

Alþingi
Erindi nr. P 143/607
komudagur 10.12.2013



Nefndasvið Alþingis
Austurstræti 8-10
150 Reykjavík

10. desember 2013

Efni: Frumvarp til laga 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). – Þskj. 266 – 204. mál.

PwC vill koma á framfæri eftirfarandi athugasemdum:

1. gr.

PwC telur vissa hættu á að orðalagið „tekjur af afleiðusamningum“ sé ekki nægjanlega skýrt. Bent er á til samanburðar orðalag í 7. tl. 3. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt („tskl.“) þar sem talað er um „tekjur... af íslenskum hlutabréfum“ og í 8. tl. sömu greinar þar sem tala er um „vaxtatekjur hér á landi“. Fyrri ákvæðið hefur verið túlkað þannig að það nái til erlendra aðila sem selja íslensk hlutabréf jafnvel þó það sé í viðskiptum við annan erlendan aðila. Síðara ákvæðið hefur verið túlkað þannig að vextirnir verði að stafa frá Íslandi sem þýðir að þegar þeir t.d. koma fram við sölu erlends aðila á íslensku skuldabréfi til annars erlends aðila á yfirverði þá eru þær tekjur ekki taldar stafa frá Íslandi og falla því ekki undir ákvæðið.

Það er því mikilvægt að það sé alveg ljóst hvaða tilvik falla undir lagaregluna en PwC telur að hér sé hættu á að ákvæðið sé ekki nægjanlega skýrt. PwC telur líkur á að undir ákvæðið eigi að falla afleiðusamningar sem gerðir eru af erlendum aðilum við innlenda aðila en ekki t.d. afleiðusamningar sem tveir erlendir aðilar gera sín á milli þó undirliggjandi verðmæti séu íslensk, t.d. íslensk hlutabréf. PwC telur því að betur færi á að bæta við orðunum „hér á landi“ á eftir orðunum „tekjur af afleiðusamningum“.

4., 12. og 13. gr.

PwC fagnar þeirri breytingu að fella úr gildi 20/50 reglu og tekur undir að hún hefur ekki reynst sem skyldi. Við tókum eftir því að í almennum athugasemdum frumvarpsins kemur fram að samhliða breytingunum verði farið í endurskoðun á reglum um reiknað endurgjald. PwC fagnar því og bendir á mikilvægi þess að gera þær reglur þannig úr garði að framkvæmd þeirra verði auðveld, hvoru tveggja fyrir þá sem falla undir reglurnar sem og skattyfirvöld.

7. og 8. gr.

PwC gerir ekki athugasemdir við efni þessara greina en efnislega er hér um að ræða sömu reglu og kom inn í tekjuskattslögin með lögum nr. 38/2008 en var svo felld brott með lögum nr. 128/2009.

Ótvírætt orðalag efnisreglunnar bendir til þess að undir hana falli einvörðungu afleiðusamningar sem skráðir eru og ganga kaupum og sölum á skipulegum verðbréfamarkaði. Í tíð áður gildandi lagaákvæðis varð PwC mjög vart við að ýmsir misskildu efnisinnihald reglunnar og töldu að undir þetta féllu líka afleiðusamningar þar sem undirliggjandi verðmæti væru hlutabréf sem væru skráð á skipulegum verðbréfamarkaði. Svo virðist sem sama hugsun svífi yfir vötnum í athugasemdum frumvarpsins við 7. og 8. gr. þar sem segir; „í tilvikum afleiðusamninga þar sem undirliggjandi verðmæti eru hlutabréf“. Hér mætti orðalagið vera afdráttarlausara til samræmis við orðalag efnisreglunnar sjálfar í 7. og 8. gr. þannig að undir þetta falli aðeins afleiðusamningar sem seldir eru á skipulegum verðbréfamarkaði.

9. gr.

PwC fagnar því að tekjuskattslögunum sé nú loksins breytt til að koma í veg fyrir ólögmetna mismunun á grundvelli EES reglna, en allir þeir sem að skattframkvæmd koma hafa árum saman gert sér grein fyrir að slík mismunun væri í gangi.

PwC skorar á Alþingi að kanna rækilega hvort þær reglur sem lagðar eru til séu fullnægjandi þannig að tryggt sé að ekki verði enn við líði reglur sem brjóta í bága við skuldbindingar Íslands samkvæmt EES-samningnum.

Ákvörðun á skattstofni: PwC gerir mjög alvarlegar athugasemdir við það sem lesa má út úr skýringum með greininni. Þannig má lesa út úr töflu í umfjöllun um 9. gr. að gert er ráð fyrir að reiknaður hagnaður vegna hlutabréfaeignar félagsins komi inn í skattstofninn. Mjög líklega er þetta rökstutt með því að um óinnleystan hagnað sé að ræða og því eigi ekki við ákvæði 9. tl. a í 31. gr. um frádrátt á móti hagnaði af sölu hlutabréfa. Þetta er hins vegar allsendis órökrétt þegar haft er í huga að markmiðið með reglunum hlýtur að vera það að standa vörð um rétt Íslands til að skattleggja eignir sem eru að hverfa undir skattalögsögu annars ríkis. Hér háttar hins vegar svo til að samkvæmt gildandi lögum mun hagnaður af sölu hlutabréfa í eigu hlutafélaga og einkahlutafélaga ekki mynda skattstofn sökum framangreindrar reglu í 9. tl. a 31. gr. og því engin rök til að vernda þann „skattstofn“. PwC sér ekki hvaða rök standi til þess að gera tekjur, sem í eðli sínu eru óskattskyldar framtíðartekjur, að skattstofni.

PwC vekur athygli á því að reglur hér á landi varðandi skattalega meðferð á hagnaði af sölu hlutabréfa eru nokkuð ólíkar því sem gerist í mörgum nágrannalöndum okkar. Þannig er ekki algengt að undanþága frá skattlagningu sé algjör, þ.e. að allur söluhagnaður sé undanþeginn skattlagningu, óháð eignarhaldstíma eða eignahlutföllum. Þetta verður að hafa í huga þegar þær reglur sem við viljum innleiða varðandi millilandasamruna eru bornar saman við samsvarandi reglur í nágrannalöndum okkar. PwC skorar á efnahags- og viðskiptanefnd að taka þetta til sérstakrar skoðunar.

Mat sérfræðinga: Í 2. mgr. er fjallað um sérstakt mat eigna sem skal byggja á vinnu sérfræðinga og staðfest af löggiltum endurskoðendum félagsins. PwC sér ekki betur en hér sé einhver misskilningur á ferðinni. Þannig virðist vera gengið út frá því að svokölluð sérfræðiskýrsla skv. 122. gr. hlutafélagalaga nr. 2/1995 og skv. 97. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög, sé unnin af löggiltum endurskoðendum félagsins. Því fer víðs fjarri enda engan slíkan áskilnað að finna í umæddum lagagreinum eða annars staðar í XIV. kafla þessara laga sem frumvarpið vísar til. Þannig er eingöngu krafist sérfræðiskýrslu en þess ekki krafist að hún sé unnin af endurskoðanda félagsins.



PwC mælir með að orðalaginu verði breytt og 2. másl. 2. mgr. hljóði svo; „*Leggja skal fram útreikninga á gangverði eigna með samrunaáætlun og skulu þeir byggjast á mati sérfræðinga, sbr. 122. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög og 97. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög.*“

Raunveruleg atvinnustarfsemi: Í lokamálslið 1. mgr. er kveðið á um að ákvæðið eigi ekki við sé um um ræða hlutafélög sem heimilisföst eru í lágskattaríki nema þau geti sýnt fram á að „*um raunverulega atvinnustarfsemi sé að ræða, sbr. 57. gr. a.*“

Með b. lið 1. gr. laga nr. 145/2013 var 7. mgr. 57. gr. a. tskl. breytt þannig að kveðið var skýrt á um að ráðherra skuli með reglugerð setja ákvæði um nánari framkvæmd greinarinnar og meðal annar skilgreina hvað felst í hugtakinu raunveruleg atvinnustarfsemi. Líkt og fram kemur í frumvarpi að lögum nr. 45/2013 er umrædd breyting lögð til vegna athugasemda ESA sem taldi það verulegan galla á íslenska ákvæðinu að enga raunverulega skilgreiningu væri að finna á umræddu hugtaki. PwC vekur athygli á að reglugerðin hefur ekki verið gefin út og því enn lagaleg óvissa hvað felst í hugtakinu raunveruleg atvinnustarfsemi sem frumvarpið nú gerir þó ráð fyrir að verði notað.

Reglugerð: Í 8. málsgrein er kveðið á um að ráðherra skuli setja reglugerð um framkvæmd millilandasamruna. PwC leggur áherslu á mikilvægi þess að þetta verði gert enda um flókna lagagrein að ræða. Ekki er æskilegt að túlkun og nánari útskýringar á greininni verði látin ráðast af túlkunum skattyfirvalda og skattframkvæmd.

10. gr.

PwC vekur athygli á mjög óljósu orðalagi 2. máslíðs greinarinnar þar sem segir; „*Tap flyst ekki milli félaga nema sannað sé með fullnægjandi hætti að það hafi verið ónýtjanlegt eða ekki nýtt áður*“. PwC getur fallist á að það sé ljóst hverju ákvæðinu er ætlað að ná fram en hins vegar er ákvæðið ekki skýrt hvað þarf til svo sannað sé með fullnægjandi hætti að tapið verði ekki nýtt annars staðar. Takmarkaða skýringu er einnig að finna í greinargerð frumvarpsins.

11. gr.

Reglur um milliverðlagningu („Transfer Pricing“) er að finna í löggjöf mjög margra landa og því þarf ekki að koma á óvart að vilji sé til að innleiða slíkar reglur einnig hér á landi. PwC vekur hins vegar athygli á því að í eðli sínu er um að ræða þyngjandi reglur fyrir skattaðila og því æskilegt að fara varlega. PwC telur að sú leið sem frumvarpið gerir ráð fyrir sé að mörgu leyti ágæt hvað þetta varðar. Þannig telur PwC það mjög jákvætt að kveða skýrt á um að reglurnar eigi aðeins við hjá stærri rekstraraðilum og eins er mjög jákvætt að ekki er gert ráð fyrir sérstakri skýrslugjöf samhliða skilum á skattframtölum heldur aðeins að þeir sem falla undir reglurnar verði í stakk búnir að skila gögnum og upplýsingum verði eftir því leitað („skjölunarreglur“).

PwC telur að það væri til bóta ef í lagaákvæðinu sjálfu væri kveðið á um hve langan tíma gjaldandi hefur til að bregðast við beiðni skattyfirvalda um framlagningu gagna. Í sambærilegri löggjöf nágrannaríkjanna er gjarnan slíka viðmiðun að finna, t.d. 45 dagar samkvæmt norsku reglum.

15. gr.

PwC getur ekki séð að hægt sé að rökstyðja þá breytingu að ekki eigi að taka tillit til samsköttunar og yfirfæranslegs taps með vísan til sérstöðu skattsins. Eðli sérstaka fjársýsluskattsins er allt annað en almenna



fjársýsluskattsins, jafnvel þó vel megi vera að markmiðið með álagningu þeirra sé það sama. Sérstaki skatturinn leggst á rekstrarhagnað þessara fyrirtækja og því standa öll rök til þess að heimila að tekið sé tillit til samsköttunar og yfirfæranlegs taps, líkt og almennt gildir um álagningu tekjuskatts. Sérstaki fjársýsluskatturinn er í eðli sínu ekkert annað en sérstakt skattþrep tekjuskatts.

Aðrar athugasemdir

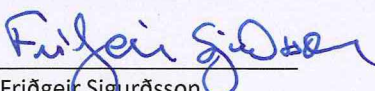
Til viðbótar við athugasemdir við frumvarpið eins og það liggur fyrir vill PwC koma á framfæri athugasemdum varðandi það sem nauðsynlega vantar í frumvarpið að mati PwC.

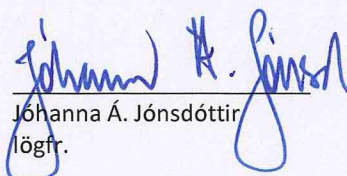
Nauðsynlegt að útvíkka gildissvið 9. tl. 31. gr. tekjuskattslaga

1. málsliður 9. töluliðar 31. gr. hljóðar svo: „Þá fjárhæð sem hlutafélög, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr., og félög og samlög sem falla undir 2. tölul. 1. mgr. 2. gr. hafa fengið greidda í arð skv. 4. tölul. C-liðar 7. gr. af hlutum og hlutabréfum í félögum er greinir í 1. tölul. 1. mgr. 2. gr., sbr. XII. kafla laga nr. 2/1995, um hlutafélög, og laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög.“

Feitletraði hlutinn, sem auðkenndur er af PwC, kom inn í löginn með lögum nr. 166/2007. Tilgangurinn var að koma í veg fyrir að frádráttur yrði veittur á móti svokölluðum „duldam arðgreiðslum“. Út af fyrir sig var sá tilgangur skiljanlegur. Leiðin sem var valin, þ.e. að afmarka frádráttinn á svo afdráttarlausan máta við arðgreiðslur skv. XII kafla laga um hlutafélög og einkahlutafélög hefur hins vegar í för með sér óheppilega og órökrétta niðurstöðu sé horft til samhengis ákvæða í tekjuskattslögunum. PwC bendir á að við lækkun á hlutafé og útgreiðslu til hluthafa þá leiðir af skilgreiningu arðshugtaksins í 11. gr. tekjuskattslaganna að þeir fjármunir sem renna til hluthafanna umfram kaupverð viðkomandi eignarhluta teljast arður í skattalegu tilliti. Í því ljósi væri rökrétt að frádráttur 9. tölul. 31. gr. heimilaðist líka á móti slíkum arðstekjum. Hafa verður í huga að þar sem hér er eingöngu átt við um þann hluta greiðslunnar til hluthafa sem er umfram nafnverðslækkun hlutafjár þá er í raun um að ræða sömu fjármuni og félagið gæti alla jafnan úthlutað í formi arðs. Með vísan til þessa og þar sem þessi hluti er líka skilgreindur sem arður í skattalegu tilliti þá er óeðlilegt að ekki sé heimilaður frádráttur á móti þessum tekjum líkt og á móti „venjulegum“ arðgreiðslum. Tekið skal fram að með því að lagfæra orðalag ákvæðisins er eftir sem áður hægt að koma í veg fyrir að „duldar arðgreiðslur“ falli undir ákvæðið.

Virðingarfyllst,
PricewaterhouseCoopers ehf.


Friðgeir Sigurðsson
lögfr.


Jóhanna Á. Jónsdóttir
lögfr.