

SKATTUR Á MENN

Einstaklingskattaréttur

Milliverðlagning skv. innlendum rétti

Ásmundur G Vilhjálmsson

Glærupakki 5b

Til fróðleiks fyrir þig

Frelsi – andstæðir hagsmunir

- Almennt ráða menn því hvort þeir stunda viðskipti eða ekki. Ákveði maður að stunda viðskipti ræður hann jafnframt því hvernig viðskipti eru verðlögð – útsöluverði vöru og þjónustu
- Ekki er þó víst að honum verði ávallt að ósk sinni
- Við ákvörðun viðskipta takast nefnilega á and-stæðir hagsmunir. Þannig vill seljandi gjarnan fá sem hæst verð fyrir hið selda á meðan kaupandi vill að sjálfsögðu gjalda sem lægts

Tap – varðar nokkrum um það

- Ekki er hægt að banna mönnum að gera út með tapi. Fyrir nokkrum árum börðust Bónus og Krónan hatrammlega um viðskiptamenn sína
- Eitt af vopnunum í þeirri báráttu var sala á mjólkurlítranum á krónu. Engin skipti sér af því
- Á sama tíma var verið að reka dómsmál fyrir héraðsdómi þar sem m.a. var deilt um lögmæti ákveðinna viðskipta milli aðaleiganda Bónus og Baugs hf. Umsamin verð þóttu tortryggileg
- Af hverju stafar þessi tvískinningur?

Viðskipt milli skyldra aðila

- Þegar um óskylda aðila er að ræða takast menn á um verðið. Umsamið verð er því markaðsverð á hlutaðeigandi stað og tíma
- Þegar skyldir aðilar eiga í hlut sýnir reynslan að þeir hafa nokkra tilhneigingu til að víkja frá markaðsverðinu og semja um verð sem hagfeldast er fyrir þá frá skattalegu sjónarmiði
- Í raun er því ekki um **tvískinning** að ræða heldur viðbrögð við einhverju sem menn telja **ólögmætt**

Lokaður hringur – allir græða

- Verðið skiptir einfaldlega ekki máli þar sem oftast nær er um lokaðan hring fjölskyldu eða fyrirtækjasamstæðu að ræða
- Tap hjá einum fjölskyldumeðlim/fyrirtæki er því bætt upp með gróða hjá öðrum fjölskyldu-meðlim/fyrirtæki
- Það besta við þetta fyrirkomulag er þó að allir græða þar sem það gerir þátttakendum kleift að lágmarka skatta sína

Er eitthvað rangt við það

- Skattlagning byggir á lögum, sjá 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Í þessu felst m.a. að gæta skuli jafnræðis
- Óheft frelsi um verðlagningu viðskipta milli skyldra aðila jafngildir **sjálfðæmi um skattlagningu**
- Af þessu leiðir ójafnræði. Einn borgar jú minna en annar. Þess vegna eru milliverðsreglur nauðsynlegar
- Hlutverk þeirra er einfaldlega að tryggja jafnræði, það er réttlæti við skattlagningu

Milliverðlagning

- Hugtak og skilgreining. Með milliverðlagningu er átt við ákvörðun verðs í viðskiptum á milli skyldra aðila – ekki ótengdra
- Aðilar eru skyldir ef þeir eru venslaðir/tengdir með einum eða öðrum hætti eða fjárhagslega háðir hvor öðrum (ath. þetta er ekki tæmandi)
 - Dæmi: Viðskipt milli sonar og föður, félaga í samstæðu, hluthafa sem eiga stóran eignarhlut í félagi og hlutafélags þeirra o. s. frv.

Milliverðsreglur skv. innlendum rétti

- Ákvæði um milliverð er víða að finna í löggjöfinni. Skoðum t. d.
 - Tekjuskattslög, eins og
 - 2. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. – ... skal hann telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir starf sitt ...
 - 2. mgr. 2. tl. C-liðar 7. gr. – Þegar heildarleigutekjur af einstökum íbúðum ná ekki hlunnindamati húsnæðis ...
 - 25. gr. - Ef ákvörðun kaup- eða söluverðs í makaskiptasamningi er verulega frábrugðin því sem almennt gerist í hliðstæðum ...
 - 57. gr. – Þetta ákvæði skiptist í tvær málsgreinar ...

1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003

- Ef skattaðilar **semja** um skipti sín í fjármálum á hátt sem er verulega frábrugðinn því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum **skulu verðmæti**, sem án slíkra samninga **hefðu runnið til annars skattaðilans** en gera það ekki vegna samningsins, **teljast honum til tekna**.

Tilfni. Mál nr. 70/1964

- Lögfest með lögum nr. 30/1971
 - Tilfni HRD 1964/887. Deilt um lögmæti hækkunar á launum skipstjóra (Gunnar Hermannsson) með vísan til kjarasamninga sjómanna sem kváðu svo á um að skipstjórar skyldu hafa tvöföld hásetalaun
- Ákvæðið er tiltölulega almennt orðað. T.d. er ekki unnt að ráða af því að greinin takmarkist við skylda aðila. Á því er þó byggt í framkvæmd. Sjá nánar greinargerð með frumvarpinu

Hvað felst í ákvæðinu, almennt

- 1. mgr. 57. gr. TSL veitir heimild til að leiðrétta BÆÐI
 - ✓ verð: hækka eða lækka í samræmi við markaðs-verð á hlutaðeigandi stað og tíma
 - ✓ skilmála: Einum tekjum/gjöldum breytt í aðrar tekjur/gjöld (HRD 1943/278. HRD 1949/228. HRD 1943/285. HRD 1949/149)
- Ofangreindar aðgerðir byggja á því að um gildan samning sé að ræða, aðilar séu tengdir og að viðskiptakjörin séu **verulega** frábrugðin því sem almennt gengur og gerist vegna tengslanna

Hvað felst í ákvæðinu, sérstakt

- Skattlögin byggja á raunveruleikareglu. Raunveruleikareglan er þannig eins konar undirstöðuregla réttlátrar skattlagningar
- Skorti samning eiginlegan raunveruleika(efni) eða sé ekki talið að unnt hefði verið að gera hann nema vegna setu **hlutaðeigandi** báðum megin borðsins er hægt að horfa fram hjá þeim
- ÞETTA GEGNUM SÆI BYGGIST Á GRUNNREGLU 57. GR. TSL

Grunnregla

- Auk leiðréttingarheimildar inniheldur 57. gr. TSL semsé grunnreglu - raunveruleikaviðmið
- Auðvitað geta menn deilt um það hvort þessi grunnregla sé fyrst tilkomin með lögum nr. 30/1971 eða hafi ávallt verið fyrir hendi
- Í eðli sínu eru sýndarsamningar skyldir málamynda-samningum. Andstætt málamyndasamningum eru sýndarsamningar þó gildir að einkarétti
- Efni þeirra er þó talið svo sérstakt að unnt sé að hafna þeim. Skoðum dæmi þar sem á þetta hefur reynt

Mál I. Guðmundssonar, sbr. dóm héraðsdóms Rvík dags. 25. feb. 1995

- IG ehf. var innflutningsverslun. Árið 1999 keypti félagið sf. sem átti fyrir verulegt tap í rekstri
- Í framhaldi var sf. látið standa fyrir innflutningi á vörum fyrir IG ehf. Vörurnar voru síðan seldar yfir til IG ehf. með verulegri álagningu
- Við endurákvörðun skattstjóra var hagnaður af viðskiptunum skattlagður hjá IG ehf. með 25% álagi

Mál GJÁ lögmannsstofu, sbr. dóm HRD 2002/2631

- G rak lögmannsstofu. Eignarhlutur hans í stofunni var 99%
- H ehf. var félag sem G átti einnig 99% eignarhluta í. Þetta félag hafði verið rekið með tapi (19 millj.)
- Á árunum 1994 og 1995 ákvað G að selja vinnu sína og sonar síns út í gegnum H fyrir 19 millj.
- Fyrir þetta greiddi G um 15 millj.
- Við endurákvörðun á sköttum G var horft fram hjá H og tekjur þess hækkaðar um 15 millj. með 25% álagi

Sundagarðsmálið

- Samþykkt var a lækka hlutafé um 26.552.591 kr. með greiðslu til hluthafa í formi skuldabr.
- Skuldabréfin voru vaxta- og afborgunarlaus til 12 ára. Til að halda verðmæti sínu þurfti því að greiða 214.126.514 krónur og var það samþykkt
- Afföll bréfanna námu því 87,6% af nafnverði eða alls 187.573.923 krónum
- Við endurákvörðun var þessi gjaldfærsla felld niður og skattstofn hækkaður með 25% álagi

Röndumálið, sbr. úrskurð yfirskattanefndar nr. 263/2003

- A hf. gaf út skuldabréf til 30 ára án vaxta, verðbóta og nokkurra trygginga
- Bréfið var gefið út í Suður-Afrískri mynt (röndum) og hljóðaði á 7,1 milljarða (framreiknað)
- A hf. seldi bréfið til félags á Gurnsey, F Ltd., í eigu sömu aðila og A hf. á 51 millj.
- Við endurákvörðun var gjaldfærsla affalla felld niður og skattstofn hækkaður með 25% álagi

Af hverju?

- Við samningsborðið sitja í öllum tilvikum sömu aðilar kröfuhafa og skuldaramegin
- Samningur hefði ekki verið gerður nema vegna slíkrar stöðu
- Megintilgangur samnings er að komast hjá eða lækka skatt
- Hlutaðeigandi samning skortir með öðrum orðum allt viðskiptalegt innihald

Viðskiptalegt innihald

- Fróðlegt er að bera þessa dóma saman við úrskurð yfirskattanefndar nr. 223/2002
- Samkvæmt honum kaupir hlutafélagið B í meirihluta eign J af honum allt hlutafé í X fyrir 40 millj. árið 1992. Kaupverðið var lánað
- Einnig úthlutar það honum arði að fjárhæð 40 millj. sem J féllst á að láta standa inni í félaginu á markaðsvöxtum
- Endurákvörðun (niðurfelling vaxta) skattstjóra felld niður

Leiðrétting skv. 1. mgr. 57. gr., almennt

- Hluthafi kaupir eign af hlutafélagi á 1 millj. Markaðsverð eignarinnar er 2 millj. Hluthafinn hagnast semsé um 1 millj. meðan félagið tapar sömu fjárhæð
- Uppgötvist þetta ráðslag kemur til leiðréttingar á tekjum hluthafans og félagsins
- Félagið telst hafa selt eignina á 2 millj. og hluthafi greitt 2 millj. fyrir hana. Þar sem hluthafinn greiddi aðeins 1 millj. fyrir eignina ber að líta svo á að félagið hafið greitt honum 1 millj. í laun
- Leiðrétting fer síðan í gegnum 2. mgr. 11. gr., sbr. 1. tl. A-liðar 7. gr. annars vegar og 4. tölul. A-liðar 7. gr. TSL hins vegar

Leiðrétting hjá hluthafa

Sjá 2. mgr. 11. gr. TSL

- **Vinnandi hluthafi.** Þar sem hann greiðir aðeins 1 millj. telst millj. sem vantar upp á kaupverðið óheimil úthlutun. Skattleggst sem laun
- **Ekki vinnandi hluthafi.** Þar sem hann greiðir aðeins 1 millj. telst millj. sem vantar upp á kaupverðið óheimil úthlutun. Skattleggst sem gjöf

Leiðrétting hjá félagi

- Félagið telst hafa selt eignina á 2 millj. Við uppgjör hagnaðar eða taps er því gengið út frá því söluverði
- Beri að skattleggja óheimila úthlutun hjá hluthafa sem laun telst hlutafélagið hafa innt þau af hendi. Mótframlag líf. og tryggingagjald
- Teljist hinn óheimila úthlutun aftur á móti gjöf á hlutafélag ekki frádráttarrétt, sbr. 1. tölul. 50. gr. TSL

Sönnunarbyrði

- Skattyfirvöld verða að sýna fram á að um óvenjuleg viðskipti sé að ræða
- Í því sambandi verður að framkvæma einhvers konar samanburðarannsókn. Bera verður saman
 - viðskipt milli hlutaðeigandi aðila og
 - viðskipti milli óskyldra aðila
- Hin óvenjulegu viðskipti verða auk þess að vera afleiðing af tengslum aðila. Orsakasamband

2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003

- Kaupi skattaðili eign á óeðlilega háu verði eða selji eign á óeðlilega lágu verði geta skattyfirvöld metið hvað telja skuli eðlilegt kaup- eða söluverð. **Mismun kaupverðs eða söluverðs annars vegar og matsverðs hins vegar skal telja til skattskyldra tekna hjá þeim aðila sem slíkra viðskipta nýtur.**
- Seljandi er því almennt skattfrjáls. Hann nýtur jú ekki viðskiptanna

Tilurð

- Ákvæði 2. mgr. 57. gr. var lögtekin 1978, sbr. lög nr. 40/1978
- Tilgangurinn er þó óljós. Ákvæði 1. mgr. er almenns eðlis á meðan 2. mgr. einskorðast við sérstök viðskipti það er sölu og kaup á eignum á undir- eða yfirverði – lex specialis
- Þess vegna má spyrja hvort 2. mgr. hafi forgang gagnvart 1. mgr.
- Ákvörðun þessa skiptir máli við endurákvörðun

Forgangur

- Sé talið að 2. mgr. hafi forgang gagnvart 1. mgr. myndi endurákvörðun tekna skv. 1. mgr. þegar 2. mgr. á við valda ómerkingu á endurákvörðuninni – rangur lagagrundvöllur
- Nokkur dæmi um þetta má finna í framkvæmd
- Mikilvægara er þó að slík túlkun myndi gefa manni tækifæri á að spila á kerfið með
 - sölu á eign á undirverði til tapsfyrirtækis
 - sölu á eign á undirverði úr landi

Mál Jóns Ólafssonar

Salan á Skífunni

- Skífan ehf. var félag í eign Jón Ólafssonar og fjölskyldu
- Hinn **30. nóv. 1997** er þetta félag **sagt selt** félagi að nafni Innuvit Interprice í Karabíska hafinu fyrir 100 millj.
- Hagnaður af sölunni var um 41 millj. Í **júlí 1999** kaupa Norðurljós svo Skífuna af IE á 2.044.000.000 kr.
- Við endurákvörðun RSK er horft fram hjá sölunni til IE og Jón skattlagður eins og hann hafi selt Norðurljósum beint. Fyrri salan hafi einfaldlega verið sýndargerningur
- MÖO er leiðrétt skv. grunnreglu 1. mgr. 57. gr. TSL

Skífan ehf. – nánar

Sjá YSÚ 150/2002

- Skífan var fjölskyldufyrirtæki í eigu Jóns og konu hans svo og sonar þeirra Kristjáns er átti 10% hlut
- Jón stendur einn að sölunni til IE. Vegna þessa er litið svo á að hann hafi keypt eignarhluta sonarins
- Markaðsverð Skífunnar þegar salan átti sér stað var 1.419.000.000 kr. Þar af nam eignarhlutur sonarins 141.900.000 kr. Jón er sagður hafa keypt eignarhlutinn á 10 millj.
- Ávinningur hans af kaupunum næmi því 131.900.000 kr. og bæri honum að svara skatti af fjárhæðinni eins og gjöf væri, sbr. 2. mgr. 57. gr. TSL – muna: **sem slíkra viðskipta nýtur.**

Enn meiri Jón

Sjá YSÚ 150/2002

- Sala Jócó hf. (áður sf.) á 32,98% eignarhluta sínum í Fjölmiðlun ehf., móðurfélagi Norðurljósa samskiptafélags hf., til IE, eignarhaldsfélags á bresku Jómfrúareyjum.
- Söluár sagt vera 1998 og söluverð 280.000.000 (56.679.317 kr. x gengið 4,94)
- Endurákvarðað miðað við að gengið hafi **ekki** verið 4,94 heldur **23,28** (tekið mið af síðustu sölum). Söluverðið væri þar af leiðandi ekki 280.000.000 kr. heldur 1.319.494.500 kr. og hagnaður að teknu tilliti til stofnverðs, 112.478.995 kr., því 1.207.015.505 kr.
- Loks var álitid að salan hefði ekki átt sér stað 1998 heldur 1999
- **Endurákvörðun ríkisskattstjóra bygðist á 1. mgr. 57. gr. TSL. Það er skiljanlegt vegna þess að annars hefði ekki verið unnt að heimta skatt af hagnaðinum. Ísland hefur jú ekki skattalögsögu á bresku Jómfrúareyjum**

Lærdómur

- Hvað er þetta að segja manni
 - Unnt er að beita báðum málsgreinum 57. gr. saman – þó ekki um sömu viðskipti
 - Þótt 2. mgr. kveði svo á um að leiðréttu skuli kaup/sölu hjá þeim sem viðskipta nýtur (einföld leiðrétting) er ekki unnt að útiloka að fara beri eftir 1. mgr. ef viðskiptin eru ekki í samræmi við raunveruleikan
 - 2. mgr. gildir semsé aðeins þegar um gilda samninga að skattarétti er að ræða
 - Loks er hugsanlegt að búið sé að skipta 57. gr. upp ...

... Spurningar

- Þannig taki 2. mgr. til viðkipta innan fjölskyldu en 1. mgr. eigi við um viðskipti milli manna og fyrirtækkja