

Nefndarsvið Alþingis,  
b.t. Efnahags- og skattanefndar Alþingis,  
Austurstræti 8-10,  
150 Reykjavík,

Sent með tölvupósti á netfangið.  
[nefnasvid@althingi.is](mailto:nefnasvid@althingi.is)

Reykjavík, 9. desember 2013.

**Efni: Umsögn um breytingu á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, með síðari breytingum (afleiðuviðskipti, vatnsveitur og fráveitur, arðsúthlutun til eigenda félaga, millilandasamruni, milliverðlagning, sérstakur fjársýsluskattur, eindagi). Þingskjal 266 – 204. mál.**

Vísað til tölvupósts frá efnahags- og viðskiptanefnd, dags. 4. desember 2013, þar sem Deloitte ehf. (hér eftir „Deloitte“) var gefinn kostur á að veita umsögn um ofangreint þingmál.

**I. 1., 3., 5., 6., 7. og 8. gr. frumvarpsins**

Deloitte fagnar þeim breytingum sem lagðar eru til um skattlagningu afleiðusamninga.

**II. Engar athugasemdir eru um 2. gr. frumvarpsins.**

**III. 9. og 10. gr. frumvarpsins um millilandasamruna**

Að mati Deloitte eru fyrirhugaðar breytingar ekki í samræmi við niðurstöður Evrópudómstólsins (hér eftir „ECJ“) og eftirlitsstofnunar EFTA (hér eftir „ESA“) í málum þar sem reynt hefur verið á skattlagningu ríkja á óinnleystan hagnað sem myndast hefur í rekstri í heimaríki við samruna hlutafélaga yfir landamæri. Í neðangreindri umfjöllun verður vikið að helstu atriðum sem Deloitte vill vekja athygli á.

Í almennum athugasemdum með lagafrumvarpinu segir að breytingar á skattlagningu vegna samruna hlutafélaga yfir landamæri séu komnar til vegna vegna athugasemda frá ESA. Fyrirhugaðar breytingar fela í sér valkvæða fimm ára frestun og dreifingu á greiðslu tekjuskatts sem myndast við samruna hlutafélaga yfir landamæri, í stað þess að óinnleystur hagnaður hlutafélags komi til greiðslu strax við samrunann. Lagt er til að ákvæðin verði viðbót við 51. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, (tsl.). Í frumvarpinu kemur fram að tillagan sé gerð í því skyni að koma til móts við það álit ESA, dags. 28. nóvember 2012, að íslenskar reglur um skattlagningu við samruna félaga brjóti í bága við EES-samninginn. Áður nefnt álit ESA er því næst rakið í stuttu máli í neðanmálgrein. Þar segir:

*„ESA telur að íslensku reglurnar hindri bæði staðfesturétt félaga og frjálst flæði fjármagns innan EES. Þannig geri íslensku skattareglurnar það að verkum að ekki sé eins aðlaðandi fyrir félög á Íslandi að nýta sér rétt sinn til að stofnsetja sig í öðrum EES-ríkjum. Í fréttatilkynningu sem ESA birti á heimasíðu sinni þann 29. maí 2012 kemur aftur á móti fram: „ESA dregur ekki í efa rétt Íslands til þess að*

*skattleggja hagnað sem varð til á meðan fyrirtæki var staðfest á Íslandi. Engu að síður þarf Ísland að beita vægari úrræðum til þess að vernda skattlagningarrétt sinn. Í stað þess að krefja fyrirtæki um greiðslu skatts af óinnleystum hagnaði þegar þau flytja frá Íslandi gæti Ísland t.d. boðið fyrirtækjum að fresta greiðslu skattsins.“*

Með þeim breytingum sem kynntar eru í 9. gr. frumvarpsins, er lagt til að komið sé til móts við athugasemdir ESA, jafnframt því að tryggður er eins og verið hefur skattlagningarréttur Íslands á óinnleystum hagnaði sem myndast hefur í rekstri hér á landi.

#### Dómafordæmi

##### **National Grid Indus BV gegn Hollandi:**

Hinn 29. nóvember 2011 dæmdi ECJ í máli C-371/10, *National Grid Indus BV gegn Hollandi*, en þar voru málsatvik á þá leið að National Grid Indus BV, félag sem stofnað hafði verið í Hollandi og féll undir hollenska löggjöf, færði aðsetur sitt til Bretlands, og varð að fullu skattskýlt þar. Við tilfærsluna varð til gengishagnaður í félaginu vegna hagstæðs gengis á milli landanna. Hollensk skattyfirvöld lögðu skatt á óinnleystan hagnað af eignum félagsins, þ.e. á gengishagnaðinn. National Grid Indus BV mótmælti skattlagningunni með vísan í að slík skattlagning teldist brot á þeim staðfesturétti sem tryggður er í 49. gr. samningsins um Evrópusambandið (samhljóða ákvæði er að finna í 31. gr. EES-samningsins). Dómstóllinn taldi að staðfesturéttur félagsins ætti við í þessu tilviki og að mismunað væri eftir því hvort að félag færði aðsetur sitt innan Hollands eða yfir til annarra aðildarríkja Evrópusambandsins, þar sem slíkur skattur var ekki lagður á félög sem færðu sig innan Hollands.

Dómstóllinn viðurkenndi það að tafarlaus skattlagning á óinnleystum hagnaði við tilfærslu félaga út úr ríki væri gild aðferð til þess að tryggja skattlagningarrétt Hollands á þeim hagnaði sem þar myndaðist. Hins vegar, að skattlagningin legðist strax á óinnleystan hagnað félags við tilfærsluna væri of íþyngjandi ráðstöfun til þess að ná settu marki og því væri það brot á staðfesturétti. Holland ætti að leyfa félögum að fresta söluhagnaði þar til óinnleystur hagnaður félagsins væri í raun innleystur. Dómstóllinn tók það fram að þessi regla ætti einnig við um Frakkland og Þýskaland, þar sem sambærilegar skattareglur voru í gildi. Að lokum var þeim tilmælum beint til Hollands að lagfæra skattalöggjöf sína þannig að félögum væri heimilt að fresta skattlagningu á óinnleystum hagnaði sem til var í félagi áður en það færði aðsetur og raunverulega framkvæmdastjórn út úr Hollandi til ríkja Evrópusambandsins eða EFTA ríkjanna, þar til að óinnleystur hagnaður raungerðist.

##### **Framkvæmdastjórnin gegn Danmörk:**

Hinn 18. Júlí 2013 dæmdi ECJ í máli C-261/11, *Framkvæmdastjórnin gegn Danmörk*, en þar voru málsatvik á þá leið að samkvæmt dönskum skattalögum bar að meta eignir og skuldir á markaðsverði þegar þær voru færðar út úr danskri skattalögsögu. Slíkt gat gerst þegar félag með skattalega heimilisfesti í Danmörk flutti sig um set úr landinu eða þegar erlent móðurfélag færði eignir frá dótturfélagi í Danmörk til móðurfélags sem var með fulla skattskyldu erlendis. Hagnaðurinn var að fullu skattskyldur á því ári sem tilfærslan átti sér stað og ekki var heimilt að fresta skattlagningu.

Niðurstaða ECJ var á sömu leið og í fyrri sambærilegum málum<sup>1</sup>, að ákvæði dönsku skattalaganna teldust vera brot á stofnsetningarréttinum sem kemur fram í 49. gr. samningsins um Evrópusambandið, þar sem innlend sambærileg færsla eigna var ekki skattskyld. Ákvæðið taldist því stuðla að mismunandi skattalegri meðferð, eftir því hvort að tilfærslan var innanlands eða yfir landamæri innan sambandsins. Tekið var fram að skattlagning hagnaðar eigna og skulda sem færast út úr skattalögsögu ríkja getur verið réttlætun, en í boði þarf að vera frestun þar til hagnaðurinn er innleystur.

Í fyrsta skipti tók ECJ sérstaklega fyrir hvernig fara skuli með tilteknar eignir sem verða ekki innleystar. Ekki þykir ástæða til að fara nánar út í það hér. Dómstóllinn tók einnig fram að aðildarríki geti lagt fram annan mælikvarða en raunverulega innlausn hagnaðar sem myndi þá hrinda af stað skattlagningu óinnleysts hagnaðar vegna tilfærslu eignanna út fyrir skattalögsögu ríkisins.

ECJ taldi að ákvæði dönsku skattalaganna teldist vera brot á 31. gr. EES samningsins í þeim tilvikum þegar eignartilfærsla var til Íslands, Noregs eða Lichtenstein vegna samninga milli landanna sem kveða á um upplýsingaskipti og gangkvæma aðstoð þegar kemur að skattamálum.

### **ESA gegn Íslandi:**

Hinn 2 desember 2013 var kveðin upp dómur EFTA dómstólsins í máli *ESA gegn Íslandi*. Málsvik voru á þá leið að ESA taldi að Ísland hefði gerst brotlegt gegn ákvæðum 31. og 40. EES-samningsins, annars vegar brot á staðfesturétti og hins vegar brot á frjálsum flæði fjármagns, með því að viðhafa mismunandi skattlagningu á samruna hlutafélaga, með því að leggja tafarlausan skatt á óinnleystan hagnað hlutafélaga sem eru algjörlega sameinuð öðru hlutafélagi með samruni yfir landamæri.

Þegar ekki er um samruna yfir landamæri að ræða er undanþágu frá skattskyldu að finna í 51. gr. tsl., þ.e. sé hlutafélagi slitið þannig að það sé algjörlega sameinað öðru hlutafélagi og hluthafar í fyrrnefnda félaginu fái eingöngu hlutabréf í síðarnefnda félaginu sem gagnjald fyrir hlutafé sitt í félagi því sem slitið var, þá skulu skiptin sem slík ekki hafa í för með sér skattskyldar tekjur fyrir þann sem hlutabréfin lét af hendi. Við slíkan samruna hlutafélaga skal það félag, er við tekur, taka við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum þess félags sem slitið var.

EFTA dómstóllinn fjallaði fyrst um 31. og 40. gr. EES-samningsins og sagði að 31. gr. EES-samningsins gerði að verkum að allar takmarkanir á staðfesturétti innan Evrópska Efnahagssvæðisins væru óheimilar sem og að 40. gr. EES-samningsins kæmi í veg fyrir takmarkanir á frjálsum flæði fjármagns. Aðgerðir EES ríkja sem hindra eða gera á einhvern hátt það minna fýsilegt að nýta þessar grundvallar heimildir þurfa að vera réttlætunlegar. 31. gr. EES-samningsins á að tryggja að erlendir aðilar væru meðhöndlaðir með sama hætti og innlendir aðilar, en einnig bannar þetta EES ríkjum að hindra að lögpersónur stofnsetji sig í öðrum EES ríkjum.

Dómstóllinn fjallaði þar næst um að það sé staðfest í dómaframingvæmd að þrátt fyrir að skattlagningarvaldið sé á hendi hvers aðildarríkis EES fyrir sig, þá verði ríkin að beita skattlagningarvaldinu í samræmi við EES reglur. Á sviði skattlagningar má ekki mismuna, hvort sem það byggir á 4., 31. eða 40. gr. EES-samningsins, þá ber að skattleggja sambærilegar aðstæður með

<sup>1</sup> National Grid Indus, C-371/10; Commission v Portuguese Republic, C-38/10; Commission vs. the Netherlands, C-301/11; Commission v Kingdom of Spain, C-64/11.

sambærilegum hætti og mismunandi aðstæður má ekki skattleggja með sambærilegum hætti nema það sé réttlætanlegt.

Þar næsti taldi dómstóllinn það óumdeilt að mismunur innlendra samruna og millilandasamruna, vegna þeirra skattaundanþágu sem er að finna í 1. mgr. 51. gr. tsl., teldist vera hindrun á stofnsetningarrétti og frjálsu flæði fjármangs sbr. 31. og 40. gr. EES-samningsins. Ennfremur taldi dómurinn það óumdeilt að slík lög gætu ekki verið réttlætanleg. Niðurstaðan var því sú að sá mismunur sem í gildi er á milli innlendra samruna og millilandasamruna, vegna undanþáguákvæðis skattlagningar innlendra samruna í 1. mgr. 51. gr. tsl., hefði það í för með sér að Ísland uppfyllir ekki skyldur sínar gagnvart ákvæðu 31. og 40. gr. EES-samningsins.

Deloitte telur að sú framkvæmd að skattleggja við yfirfærslu án tillits til sölu eða innlausnar, en að heimila frestun greiðslu söluhagnaðar um fimm ár, ekki sambærilega þeirri þróun og þeirri reglu sem myndast hefur í dómaframkvæmd ECJ og EFTA dómstólsins.

Þá telur Deloitte að sú meðferð sem kynnt er hér ekki til þess fallna að breyta niðurstöðu EFTA dómstólsins í máli *ESA* gegn *Íslandi*, 2. desember 2013.

Að lokum verður ekki hjá því komist að fjalla um það atriði er varðar skil á ársreikningum og skýrslu til ríkisskattstjóra vegna mögulegrar sölu eða annarra ráðstafana eignanna síðar meir. Þetta er sérstaklega athugunarvert þar sem ekki er gert ráð fyrir leiðréttingum síðar meir en gera má ráð fyrir að semjendur frumvarpsins hafi verið á góðri leið með að setja slíka reglu en ekki klárað verkið. Ef slíkar leiðréttingar hefðu verið heimilaðar þá hefði málið litið öðruvísi við og væri frekar í takt við úrskurði þá sem reifaðir hafa verið hér að framan.

#### IV. 11. gr. Milliverðlagning

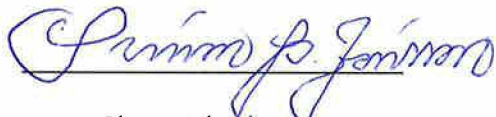
Deloitte fagnar þeirri tillögu að setja ákvæði um milliverðlagningu.

#### V. 4., 12. og 13. gr. Arðsreglan

Deloitte fagnar því að tillaga sé um að umrædd ákvæði verði brottfelld, enda hefur verið erfiðleikum bundið að túlka þau.

Að öðru leyti gerir Deloitte ekki athugasemdir við frumvarpið.

Virðingarfyllst,  
f.h. Deloitte ehf.



Simon Þór Jónsson  
Eigandi  
Skatta- og lögfræðisvið



Ragnar Tjörvi Baldursson  
Lögfræðingur  
Skatta- og lögfræðisvið