

Nefndasvið Alþingis
Austurstræti 8-10
101 Reykjavík

Kennitala: 4201693889

Reykjavík, 23. maí 2024
Málsnúmer: 20240505452

Umsögn ríkisskattstjóra um frumvarp til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt og lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda (erlendar fjárfestingar) - þskj. 1366, þingmál 921.

Ríkisskattstjóri hefur hinn 10. maí sl. mótttekið tölvupóst þar sem gefinn var kostur á að veita umsögn um ofangreint þingmál. Af því tilefni vill ríkisskattstjóri koma að eftirfarandi athugasemdum:

I.

Í a. lið 1. gr. frumvarpsins er kveðið á um að aðilar sem bera takmarkaða skattskyldu skv. 3. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, verði undanþegnir skattlagningu af söluhagnaði hlutabréfa í félögum, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. Annars vegar er um að ræða lögaðila og hins vegar menn. Frumvarpið virðist bera með sér að mismunandi skilyrði eigi að gilda eftir því hvort um lögaðila eða menn er að ræða. Þannig er sett það skilyrði að ef menn hafa ekki haft skattalega heimilisfesti á Íslandi á síðastliðnum fimm árum fyrir sölu og eiga, beint og óbeint, minna en 25% af hlutafé félags. Skilyrði um eignaraðild virðist ekki ná til lögaðila.

Með framangreindri breytingu er verið að auka skattfrelsi aðila sem falla undir 3. gr. laganna sem verulega umfram heimildir íslenskra aðila. Slíkt getur valdið ójafnræði í skattlagningu þessara tekna ef slíkar tekjur sæta lítilli sem engri skattlagningu í heimilisfestisríki hins erlenda aðila eða upplýsingaskipti milli Íslands og heimilisfestisríkis hins erlenda aðila eru ekki tryggð. Vakin er athygli á því að í frumvarpinu eru engar sérstakar skorður settar á eignarhald í gegnum félög eða sjóði á lágskattsvæðum. Telja verður að talsverðar líkur séu á því að slíkt leiði til færslu eignarhalds á hlutabréfum í eigu íslenskra aðila til þekktra skattaskjóla eins og mörg dæmi voru um hér á árum áður. Það er mat ríkisskattstjóra að breytingar sem þessar auki hættu á skattasniðgöngu svo sem vegna dulins eignarhalds.

Í þessu sambandi vill ríkisskattstjóri vekja athygli á því að skv. 9. tölul. a. í 31. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, hafa félög sem falla undir 1. og 2. tölul. 1. mgr. 2. gr. frádráttarheimild vegna söluhagnaðar af hlutabréfum í félögum er greinir í 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. Sama gildir um hagnað sem félög í sömu félagiformum sem eru skattskyld skv. 7. tölul. 3. gr. og eru heimilisföst í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum hafa fengið af sölu hlutabréfa. Ákvæði þessa töluliðar tekur einnig til hagnaðar af sölu hlutabréfa í félögum sem skráð eru erlendis ef seljandi sýnir fram á að hagnaður af starfsemi hins erlenda félags hafi verið skattlagður með sambærilegum hætti og gert er hér á landi. Frádráttur skv. 3. másl. er bundinn því skilyrði að það skatthlutfall sem lagt er á hagnað hins erlenda félags sé eigi lægra en almennt skatthlutfall í einhverju aðildarríkja Efnahags- og

framfarastofnunarinnar í París (OECD), aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins eða aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum.

Hvað varðar einstaklinga og lögaðila sem hafa skattalega heimilisfesti utan Evrópska efnahagssvæðisins þá bendir ríkisskattstjóri á að Ísland hefur gert tvísköttunarsamninga við fjölmörg ríki, þ. á m. öll helstu viðskiptaríki Íslands, þar sem sérstaklega er tekið á skattlagningu söluhagnaðar hlutabréfa. Oftast fela samningarnir í sér að skattlagningaréttur á söluhagnað hlutabréfa færist til heimilisfestisríkis og skattleggst þ.a.l. skv. reglum þess ríkis. Jafnframt er rétt að halda því til haga að í tvísköttunarsamningum er að finna sérstakt ákvæði varðandi upplýsingaskipti og er þannig komið í veg fyrir að aðilar fái tekjur erlendis frá án vitneskju skattfyrivalda þess ríki þar sem móttakandinn er heimilisfastur. Er það mat ríkisskattstjóra að þétt net tvísköttunarsamninga sé betur til þess fallið að falla frá skattskyldu á einstaka tekjutegundir heldur en að það sé gert með landslögum.

Ríkisskattstjóri telur því rétt m.t.t. skattasniðgöngusjónarmiða að tekið sé á skattlagningu söluhagnaðar hlutabréfa í einstökum tvísköttunarsamningum heldur en að veita slíkt almennt skattfrelsi á söluhagnaði hlutabréfa til erlendra aðila óháð heimilisfesti eins og hér um ræðir.

Vegna ummæla í greinargerð með frumvarpinu skal tekið fram að með lögum nr. 33/2020 var felld niður staðgreiðsluskylda á söluhagnað hlutabréfa erlendra aðila, sbr. 6. tölul. 1. mgr. 5. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda. Fyrir þá breytingu sem gerð var í maí 2020 voru tekjur erlendra aðila vegna sölu hlutabréfa staðgreiðsluskyldar og var þá afdreginn skattur endanlegur og ekki þurfti frekari álagningar við. Breytingin fól í sér að umræddar tekjur urðu framtalsskyldar. Frá gildistöku ofangreindra laga hafa skattaðilar því sótt um undanþágu frá því að telja fram með framlagningu skattskylduvottorðs. Skattfyrivöld hafa afgreitt slíkar umsóknir á skömmum tíma og getur það ferli því vart talist íþyngjandi. Jafnframt eru viðkomandi aðilar þar með leystir undan framtalsskyldu.

Varðandi texta frumvarpsins er þó rétt að benda á að heppilegra væri að a. lið 1. gr. væri skipt upp þannig að á eftir orðunum „lögaðilar njóta“ komi punktur og nýr málslíður hefjist á orðunum „Sama gildir um menn ...“. Þá þykir vert að benda á að krafan um minna en 25% eignarhald er ekki afmörkuð í tíma og má benda á að í tvísköttunarsamningnum við Ástralíu er t.a.m. gerð krafa um eignarhald í a.m.k. 365 daga áður en sala fer fram til að falla undir undanþágu.

II.

Í 3. gr. frumvarpsins er kveðið á breytingu 8. tölul. 31. gr. laganna þ.a. í stað orðanna „frá síðustu tíu árum á undan tekjuári,“ í 1. másl. kemur: „fyrrí ára“. Með breytingu þessari verður horfið frá fyrningu eldra taps að liðnum 10 árum en þannig hefur ákvæðið verið sl. tvo áratugi.

Með lögum nr. 137/1996 var tapsyfirfærsla lengd úr fimm árum í átta ár þar sem fimm ára fresturinn var talinn of skammur. Þá einkum með vísan til þess að sveiflur í hagkerfinu hér á landi geta orðið talsvert miklar og fimm ár því of skammur tími til að nýtast fyrirtækjunum eðlilega. Til að koma til móts við þessi sjónarmið var fresturinn lengdur í átta ár. Með lögum nr. 152/2002 var tapsyfirfærslan færð í núverandi horf eða í 10 ár og tengdist sú breyting m.a. afnámi verðbólguþrengingsskila árið 2002.

Í þessu sambandi telur ríkisskattstjóri rétt, í dæmaskyni, að vekja athygli á því að samkvæmt athugun á framtölum árána 2021 til 2023 nam tap sem féll niður á grundvelli 1. másl. 8 tölul. 31. gr. laganna samtals um 374 milljarða króna. Sé litið til þessara síðustu þriggja ára nam

reiknaður tekjuskattur á grundvelli taps sem féll niður um 75 milljarða króna og hefur verulegur hluti þess skilað sér í auknum skatttekjum ríkissjóðs, samkvæmt athugun ríkisskattstjóra. Því má með hliðsjón af framangreindu reikna með töluverðri lækkun tekjuskatts til lengri tíma verði af fyrirhuguðum breytingum.

Rétt er þó að halda því til haga að hluti þessa taps hefði væntanlega ekki nýst í framtíðinni, þar sem einhver af viðkomandi félögum leggi mögulega upp laupana þannig að tapið félli niður af þeim ástæðum.

Í gegnum tíðina hefur það skapað ákveðna erfiðleika við að tryggja rétta skattlagningu að heimild til nýtingar á tapi til að lækka tekjuskattsstofn hefur verið verulega frábrugðin tímamörkum skattyfirvalda til endurákvörðunar. Ranglega tilgreindur tapsfrádráttur eða tap vegna offærðs kostnaðar utan tímamarka verður þannig ekki fellt niður, sbr. úrskurð yfirskattanefndar nr. 22/2018. Almenna reglan í dag er sú að heimild skattyfirvalda til endurákvörðunar skatts takmarkast við tekjur og eignir síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram, en síðustu tíu ára vegna tekna og eigna skattaðila í lágskattaríkjum. Hefur almenna reglan um takmörkun á heimild til endurákvörðunar verið í gildi áratugum saman þrátt fyrir lengingu á heimild til tapsyfifærslu á undanförunum árum. Með því að hverfa frá tímatak mörkun á nýtingu taps eins og lagt er til í frumvarpinu þá eykst þetta misræmi sem útheimtir aukna vinnu hjá skattyfirvöldum við að sannreyna tapsfrádrátt hvers árs um ókomna tíð

Verði af fyrirhuguðum breytingum varðandi ótímabundna yfifærslu á tapi, þá vill ríkisskattstjóri benda á mikilvægi þess að rekstrartöp sem mynduðust fyrir gildistöku laganna verði aðeins heimilt að nýta í tíu ár, sbr. bráðabirgðaákvæði í a. lið 4. gr. frumvarpsins, vegna álitaefna sem kunna að rísa nyti ákvæðisins ekki við.

Virðingarfyllst,
f.h. ríkisskattstjóra



Helga Valborg Steinarsdóttir



Ingvar J. Rögnvaldsson