

**Fjármála- og
efnahagsráðuneytið**

Minnisblað

Viðtakandi: **Efnahags- og viðskiptanefnd**
Sendandi: **Skrifstofa skattamála**
Dagsetning: **13.12.2013**
Málsnúmer: **FJR13110074**
Bréfalykill: **3.6**

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

Í tengslum við umsagnir við ofangreint þingmál, nr. 204, sem vísað hefur verið til efnahags- og viðskiptanefndar, óskaði nefndin eftir skriflegum viðbrögðum ráðuneytisins varðandi athugasemdir Deloitte, Félags bókhaldsstofa, PricewaterhouseCoopers ehf. og ríkisskattstjóra, sem fylgja hér með.

Athugasemd í umsögn Deloitte:

Deloitte gerir athugasemdir við 9. og 10. gr. frumvarpsins um millilandasamruna. Að mati Deloitte eru fyrirhugaðar breytingar ekki í samræmi við niðurstöðu Evrópudómstólsins (ECJ) og eftirlitsstofnunar EFTA (ESA). Því til stuðnings er vísað til tveggja dóma ECJ í málunum „National Grid Indus BV gegn Hollandi“ og „Frankvæmdastjórnin gegn Danmörku“. Fram kemur í umsögninni að samkvæmt þessum dómum hefði átt að leyfa félögum við millilandasamruna að fresta söluhagnaði þar til óinnleystur hagnaður félagsins væri í raun innleystur. Deloitte telur að sú framkvæmd að skattleggja við yfirfærslu án tillits til sölu eða innlausnar, en heimila frestun greiðslu söluhagnaðar um fimm ár, ekki sambærilega þeirri þróun og þeirri reglu sem myndast hefur í dómaframkvæmd ECJ og EFTA dómstólsins.

Svar:

Í umsögn sinni telur Deloitte að ákvæði frumvarpsins um millilandasamruna séu ekki í samræmi við EES rétt og framkvæmd EFTA dómstólsins, Evrópudómstólsins og Eftirlitsstofnunar EFTA (ESA). Í þessu samhengi telur Deloitte að sú framkvæmd að skattleggja hagnað við yfirfærslu vegna millilandasamruna án tillits til sölu eða innlausnar eigna og miða við fimm ára frestun á greiðslu skatts ganga lengra en heimilt er samkvæmt EES rétti. Fjármála- og efnahagsráðuneytið er ekki sammála þessari nálgun Deloitte í málinu og túlkun fyrirtækisins á dómaframkvæmd á þessu sviði.

Það er alveg skýrt samkvæmt fyrirbyggjandi dómaframkvæmd að hvert og eitt EES ríki hefur fulla heimild til þess að skattleggja þann hagnað sem myndast á meðan fyrirtæki eru stofnsett í viðkomandi landi. Ef fyrirtæki sem er t.d. stofnsett á Íslandi kys að færa höfuðstöðvar sínar til annars EES ríkis eða renna saman við fyrirtæki í öðru EES ríki á Ísland þannig rétt á að skattleggja þann hagnað sem hefur myndast á meðan starfsemi fyrirtækis var á Íslandi. Til þess að gæta meðalhófs og gera fyrirtækjum ekki of erfitt fyrir að færa starfsemi sína á milli landa innan EES getur Ísland í ákveðnum tilvikum þurft að bjóða fyrirtækum að fresta skattlagningu þess hagnaðar sem myndast hefur á Íslandi. Í þeim tilvikum getur Ísland þó gert ákveðnar öryggisráðstafanir til þess að tryggja að sú fjárhæð sem Ísland á rétt á að innheimta sem skatt fari ekki forgörðum. T.a.m. getur Ísland krafist þess að fyrirtæki sem kys að fresta skattlagningunni leggi fram bankaábyrgð fyrir skattfjárhæðinni. Þá getur Ísland kafið fyrirtæki um að leggja fram fullnægjandi gögn reglulega sem sanna að hagnaður hafi ekki verið innleystur (t.d. vegna sölu eigna) eða að fyrirtæki hafi flutt sig um set til annarra ríkja. Að lokum er Íslandi heimilt að krefja fyrirtæki um að greiða vexti af hinni frestuðu skattfjárhæð. Sjá

t.d. C-371/10 *National Grid Indus BV*, 68. og 73.-74. máls., C-38/10 *Commission v Portugal*, 32. másl. og E-15/11 *Arcade Driiing*, 100.-104. másl. Í ljósi nýlegs dóms Evrópudómstólsins frá 18. júlí 2013 í máli Framkvæmdastjórnarinnar gegn Danmörku er það mat fjármála- og efnahagsráðuneytisins að EES ríkjum sé einnig heimilt að setja fyrirtækjum sem ákveða að fresta greiðslu skattsins ákveðinn tímaramma til þess að standa skil á skattgreiðslunni. Sjá C-261/11 *Commission v Denmark*, 37.-38. liður. Þetta er talið nauðsynlegt til þess að tryggja að greiðsla skattsins fari fram. Ef ekkert skilyrði um tímamörk er til staðar skapast hætt á að skatturinn innheimtist ekki t.d. vegna þess að eignir eru aldrei seldar eða vegna ákvæða um fyrningu.

Mörg ríki Evrópska efnahagssvæðisins hafa haft í skattalöggjöf sinni ákvæði um skattalagningu vegna flutnings fyrirtækja og eigna yfir landamæri sem þau hafa þurft að breyta vegna nýlegra dóma Evrópudómstólsins og EFTA dómstólsins. Við vinnslu frumvarps þessa hefur fjármála- og efnahagsráðuneytið litið til þeirra breytinga sem gerðar hafa verið eða verið er að vinna að á skattalöggjöf í öðrum EES ríkjum. Er ráðuneytinu t.d. kunnugt um að Danmörk hefur kynnt lagafrumvarp með sambærilegu ákvæði og því sem um ræðir í þessu frumvarpi, þ.e. ákvæði um að frestun á skattlagningu hagnaðar vegna flutnings fyrirtækis eða eigna úr landi sé bundin ákveðnum tímamörkum til að tryggja að ríki geti innheimt skatt af hagnaði sem orðið hefur til vegna starfsemi fyrirtækis viðkomandi ríki. Þá er ráðuneytinu kunnugt um að Ítalía hefur lögfest sambærilega reglu. Á grundvelli þess sem að framan er rakið telur fjármála- og efnahagsráðuneytið að sú tillaga sem liggur fyrir nefndinni standist ákvæði EES-samningsins. Rétt er þó að hafa í huga að ESA á eftir að leggja endanlegt mat á útfærsluna.

Athugasemdir í umsögn ríkisskattstjóra:

Ríkisskattstjóri gerir athugasemdir við 10. og 12. gr. frumvarpsins og leggur til breytingar á þeim ákvæðum.

Í 10. gr. frumvarpsins er sérstaklega tekið á þeim aðstæðum sem kunna að koma upp varðandi mögulega yfirfærslu taps héraðs félags við samruna. Ríkisskattstjóri telur 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.“ (hér er átt við 2. mgr. 51. gr. eins og hún verður ef frumvarpið verður samþykkt).

Í 12. gr. frumvarpsins er 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. Ríkisskattstjóri tekur fram að vegna eðlis reglna um reiknað endurgjald sé 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 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“.

Svör:

Ráðuneytið telur framangreindar athugasemdir ríkisskattstjóra vera til bóta og leggur til að frumvarpinu verði breytt í samræmi við þær.

Athugasemdir í umsögn Félags bókhaldsstofa:

Félag bókhaldsstofa gerir sömu athugasemdir og ríkisskattstjóri við 12. gr. frumvarpsins.

Þá leggur félagið til breytingar á tekjuskattslögunum, sem ekki er að finna í frumvarpinu, í þá veru að óheimil lán (dulinn arður), sbr. 3. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, teljist

ekki til tekna sem laun, hafi þau verið endurgreidd. Þannig telur félagið að með þessum breytingum ættu endurgreiddar skuldir ekki að skattleggjast sem tekjur og hin ólíku hugtök „lán“ og „laun“ ekki lengur að vera lögð að jöfnu við skattlagningu. Tílefni þessara tillagna er dómur Hæstaréttar nr. 153/2012. Leggur félagið til að við tekjuskattslögin verði bætt ákvæði er heimili ríkisskattstjóra að lækka skattstofna hjá þeim mönnum, sem sætt hafa álagningu tekjuskatts á endurgreidd lán frá eigin félögum.

Svör:

Ráðuneytið vísar í svar sitt við athugasemd ríkisskattstjóra að því er varðar 12. gr. frumvarpsins.

Hvað varðar seinni athugasemd félagsins er ráðuneytinu vel kunnugt um málavexti, sbr. eftirfarandi reifun á dómi Hæstaréttar, nr. 153/2012, til skýringar málinu:

„Með úrskurði skattstjóra, sem staðfestur var af yfirskattanefnd, voru opinber gjöld S í skattframtölum árána 2006 og 2007 endurákvörðuð, með vísan til þess að fjárhæðir sem S hefði fengið að láni frá S ehf. bæri að skattleggja sem laun S samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. A. liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og 2. mgr. 11. gr. sömu laga, en óumdeilt var að lánveitingarnar voru í andstöðu við 73. og 79. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög. S bar úrlausn skattyfirvalda undir dómstóla með höfðun máls gegn Í. Hæstiréttur vísaði meðal annars til þess að markmið fyrrgreindra lagaákvæða hefði verið að stemma stigu við ólögumætri úthlutun fjár í formi láns úr félögum og að endurgreiðsla láns, á borð við þau er málið varðaði, hefði engin áhrif á skattskyldu. Ekki var fallist á það með S að skattlagningin bryti í bága við 65. og 72. gr. stjórnarskrárinnar, enda yrði að játa löggjafanum viðtækt vald til að ákveða hvaða atriði valdi skattskyldu. Var niðurstaða skattyfirvalda því staðfest og Í sýknað af kröfum S.“

Málið er enn til nánari skoðunar í ráðuneytinu og í ljósi þess hve stutt er í þinglok og að um er að ræða nýja tillögu til breytinga á frumvarpinu vill ráðuneytið beina þeim tilmælum til efnahags- og viðskiptanefndar að sérfræðingar ráðuneytisins fái svigrúm til að ljúka þeirri vinnu áður en afstaða er tekin til athugasemdarinnar.

Athugasemdir í umsögn PricewaterhouseCoopers ehf.:

PricewaterhouseCoopers ehf. gerir m.a. eftirfarandi athugasemdir við frumvarpið.

1. gr.

PwC telur hættu á að ákvæðið sé ekki nægjanlega skýrt og leggur til að bætt verði við orðunum „hér á landi“ á eftir orðunum „tekjur af afleiðusamningum“.

7. og 8. gr.

PwC leggur til að í stað orðanna „og afleiðusamninga sem eru seldir á skipulegum verðbréfamarkaði þar sem undirliggjandi verðmæti eru eingöngu hlutabréf“ í 7. og 8. gr. frumvarpsins komi „og afleiðusamninga sem seldir eru á skipulegum verðbréfamarkaði“.

Í umsögnum Samtaka fjármálafyrirtækja og Samtaka atvinnulífsins kemur fram að fram til þessa hafi afleiður ekki verið seldar á skipulegum verðbréfamarkaði hér á landi og því muni frumvarpið litlu sem engu breyta um skattalega meðferð tekna af afleiðuviðskiptum verði það óbreytt að lögum. SA leggur til að textinn „sem eru seldir á skipulegum verðbréfamarkaði þar sem undirliggjandi verðmæti eru eingöngu hlutabréf“ verði felldur brott úr 7. og 8. gr. frumvarpsins og einungis bætt við textanum „og afleiðusamninga“ við umrædd ákvæði.

9. gr.

PwC vill að Alþingi kanni að tryggt sé að tillögur frumvarpsins brjóti ekki í bága við EES-samninginn.

Ákvörðun á skattstofni.

PwC sér ekki hvaða rök standi til þess að gera tekjur sem í eðli sínu eru óskattskyldar framtíðartekjur að skattstofni. Ákvæði 9. tölul. 31. gr. um frádrátt á móti hagnaði af sölu hlutabréfa eigi ekki við þar sem um óinnleystan hagnað sé að ræða í tilviki millilandasamruna. Markmiðið hljóti að vera að standa vörð um skattstofna Íslands en samkvæmt gildandi lögum myndi hagnaður af sölu hlutabréfa í eigu hlutafélaga og einkahlutafélaga ekki skattstofn skv. 9. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga og því engin rök til að vernda þann skattstofn.

Mat sérfræðinga.

Í 2. mgr. 9. gr. frumvarpsins er kveðið á um það að útreikningar á gangverði eigna með samrunaáætlun skuli byggjast á mati sérfræðinga og staðfestir af löggiltum endurskoðendum félagsins, sbr. XIV. kafla laga nr. 2/1995, um hlutafélög, og laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög. Í umsögn PwC kemur fram að í lögum um hlutafélög og einkahlutafélög sé eingöngu krafist sérfræðiskýrslu en þess ekki krafist að hún sé unnin af endurskoðanda félagsins. Er mælt með því 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.

Vakin er athygli á því að reglugerð sem ráðherra ber að setja skv. 57. gr. a tekjuskattslaga, hafi ekki verið gefin út og því enn lagaleg óvissa um hvað felist í hugtakinu raunveruleg atvinnustarfsemi.

10. gr.

Vakin er athygli á óljósu orðalagi 2. másl. greinarinnar þar sem segir „Tap flyst ekki milli félaga nema sannað sé með fullnægjandi hætti að það hafi verið ónýtanlegt eða ekki nýtt áður“. Ekki sé skýrt hvað þarf til að sanna með fullnægjandi hætti að tapið verði ekki nýtt annars staðar.

11. gr.

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 norsku reglunum séu það 45 dagar.

15. gr.

PwC getur ekki séð að hægt sé að rökstyðja þá breytingu að ekki eigi að taka tillit til samsköttunar og yfirfæranlegs taps með vísan til sérstöðu sérstaks fjársýsluskatts.

9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

PwC telur nauðsynlegt að útvíkka gildissvið 9. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga en 1. másl. ákvæðisins 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“.

Frádráttur samkvæmt ákvæðinu sé afmarkaður við arðgreiðslur skv. XII. kafla laga um hlutafélög og einkahlutafélög til þess að koma í veg fyrir frádrátt á móti „dulðum arðgreiðslum“. Bent er á að við lækkun á hlutafé og útgreiðslu til hluthafa þá leiði af skilgreiningu arðshugtaksins í 11. gr. tekjuskattslaga að þeir fjármunir sem renna til hluthafanna umfram kaupverð eignarhluta teljast arður í skattalegu tilliti. Í því ljósi væri rökrétt að frádráttur 9. tölul. 31. gr. heimilaðist líka á móti slíkum arðstekjum.

Svör:

1. gr.

Ráðuneytið telur framangreindar athugasemdir PwC á 1. gr. vera til bóta og leggur til að frumvarpinu verði breytt í samræmi við þær.

7. og 8. gr.

Ráðuneytið telur framangreindar athugasemdir Samtaka atvinnulífsins á 7. og 8. gr. vera til bóta og leggur til að frumvarpinu verði breytt í samræmi við þær.

9. gr.

Ráðuneytið vísar til svars við athugasemdum Deloitte hér framfar varðandi þær athugasemdir PwC um að Alþingi kanni að tryggj sé að tillögur frumvarpsins brjóti ekki í bága við EES-samninginn.

Ákvörðun á skattstofni.

Sú regla er almennt í gildi á hinum Norðurlöndunum að þegar félag flyst úr landi í tengslum við millilandasamruna þá er sá óinnleysti hagnaður sem til hefur orðið í ríkinu þar sem félagið var skráð skattlagður með sambærilegum hætti og hefði hann verið innleystur þar fyrir samrunann. Það á t.d. við um allar eignir, ekki bara hlutabréf eins og PwC fjallar um, að ef hærra verð hefði fengist fyrir þær við sölu en nemur skattalegu bókfærðu verði eða -stofnverði á þeim tímapunkti sem samruninn miðast við þá ber að greiða skatt af þeim mismun samkvæmt sérfræðilegu mati á því hvað telst vera líklegt eða eðlilegt söluverð eða gangverð. Þetta á við um bæði efnislegar sem óefnislegar eignir. Samruni er ekki sala í skilningi þessarar lagagreinar og því getur ekki komið til þess að hægt sé að nýta frestunarheimildir vegna söluhagnaðar í þessu sambandi. Einungis er verið að leggja mat á þann hagnað sem orðið hefur til hér á landi en enn ekki komið til skattlagningar og skattleggst hann með þessum hætti við að efnahagsreikningurinn hverfur úr landi og rennur saman við efnahagsreikninga annars eða annarra félaga í öðru ríki á tilteknum tímapunkti, með svokölluðum útgönguskatti (exit tax).

Mat sérfræðinga.

Þess misstillnings virðist gæta að endurskoðendum einum sé ætlað að framkvæma þá útreikninga sem að framan greinir. Það eru ýmsir sem gefa sig út fyrir að verðmeta fyrirtæki s.s. fjármálafyrirtæki og aðrir sérfræðingar auk endurskoðenda. Aftur á móti er gerð krafa um að þetta mat sé staðfest af endurskoðanda félagsins með sambærilegum hætti og þegar hann staðfestir sérfræðiskýrslu vegna samruna samkvæmt lögum um hlutafélög og einkahlutafélög.

Raunveruleg atvinnustarfsemi.

Reglugerð nr. 1102/2013, um skattlagningu vegna eignarhalds í lögaðilum á lágskattasvæðum, var birt í Stjórnartíðindum þann 11. desember sl. Í 6. gr. reglugerðarinnar er að finna skilgreiningu á hugtakinu raunveruleg atvinnustarfsemi.

10. gr.

Í þessu felst að félög sem taka þátt í millilandasamruna nýti það tap sem þau eiga, eftir því sem hægt er, í heimilisfestisríkinu fyrir samrunann. Félög sem hingað kæmu í tengslum við slíkan samruna yrðu að gera grein fyrir eftirstöðvum ónýttu taps með skilmerkilegum hætti, t.d. með yfirlýsingu frá skattyfirvöldum, áður en til þess kæmi að þau gætu nýtt það hér á landi. Í 2. málsl. 8. mgr. 9. gr. frumvarpsins er ráðherra gert að setja reglugerð sem kveða skal nánar á um framkvæmd samruna yfir landamæri, m.a. um bankatryggingu, skýrslur o.fl. Ljóst er að ýmislegt þarf að útfæra nánar í reglugerð er snýr að millilandasamrunanum og má þar m.a. skýra nánar hvað þarf til að sanna með fullnægjandi hætti að tap hafi ekki verið nýtt annars staðar.

11. gr.

Eins og fram kemur í frumvarpinu er gert ráð fyrir því að leiðbeiningarreglur OECD um milliverðlagningu verði lagðar til grundvallar ákvæðinu. Ráðuneytið leggst ekki gegn því að kveðið verði á um að gjaldandi hafi 45 daga til að bregðast við beiðni skattyfirvalda um framlagningu gagna í lagaákvæðinu sjálfu.

15. gr.

Um sérstakan fjársýsluskatt er fjallað í 3. mgr. 71. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Ákvæðinu var bætt við lögin með lögum nr. 165/2011, um fjársýsluskatt. Í frumvarpi til laga um fjársýsluskatt kemur fram að það sé liður í sérstökum tekjuöflunaraðgerðum fjárlagafrumvarpsins 2012. Miðað var við að skatthlutfall fjársýsluskatts yrði 10,5%. Í meðförum Alþingis tók frumvarp til laga um fjársýsluskatt nokkrum breytingum m.a. vegna athugasemda frá Samtökum fjármálafyrirtækja (SFF) sem töldu að með frumvarpinu væri ekki nægilega miðað að því að skattleggja hinn eiginlega virðisauka hjá fjármálafyrirtækjum.

Eftir breytingar Alþingis á frumvarpinu varð niðurstaðan sú að lækka skatthlutfall fjársýsluskatts í 5,45% en samhliða var lögfestur nýr skattur, sérstakur fjársýsluskattur, sbr. 3. mgr. 71. gr. laga nr. 90/2033, sem lagður var á hagnað umfram 1 milljarð króna. Með þeirri breytingu var verið að koma til móts við athugasemdir SFF um nánari tengsl fjársýsluskattsins við hinn raunverulega virðisauka í starfseminni (laun að viðbættum hagnaði). Mjög nán tengsl eru því á milli sérstaks fjársýsluskatts og almenns fjársýsluskatts.

9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Í ljósi þess hve stutt er í þinglok og að um er að ræða nýja tillögu til breytinga á frumvarpinu vill ráðuneytið beina þeim tilmælum til efnahags- og viðskiptanefndar að bíða með afgreiðslu þess. Ráðuneytið vill þó koma því á framfæri að ástæðan fyrir því að ákvæði 9. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga kom inn í lögin á sínum tíma var að koma í veg fyrir skattasniðgöngu lögaðila og hefur ákvæðið þjónað tilgangi sínum vel. Sem dæmi um slíka skattasniðgöngu má nefna það að móðurfélag kaupir fasteign af dótturfélagi á undirverði. Litið yrði á slíka sölu sem arð en engin frádráttarheimild væri til staðar þar sem einungis löglega úthlutaður arður kemur til frádráttar skv. 9. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga.