

Úrskurður yfirskattanefndar

- Bindandi álit
- Lækkun hlutafjár
- Arðstekjur
- Málskostnaður

Úrskurður nr. 69/2019

Lög nr. 90/2003, 7. gr. C-liður 4. tölul., 11. gr. 4. mgr., 18. gr., 51. gr. 3. mgr. (brl. nr. 142/2013, 6. gr.), 52. gr. 3. og 4. mgr. (brl. nr. 124/2015, 4. gr.) Lög nr. 138/1994, 34. gr. Lög nr. 30/1992, 8. gr. 2. mgr. (brl. nr. 96/1998, 4. gr.)

A ehf. var eigandi alls hlutafjár í kýpversku félagi, Z Ltd. Af hálfu A ehf. var fyrirhugað að lækka hlutafé félagsins með greiðslu til eina hluthafa félagsins, sem var norskt félag, í formi allra hluta A ehf. í Z Ltd. Ríkisskattstjóri lét í té bindandi álit á skattalegum áhrifum þessara ráðstafana og taldi að líta bæri á afhendingu hlutanna sem sölu þannig að ákvarða bæri A ehf. skattskyldan söluhagnað. Yfirskattanefnd rakti reglur einkahlutafélagalaga um lækkun hlutafjár og tók fram að ekki hefði verið talið skipta máli þótt hluthafar fengju lækkunarfé að nokkru eða öllu leyti greitt í öðrum verðmætum en peningum. Þá var bent á að skattalög mæltu fyrir um skattlagningu hluthafa af greiðslum til þeirra vegna félagsslita og lækkunar hlutafjár, að uppfylltum nánari skilyrðum, sbr. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Var bindandi álit ríkisskattstjóra breytt þannig að fallist var á að ekki bæri að líta á greiðslu A ehf. til hins norska móðurfélags vegna hlutafjár-lækkunarinnar sem sölu í skattalegu tilliti sem hefði í för með sér skattlagningu söluhagnaðar í hendi A ehf.

Ár 2019, miðvikudaginn 3. apríl, er tekið fyrir mál nr. 96/2018; kæra A ehf. og B, dags. 15. júní 2018, vegna bindandi álits ríkisskattstjóra. Í málinu úrskurða Sverrir Örn Björnsson, Þórarinn Egill Þórarinsson og Bjarnveig Eiríksdóttir. Upp er kveðinn svofelldur

úrskurður:

I.

Með kærðu, dags. 15. júní 2018, hafa kærendur skotið til yfirséðanefndar bindandi álití ríkisskattstjóra, sem embættið lét uppi hinn 18. apríl 2018 samkvæmt lögum nr. 91/1998, um bindandi álit í skattamálum, sbr. kærðheimild í 5. gr. þeirra laga. Kærendur gera þá aðalkröfu að yfirséðanefnd breyti bindandi álití ríkisskattstjóra á þann veg „að ekki beri í skattalegu tilliti að líta á [...] afhendingu A ehf. á hlutum í Z Ltd. til B sem innlausn A ehf. á verðhækkun hlutanna á eignarhaldstíma félagsins og því beri ekki að ákvarða A ehf. skattskyldan söluhagnað eftir ákvæðum 18. gr. laga nr. 90/2003“, eins og segir í kærðu. Til vara er gerð sú krafa að bindandi álití ríkisskattstjóra verði breytt á þann veg „að A ehf. verði heimilt á grundvelli 9. tölul. a 31. gr. laga nr. 90/2003 að færa frádrátt er nemi sömu fjárhæð og ákvarðaður söluhagnaður vegna umræddrar afhendingar hluta í Z Ltd. til B.“ Þá er þess krafist að kærendum verði úrskurðaður málskostnaður til greiðslu úr ríkissjóði samkvæmt 2. mgr. 8. gr. laga nr. 30/1992, um yfirséðanefnd, með áorðnum breytingum.

Samkvæmt framansögðu varðar málið aðeins þann hluta hins kærða bindandi álití ríkisskattstjóra er snýr að skattalegum áhrifum fyrirhugaðra ráðstafana hvað snertir A ehf. Ber að hafa þetta í huga þar sem í úrskurði þessum er vísað til kæranda að meginstefnu til og er þá átt við kæranda, A ehf.

II.

Málavextir eru þeir að með bréfi, dags. 3. nóvember 2017, fóru kærendur fram á að ríkisskattstjóri léti uppi bindandi álit á grundvelli laga nr. 91/1998, um bindandi álit í skattamálum. Í bréfinu kom fram að annar kæranda, B, væri stofnsett og skráð í Noregi og bæri þar í landi fulla og ótakmarkaða skattskyldu. A ehf. hefði verið hluti af samstæðu B um árabíl og væru allir hlutir í félaginu í eigu B. Þá ætti A ehf. alla hluti í Z Ltd. sem væri skipafélag, stofnsett og skráð á Kýpur. Z Ltd. hefði allt frá skráningu félagsins sætt „tonnaskattlagningu“ á Kýpur samkvæmt löggjöf þess ríkis og tæki slíkur skattur til hagnaðar af kaupskipaútgærd, útgreiðslu hagnaðar í formi arðs, hagnaðar af sölu skipa og vaxtatekna. Félagið hefði hins vegar borið ótakmarkaða skattskyldu í Noregi gagnvart tekjuskattlagningu samkvæmt norskum lögum frá árinu 2012 þar sem raunveruleg framkvæmdastjórn félagsins væri í Noregi. Væru tekjur Z Ltd. af tvennum toga, þ.e. annars vegar tekjur af tímaleigu skipa

og hins vegar fjármunatekjur. Þá væri tekjuskattsskylda félagsins í Noregi samkvæmt almennum reglum, þ.m.t. að því er skatthlutfall varðar, en ekki eftir sérreglum um skattlagningu skipaútgerðar.

Í álitsbeiðninni kom fram að fyrirhugað væri að færa eignarhald á öllum hlutum í Z Ltd. frá A ehf. til B. Væri ætlunin að lækka hlutafé A ehf. með greiðslu til eina hluthafans, B. Gerðu kærendur grein fyrir því að eigið fé A ehf. hefði numið ... kr. í lok árs 2016 samkvæmt endurskoðuðum ársreikningi félagsins er greindist í hlutafé, lögbundinn varasjóð, þýðingarmun, bundinn hlutdeildarreikning og óráðstafað eigið fé. Samkvæmt ársreikningum hefði eignarhlutur A ehf. í Z Ltd. numið ... kr. í árslok 2016, færðum á verði sem svaraði til hlutdeildar í bókfærðu eigin fé Z Ltd. Var tekið fram að á móti fjárhæð hluta í Z Ltd., sem greiddir yrðu til hluthafa, yrðu við hlutafjárlekkunina leystir upp að fullu eiginfjárreikningarnir þýðingarmunur og bundinn hlutdeildarreikningur, enda stöfuðu þeir alfarið af eignarhlutum, en aðrir eiginfjárreikningar yrðu lækkaðir hlutfallslega.

Fram kom í álitsbeiðninni að álitaefni málsins lytu að því hvort álitsbeiðendur, annar hvor eða báðir, skyldu sæta skattlagningu tekjuskatts á Íslandi vegna fyrirhugaðrar lækkunar hlutafjár A ehf. með útgreiðslu til B í formi allra hluta í Z Ltd. Í álitsbeiðninni var óskað álits um fjögur atriði varðandi hvorn álitsbeiðanda.

Að því er varðar B var í fyrsta lagi óskað álits á því hvort tekjur B sem mynduðust við hlutafjárlekkunina féllu undir skattskyldu á Íslandi. Í öðru lagi, ef svar við fyrstu spurningunni væri jákvætt, hvort leiða bæri tekjurnar fram sem mismun bókfærðs verðs eigin fjár Z Ltd. samkvæmt síðasta endurskoðaða ársreikningi félagsins og þess verðs sem B galt fyrir þá eignarhluti í A ehf. sem niður féllu við hlutafjárlekkunina. Í þriðja lagi, ef svar við fyrstu spurningunni væri jákvætt, hvort B væri heimilt að færa til frádráttar sömu fjárhæð og tekjunum næmi þannig að ekki kæmi til skattlagningar teknanna við álagningu opinberra gjalda, og í fjórða lagi, ef svar við annarri spurningunni væri neikvætt, hvaða aðferð bæri þá að viðhafa við að leiða fram tekjur B.

Hvað snerti A ehf. var í fyrsta lagi óskað álits á því hvort líta bæri á afhendingu hluta í Z Ltd. til B sem innlausn A ehf. á verðhækkun hlutanna á eignarhaldstíma A ehf. Í öðru lagi, ef svar við fyrstu spurningunni væri jákvætt, hvort fara bæri með verðhækkunina sem söluhagnað hlutabréfa í skilningi 18. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Í þriðja lagi, ef svar við annarri

spurningunni væri jákvætt, hvort A ehf. heimilaðist frádráttur sem söluhagnaðinum næmi samkvæmt 9. tölul. a 31. gr. laga nr. 90/2003, og í fjórða lagi, ef svar við fyrstu spurningunni væri jákvætt en svar við annarri spurningunni neikvætt, á hvaða lagagrundvelli bæri að skattleggja verðhækkun hlutanna í Z Ltd.

Var tekið fram að ef til fyrirhugaðrar lækkunar hlutafjár A ehf. kæmi fengi félagið ekkert endurgjald fyrir þá hluti í Z Ltd. sem úthlutað yrði til B og hefði félagið því engar tekjur af gerningnum. Væri hugtaksatriði í sölu að endurgjald kæmi fyrir það sem látið væri af hendi og í samræmi við það skyldi skattskyldur söluhagnaður ákvarðast sem mismunur söluverð og kaupverðs. Engu almennu ákvæði væri fyrir að fara í tekjuskattslögum sem mælti fyrir um myndun skattskyldra tekna hjá þeim sem léti eign af hendi án endurgjalds. Teldu álitsbeiðendur að með vísan til tilgreindra orða í bindandi áliti ríkisskattstjóra nr. 1/08 og í frumvarpi því sem varð að lögum nr. 142/2013 mætti ráða að lagaheimild væri til staðar til að skattleggja sem söluhagnað slitafélags, mismun gangverðs og stofnverðs eigna sem færðist yfir til erlends viðtökufélags við samruna félaganna, enda þótt slitafélaginu hafi ekkert gagnjald hlotnast. Ekki yrði þó ráðið hvar þá lagaheimild væri að finna. Væru hlutir A ehf. í Z Ltd. færðir til eignar í ársreikningi 2016 á ... kr. sem svari til hlutdeildar í bókfærðu eigin fé Z Ltd. umreiknuðu í íslenskar krónur. Væri það verðmæti komið til vegna uppsafnaðs hagnaðar Z Ltd. Kæmi til skattlagningar A ehf. af uppsafnaðri verðhækkun hlutanna væri í raun verið að skattleggja hagnað Z Ltd., en svo virtist sem slík skattlagning myndi stríða gegn tvísköttunarsamningi milli Íslands og Kýpur, sbr. og 1. tölul. 8. gr. og 4. tölul. 13. gr. sammingsins.

Þá teldu álitsbeiðendur að frádráttarréttur samkvæmt 9. tölul. a 31. gr. laga nr. 90/2003 væri ekki bundinn við hagnað af sölu hluta í íslenskum félögum heldur næði hann einnig til hagnaðar af sölu hluta í erlendum félögum, að uppfylltu því skilyrði að hagnaður hins erlenda félags hefði verið skattlagður með sambærilegum hætti og gert væri hér á landi. Var tekið fram að Z Ltd. væri félag sem svaraði til einkahlutafélagformsins hér á landi og gæti frádráttarheimild því formsins vegna náð til hagnaðar af sölu hluta í Z Ltd. Eftir stæði þá hvort Z Ltd. hefði sætt sambærilegri skattlagningu og hér á landi. Í ákvæði 9. tölul. a 31. gr. laga nr. 90/2003 væri ekki að finna önnur viðmið um sambærilega skattlagningu en að skatthlutfall sem lagt væri á hagnað hins erlenda félags væri ekki lægra en almennt

skatthlutfall í einhverju aðildarríkja OECD, EES eða EFTA eða í Færeyjum. Skilyrðið um sambærilega skattlagningu ætti sér samsvörun í skilyrði fyrir frádrætti sem móttæknum arði næmi í 9. tölul. sömu lagagreinar. Tilgangurinn með því ákvæði hefði verið að koma veg fyrir að þeir innlendu aðilar sem valið hefðu að koma sér fyrir í erlendum skattavinjum byggju við betri skattskilyrði en aðrir og að hagnaður af atvinnurekstri yrði skattlagður meira en aðrar tekjur vegna tvísköttunar, þ.e. vegna skattlagningar tekna hjá því fyrirtæki sem hagnaðurinn myndast hjá og svo aftur hjá eiganda þess.

Að lokum var tekið fram í álitsbeiðninni að Z Ltd. hefði borið ótakmarkaða skattskyldu í Noregi frá árinu 2012 og hefði tekjuskattshlutfall í Noregi verið hærra en á Íslandi á þessum tíma. Þá hefði Z Ltd. á sama tíma sætt tonnaskattlagningu á Kýpur. Með lögum nr. 86/2007 hefði tonnaskattur kaupskipaútgerðar verið tekinn upp á Íslandi en þau lög hafi verið felld brott með 33. gr. laga nr. 164/2011 þar sem íslensku reglurnar hefðu falið í sér ólögmeða ríkisaðstoð, m.a. vegna þess að íslenski tonnaskatturinn hefði verið of lágur í samanburði við tonnaskatt annarra ríkja innan EES. Yrði ekki litið fram hjá þeirri staðreynd að lög nr. 86/2007 hefðu verið í gildi á árunum 2008 til 2011 og að þau hefðu kveðið á um lægri tonnaskatt en sambærileg löggjöf á Kýpur, jafnt fyrir sem eftir breytingu kypversku löggjafarinnar árið 2010.

III.

Hinn 18. apríl 2018 lét ríkisskattstjóri uppi álit á grundvelli laga nr. 91/1998, um bindandi álit í skattamálum. Í áliti sínu vék ríkisskattstjóri fyrst að hugsanlegri skattskyldu A ehf. vegna afhendingar á hlutum í Z Ltd. til B. Rakti ríkisskattstjóri fyrirhugaðar ráðstafanir álitsbeiðenda og tók fram að samkvæmt 2. másl. 3. mgr. 34. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög, skyldu eftir hlutafjárlekkunina vera til eignir sem svöruðu a.m.k. til hlutafjárins og lögmæltra varasjóða. Þá benti ríkisskattstjóri á 4. mgr. lagagreinarinnar þar sem fram kæmi að ef greiða ætti af eignum félagsins hærrí fjárhæðir en sem næmi lækkunarfjárhæðinni þá skyldi geta þess bæði í ákvörðuninni og áskorun samkvæmt 36. gr. laganna, ásamt því að tilgreina þá fjárhæð sem umfram væri. Ennfremur teldist sú fjárhæð sem greidd væri út til hluthafa umfram kaupverð, við lækkun hlutafjár, til arðs samkvæmt 2. másl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003.

Ríkisskattstjóri tók fram að afhending rekstrarfjármuna, úttekt úr rekstri, eða önnur ráðstöfun á eignum atvinnurekstrar, sem aflað hefði verið tekjuöflunarskyni, yrði almennt ekki gerð án þess að þeirri eignaskerðingu væri í skattalegu tilliti mætt með endurgjaldi eða ígildi þess sem samsvari þeim tekjum sem eign sem látin hefði verið af hendi hefði að öllu jöfnu gefið af sér. Vísaði ríkisskattstjóri til dóma Hæstaréttar Íslands nr. 143/2009 og 217/2015 í þessu sambandi. Þætti ekki skipta máli hvort heldur gjaldfærður hefði verið fjármagnskostnaður við kaupin, eignum viðhaldið eða þær fyrndar. Ljóst væri að ekki væri hægt að komast undan skattskyldu söluhagnaðar með því að afhenda eignir eigendum án endurgjalds, sem gjöf eða í formi úthlutaðs arðs. Samkvæmt þessu yrði litið á afhendingu A ehf. á hlutum í Z Ltd. sem sölu og færi um ákvörðun skattskylds söluhagnaðar A ehf. eftir ákvæðum 18. gr. laga nr. 90/2003, sbr. meginreglu 9. gr. sömu laga. Myndi skattskyldur söluhagnaður hluta í Z Ltd. ákvarðast sem mismunur á gangverði eða innra virði þess félags samkvæmt þeim ársreikningi sem næstur færi á undan fyrirhugaðri úthlutun og stofnverði þeirra hluta í hendi A ehf.

Því næst vék ríkisskattstjóri að þeim þætti í álitsbeiðninni er varðaði skattskyldu B vegna móttöku hluta í Z Ltd. frá A ehf. Tók ríkisskattstjóri fram að B bæri, sem eigandi allra hluta í A ehf., eftir atvikum takmarkaða skattskyldu hér á landi við þær aðstæður sem nefndar væru í 7. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003. Rakti ríkisskattstjóri sem fyrir ákvæði 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 og tók fram að mismunur verðmætis úthlutaðra hluta í Z Ltd. á úthlutunardegi í formi arðgreiðslu og upphaflegs kaupverðs innleysta hluta B í A ehf. teldist til arðs í skilningi 2. málsl. ákvæðisins. Ákvörðun verðmætis hlutabréfa skyldi á úthlutunardegi miðast við þá meginreglu sem mörkuð væri í 9. gr. laga nr. 90/2003 þannig að til skattskyldra tekna teldist mismunur á kaupverði og gangverði hlutabréfanna á þeim degi er kaupin færu fram. Miða skyldi við gangverð í viðskiptunum en væri félagið ekki skráð í kauphöll eða á skipulegan tilboðsmarkað skyldi miða við skattalegt bókfært verð eigin fjár samkvæmt síðasta endurskoðaða ársreikningi eða árshlutareikningi. Í þessu sambandi vísaði ríkisskattstjóri til úrskurðar yfirséttanefndar nr. 354/2015.

Hvað snerti mögulega frádráttarheimild A ehf. samkvæmt 9. tölul. a 31. gr. laga nr. 90/2003 gerði ríkisskattstjóri grein fyrir því sem fram væri komið í málinu um að Z Ltd. væri stofnað á Kýpur á árinu 1990 og að félagið hefði sætt tonnaskattlagningu í einu eða öðru formi frá upphafi skráningar. Þá hefði verið upplýst að félagið hefði verið skattskyld í Noregi frá árinu

2012. Taldi ríkisskattstjóri ljóst að hagnaður félagsins hefði frá upphafi ekki verið skattlagður með svipuðum eða sambærilegum hætti og hér á landi. Leiddi skattskylda ein og sér ekki til skattlagningar nema hagnaður hefði verið af rekstri lögaðila. Sá arður sem innleystur væri við lækkun hlutafjár kynni að vera uppsafnaður til margra ára, t.d. á lágskattasvæði, og kynni að hafa myndast fyrir upphaf skattskyldu þannig að síðar tilkomin skattskylda til eins eða fleiri ára yrði ekki talin uppfylla skilyrði um sambærilega skattskyldu. Þá yrði ekki talið að þannig uppsafnaður hagnaður á starfstíma félags hefði sætt sambærilegri skattlagningu og hér á landi. Vísaði ríkisskattstjóri til athugasemda með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 38/2008, sbr. þskj. 508 – 325. mál, 135. löggjafarþing 2007-2008, og tók fram að ekki væri unnt að halda fram að félagið hefði á umræddu tímabili sætt sambærilegri skattlagningu og hér á landi þrátt fyrir að hafa verið skattskýlt í Noregi hin síðari ár. Væru skilyrði frádráttar samkvæmt 9. tölul. a 31. gr. laga nr. 90/2003 því ekki uppfyllt.

Að lokum vék ríkisskattstjóri að heimild B til frádráttar samkvæmt 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003. Tók ríkisskattstjóri fram að arðgreiðsla í formi fyrirhugaðrar lækkunar hlutafjár í A ehf. kallaði á að afhentir hlutir í Z Ltd. yrðu metnir til gangvirðis. Skattskyldur arður í hendi B við niðurfærslu hlutabréfanna í A ehf. myndi þannig ákvarðast sem mismunur á fjárhæð (raunvirði) þeirrar úthlutunar hluta í Z Ltd. sem samsvaraði lækkun hlutafjár (hluta í A ehf.) og þess verðs sem goldið var fyrir þá hluti í upphafi. Löglega úthlutaður arður samkvæmt XII. kafla laga nr. 2/1995 og laga nr. 138/1994 heimilist til frádráttar að uppfylltum skilyrðum 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003. Skyldi móttakandi arðs vera félag, sbr. 1. eða 2. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003, heimilisfast á Evrópska efnahagssvæðinu, aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum. Þar sem B væri skráð og skattskýlt í Noregi yrði að telja að uppfyllt væru skilyrði heimildar til frádráttar á fjárhæð móttækis og skattskylds arðs sem úthlutað væri með lögmætum hætti.

Í niðurlagi bindandi álits síns dró ríkisskattstjóri niðurstöður sínar saman. Kom þar í fyrsta lagi fram að litið yrði á afhendingu hluta í Z Ltd. sem sölu og færi um ákvörðun skattskylds söluhagnaðar A ehf. vegna afhendingar hluta í Z Ltd. til B eftir ákvæðum 18. gr. laga nr. 90/2003, sbr. meginreglu 9. gr. laganna. A ehf. yrði ekki heimilt að færa til frádráttar sömu fjárhæð og tekjunum næmi samkvæmt 9. tölul. a 31. gr. laga nr. 90/2003. Í annan stað væri litið svo á að tekjur B vegna fyrirhugaðrar hlutafjárlækkunar yrðu skattskyldar á Íslandi. Um

ákvörðun arðsfjárhæðar færi sem um söluhagnað væri að ræða, þ.e. mismunur verðmætis úthlutaðra hluta í Z Ltd. á úthlutunardegi og upphaflegs kaupverðs innleysta hluta B í A ehf. teldust til arðs í skilningi 2. málsl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Ákvörðun verðmætis hlutabréfa bæri á úthlutunardegi að miða við þá meginreglu sem mörkuð væri í 9. gr. laga nr. 90/2003. Þá yrði B heimilt að færa til frádráttar sömu fjárhæð og arðinum næmi samkvæmt 9. tölul. a 31. gr. laga nr. 90/2003.

IV.

Í kafla I hér að framan er gerð grein fyrir kröfugerð kæranda samkvæmt kæru félaganna til yfirkattanevndar, dags. 15. júní 2018. Í kærinni er gerð grein fyrir málsatvikum með hliðstæðum hætti og í fyrrgreindri álitsbeiðni, dags. 3. nóvember 2017. Er tekið fram að álitsbeiðendur uni áliti ríkisskattstjóra um þau álitæfni er lúti að skattalegum áhrifum fyrirhugaðra ráðstafana varðandi B og taki kæran því ekki til álits ríkisskattstjóra um þau álitæfni heldur aðeins til álitæfna varðandi skattaleg áhrif fyrirhugaðra ráðstafana á A ehf.

Í kærinni er til stuðnings aðalkröfu ítrekað að komi fyrirhuguð lækkun hlutafjár A ehf. til framkvæmda muni félagið ekkert endurgjald fá fyrir þá hluti í Z Ltd. sem úthlutað verði til B. Er mótmælt þeirri niðurstöðu ríkisskattstjóra að litið yrði á afhendingu A ehf. á hlutum í Z Ltd. til B sem sölu og að um ákvörðun skattskylds söluhagnaðar A ehf. vegna afhendingarinnar skuli þá fara eftir 18. gr. laga nr. 90/2003, sbr. meginreglu 9. gr. sömu laga. Rekur umboðsmaður kæranda ákvæði 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 og tekur fram að ekki verði séð að ákvæði þetta taki til útgreiðslu eigna við lækkun á hlutafé. Þá verði með sama hætti vart séð að ákvæði 2. mgr. 57. gr. sömu laga geti átt við, en ef svo væri bæri að skattleggja móttakanda eignarinnar en ekki þann sem lætur eignina af hendi. Þá sé yfir vafa hafið að 3. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 taki ekki til útgreiðslu eigna við hlutafjárlækkun. Sé kveðið á um útreikning hagnaðar af sölu hlutabréfa í 18. gr. laga nr. 90/2003 og skuli hagnaður ákvarðast sem mismunur kaupverðs og söluverðs. Ennfremur sé söluverð í 20. gr. laganna skilgreint sem heildarandvirði að frádregnum beinum kostnaði við söluna. Endurspegli ákvæði þessi það hugtaksatriði sölu að endurgjald komi fyrir þá eign sem látin sé af hendi. Þar sem A ehf. muni ekkert endurgjald hljóta við afhendingu hluta í Z Ltd. við fyrirhugaða hlutafjárlækkun megi vera ljóst að ekki sé um sölu að ræða eins og ríkisskattstjóri áliti. Af þessum sökum reyni ekki á 9. gr. laga nr. 90/2003 við ákvörðun söluverðs og sé yfir

vafa hafið að umrætt lagaákvæði feli ekki í sér heimild til skattlagningar A ehf. vegna afhendingar hluta í Z Ltd. Þá eigi staðhæfing ríkisskattstjóra, um að afhending rekstrareigna teljist almennt skattskyld nema annað sé tekið fram, sér ekki lagastoð og telur umboðsmaður kæranda umrædda staðhæfingu vera í andstöðu við 77. gr. stjórnarskrár nr. 33/1944.

Ennfremur vísi ríkisskattstjóri til athugasemda með frumvarpi til laga nr. 154/1998, en orðin sem ríkisskattstjóri taki upp varði þær breytingar að skilgreina sem arð þau verðmæti sem hluthafi fær úthlutað við slit félags eða við lækkun hlutafjár umfram kaupverð viðkomandi hluta hans í félaginu. Rökrétt sé því að líta á úthlutunina sem arðgreiðslu í skattskilum A ehf. en ekki sölu félagsins á úthlutuðum verðmætum. Þá séu atvik í málum þeim er lauk með dómum Hæstaréttar Íslands nr. 143/2009 og 217/2015, sem ríkisskattstjóri vísi til, ekki sambærileg og í máli kæranda, en hvorugur þessara dóma styðji það álit ríkisskattstjóra að líta beri á fyrirhugaða afhendingu A ehf. á hlutum í Z Ltd. til B við lækkun hlutafjár sem sölu. Er tekið fram að verðmæti eignarhluta A ehf. í Z Ltd. sé tilkomið vegna uppsafnaðs hagnaðar Z Ltd. Kæmi til skattlagningar A ehf. af uppsafnaðri verðhækkun hlutanna væri í raun verið að skattleggja hagnað Z Ltd., enda hefði A ehf. engar tekjur af afhendingu hlutanna. Myndi slík skattlagning stríða gegn ákvæðum gildandi tvísköttunarsamnings milli Íslands og Kýpur.

Til stuðnings varakröfu kæranda er ákvæði 9. tölul. a 31. gr. laga nr. 90/2003 rakið í kærinni. Er tekið fram að Z Ltd. sé félag í félagiformi samsvarandi íslenska einkahlutafélagiforminu og nái frádráttarheimild samkvæmt ákvæðinu því til hagnaðar af sölu hluta í Z Ltd. Eftir standi þá spurningin hvort félagið hafi sætt sambærilegri skattlagningu hagnaðar og hér á landi. Eru lögskýringargögn með fyrrnefndu lagaákvæði rakin og tekið fram að skilyrðið eigi sér samsvörun í skilyrði fyrir frádrætti sem móttæknum arði nemur í 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003. Í lögskýringargögnum komi fram að með „almennu skatthlutfalli“ sé átt við samanlagt skatthlutfall sem lagt sé á hagnað félags hjá ríki og sveitarfélögum. Láti ríkisskattstjóri í veðri vaka að þar sé átt við tekjuskatt en ekki aðra skatta eins og tonnaskatt, en draga meg í efa réttmæti þessa álits ríkisskattstjóra. Tonnaskattur sé ríkjandi form skattlagningar kaupskipaútgerðar víðs vegar um heim, en hann sé form tekjuskatts þar sem skattstofn af kaupskipaútgerð sé leiddur fram út frá stærð skipa (flutningsgetu) óháð eiginlegri afkomu af útgerð hverju sinni. Tonnaskattur hafi verið tekinn upp á Íslandi með lögum nr. 86/2007. Í 1. gr. laganna hefði verið kveðið á um að hlutafélög og einkahlutafélög, sem bæru ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi, gætu ákveðið að greiða skatt af reglulegri

starfsemi samkvæmt þeim lögum í stað almenns tekjuskatts samkvæmt lögum nr. 90/2003. Væri slík skattlagning valin skyldi hún standa í skemmst þrjú ár samkvæmt ákvæði 2. gr. laganna. Endurspegluðu ákvæði þessi það almenna einkenni tonnaskatts að vera aðferð við að leiða fram tekjuskattsstofn fremur en að vera annars konar skattur en tekjuskattur. Hafi skatthlutfall tonnaskatts verið það sama og tekjuskattshlutfall félaga í sömu félagaforum, þ.e. 18% vegna rekstraráranna 2008, 2009 og 2010 en 20% vegna rekstrarársins 2011. Að virtu eðli og útbreiðslu tonnaskatts megi ætla að tonnaskattlagning geti almennt fallið undir að vera sambærileg skattlagning og skattlagning samkvæmt almennum tekjuskatti hér á landi í skilningi 9. tölul. a 31. gr. laga nr. 90/2003. Þessu til viðbótar beri að horfa til þess að Z Ltd. hafi borið ótakmarkaða skattskyldu í Noregi frá og með rekstrarárinu 2012, auk skattskyldu á Kýpur. Ennfremur beri að líta til þess að á árunum 2008 til 2011 hefði Z Ltd. sætt hærri skattlagningu á Kýpur en félagið hefði sætt á Íslandi hefði það sætt tonnaskattlagningu í samræmi við ákvæði laga nr. 86/2007. Er tekið fram í kærinni að lög nr. 86/2007 hafi verið felld úr gildi með 33. gr. laga nr. 164/2011 þar sem ákvæði laganna hefðu að mati eftirlitsstofnunar EFTA falið í sér ólögmeta ríkisaðstoð. Ekki verði litið fram hjá því að lög nr. 86/2007 hefðu verið gildandi réttur á Íslandi á árunum 2008 til og með 2011 og hafi þau kveðið á um lægri tonnaskatt en sambærileg löggjöf á Kýpur. Þá eigi orð ríkisskattstjóra um að innleystur arður kunni að vera uppsafnaður, t.d. á lágskattasvæði, ekki við í málinu, enda hafi uppsafnað verðmæti hluta A ehf. í Z Ltd. ekki myndast í lágskattaríki samkvæmt afmörkun þess hugtaks í 57. gr. a laga nr. 90/2003. Telur umboðsmaður kæranda að ráða megi af áliti ríkisskattstjóra að embættið horfi til samsvarandi frádráttarréttar í Noregi við túlkun ákvæðis 9. tölul. a 31. gr. laga nr. 90/2003, en ríkisskattstjóri reifi ekki norskan rétt í þessum efnun. Telur umboðsmaður kæranda að miðað við tilvitnaðar leiðbeiningar norskra skattyfirvalda verði ekki annað ráðið en að norska frádráttarheimildin eigi við um hagnað norsks félags af sölu hluta í Z Ltd. Samanburður á norskum og íslenskum rétti gefi því tilefni til að túlka íslenska lagaákvæðið á þann veg að það taki til hagnaðar A ehf. af sölu hluta í Z Ltd., sé unnt að líta á útgreiðslu hlutanna við hlutafjárlekkun sem sölu. Væri önnur niðurstaða mismunun sem stríddi gegn 31. og 40. gr. samningsins um Evrópska efnahagssvæðið.

Í niðurlagi kærunnar er málskostnaðarkrafa kæranda áréttuð og boðað að gögn um málskostnað verði lögð fyrir yfirséðanefnd þegar kostnaðurinn verði allur kominn fram.

V.

Með bréfi, dags. 10. ágúst 2018, hefur ríkisskattstjóri lagt fram umsögn um kærana og krafist þess að niðurstaða hins kærða bindandi álits embættisins verði látin standa óhöggð. Er vísað til þeirra röksemda sem fram komi í hinu kærða bindandi áliti og tekið fram að ekkert hafi komið fram varðandi kæruefnið sem gefi tilefni til breytinga á niðurstöðu ríkisskattstjóra.

Með bréfi, dags. 18. september 2018, hefur umboðsmaður kæranda gert grein fyrir athugasemdum sínum og áréttað áður fram komin sjónarmið. Þá er gerð nánari grein fyrir málskostnaðarkröfu kæranda og vísað til meðfylgjandi gagna í því sambandi, þar með talið afrits af málskostnaðarreikningi, dags. 30. júní 2018, samtals að fjárhæð 2.294.000 kr., vegna 90 tíma vinnu umboðsmanns kæranda við málið, sbr. einnig greiðslukvittun frá Íslandsbanka hf. vegna greiðslu reikningsins.

VI.

Kæra í máli þessu varðar bindandi álit ríkisskattstjóra samkvæmt lögum nr. 91/1998, um bindandi álit í skattamálum, sem embættið lét uppi 18. apríl 2018 í tilefni af beiðni kæranda, dags. 3. nóvember 2017. Í álitsbeiðni kæranda var gerð grein fyrir þeim fyrirætlunum að færa eignarhald kæranda, A ehf., á öllum hlutum í Z Ltd., dótturfélagi A ehf. sem skrásett væri á Kýpur, til móðurfélags A ehf., B, skrásettu í Noregi. Nánar tiltekið væri fyrirhugað að halda hluthafafund í A ehf. þar sem stjórn félagsins myndi leggja fyrir fundinn tillögu sína um lækkun hlutafjár með greiðslu til eina hluthafans, B, í formi allra hluta í Z Ltd. Fóru kærendur fram á að ríkisskattstjóri léti uppi bindandi álit á skattalegum áhrifum þessara fyrirætlana, annars vegar hvað A ehf. varðaði og hins vegar hvað B varðaði. Var álitsbeiðnin sett fram í fjórum liðum varðandi hvort félag, en í kæru til yfirskattanefndar kemur fram að kærendur uni áliti ríkisskattstjóra hvað snerti B. Tekur kærana því aðeins til hins kærða bindandi álits að hluta, þ.e. að því er varðar kæranda, A ehf.

Í álitsbeiðninni var m.a. óskað álits á því hvort líta bæri á afhendingu hluta í Z Ltd. til B sem innlausn A ehf. á verðhækkun hlutanna á eignarhaldstíma A ehf. og ef svo væri á hvaða grundvelli bæri að skattleggja verðhækkun hlutanna í Z Ltd. hjá A ehf. Ef niðurstaðan yrði sú að litið yrði á verðhækkunina sem söluhagnað var óskað álits á því hvort A ehf. heimilaðist frádráttur sem söluhagnaðinum næmi samkvæmt 9. tölul. a 31. gr. laga nr. 90/2003, um

tekjuskatt. Hvað álitafni þessi varðaði komst ríkisskattstjóri að þeirri niðurstöðu í hinu kærða bindandi áliti að líta bæri á afhendingu A ehf. á hlutum í Z Ltd. sem sölu og færi um ákvörðun skattskylds söluhagnaðar eftir ákvæðum 18. gr. laga nr. 90/2003. Skyldi skattskyldur söluhagnaður hluta í Z Ltd. ákvarðast sem mismunur á gangverði eða innra virði þess félags samkvæmt þeim ársreikningi sem næstur færi á undan fyrirhugaðri úthlutun og stofnverði þeirra hluta í hendi A ehf. Þá féllst ríkisskattstjóri ekki á að A ehf. yrði heimilt að færa til frádráttar sömu fjárhæð og tekjunum næmi á grundvelli 9. tölul. a 31. gr. laga nr. 90/2003.

Í kæru til yfirsattanefndar er gerð aðalkrafa um að áliti ríkisskattstjóra verði breytt á þann veg að „ekki beri í skattalegu tilliti að líta á umrædda afhendingu A ehf. á hlutum í Z Ltd. til B sem innlausn A ehf. á verðhækkun hlutanna á eignarhaldstíma félagsins og því beri ekki að ákvarða A ehf. skattskyldan söluhagnað eftir ákvæðum 18. gr. laga nr. 90/2003“, svo sem þar segir. Verði ekki fallist á aðalkröfuna er þess krafist að áliti ríkisskattstjóra verði breytt á þann veg að fallist verði á að A ehf. sé heimilt að færa til frádráttar á grundvelli 9. tölul. a 31. gr. laga nr. 90/2003 fjárhæð er nemi ákvörðuðum söluhagnaði vegna afhendingar umræddra hluta.

Um lækkun hlutafjár í einkahlutafélögum er fjallað í VII. kafla laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög. Samkvæmt 1. mgr. 34. gr. laganna getur aðeins hluthafafundur tekið ákvörðun um lækkun hlutafjár með tveimur tilgreindum undantekningum sem ekki skipta máli hér. Í 2. mgr. 34. gr. er m.a. tekið fram að í ákvörðun varðandi lækkun hlutafjár skuli taka fram þá fjárhæð, sem lækka skal hlutafé um, ásamt upplýsingum um hvernig ráðstafa skuli lækkunarfénu. Samkvæmt ákvæðinu má ráðstafa lækkunarfénu með fernu móti, þar með talið til greiðslu til hluthafa, sbr. 2. tölul. 2. mgr. 34. gr. laganna. Ef greiða á af eignum félags hærrí fjárhæð en sem nemur lækkunarfjárhæðinni skal þess getið bæði í ákvörðuninni og áskorun samkvæmt 36. gr. laga nr. 138/1994 ásamt þeirri fjárhæð sem umfram er.

Samkvæmt því sem rakið er hér að framan og fram kemur í 2. mgr. 34. gr. laga nr. 138/1994 skal við ákvörðun um hlutafjárlækkun tiltaka þá fjárhæð sem lækka skal hlutafé um. Í þessu sambandi skal tekið fram að ekki hefur verið talið skipta máli þótt ákveðið sé að greiða hluthöfum lækkunarféð að nokkru eða öllu leyti í öðrum verðmætum en peningum.

Rétt er að rekja stuttlega forsendur ríkisskattstjóra í hinu kærða bindandi álitu. Í álitinu tók ríkisskattstjóri fram að lækkun hlutafjár hefði í för með sér innlausn þess hlutafjár sem lækkuninni næmi og léti félag við þær aðstæður af hendi reiðufé sem heimilt væri að ráðstafa úr frjálsum sjóðum félagsins. Við þær aðstæður sem reiðufé væri ekki fyrir hendi kynni það að leiða til þess að félag teldi sig knúð til að selja eignir eða láta eignir af hendi. Þætti almennt engu varða við tölulegt uppgjör hagnaðar eða taps hvaða forsendur byggju að baki því að félag ráðstafaði eignum sínum. Færi yfirfærsla eigna almennt fram á gangvirði og skyldi það sama gilda í skattalegu tilliti í viðskiptum milli tengdra aðila hvort sem afhending færi fram gegn endurgjaldi í reiðufé eða greitt væri á annan hátt. Rakti ríkisskattstjóri í álitinu að þetta ætti við hvort heldur raunveruleg sala ætti sér stað, almenn úttekt eiganda á fjárhagslegum verðmætum, eignir hefðu verið yfirfærðar við ólögmætan samruna eða skipti félaga, gjöf eða skattákvörðun væri byggð á flutningi fjárhagslegra réttinda milli félaga við millilandasamruna, sbr. 3. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003, eða skipti, sbr. 4. mgr. 52. gr. sömu laga. Yrði afhending rekstrarfjármuna, úttekt úr rekstri eða önnur ráðstöfun á eignum atvinnurekstrar, sem aflað hefði verið í tekjuöflunarskyni, almennt ekki gerð án þess að þeirri eignaskerðingu væri í skattlegu tilliti mætt með endurgjaldi eða ígildi þess sem samsvari þeim tekjum sem sú eign sem var látin af hendi hefði alla jafna gefið af sér.

Í 4. tölul. C-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 er mælt fyrir um skattskyldu arðs af hlutum og hlutabréfum í félögum, sbr. 11. gr. sömu laga. Í 4. mgr. síðastnefndrar lagagreinar kemur fram að telja skuli til arðs úthlutun við félagsslit sem er umfram kaupverð hlutabréfa og að einnig skuli telja til arðs lækkun hlutafjár, sem er greidd út til hluthafa, umfram kaupverð. Mæla lögin þannig fyrir um skattlagningu hluthafa af greiðslum til hans vegna félagsslita og lækkunar hlutafjár, að uppfylltum nánari skilyrðum. Rétt er að taka fram að í 3. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 6. gr. laga nr. 142/2013, um breytingu á hinum fyrrnefndu lögum, kemur fram að 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. sömu lagagreinar, sem seldar eða innleystar væru. Þá kemur fram í 4. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 4. gr. laga nr. 124/2015, að ákvæði 3.–9. mgr. 51. gr. laganna, um samruna yfir landamæri, skuli gilda með sama hætti um skiptingu yfir landamæri, m.a. um útreikninga, skýrsluskil, ákvörðun skatts, frestun, afborgun, bankatryggingu, innlent félag og upplýsingaskyldu, eftir því sem við eigi, þó þannig að öll þau félög sem taki þátt í skiptingu

skuli bera óskipta ábyrgð á þeim sköttum sem lagðir séu á við skiptin, en hafi skiptin í för með sér slit hins upphaflega skipta félags hvíli óskipt ábyrgð á þeim félögum sem við taki. Í athugasemdum við frumvarp það sem varð að lögum nr. 124/2015 kemur fram að með téðum lagabreytingum sé brugðist við álit Eftirlitsstofnunar EFTA (ESA) frá 11. nóvember 2015 þar sem vikið sé að því að íslenskar skattareglur um skiptingu félaga hindri staðfesturétt félaga og frjálst flæði fjármagns innan Evrópska Efnahagssvæðisins. Með breytingunum sé komið til móts við athugasemdir ESA og skattlagningarréttur Íslands á óinnleystum hagnaði sem myndast hafi í rekstri hér á landi jafnframt tryggður, eins og verið hafi. Sé þessi skattalega meðferð í samræmi við þær reglur sem nágrannaríki okkar hafi talið nauðsynlegt að lögfesta til að tryggja skattlagningarrétt sinn og koma eftir atvikum í veg fyrir skattasniðgöngu.

Að því er varðar fyrirhugaðar ráðstafanir kæranda sem fjallað er um í hinu kærða bindandi álit er ljóst að fyrirnefnd ákvæði 3. mgr. 51. gr. og 4. mgr., sbr. 3. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003 eiga ekki við um þær, enda ekki um samruna eða skiptingu félaga yfir landamæri að ræða. Vegna tilvísunar ríkisskattstjóra til athugasemda í frumvarpi því sem varð að lögum nr. 154/1998 (misritað 95/1998 í hinu kærða bindandi álit) skal tekið fram að með téðum lagabreytingum og í greindri tilvitnun ríkisskattstjóra er fjallað um að útgreiðsla við lækkun hlutafjár eða við slit félags teljist til skattskylds arðs í hendi hluthafans og að í því sambandi gildi sambærilegar reglur og um söluhagnað við útreikning skattskyldra tekna, þ.e. að til arðs teljist útgreiðsla við lækkun hlutafjár eða úthlutun við félagsslit sem er umfram kaupverð hlutabréfanna. Verður ekki talið að greind tilvitnun skjóti stoðum undir þá niðurstöðu ríkisskattstjóra að líta beri á greiðslu A ehf. við lækkun hlutafjár félagsins sem sölu þess á hlutum í Z Ltd. Hið sama má segja um tilvísun ríkisskattstjóra til dóma Hæstaréttar Íslands frá 28. janúar 2010 í máli nr. 143/2009 (Íslenska ríkið gegn Glitni banka hf.) og 12. nóvember 2015 í máli nr. 217/2015 (Ingimundur hf. gegn íslenska ríkinu), en fyrra málið varðaði samruna tveggja hlutafélaga og það síðara skiptingu hlutafélags. Eru atvik mála þessara því ekki sambærileg atvikum í máli þessu vegna bindandi álits.

Samkvæmt framansögðu verður ekki fallist á með ríkisskattstjóra að hin umdeilda greiðsla A ehf. til B vegna hlutafjár-lækkunar í hinu fyrirnefnda félagi feli í sér sölu í skattalegu tilliti sem hafi í för með sér skattlagningu söluhagnaðar í hendi A ehf. Verður ekki talið að ákvæði 3. mgr. 51. gr. eða 3. mgr., sbr. 4. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003 fái neinu breytt í þessu sambandi,

enda er hvorki um að ræða yfirtöku félags við millilandasamruna né skiptingu félags yfir landamæri og engum ákvæðum til að dreifa í lögnum sem mæla fyrir um hliðstæða skattalega meðferð og þar greinir vegna greiðslna til erlendra félaga í tilefni af hlutafjárleggum í innlendu félagi. Er aðalkrafa kæranda því tekin til greina eins og fram kemur í úrskurðarorði.

Umboðsmaður kæranda hefur gert kröfu um að kærendum verði úrskurðaður málskostnaður 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. Er málskostnaðarkrafan sérstaklega rökstudd í bréfi til yfirskattanefndar, dags. 18. september 2018, svo sem áður greinir. Líta verður svo á að einungis sé gerð krafa um greiðslu málskostnaðar vegna kæranda, A ehf., sem mun hafa greitt kostnað af rekstri málsins, sbr. framlagðan málskostnaðarreikning og gögn um greiðslu reikningsins. Samkvæmt úrslitum málsins þykir bera að úrskurða kæranda málskostnað á grundvelli framangreinds lagaákvæðis. Umkrafinn kostnaður vegna kærðu til yfirskattanefndar nemur 2.294.000 kr. að meðtöldum virðisaukaskatti samkvæmt útgefnum sölureikningi fyrir 90,25 klukkustunda vinnu. Ekki verður talið að þar sé að öllu leyti um kostnað að ræða sem eðlilegt sé að til hafi verið stofnað vegna málsins, sbr. lagaskilyrði fyrir greiðslu málskostnaðar úr ríkissjóði. Er þá m.a. litið til þess að málið varðar afmarkað álitafni og getur ekki talist svo umfangsmikið að réttlæti slíkan kostnað. Þá verður ekki talið að kostnaður kæranda vegna þýðingar á hinu kærða bindandi áliti og kærðu til yfirskattanefndar geti talist til málskostnaðar í skilningi 2. mgr. 8. gr. laga nr. 30/1992, sbr. til hliðsjónar 1. mgr. 129. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála, og dóm Hæstaréttar Íslands 29. apríl 2013 í máli nr. 230/2013. Með vísan til framanritaðs og lagaskilyrða fyrir greiðslu málskostnaðar úr ríkissjóði, sbr. og starfsreglur yfirskattanefndar frá 21. nóvember 2014 um ákvörðun málskostnaðar, þykir málskostnaður kæranda hæfilega ákveðinn 550.000 kr. Er þá miðað við u.þ.b. 25 tíma vinnu sérkunnáttumanns vegna kærú málsins.

Úrskurðarorð:

Bindandi áliti ríkisskattstjóra er breytt þannig að fallist er á að ekki beri að líta á greiðslu A ehf. til B, vegna hlutafjárleggunar í A ehf., þ.e. afhendingu hluta í Z Ltd., sem sölu í skattalegu tilliti sem hafi í för með sér skattlagningu söluhagnaðar í hendi A ehf. Málskostnaður kæranda, A ehf., til greiðslu úr ríkissjóði ákveðst 550.000 kr.

