

Alþingi
B.t. Efnahags- og viðskiptanefndar
Kirkjustræti 2
150 Reykjavík

Reykjavík, 25. apríl 2005

Efni: Athugasemd við frumvarp til laga um breyting á lögum um tekjuskatt, sbr. þingskjal nr. 1053-695. mál.

Grant Thornton endurskoðun ehf. óskar hér með eftir að gera athugasemdir við ofangreint frumvarp.

Samkvæmt frumvarpinu er gerð tillaga um breytingu á 1. mgr. 5. tölul. 2. gr. laga nr. 90/2003. Á undan orðunum: „Öðrum félögum, sjóðum o. s. frv. er lagt til að komi orðin: „Félögum skv. 1.-4. tölul., sem ekki eru skráð hér á landi en eiga hér heimili, ...“ Í athugasemd við frumvarpið er þetta rökstutt með vísan til þess að verið sé að taka af öll tvímæli um að aðsetursreglan sem er að finna í 2. mgr. 5. tölul. greinarinnar taki einnig til hlutafélaga, samvinnufélaga og sameignarfélaga.

Um heimilisfesti lögaðila gilda tvær reglur, það er stofnsetningarlandsreglan eða skráningarlandsreglan (d. registreringsprincipet) og aðsetursreglan eða höfuðsætisreglan (d. hövedsædesprincipet). Með skráningarlandsreglunni er átt við þann stað sem félag er skráð að eiga heima og gildir hún um hlutafélag, samvinnufélag og sameignarfélag. Höfuðsætisreglan tekur hins vegar til þess staðar sem stjórn/framkvæmdastjórn félags hefur höfuðstöðvar sínar. Í mörgum tvísköttunarsamningum sem Ísland hefur gert segir að hafi lögaðili heimilisfesti í tveimur löndum t. d. skráningarlandi og höfuðsætislandi, skuli heimilisfesti hans talið í því ríki þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn hans hefur aðsetur. Svo er t. d. í Norræna tvísköttunarsamningnum.

Danskt einkahlutafélag sem stjórnað væri hér á landi myndi því teljast heimilisfast á Íslandi samkvæmt tvísköttunarsamningnum. Vandamálið er hins vegar að í skattalögum hefur skort heimild til að skattleggja félagið. Yrði slíkt félag úrskurðað heimilisfast á Íslandi væri því ekki unnt skattleggja það að óbreyttum lögum. Á þetta er bent í ritinu Skattur á fyrirtæki, bls. 468, eftir undirritaðan lögmann, sem kom út árið 2003. Jafnframt er þar lýst hvernig þetta vandamál hefur verið leyst í Danmörku sem býr við hliðstæð lög og við að þessu leyti. Full ástæða er því til að fagna þessu frumvarpi. Það tekur af tvímæli, skýrir lögin.

Verði frumvarpið að lögum er hins vegar ekki unnt að horfa fram hjá því að það mismunar innlendum og erlendum (hluta- og samvinnu)félögum og kann því að

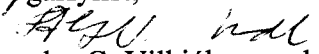
stríða gegn stofnsetningarrétti EES-samningsins. Danskt hlutafélag sem úrskurðað er skattskýlt á Ísland samkvæmt 3. mgr. 4. gr. Norræna tvísköttunarsamningsins verður - ef frumvarpið er samþykkt óbreytt - að greiða 26% skatt af hagnaði í stað 18% skatts, sem er það hlutfall er íslenskt hlutafélag býr við. Helgast það af því að tekjuskattur íslenskra hlutafélaga er 18%, sbr. 1. mgr. 71. gr. laga nr. 90/2003, en tekjuskattur annarra félaga er 26%, sbr. 2. mgr. sömu greinar. Heildarskattur hins dansk ættaða félags af hagnaðinum verður því 33,4% í stað 26,2%.

Á frumvarpinu er líka sá annmarki að látið er hjá líða að breyta 2. mgr. töluliðarins til samræmis við þá breytingu sem ætlunin er að gera á 1. mgr. Óvíst er því að skilgreiningin á heimilisfesti annarra félaga, sjóða og stofnana taki til félaga samkvæmt 1.-4. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003, sem ekki eru skráð hér á landi. Lítið mál er þó að lagfæra það. Skattamismununin er hins vegar öllu alvarlegri. Til að fyrirbyggja hana, leggjum við því til að umrædd breytingartillaga verði gerð að sérstakri málsgrein er verði 3. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003 og hljóði svo: „Félög skv. 1.-4. tl. 1. mgr. teljast heimilisföst á Íslandi ef **stjórnin hefur aðsetur sitt hér landi**. Þetta gildir fortakslaust óháð því í hvaða landi félagið er skráð.“

Þessi tillaga er í samræmi við 6. tölul. 1. gr. dönsku félagaskattalaganna. Með orðalaginu **ef stjórnin hefur aðsetur** á Íslandi eru auk þess búin til tengsl á milli lagaákvæðisins og tvísköttunarsamninga sem tryggir að ákvæðið verður skýrt og túlkað í samræmi við alþjóðlegan rétt. Um skattlagninguna fer þá eftir raunverulegu eðli hlutaðeigandi félags miðað við íslensk lög og er það í samræmi við viðurkennda framkvæmd á Norðurlöndunum. Öðlist erlent félag heimilisfesti hér á landi samkvæmt höfuðsætisreglunni er því fyrsta verk skattyfirvalda að leggja mat á það hvers eðlis það er samkvæmt íslenskum rétti og teljist það hlutafélag samkvæmt slíku mati ber að gera því að greiða 18% skatt.

Að lokum viljum við benda á að með samþykki framvarpsins komast félög sem Íslendingar hafa verið að stofna í svokölluðum skattaparadísunum í uppnám. Almennt verður að ganga út frá því að slíkum félögum sé í flestum tilvikum stjórnað frá Íslandi. Verði framvarpið að lögum fá skattyfirvöld því heimild til að skattleggja þau hér á landi. Enga umfjöllun er hins vegar að finna um þetta í greinargerð frumvarpsins. Af hvaða stofni ber að greiða skatt, hvað gerist ef Íslendingur á ekki ráðandi hlut í hinu erlenda félagi o. s. frv. eru t. d. spurningar sem maður vildi sjá svarað. Hið sama gildir um hugsanlegan frádrátt greiddra skatta í því ríki sem hlutaðeigandi félag er skráð. Er heimilt að draga þá frá greiddum skatti hér á landi, sbr. 5. mgr. 119. gr. laga nr. 90/2003. Þögn frumvarpsins um þessi atriði bendir eindregið til þess að menn hafa ekki hugsað þetta mál til enda og er því álitamál hvort ekki eigi að láta það bíða til haustsins.

Virðingarfyllst,


Ásmundur G. Vilhjálmsson hdl.

forstöðumaður skattasviðs Grant Thornton ehf.

Ath. 2. gr. laga nr. 90/2003
er
sambærileg og 1. gr. dönsku félagaskattalaganna

6. tl. 1. gr. dönsku félagaskattalaganna. Skilgreining er í samræmi við viðurkennda túlkun á 3. mgr. 4. gr. OECD-fyrirmyndarinnar. 2. mgr. greininnar tekur umfram allt í CFC féлага. Í Danmörku er meginreglan sú að lögaðilar teljast heimilisfastir í Danmörku ef þeir eru skráðir þar í landi. 6. mgr. er því hálfgerð varaskeifa.

Stk. 6. Selskaber og foreninger m.v. omfattet af stk. 1, nr. 2-6, anses for hjemmehørende her i landet, **hvis ledelsen har sæde her i landet**. Dette gælder, uanset hvor selskabet eller foreningen m.v. eventuelt er indregistreret. Bestemmelsen i 1. og 2. pkt. finder dog ikke anvendelse på et selskab eller en forening m.v., som er omfattet af fuld skattepligt i en fremmed stat efter denne stats skatteregler, hvis Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende stat medfører, at Danmark skal lempe dobbeltbeskatning af indkomst fra et fast driftssted i den pågældende stat ved at nedsætte den danske skat af denne indkomst med et større beløb end det beløb, der er betalt i skat af denne indkomst i den pågældende stat.

6. Kafli sænsku tekjuskattalaganna fjallar um ótakmarkaða skattskyldu. Í 3. gr. er að finna ákvæði um ótakmarkaða skattskyldu lögaðila og hjóðar hún svo:

3 § Juridiska personer är obegränsat skattskyldiga om de på grund av sin **registrering** eller, om registrering inte har skett, **platsen för styrelsens säte** eller någon annan sådan omständighet är att anse som svenska juridiska personer.

A-liður 4. gr. dönsku félagaskattalaganna. Greinin fjallar um alfeiðingar þess að félag öðlast fulla skattskyldu í Danmörku vegna flutnings á höfuðstöðvum sínum þangað. Ákvæði um þetta efni skortir í skattalögin.

§ 4 A. ⁶⁾ Hvis et selskab eller en forening m.v. bliver fuldt skattepligtig efter § 1, fordi ledelsens sæde flyttes her til landet, eller hvis et selskab eller en forening m.v. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende her i landet, anses aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. dog stk. 2. Der fastsættes ingen anskaffessum på goodwill eller andre immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40, i det omfang de er oparbejdet af selskabet selv. Fortjeneste i forhold til anskaffessummen kan højst medregnes med et beløb svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under dansk beskatning.

Stk. 2. Afskrivningsberettigede aktiver anses for erhvervet på det faktiske anskaffelsestidspunkt, og de anses for erhvervet til den faktiske anskaffelse sum afskrevet maksimalt efter danske regler indtil tilflytningstidspunktet. Ved denne beregning anvendes reglerne på tilflytningstidspunktet. Dog skal aktiverne anses for erhvervet til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, såfremt denne værdi er mindre end værdien beregnet efter 1. og 2. pkt.

Stk. 3. Genvundne afskrivninger på aktiver, der anses for afskrevet forud for inddragelse under dansk beskatning, kan højst udgøre det beløb, hvormed summen af foretagne afskrivninger efter skattepligtens indtræden overstiger det faktiske værditab efter inddragelse under dansk beskatning. Fortjeneste i forhold til anskaffelse summen kan højst medregnes med et beløb svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under dansk beskatning. For aktiver, der afskrives efter saldometoden, ansættes afståelse summen til den nedskrevne værdi på afståelsestidspunktet med tillæg af genvundne afskrivninger og fortjeneste efter 1. og 2. pkt.

Stk. 4. Udgifter afholdt før tilflytningstidspunktet kan kun fradrages i den skattepligtige indkomst, hvis der på afholdelsestidspunktet var fradragsret for disse udgifter i medfør af § 2.

Stk. 5. Stk. 1-5 finder tilsvarende anvendelse på selskaber og foreninger m.v., der bliver skattepligtige efter § 2, og som ikke umiddelbart forinden har været skattepligtige efter § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1.

5. gr. dönsku félagaskattalaganna. Greinin fjallar um alfeiðingar þess að félag missir fulla skattskyldu í Danmörku vegna flutnings á höfuðstöðvum. Ákvæði um þetta efni skortir í skattalögin.

§ 5. Når her i landet hjemmehørende selskaber og foreninger m.v. opløses, fortsætter skattepligten indtil tidspunktet for opløsningen. Ved overgang til beskatning efter § 1, stk. 1, nr. 6, eller undtagelse fra beskatning efter § 3 fortsætter skattepligten efter de hidtil gældende regler indtil tidspunktet for overgangen eller undtagelsen.

Stk. 2. Udløber det sædvanlige indkomstår for et selskab m.v. inden den 31. december i det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for (bagudforskuet indkomstår), og finder opløsning som nævnt i stk. 1 sted efter det sædvanlige indkomstårs udløb, men inden vedkommende kalenderårs udløb, udgør det sidste indkomstår hele perioden fra indkomstårets begyndelse, og indtil opløsning finder sted.

Stk. 3. Likvidator eller ledelsen, såfremt en likvidator ikke er valgt eller beskikket, skal inden 1 måned efter opløsningen, jf. dog 2. pkt., overgangen eller undtagelsen, jf. stk. 1, indsende en anmeldelse til de statslige told- og skattemyndigheder med opgørelse af indkomsten for det afsluttende indkomstår. Når et anpartsselskab søges opløst efter § 59 i lov om anpartsselskaber, skal ledelsen inden 1 måned efter ophør af den erhvervsmæssige aktivitet indsende en anmeldelse til de statslige told- og skattemyndigheder med opgørelse af indkomsten for det afsluttende indkomstår. Udløber fristen for anmeldelse inden udløbet af fristen for selvangivelsen for det nærmest forudgående indkomstår, jf. skattekontrollovens § 4, stk. 2, afkortes den sidstnævnte frist til udløbet af fristen for anmeldelsen. Skatteministeren kan efter anmodning give udsættelse med fristen for anmeldelse, hvis særlige forhold taler herfor. Undlades anmeldelse, ifalder den eller de ansvarlige personer en bøde, der fastsættes af skatteministeren, medmindre denne eller de ansvarlige selv ønsker

sagen afgjort ved rettergang. Indsendelse af anmeldelsen med den nævnte opgørelse kan fremtvinges ved pålæg af daglige bøder, hvis størrelse fastsættes af skatteministeren. Bøderne tilfalder statskassen.

Stk. 4. Overgang m.v., jf. stk. 1, sidestilles med ophør af virksomhed og salg til handelsværdi af de aktiver og passiver, der er i behold hos selskabet eller foreningen m.v. på tidspunktet for overgangen.

Stk. 5. Hvis et selskab eller en forening m.v. ophører med at være skattepligtig efter § 1, fordi ledelsens sæde flyttes til udlandet, Grønland eller Færøerne, eller hvis et selskab eller en forening m.v. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, finder stk. 1-3 tilsvarende anvendelse.

Stk. 6. For skattepligtige foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 6, finder stk. 1-4 tilsvarende anvendelse, når foreningen m.v. helt eller delvis ophører med at drive erhvervsmæssig virksomhed.

Stk. 7. Hvis et selskab eller en forening m.v. ophører med at være skattepligtig efter § 1, fordi ledelsens sæde flyttes til udlandet, Grønland eller Færøerne, eller hvis et selskab eller en forening m.v. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, anses aktiver og passiver, som ikke efter ledelsens fraflytning fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Salgssummen ansættes til handelsværdien på fraflytningstidspunktet. Den skattepligtige fortjeneste nedsættes med beløb genbeskattet efter ligningslovens § 33 D, stk. 5.