

## 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).**

(Lagt fyrir Alþingi á 143. löggjafarþingi 2013–2014.)

### 1. gr.

10. tölul. 1. mgr. 3. gr. laganna orðast svo: Allir aðilar sem hafa tekjur af afleiðusamningum, þó ekki vaxtaskiptasamningum, skulu greiða tekjuskatt af þeim tekjum.

### 2. gr.

Við 4. gr. laganna bætist nýr töluliður, svohljóðandi: Stofnanir eða félög í meirihlutaeigu ríkis og/eða sveitarfélaga, að því leyti sem þeim hafa verið falin lögbundin verkefni vegna reksturs vatnsveitu og/eða fráveitu enda sé bæði rekstur og efnahagur hinna lögbundnu verkafna að fullu aðgreindur bókhaldslega frá annarri starfsemi.

### 3. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 8. gr. laganna:

- a. Á eftir orðinu „verðbréfum“ í 1. málsl. 3. tölul. 1. mgr. kemur: vaxtaskiptasamningum.
- b. Á eftir orðinu „víxlum“ í 2. málsl. 2. mgr. kemur: vaxtaskiptasamningum.

### 4. gr.

3. og 4. málsl. 1. mgr. 11. gr. laganna falla brott.

### 5. gr.

Á eftir orðunum „Söluhagnaður eigna“ í 1. mgr. 12. gr. laganna kemur: þ.m.t. hagnaður af uppgjöri afleiðusamninga, þó ekki vaxtaskiptasamninga.

### 6. gr.

Við 16. gr. laganna bætist ný málsgrein, svohljóðandi:

Söluhagnaður af afleiðum öðrum en vaxtaskiptasamningum, sbr. 1. málsl. 3. tölul. 1. mgr. og 2. málsl. 2. mgr. 8. gr., telst ávallt til skattskyldra tekna á söluári.

### 7. gr.

Á eftir orðunum „Hagnaður af sölu hlutabréfa“ í 1. og 2. mgr. 18. gr. laganna kemur: og afleiðusamninga sem eru seldir á skipulegum verðbréfamarkaði þar sem undirliggjandi verðmæti eru eingöngu hlutabréf.

## 8. gr.

Á eftir orðunum „sölu hlutabréfa“ í 1. málsl. 1. mgr. og 2. mgr. 9. tölul. a 31. gr. laganna kemur: og afleiðusamninga sem eru seldir á skipulegum verðbréfamarkaði þar sem undirliggjandi verðmæti eru eingöngu hlutabréf.

## 9. gr.

Á eftir 1. mgr. 51. gr. laganna koma átta nýjar málsgreinar, svohljóðandi:

Sé hlutafélagi slitið þannig að það sé algjörlega sameinað öðru hlutafélagi sem er heimilisfast í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum og hluthafar í fyrrnefnda félaginu fái eingöngu hlutabréf í síðarnefnda félaginu sem gagngjald fyrir hlutafé sitt í félagi því sem slitið var 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 er, frá og með uppgjörstegi efnahagsreikninga samkvæmt samrunaáætlun. Sé um hlutafélög að ræða sem eru heimilisföst í lágs kattarríki á ákvæði þetta ekki við nema þau geti sýnt fram á að um raunverulega atvinnustarfsemi sé að ræða, sbr. 57. gr. a.

Við samruna yfir landamæri, þar sem innlent félag er yfirtekið, skal fara með eignir, réttindi, kröfur og skuldbindingar sem eru yfirteknar og yfirfærðar, sbr. 2. málsl. 2. mgr., sem seldar eða innleystar væru. Leggja skal fram útreikninga á gangverði eigna með samrunaáætlun og skulu þeir 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. Þegar tilkynnt er um staðfestan samruna yfir landamæri og afskráningu félags skal jafnframt leggja fram skýrslu í því formi sem ríkisskattstjóri ákveður um þann skattstofn sem slíkur samruni hefur í för með sér. Skattskyldar tekjur skal reikna út miðað við mismun á gangverði eigna og skattalegu stofnverði þeirra að teknu tilliti til áður fenginna fyrninga á þeim uppgjörstegi sem efnahagsreikningur samrunaáætlunar miðast við og skal ákvörðun skatts taka mið af því tímamarki. Við útreikning skulda skal einungis miða við skuldir og skuldbindingar skv. 75. gr.

Ákvörðun skatts samkvæmt ákvæði þessu skal hafa farið fram innan tveggja mánaða frá því að samruni er staðfestur með tilkynningu til hlutafélagaskrár og fellur hann í gjalddaga 10 dögum síðar. Við útreikning skattskyldra tekna samkvæmt ákvæði þessu er heimilt að undanskilja þær eignir skattlagningu sem eftir verða hér á landi og gætu talist til reksturs fastrar starfsstöðvar í eigu hins sameinaða félags enda verði hún skráð hér á landi.

Fresta má greiðslu á þeirri skattskuld sem er gjaldfallin skv. 4. mgr. í allt að fimm almanaksár. Höfuðstóll skattskuldar skal bera vexti til greiðsludags í samræmi við almenna óverðtryggða vexti af peningakröfum sem birtir eru á vef Seðlabanka Íslands. Félag sem óska eftir frestun skulu hafa staðið skil á skattframtali fyrir liðin tekjuár og þann hluta tekjuárs sem efnahagsreikningur samrunaáætlunar miðast við. Ef eignir, réttindi og skuldbindingar eru færðar til ríkja utan Evrópska efnahagssvæðisins, aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða Færeyja fellur frestun á greiðslu eftirstöðva skattskuldar niður frá og með næsta gjalddaga.

Afborgun af höfuðstól skattskuldarinnar skal að lágmarki á hverju tekjuári eftir samrunann nema  $\frac{1}{5}$  af hinni frestuðu fjárhæð þar til greitt hefur verið að fullu. Gjalddagi er 1. nóvember ár hvert og eindagi 15 dögum síðar. Reikna skal dráttarvexti í samræmi við 1. mgr. 114. gr. hafi greiðsla ekki farið fram á eindaga. Að öðru leyti en greinir í þessu ákvæði skulu ákvæði

laga þessara um framtöl, skýrslugjafir, álagningu, eftirlit, kærur og innheimtu gilda eftir því sem við á.

Félag sem hefur fengið frest á greiðslu höfuðstóls skattskuldar skal leggja fram bankatryggingu til tryggingar greiðslunni til tollstjóra ef hin frestaða fjárhæð er umfram 50 millj. kr. Bankatrygging skal tryggja greiðslu á höfuðstól kröfunnar ásamt dráttarvöxtum og innheimtukostnaði. Þrátt fyrir ákvæði 1. másl. skal leggja fram bankatryggingu óháð fjárhæðarmörkum í þeim tilvikum þar sem ekki er fyrir hendi tvísköttunarsamningur með ákvæði um innheimtuaðstoð eða aðrir samningar um aðstoð við innheimtu í heimilisfestarríki yfirtökufélags. Árlega, á meðan frestur varir, skal yfirtökufélag skila ársreikningi og skýrslu til ríkisskattstjóra í því formi sem ríkisskattstjóri ákveður þar sem fram koma upplýsingar um hinar yfirfærðu eignir, svo sem sölu þeirra eða aðrar ráðstafanir. Sé skýrslu ekki skilað fyrir 1. október ár hvert gjaldfellur hin frestaða fjárhæð frá og með næsta gjalddaga.

Sömu reglur gilda eftir því sem við á þegar um innlent yfirtökufélag er að ræða. Fari skattalegt uppgjör ekki fram í samræmi við gangverðsreglur í fyrrverandi heimilisfestarríki skal eftir atvikum miða skattalegt stofnverð eigna við upphaflegt kostnaðarverð að frádregnum fyrningum umreiknað í íslenskar krónur eða starfrækslugjaldmiðil samkvæmt gengi á dagsetningu efnahagsreiknings samrunaáætlunar. Sé yfirfærslan byggð á gangverðsútreikningi skal sýnt fram á að skattuppgjör hafi tekið mið af því.

Framangreind ákvæði eiga ekki við nema heimild sé fyrir hendi til að afla nauðsynlegra upplýsinga á grundvelli tvísköttunarsamnings eða annars alþjóðasamnings. Ráðherra setur með reglugerð nánari ákvæði um framkvæmd samruna yfir landamæri, m.a. um bankatryggingu, skýrslur o.fl.

#### 10. gr.

Við 54. gr. laganna bætist ný málsgrein, svohljóðandi:

Ákvæði þessarar greinar gilda, eftir því sem við á, þegar yfirtökufélag, við samruna yfir landamæri, er heimilisfast hér á landi enda hafi verið sýnt fram á að um raunverulega atvinnustarfsemi hafi verið að ræða í hinu yfirtekna félagi. Tap flyst ekki milli félaga nema sannað sé með fullnægjandi hætti að það hafi verið ónýtanlegt eða ekki nýtt áður.

#### 11. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 57. gr. laganna:

a. Við bætast fjórar nýjar málsgreinar, svohljóðandi:

Ef verðlagning og/eða skilmálar í viðskiptum milli tengdra lögaðila eru ekki samþærileg því sem almennt gerist í viðskiptum á milli ótengdra aðila skal meta og eftir atvikum leiðréttá verðlagninguna með tilliti til milliverðlagningarreglna Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD) og ákvarða skattstofn eða skattstofna að nýju eftir því hvort verð reynist of- eða vanmetið. Sama á við um verðlagningu í viðskiptum lögaðila við fastar starfsstöðvar sínar. Með viðskiptum er átt við almenn kaup og sölu á vörum og þjónustu, efnislegum og óefnislegum eignum og hvers kyns fjármálagerninga.

Lögaðilar teljast tengdir í skilningi 3. mgr. þegar:

- a. þeir eru hluti samstæðu skv. 2. gr. laga nr. 3/2006, um ársreikninga, eða eru undir beinu og/eða óbeinu meirihlutaeignarhaldi eða stjórnunarlegum yfirráðum tveggja eða fleiri lögaðila innan samstæðu, eða
- b. meirihlutaeignarhald eins lögaðila yfir öðrum er til staðar samanlagt með beinum og óbeinum hætti, eða

- c. Þeir eru beint eða óbeint í meirihlutaeigu eða undir stjórnunarlegum yfirráðum einstaklinga sem eru tengdir sífjaréttarlegum böndum, t.d. einstaklinga í hjónabandi eða staðfestri samvist, systkina og einstaklinga sem eru skyldir í beinan legg. Sama á við um einstaklinga sem tengjast fjárhagslegum böndum í gegnum sameiginleg viðskipti og fjárfestingar.

Ef rekstrartekjur lögaðila á einu reikningsári eða heildareignir í upphafi eða við lok reikningsárs eru yfir 1 milljarði kr. er hann skjölunarskyldur vegna viðskipta við tengda lögaðila, sbr. 4. mgr. Með skjölunarskyldu er átt við að lögaðili skrái upplýsingar um eðli og umfang viðskipta við tengda lögaðila, eðli tengsla og grundvöll ákvörðunar milliverðs. Skjölunarskyldur aðili skal varðveita sérstaklega gögn um slík viðskipti, upplýsingar um viðskiptaskilmála, veltu, eignir og annað sem þýðingu kann að hafa við milliverðlagninguna og sýna fram á verð og skilmála í sambærilegum viðskiptum milli ótengdra aðila eða hvernig verðlagningu er háttáð með tilliti til leiðbeiningarreglna OECD um milliverðlagningu. Gagna og upplýsinga skal gæta í sjö ár frá lokum reikningsárs. Lögaðili skal staðfesta skjölunarskyldu við framtalsskil og að fullnægjandi skjölun hafi átt sér stað.

Ráðherra setur með reglugerð nánari ákvæði um framkvæmd þessarar greinar, meðal annars um kröfur varðandi skjölun á ákvörðun milliverðlagningar.

- b. Fyrirsögn á undan greininni orðast svo: *Óvenjuleg skipti í fjármálum og milliverðlagning.*

12. gr.

4. mgr. 58. gr. laganna fellur brott.

13. gr.

5. mgr. 66. gr. laganna fellur brott.

14. gr.

Við 70. gr. laganna bætist nýr töluliður, svohljóðandi: Tekjuskatt aðila sem um ræðir í 10. tölul. 1. mgr. 3. gr. skal reikna sem hér segir:

- a. 20% af tekjum ef um mann er að ræða.
- b. 18% af tekjum lögaðila.

15. gr.

Við 3. mgr. 71. gr. laganna bætist nýr málslíður, svohljóðandi: Við álagningu sérstaks fjársýsluskatts skal ekki tekið tillit til samsköttunar og yfirfæranlegs taps.

16. gr.

Eftirfarandi breytingar verða á 112. gr. laganna:

- a. Í stað „15“ í 3. málsl. 1. mgr. kemur: 30.
- b. Í stað orðanna „15 dögum“ og „15. næsta mánaðar“ í 5. mgr. kemur: mánuði.

17. gr.

Ákvæði 1., 3.–10. og 12.–16. gr. öðlast gildi 1. janúar 2014.

Ákvæði 2. gr. öðlast þegar gildi og kemur til framkvæmda við álagningu opinberra gjalda 2014 vegna tekjuársins 2013 og skulda í lok þess árs.

Ákvæði 11. gr. öðlast þegar gildi og kemur til framkvæmda 1. janúar 2014.

## Athugasemdir við lagafrumvarp þetta.

### I. Inngangur.

Í stefnuyfirlýsingu ríkisstjórnar Framsóknarflokks og Sjálfstæðisflokks er lögð áhersla á endurbætt skattaumhverfi, einföldun skattkerfisins og sérstaklega er tekið fram að með stöðugu og skynsamlegu skattkerfi sé unnt að hvetja einstaklinga til að nýta starfskrafta sína og fyrirtækin til að færa út kvíarnar, fjölga störfum og fjárfesta. Frumvarpið er liður í því að hrinda þessari stefnu í framkvæmd.

### II. Tilefni og nauðsyn lagasetningar.

Ýmsar ástæður og ábendingar liggja að baki tillögum frumvarpsins en skattlagning fyrirtækja, m.a. frá alþjóðlegu sjónarmiði, vegur hér þungt. Má þar nefna reglur um milliverðlagningu milli tengdra aðila og ný ákvæði um skattlagningu við millilandasamruna vegna ábendinga Eftirlitsstofnunar EFTA (ESA). Þá hafa borist ábendingar um ósamræmi og hnökra varðandi skattlagningu fjármagnstekna í formi afleiðna og sama má segja um skattlagningu arðgreiðslna í formi launa að uppfylltum ákveðnum skilyrðum. Einnig er komið til móts við athugasemdir frá Samorku, samtökum veitufyrirtækja, varðandi skattskyldu lögbundinna veituverkefna þegar þau verkefni eru flutt til skattskyldra aðila.

### III. Meginefni frumvarpsins.

Í frumvarpinu eru í meginatriðum lagðar til breytingar í sjö liðum á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Í fyrsta lagi eru lagðar til breytingar á ákvæðum er varða skattlagningu afleiðuviðskipta. Í þeim breytingum felst að tekjur af afleiðusamningum, óháð undirliggjandi eignum, verða meðhöndlaðar sem söluhagnaður/tap í stað vaxtatekna/gjalda að undanskildum vaxtaskiptasamningum sem taka mið af breytingum á vöxtum sem undirliggjandi verðmæti.

Í öðru lagi er lagt til að stofnanir eða félög í meirihlutaeigu ríkis og/eða sveitarfélaga, sem falin hafa verið lögbundin verkefni vegna rekstrar vatnsveitu og/eða fráveitu verði undanþegin tekjuskatti að því leyti sem þau sinna þessum verkefnum enda séu þau að fullu aðgreind bókhaldslega frá annarri starfsemi bæði varðandi rekstur og efnahag.

Í þriðja lagi er lagt til að felld verði brott þau ákvæði laganna er kveða á um að arðsúthlutun umfram 20% af skattalega bókfærðu eigin fé hlutafélags skuli skattlögð sem launatekjur þegar um er að ræða einstaklinga sem skylt er að reikna sér endurgjald. Um er að ræða sérreglu sem almennt hefur verið kölluð <sup>20/50</sup> reglan sem ekki hefur reynst sem skyldi.

Í fjórða lagi er lögð til breyting í þá veru að bætt verði við lögin ákvæðum er taka til skattalegrar meðferðar við samruna hlutafélaga yfir landamæri. Tillagan sem er til komin vegna athugasemda frá ESA, felur í sér frestun/dreifingu á greiðslu tekjuskatts sem kann að myndast við samruna um fimm ár í stað greiðslu strax við samrunann.

Í fimmta lagi er lagt til að lögfest verði sérstök ákvæði um milliverðlagningu ásamt skilgreiningu á tengdum lögaðilum og reglum um skjölun. Um er að ræða tillögu starfshóps sem var falið að skoða þessi mál frá skattalegu sjónarmiði, en verðlagning sem hér um ræðir skiptir miklu í viðskiptum alþjóðlegra fyrirtækja, en slíkum fyrirtækjum fer sífellt fjölgandi hér á landi. Að baki tillögum frumvarpsins liggja viðmiðunarreglur OECD um milliverðlagningu, en þær eru viðurkenndar um allan heim.

Í sjötta lagi er lögð til sú breyting að færa reglu þá er kemur fram í ákvæði L til bráðabirgða við lög nr. 90/2003 í meginmál laganna, en ákvæðið fjallar um fyrirframgreiðslu á

álögðum sérstökum fjársýsluskatti árið 2012 og er við það miðað að ekki skuli taka tillit til samsköttunar og yfirfæranlegs taps við álagningu hans ár hvert.

Í sjöunda lagi er lögð til breyting á því hvenær eindagi skuli vera vegna greiðslu tekjuskatts af öðrum tekjum en launatekjum. Breytingin felur í sér betra innra samræmi í lögum um tekjuskatt.

#### **IV. Nánar um einstaka liði frumvarpsins.**

##### *1. Skattlagning afleiðusamninga.*

Afleiður eru algengt form verðbréfavíðskipta sem einkum eru notaðar sem varnir í viðskiptum og þar með taldar mikilvægur hluti af áhættustýringu fyrirtækja. Undir hugtakið falla verðbréf sem eiga það öll sameiginlegt að greiðsluskylda útgefanda, og þar með verðmæti afleiðanna, fer eftir verðþróun annarra eigna. Nafnið afleiða vísar þannig til þess að verðmæti afleiða leiðir af verðþróun annarra eigna og þær eignir sem afleiðurnar eru leiddar af eru nefndar undirliggjandi eignir. Afleiða er oftast samningur milli tveggja aðila og virði samningsins ákvarðast af verði á einhverju öðru, t.d. hlutabréfi, skuldabréfi, olíu, gulli, korni eða gjaldmiðlum, svo eitthvað sé nefnt. Mörg afbrigði af afleiðusamningum eru til, en algengustu formin eru valréttarsamningar (e. options), framtíðarsamningar (e. futures), framvirkir samningar (e. forwards), framvirkir vaxtasamningar (e. forward rate agreements), framvirkir samningar um gjaldeyri (e. foreign exchange forwards), skiptasamningar (e. swaps) og vaxtaskiptasamningar (e. interest rate swaps). Framangreind hugtök eru hvergi skilgreind í íslenskum lögum en í greinargerð með lögum nr. 108/2007, um verðbréfavíðskipti, er þó að finna skilgreiningar á þeim.

Gildandi tekjuskattslög, nr. 90/2003, hafa ekki að geyma sjálfstæð ákvæði um skattalega meðferð tekna sem stafa frá afleiðusamningum. Skattframkvæmd hefur því byggst á túlkun skattyfirvalda á almennum ákvæðum tekjuskattslaganna á eðli tekna samkvæmt slíkum samningum, en hún er að tekjur af afleiðusamningum beri að meðhöndla sem eitt form vaxtatekna. Af því leiðir það álit skattyfirvalda að frá 1. janúar 1997, þegar lög nr. 94/1996, um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, komu til framkvæmda, beri að halda eftir staðgreiðslu við uppgjör afleiðusamninga.

Í þessu frumvarpi er lögð til sú breyting á gildandi ákvæðum skattalaga að litið verði á tekjur af afleiðusamningum sem söluhagnað/tap í stað vaxtatekna/gjalda að undanskildum vaxtaskiptasamningum sem taka mið af breytingum á vöxtum sem undirliggjandi verðmæti. Það leiðir til þess að staðgreiðsla af afleiðuviðskiptum fellur brott í þeim tilfellum þar sem tekjur af afleiðusamningum teljast til söluhagnaðar. Jafnframt verður heimilt að jafna saman hagnaði eða tapi af sölu afleiðna á tekjuárinu.

Á haustþingi 2012 var lagt fram frumvarp um ráðstafanir í ríkisfjármálum (mál nr. 468 á 141. löggjafarþingi 2012–2013) sem innihélt sambærilega tillögu að breytingum á tekjuskattslögum. Sú tillaga náði ekki fram að ganga og er hún hér lögð fram að nýju. Ekki er um neinar efnislegar breytingar að ræða frá fyrri tillögu.

##### *2. Skattskylda vatns- og fráveitna.*

Í frumvarpinu er lagt til að stofnanir eða félög í meirihlutaeigu ríkis og/eða sveitarfélaga, sem falin hafa verið lögbundin verkefni vegna rekstrar vatnsveitu og/eða fráveitu verði undanþegin skattskyldu samkvæmt lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt, að því leyti sem þau sinna þessum verkefnum enda séu þau að fullu aðgreind bókhaldslega frá annarri starfsemi bæði hvað rekstur og efnahag varðar.

Rekstur vatnsveitna og fráveitna hefur verið í höndum sveitarfélaga en sveitarfélögin bera ábyrgð samkvæmt lögum nr. 32/2004, um vatnsveitur sveitarfélaga, og lögum nr. 9/2009, um uppbyggingu og rekstur fráveitna, á því að þessum rekstri sé sinnt. Slíkur rekstur er ekki tekjuskattsskyldur þegar sveitarfélög hafa hann með höndum, sbr. 2. tölul. 4. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Samkvæmt 1. mgr. 4. gr. vatnsveitulaga og 1. mgr. 6. gr. fráveitulaga hafa sveitarfélög heimild til þess að fela stofnun eða félagi sem er að meiri hluta í eigu ríkis og/eða sveitarfélaga, rekstur vatnsveitna og fráveitna en þá taka slíkir aðilar að sér réttindi og skyldur sveitarfélaga samkvæmt lögnum.

Á síðari árum hefur það fæst í vöxt að orkufyrirtækjum sé falinn rekstur vatnsveitna og fráveitna samkvæmt framangreindum lagaákvæðum. Þá liggur fyrir að einhver sveitarfélög hafa í hyggju að fela orkufyrirtækjum slíkan rekstur í framtíðinni.

Ákveðin óvissa hefur ríkt um það að hvaða marki rekstur vatnsveitna og fráveitna er tekjuskattsskyldur þegar sveitarfélög hafa falið orkufyrirtækjum slíkan rekstur. Í bindandi álit ríkisskattstjóra frá 11. september 2013 (álit nr. 07/13) var niðurstaðan sú að þegar sveitarfélög fela orkufyrirtæki starfrækslu fráveitu, þá falli niður sú undanþága frá tekjuskatti sem slíkur rekstur nýtur þegar sveitarfélög reka fráveitur. Í ljósi þess að sambærilegt lagaumhverfi gildir um rekstur vatnsveitna og fráveitna samkvæmt vatnsveitulögum og fráveitulögum má ætla að sambærileg sjónarmið og fram komu í bindandi álit nr. 07/13, um skattlagningu fráveitna, eigi við um skattlagningu vatnsveitna.

Miklar breytingar hafa orðið á rekstrarumhverfi raforkufyrirtækja eftir gildistöku raforkulaga, nr. 65/2003, sem byggjast á tilskipun 96/92/EB um innri markað raforku en meðal þeirra breytinga eru afnám skattundanþága orkufyrirtækja með lögum nr. 50/2005, um skattskyldu orkufyrirtækja. Í 1. mgr. 1. gr. laga nr. 50/2005 kemur fram að orkufyrirtæki eru skattskyld samkvæmt lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt. Orkufyrirtæki eru skilgreind í 2. gr. laganna sem þau fyrirtæki sem stunda vinnslu, dreifingu, flutning, sölu og afhendingu á raforku og heitu vatni. Í lögnum er ekki fjallað sérstaklega um þann rekstur orkufyrirtækja er snýr að rekstri vatnsveitna og fráveitna og verður ekki séð að það hafi verið ætlun löggjafans að gera slíkan rekstur skattskyldan með lögum nr. 50/2005.

Rekstur vatns- og fráveitna er sérleyfisrekstur sem sveitarfélög geta falið félögum og stofnunum í meirihluta eigu ríkis og/eða sveitarfélaga að reka. Félag eða stofnun, sem tekur yfir slíkan rekstur, er bundið þeim skilyrðum um reksturinn sem fram koma í ákvæðum laga nr. 32/2004, um vatnsveitur sveitarfélaga, og laga nr. 9/2009, um uppbyggingu og rekstur fráveitna, m.a. að því er varðar verðlagningu á vöru og heimilar tekjur. Ljóst er að vatnsveitum og fráveitum sveitarfélaga eru settar verulegar skorður í gjaldtökuheimildum sínum. Þrátt fyrir það getur tekjuafgangur myndast af slíkum rekstri, m.a. þegar mæta þarf fjárförf vegna framtíðaruppbyggingar slíkrar starfsemi sem gengið er á þegar fjárfestingar hefjast. Meðal annars þess vegna ber samkvæmt frumvarpinu félögum og stofnunum sem reka vatnsveitur, fráveitur eða önnur lögbundin verkefni að aðskilja slíkan rekstur bókhaldslega frá annarri starfsemi með fullnægjandi hætti enda er önnur starfsemi sem félag eða stofnun kann að hafa með hendi ekki undanþegin skattskyldu.

Í ljósi þess sem að framan hefur verið rakið verður ekki séð að rök séu fyrir því að ólíkar reglur gildi um skattlagningu á tekjum vatnsveitna og fráveitna eftir því hvort þær eru reknar af sveitarfélögum eða öðrum félögum eða stofnunum í meirihluta eigu ríkis og/eða sveitarfélaga.

### 3. Skattlagning arðsúthlutunar til starfandi hluthafa.

Með lögum nr. 128/2009 var ný regla tekin upp í 11. gr. tekjuskattslaga sem fjallar um skattskyldan arð. Í henni felst að ef heimil arðsúthlutun úr hlutafélagi eða einkahlutafélagi fer samtals yfir 20% af skattalegu bókfærðu eigin fé viðkomandi félags telst það sem umfram er til helminga laun og arður, þegar móttakanda hans ber stöðu sinnar vegna að reikna sér endurgjald í samræmi við 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr., sbr. 58. gr. laganna.

Í frumvarpi þessu er lagt til að þau ákvæði tekjuskattslaga sem kveða á um framangreinda sérreglu verði felld brott í heild sinni. Ákvæðin hafa verið gagnrýnd af ýmsum aðilum frá gildistöku þeirra. Gagnrýnin hefur meðal annars beinst að því að þau stuðli að því að fyrirtæki skipti um rekstrarform eða hætti við úthlutun arðs í þeim eina tilgangi að komast hjá því að beita reglunni. Einnig hafa reglurnar verið gagnrýndar fyrir það að líta fram hjá því hvað það er í félögum sem skapar raunverulegan hagnað. Samkvæmt núgildandi reglu er skylt að skattleggja arðsúthlutun að hluta sem laun óháð því hvort arðurinn hafi myndast vegna vinnuframlags eða vegna annarra þátta, svo sem vegna tekna sem skapast af hugverkaréttindum. Þá er ekki litið til þess í núgildandi reglum hvort hagnaður hafi myndast á löngum tíma eða stuttum. Ef hagnaður hefur myndast á löngum tíma án þess að arðsúthlutun hafi farið fram getur verið ósanngjarnt að skattleggja arðsúthlutun umfram 20% af skattalega bókfærðu eigin fé sem launagreiðslur að hluta.

Samhliða þeim breytingum sem lagðar eru til í frumvarpinu verður farið í endurskoðun á reglum um reiknað endurgjald.

### 4. Skattlagning við samruna yfir landamæri.

Með frumvarpi þessu er lagt til að við 51. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, verði aukið ákvæðum er fjalla um skattalega meðferð við samruna hlutafélaga yfir landamæri 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.<sup>1</sup> Reynslan af þeim breytingum sem hér eru lagðar til um skattlagningu við millilandasamruna verður að leiða í ljós hvort þörf verði á frekari breytingum, eins og varðandi skattlagningu við skiptingu eða slit félaga.

Samruni hlutafélaga sem skráð eru hér á landi hefur ekki í för með sér skattskyldu fyrir hluthafa og samrunafélögin, enda hafi verið staðið að samrunanum í samræmi við 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Þannig kveður ákvæðið á um að samruni, sem eingöngu er fölginn í algjörum samruna fjármuna og eigin fjár með skiptum á hlutabréfum, en engum öðrum greiðslum til hluthafa, leiði ekki til skattskyldu. Raunveruleg eignaaukning, sem kann að eiga sér stað við slíkan samruna, kemur þannig fyrst til skattlagningar við slit félags eða í formi söluhagnaðar við sölu hlutabréfa í hinu nýja félagi, ef svo ber undir. Félagið sem eftir stendur yfirtekur við samrunann öll skattaleg réttindi og skyldur eldra félagsins.

<sup>1</sup> ESA telur að íslensku reglurnar hindri bæði staðfesturétt félaga og fjárlst 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 skattlagningarétt 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.“



Skattfyrirvöld hafa túlkað ákvæðið á þann veg að það eigi eingöngu við í tilviki innanlandssamruna, sbr. bindandi álit ríkisskattstjóra, nr. 1/2008 frá 4. febrúar sama ár, enda var millilandasamruni félaga ekki heimill samkvæmt félagarétti þegar ákvæði 1. mgr. 51. gr. tekjuskattslaga var lögfest. Þegar millilandasamruni félaga var síðar heimilaður að félagarétti stóðu ákvæði tekjuskattslaga óbreytt. Því hefur ákvæðið einungis verið talið eiga við í þeim tilvikum þegar um er að ræða hérlend hlutafélög sem renna saman við önnur hlutafélög hér á landi. Ef hins vegar væri um að ræða íslenskt hlutafélag sem rynni saman við annað hlutafélag þvert á landamæri er eins og fyrr segir talið að ákvæði 51. gr. taki ekki til þeirra tilvika og yrði farið með slíkan samruna sem slit á hinu yfirtekna félagi með tilheyrandi uppgjöri á söluhagnaði/tapi þeirra eigna sem yfirteknar yrðu við samrunann og vegna úttektar hluthafa úr félaginu. Samhliða því færi fram tekjuskattlagning á þeim hagnaði sem kann að myndast sem kæmi til greiðslu án tafar.

Í frumvarpinu er lagt til að við samruna hlutafélags yfir landamæri, við hlutafélög í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum, verði lagður tekjuskattur á óinnleystan hagnað sem til hefur orðið hér á landi eins og verið hefur, en veittur verði allt að fimm ára greiðslufrestur á skattinum sé þess óskað. Með þeirri breytingu sem hér er lögð til er komið 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. Þessi skattalega meðferð er í samræmi við þær reglur sem nágrannarríki okkar hafa talið nauðsynlegt að lögfesta til að tryggja skattlagningarrétt sinn og koma eftir atvikum í veg fyrir skattasniðgöngu.

Skattlagning vegna flutnings á eignum úr landi er sem slík ekki talin andstæð ESB/EES-rétti. Krafa um tafarlausa greiðslu skattfjárhæðar vegna óseldra eigna og annarra réttinda sem að öðrum kosti kæmu ekki strax til skattlagningar hefur samkvæmt dómsniðurstöðum Evrópuþingdómstólsins verið talin geta valdið félögum töluverðum örðugleikum að því er varðar greiðsluflæði og jafnvel þvingað þau til slita. Þessu vandamáli má afstýra með því að fresta greiðslu höfuðstóls skattskuldar. Breytingar þær sem lagðar eru til með frumvarpinu eru því ívilnandi miðað við gildandi rétt.

Þess má geta að Noregur breytti löggjöf sinni árið 2011, að undangengnu rökstuddu áliti ESA um skattalega meðferð við samruna yfir landamæri.

##### *5. Milliverðlagning og/eða skilmálar í viðskiptum tengdra aðila.*

Í íslenskum skattalögum er ekki að finna sértækar milliverðlagningarreglur heldur hefur almennu ákvæði í 57. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, verið beitt þegar upp hafa komið skattaleg álitamál um verðlagningu og/eða skilmála í viðskiptum milli tengdra aðila. Hagsmunaaðilar og skattfyrirvöld hafa lengi óskað eftir skýrari lagareglum á þessu sviði og hafa ýmsir starfshópar fjallað um það mál á liðnum árum. Haustið 2012 skipaði þáverandi fjármálaráðherra starfshópur um milliverðlagningu sem í sátu fulltrúar fjármála- og efnahagsráðuneytisins ásamt fulltrúum frá embætti ríkisskattstjóra. Starfshópurinn skilaði áfangaskýrslu til ráðherra í júní 2013 og lauk störfum í nóvember 2013. Ákvæði frumvarpsins um milli-verðlagningu eru að miklu leyti byggð á tillögum starfshópsins.<sup>2</sup> Í fylgiskjali I er að finna yfirlit um milliverðlagningarreglur nokkurra OECD-ríkja.

<sup>2</sup> Áfangaskýrslu starfshópsins er að finna á eftirfarandi slóð. Þar er að finna nánari umfjöllun um leiðbeiningar OECD um milliverðlagningu. <http://www.fjarmalaraduneyti.is/frettir/2013/06/06/nr/16895>.

Á grundvelli milliverðlagningarreglna er skattyfirvöldum heimilt að gera leiðréttingar á skattskilum tengdra aðila þegar verðlagning og/eða skilmálar í viðskiptum eða fjárhagslegar ráðstafanir þeirra eru frábrugðin því sem ætla mætti að hefði verið í sambærilegum viðskiptum milli ótengdra aðila. Slíkar milliverðlagningarreglur byggjast á armslengdarsjónarmiðum og taka m.a. til verðs á vörum, þjónustu og í hvers kyns fjármálagerningum, þ.m.t. ákvörðun vaxta. Um hvers konar viðskipti með rekstrarleg aðföng og varanleg eignakaup getur verið að ræða, hvort heldur þau eru ætluð til notkunar við tekjuöflun, sem fjárfesting eða dreifing áhættu. Þegar viðskipti eiga sér stað milli tengdra aðila er ekki tryggt að kjör og skilmálar ráðist af markaðslegum forsendum þar sem aðrar forsendur, svo sem skattaegar, geta staðið að baki ráðstöfunum og ákvörðun um milliverðlagningu getur leitt til skattasniðgöngu. Verðákvörðun í viðskiptum tengdra aðila, sem skráðir eru hver í sínu ríki, getur þannig haft bein áhrif á þann skattstofn sem ríkin fá til skattlagningar. Sömuleiðis er hægt að hafa áhrif á skattstofna lögaðila í viðskiptum innan lands milli tengdra aðila.

Sem fyrr segir er fjallað með almennum hætti um óvenjuleg skipti í fjármálum í 57. gr. gildandi tekjuskattslaga. Þar segir í 1. mgr. að ef skattaðilar semja um skipti sín í fjármálum á hátt sem er verulega frábrugðinn því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum skulu verðmæti, sem án slíkra samninga hefðu runnið til annars skattaðilans en gera það ekki vegna samningsins, teljast honum til tekna. Í 2. mgr. er síðan tekið fram að ef skattaðili kaupir eign á óeðlilega háu verði eða selur eign á óeðlilega lágu verði geti skattyfirvöld metið hvað telja skuli eðlilegt kaup- og söluverð. Mismun kaupverðs eða söluverðs annars vegar og matsverðs hins vegar skuli telja til skattskyldra tekna hjá þeim aðila sem slíkra viðskipta nýtur. Gildandi 57. gr. laganna er almennt skattasniðgönguákvæði og er tillögunum samkvæmt þessu frumvarpi ekki ætlað að rýra gildi eða vægi þess heldur vera viðbót við gildandi rétt.

Með frumvarpi þessu er lagt til að sérstakt ákvæði um milliverðlagningu verði lögfest ásamt skilgreiningu á tengdum lögaðilum og reglum um skjölun. Við mat á verðlagningu og/eða skilmálum í viðskiptum tengdra lögaðila skal samkvæmt frumvarpinu leggja til grundvallar armslengdarreglu OECD.

Þá er með frumvarpinu sett fram sérstök skilgreining á því hverjir teljast tengdir lögaðilar samkvæmt tillögum frumvarpsins. Lögaðilar teljast tengdir þegar beint eða óbeint eignarhald eins lögaðila yfir öðrum fer yfir 50% og/eða stjórnunarleg yfirráð eru fyrir hendi með öðrum hætti. Þá teljast lögaðilar einnig tengdir þegar meirihlutaeignarhald eins lögaðila yfir öðrum er til staðar samanlagt með beinum og óbeinum hætti. Ákvæðinu er ætlað að taka til innbyrðis viðskipta innan félagasamstæðu. Þá geta sameiginlegir hagsmunir verið til staðar í gegnum sifjaréttarleg eða viðskiptaleg tengsl einstaklinga. Skjölunarskylda er samkvæmt frumvarpinu lögð á tengda lögaðila og á hún einnig við um viðskipti sem fara fram milli lögaðila sem eru skráðir hér á landi og fastra starfsstöðva þeirra erlendis og öfugt. Með frumvarpinu er ráðherra gert skylt að setja með reglugerð nánari ákvæði um framkvæmd ákvæðisins og þá sérstaklega varðandi frekari kröfur um skjölun á ákvörðun milliverðlagningar.

Samkvæmt tillögum frumvarpsins er lögaðili skjölunarskyldur vegna viðskipta við tengda lögaðila ef rekstrartekjur hans á einu reikningsári eða heildareignir í upphafi eða við lok reikningsárs nema meira en einum milljarði króna. Þannig skal skjölunarskyldur lögaðili skrá og varðveita upplýsingar um eðli og umfang viðskipta við tengda lögaðila, eðli tengsla og grundvöll ákvörðunar milliverðs, upplýsingar um viðskiptaskilmála, veltu, eignir og annað sem þýðingu kann að hafa við milliverðlagninguna og sýna fram á verð og skilmála í sambærilegum viðskiptum milli ótengdra aðila eða hvernig verðlagningu er háttáð með tilliti til

leiðbeiningarregluna OECD um milliverðlagningu. Lögadili skal staðfesta skjölunarskyldu við framtalsskil og að fullnægjandi skjölun hafi átt sér stað.

#### 6. *Álagning sérstaks fjársýsluskatts.*

Í ákvæði L til bráðabirgða við lög nr. 90/2003 sem fjallar um fyrirframgreiðslu á álögdum sérstökum fjársýsluskatti árið 2012 er við það miðað að ekki skuli taka tillit til samsköttunar og yfirfæranlegs taps. Vegna sérstöðu skattsins er ekki talið eiga við að tekið sé tillit til samsköttunar og yfirfæranlegs taps við álagningu hans. Þess vegna er lögð til sú breyting að reglan verði færð í meginmál laganna.

#### 7. *Eindagi tekjuskatts.*

Lagt er til að ákvæði 112. gr. laganna, sem kveður á um að eindagi tekjuskatts af öðrum tekjum en launatekjum sé 15 dögum eftir gjalddaga, verði breytt á þann veg að eindaginn verði mánuði eftir gjalddaga. Er þetta gert til að fullt samræmi verði með ákvæðum 112. gr. og 114. gr. laganna sem kveður á um að greiða skuli dráttarvexti sé skattur ekki greiddur innan mánaðar frá gjalddaga. Ákvæðið í gildandi lögum um að eindagi sé 15 dögum eftir gjalddaga hefur litla raunverulega þýðingu.

### V. **Mat á áhrifum og samráð.**

Eins og fram er komið skiptast tillögur frumvarpsins í meginatriðum í sjö liði. Varðandi mat á áhrifum verður að skoða hvern þessara liða fyrir sig og er vísað til fylgiskjals II um mat á fjárhagsáhrifum hvað áhrif á afkomu ríkissjóðs varðar. Einstakir liðir frumvarpsins hafa verið unnir af sérstaklega skipuðum starfshópum.

*Skattlagning afleiðusamninga.* Tillögurnar eru efnislega sambærilegar lagabreytingartillögum sem lagðar voru til í skýrslu starfshóps sem skipaður var fulltrúum frá Samtökum atvinnulífsins, Viðskiptaráði Íslands, ríkisskattstjóra og fjármálaráðuneytinu. Starfshópurinn var skipaður í tilefni af viljayfirlýsingu ríkisstjórnarinnar í tengslum við kjarasamninga í maí 2011 og skilaði starfshópurinn skýrslu sinni í júní 2012. Í tillögu frumvarpsins felst að tekjur af afleiðusamningum, óháð undirliggjandi eignum, verði meðhöndlaðar sem söluhagnaður/tap í stað vaxtatekna/gjalda að undanskildum vaxtaskiptasamningum. Í nágrannalöndunum er ávöxtun afleiðusamninga meðhöndluð sem sambærilegum hætti og lagt er til í frumvarpinu.

*Skattskylda vatnsveitna og fráveitna.* Breytingin sem hér er lögð til er talin nauðsynleg vegna rekstrarfyrirkomulags þeirra stofnana og félaga sem taka að sér rekstur vatnsveitna og fráveitna enda gerir hún þeim kleift að reka fleiri en eina tegund starfsemi í sama félagi. Þau verkefni sem hér um ræðir eru lögbundin verkefni sveitarfélaga sem í hagræðingarskygni kann að vera útvistað til fyrirtækja sem eru í meirihlutaeigu ríkis og/eða sveitarfélaga. Þessi hluti frumvarpsins var unninn í samráði við atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytið með aðkomu fulltrúa frá Samorku, Norðurorku og Orkuveitu Reykjavíkur.

*Skattlagning arðsúthlutunar til starfandi hluthafa.* Tillögurnar miða að því að fella brott sérreglu sem hefur verið mikið gagnrýnd af Samtökum atvinnulífsins og Viðskiptaráði Íslands. Reglan felur það í sér að helmingur arðsúthlutunar umfram 20% af skattalega bókfærðu eigin fé hlutafélags skuli skattlagður sem launatekjur þegar um er að ræða einstaklinga sem skylt er að reikna sér endurgjald. Eins og áður var nefnt mun samhliða þeim breytingum sem lagðar eru til í frumvarpinu verða farið í endurskoðun á reglum um reiknað endurgjald. Samruni yfir landamæri. Þessar breytingar eru lagðar til í tilefni af athugasemdum ESA og

yfirstandandi málshöfðun ESA gegn íslenska ríkinu fyrir EFTA-dómstólnum. Tillagan felur í sér dreifingu á greiðslu tekjuskatts af þeim hagnaði sem kann að myndast við samrunann, yfir fimm ára tímabil í stað þess að koma til greiðslu þá þegar og í einu lagi að óbreyttum lögum. Tillögurnar eru unnar af starfshópi sem í sátu fulltrúar ráðuneytisins og ríkisskattstjóra.

*Milliverðlagning og/eða skilmálar í viðskiptum tengdra aðila.* Haustið 2012 skipaði þáverandi fjármálaráðherra starfshóp um milliverðlagningu, sem í sátu fulltrúar fjármála- og efnahagsráðuneytisins ásamt fulltrúum frá embætti ríkisskattstjóra. Starfshópurinn skilaði áfangaskýrslu í maí 2013 sem birt var á vef fjármála- og efnahagsráðuneytisins og auk þess send helstu hagsmunaaðilum til umsagnar. Starfshópurinn lauk störfum í nóvember 2013 og byggjast ákvæði frumvarpsins um milliverðlagningu í meginatriðum á tillögum hans. Megináhrif af framkomnum tillögum felast í skýrari og gagnsærri reglum fyrir lögaðila og skatt-yfirvöld, auk þess sem ákveðið hagræði verður við það að íslenskt regluverk samræmist reglum nálægra ríkja, ekki síst út frá samkeppnissjónarmiðum. Minni líkur verða líka á tvískattlagningu og sönnunarbyrði lögaðila fyrir ákvörðun milliverðs er auðvelduð, m.a. með lögfestingu skjölunar, þó svo að ákveðin reglubyrði felist í því fyrir lögaðila sem undir hana falla. Samkvæmt upplýsingum frá ríkisskattstjóra má ætla að undir þá skyldu falli 110–130 lögaðilar þegar einungis er horft á viðmiðunarmörk frumvarpsins um veltu og eignir umfram einn milljarð króna.

Þegar á heildina er litið er tilgangur frumvarpsins að ná fram skýrari og gagnsærri reglum til hagsbóta fyrir íslenskt efnahagslíf sem og stjórnarsýslu ríkisins í takti við reglur sem gilda í nágrannalöndunum. Við það skapast bætt starfsskilyrði fyrir innlenda jafnt sem erlenda fjárfesta og þar með hvati til fjárfestinga, atvinnusköpunar og framfara í samfélaginu.

Efni frumvarpsins gefur ekki tilefni til að ætla að tillögur þess stangist á við stjórnarskrá eða alþjóðlegar skuldbindingar.

Frumvarpið er samið í fjármála- og efnahagsráðuneytinu að höfðu samráði við embætti ríkisskattstjóra á grundvelli tillagna og samráði í þeim starfshópum sem áður voru nefndir.

#### *Athugasemdir við einstakar greinar frumvarpsins.*

##### Um 1. gr.

Í ákvæðinu er gert ráð fyrir því að í 10. tölul. 1. mgr. 3. gr. tekjuskattslaga verði kveðið á um skattskyldu erlendra aðila af tekjum vegna hagnaðar af afleiðusamningum óháð undirliggjandi eignum, að undanskildum vaxtaskiptasamningum.

##### Um 2. gr.

Í 2. gr. er lagt til að stofnanir eða félög í meirihlutaeigu ríkis og/eða sveitarfélaga verði undanþegin skatti samkvæmt lögunum, að því leyti sem þeim hafa verið falin verkefni vegna rekstrar vatnsveitu og fráveitu enda sé rekstur og efnahagur verkefnanna aðgreindur bókhaldslega með fullnægjandi hætti.

##### Um 3. gr.

8. gr. tekjuskattslaga fjallar um skattskylda vexti, afföll og gengishagnað og er með ákvæðinu gert ráð fyrir því að vaxtaskiptasamningar verði felldir undir ákvæði 1. og 2. mgr. þeirrar greinar. Tekjur af vaxtaskiptasamningum munu því teljast til vaxtatekna hvort sem þær tengjast atvinnurekstri eða einstaklingum utan rekstrar. Af því leiðir að um staðgreiðslu-skyldu vaxtatekna verður að ræða eins og áður hefur verið í tilviki vaxtaskiptasamninga.

## Um 4., 12. og 13. gr.

Í þessum ákvæðum er lagt til að felld verði brott sérregla sem gildir varðandi skattlagningu arðs í þeim tilvikum þegar heimil arðsúthlutun í hlutafélagi fer samtals yfir 20% af skattalegu bókfærðu eigin fé viðkomandi félags. Við þær aðstæður telst það sem umfram er til helminga laun og arður, þegar móttakanda hans ber stöðu sinnar vegna að reikna sér endurgjald í samræmi við 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr., sbr. 58. gr. laganna.

Við þessa breytingu mun verða horfið til sama fyrirkomulags og gildi fyrir gildistöku sérreglunnar. Arður sem greiddur er út til einstaklinga verður skattskyldur í þeirra hendi sem fjármagnstekjur og einstaklingum sem vinna við eigin atvinnurekstur ber að reikna sér laun samkvæmt gildandi reglum um reiknað endurgjald.

## Um 5. gr.

Í frumvarpinu er lögð til breyting á gildandi lagaákvæðum skattalaga í þá veru að litið verði á tekjur af afleiðusamningum, óháð undirliggjandi eignum, sem söluhagnað í stað vaxtatekna að undanskildum vaxtaskiptasamningum sem taka mið af breytingum á vöxtum sem undirliggjandi verðmæti. Það leiðir til þess að staðgreiðsla skatts af afleiðuviðskiptum verður afnumin í þeim tilfellum þar sem tekjur af afleiðusamningum teljast til söluhagnaðar en skylda fjármála fyrirtækja til að halda eftir og standa skil á fjármagnstekjuskatti í staðgreiðslu af afleiðusamningum hjá innlendum aðilum tekur eingöngu til vaxta og arðs.

Framangreind breyting hefur ekki áhrif á upplýsingaskipti skv. 92. gr. tekjuskattslaga. Þrátt fyrir að ekki verði lengur um staðgreiðsluskyldu að ræða er gert ráð fyrir að áfram verði ríkisskattstjóra skilað upplýsingum um vexti skv. 92. gr. tekjuskattslaga.

Samkvæmt 2. mgr. 59. gr. tekjuskattslaga eru tekjur og gjöld af verkefnum ekki færð í rekstur fyrr en verkefni er lokið eða kröfur eru uppfylltar. Er hér um að ræða svokallaða verklokaaðferð en samkvæmt henni verður litið svo á að tekjur af afleiðusamningum séu óvissar fram að þeim tíma er verðmæti er reiknað út, þ.e. á sölu- eða innlausnardegi. Skattalegt uppgjör fer þá fram við lokun samnings og er horft til samningsins sjálfs og þeirrar dagsetningar sem samið er um í upphafi.

## Um 6. gr.

Hagnaður af kaupum og sölu á afleiðum hefur ætíð verið talinn til tekna í atvinnurekstri. Hjá einstaklingum utan atvinnurekstrar hefur um uppgjör af viðskiptum með afleiður farið sem um almennar vaxtatekjur. Með þeim breytingum sem lagðar eru til verður sá hagnaður sem til fellur af viðskiptum með afleiður skattskyldur á söluári líkt og áður gildi undantekningarlaust um vaxtatekjur. Uppgjöri verður þó hagað á annan hátt innan tekjuársins þar sem heimilt verður að jafna saman hagnaði og tapi vegna sölu á tekjuárinu, en verður hvorki frestað né flutt milli tekjuára.

## Um 7. og 8. gr.

Hagnaður af sölu hlutabréfa eða annarra peningalegra eigna telst mismunur á söluverði annars vegar og kaupverði hins vegar skv. 2. mgr. 18. gr. tekjuskattslaga. Með ákvæði 7. gr. frumvarpsins er lagt til að sama gildi um hagnað af afleiðusamningum sem seldir eru á skipulegum verðbréfamörkuðum þar sem undirliggjandi verðmæti eru eingöngu hlutabréf. Með 8. gr. frumvarpsins er jafnframt lögð til breyting á 31. gr. tekjuskattslaga sem heimilar frádrátt slíks söluhagnaðar ásamt hagnaði af sölu hlutabréfa frá tekjum lögaðila. Tap umfram

söluhagnað heimilast ekki sem frádráttur frá tekjum og myndar þar af leiðandi ekki yfirfæranlegt tap. Verði þessi tillaga að lögum mun verða heimilt að draga sölutap frá söluhagnaði ársins, að uppfylltum skilyrðum laganna, í tilviki afleiðusamninga þar sem undirliggjandi verðmæti eru hlutabréf og færa mismuninn til tekna.

#### Um 9. gr.

Millilandasamruni samkvæmt ákvæði þessu tekur einungis til hlutafélaga eða einkahlutafélaga sem heimilisföst eru í aðildarríki Evrópska efnahagssvæðisins, aðildarríkis stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum. Gert er að skilyrði að um eiginlegt hlutafélag sé að ræða, þ.e. félag sem rekið er með takmarkaðri ábyrgð og tekur þannig ekki til annarra félagafarma, svo sem sameignar- eða samlagsfélaga í einni eða annarri mynd. Skv. 1. mgr. felst samruni yfir landamæri í því að hlutafélag tekur við öllum skattaréttarlegum skyldum annars hlutafélags frá og með dagsetningu efnahagsreiknings samrunaáætlunar. Uppfylla þarf tvö skilyrði, annars vegar þarf algjör samruni eigna, skulda og eigin fjár viðkomandi félaga að eiga sér stað og hins vegar að gagnjald það sem hluthafar yfirtekens félags fá í skiptum fyrir hlutabréf sín í yfirtekna félaginu sé einungis í formi hlutabréfa í hinu sameinaða félagi. Við slíkan samruna hlutafélaga tekur yfirtökufélag við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum þess félags sem slitið var enda heimili lög heimilisfestarríkisins að miða við þann uppgjörsdag sem fram kemur í samrunaáætlun. Í samrunaáætlun felst samkvæmt íslenskum rétti að félagsstjórnir samrunafélaga gera og undirrita í sameiningu samrunaáætlun sem geymir upplýsingar þær er fram koma í XIV. kafla laga nr. 2/1995, um hlutafélög, og laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög. Félög sem staðsett eru í lágskattaríki á Evrópska efnahagssvæðinu falla ekki hér undir nema þau geti sýnt fram á að þau stundi raunverulega starfsemi. Um frekari skýringar vísast til almennra athugasemda.

Í 2. mgr. kemur fram að við samruna yfir landamæri, þar sem innlent félag er yfirtekið, skuli fara með yfirteknar og yfirfærðar eignir, réttindi og skuldbindingar eins og þær væru seldar eða innleystar. Stjórnir samrunafélaganna skulu leggja fram útreikninga á gangverði eigna með samrunaáætlun og skulu þeir 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. Með sérfræðingum er átt við löggilta endurskoðendur, lögmenn, ráðgjafastofur, fjármálafyrirtæki eða aðra sérfróða menn, sbr. 7. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög. Þá skal leggja fram útreikninga á þeim skattstofni sem samruninn hefur í för með sér á því formi sem ríkisskattstjóri ákveður. Skattskyldar tekjur skal reikna út miðað við mismun á gangverði eigna og skattalegu stofnverði þeirra að teknu tilliti til áður fenginna fyrninga á uppgjörstigi samrunaáætlunar. Þá er einungis heimilt að miða við skuldir og skuldbindingar skv. 75. gr. Að óbreyttum lögum yrði litið á samruna íslensks hlutafélags, sem rennur saman við annað hlutafélag þvert á landamæri, sem slit á hinu yfirtekna félagi með tilheyrandi uppgjöri á söluhagnaði þeirra eigna sem yfirteknar yrðu við samrunann og vegna úttektar hluthafa úr félaginu. Frumvarpið gerir hins vegar ráð fyrir því að unnt verði að fresta greiðslu skattskuldar um allt að fimm ár.

Eftirfarandi er dæmi um útreikning á skattstofni sem skila þarf til ríkisskattstjóra:

Útreikningur á skattstofni við millilandasamruna.		
Allar fjárhæðir eru í milljónum króna.		
Eigið fé samkvæmt samrunaáætlun.	1000	
Hækkun vegna gangvirðis.	500	
Skuldir sem ekki uppfylla ákvæði 75. gr.	50	1550
Eigið fé samkvæmt skattalegu bókfærðu verði eigna og skulda (samkvæmt skattframtali).	900	
Fasteignir færðar úr fasteignamati í skattalegt bókfært verð.	-50	
Hlutabréf og fleira fært í skattalegt stofnverð	-100	750
Skattstofn*		800
* 20% skattur á lögaðila = 160 milljónir kr.		

Í 3. mgr. er kveðið á um það að innan tveggja mánaða frá því að samruni er staðfestur með tilkynningu til hlutafélagaskrár skuli ákvarða því félagi sem yfirtekið er hér á landi skatt af þeim undirliggjandi hagnaði eigna sem fluttar eru úr landi og fellur hann í gjalddaga tíu dögum síðar. Í ákvæðinu er gert ráð fyrir því að heimilt verði að undanskilja þær eignir skattlagningu sem eftir verða hér á landi og geta talist til reksturs fastrar starfsstöðvar í eigu hins sameinaða félags enda verði hún skráð hér á landi. Þetta er gert í þeim tilfellum þegar yfirtökufélagið ætlar að nýta sér til dæmis fasteign og annan búnað hér á landi til áframhaldandi reksturs.

Samkvæmt 4. mgr. er heimilt að fresta greiðslu á gjaldföllnum skatti þess félags sem slitið var um fimm ár en það er til að mynda í samræmi við fyrningarákvæði tekjuskattslaga um óefnislegar eignir. Yfirtökufélaginu er í sjálfsvald sett hvort það geri gjaldfallinn skatt upp strax eða fresti honum í allt að fimm ár en það getur verið íþyngjandi fyrir lausafjárstöðu félaga að þurfa að gera slíkan skatt upp á þeim tímapunkti er samruninn á sér stað. Gert er ráð fyrir því að höfuðstóll skattskuldarinnar beri vexti til greiðsludags í samræmi við almenna óverðtryggða vexti af peningakröfum samkvæmt auglýsingu Seðlabanka Íslands. Eftirfarandi tafla sýnir dæmi um afborganir og vexti af 160 millj. kr. höfuðstól og er miðað við einfaldan útreikning á vöxtum, þ.e. flatan vaxtareikning. Vextir eru 7%.

## Dæmi um afborganir af höfuðstól skuldar

Höfuðstóll 160 m.kr. 160.000.000

Lánstími (ár) 5

Vextir 7%

Ár	Staða í upphafi	Afborgun	Staða í lok árs	Vextir	Greiðsla á ári
1	160.000.000	0	160.000.000	3.733.333	3.733.333
2	160.000.000	32.000.000	128.000.000	11.200.000	43.200.000
3	128.000.000	32.000.000	96.000.000	8.960.000	40.960.000
4	96.000.000	32.000.000	64.000.000	6.720.000	38.720.000
5	64.000.000	32.000.000	32.000.000	4.480.000	36.480.000
6	32.000.000	32.000.000	0	2.240.000	34.240.000

- 1) Höfuðstóllinn verður til á miðju ári 1.
- 2) Reiknaðir eru flatir vextir á höfuðstólinn.
- 3) Afborgun fer fram árlega, 1. nóvember, í fyrsta sinn tæpu einu og hálfu ári eftir lántöku. Á lántökuári eru aðeins greiddir vextir.

$$1. \text{ Flatir vextir} = \frac{L \cdot i \cdot d}{360} \quad \begin{array}{l} L = \text{höfuðstóll} \\ i = \text{vextir} \\ d = \text{fjöldi daga} \end{array}$$

Hlutfélög sem óska eftir frestun skulu hafa staðið skil á skattframtölum liðinna tekjuára sem og vegna þess hluta tekjuárs sem samrunaútreikningur kann að miðast við. Frestun á greiðslu eftirstöðva skattskulda fellur brott ef eignir eru færðar til ríkja utan Evrópska efnahagssvæðisins, aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða Færeya og gjaldfellur hin frestaða skattskuld frá og með næsta gjalddaga. Í 6. mgr. er gerð sú krafa að félögin skili nánar skilgreindum upplýsingum til ríkisskattstjóra.

Í 5. mgr. er lagt til að ákvæði laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, skuli gilda eftir því sem við á um framtöl, skýrslugjafir, álagningu, eftirlit, kærur og innheimtu skatta og gjalda samkvæmt frumvarpinu svo fremi sem ekki sé greint með öðrum hætti frá í frumvarpinu. Í ákvæðinu er tekið fram að afborgun af höfuðstól skattskuldar skuli eftir samrunann nema að lágmarki einum fimmta hluta af hinni frestuðu fjárhæð á hverju tekjuári þar til greitt hefur verið að fullu. Hér er um lágmark að ræða og geta félög greitt hærri fjárhæð kjósi þau það. Gjalddagi er 1. nóvember ár hvert og eindagi er 15 dögum síðar. Dráttarvexti skal reikna í samræmi við 1. mgr. 114. gr. laganna hafi greiðsla ekki farið fram á eindaga.

Í 6. mgr. er tekið fram að félag sem fengið hefur frest á greiðslu höfuðstóls skattskuldar skuli leggja fram bankatryggingu til tollstjóra ef hin frestaða fjárhæð er umfram 50 milljónir króna og skal bankatrygging tryggja greiðslu höfuðstóls, dráttarvaxta og innheimtukostnaðar. Er slík bankatrygging í samræmi við dómatúlkun Evrópudómstólsins og tilmæli ESA í rökstuddu álitni stofnunarinnar, dags. 28. nóvember 2012. Ætíð skal þó leggja fram bankatryggingu í þeim tilvikum þar sem ekki er fyrir hendi tvísköttunarsamningur með ákvæði um innheimtuaðstoð eða aðrir samningar um aðstoð við innheimtu í heimilisfestarríki yfirtökufélags. Með öðrum samningum er m.a. átt við samning Evrópuráðsins og OECD um gagnkvæma



stjórnsýsluadstoð í skattamálum. Tollstjóra er falin innheimta á hinum frestuðu greiðslum og varðveisla framlagðra bankatrygginga. Á hverju ári meðan frestur varir skal yfirtökufélag skila ársreikningi og skýrslu til ríkisskattstjóra í því formi sem ríkisskattstjóri ákveður. Í ársreikningi, sem er grundvöllur skýrslunnar, má m.a. sjá allar breytingar á uppbyggingu félagsins. Í skýrslunni þurfa að koma fram upplýsingar um hinar yfurfærðu eignir, svo sem sölu þeirra eða aðrar ráðstafanir. Sé skýrslu ekki skilað fyrir 1. október ár hvert gjaldféllur hin frestaða fjárhæð.

Í 7. mgr. er gert ráð fyrir því að sömu reglur skuli gilda eftir því sem við á þegar um innlent yfirtökufélag er að ræða. Fari skattalegt uppgjör ekki fram í samræmi við gangverðsreglur í fyrrverandi heimilisfestarríki skal eftir atvikum miða skattalegt stofnverð eigna við upphaflegt kostnaðarverð að frádregnum fyrningum umreiknað í íslenskar krónur eða starfrækslugjaldmiðil samkvæmt gengi á dagsetningu samrunareiknings. Sé yfurfærslan byggð á gangverðsútreikningi verður erlendi aðilinn að leggja fram staðfestingu á því að skattur hafi verið greiddur af gangverðinu í fyrra heimilisfestarríkinu til þess að það verð geti myndað skattalegt stofnverð hér á landi að loknum samruna.

Þá er í 8. mgr. kveðið á um það að ákvæðin um millilandasamruna eigi ekki við nema heimild sé fyrir hendi til að afla upplýsinga, þ.e. að Ísland hafi gert tvísköttunarsamning eða upplýsingaskiptasamning við heimilisfestarríki þeirra erlendu félaga sem standa að samruna við hérlend félög, þar sem bærum stjórnvöldum er skylt að láta íslenskum skattfyrvöldum í té nauðsynlegar upplýsingar að því er varðar skatta. Lagt er til að ráðherra hafi viðtæka heimild til að setja reglugerð um framkvæmd laganna, m.a. um bankatryggingu, skýrslur o. fl.

#### Um 10. gr.

Í 54. gr. laganna er fjallað um takmörkun á yfurfærslu rekstrartaps við sameiningu félaga. Þar segir að þrátt fyrir ákvæði 51.–53. gr. skuli rekstrartap, þar með taldar eftirstöðvar rekstrartaps frá fyrri árum, hjá því félagi sem slitið var ekki flytjast til þess félags eða þeirra félaga sem við taka nema uppfyllt séu öll eftirfarandi skilyrði:

- Félag eða félög þau sem við taka skulu hafa með höndum skyldan rekstur eða starfsemi og það félag sem slitið var.
- Tap flyst ekki milli félaga við sameiningu eða skiptingu þegar það félag sem slitið var átti fyrir slitin óverulegar eignir eða hafði engan rekstur með höndum.
- Sameining eða skipting félaga verður að vera gerð í venjulegum og eðlilegum rekstrar-tilgangi.
- Hið yfurfærða tap verður að hafa myndast í sams konar rekstri og það félag sem við tekur eða þau félög sem við taka hafa með höndum.

Tilgangurinn með þessu ákvæði er að koma í veg fyrir að hægt sé að nýta yfurfæranlegt tap í sameiningum sem hafa þann eina tilgang að nýta skattalegt hagræði.

Með þeirri viðbót sem hér er lögð til er gert ráð fyrir því að ákvæði 1. mgr. 54. gr. eins og gerð er grein fyrir hér framar gildi, eftir því sem við á, þegar yfirtökufélag, við samruna yfir landamæri, er heimilisfast hér á landi enda hafi verið sýnt fram á að um raunverulega atvinnustarfsemi hafi verið að ræða í hinu yfirtekna félagi. Tap flyst ekki milli félaga í millilandasamruna, sbr. framanritað, nema sannað sé með fullnægjandi hætti að það hafi verið ónýtanlegt eða ekki nýtt áður. Tap sem myndast hefur vegna sérstakrar ívilnunar í fyrra heimilisfestarríki, t.d. vegna frádráttar umfram útlagðan kostnað, yfurfærisk ekki við samrunann. Í öllum meginatriðum skal miðað við að tap hafi myndast með áþekktum hætti og samkvæmt íslenskum skattalögum eigi það að teljast yfurfæranlegt í millilandasamruna.

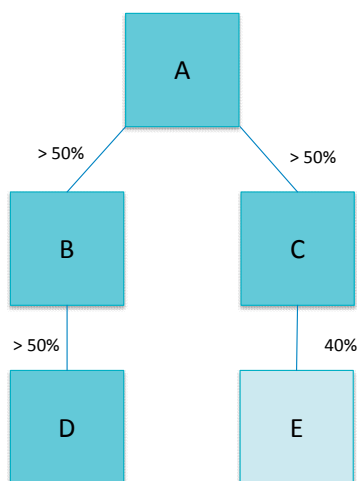
## Um 11. gr.

Ákvæðið fjallar um verðlagningu í viðskiptum tengdra lögaðila. Það byggist á armslengdarsjónarmiðum og felur í sér að heimilt er að meta og eftir atvikum leiðrétta verð eða skilmála í skattaréttarlegu tilliti ef viðskipti milli tengdra lögaðila eru ekki sambærileg viðskiptum milli ótengdra aðila. Lögaðili þarf að geta sýnt fram á með fullnægjandi hætti að verð og skilmálar í viðskiptum við tengda aðila séu sambærileg og í viðskiptum ótengdra aðila eða að öðru leyti í samræmi við leiðbeiningarreglur OECD um milliverðlagningu fyrir fjölþjóðafyrirtæki og skattyfirvöld (e. OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations).

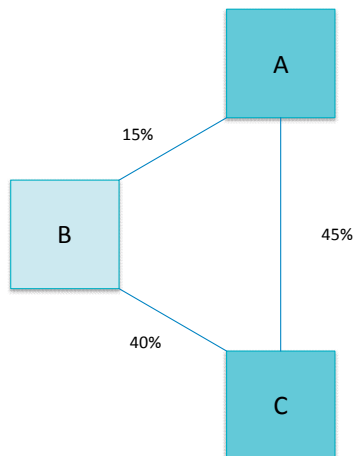
Í 1. mgr. ákvæðisins segir að ef verðlagning og/eða skilmálar í viðskiptum tengdra lögaðila eru ekki sambærileg því sem almennt gerist í viðskiptum milli ótengdra aðila, þá skuli meta og eftir atvikum leiðrétta verðlagningu í skattaréttarlegu tilliti með hliðsjón af leiðbeiningarreglum OECD um milliverðlagningu. Óeðlilegir skilmálar geta einnig leitt til þess að verð í viðskiptum verði ekki sambærilegt því sem mundi vera ef um ótengda aðila væri að ræða, t.d. afbrigðilegir greiðsluskilmálar eða afhendingarmáti. Með viðskiptum í þessu samhengi er m.a. átt við kaup og sölu á vörum og þjónustu, efnislegum og óefnislegum eignum og hvers kyns fjármálagerninga, svo sem váttryggingarsamninga, lánasamninga og vaxtaákvæðanir í viðskiptum. Hugtakið fjármálagerning skal túlka í samræmi við 2. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 108/2007, um verðbréfavíðskipti. Með kaupum og sölu á óefnislegum eignum er ekki einungis átt við bein viðskipti með slíkar eignir heldur skal lagt mat á verðmæti viðskiptavildar þegar seldur er hluti rekstrar, eins og t.d. deild eða framleiðslueining, með tilheyrandi eignum.

Í 2. mgr. ákvæðisins eru tengdir lögaðilar sérstaklega skilgreindir enda er það grunnforsenda fyrir beitingu milliverðlagningarreglna. Í a-lið er tekið fram að lögaðilar eru tengdir í skilningi 1. mgr. frumvarpsins þegar þeir falla undir skilgreiningar í 2. gr. laga um ársreikninga, eftir því sem við á, svo sem þegar fyrir hendi er bein og/eða óbein meirihlutaeignarhlutdeild eða stjórnunarleg yferráð innan samstæðu. Þetta á við þótt lögaðila sé haldið utan samstæðureikningsskila af einhverjum ástæðum. Eignarhlutdeild aðila í lögaðila getur verið bein eða óbein en með því er átt við að aðili eigi meira en helmingshlut í lögaðila, beint eða óbeint, eða hafi eftir atvikum annars konar ráðstöfunarrétt yfir eignarhlut hans með atkvæðisrétti eða sérstöku samkomulagi. Með óbeinni eignarhlutdeild er því ekki nauðsynlegt að aðili sé sjálfur eigandi að meiri hluta hlutanna eða atkvæðisréttarins í viðkomandi lögaðila, heldur nægir að hann ráði með einhverjum öðrum hætti yfir virka eignarhlutum, beint eða óbeint, og fari þannig með stjórnunarleg yferráð. Aðili gæti t.d. öðlast slík yferráð með því að tvö félög innan sömu samstæðu eigi saman meira en 50% eignarhlut í öðru félagi. Þannig teljast allir lögaðilar tengdir sem eru innan heildarsamstæðunnar og öll viðskipti milli þeirra teljast til viðskipta milli tengdra lögaðila, þ.m.t. þegar til staðar er meirihlutaeignarhald eða stjórnunarleg yferráð tveggja eða fleiri lögaðila innan samstæðunnar á hlutdeildarfélagi. Í b-lið kemur fram að lögaðilar teljast tengdir þegar meirihlutaeignarhald eins lögaðila yfir öðrum er til staðar samanlagt með beinum og óbeinum hætti. Í c-lið er kveðið á um að lögaðilar teljast tengdir þegar þeir eru beint eða óbeint í meirihlutaeigu eða undir stjórnunarlegum yferráðum einstaklinga sem eru tengdir nánnum persónulegum böndum, svo sem sifjaréttar- eða fjárhagslegum. Með sifjaréttarlegum tengslum er t.d. átt við þegar hjón eiga eða ráða hvort yfir sínum lögaðilanum beint eða óbeint og lögaðilarnir eiga í viðskiptum sín á milli. Við slíkar aðstæður teljast lögaðilarnir tengdir. Hið sama á við þegar einstaklingar eru tengdir fjárhagslegum böndum í gegnum sameiginlegar fjárfestingar og viðskipti. Með því

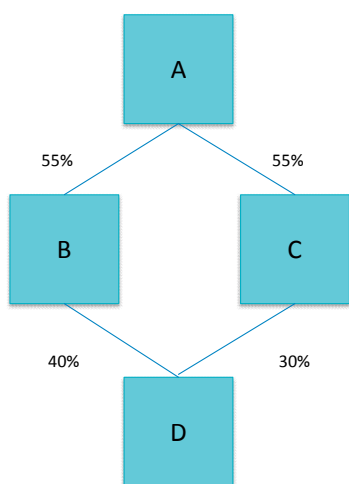
er átt að þeir eiga beint eða óbeint meiri hluta eða fara með yfirráð í lögaðilum sem eiga í viðskiptum sín á milli.



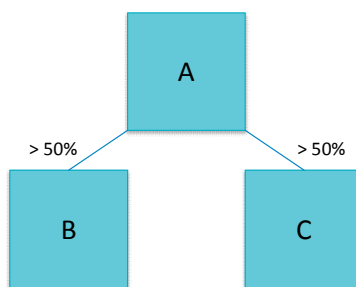
Mynd 1. Hér á A beint í B og C en óbeint í D og E. Lögaðilar A, B, C og D eru tengdir en ekki E.



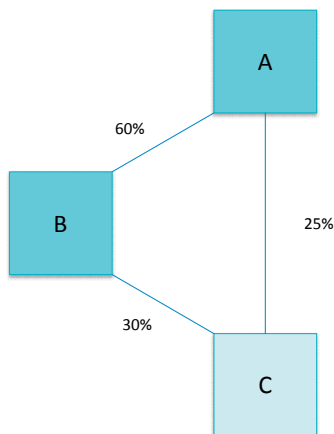
Mynd 2. Eignarhlutdeild A í C er 45% með beinu eignarhaldi og 6% með óbeinu í gegnum B ( $0,15 \cdot 0,4$ ). Þar af leiðandi teljast A og C tengdir aðilar.



Mynd 3. Hér á A meirihluta eignarhlutdeild í bæði B og C og því eru þeir tengdir aðilar. D er undir meirihluta eignarhlutdeild B og C og telst tengdur A, B og C.



Mynd 4. Hér á A meirihlutann í bæði B og C og þar af leiðandi teljast A, B og C tengdir aðilar.



Mynd 5. Eignarhlutdeild A í C er 25% með beinu eignarhaldi og 18% með óbeinu (0,6\*0,3). A og B eru tengdir aðilar en C er hvorki tengdur A eða B.

Í 3. mgr. er fjallað um skjölunarskyldu lögaðila og hvað felst í skjölun gagna og upplýsinga. Ef rekstrartekjur lögaðila á einu reikningsári eða heildareignir í upphafi eða við lok reikningsárs eru yfir einum milljarði króna er hann skjölunarskyldur vegna viðskipta við tengda lögaðila, sbr. 2. mgr. frumvarpsins. Með skjölunarskyldu er átt við að lögaðili skrái upplýsingar um eðli og umfang viðskipta við tengda lögaðila, eðli tengsla og grundvöll ákvörðunar milliverðs. Skjölunarskyldur aðili skal varðveita sérstaklega gögn um slík viðskipti en í ákvæðinu er ekki um tæmandi talningu að ræða á þeim gögnum og upplýsingum sem skjölunarskyldur aðili skal varðveita. Þá skal, eftir því sem við á, varðveita gögn og upplýsingar er varða almenna lýsingu á viðskiptum milli hinna tengdu lögaðila, skipulag starfseminnar, eignarhald samstæðu, upplýsingar um sölu og verðlagningu undanfarinna ára, umfang viðskipta við tengda lögaðila, t.d. sölu vöru, þjónustu o.s.frv., tilgang viðskiptanna og tegund, verðlagningu og upplýsingar um sérstakar aðstæður ásamt gögnum er varða áhættu af viðskiptum vegna til dæmis verðbreytinga, vaxta, gjaldmiðla og framleiðsluáhættu. Gögn og upplýsingar skjölunarskylds aðila skulu sýna fram á að verð og skilmálar séu í samræmi við armslengdarsjónarmið þannig að verðlagning sé sambærileg og í viðskiptum við ótengda aðila eða að öðru leyti í samræmi við milliverðlagningarreglur OECD. Gert er ráð fyrir að slík gögn séu varðveitt í sjö ár frá lokum viðkomandi reikningsárs, sbr. 20. gr. laga nr. 145/1994, um bókhald. Samkvæmt ákvæðinu er gert ráð fyrir að lögaðili skuli staðfesta skjölunarskyldu við framtalsskil og að fullnægjandi skjölun hafi átt sér stað.

Ákvæði 4. mgr. gerir ráð fyrir því að ráðherra skuli með reglugerð setja nánari ákvæði um framkvæmd ákvæðisins. Sérstaklega er vísað til þess að reglugerðin skuli mæla fyrir um þær kröfur sem gerðar skuli til gagna og upplýsinga sem liggja til grundvallar verðákvörðun í viðskiptum við tengda aðila.

#### Um 14. gr.

Lagt er til að við 70. gr. laganna, er fjallar um tekjuskatt aðila með takmarkaða skattskyldu, verði bætt nýjum tölulíð, er verður 10. tölul., í samræmi við þær breytingar sem lagðar eru til í 1. gr. frumvarpsins. Gert er ráð fyrir að tekjuskattur aðila sem falla undir 10.

tölul. 1. mgr. 3. gr. verði 20% í tilviki manna og 18% í tilviki lögaðila vegna tekna af afleiðusamningum að undanskildum vaxtaskiptasamningum. Um er að ræða sama tekjuskattshlutfall og í tilviki söluhagnaðar aðila með takmarkaða skattskyldu skv. 7. tölul. 1. mgr. 3. gr., sbr. 7. tölul. 70. gr. tekjuskattslaga.

Um 15. gr.

Í ákvæði L til bráðabirgða við lög nr. 90/2003 sem fjallar um fyrirframgreiðslu á álöögðum sérstökum fjársýsluskatti árið 2012 er við það miðað að ekki skuli taka tillit til samsköttunar og yfirfæranlegs taps. Vegna sérstöðu skattsins er ekki talið eiga við að tekið sé tillit til samsköttunar og yfirfæranlegs taps við álagningu hans. Þess vegna er lögð til sú breyting að reglan verði færð í meginmál laganna.

Um 16. gr.

Í 1. og 5. mgr. 112. gr. tekjuskattslaga er tiltekið að eindagi sé 15 dögum eftir gjalddaga. Í 1. mgr. 114 gr. laganna segir hins vegar að sé skattur ekki greiddur innan mánaðar frá gjalddaga skuli greiða ríkissjóði dráttarvexti af því sem gjaldfallið er. Ljóst er að samkvæmt þessu hefur ákvæðið um eindagann litla þýðingu þar sem dráttarvextir leggjast ekki á fyrir en eftir mánuð. Því þykir eðlilegt að ákvæðinu verði breytt á þann veg að eindaginn verði einnig mánuði eftir gjalddagann svo að samræmis gæti.

Um 17. gr.

Ákvæði 9. og 10. gr. frumvarpsins eiga við um þá samruna félaga sem eiga sér stað frá og með 1. janúar 2014, þ.e. miðað við dagsetningu efnahagsreiknings samrunaáætlunar.

Ákvæði 11. gr. öðlast þegar gildi og kemur til framkvæmda 1. janúar 2014 þannig að áhrifa þess gætir fyrst við álagningu 2015 vegna rekstrarársins 2014.

Að öðru leyti þarfnast ákvæðið ekki skýringar.

## Fylgiskjal I.

### **Milliverðlagningarreglur nokkurra OECD-ríkja.**

Flest ríki í Vestur-Evrópu hafa fest í lög ákvæði um milliverðlagningu en umfang löggjafar hvers ríkis er mismunandi. Rétt þykir að gera stuttlega grein fyrir milliverðlagningarreglum í helstu nágrannaríkjum Íslands.

**Danmörk.** Viðskipti milli tengdra aðila falla undir armslengdarregluna og gildir reglan um öll viðskipti hvort sem þau eiga sér stað milli innlendra eða erlendra aðila. Armslengdarreglan er því ekki takmörkuð við viðskipti sem eiga sér stað yfir landamæri. Reglan tekur til aðila sem stjórnað er af öðrum aðila, til samstæðufélaga, til tengsla milli höfuðstöðva og fastra starfsstöðva og til tengsla milli vinnuveitanda og launþega. Aðilar teljast vera tengdir þegar aðili fer beint eða óbeint með eignarhald yfir 50% eignarhluta í félagi eða aðili ræður beint eða óbeint yfir 50% atkvæðamagns í félagi. Leiðbeiningarreglum OECD er beitt við túlkun og framkvæmd á armslengdarreglunni án þess að vísað sé beint til þeirra í lagareglum, sbr. úrskurða- og dómaframkvæmd. Ekki er mælt fyrir um ákveðna aðferð við ákvörðun á milliverðlagningu í viðskiptum tengdra aðila en vísað er til leiðbeiningarreglna OECD og

þeirra aðferða sem þar eru tilgreindar. Skattskyldum aðilum ber að skila inn eyðublaði með framtali sínu með upplýsingum um eðli og umfang viðskipta milli tengdra aðila ef heildarvelta slíkra viðskipta fer yfir 5 milljónir danskra króna á tekjuárinu. Skattaðilar sem falla undir regluna eru skjölunarskyldir og verða að útbúa og varðveita skrifleg gögn til staðfestingar á því hvernig verð og skilmálar eru ákveðnir í viðskiptum milli tengdra aðila. Framvísa verður þessum gögnum innan 60 daga fari skattyfirvöld fram á slíkt. Undanþága er frá skjölunarskyldu gagnvart litlum og meðalstórum fyrirtækjum og nánar tilgreindum viðskiptum. Gerð er krafa um tiltekna tegund skjölunar vegna viðskipta sem falla undir armslengdarregluna. Heimilt er að beita sektum séu reglur um skjölun ekki uppfylltar auk þess sem skattyfirvöld hafa heimild til að áætla aðilum skattskyldar tekjur. Skjölunargögn mega auk dönsku vera á norsku, sænsku eða ensku.

**Noregur.** Frá og með 1. janúar 2008 er að finna í norskum skattalögum skýra tilvitnun í leiðbeiningarreglur OECD og þær því taldar gildandi réttur í Noregi. Skilgreining á tengdum aðilum er rúm og svipar til dönsku reglnanna nema hvað miðað er við a.m.k. 50% eignarhald en ekki yfir 50%. Ekki er mælt fyrir um ákveðna aðferð við ákvörðun á milliverðlagningu í viðskiptum tengdra aðila en vísað er til leiðbeiningarreglna OECD og þeirra aðferða sem þar eru tilgreindar. Skattskyldum aðilum ber að skila inn eyðublaði með framtali sínu með upplýsingum um eðli og umfang viðskipta milli tengdra aðila. Nánar tilgreindir aðilar falla síðan undir skjölunarskyldu og verða þeir að útbúa og varðveita skrifleg gögn til staðfestingar á því hvernig verð og skilmálar eru ákveðnir í tengdum viðskiptum. Undanþegnir skjölunarskyldu eru aðilar undir ákveðnu tekju- eða veltumarki eða starfsmannafjöldi er undir ákveðnu lágmarki. Framvísa verður umbeðnum gögnum innan 45 daga fari skattyfirvöld fram á slíkt. Nánari skjölunarreglur er að finna í reglugerð og leiðbeiningum frá skattyfirvöldum. Skjölunargögn mega auk norsku vera á dönsku, sænsku eða ensku.

**Svíþjóð.** Þar er milliverðlagningarreglu að finna í skattalögum og vísað er til leiðbeiningarreglna OECD í undirbúningi við lagasetninguna og í dómaframkvæmd. Skilgreining sænskra skattalaga á tengdum aðilum svipar til skilgreiningarinnar í 9. gr. samningsfyrirmyndar OECD að tvísköttunarsamningum. Ekki er mælt fyrir um ákveðna aðferð við ákvörðun á milliverðlagningu í viðskiptum tengdra aðila en vísað er til leiðbeiningarreglna OECD og þeirra aðferða sem þar eru tilgreindar. Nýjar skjölunarreglur um milliverðlagningu tóku gildi 1. janúar 2013. Skattskyldir tengdir aðilar, sem eiga í viðskiptum við aðila sem ekki eru skattskyldir í Svíþjóð, skulu útbúa skrifleg gögn um viðskiptin sem í raun þýðir að skjölunarskylda er fyrir hendi ef yfirráð/eignarhald fer yfir 50%. Framvísa verður umbeðnum gögnum fari skattyfirvöld fram á slíkt. Skjölunin skal vera í samræmi við EUTPD (ESB-reglur).<sup>3</sup> Ekki er gerð eins rík krafa um skjölun til minni fyrirtækja en slíkt á þó ekki við þegar um viðskipti með óefnislegar eignir er að ræða. Skjölunargögn mega vera á sænsku, dönsku, norsku eða ensku og ber að varðveita þau í 7 ár eftir að fjárhagsári lýkur.

**Frakkland.** Reglurnar um milliverðlagningu eru í samræmi við leiðbeiningarreglur OECD. Í skattalögum hefur ákvæði 9. gr. samningsfyrirmyndar OECD að tvísköttunarsamningum verið innleitt. Franskir skattaðilar eru þó óbundnir af því hvaða aðferðum þeir beita, svo lengi sem þeir geta sýnt fram á að farið hafi verið eftir armslengdarreglu við ákvörðun milliverðlagningar. Aðferðirnar verða þó að vera leyfðar samkvæmt leiðbeiningum OECD. Þannig er ekki mælt fyrir um ákveðna aðferð við ákvörðun milliverðlagningar en vísað er til leiðbeiningarreglna OECD og þeirra aðferða sem þar eru tilgreindar. Skilgreining

<sup>3</sup> EUTPD stendur fyrir European Union Transfer Pricing Documentation.

á tengdum aðilum er rúm og nær yfir bæði lögleg yferráð sem og raunveruleg yferráð. Sérstakar skjölunarreglur eru ekki fyrir hendi en aðilar verða þó að geta sýnt fram á, sé þess óskað, að viðskipti fari fram í samræmi við armslengdarreglur. Sektorheimild er fyrir hendi.

**Bretland.** Bresku milliverðlagningarreglurnar eru í samræmi við armslengdarreglu í OECD leiðbeiningunum. Reglurnar ná yfir nánast öll viðskipti milli tengdra fyrirtækja, hvort sem þau eru heimilisföst í Bretlandi eða ekki. Aðilar teljast tengdir aðilar ef annar ræður yfir hinum eða ef báðir lúta sömu stjórnunarlegum yferráðum. Sérstakar skjölunarreglur eru ekki fyrir hendi en aðilar verða þó að geta sýnt fram á, sé þess óskað, að viðskipti fari fram í samræmi við armslengdarreglur. Sektorheimild er fyrir hendi.

## Fylgiskjal II.

*Fjármála- og efnahagsráðuneyti,  
skrifstofa opinberra fjármála:*

### **Umsögn um 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).**

Í fyrsta lagi eru lagðar til breytingar á ákvæðum er varða skattlagningu afleiðuviðskipta. Í þeim breytingum felst að tekjur af afleiðusamningum, óháð undirliggjandi eignum, verða meðhöndlaðar sem söluhagnaður/tap í stað vaxtatekna/gjalda að undanskildum vaxtaskiptasamningum sem taka mið af breytingum á vöxtum sem undirliggjandi verðmæti. Erfitt er að meta með nákvæmum hætti hvaða áhrif breytt skilgreining á ávöxtun afleiða frá því að vera vaxtatekjur yfir í söluhagnað hafa á afkomu ríkissjóðs þar sem ekki liggja fyrir sérgreindar tölur um tekjur ríkissjóðs af skattlagningu þeirra sem vaxtatekna. Ljóst er að ákveðin töf verður á skilum til ríkissjóðs til skemmri tíma litið, þar sem tekjur af söluhagnaði eru ekki staðgreiðsluskyldar. Þá má reikna með að skattstofninn rýrni eitthvað vegna frádráttarbærni sölutaps á móti söluhagnaði innan ársins.

Í öðru lagi er lagt til að stofnanir eða félög í meirihluta eigu ríkis og/eða sveitarfélaga, sem falin hafa verið lögbundin verkefni vegna rekstrar vatnsveitu og/eða fráveitu verði undanþegin tekjuskatti að því leyti sem þau sinna þessum verkefnum enda séu þau að fullu aðgreind bókhaldslega frá annarri starfsemi bæði varðandi rekstur og efnahag. Breytingin sem hér er lögð til, er talin nauðsynleg vegna rekstrarfyrirkomulags þeirra stofnana og félaga sem taka að sér slíkan rekstur enda gerir hún þeim kleift að reka fleiri en eina tegund starfsemi í sama félagi. Vegna kröfu um fullan bókhaldslegan aðskilnað hinnar undanþegnu starfsemi er talið tryggt að hinn skattskyldi hluti mun ekki geta nýtt sér slíkt samstarf þegar til skattlagningar kemur. Sá stofn eða hagnaður sem hér um ræðir hefur fram til þess verið skattfrjáls og þar með verður ríkissjóður ekki af tekjum við breytinguna.

Í þriðja lagi er lagt til að felld verði brott þau ákvæði laganna sem kveða á um að arðsúthlutun umfram 20% af skattalega bókfærðu eigin fé hlutafélags skuli skattlögð sem launatekjur þegar um er að ræða einstaklinga sem skylt er að reikna sér endurgjald. Um er að ræða sérreglu sem almennt hefur verið kölluð 20/50 reglan sem ekki hefur reynst sem skyldi. Samkvæmt upplýsingum frá ríkisskattstjóra töldu 219 aðilar fram arð sem laun á tekjuárinu

2012, samtals 518 m.kr. Á árinu 2010 voru samsvarandi tölur 221 aðili og 462 m.kr. og árið 2011 voru tölurnar 226 og 451 m.kr. Samkvæmt tölunum 2012 hefur ríkissjóður fengið 25,8% m.v. 2. þrep í tekjuskatt af umræddri fjárhæð, eða 134 m.kr., en orðið af 20% fjármagnstekjuskatti, samtals 104 m.kr., sem þýðir að tekjuauki ríkissjóðs af umræddri reglu hefur verið um 30 m.kr. Útvar sveitarfélaga, sem á árinu 2012 var að meðaltali 14,42%, nam samkvæmt þessum tölum 75 m.kr. en sveitarfélögin leggja ekki á fjármagnstekjuskatt. Eins og áður var nefnt mun samhlíða þeim breytingum sem lagðar eru til í frumvarpinu verða farið í endurskoðun á reglum um reiknað endurgjald sem ættu að draga úr tekjulækkun ríkis og sveitarfélaga af breytingunni.

Í fjórða lagi er lögð til breyting í þá veru að bætt verði við lögin ákvæðum er taka til skattalegrar meðferðar við samruna hlutafélaga yfir landamæri. Tillagan sem er til komin vegna athugasemda frá ESA felur í sér frestun/dreifingu á greiðslu tekjuskatts sem kann að myndast við samruna um fimm ár í stað greiðslu strax við samrunann. Erfitt er að meta af nákvæmni hvaða áhrif framangreindar breytingar hafa á útgjöld og tekjur ríkissjóðs verði frumvarpið óbreytt að lögum þar sem ekki hefur enn reynt á samruna yfir landamæri í skattalegu tilliti. Millilandasamruni getur verið í báðar áttir og þannig haft áhrif á skattstofna ríkissjóðs bæði til hækkunar og lækkunar. Þannig geta skattstofnar flust úr landi eða til landsins allt eftir því hvort íslenskt hlutafélag rennur saman við erlent hlutafélag eða öfugt. Fram til þess hefur ekki reynt á skattlagningu á hagnaði við samruna yfir landamæri hér á landi en í ljósi áframhaldandi alþjóðavæðingar er ekki ólíklegt að það gerist. Engin leið er hins vegar að spá fyrir um áhrif tillagna frumvarpsins á tekjuhlíð ríkissjóðs til framtíðar verði þær óbreyttar að lögum.

Í fimmta lagi er lagt til að lögfest verði sérstök ákvæði um milliverðlagningu ásamt skilgreiningu á tengdum lögaðilum og reglum um skjölun. Um er að ræða tillögu starfshóps sem var falið að skoða þessi mál frá skattalegu sjónarmiði, en verðlagning sem hér um ræðir skiptir miklu í viðskiptum alþjóðlegra fyrirtækja, en slíkum fyrirtækjum fer sífellt fjölgandi hér á landi. Að baki tillögum frumvarpsins liggja viðmiðunarreglur OECD um milliverðlagningu, en þær eru viðurkenndar um allan heim. Megináhrif af framkomnum tillögum felast í skýrari og gagnsæri reglum fyrir lögaðila og skattyfirvöld, auk þess sem ákveðið hagræði verður við það að íslenskt regluverk samræmist reglum nálægra ríkja, ekki síst út frá samkeppnissjónarmiði. Minni líkur verða líka á tvískattlagningu og sönnunarbyrði lögaðila fyrir ákvörðun milliverðs er auðvelduð, meðal annars með lögfestu skjölunar, þó svo að ákveðin reglubyrði felist í því fyrir lögaðila sem undir hana falla. Samkvæmt upplýsingum frá ríkisskattstjóra má ætla að undir þá skyldu falli 110–130 lögaðilar þegar einungis er horft á viðmiðunarmörk frumvarpsins um veltu og eignir umfram einn milljarð króna. Ekki liggja fyrir upplýsingar um það hversu stór hluti þessara lögaðila á í tengdum viðskiptum. Umræddir lögaðilar eru flestir á sviði verslunar, iðnaðarframleiðslu hvers konar og útgerðar. Ekki er unnt að meta með nákvæmum hætti hvaða áhrif framkomnar tillögur kunna að hafa á afkomu ríkissjóðs, en miðað við reynslu annarra ríkja ættu þær fremur að hafa jákvæð áhrif á tekjur ríkissjóðs en hitt.

Í sjötta lagi er lögð til sú breyting að færa reglu þá er kemur fram í ákvæði L til bráðabirgða við lög nr. 90/2003 í meginmál laganna, en ákvæðið fjallar um fyrirframgreiðslu á álögðum sérstökum fjársýsluskatti árið 2012 og er við það miðað að ekki skuli taka tillit til samsköttunar og yfirfæranlegs taps við álagningu hans ár hvert. Ekki er talið að sú breyting sem lögð er til með frumvarpi þessu, að færa reglu þá er kemur fram í ákvæði L til bráðabirgða við lög nr. 90/2003 í meginmál laganna, leiði til neinna breytinga á afkomu ríkissjóðs.



Bráðabirgðaákvæðið fjallar um fyrirframgreiðslu á álögdum sérstökum fjársýsluskatti árið 2012 og er við það miðað að ekki skuli taka tillit til samsköttunar og yfirfæranlegs taps.

Í sjöunda lagi er lögð til breyting á því hvenær eindagi skuli vera vegna greiðslu tekjuskatts af öðrum tekjum en launatekjum. Breytingin felur í sér betra innra samræmi í lögum um tekjuskatt. Þær breytingar sem lagðar eru til varðandi eindaga tekjuskatts af öðrum tekjum en launatekjum eru gerðar til að bæta innra samræmi tekjuskattslaganna og ættu þær að vera til einföldunar og aukins skýrleika bæði fyrir skattaðila og þá opinberu aðila sem sinna innheimtu.

Verði frumvarpið að lögum eru fjárhagsleg áhrif þess á afkomu ríkissjóðs talin óveruleg. Ef áhrifin verða einhver er þó líklegra að þau verði jákvæð fyrir ríkissjóð fremur en hitt en erfitt er að meta umfang þess. Kostnaður við skattframkvæmd mun aukast eitthvað þegar á heildina er litið verði frumvarpið óbreytt að lögum en þó er ekki ástæða til að ætla að það verði umfram það sem rúmast ætti innan fjárheimilda viðkomandi stofnana.