

## Úrskurður yfirséttanefndar

- CFC-reglur
- Eignatekjur
- Álag

Úrskurður nr. 37/2019

Gjaldár 2014 og 2015

*Stjórnarskrá lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, 77. gr. 2. mgr. (sbr. stjórnarskipunarlög nr. 97/1995, 15. gr.) Lög nr. 90/2003, 57. gr. a (brl. nr. 128/2009, 9. gr., sbr. brl. nr. 45/2013, 1. gr.), 96. gr., 108. gr. 2. mgr. Lög nr. 37/1993, 10. gr., 22. gr. Reglugerð nr. 245/1963, 14. gr. Reglugerð nr. 1102/2013, 4. gr., 8. gr. Upplýsingaskiptasamningur við Antígva og Barbúda, 1. gr.*

Í máli þessu var ágreiningur um skattlagningu kæranda, sem var hlutafélag, vegna óbeins eignarhalds félagsins að lögaðilum á lágskattasvæði, þ.e. á eyríkinu Antígva og Barbúda í Karíbahafi. Yfirséttanefnd benti á að viðeigandi reglur gerðu engan greinarmun á beinu og óbeinu eignarhaldi með tilliti til skattskyldu. Var því ekki fallist á með kæranda að sú staðreynd, að um óbeint eignarhald kæranda var að ræða í gegnum skráð félög á Færeyjum, skákaði kæranda undan gildissviði reglnanna. Kærandi hélt því fram að félagið hefði losnað undan skattskyldu vegna hinna erlendu félaga með tilkomu upplýsingaskiptasamnings milli Íslands og Antígva og Barbúda sem gerður var á árinu 2012. Ekki var fallist á það þar sem talið var að það skilyrði undanþáguákvæðis 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003, að tekjur lögaðila í lágskattaríki væru ekki að meginstofni til

eignatekjur, væri ekki uppfyllt í tilviki félaganna á Antígva og Barbúda sem höfðu með höndum eignarhald og þurrleigu kaupskipa. Í málinu var einnig deilt um frádrátt rekstrartaps vegna hinna erlendu félaga, þ.e. hvort kæranda væri heimilt við uppgjör tekna til skattlagningar vegna þeirra að jafna tapi af rekstri einstakra félaga á móti hagnaði af rekstri annarra félaga. Yfirséttanefnd féllst á með ríkisskattstjóra að eftir breytingar sem gerðar voru á 57. gr. a laga nr. 90/2003 með 1. gr. laga nr. 45/2013 væri eingöngu heimilt að færa tap af rekstri lögaðila á lágskattasvæði á móti hagnaði

**viðkomandi lögaðila sem síðar kynni að koma til skattlagningar í hendi hins innlenda skattaðila. Var kröfum kæranda hafnað, þar með talið kröfu um niðurfellingu eða lækkun 25% álags.**

Ár 2019, miðvikudaginn 13. mars, er tekið fyrir mál nr. 37/2018; kæra X hf., dags. 12. mars 2018, vegna álagningar opinberra gjalda gjaldárin 2014 og 2015. Í málinu úrskurða Sverrir Örn Björnsson, Anna Dóra Helgadóttir og Bjarnveig Eiríksdóttir. Upp er kveðinn svofelldur

*ú r s k u r ð u r :*

I.

Með kæru, dags. 12. mars 2018, hefur kærandi skotið til yfirséttanefndar úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 14. desember 2017, um endurákvörðun opinberra gjalda gjaldárin 2014 og 2015. Lýtur ágreiningur málsins að skattlagningu kæranda umrædd gjaldár vegna óbeins eignarhalds kæranda að lögaðilum á eyjunum Antígva og Barbúda í Karíbahafi, sbr. ákvæði 57. gr. a laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 2. gr. laga nr. 46/2009 og 1. gr. laga nr. 45/2013, um breyting á þeim lögum. Með hinum kærða úrskurði færði ríkisskattstjóri kæranda til tekna í reit 4399 („Tekjufærsla vegna erlends eignarhalds á lágskattasvæði“) í skattframtölum félagsins árin 2014 og 2015 ... kr. fyrra árið og ... kr. það síðara vegna hlutdeildar í hagnaði umræddra lögaðila á Antígva og Barbúda. Að teknu tilliti til taps frá fyrra ári og samsköttunarfærslna vegna samsköttunar kæranda og nokkurra annarra félaga ákvarðaðist tekjuskattsstofn kæranda ... kr. gjaldárið 2014 í stað yfirfæranlegs taps að fjárhæð ... kr. Gjaldárið 2015 leiddi breyting ríkisskattstjóra hins vegar til þess að yfirfæranlegt tap að fjárhæð ... kr. féll niður. Við hækkun tekjuskattsstofns kæranda gjaldárið 2014 bætti ríkisskattstjóri 25% álagi, sbr. 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, og nam fjárhæð þess 24.319.768 kr.

Í kæru til yfirséttanefndar er fyrsta krafa kæranda sú að hinn kærði úrskurður verði felldur úr gildi að öllu leyti og er tekið fram að verði fallist á þá kröfu reyni ekki á aðra, þriðju og fjórðu kröfu kæranda. Önnur krafa kæranda er sú að hinn kærði úrskurður verði felldur úr gildi að því er varðar skattlagningu hagnaðar N Ltd., M Ltd., L Ltd., P Ltd., Q Ltd., R Ltd., S Ltd., T Ltd., U Ltd., Y Ltd. og V Ltd. Kemur fram að verði fallist á þá kröfu reyni ekki á fjórðu kröfu kæranda. Þriðja krafa kæranda er sú að felld verði úr gildi ákvörðun ríkisskattstjóra um

tekjufærslu hagnaðar Z Ltd. að fjárhæð ... kr. gjaldárið 2014 vegna sölu kaupskips. Er tekið fram að krafa þessi sé gerð til viðbótar öðrum kröfum, þó að fyrstu kröfu undanskilinni. Fjórða krafa kæranda lýtur að því að heimiluð verði samjöfnun hagnaðar og taps Antígva félaganna innan hvors gjaldárs. Sé þessi krafa sjálfstæð varðandi hvort gjaldár fyrir sig, óháð niðurstöðu yfirskattanefndar varðandi hitt gjaldárið. Fimmta krafa kæranda er sú að staðfest verði að „nettó tap Antígva félaganna á rekstrarárinu 2012 að fjárhæð ... kr. sé tap kæranda“ sem yfirfæranlegt sé milli ára, sbr. 8. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003. Sjötta krafa kæranda lýtur að niðurfellingu 25% álags gjaldárið 2014 og sjöunda krafa að lækkun álagsins um ... kr. Er bent á að síðastnefnd krafa sé nátengd fimmtu kröfu kæranda og eigi því aðeins við verði sjöttu kröfu kæranda um niðurfellingu álags hafnað. Loks er þess krafist í kæru til yfirskattanefndar að kæranda verði úrskurðaður málskostnaður til greiðslu úr ríkissjóði samkvæmt 2. mgr. 8. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd, með áorðnum breytingum.

Málavextir eru skilmerkilega reifaðir í gögnum málsins. Þá er gerð ítarleg grein fyrir sjónarmiðum og röksemdum beggja aðila, kæranda annars vegar og ríkisskattstjóra hins vegar, í gögnum málsins, m.a. í kæru til yfirskattanefndar, dags. 12. mars 2018, og í hinum kærða úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 14. desember 2017. Vísast til þessara gagna að því leyti sem ekki verður rakið í úrskurði þessum.

## II.

Málavextir eru þeir að skattframtali kæranda árið 2012 fylgdu skýrslur (RSK 4.24) vegna eignarhalds að tólf lögaðilum á lágskattasvæðum þar sem fram kom útreikningur á hlutdeild kæranda í rekstrarhagnaði eða rekstrartapi, sbr. 57. gr. a laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Slíkar skýrslur fylgdu ekki skattframtölum kæranda árin 2013, 2014 og 2015 þar sem kærandi mun hafa litið svo á að félaginu væri ekki skylt að standa skil á skýrslunum þar sem ætti undanþáguákvæði 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 tæki til kæranda eftir að upplýsingaskiptasamningur Íslands við Antígva og Barbúda tók gildi seinni hluta árs 2012. Í kjölfar bréfaskipta, sbr. m.a. fyrirspurnarbréf ríkisskattstjóra til kæranda, dags. 6. apríl, 10. og 13. maí og 12. október 2016 og 31. janúar 2017, svarbréf kæranda, dags. 22. apríl og 21. júní 2016, ásamt meðfylgjandi ársreikningum þrettán félaga á Antígva vegna áranna 2013, 2014 og 2015, og svarbréf, dags. 21. nóvember 2016, ásamt skýrslum (RSK 4.24) vegna umræddra félaga gjaldárin 2013, 2014 og 2015, og svarbréf, dags. 1. mars 2017, boðaði

ríkisskattstjóri kæranda endurákvörðun opinberra gjalda gjaldárin 2013, 2014 og 2015 með bréfi, dags. 16. maí 2017. Í kjölfar andmælabréfs kæranda, dags. 14. júní 2017, fyrirspurnarbréfs ríkisskattstjóra í tölvupósti, dags. 22. júní 2017, og svarbréfs kæranda, dags. 30. júní 2017, afturkallaði ríkisskattstjóri boðunarbréf sitt frá 16. maí 2017 með bréfi, dags. 25. ágúst 2017, og boðaði kæranda endurákvörðun opinberra gjalda gjaldárin 2013, 2014 og 2015 að nýju. Með bréfi, dags. 22. september 2017, mótmælti kærandi fyrirhuguðum breytingum ríkisskattstjóra. Með úrskurði, dags. 14. desember 2017, var boðuðum breytingum hrundið í framkvæmd að undanskildu gjaldárinu 2013 og voru opinber gjöld kæranda gjaldárin 2014 og 2015 endurákvörðuð til samræmis. Forsendur ríkisskattstjóra fyrir hinum kærðu breytingum voru þær, sbr. boðunarbréf hans, dags. 25. ágúst 2017, og úrskurð um endurákvörðun, dags. 14. desember 2017, að enginn vafi léki á því að kæranda hefði borið að skila skýrslum vegna umræddra lögaðila, heimilisfastra í Antígva og Barbúda, allt frá því að lög um skyldu aðila til að skila þannig skýrslum vegna eigna sinna erlendis tóku gildi og telja hagnað vegna þeirra félaga til tekna í skattskilum sínum, sbr. 1. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003.

Ríkisskattstjóri gerði grein fyrir helstu réttarheimildum málsins sem væru 57. gr. a. laga nr. 90/2003, 6. og 10. gr. reglugerðar nr. 1102/2013, um skattlagningu vegna eignarhalds í lögaðilum á lágskattasvæðum, og B-liður 7. gr. laga nr. 90/2003. Tók ríkisskattstjóri fram að gerð upplýsingasamnings Íslands við Antígva og Barbúda firrti kæranda ein og sér hvorki ábyrgð á skattskyldu samkvæmt 1. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 né ábyrgð á skyldum sínum sem eigandi erlends lögaðila sem félli undir reglur um skil á CFC-skýrslum. Kærandi hefði réttilega skilað CFC-skýrslum vegna eignarhalds að lögaðilum á lágskattasvæði með skattframtali félagsins árið 2012. Hefði gerð fyrrnefnds upplýsingaskiptasamnings engu breytt um þá skyldu félagsins. Ekki nægði að fyrir hendi væri tvísköttunarsamningur eða annar alþjóðasamningur milli Íslands og heimilisfestisríkis erlends lögaðila ef skattyfirvöldum væri ekki unnt að afla nauðsynlegra upplýsinga á grundvelli samningsins. Þá yrði ekki ráðið af framlögðum ársreikningum þeirra félaga sem hér um ræddi að greiddur hefði verið skattur í heimilisfestisríkinu, enda hefði verið staðfest af kæranda að svo hefði ekki verið. Að þessu virtu yrði að telja ólíklegt að yfirvöld í því landi byggju yfir

viðbótarupplýsingum um raunverulega atvinnustarfsemi félaganna. Ekki yrði heldur séð af ársreikningum umræddra félaga að breyting hefði orðið á rekstri þeirra síðan CFC-skýrslum var skilað þeirra vegna á árinu 2012.

Rakti ríkisskattstjóri að í athugasemdum með frumvarpi að lögum nr. 46/2009, um breytingu á lögum nr. 90/2003, kæmi fram að 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 hefði að geyma tvíþætta undantekningu frá 1. mgr. Annars vegar ætti 1. mgr. ekki ekki við um þau félög, sjóði eða stofnanir sem njóti verndar tvísköttunarsamninga sem Ísland hefur gert við önnur ríki, enda væru tekjurnar ekki að meginstofni til eignatekjur. Með því væri átt við að meira en helmingur teknanna stafi frá raunverulegri atvinnustarfsemi, þ.e. framleiðslu eða sölu á vörum eða þjónustu. Þá væri gert ráð fyrir því að viðkomandi tvísköttunarsamningur hefði að geyma upplýsingaákvæði sambærilegt við 26. gr. samningsfyrirmyndar OECD. Félög, sjóðir og stofnanir sem hefðu aðallega tekjur af eignum svo sem arð, vexti og söluhagnað, þ.e. óvirkar tekjur (e. passive income), þ.m.t. tekjur af óefnislegum eignum, svo sem réttindum hvers konar og sættu skattlagningu undir þeim mörkum sem sett væru í greininni, féllu undir ákvæði hennar.

Samkvæmt fyrirliggjandi ársreikningum væru einu tekjur Antígva félaganna vegna þurrleigu skipa (e. Bareboat charter revenue) og í sumum tilvikum einnig fjármagnstekjur. Útgjöldin stæðu saman af skráningargjöldum eða umsýsluþóknunum (e. administration), afskriftum eigna (e. depreciation) og fjármagnsgjöldum (e. finance expenses). Gerði ríkisskattstjóri grein fyrir upplýsingum um tekjur félaganna og gjöld auk afkomu ársins í ársreikningum þeirra fyrir árin 2012, 2013 og 2014. Þá rakti ríkisskattstjóri að samkvæmt upplýsingum úr ársreikningum félaganna hefðu þau hvorki verið með starfsmenn á sínum snærum né verktaka og ættu hvorki fasteignir né aðrar eignir í Antígva. Hefði umboðsmaður kæranda staðfest að félögin hefðu ekki greitt tekjuskatt af hagnaði sínum þar í landi. Með hliðsjón af upplýsingum úr ársreikningum félaganna taldi ríkisskattstjóri ljóst að tekjur félaganna hefðu aðeins verið eignatekjur, þ.e. leigutekjur af skipunum sjálfum og teldust þær því vera óvirkar tekjur/eignatekjur sbr. skilgreiningu í 1. tölul. C-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Að virtri skilgreiningu 6. gr. reglugerðar nr. 1102/2013 á raunverulegri atvinnustarfsemi hefði ekki verið um slíka atvinnustarfsemi að ræða hjá umræddum félögum. Ekki væri að sjá að vafi léki á því hvers eðlis tekjur félaganna hefðu verið og hvernig fara bæri með þær í skattskilum

íslenskra lögaðila. Yrði því ekki annað séð en að rekstur félaganna félli undir 1. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 um skattlagningu eigenda slíkra aðila og að skattleggja bæri hagnað þeirra hér á landi.

Tók ríkisskattstjóri fram að í athugasemdum með frumvarpi því er varð að lögum nr. 46/2009, sem breyttu lögum nr. 90/2003, kæmi fram að tilgangur með setningu CFC-reglna hefði verið „að sporna gegn skattalegum ráðstöfunum með aðild erlendra lögaðila sem hafi oft þann eina tilgang að komast undan eðlilegri skattlagningu“. Bæri að leiðrétta niðurstöðu ársreiknings til samræmis við ákvæði laga nr. 90/2003 þannig að leiddur væri fram skattstofn erlenda lögaðilans samkvæmt íslenskum reglum eftir því sem við ætti og gildi um viðkomandi félagafarm. Við útfyllingu eyðublaðsins væri því byggt á hagnaði/tapi erlenda lögaðilans í sínum starfrækslugjaldmiðli að teknu tilliti til meðalkaupgengis á íslenskri krónu sbr. leiðbeiningar á bakhlið eyðublaðs RSK 4.24, skýrsla lögaðila á lágskattasvæði. Samkvæmt ákvæði 57. gr. a laga nr. 90/2003 skyldu íslenskir eigendur erlendra lögaðila sem teldust til CFC-félaga skattlagðir hér á landi vegna hagnaðar sem myndist hjá félögunum óháð úthlutun. Við útreikning á þeim hagnaði sem kæmi til skattlagningar hjá eiganda CFC-félags væri byggt á sérstökum ákvæðum íslenskra skattalaga að tilteknum skilyrðum uppfylltum. Fram hefði komið og væri óumdeilt að kærandi væri óbeint eigandi þrettán lögaðila sem heimilisfastir væru í lágskattaríki, sbr. 57. gr. a laga nr. 90/2003, og bæri því að mati ríkisskattstjóra að standa skil á CFC-skýrslum vegna umræddra lögaðila. Umboðsmaður kæranda hefði bent á það í bréfi sínu, dags. 21. nóvember 2016, að félög þau sem um ræðir væru ekki í beinni eigu kæranda heldur væri óbeint eignarhald þeirra í gegnum færeysk félög sem ekki sættu tekjuskattlagningu heldur tonnaskattlagningu. Með vísan til 1. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 yrði ekki séð að lög nr. 86/2007, um skattlagningu kaupskipaútgerðar, sem í gildi hefðu verið á árunum 2008 til 2011, hefðu einhver áhrif á skyldu kæranda til að gera grein fyrir tekjum sínum af umræddum félögum, enda færeyska félagið í eigu kæranda auk þess sem orðalag ákvæðisins tæki til óbeins eignarhalds. Þá yrði ekki séð að eðli tekna þessara félaga væri frábrugðið því sem hefði verið á árinu 2011, gjaldárið 2012. Að framangreindu virtu var það mat ríkisskattstjóra að tekjur umræddra félaga féllu undir 1. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 og bæri því að skattleggja þær hjá kæranda.

Ríkisskattstjóri gerði grein fyrir því að andmæli hefðu borist með þremur bréfum umboðsmanns kæranda. Fyrst með bréfi, dags. 14. júní 2017, vegna boðunarbréfs ríkisskattstjóra, dags. 16. maí 2017, næst hefðu viðbótarupplýsingar og andmæli borist með bréfi, dags. 30. júní 2017, í kjölfar viðbótarfyrirspurnar ríkisskattstjóra, dags. 22. júní 2017, og loks með bréfi, dags. 22. september 2017, í kjölfar afturköllunar ríkisskattstjóra á boðunarbréfi, dags. 16. maí 2017, með nýju boðunarbréfi, dags. 25. ágúst 2017. Þá tók ríkisskattstjóri fram að í 1. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 kæmi fram að skattaðili sem ætti beint eða óbeint hlut í hvers kyns félagi, sjóði eða stofnun sem teldist heimilisföst í lágskattaríki skyldi greiða tekjuskatt af hagnaði slíks aðila í hlutfalli við eignarhluta sinn án tillits til úthlutunar. Væri lagaákvæðið skýrt og skipti ekki máli samkvæmt því þó að eignarhald á félögum þeim sem hér um ræddi og nefnd væru Antígvafélögin lægi í gegnum félög í Færeyjum. Teldi ríkisskattstjóri vafalaust að kæranda bæri að greiða tekjuskatt af hagnaði félaganna í hlutfalli við eignarhlut sinn sem í tilviki Antígvafélaganna væri 100%. Markmið 57. gr. a laga nr. 90/2003 væri að sporna gegn skattasniðgöngu. Andlag skattlagningarinnar væri hagnaður Antígvafélaganna sem hvergi hefði sætt skattlagningu. Enginn vafi léki á eignarhaldi kæranda og umráðum yfir þeim félögum sem um ræddi þó eignarhaldið væri óbeint í gegnum dótturfélög kæranda. Fram væri komið að skipin væru ekki gerð út frá heimilisfestisríkinu Antígva og Barbúda heldur leigð út á þurrleigu og því ljóst að ekki væri um að ræða raunverulega atvinnustarfsemi í heimilisfestisríkinu heldur tekjur af eignum sem væru skráðar þar í landi. Umboðsmaður kæranda hefði staðfest að enginn skattur hefði verið greiddur í heimilisfestisríkinu vegna hagnaðar Antígvafélaganna og þætti ljóst að fram til þessa hefði hvorki verið greiddur skattur af hagnaði þeirra í Færeyjum né hér á landi. Taldi ríkisskattstjóri ljóst að ákvæði 1. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 ætti við um tekjur af útleigu umræddra Antígvafélaga á skipum. Kærandi væri eigandi félaganna í gegnum dótturfélag sitt í Færeyjum. Félagin væru heimilisföst í lágskattaríki auk þess sem fyrir lægi að enginn tekjuskattur hefði verið greiddur þar og eigandi færi með meira en helmingis eignarhlut í félögunum og hefði þannig stjórnunarleg yfirráð yfir þeim.

Ríkisskattstjóri hafnaði þeirri málsástæðu kæranda að ekki yrði ráðið af 57. gr. a laga nr. 90/2003 hvert félagi í félagakeðju skyldi sæta skattlagningu þegar eignarhaldið lægi í gegnum önnur félög en orðalag ákvæðisins „beint eða óbeint“ vísaði einmitt til skilyrðislausrar skyldu skattaðila til að greiða skatt af hagnaði lögaðila á lágskattasvæði í

samræmi við eignarhlut sinn. Þá yrði ekki heldur séð að hætta hefði skapast á tvísköttun í tilvikum Antígvafélaganna jafnvel þó eignarhald á þeim lægi í gegnum félög í Færeyjum. Endanlegt eignarhald á félögunum lægi hjá kæranda, enda hefði því ekki verið haldið fram að hagnaður þeirra hefði komið til skattlagningar hjá dótturfélagi kæranda eða dótturfélögum í Færeyjum. Ljóst væri að hagnaður Antígvafélaganna hefði fram að þessu hvergi verið skattlagður og ætti málsástæða kæranda sér því enga stoð í raun. Ekki væri því um að ræða að rof hefði orðið á eignarhaldi félaganna hvað skattlagningu varðaði eða að hætta hefði skapast á tvísköttun af hagnaði umræddra félaga. Það væri því mat ríkisskattstjóra að sú niðurstaða umboðsmanns kæranda að gildissvið 57. gr. a laga nr. 90/2003 næði ekki til þess að skattleggja tekjur Antígvafélaganna hjá kæranda væri röng.

Ákvæði 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 hefði ekki að geyma skilgreiningu á eignatekjum, en í athugasemdum með frumvarpi sem orðið hefði að lögum nr. 46/2009 kæmi fram að með því væri átt við að meira en helmingur teknanna stafi frá raunverulegri atvinnustarfsemi, þ.e. framleiðslu eða sölu á vörum eða þjónustu.“ Hitt undanþáguákvæðið lyti að því að „ákvæði 1. mgr. taki ekki til félags, sjóðs eða stofnunar sem er stofnsett og skráð í öðru EES-ríki og hefur þar með höndum raunverulega atvinnustarfsemi, eins og það hugtak hefur verið skilgreint hér að framan [...]“. Með lögum nr. 45/2013 hefði sú skylda verið lögð á ráðherra að skýra betur og skilgreina hugtakið „raunveruleg atvinnustarfsemi“ og hefði með reglugerð verið skerpt á skilgreiningu þeirri sem sett hefði verið fram í fyrirnefndum athugasemdum með frumvarpinu, þ.e.a.s. að tekjur væri eignatekjur nema „að meira en helmingur teknanna stafi frá raunverulegri starfsemi“. Hafnaði ríkisskattstjóri því athugasemdum umboðsmanns kæranda um að ákvæði reglugerðarinnar kæmu ekki að gagni við að skýra og skilgreina hugtakið „eignatekjur“.

Vegna umfjöllunar umboðsmanns kæranda um flokkun OECD á tekjum yrði ekki séð að sú flokkun hefði nokkra þýðingu við mat á því hvort um eignatekjur eða raunverulegar rekstrartekjur Antígvafélaganna samkvæmt íslenskum rétti væri að ræða. Fram væri komið að umrædd félög greiddu ekki skatta af tekjum sínum í heimilisfestisríkinu. Enginn raunverulegur atvinnurekstur sem slíkur færi heldur fram í félögunum samkvæmt skilgreiningu reglugerðar nr. 1102/2013. Ljóst væri því að Antígva og Barbúda teldust vera lágs kattaríki samkvæmt skilgreiningu 2. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 og bæri skattaðila sem



ætti beint eða óbeint hlut í slíku félagi að greiða tekjuskatt af hagnaði þess aðila í hlutfalli við eignarhluta sinn. Kærandi væri óbeint, í gegnum hin færeysku dótturfélög sín, eigandi alls hlutfjár í greindum félögum og bæri því skattskyldu samkvæmt lagagreininni. Vegna tilvísunar umboðsmanns kæranda til norskra reglna um skilgreiningu á eignatekjum nefndi ríkisskattstjóri að ekki yrði betur séð en að sömu skilgreiningu á raunverulegri atvinnustarfsemi væri að finna í leiðbeiningum norskra skattyfirvalda (Skatte-ABC 2016/2017). Allt að einu hefðu leiðbeiningar norskra yfirvalda eða þarlend skattalög enga þýðingu í máli þar sem um væri að ræða túlkun og framkvæmd á íslenskum lögum.

Ríkisskattstjóri tók fram að fallist hefði verið á heimild til nýtingar á rekstrartapi og jöfnun þess innbyrðis á milli Antígvafélaganna, sbr. úrskurð yfirsattanefndar nr. 155/2014, á gjaldárinu 2013, vegna tekna 2012, óháð því í hvaða félagi tapið hefði orðið til. Það væri hins vegar mat ríkisskattstjóra að með gildistöku laga nr. 45/2013 og setningu reglugerðar nr. 1102/2013 hefði verið girt fyrir þá heimild að jafna tapi á milli allra félaganna. Frá árinu 2013 væri því einungis heimilt að færa tap á móti hagnaði sama félags í lágskattaríki.

Í bréfi umboðsmanns kæranda, dags. 30. júní 2017, hefðu verið gefnar skýringar á rekstrartapi félagsins. Taldi ríkisskattstjóri umfjöllun um útgerð á skipunum hjá B og framleigu þess félags á þeim til annarra aðila tengdra eða ótengdra ekki hafa áhrif á skattskyldu kæranda af hagnaði Antígvafélaganna. Fyrir lægi að tekjur þeirra félaga stöfuðu af eignum, leigutekjum af eignum eða sölu á eignum þeirra. Væru tekjur sem ríkisskattstjóri hefði fært í skattframtöl kæranda í samræmi við þær fjárhæðir sem kærandi hefði sjálfur fært á CFC-skýrslur (RSK 4.24).

Vegna athugasemda í andmælabréfi umboðsmanns kæranda, dags. 22. september 2017, um að ríkisskattstjóri hefði tekið efnislega afstöðu til andmæla sem sett hefðu verið fram við fyrri boðun með því að falla frá þeirri fyrirætlan sinni að hafna því að jafna tapi eins félags á móti hagnaði annars vegna tekna á árinu 2012, gjaldárið 2013, tók ríkisskattstjóri fram að ekki væri ágreiningur um þennan þátt málsins. Hins vegar hefði ekki falist nein efnisleg afstaða í því að fjalla ekki um andmæli umboðsmannsins í nýju boðunarbréfi, enda hefði kærandi enn haft tækifæri til að koma að andmælum við breytta boðun. Í bréfinu hefði umboðsmaður kæranda vísað til fyrri andmæla hvað efnisatriði varðar og dregið andmælin saman í fjóra höfuðþætti. Væri það mat umboðsmannsins að skattlagningarheimild hefði ekki verið til

staðar á grundvelli 57. gr. a laga nr. 90/2003, tekjur Antígvafélaganna væru ekki eignatekjur að tveimur þeirra undanskyldum, útleiðsla ríkisskattstjóra á skattstofnum fengi ekki staðist, ekki væri tekið tillit til samsköttunar og loks væri enginn grundvöllur til staðar til að beita álagi. Tók ríkisskattstjóri fram að tekið hefði verið á þessum málsástæðum að undantekinni þeirri sem snéri að samsköttun. Í bréfi umboðsmanns kæranda hefðu fjárhæðir skattstofna og álags verið leiddar fram miðað við fimm mismunandi efnislegar forsendur á þeim grundvelli að annmarkar hefðu verið á ákvörðun skattstofna og álags í boðunarbréfi ríkisskattstjóra. Hefði umboðsmaðurinn leitt út samsköttun með dótturfélögum kæranda eins og ríkisskattstjóri hefði skorað á kæranda að gera. Ekki þætti ástæða til að rekja frekar fjórar fyrstu forsendurnar þar sem boðuð endurákvörðun hefði ekki byggt á þeim forsendum sem þar kæmu fram. Öðru máli gildir um fimmtu forsenduna. Þar væri gert ráð fyrir að tekjur Antígvafélaganna væru færðar til tekna hjá kæranda, ekki hefði verið gert ráð fyrir að heimilt væri að jafna saman hagnaði og tapi allra félaganna og ennfremur hefðu verið leiddar út samsköttunarfærslur með þeim dótturfélögum sem kærandi væri samskattaður með á tilgreindum gjaldárum, þ.e. 2014 og 2015. Væri þessi forsenda því í samræmi við endurákvörðun ríkisskattstjóra hvað þetta varðaði. Umboðsmaður kæranda hefði hins vegar einnig krafist hækkunar fyrningar hjá öðrum lögaðila í eigu kæranda gjaldárið 2014 sem næmi þeim tekjuskattstofni sem yrði til hjá kæranda en þeirri kröfu væri hafnað, svo sem nánar var rökstutt.

Ríkisskattstjóri rakti að kærandi hefði að beiðni embættisins skilað CFC-skýrslum (RSK 4.24) vegna eignarhalds á lögaðilum á lágskattasvæðum fyrir gjaldárin 2013, 2014 og 2015 með svarbréfi kæranda, dags. 21. nóvember 2016. Í kafla um skattskyldu hagnaður samkvæmt íslenskum reglum í skýrslunum hefðu verið færðar leiðréttingafærslur, ýmist til hækkunar eða lækkunar á rekstrarniðurstöðu samkvæmt ársreikningi. Að langmestu leyti hefði verið um að ræða skattalega leiðréttingu á afskriftum og færslu á gengismun. Þar sem einu eignir umræddra félaga í Antígva væru skip yrði ekki annað séð en að leiðréttar afskriftir á CFC eyðublöðum væru vegna þeirra. Samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. 37. gr. laga nr. 90/2003 skuli skattaleg afskrift skipa og skipsbúnaðar vera að lágmarki 10% en að hámarki 20% á hverju ári. Heimiluðust því ekki hærri leiðréttar afskriftir en 20% að frádregnu afskriftarhlutfalli ársreiknings. Þá mætti afskrift skipa í ársreikningi ásamt skattalegri afskrift í CFC-skýrslu ekki vera undir 10% á ári. Ríkisskattstjóri hefði gert athugasemdir við

útreikning kæranda á skattalegum afskriftum og færslu gengismunar með bréfi, dags. 31. janúar 2017, og í kjölfarið hefðu borist leiðréttar CFC-skýrslur með svarbréfi kæranda, dags. 1. mars 2017, sem skyldu alfarið koma í stað hinna fyrri.

Að öllu framangreindu virtu teldi ríkisskattstjóri að hagnaður hinna erlendu félaga á Antígva væri skattskyldur hjá kæranda, sbr. 1. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003, með sama hætti og um væri að ræða starfsemi hér á landi.

Gerði ríkisskattstjóri grein fyrir breytingum sínum í samræmi við innsendar CFC-skýrslur (RSK 4.24), fyrir hvert og eitt umræddra félaga m.t.t. yfirfæranlegs taps frá fyrra ári. Féllst ríkisskattstjóri á niðurstöðu þeirra fjárhæða sem færðar voru sem leiðréttingar vegna gengismunar og afskrifta á innsendum CFC-skýrslum mótteknum 1. mars 2017. Þá féllst ríkisskattstjóri á að heimilt væri að jafna saman tapi eins félags á móti hagnaði annars félags á árinu 2012, sbr. úrskurð yfirskattanefndar nr. 155/2014. Hagnaður umræddra félaga á árinu 2012 hefði verið samtals ... kr. og tap að fjárhæð samtals ... kr. Hefði tap rekstrarársins 2012 því numið samtals ... kr. Gerði ríkisskattstjóri grein fyrir hlutdeild félaganna í yfirfæranlegu ónotuðu tapi á árinu 2012 og hagnaði/tapi Antígvafélaganna á árunum 2012, 2013 og 2014.

Þá gerði ríkisskattstjóri grein fyrir því að miðað við forsendu fimm í andmælabréfi umboðsmanns kæranda, dags. 22. september 2017, væri allt yfirfæranlegt tap vegna ársins 2012 að fjárhæð ... kr. dregið frá hagnaði Antígvafélaganna á árinu 2013 að fjárhæð ... kr., þ.e. tekjufærsla að fjárhæð ... kr. í stað ... kr. sbr. fyrirhugun ríkisskattstjóra. Af því tilefni benti ríkisskattstjóri á að samkvæmt lögum nr. 45/2013 og reglugerð nr. 1102/2013 hefði einungis verið heimilt á árinu 2013 að færa ónotað yfirfæranlegt tap á móti hagnaði sama félags í lágskattaríki. Gæti því aðeins Z Ltd. nýtt tap að fjárhæð ... kr. og N Ltd. nýtt tap að fjárhæð ... kr. Yrði tekjufærsla í skattframtali kæranda því ... kr. og hagnaður kæranda á árinu 2013 því ... kr.

Fram kom að miðað við forsendu fimm í andmælabréfi, dags. 22. september 2017, hefði umboðsmaður kæranda ekki tekið tillit til ónotaðra tapa hjá P Ltd. og L Ltd. frá árinu 2013 á móti hagnaði ársins 2014 við útreikning á tekjufærslu vegna hagnaðar Antígvafélaganna á árinu 2014. Yrði tekjufærsla því að fjárhæð ... kr. í stað ... kr. eins og kæmi fram hjá umboðsmanni í andmælabréfinu. Hagnaður kæranda á árinu 2014 yrði því ... kr. en ekki ... kr. eins og fram kæmi í andmælabréfinu. Að öllu framangreindu virtu færði ríkisskattstjóri

kæranda til tekna ... kr. í skattframtali árið 2014 og ... kr. sem vantaldar tekjur vegna hagnaðar umræddra félaga í reit 4399. Þá gerði ríkisskattstjóri grein fyrir útreikningi á samsköttun gjaldárin 2014 og 2015 í samræmi við breytingar embættisins á skattskilum kæranda og af því leiddi að hreinar tekjur kæranda urðu ... kr. gjaldárið 2014 og vísaði ríkisskattstjóri um skattskyldu til B-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003.

Af breytingum ríkisskattstjóra leiddi að tekjur kæranda hækkuðu um ... kr. gjaldárið 2014. Að teknu tilliti til niðurstöðu rekstrarársins, taps frá fyrra ári og samsköttunarfærslna varð stofn til tekjuskatts ... kr. í stað yfirfæranlegs taps að fjárhæð ... kr. Tekjur kæranda gjaldárið 2015 hækkuðu um ... kr. Að teknu tilliti til niðurstöðu rekstrarársins og samsköttunarfærslna varð stofn til tekjuskatts ... kr. Yfirfæranlegt tap kæranda til næsta árs lækkaði um ..., þ.e. úr ... kr. í ... kr. Loks bætti ríkisskattstjóri 25% álagi á vantalda skattstofna gjaldárið 2014 á grundvelli 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 og nam fjárhæð álags ... kr.

### III.

Í kafla I hér að framan er gerð grein fyrir kröfugerð kæranda samkvæmt kæru félagsins til yfirkattanevndar. Í kærinni er því lýst að kærandi sé móðurfélag fjölþjóðlegrar félagasamstæðu á sviði flutningastarfsemi. Bein dótturfélög kæranda séu tíu talsins og spanni félagasamstæðan um sjötíu félög. Starfi félagasamstæðan í tuttugu löndum, fjórum heimsálfum frá sextíu starfsstöðum. Stór liður í flutningastarfsemi samstæðunnar sé kaupskipaútgærd. Færeyskt félag innan samstæðunnar, B, geri út skip á tímaleigu (e. Time charter). Í því felist að B sé farmflytjandi og beri útgærðarkostnað annan en eldsneytiskostnað og hafnargjöld. Eldsneytiskostnað og hafnargjöld beri farmflutningshafar (tímaleigutakar) og ráði þeir siglingaleiðum skipa og viðkomuhöfnum þeirra. Á rekstrarárinu 2013 hafi B haft tíu skip á þurrleigu (e. Bareboat charter) frá dótturfélögum sínum heimilisföstum í Antígva og Barbúda. Á rekstrarárinu 2014 hafi ellefta skipið bæst við á þurrleigu frá S Ltd. Að auki hafi B haft eitt skip á þurrleigu frá norska félaginu C, en það skip hafi norska félagið keypt af Z Ltd. Fimm skipanna hafi B leigt út á tímaleigu til norska félagsins D, sem einnig tilheyrir umræddri félagasamstæðu. Bæði þau félög hafi sætt tonnaskattlagningu, hvort í sínu heimaríki, Færeyjum og Noregi. Umrædd félög í Antígva og Barbúa (hér eftir Antígvafélögin) séu N Ltd., M Ltd., L Ltd., P Ltd., Q Ltd., Z Ltd., R Ltd., S Ltd., Ö Ltd., T Ltd., U Ltd., Y Ltd. og V Ltd. Öll Antígvafélögin hafi verið stofnuð um eignarhald og

þurrleigu kaupskipa. S Ltd. hafi enga starfsemi haft með höndum rekstrarárið 2013 en keypt kaupskip og hafið þurrleigustarfsemi á rekstarárinu 2014. Z Ltd. og Ö Ltd. hafi ekki átt kaupskip á rekstarárunum 2013 og 2014. Hvert félaganna fyrir sig hafi borið kostnað af öflun síns skips, þ.m.t. fjármagnskostnað. Jafnframt hafi hvert þeirra fyrir sig borið slippkostnað síns skips, þ.e. kostnað af viðhaldi og endurbótum. Hafi slippkostnaður verið eignfærður og fyrndur í reikningsskilum félaganna. Hafi ýmist orðið hagnaður eða tap af rekstri félaganna á rekstrarárunum 2013 og 2014 að virtum skattalegum leiðréttingum í samræmi við íslenska lögjöf.

Fyrsta krafa kæranda byggir á því að gildissvið 57. gr. a laga nr. 90/2003 nái ekki til hagnaðar Antígvafélaganna. Er bent á að meginreglan sé sú að tekjuskattsskylda á Íslandi nái aðeins til þeirra lögaðila sem hér séu heimilisfastir, sbr. 2. gr. laga nr. 90/2003. Ákvæði 57. gr. a laga nr. 90/2003 feli í sér undantekningu frá þeirri meginreglu og beri því að skýra ákvæðið þröngri lögskýringu. Verði tilgreind skilyrði ákvæðisins ótvírætt að vera uppfyllt að öllu leyti til þess að skattlagningu verði beitt. Ákvæðið hafi verið lögtekið með 2. gr. laga nr. 46/2009. Í athugasemdum við frumvarp til breytingalaganna hafi komið fram að markmið með setningu ákvæðisins hafi verið að hamla gegn skattasniðgöngu sem færi fram með þeim hætti að íslenskir skattaðilar leyndu eignum sínum og flyttu tekjur úr landi í félög skrásett í lágs kattaríkjum, til þess að komast undan eðlilegri skattlagningu. Með reglugerð nr. 1102/2013 hafi verið sett nánari ákvæði um framkvæmd 57. gr. a laga nr. 90/2003. Samkvæmt c-lið 1. gr. reglugerðarinnar tæki reglugerðin til þess að ákvarða skattlagningu einstaklinga og lögaðila, sem bera á Íslandi ótakmarkaða skattskyldu, af tekjum og eignum „sem fluttar hafa verið frá einu lágs kattaríki til annars til að komast undan eða lágmarka skattgreiðslur hér á landi“. Eignarhald Antígvafélaganna á skipum og þurrleiga þeirra feli ekki á nokkurn hátt í sér skattasniðgöngu. Skip félaganna hafi aldrei verið í eigu íslensks félags né leigð út af íslensku félagi. Hafi tekjur af tímaleigu félaganna myndast í Færeyjum. Færeyska félagið B greiði dótturfélögum sínum þurrleigugjald og hafi það engin áhrif á skattgreiðslur færeyska félagsins þar sem það sæti ekki tekjuskatti sem byggir á afkomu félagsins heldur sæti tonnaskatti sem ráðist af stærð (flutningsgetu) þeirra skipa sem það geri út. Samkvæmt 2. tölul. 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 gildi ákvæðið ekki um félög stofnsett og skráð í

Færeyjum sem stundi raunverulega atvinnustarfsemi. Enginn vafi sé á því að B hafi með höndum raunverulega atvinnustarfsemi, sbr. 6. gr. reglugerðar nr. 1102/2013. Ekki sé því um það að ræða að tekjur og eignir hafi verið fluttar frá einu lágskattaríki til annars.

Ríkisskattstjóri hafi fært kæranda til tekna ... kr. vegna hagnaðar Z Ltd. af sölu kaupskips til norska félagsins C gjaldárið 2014. Um hafi verið að ræða viðskipti milli dótturfélags B, sem geri skipið út og sæti tonnaskattlagningu af útgerðinni, og dótturfélags norska félagsins D sem hafi skipið á tímaleigu og sæti tonnaskattlagningu. Sé fráleitt að halda því fram að viðskiptin hafi falið í sér flutning íslenskra tekna til annars ríkis í því augnamiði að sniðganga skattlagningu á Íslandi. Ekki hafi með framlagningu CFC skýrslna vegna Antígvafélaganna, að beiðni ríkisskattstjóra, falist viðurkenning á skyldu kæranda til framlagningar slíkra skýrslna né á að kærandi skuli sæta skattlagningu á grundvelli 57. gr. a laga nr. 90/2003. Því síður fæli framlagningin í sér beiðni um að skattlagning yrði á þeim byggð. Með því að hafna umfjöllun um þau viðskipti sem búi að baki fjárhæðum í skýrslunum hafi ríkisskattstjóri brotið andmælarétt kæranda samkvæmt 4. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, skyldu til að rökstyðja ákvörðun, sbr. 5. mgr. 96. gr. og rannsóknarskyldu sína samkvæmt 10. gr. stjórnáskilnaða nr. 37/1993. Sé því krafist ómerkingar á úrskurði ríkisskattstjóra í það minnsta að því er varðar framangreinda tekjufærslu.

Bent er á í kæru að hvorki verði ráðið af upphafsákvæði 57. gr. a laga nr. 90/2003, sbr. 2. gr. laga nr. 46/2009, hvert félag í félagakeðju skuli sæta skattlagningu, það sem næst standi félagi í lágskattaríki, það sem efst standi í félagakeðjunni, eða eitthvert félag þar á milli eða hvaða áhrif það hafi ef í félagakeðju milli íslensks óbeins eiganda og félags í lágskattaríkis standi félag eða félög sem heimilisföst eru í ríki sem ekki telst vera lágskattaríki. Í minnisblaði, dags. 19. mars 2009, sem fjármálaráðuneytið hafi tekið saman fyrir efnahags- og skattanefnd Alþingis, og birt sé á vef Alþingis (mál 366 á 136. löggjafarþingi), sé vikið að framangreindu álitaefni með eftirfarandi orðum: „Möguleikar á tvísköttun ef milliliður er í þriðja ríki. Er ekki til staðar þar sem forsenda skattlagningar er ekki til staðar ef eðlileg skattlagning á sér einhvers staðar í eignarhaldskeðjunni.“ Að mati umboðsmanns kæranda samræmist framangreindur skilningur yfirlýstu markmiði með umræddum ákvæðum.

Er tengslum kæranda og Antígvafélaganna lýst þannig að í milli þeirra standi þrjú félög heimilisföst í Færeyjum, F, G og B. Sé eignarhald síðastnefnda félagsins á Antígvafélögunum beint en eignarhald hinna tveggja sé óbeint. Sæti færeysku félögin öll eðlilegri skattlagningu í Færeyjum og rjúfi þau því keðju óbeins eignarhalds kæranda á Antígvafélögunum sem 1. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 taki til en tonnaskattlagning sé eðlileg skattlagning kaupskipaútgerðar í Færeyjum og víðar um heim. Hafi tonnaskattur kaupskipaútgerðar verið lögtekninn á Íslandi með lögum nr. 86/2007 en þau lög hafi verið brottfelld með 33. gr. laga nr. 164/2011. Tekur umboðsmaður kæranda fram vegna tilvísunar í úrskurði til þess að kærandi hafi talið hagnað Antígvafélaganna af þurrleigu sér til tekna í skattframtali árið 2012 að undir rekstri málsins hafi kærandi dregið í efa að skattlagning teknanna hafi verið rétt umrætt ár.

Í kæru er lýst takmörkunum á gildissviði 57. gr. a laga nr. 90/2003 samkvæmt 4. mgr. lagagreinarinnar. Í 1. tölul. sé að finna almenna takmörkun sem eigi við þegar til staðar sé milliríkjasamningur milli Íslands og heimaríkis félags sem hafi að geyma ákvæði um gagnkvæm upplýsingaskipti að því er skatta varðar, sbr. 26. gr. samningsfyrirmyndar OECD og athugasemdir með frumvarpi er varð að lögum nr. 46/2009. Í umræddum athugasemdum komi einnig fram að ákvæði 57. gr. a laga nr. 90/2003 sé sniðið að norskum lögum. Samkvæmt leiðbeiningum norskra skattyfirvalda geti Noregur aðeins skattlagt tekjur félags í ríki sem Noregur hafi gert samning við hafi tekjurnar verið óvirkar tekjur að meginstefnu til. Frá 17. nóvember 2012 hafi verið í gildi samningur milli ríkisstjórnar Íslands og ríkisstjórnar Antígva og Barbúda um upplýsingaskipti að því er varðar skatta. Hafi samningurinn að geyma ákvæði um upplýsingaskipti sem grundvölluð séu á 26. gr. samningsfyrirmyndar OECD. Hafi samningurinn virkjað takmörkunina í 1. tölul. 4. gr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 gagnvart félögum heimilisföstum í því ríki. Sé skattskylda því aðeins til staðar ef tekjur félaga í Antígva og Barbúda teljist að meginstefnu óvirkar tekjur. Ríkisskattstjóri hafi sniðgengið tilvist upplýsingaskiptasamningsins en ljóst megi vera að ríkisskattstjóri hafi ekki leitað eftir upplýsingum á grundvelli samningsins. Þá er bent á að takmörkun á gildissviði 57. gr. a laga nr. 90/2003 ráðist af tilvist samningsins og rétti til upplýsinga á grundvelli hans. Verði að telja efnisskilyrði 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 uppfyllt ef stjórnvald í viðkomandi erlendu ríki hefur í samningi skuldbundið sig til að veita íslenskum stjórnvöldum upplýsingar. Þó svo að uppfyllt sé skilyrði um tilvist milliríkjasamnings um upplýsingaskipti sé skattlagningarréttur á grundvelli 57. gr. a aðeins til staðar ef tekjur í lágskattaríki séu að

meginstofni til „eignatekjur“. Það hugtak sé ekki skilgreint í lagaákvæðinu en fram komi í frumvarpi því er varð að lögum nr. 46/2009 að með því sé átt við „óvirkar tekjur“ til aðgreiningar frá tekjum af raunverulegri atvinnustarfsemi. Hugtakið raunveruleg atvinnustarfsemi sé ekki viðhaft í 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 en hins vegar í 2. tölul. ákvæðisins. Þar sé kveðið á um að hagnaður félaga heimilisfastra í ríkjum innan EES eða EFTA eða í Færeyjum skuli ekki sæta skattlagningu samkvæmt 57. gr. a ef tekjur þess séu af raunverulegri atvinnustarfsemi. Samkvæmt 6. gr. reglugerðar nr. 1102/2013 sé enginn greinarmunur gerður eftir eðli tekna og girði það ekki fyrir að óvirkar tekjur geti fallið innan afmörkunar raunverulegrar atvinnustarfsemi innan EES. Viðmið 6. gr. reglugerðarinnar hafi enga beina þýðingu gagnvart félögum heimilisföstum utan EES. Vegna skýringar á hugtakinu „óvirkar tekjur“ er bent á að OECD flokki tekjur af þurrleigu skipa og loftafara undir 7. gr. tvísköttunarmódelisins, þ.e. sem tekjur af atvinnurekstri, en ekki til óvirkra tekna. Eins hafi norsk skattyfirvöld talið tekjur af þurrleigu til atvinnurekstrartekna en ekki óvirkra tekna. Að meginstofni hafi tekjur N Ltd., M Ltd., L Ltd., P Ltd., Q Ltd., R Ltd., S Ltd., T Ltd., U Ltd., Y Ltd. og V Ltd. á umræddum árum verið tekjur af þurrleigu skipa og þar með ekki eignatekjur í merkingu 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 og nái 57. gr. a því ekki til hagnaðar umræddra félaga.

Tekið er undir það með ríkisskattstjóra að sömu skilgreiningu sé að finna á raunverulegri atvinnustarfsemi í leiðbeiningum norskra skattyfirvalda og í reglugerð nr. 1102/2013. Hins vegar ættu þau viðmið ekki við um starfsemi félaga utan EES. Þá er bent á í kærinni að ríkisskattstjóri vísi í úrskurði sínum til þess að tekjur Antígvafélaganna séu óvirkar tekjur/eignatekjur, sbr. 1. tölul. C-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Hafi umrætt ákvæði ekki að geyma skilgreiningu á framangreindum hugtökum. Þá hrapir ríkisskattstjóri að þeirri röngu niðurstöðu að leigutekjur og arður eftir hvers konar lausafé falli undir hugtakið eignatekjur í 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 en það standist ekki svo sem rakið hefur verið. Hugtakið atvinnurekstur sé ekki skilgreint í lögum um tekjuskatt eða öðrum lögum. Í dómaframkvæmd og úrskurðaframkvæmd yfirskattanefndar hafi við afmörkun hugtaksins atvinnurekstur einkum verið horft til efnahagslegs tilgangs með starfsemi, umfangs hennar og varanleika. Sé efnahagslegur tilgangur að skila hagnaði bendi það til atvinnurekstrar, og það eins þótt tilgangurinn gangi ekki að öllu leyti eftir. Verulegt umfang fjárveltu bendi til atvinnustarfsemi sem og varanleiki starfsemi í tíma. Allir þessir þættir séu til staðar í tilviki



Þurrleigustarfsemi Antígvafélaganna og sé starfsemi félaganna því atvinnustarfsemi og falli tekjur félaganna af þurrleigu skipa því undir atvinnurekstrartekjur samkvæmt B-lið 7. gr. laga nr. 90/2003.

Að svo búnu er í kærinni rökstudd krafa kæranda um jöfnun taps af rekstri eins Antígvafélaganna á móti hagnaði annars slíks félags á sama rekstrarári. Er það mat kæranda að ákvörðun ríkisskattstjóra um ... kr. tekjuhækkun kæranda á gjaldárinu 2014 fái ekki staðist. Frá ... kr. hagnaði af rekstri sex Antígvafélaga á rekstrarárinu 2013 ætti að dragast ... kr. tap af rekstri annarra sex Antígvafélaga á því rekstrarári, auk frádráttar ... kr. yfirfæranlegs taps kæranda frá fyrra ári, þ.m.t. væri ... kr. nettó tap Antígvafélaganna á rekstrarárinu 2012. Enn fremur ætti ... kr. tap af rekstri sjö Antígvafélga á rekstrarárinu 2014 að dragast frá ... kr. hagnaði af rekstri sex annarra Antígvafélga á því ári. Fái því ekki staðist ... kr. tekjufærsla ríkisskattstjóra á gjaldárinu 2015.

Loks er í kæru gerð krafa um niðurfellingu 25% álags samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003. Samkvæmt umræddu ákvæði sé heimilt en ekki skylt að beita álagi. Óumdeilt sé að álag teljist til refsikenndra viðurlaga. Verði því að gera ríkar kröfur til þess að ríkisskattstjóri sýni fram á að refsigrundvöllur sé til staðar til viðbótar því að sýna fram á að annmarkar hafi verið á framtali. Þetta hafi ríkisskattstjóri ekki gert. Þá séu ákvæði 57. gr. a laga nr. 90/2003 um margt óljós og án fyrirmyndar eða samsvörunar í eldri íslenskri löggjöf og séu engin birt fordæmi til staðar um túlkun og beitingu laganna. Ennfremur er vísað til þess að borinn hafi verið undir ríkisskattstjóra sá skilningur kæranda að þurrleiga teldist ekki eignatekjur í skilningi 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 og hafi kærandi skilið svör embættisins svo að það væri sama sinnis.

Með bréfi umboðsmanns kæranda til yfirskattanefndar, dags. 11. maí 2018, voru gerðar athugasemdir við tafir sem orðið hefðu á því að ríkisskattstjóri legði fram umsögn í málinu. Þá eru í bréfinu færð rök fyrir málskostnaðarkröfu kæranda sem samtals nemi 2.866.582 kr. að meðtöldum virðisaukaskatti. Er tekið fram að kröfunni liggi til grundvallar þrjár reikningar vegna samtals 70,25 klukkustunda vinnu við málið, en að auki hafi verið reikningsfærð þóknun vegna 3,75 klukkustunda vinnu. Til stuðnings málskostnaðarkröfu er bent á að málið sé efnislega afar flókið og í því reyni á túlkun lagaákvæða sem um margt séu óljós. Í ljósi

erlendra fyrirmynda umræddra lagaákvæða hafi þurft að leita fanga víða við skýringu þeirra. Málið eigi sér ekki fordæmi í íslenskri dóma- eða úrskurðaframkvæmd auk þess sem miklir fjárhagslegir hagsmunir kæranda séu fyrir hendi.

#### IV.

Með bréfi, dags. 17. maí 2018, hefur ríkisskattstjóri lagt fram umsögn í málinu og krafist þess að úrskurður embættisins verði staðfestur með vísan til forsendna hans, enda hafi ekki komið fram nein þau gögn eða málsástæður varðandi kærufnið sem gefi tilefni til breytinga á ákvörðun ríkisskattstjóra. Hafnar ríkisskattstjóri því m.a. að brotinn hafi verið andmælaréttur kæranda auk þess sem ríkisskattstjóri hafi ekki sinnt rannsóknarskyldu sinni og skyldu til að rökstyðja ákvörðun sína með því að fjalla ekki sérstaklega um viðskipti Z Ltd. með kaupskip á árinu 2013 og ... kr. tekjur félagsins af þeim viðskiptum. Fyrir hafi legið CFC skýrslur frá kæranda vegna félagsins sem sendar hafi verið að beiðni ríkisskattstjóra og hafi ríkisskattstjóri tekið mið af þeim upplýsingum sem þar koma fram. Hafi ríkisskattstjóri litið svo á að innsendar upplýsingar væru réttar þó ágreiningur væri um túlkun 57. gr. a laga nr. 90/2003. Hafi þannig verið tekin afstaða til viðskiptanna. Í sambandi við það að framlagning CFC-skýrslanna hafi ekki falið í sér neina viðurkenningu á skattlagningu á grundvelli 1. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 minnir ríkisskattstjóri á að mat skattyfirvalda á því hvort tiltekin lagaregla taki til atvika máls sé sjálfstætt en því mati þurfi að fylgja rökstuðningur m.a. á því hvernig ríkisskattstjóri telji kæranda hafa hagað ráðstöfunum sínum í þeim tilgangi að komast hjá lögmæltri skattlagningu.

Í kæru hafni umboðsmaður kæranda því að nokkur skattasniðganga hafi átt sér stað vegna Antígvafélaganna og færi rök fyrir því. Að mati ríkisskattstjóra sé aðalatriði málsins það að ekki verði séð að skattlagning hafi átt sér stað á hagnaði Antígvafélaganna, þrátt fyrir tilvist færeyska félagsins, og það sé einmitt sú skattlagning sem ríkisskattstjóri telji að hafi verið sniðgengin í málinu. Geti ríkisskattstjóri ekki samþykkt að tonnaskattlagning kaupskipaútgerða í Færeyjum eigi að leiða til þess að Antígvafélögin greiði engan skatt af hagnaði sínum. Sé það því mat ríkisskattstjóra að rétt sé að skattlagning vegna hagnaðar félaganna eigi sér stað hjá kæranda, enda sé endanlegt eignarhald þeirra hjá kæranda, sbr. 1. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003.

Vegna umfjöllunar í kærnu um tilvist upplýsingaskiptasamnings milli Íslands og Antígva og Barbúda bendir ríkisskattstjóri á að ákvörðun ríkisskattstjóra byggi á innsendum upplýsingum og gögnum frá kæranda, þ.e. ársreikningum og staðfestingu umboðsmanns kæranda á því að félögin hafi ekki greitt skatta af hagnaði sínum. Í því ljósi verði ekki séð að tvísköttun hafi verið möguleg í máli kæranda. Hafi ríkisskattstjóri því talið óþarft að afla upplýsinga í málinu. Þá er hafnað þeirri niðurstöðu kæranda að þurrleigustarfsemi Antígvafélaganna sé atvinnustarfsemi og vísað til 6. gr. reglugerðar nr. 1102/2013, um skattlagningu vegna eignarhalds á lögaðilum á lágskattasvæðum. Er bent á að eignarhald Antígvafélaganna, beint eða óbeint, endi hjá kæranda og breyti eignarhald kæranda á færeyskum félögum ekki neinu í því efni. Enginn skattur hafi verið greiddur af hagnaði Antígvafélaganna og sé það mat ríkisskattstjóra að 1. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 eigi við í máli kæranda sem og greint ákvæði reglugerðarinnar.

Með bréfi, dags. 5. júní 2018, hefur kærandi gert grein fyrir athugasemdum sínum og ítrekað áður fram komnar röksemdir og sjónarmið. Í niðurlagi bréfsins er gerð grein fyrir viðbótarkostnaði kæranda vegna greiningar á umsögn ríkisskattstjóra og ritun athugasemda við umsögnina. Þóknun, sem ekki hafi verið reikningsfærð, nemi 484.220 kr. að meðtöldum virðisaukaskatti vegna 12,5 klukkustunda vinnu.

## V.

Kærandi í máli þessu er móðurfélag fjölþjóðlegrar félagasamstæðu á sviði flutninga og kaupskipaútgerðar. Lýtur ágreiningur málsins að skattlagningu kæranda vegna óbeins eignarhalds kæranda að lögaðilum á eyjunum Antígva og Barbúda í Karíbahafi, sbr. ákvæði 57. gr. a laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 2. gr. laga nr. 46/2009 og 1. gr. laga nr. 45/2013, um breyting á hinum fyrstnefndu lögum. Fram er komið að kærandi greindi frá eignarhaldi að samtals tólf lögaðilum á lágskattasvæði í skattskilum sínum árið 2012, sbr. skýrslur (RSK 4.25) er fylgdu skattframtali félagsins árið 2012 þar sem jafnframt var gerð grein fyrir útreikningi á hlutdeild kæranda í rekstrarhagnaði eða rekstartapi viðkomandi lögaðila. Var í öllum tilvikum um að ræða lögaðila á Antígva og samkvæmt því sem fram kom í skýrslum þessum varð hagnaður af rekstri sumra félaganna en tap af rekstri annarra. Báru félög þessi nöfnin N Ltd., M Ltd., Q Ltd., R Ltd., T Ltd., Y Ltd., Z Ltd., L Ltd., P Ltd., Ö Ltd., U Ltd. og V Ltd. Skattframtölum kæranda árin 2013, 2014 og 2015 fylgdu á hinn bóginn ekki skýrslur

vegna eignarhalds að lögaðilum á lágs kattasvæðum. Kom fram í bréfi kæranda til ríkisskattstjóra, dags. 22. apríl 2016, að ástæða þess væri sú að kærandi liti svo á að frá og með gildistöku upplýsingaskiptasamnings milli ríkisstjórnar Íslands og ríkisstjórnar Antígva og Barbúda á árinu 2012, sbr. auglýsingu nr. 14/2012 í C-deild Stjórnartíðinda, hvíldi ekki skylda á kæranda til skýrslugjafar vegna hinna erlendu félaga þar sem þau féllu undir undanþáguákvæði 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003. Fyrir liggur að úrskurður ríkisskattstjóra í máli þessu varðar óbeint eignarhald kæranda á sömu félögum og að framan greinir að viðbættu félagi sem ber nafnið S Ltd., en starfsemi þess félags hófst á árinu 2014 samkvæmt því sem fram kemur í kæru til yfirsattanefndar. Þar er jafnframt greint frá því að hin erlendu félög sem um ræðir séu í eigu færeysks dótturfélags kæranda, B, sem hafi með höndum kaupskipaútgærd. Hafi félögin á Antígva og Barbúda verið stofnuð um eignarhald og þurrleigu kaupskipa til B.

Í köflum I og III í úrskurði þessum er kröfugerð kæranda rakin. Fyrsta krafa í kæru kæranda, sem telja má aðalkröfu, lýtur að ógildingu hins kærða úrskurðar ríkisskattstjóra í heild sinni. Er krafan byggð á því að gildissvið 57. gr. a laga nr. 90/2003 taki ekki til eignarhalds kæranda að þeim félögum sem um ræðir „sökum rofs færeyskra félaga á óbeinu eignarhaldi kæranda á Antígvafélögunum“, eins og segir í kærinni. Er þar vísað til þess að B sé beinn eigandi hinna erlendu félaga auk þess sem tvö önnur færeysk félög innan félagasamstæðu kæranda, F og G, séu óbeinir eigendur þeirra. Umrædd félög sæti öll eðlilegri skattlagningu í Færeyjum og hvert og eitt þeirra rjúfi því keðju óbeins eignarhalds kæranda á félögunum í Karíbahafi. Önnur krafa kæranda varðar ógildingu hins kærða úrskurðar að hluta, þ.e. að því er snertir skattlagningu hagnaðar ellefu hinna erlendu félaga, sem leiði til lækkunar tekjufærslu um ... kr. gjaldárið 2014 og um ... kr. gjaldárið 2015 frá því sem ákveðið var með úrskurði ríkisskattstjóra. Er þessi krafa byggð á því að ákvæði 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 girði fyrir skattlagningu hagnaðar umræddra ellefu félaga hjá kæranda, enda sé í gildi upplýsingaskiptasamningur milli Íslands annars vegar og Antígva og Barbúda hins vegar og tekjur þessara félaga séu ekki að meginstofni til eignatekjur. Í þessu sambandi eru þannig af hálfu kæranda undanskilin tvö hinna erlendu félaga, þ.e. Ö Ltd. og Z Ltd. Þriðja krafa kæranda varðar sérstaklega tekjufærslu hagnaðar Z Ltd. gjaldárið 2014 að fjárhæð samtals ... kr. Er þessi krafa einvörðungu studd formlegum rökum í kærinni, þ.e. því er haldið fram að málsmeðferð ríkisskattstjóra hafi verið verulega áfátt að því er snertir hagnað Z Ltd., svo sem

nánar er rökstutt. Kemur og fram að krafan standi sjálfstætt og krefjist úrlausnar yfirkattanevndar burtséð frá umfjöllun um aðrar kröfur kæranda, þó að undanskilinni fyrstu kröfu. Fjórða og fimmta krafa kæranda snúa báðar að frádrætti rekstrartaps. Nánar tiltekið lýtur fjórða krafa að því að kæranda verði heimilað að jafna tapi af rekstri hinna erlendu félaga á móti hagnaði þau ár sem málið varðar, sbr. niðurlagsákvæði 5. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003, sem vísað er til í þessum efnunum í kærinni. Er tekið fram að verði fallist á þessa kröfu leiði það til lækkunar tekjufærslu um ... kr. gjaldárið 2014 og um ... kr. gjaldárið 2015. Fimmta krafa snýr hins vegar að yfirfæranlegu rekstrartapi hinna erlendu lögaðila frá árinu 2012 að fjárhæð ... kr. sem kærandi telur heimilt að flytja milli ára og draga frá tekjum á grundvelli ákvæðis 8. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003. Er m.a. vísað til úrskurðar yfirkattanevndar nr. 155/2014 í máli kæranda vegna gjaldársins 2012 í því sambandi. Fram kemur í kærinni að verði fallist á þessa kröfu, sem standi sjálfstætt gagnvart annarri, þriðju og fjórðu kröfu kæranda, leiði það til lækkunar tekjufærslu gjaldárið 2014 um ... kr. frá því sem ríkisskattstjóri ákvað. Að endingu lúta sjötta og sjöunda krafa kæranda í málinu að niðurfellingu eða lækkun 25% álags sem ríkisskattstjóri bætti við hækkun tekjuskattsstofns félagsins gjaldárið 2014 sem leiddi af breytingum hans.

Rétt þykir að fjalla um kröfur kæranda í þeirri röð sem greinir í kæru.

#### *Um fyrstu kröfu kæranda:*

Krafa kæranda um ógildingu hins kærða úrskurðar í heild sinni er sem fyrr greinir byggð á því að þar sem hin erlendu félög sem málið varðar séu í beinni og óbeinni eigu dótturfélaga kæranda í Færeyjum, sem séu skattlögð með eðlilegum hætti þar í landi, séu skilyrði skattlagningar kæranda á grundvelli 57. gr. a laga nr. 90/2003 ekki fyrir hendi. Þessu til stuðnings er m.a. bent á í kæru að markmið 57. gr. a sé fyrst og fremst að stemma stigu við skattasniðgöngu sem felist í því að íslenskir skattaðilar leyni erlendum eignum og flytji tekjur úr landi til félaga í lágskattaríkjum. Þá komi sá skilningur fram í minnisblaði fjármálaráðuneytisins, dags. 19. mars 2009, sem ráðuneytið hafi tekið saman fyrir efnahags- og skattanevnd Alþingis vegna meðferðar frumvarps þess, sem varð að lögum nr. 46/2009, að skattlagning samkvæmt hinu nýja ákvæði 57. gr. a laga nr. 90/2003 eigi ekki við í þeim tilvikum þegar óbeint eignarhald íslensks skattaðila sé í gegnum keðju félaga þar sem lögaðili í lágskattaríki sé í eigu félags sem heimilisfast sé í þriðja ríki og sæti eðlilegri skattlagningu

þar, svo sem raunin sé í tilviki kæranda. Í kærinni er í þessu sambandi vikið nánar að skattlagningu B, sem sé beinn eigandi allra félaganna í Karíbahafi, og bent á að hið færeyska félag sé skattlagt á grundvelli færeyskra laga um skattlagningu kaupskipaútgerðar, þ.e. á félagið sé lagður svonefndur tonnaskattur. Sé það fyrirkomulag ríkjandi við skattlagningu kaupskipaútgerðar víðs vegar um heiminn.

Í 1. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 2. gr. laga nr. 46/2009, um breyting á þeim lögum, kemur fram að skattaðili, sem á beint eða óbeint hlut í hvers kyns félagi, sjóði eða stofnun sem telst heimilisföst í lágskattaríki, skal greiða tekjuskatt af hagnaði slíkra aðila í hlutfalli við eignarhluta sinn án tillits til úthlutunar. Hið sama á við um skattaðila sem stjórnar félagi, sjóði, stofnun eða eignasafni í lágskattaríki sem skattaðili hefur beinan eða óbeinan ávinning af. Er tekið fram að tekjur þessar séu skattskyldar með sambærilegum hætti og um væri að ræða starfsemi hér á landi. Í 2. mgr. 57. gr. a kemur fram að ríki eða lögsagnarumdæmi teljist lágskattaríki þegar tekjuskattur af hagnaði félags, sjóðs eða stofnunar, sem um ræðir, sé lægri en tveir þriðju hlutar af þeim tekjuskatti sem hefði verið lagður á félagið, sjóðinn eða stofnunina hefði hún verið heimilisföst á Íslandi. Ákvæði 1. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 á við þegar minnst helmingur eignarhalds í aðilum, sbr. 1. mgr., er beint eða óbeint í eigu íslenskra skattaðila eða stjórnunarleg yfirráð hafa verið til staðar innan tekjuárs, sbr. 3. mgr. lagagreinarinnar. Í 4. mgr. 57. gr. a laganna eru tilgreindar undanþágur frá ákvæðum 1. mgr. greinarinnar. Samkvæmt 5. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 skulu tekjur skattaðila með beina eignaraðild miðast við samsvarandi hlutdeild í hagnaði félags, sjóðs eða stofnunar eins og hagnaður yrði ákveðinn hér á landi ef aðilinn væri íslenskur skattaðili. Sé um óbeina eignaraðild að ræða skal miða við sameiginlegt eignarhald á þeirri starfsemi sem skattlagningin tekur til. Í 6. mgr. 57. gr. a kemur fram að hafi félag, stofnun eða sjóður úthlutað hagnaði til skattaðila, sem skattlagður hefur verið samkvæmt 1. mgr.

lagagreinarinnar, skuli úthlutunin ekki talin til skattskyldra tekna hjá honum nema hún sé hærri en þær tekjur sem skattlagðar eru samkvæmt 5. mgr. greinarinnar. Í 7. mgr. 57. gr. a, sbr. 1. gr. laga nr. 45/2013, kemur fram að ráðherra skuli setja ákvæði um nánari framkvæmd lagagreinarinnar í reglugerð. Hefur það verið gert með reglugerð nr. 1102 frá 27. nóvember 2013, um skattlagningu vegna eignarhalds í lögaðilum á lágskattasvæðum.

Reglur 57. gr. a laga nr. 90/2003 um skattlagningu hér á landi vegna eignarhalds í lágs kattaríkjum voru teknar upp í lög um tekjuskatt með lögum nr. 46/2009, um breytingu á hinum fyrrnefndu lögum. Í almennum athugasemdum með frumvarpi því, er varð að lögum nr. 46/2009, kom fram að markmið reglnanna, þ.e. svonefndra CFC-reglna, sem sniðnar væru eftir norskum lögum, væri að hamla gegn skattasniðgöngu sem fram færi með þeim hætti að innlendir aðilar leyndu eignum sínum og flyttu tekjur úr landi í félög sem stofnsett væru í lágs kattaríkjum án þess að hafa í reynd nokkra starfsemi þar. Fram kom að meginatriði hinna nýju ákvæða væru þau að ef íslenskur skattaðili ætti eða hefði umráð yfir félagi sem staðsett væri á lágs kattasvæði væri við skattlagningu litið svo á að tekjur þess félags væru í reynd tekjur hins íslenska skattaðila og þær skattlagðar með öðrum tekjum hans. Var tekið fram að sú aðferð væri í reynd hliðstæða þess sem þegar gildi um skattlagningu sameignarfélags sem ekki væri sjálfstæður skattaðili. Þá kom fram í athugasemdum við ákvæði 2. mgr. 3. gr. frumvarpsins, sbr. nú 2. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003, að samkvæmt ákvæðinu væri lágs kattaríki skilgreint sem það ríki eða lögsagnarumdæmi þar sem tekjuskattur á viðkomandi félag, sjóð eða stofnun væri minni en  $\frac{2}{3}$  af þeim skatti sem lagður yrði á slíkan aðila hér á landi. Með þessu væri ekki einungis átt við skatthlutfallið heldur hinn raunverulega skatt reiknaðan eftir sömu reglum og um skattlagningu giltu hér á landi. Við ákvörðun á hagnaði félags, sjóðs eða stofnunar þyrfti því að leiða fram skattstofn samkvæmt gildandi íslenskum skattalögum hvað varðaði skattskyldu tekna og frádráttarbærni rekstrarkostnaðar. Í athugasemdum við 5. mgr. 3. gr. frumvarpsins, sbr. nú 5. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003, kom fram að þar væri kveðið á um hvernig reikna skyldi út skattskyldar tekjur hins íslenska skattaðila. Var tekið fram að væri um beint eignarhald að ræða skyldu tekjurnar ákveðnar sem hlutdeild skattaðilans í hagnaði félags, sjóðs eða stofnunar og þá miðað við að hagnaðurinn væri ákveðinn með sama hætti og gert yrði ef hinn erlendi aðili væri íslenskur skattaðili, sbr. umfjöllun framar í frumvarpinu um 2. mgr. Væri um óbeina eignaraðild að ræða, þ.e. eignarhaldið væri í gegnum annað eða önnur félög, skyldi skattlagning eftir sem áður miðast við samanlagt eignarhald á þeirri starfsemi sem skattlagningin tæki til.

Samkvæmt framansögðu tekur skattlagning samkvæmt 1. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 til skattaðila sem eiga hvoru tveggja beinan eða óbeinan hlut í félagi, sjóði eða stofnun í lágs kattaríki eða stjórna slíkum aðila sem þeir hafa beinan eða óbeinan ávinning af. Í ákvæðinu er þannig ekki gerður neinn greinarmunur á beinu og óbeinu eignarhaldi með tilliti

til skattskyldu, sbr. og ákvæði 5. mgr. sömu lagagreinar. Í athugasemdum við 3. gr. í frumvarpi því, sem varð að lögum nr. 46/2009, var sérstaklega bent á að óbein eignaraðild í gegnum annað eða önnur félög væri nægileg til að skilyrði ákvæðisins væru uppfyllt, sbr. hér að framan. Þá er nánar að þessu vikið í 4. gr. fyrrnefndrar reglugerðar nr. 1102/2013 þar sem fram kemur í 1. mgr. að leggja skuli að jöfnu beint og óbeint eignarhald í félagi, sjóði eða stofnun í lágs kattarríki (CFC-félagi). Kemur fram að í óbeinu eignarhaldi felist að skattaðilar eigi hlut í lögaðila eða lögaðilum sem eiga hlut í CFC-félagi. Dæmi um óbeint eignarhald sé þegar skattaðilar eigi hlut í lögaðila, sem ekki telst CFC-félag, og sá lögaðili sé einn eigenda CFC-félags. Hið sama eigi við þegar eignarhaldið sé í gegnum fleiri en einn lögaðila. Í 2. mgr. 4. gr. nefndrar reglugerðar er tekið fram að óbein hlutdeild í CFC-félagi sé fundin þannig að margfaldaður sé eignarhlutur í hverjum lögaðila fyrir sig. Þannig sé óbeinn eignarhlutur skattaðila 54% ( $0,6 \times 0,9 = 0,54$ ) ef hann á 60% hlut í erlendum lögaðila sem á 90% hlut í CFC-félagi.

Með vísan til þess, sem hér að framan greinir, verður ekki fallist á með kæranda að sú staðreynd, að um óbeint eignarhald kæranda að félögunum á Antígva og Barbúda er að ræða í gegnum félög skráð í Færeyjum, þ.e. B og tengd félög, skáki kæranda undan gildissviði 57. gr. a laga nr. 90/2003, sbr. og niðurstöðu í úrskurði yfirséðanefndar nr. 155/2014 í máli kæranda vegna álagningar opinberra gjalda gjaldárið 2012. Er sá skilningur og í samræmi við norska löggjöf um svonefnda CFC-skattlagningu, sem ákvæði 57. gr. a laga nr. 90/2003 eru sniðin eftir. Vegna athugasemda í kæru varðandi ákvæði 2. tölul. 4. mgr. 57. gr. a í þessu sambandi skal tekið fram að samkvæmt því ákvæði eiga reglur 57. gr. a ekki við ef félag, sjóður eða stofnun er stofnsett og skráð í öðru EES-ríki, aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum og hefur þar með höndum raunverulega atvinnustarfsemi. Ákvæðið getur því ekki leyst kæranda undan skattlagningu vegna óbeins eignarhalds félagsins að lögaðilum skráðum á Antígva og Barbúda. Að þessu athuguðu og þar sem ekki er neinn ágreiningur um það í málinu að eyríkið Antígva og Barbúda teljist lágs kattarríki í skilningi 2. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003, sbr. og 2. gr. reglugerðar nr. 1102/2013, verður að hafna fyrstu kröfu kæranda um ógildingu hins kærða úrskurðar ríkisskattstjóra í heild sinni.

*Um aðra kröfu kæranda:*



Önnur krafa kæranda í málinu lýtur að því að úrskurður ríkisskattstjóra verði felldur úr gildi að hluta, þ.e. að því er varðar skattlagningu hagnaðar N Ltd., M Ltd., L Ltd., P Ltd., Q Ltd., R Ltd., S Ltd., T Ltd., U Ltd., Y Ltd. og V Ltd. Kemur fram í kærinni að verði þessi krafa kæranda tekin til greina leiði það til lækkunar tekjufærslu um ... kr. gjaldárið 2014 og um ... kr. gjaldárið 2015 frá því sem ríkisskattstjóri ákvað. Er ljóst að í þessu sambandi er þannig undanskilin tekjufærsla hagnaðar tveggja félaga, Ö Ltd. og Z Ltd., hið fyrra gjaldár er nam ... kr. í tilviki Ö Ltd. og ... kr. í tilviki Z Ltd. Er krafan byggð á því að ákvæði 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 girði fyrir skattlagningu hagnaðar umræddra ellefu félaga hjá kæranda, enda sé í gildi upplýsingaskiptasamningur milli Íslands annars vegar og Antígva og Barbúda hins vegar og tekjur hinna erlendu félaga séu ekki að meginstofni til eignatekjur. Að því er snertir fyrrgreind tvö félög, Ö Ltd. og Z Ltd., virðist í þessu sambandi litið svo á af hálfu kæranda að skilyrðum 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 sé ekki fullnægt í tilviki þeirra, sbr. bréf kæranda til ríkisskattstjóra, dags. 22. september 2017, þar sem fram kom að Ö Ltd. og Z Ltd. hefðu ekki haft tekjur af útleigu skipa þau ár sem um ræðir.

Í 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 er að finna tvíþætta undantekningu frá ákvæði 1. mgr. sömu lagagreinar. Samkvæmt 1. tölul. 4. mgr. þessarar greinar, sbr. 9. gr. laga nr. 128/2009, á ákvæði 1. mgr. ekki við ef félag, sjóður eða stofnun fellur undir samning milli Íslands og lágs kattarríkis til að koma í veg fyrir tvísköttun eða annan alþjóðasamning, enda sé unnt á grundvelli samningsins að fá allar nauðsynlegar upplýsingar „og tekjur félags, sjóðs eða stofnunar eru ekki að meginstofni til eignatekjur“. Samkvæmt 2. tölul. 4. mgr. greinarinnar á hið sama við ef félag, sjóður eða stofnun er stofnsett og skráð í öðru EES-ríki, aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum og hefur þar með höndum raunverulega atvinnustarfsemi, og íslensk skattýfirvöld geta á grundvelli tvísköttunarsamnings eða annars alþjóðasamnings krafist allra nauðsynlegra upplýsinga, sbr. 1. tölul. Þar sem ekki er fyrir hendi samningur, sbr. 1. málsl., hvílir upplýsingaskyldan á skattaðilanum.

Í athugasemdum með 3. gr. frumvarps þess, sem varð að lögum nr. 46/2009, er vikið að framangreindum undanþáguákvæðum. Fram kemur að með skilyrði þess efnis að tekjur félags séu ekki að meginstofni til eignatekjur sé átt við að meira en helmingur teknanna stafi frá raunverulegri atvinnustarfsemi, þ.e. framleiðslu eða sölu á vörum eða þjónustu. Þá sé

jafnframt gert ráð fyrir því að viðkomandi tvísköttunarsamningur hafi að geyma upplýsingaákvæði sambærilegt við 26. gr. samningsfyrirmyndar OECD. Félög, sjóðir og stofnanir sem hafi aðallega tekjur af eignum, svo sem arð, vexti og söluhagnað, þ.e. óvirkar tekjur (e. passive income), þ.m.t. tekjur af óefnislegum eignum, svo sem réttindum hvers konar og sæti skattlagningu undir þeim mörkum sem sett séu í greininni, falli undir ákvæði hennar. Hins vegar sé gert ráð fyrir að ákvæði 1. mgr. taki ekki til félags, sjóðs eða stofnunar sem sé stofnsett og skráð í öðru EES-ríki og hafi þar með höndum raunverulega atvinnustarfsemi, eins og það hugtak hafi verið skilgreint hér að framan, enda njóti félagið, sjóðurinn eða stofnunin verndar tvísköttunarsamnings sem Ísland sé aðili að með sambærilegu upplýsingaákvæði og lýst var hér að framan. Fjölgi ríkjum á Evrópska efnahagssvæðinu geti komið upp sú staða að ekki sé í gildi tvísköttunarsamningur milli Íslands og hins nýja aðildarríkis. Í því tilviki þyki rétt að skattaðili sjálfur geti aflað nauðsynlegra upplýsinga til sönnunar á starfsemi félags, sjóðs eða stofnunar (þskj. 618, 366. mál á 136. löggjafarþingi 2008-2009).

Fallast verður á með kæranda að ákvæði 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 verði að skýra svo, samkvæmt hljóðan þess og í ljósi fyrrgreindra athugasemda í frumvarpi til laga nr. 46/2009, að áskilnaður þess efnis að unnt sé á grundvelli tvísköttunarsamnings eða annars alþjóðasamnings að fá allar nauðsynlegar upplýsingar feli í sér að viðkomandi samningur hafi að geyma ákvæði um skipti á upplýsingum varðandi skatta sem uppfylli kröfur sem leiða af 26. gr. samningsfyrirmyndar Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD) að tvísköttunarsamningum. Styðst þetta ennfreður við túlkun hliðstæðs ákvæðis í norskri löggjöf sem var fyrirmynd hinna íslensku reglna. Eins og fram er komið hefur verið gerður samningur milli ríkisstjórnar Íslands og ríkisstjórnar Antígva og Barbúda um upplýsingaskipti að því er varðar skatta, sbr. auglýsingu nr. 14, 30. nóvember 2012 í C-deild Stjórnartíðinda sem birtir samninginn sem fylgiskjal. Öðlaðist samningurinn gildi 17. nóvember 2012 og kom til framkvæmda vegna skattárs sem hófst 1. janúar eða síðar á því ári sem fylgdi næst á eftir því ári þegar samningurinn öðlaðist gildi, sbr. 11. gr. hans. Með samningi þessum eru bær stjórnvöld í samningsríkjunum skuldbundin til að veita aðstoð með því að skiptast á upplýsingum sem gætu skipt máli við framkvæmd eða fullnustu landslaga samningsaðilanna um skatta sem samningurinn tekur til, sbr. 1. gr. Skulu slíkar upplýsingar fela í sér vitneskju sem gæti skipt máli við ákvörðun, álagningu og innheimtu fyrrnefndra skatta, heimtu og

fullnustu skattkrafna eða við rannsókn eða saksókn vegna skattamála. Leggja verður til grundvallar í málinu að á grundvelli umrædds samnings hafi verið unnt að afla allra nauðsynlegra upplýsinga varðandi hin erlendu félög á því tímabili sem málið varðar, sbr. hér að framan, enda verður ekki séð að félögin séu með neinum hætti undanskilin ákvæðum samningsins. Þykir úrlausn málsins að því er gildissvið 57. gr. a snertir í tilviki umræddra félaga hins vegar velta á því hvort talið verði að tekjur félaganna séu ekki að meginstofni eignatekjur í skilningi niðurlagsákvæðis 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003.

Eins og áður er rakið kemur fram í athugasemdum með 3. gr. frumvarps þess, er varð að lögum nr. 46/2009, að með fyrrgreindu skilyrði um að tekjur félags séu ekki að meginstofni eignatekjur sé átt við að meira en helmingur teknanna stafi frá raunverulegri atvinnustarfsemi, þ.e. framleiðslu eða sölu á vörum eða þjónustu, og að félög sem hafi aðallega tekjur af eignum, svo sem arð, vexti og söluhagnað, þ.e. óvirkar tekjur (e. passive income), þ.m.t. tekjur af óefnislegum eignum, svo sem réttindum hvers konar, falli undir ákvæði greinarinnar. Þrátt fyrir að hugtakið „eignatekjur“ sé ekki sérstaklega skilgreint í skattalögum fer ekki á milli mála að það hefur fastmótaða merkingu í skattalegu tilliti þannig að átt sé við tekjur og afrakstur af eignum, þ.e. fyrst og fremst tekjur þær sem taldar eru í C-lið 7. gr. laga nr. 90/2003, svo sem leigutekjur og arð af fasteignum og lausafé, vexti og aðrar tekjur af innstæðum, kröfum og öðrum peningalegum eignum, arð af hlutum og hlutabréfum og hagnað af sölu eigna, sbr. og ákvæði um tekjuskatt af fjármagnstekjum einstaklinga utan rekstrar í 3. mgr. 66. gr. laga nr. 90/2003 þar sem sérstaklega er tekið fram að til fjármagnstekna í þessu sambandi teljist tekjur samkvæmt 1.-8. tölul. C-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, „þ.e. vextir, arður, leigutekjur, söluhagnaður og aðrar eignatekjur“. Í þessu sambandi má og vísa til 14. gr. reglugerðar nr. 245/1963, um tekjuskatt og eignarskatt, þar sem tekjur af eignum eru taldar í þremur stafliðum, þar með talið leigutekjur af fasteignum og hvers konar lausafé, vextir og arður. Skýra verður ákvæði 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 að þessu leyti með hliðsjón af almennum ákvæðum sömu laga og því sem fram kemur í lögskýringargögnum samkvæmt framansögðu. Ummæli í athugasemdunum varðandi „óvirkar tekjur“ þykja leiða til sömu niðurstöðu, en líta verður svo á að þar sé einkum vísað til þess einkennis eignatekna að vera í minna mæli háðar vinnuframlagi en við á um ýmsar aðrar tekjur, svo sem launatekjur og tekjur af sölu á þjónustu.

Um starfsemi hinna erlendu félaga á Antígva og Barbúda er komið fram í málinu að þau hafi verið stofnuð um eignarhald og þurrleigu (e. bareboat charter) kaupskipa, þ.e. útleigu skipa án áhafnar. Munu öll félögin hafa leigt dótturfélagi kæranda í Færeyjum, B, skip á því tímabili sem málið varðar, þó að undanskildum félögunum Z Ltd. og Ö Ltd. sem áttu ekki skip á tímabilinu. Í úrskurði ríkisskattstjóra kemur m.a. fram að samkvæmt ársreikningum félaganna hafi einu tekjur þeirra þau ár sem um ræðir verið tekjur af þurrleigu skipa (e. bareboat charter revenue) að undanskildum fjármagnstekjum í einhverjum tilvikum. Í kæru til yfyrskattanevndar er tekið fram að auk fjármagnskostnaðar vegna öflunar skipakosts hafi félögin borið slippkostnað, þ.e. kostnað af viðhaldi og endurbótum sem eignfærður sé og fyrndur í reikningsskilum félaganna. Samkvæmt fyrirliggjandi ársreikningum höfðu félögin enga starfsmenn á sínum snærum og áttu engar eignir á Antígva og Barbúda þau ár sem málið tekur til.

Með vísan til þess, sem hér að framan greinir, verður að telja ótvírætt að tekjur umræddra félaga þau ár sem um ræðir séu að meginstofni eignatekjur í skilningi 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003, þ.e. tekjur af útleigu lausafjár (skipa). Vegna athugasemda í kæru til yfyrskattanevndar varðandi túlkun hliðstæðs áskilnaðar í norskum skattalögum með tilliti til tekna af þurrleigusamningum skal tekið fram að enginn vafi leikur á því að slíkar tekjur eru taldar „hovedsakelig af passiv karakter“ samkvæmt norskum lögnum (Sjá um þetta Henning Naas o.fl.: Norsk Internasjonal Skatterett. Universitetsforlaget, 2011, bls. 628-629.). Eins og fram kemur í athugasemdum með frumvarpi til laga nr. 46/2009 voru ákvæði 57. gr. a laga nr. 90/2003 sniðin eftir hinum norskum CFC-reglum sem er að finna í 10. kafla norskum skattalaganna („Lov om skatt af formue og inntekt“). Þykja tilvísanir í kæru til leiðbeininga norskra skattýfirvalda („Skatte-ABC 2017“) í þessu sambandi missa marks, enda er ekki um að ræða þann hluta þeirra leiðbeininga sem fjallar um CFC-reglur norskum laganna, sbr. nú bls. 1395-1401 í nýjustu útgáfu leiðbeininganna. Þá er ástæða til að taka fram, vegna sjónarmiða kæranda, að tekjur sjálfstæðra lögaðila af þurrleigu kaupskipa teljast út af fyrir sig jafnan til tekna af atvinnurekstri, sbr. B-lið 7. gr. laga nr. 90/2003 þar sem fram kemur að hvers konar tekjur sem taldar eru upp í öðrum liðum sömu lagagreinar, sem tengdar eru atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi, teljist til atvinnurekstrartekna í merkingu B-liðar greinarinnar. Samkvæmt þessu geta ýmsar eignatekjur talist til tekna af atvinnurekstri. Þessi skilsmunur verður þannig ekki talinn hafa neina þýðingu við mat þess í einstökum tilvikum hvort tekjur

lögaðila í lágs kattaríki séu að meginstofni eignatekjur í skilningi 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 þar sem ákvæðið varðar beinlínis tekjur af atvinnurekstrareignum eða réttindum sem tengjast atvinnurekstri. Af sömu ástæðum verður ekki talið að athugasemdir með samningslíkani Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD) að tvísköttunarsamningum, sem vísað er til í kærnu, sem varða meðferð tekna af útleigu skipa og loftfara með tilliti til 7. og 8. gr. samningsfyrirmyndarinnar, hafi neina þýðingu fyrir úrlausn málsins.

Með vísan til framanritaðs verður að hafna annarri kröfu kæranda í máli þessu.

*Um þriðju kröfu kæranda:*

Þriðja krafa kæranda í málinu varðar tekjufærslu hagnaðar Z Ltd. gjaldárið 2014 að fjárhæð ... kr. Er um að ræða sjálfstæða kröfu sem byggir eingöngu á því að málsmeðferð ríkisskattstjóra hafi verið verulega áfátt að því er snertir þetta kæruatriði, þ.e. hagnað Z Ltd. Í kærinni kemur fram að sá hagnaður sem um ræðir sé alfarið til kominn vegna sölu Z Ltd. á kaupskipi til norska félagsins C. Í bréfi kæranda til ríkisskattstjóra, dags. 30. júní 2017, þar sem að kröfu ríkisskattstjóra var gerð töluleg og sundurliðuð grein fyrir tilgreindu rekstrartapi kæranda vegna rekstraráranna 2012 og 2013, var fyrst vikið að sölu umrædds skips. Kom fram að salan hefði átt sér stað á árinu 2011 og þess getið að þar sem um væri að ræða sölu dótturfélags B, þ.e. Z Ltd., til dótturfélags norsks félags, þ.e. C, væri fráleitt að halda því fram að um væri að ræða skattasniðgöngu vegna skattlagningar á Íslandi. Af þessu tilefni tók ríkisskattstjóri fram í hinum kærða úrskurði sínum, dags. 14. desember 2017, í umfjöllun um fram komin andmæli kæranda, að ekki yrði séð að greindar athugasemdir kæranda hefðu nein áhrif á skattskyldu kæranda vegna hagnaðar Antígvafélaga. Benti ríkisskattstjóri á að fyrir lægi að tekjur félaganna væru eignatekjur, þ.e. annað tveggja leigutekjur eða tekjur af sölu eigna, og að fyrrgreind viðskipti Z Ltd. og C væru því ekki til umfjöllunar í málinu. Í kærnu til yfirséðanefndar er talið að með þessari afgreiðslu hafi ríkisskattstjóri brotið gegn reglum stjórnarsýsluréttar um rannsóknar- og rökstuðningsskyldur stjórnvalda og andmælarétt skattaðila, sbr. 4. og 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og 10. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993, sem vísað er til í kærinni.

Fyrir liggur að tilfærður hagnaður vegna Z Ltd. að fjárhæð ... kr., sem kom til tekjufærslu í skattframtali kæranda árið 2014 með úrskurði ríkisskattstjóra, byggðist alfarið á tilgreiningu kæranda sjálfs í skýrslum (RSK 4.25) vegna eignarhalds að lögaðilum á lágs kattasvæðum

sem félagið lét ríkisskattstjóra í té að kröfu embættisins undir meðferð málsins. Eins og fyrrgreindar athugasemdir kæranda varðandi sölu skips lágu fyrir í bréfi umboðsmanns félagsins til ríkisskattstjóra, dags. 30. júní 2017, og í því samhengi sem þar greinir var naumast tilefni til að skilja þær á annan veg en sem áréttingu þeirra sjónarmiða varðandi gildissvið 57. gr. a laga nr. 90/2003 sem áður höfðu komið fram af hálfu kæranda í bréfi umboðsmanns félagsins til ríkisskattstjóra, dags. 14. júní 2017, sbr. einkum umfjöllun um fyrstu kröfu kæranda hér að framan. Þau sjónarmið hlutu umfjöllun af hendi ríkisskattstjóra í hinum kærða úrskurði, sbr. III. kafla úrskurðarins, og verður ekki annað séð en að sá rökstuðningur uppfylli í öllum meginatriðum lagakröfur, sbr. 4. og 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og ákvæði um efni rökstuðnings í 1. og 2. mgr. 22. gr. stjórnisýlulaga nr. 37/1993. Samkvæmt framansögðu þykir ekkert hald í þessari málsástæðu kæranda og verður að hafna kröfu kæranda varðandi þetta kærutriði.

#### *Um fjórðu kröfu kæranda:*

Fjórða krafa kæranda í málinu lýtur að því að kæranda verði heimilað að jafna tapi af rekstri hinna erlendu félaga á móti hagnaði þau ár sem um ræðir, sbr. niðurlagsákvæði 5. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003, sem vísað er til í kæru. Kemur fram að viðurkenning slíks frádráttar rekstartaps leiði til lækkunar tekjufærslu um ... kr. gjaldárið 2014 og um ... kr. gjaldárið 2015, þ.e. nánar tiltekið niðurfellingar tekjufærslu seinna árið. Sé um að ræða sjálfstæða kröfu fyrir hvort gjaldár um sig. Í kærinni er gerð nánari töluleg grein fyrir kröfunni. Kemur fram að rekstrarárið 2013 hafi hagnaður af rekstri sex félaga á Antígva og Barbúda numið samtals ... kr. en tap af rekstri sex annarra félaga numið samtals ... kr. Rekstrarárið 2014 hafi hagnaður af rekstri sex félaga numið samtals ... kr. en tap af rekstri sjö félaga numið hærri fjárhæð eða samtals ... kr. Beri að lækka tekjufærslu ríkisskattstjóra til samræmis. Er þessi krafa kæranda studd þeim rökum að þrátt fyrir að ekki sé lengur heimilt að lögum að draga tap af rekstri lögaðila á lágskattsvæði frá tekjum skattaðila hér á landi, sbr. breytingu á ákvæði um tapsfrádrátt í 5. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 með 1. gr. laga nr. 45/2013, um breytingu á hinum fyrrnefndu lögum og lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, sé eftir sem áður heimilt að jafna slíku tapi af rekstri eins lögaðila á lágskattsvæði á móti hagnaði af rekstri annars lögaðila á lágskattsvæði við skattlagningu í hendi skattaðila hér á landi samkvæmt reglum 57. gr. a laga nr. 90/2003. Þessum skilningi kæranda er hafnað í úrskurði ríkisskattstjóra og

talið að eftir fyrrgreinda breytingu með 1. gr. laga nr. 45/2013 og setningu reglugerðar nr. 1102/2013 leiki enginn vafi á því að umkrafin uppgjörsaðferð kæranda sé óleyfileg. Tap af rekstri félags í lágs kattaríki verði því einungis dregið frá hagnaði af rekstri sama félags. Í úrskurðinum kemur fram að ríkisskattstjóri fallist þó á að heimilt hafi verið að jafna saman tapi og hagnaði af rekstri félaga á lágs kattasvæði á árinu 2012, þ.e. fyrir gildistöku laga nr. 45/2013, og er í því sambandi vísað til úrskurðar yfirskattanefndar nr. 155/2014 í máli kæranda vegna álagningar opinberra gjalda gjaldárið 2012.

Í greindum úrskurði yfirskattanefndar nr. 155/2014 var deilt um hvort kæranda, sem sætti skattlagningu vegna óbeins eignarhalds að lögaðilum á Antígva og Barbúda á grundvelli 57. gr. a laga nr. 90/2003, væri heimilt í skattskilum að draga tap af rekstri fimm tilgreindra félaga frá tekjum á grundvelli 5. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003. Í ákvæði þessu, eins og það hljóðaði á umræddum tíma, kom fram að tap væri því aðeins frádráttarbært samkvæmt 8. tölul. 31. gr. sömu laga að skattaðili gæti, að ósk skattyfirvalda, lagt fram fullnægjandi gögn er lægju að baki útreikningi á tapi. Í úrskurði yfirskattanefndar var fallist á að kæranda væri hinn umkrafdi frádráttur heimill. Var talið að það hefði þurft að koma sérstaklega fram í 57. gr. a laganna ef ætlunin hefði verið sú að sá tapsfrádráttur vegna lögaðila í lágs kattaríki, sem lögin gerðu sjálf ráð fyrir berum orðum, væri einvörðungu heimill á móti hagnaði hins erlenda lögaðila sem síðar kynni að koma til skattlagningar hér á landi, eins og byggt var á í málinu af hálfu ríkisskattstjóra.

Með a-lið 1. gr. laga nr. 45/2013, um breytingu á lögum um tekjuskatt og lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, var gerð sú breyting á niðurlagsákvæði 5. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 að nú er tekið fram í ákvæðinu að tap færist eingöngu á móti hagnaði félags, sjóðs eða stofnunar. Í athugasemdum við ákvæði 1. gr. í frumvarpi því, sem varð að lögum nr. 45/2013, kom fram að lagt væri til að sérstaklega yrði kveðið á um það í 5. mgr. 57. gr. a að tap væri eingöngu hægt að færa á móti hagnaði lögaðila á lágs kattasvæði (CFC-félaga) sem væru í eigu íslenskra félaga eða einstaklinga. Hér væri um að ræða áréttingu og ítarlegri skilgreiningu á reglu sem ákvæðið fæli nú þegar í sér (þskj. 1093, 629. mál á 141. löggjafarþingi 2012-2013). Í nefndaráliti efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis um frumvarpið var bent á að í umsögn ríkisskattstjóra um málið væri vakin athygli á því að embættið hefði frá lögfestingu 57. gr. a laga nr. 90/2003 túlkað ákvæðið þannig að tap sem

myndaðist í rekstri CFC-félags mætti eingöngu færa á móti hagnaði sem myndaðist síðar hjá sama CFC-félagi. Var áréttað í nefndarálitinu að ekki væri um efnisbreytingu að ræða heldur áréttingu og ítarlegri skilgreiningu á reglu sem ákvæðið fæli nú þegar í sér (þskj. 1297, 629. mál á 141. löggjafarþingi 2012-2013). Lög nr. 45/2013 öðluðust gildi þann 11. apríl 2013 í kjölfar birtingar í Stjórnartíðindum.

Af hálfu kæranda er eins og fyrr segir litið svo á að þrátt fyrir greindar breytingar á 5. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 með 1. gr. laga nr. 45/2013 sé kæranda engu að síður heimilt, við uppgjör tekna til skattlagningar vegna óbeins eignarhalds að félögum á Antígva og Barbúda, að jafna tapi af rekstri einstakra félaga þar í landi á móti hagnaði af rekstri annarra félaga þau ár sem um ræðir. Af því tilefni skal tekið fram að af reglum 57. gr. a laga nr. 90/2003 verður ekki önnur ályktun dregin en sú að þegar um sé að ræða eignarhald innlends skattaðila á fleiri en einum lögaðila í lágskattaríki skuli með sjálfstæðum hætti leiða fram skattstofn hvers lögaðila fyrir sig samkvæmt gildandi íslenskum skattalögum með tilliti til skattskyldu tekna og viðeigandi frádráttarheimilda. Að því athuguðu og með vísan til þess sem fram kemur í lögskýringargögnum að baki lögum nr. 45/2013 og hér að framan er rakið verður að fallast á með ríkisskattstjóra að eftir greinda lagabreytingu sé eingöngu heimilt að færa tap af rekstri lögaðila á lágskattasvæði á móti hagnaði viðkomandi lögaðila sem síðar kann að koma til skattlagningar í hendi hins innlenda skattaðila, sbr. og ákvæði c-liðar 8. gr. reglugerðar nr. 1102/2013 þar sem þetta kemur skýrt fram. Segir í þessu ákvæði reglugerðarinnar að hlutdeild skattaðila í sannanlegu tapi CFC-félags samkvæmt b-lið 2. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar sé einungis heimilt að færa til frádráttar á móti hlutdeild hans í síðar reiknuðum hagnaði þess sama erlenda lögaðila og ekki sé því heimilt að færa tapið á móti öðrum tekjum skattaðilanna. Vegna umfjöllunar í kæru um forsendur úrskurðar yfirkattanefndar nr. 155/2014 skal áréttað að í úrskurði þessum var fjallað um heimild kæranda til að draga tap af rekstri lögaðila á Antígva og Barbúda frá tekjum kæranda sjálfs. Af úrskurði þessum verður því ekki dregin sú ályktun að við uppgjör hagnaðar og/eða taps vegna fleiri lögaðila í lágskattaríki sé skattaðila almennt heimilt að jafna tapi eins aðila á móti hagnaði annars, án tillits til viðeigandi frádráttarheimilda að öðru leyti.

Með vísan til þess, sem hér að framan greinir, verður að hafna fjórðu kröfu kæranda í máli þessu.



*Um fimmtu kröfu kæranda:*

Af hálfu kæranda er þess sérstaklega krafist í málinu að tekjufærsla ríkisskattstjóra gjaldárið 2014 lækki um ... kr. Er þessi krafa byggð á því að kæranda sé heimill frádráttur yfirfæranlegs rekstrartaps félaga á Antígva og Barbúda frá árinu 2012 að fjárhæð ... kr., sbr. ákvæði 8. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003. Í kærinni er rakið að með úrskurði sínum nr. 155/2014 í máli kæranda vegna rekstrarársins 2011 hafi yfirskattanevnd fallist á frádrátt rekstrartaps fimm félaga á Antígva og Barbúda að fjárhæð samtals 906.103.875 kr. á móti hagnaði sjö félaga á sama stað að fjárhæð samtals 1.059.675.740 kr. Þá kemur fram að rekstrarárið 2012 hafi hagnaður af starfsemi fimm félaga á Antígva og Barbúda numið samtals ... kr. en tap af rekstri sjö félaga numið samtals ... kr. Tap hafi því orðið af starfsemi félaganna í heild eða að fjárhæð ... kr. Eru þessar fjárhæðir vegna rekstrarársins 2012 út af fyrir sig óumdeildar, sbr. umfjöllun í hinum kærða úrskurði ríkisskattstjóra þar sem fram kom að fallist væri á að kæranda væri heimilt „að jafna saman tapi eins félags á móti hagnaði annars félags á árinu 2012“, sbr. úrskurð yfirskattanevndar nr. 155/2014 vegna rekstrarársins 2011. Að svo búnu gerði ríkisskattstjóri sundurliðaða grein fyrir hlutdeild hvers hinna sjö félaga í umræddu rekstrartapi að fjárhæð ... kr. og fjárhæð ónotaðs rekstrartaps til næsta árs, sbr. töflu á bls. 24 í úrskurðinum. Námu fjárhæðir ónotaðs taps ... kr. vegna V Ltd., ... kr. vegna Q Ltd., ... kr. vegna U Ltd., ... kr. vegna R Ltd., ... kr. vegna Z Ltd., ... kr. vegna L Ltd. og ... kr. vegna N Ltd. Í kæru kæranda til yfirskattanevndar er tekið fram að þar sem tap rekstrarársins 2012 hafi myndast fyrir gildistöku laga nr. 45/2013 verði að líta á rekstrartap að fjárhæð ... kr. „sem tap kæranda yfirfæranlegt milli ára“, sbr. 8. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003.

Eins og greinir hér að framan í umfjöllun um fjórðu kröfu kæranda verður að telja leiða af reglum 57. gr. a laga nr. 90/2003 að við þá skattlagningu sem lagagreinin mælir fyrir um skuli með sjálfstæðum hætti leiða fram skattstofn hvers lögaðila í lágs kattaríki fyrir sig í samræmi við almennar reglur laganna. Að því athuguðu og með vísan til þess sem áður greinir um þær breytingar sem gerðar voru á reglum um meðferð rekstrartaps lögaðila í lágs kattaríkjum með 1. gr. laga nr. 45/2013 verður ekki fallist á með kæranda að félaginu sé hinn umkrafði frádráttur rekstrartaps að fjárhæð ... kr. vegna fyrrgreindra sjö félaga á Antígva og Barbúda heimill án tillits til þess hvort hagnaður hafi orðið af starfsemi viðkomandi lögaðila rekstrarárið 2013, sbr. og c-lið 8. gr. reglugerðar nr. 1102/2013. Skal áréttað í því sambandi,

vegna tilvísunar til úrskurðar yfirséðanefndar nr. 155/2014, að úrskurður þessi varðaði eingöngu frádrátt rekstrartaps í skattskilum kæranda sjálfs, en með 1. gr. laga nr. 45/2013 hefur verið girt fyrir slíkan frádrátt og verður tap af rekstri lögaðila í lágsfattaríki nú aðeins fært til frádráttar hagnaði viðkomandi lögaðila sem síðar kann að myndast. Fyrir liggur að með úrskurði sínum um endurákvörðun hefur ríkisskattstjóri fallist á frádrátt rekstrartaps tveggja hinna erlendu félaga, Z Ltd. annars vegar og N Ltd. hins vegar, frá reiknuðum hagnaði af starfsemi sömu félaga rekstrarárið 2013, þ.e. frádrátt taps að fjárhæð ... kr. vegna Z Ltd. og taps að fjárhæð ... kr. vegna N Ltd. Af rekstri annarra félaga sem um ræðir, þ.e. V Ltd., Q Ltd., U Ltd., R Ltd. og L Ltd., varð tap á rekstrarárinu 2013 þannig að hið ónýtta tap þessara félaga frá árinu 2012 nýtist ekki gjaldárið 2014. Þá tók ríkisskattstjóri tillit til frádráttar rekstrartaps P Ltd. og L Ltd. frá árinu 2013 á móti hagnaði sömu félaga rekstrarárið 2014 við ákvörðun tekjufærslu hið síðarnefnda ár, þ.e. gjaldárið 2015, sbr. m.a. umfjöllun um þetta í kæru til yfirséðanefndar þar sem fram kemur að láðst hafi að taka tillit til rekstrartaps þeirra félaga í andmælabréfi kæranda, dags. 22. september 2017.

Með vísan til framanritaðs og þar sem ekki verður fallist á með kæranda að greind niðurstaða um meðferð rekstrartaps við skattlagningu samkvæmt 57. gr. a laga nr. 90/2003 stríði á neinn hátt gegn ákvæði 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, sbr. 15. gr. stjórnarskipunarlaga nr. 97/1995, eins og tæpt er á í kæru, verður að hafna fimmtu kröfu kæranda í málinu.

*Um beitingu 25% álags, sbr. sjöttu og sjöundu kröfu kæranda:*

Eftir stendur þá umfjöllun um álagsbeitingu ríkisskattstjóra, sbr. sjöttu og sjöundu kröfu í kæru til yfirséðanefndar sem varða beitingu álags. Eins og fram er komið bætti ríkisskattstjóri 25% álagi við þá hækkun skattstofna kæranda gjaldárið 2014 sem leiddi af breytingum hans, sbr. heimildarákvæði 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003. Samkvæmt ákvæði þessu má ríkisskattstjóri, séu annmarkar á framtali, sbr. 96. gr., eða einstakir liðir ranglega fram taldir, bæta 25% álagi við áætlaða eða vantalda skattstofna. Bæti skattaðili úr annmörkum eða leiðrétti einstaka liði á framtali áður en álagning fer fram, má ríkisskattstjóri þó ekki beita herra álagi en 15%. Í 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 er mælt fyrir um skyldu til niðurfellingar álags við þargreindar aðstæður, m.a. ef skattaðila verður ekki kennt um annmarka á framtali.

Fram er komið að kærandi gerði ekki grein fyrir hlutdeild í rekstrarhagnaði lögaðila á lágskattasvæðum í skattskilum sínum árin 2014 og 2015. Verður að telja að um annmarka á skattframtölum kæranda hafi verið að ræða í skilningi 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og að ríkisskattstjóra hafi af þeim sökum verið heimilt að beita álagi samkvæmt 2. mgr. 108. gr. sömu laga. Krafa kæranda um niðurfellingu álags er studd þeim rökum í kæru að ákvæði 57. gr. a laga nr. 90/2003 séu um margt óljós og fáum fordæmum fyrir að fara um túlkun þeirra og beitingu. Þótt taka megji undir það að nokkru leyti verður ekki framhjá því litið í málinu að kærandi var talinn falla undir reglur ákvæðisins vegna óbeins eignarhalds að umræddum félögum á Antígva og Barbúda við álagningu opinberra gjalda gjaldárið 2012, sbr. skattframtal kæranda umrætt ár og úrskurð yfirskattanefndar nr. 155/2014. Þá verður naumast talið að gildistaka upplýsingaskiptasamnings milli Íslands og Antígva og Barbúda á árinu 2012 hafi gefið kæranda réttmætt tilefni til að ætla að félagið hefði þar með losnað undan skattskyldu samkvæmt ákvæðum 57. gr. a laga nr. 90/2003 í ljósi skilyrða 1. tölul. 4. mgr. þeirrar lagagreinar að öðru leyti, sbr. umfjöllun hér að framan um aðra kröfu kæranda í málinu. Með vísan til framanritaðs og með tilliti til niðurstöðu úrskurðar þessa um kröfur kæranda þykja ekki efni til að falla frá beitingu álags í tilviki kæranda, enda þykir hvorki hafa verið sýnt fram á af hálfu kæranda að atvikum sé svo farið að 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 eigi við né að tilefni sé til að falla frá álagsbeitingu að öðru leyti. Þá leiðir af niðurstöðu úrskurðar þessa um fimmtu kröfu kæranda að hafna verður kröfu félagsins um lækkun álags um tilgreinda fjárhæð.

#### *Um málskostnað:*

Af hálfu kæranda er þess krafist að félaginu verði úrskurðaður málskostnaður til greiðslu úr ríkissjóði samkvæmt 2. mgr. 8. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd, sbr. 4. gr. laga nr. 96/1998, um breyting á þeim lögum. Samkvæmt úrslitum málsins eru ekki skilyrði til að ákvarða kæranda málskostnað á grundvelli framangreinds lagaákvæðis. Kröfu þess efnis er því hafnað.

#### *Úrskurðarorð:*

Kröfum kæranda í máli þessu er hafnað.