrum, systkinum eða öðrum nákomnum ættingjum eða starfandi hluthöfum á samtals 50% hlut eða meira í lögaðila enda eigi hver um sig a.m.k. 5% hlut í þeim lögaðila.*

#### *Ákvæði 9. og 10. gr. frumvarpsins - Skattlagning við samruna yfir landamæri*

Með frumvarpinu er lagt til að við tekjuskattslög verði bætt við ákvæðum sem fjalla um skattalega meðferð við samruna hlutafélaga og einkahlutafélaga yfir landamæri. Rétt er að taka fram að ríkisskattstjóri tók þátt í að semja ákvæðin með starfsmönnum fjármála- og efnahagsráðuneytisins.

Ríkisskattstjóri telur að tillögurnar um millilandasamruna séu í öllum meginatriðum í anda þeirrar framkvæmdar sem höfð hefur verið til hliðsjónar í Noregi og Danmörku. Með ákvæðum þessum eru sett fyrstu ákvæðin um fyrirkomulag skattlagningar við flutning eigna og réttinda úr landi, en slík ákvæði er að finna í löggjöf grannþjóða. Við millilandasamruna færast eignir frá því félagi sem slitið er við samrunan til yfirtökufélagsins án skattlagningar, enda sé samruninn í samræmi við lög þar að lútandi. Þrátt fyrir framangreinda meginreglu hefur heimilisfestarríkjum þeirra félaga sem yfirtekin eru af erlendu félagi verið talið heimilt að skattleggja þann arð sem myndast hefur meðan félag hefur staðfestu á Íslandi. Þannig er allur óinnleystur hagnaður ákvarðaður til þess dags að félag fellur undan íslenskrar skattalögsögu gerður upp og skattlagður svo sem hann hefur verið ákvarðaður, þrátt fyrir að eiginleg sala hafi ekki átt sér stað. Við þessar aðstæður eiga ekki við þær heimildir, sem til staðar eru við hefðbundna sölu, s.s. frestun eða frádráttur söluhagnaðar enda hefur sala ekki farið fram og kemur fyrst til slíkra úræða við sölu yfirtökufélagsins á þeim eignum sem um ræðir. Úrræðin um frestun á greiðslu skattskuldar eru einnig ný af nálinni og verður væntanlega horft til grannþjóða varðandi frekari þróun.

Í 10. gr. frumvarpsins er sérstaklega tekið á þeim aðstæðum sem kunna að koma upp varðandi mögulega yfirfærslu taps til hérlends félags við samruna. Telja verður heppilegra að taka af allan vafa um að undir þetta ákvæði falli einungis félög, sem tilgreind eru í 1. mgr. 9. gr. frumvarpsins, þannig að á eftir orðunum: „þegar yfirtökufélag“ í 1. másl. 10. gr. frumvarpsins komi: „,sbr. 2. mgr. 51. gr.“

#### *Ákvæði 11. gr. frumvarpsins - Milliverðlagsreglur*

Lagt er til að við 57. gr. tekjuskattslaga verði bætt fjórum málsgreinum sem hafi að geyma sérstakar milliverðlagsreglur sem gilda eigi í samskiptum tengdra aðila. Ákvæði þetta felur í



sér nýmæli og er jafnt ætlað að taka til viðskipta tengdra aðila innanlands sem og viðskipta stærri fyrirtækja yfir landamæri. Ákvæðið er samið með þátttöku starfsmanna ríkisskattstjóra og ræðst framkvæmd þess af nánari útfærslum í reglugerð og þeim mannafla sem unnt verður að ráðstafa til þessa verkefnis.

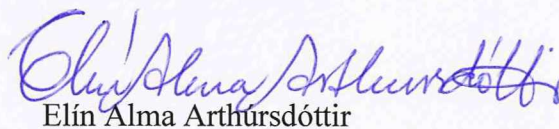
*Ákvæði 15. fr. frumvarpsins - Sérstakur fjársýsluskattur*

Hér er lagt til að við álagningu sérstaka fjársýsluskattsins skuli ekki taka tillit til samsköttunar og yfirfæranlegs taps. Í athugasemdum við frumvarpið kemur fram að vegna sérstöðu skattsins sé ekki talið eiga við að tekið sé tillit til samsköttunar og yfirfæranlegs taps við álagningu hans. Þess vegna sé lögð til sú breyting að reglan verði færð í meginmál laganna. Af þessu tilefni bendir ríkisskattstjóri á að við álagningu sérstaka fjársýsluskattsins á þessu ári, 2013, var tekið tillit til yfirfæranlegs taps en ekki samsköttunar. Í kæruafgreiðslu hefur ríkisskattstjóri staðfest þá túlkun sína þ.e. að ekki skuli tekið tillit til samsköttunar. Af þessum sökum er mikilvægt að í nefndaráliti verði tekið af afdráttarlaust af skarið með það að ekki sé um efnisbreytingu að ræða hvað varðar samsköttunina.

Að öðru leyti gerir ríkisskattstjóri ekki athugasemdir við frumvarpið.

Virðingarfyllst  
f. h. ríkisskattstjóra

  
Ingvar J Rögnvaldsson

  
Elín Alma Arthúrsdóttir