

SKATTUR Á FYRIRTÆKI

fyrirtækjaskattaréttur

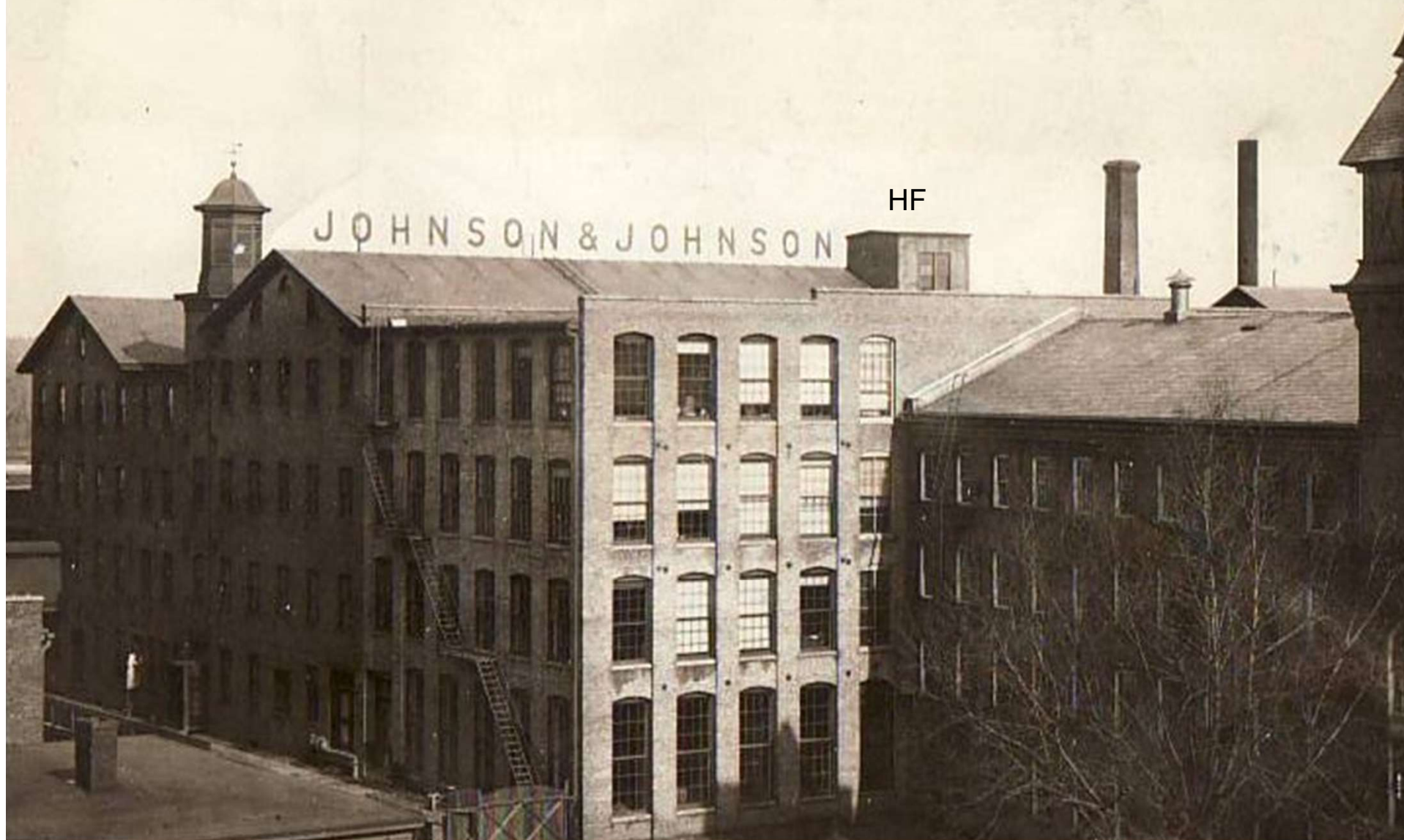
Hlutfélagaga- og
hluthafaskattlagning

Framlagsfé og Hluthafalán

Ásmundur G. Vilhjálmsson

Glærupakki 10. Mjög þýðingarmikið efni

Hlutfélagaskattlagning



Um skattskyldu hlutafélaga

Sjá 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. TSL,
sbr. lög nr. 77/2005

- Skylda til að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum, **hvar sem þeirra er aflað**, hvílir á

Sjaldgæft er að fjallað sé sérstaklega um ehf. í TSL. Þetta er í raun annað af þeim tveim ákvæðum sem, það gera. Vegna þessa ber almennt að líta svo á að orðið hlutafélag merki bæði hf. og ehf. nema annað leiði af samhenginu

1. **Skráðum** hlutafélögum og einkahlutafélögum,
2. svo og samlagshlutafélögum, enda sé þess óskað við skráningu að samlagshlutafélagið sé sjálfstæður skattaðili. **Hjón ein sér eða með ófjárráða börnum sínum geta ekki myndað samlagshlutafélag er sé sjálfstæður skattaðili**

Lögbundinn grundvöllur

- Hlutfélög – hf.
 - Lög nr. 2/1995 um hlutfélög- HLU.
- Einkahlutfélög – ehf.
 - Lög nr. 138/1994 um einkahlutfélög - EHL
- Samlagshlutfélög – slhf.
 - Áður 134. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutfélög
 - Nú XIX. kafli laga nr. 2/1995, um hlutfélög. Sjá einkum ákvæði 160. gr. til 163. gr.

Skatthæfni – skilyrði, nánar

Stofnsamningur, stofnfundagerð og samþykktir

- Til að öðlast skattskyldu verða hlutafélög o. s. frv. að fullnægja ákveðnum formskilyrðum
 - Félag verður að vera stofnað í samræmi við lög um hlutafélög, lög um einkahlutafélög o. s. frv.
SÍÐAN VERÐUR AÐ →
 - Skrá félag innan ákveðins LÁGMARKStímafrests
 - hf. - 6 mán., sbr. 14. gr. HLU
 - ehf. - 2 mán., sbr. 9. gr. EHL
 - slhf. - svo fljótt sem unnt er, sbr. lög nr. 42/1903 um firmu, prókúruumboð o. fl.

Upphaf skattskyldu

- Hlutafélag öðlast skattskyldu frá og með
 - Deginum sem það er stofnað. Skattskyldan er þó skilorðsbundin til að byrja með
 - Háð tilkynningu í samræmi við lög
- Afleiðing af vanrækslu/annmarka á tilkynningu
 - Dráttur á tilkynningu. Vanræksla hefur almennt engin áhrif. Félag, sem ekki er skráð fyrir áramót, tekur þó áhættu af að öðlast ekki skatthæfi
 - Gallar á tilkynningu, þar með talið stofnskjölum. Ágallar hafa almennt engin áhrif nema ...

YSÚ 26/2014

- Ákvörðun ríkisskattstjóra að leggja opinber gjöld gjaldárið 2009 á einkahlutafélag, sem stofnað var 11. febrúar 2009, var felld niður með vísan til þess að félagið hefði ekki borið skattskyldu umrætt gjaldár vegna tekna á árinu 2008

Hvað gerist ef félag er ekki skráð?

- Ef félag er ekki skráð skv. lögum um HLU eða EHL öðlast það ekki skattskyldu
- Í stað hf. og ehf. yrði því mjög líklega litið á félagið sem einstaklingsrekstur eða sf., ekki sjálfstæðan skattaðila. Hagnaður og eða tap skattlegðist þá ekki hjá félaginu. Þess í stað
- .. yrði því skipt á milli hluthafa og skattlagt hjá þeim eftir atvikum með 36,94% og 46,24% skatti
- Auðvitað getur félagið öðlast sjálfstæða skattskyldu síðar en ekki er víst að hið „nýja“ félag geti yfirtekið **TAP** hins „gamla“ félags þegar svo stendur á

Takmörkuð ábyrgð

Framlagsfé, Hlutfé, greiðslu frestur

Kröfuhafavernd

- Hlutfélög og einkahlutfélög einkennast af því að hluthafarnir bera takmarkaða ábyrgð á heildarskuldbindingum félagsins
- Vegna þessa er eðlilegt að áskilið sé að hluthafarnir skuli leggja félaginu til eigið fé við stofnun
- Í hlutfélögum er þetta eigið fé 4.000.000 kr. en 500.000 kr í einkahlutfélögum. **Um slíka skyldu er hins vegar ekki að ræða þegar samlagshlutfélög eiga í hlut**
- **Lágmarkshlutfé, sem áskrift fæst að við stofnun, ber að inna af hendi í síðasta lagi við skráningu.** Skv. því hafa menn 2 til 6 mánuði upp á að hlaupa með greiðslu þess

Greiðslueyrir

Sjá 5. gr. og 6. gr. HLU og EHL
Skýrsla endurskoðenda

- Algengast er að stofnfé hlutafélaga/einkahlutafélaga, hlutaféð, sé greitt í peningum það er reiðufé. Slík greiðsla má ekki nema lægri fjárhæð en nafnverðið er. Verður hún því að vera á pari eins og stundum er sagt
- Sé greitt í „öðrum verðmætum en reiðufé skal greiðslan hafa **fjárhagslegt gildi**. Greiðslan má þó ekki felast í skyldu til að „vinna verk eða veita þjónustu“ fyrir félagið. Kröfur á hendur stofnendum geta talist greiðsla
- Ef hluti má greiða með öðrum verðmætum en reiðufé „skal stofnsamningi fylgja **skýrsla** sem hefur að geyma: yfirlýsingu um að hið tiltekna verðmæti **svari a.m.k. til hins umsamda endurgjalds**, þar á meðal nafnverðs þeirra hluta sem gefa skal út, að viðbættu hugsanlegu álagi vegna yfirverðs; ...“

Dómur HRD 1997/602

- Í málinu var deilt um **frádráttarbærni** arðs frá tekjuskattsstofni hlutafélags skv. áðurgildandi lögum en hann nam 10% af nafnverði útgefins hlutafjár
- Á árunum 1985-1988 var hlutafé Frjálsar fjölmiðlunar hf. hækkað um 44.400.000 kr. og var hækkunin greidd með þremur skuldabréfum,
 1. einu að fjárhæð 2.400.000 kr. dags. í des. 1985 til sex ára,
 2. öðru að fjárhæð 30.000.000 kr. dags. í ágúst 1987 til 17 ára og
 3. þriðja að fjárhæð 12.000.000 kr. dags. í nóv. 1988 til fjórtán ára
- Hæstiréttur taldi að greiðsla hlutafjárhækkunarinnar fullnægði ekki þeirri kröfu hlutafélagalaga, að greiðsla hlutar mætti ekki nema lægri fjárhæð en nafnverði þar sem skuldabréfin báru **HVORKI VEXTI EÐA VERÐBÆTUR NÉ VORU TRYGGÐ MEÐ VÆÐI EÐA ÁBYRGÐ**
- Bréfin töldust því ekki **MARKAÐSHÆF**, sem þýðir að ekki var unnt að meta þau til peningarverðs svo sem krafist er í 1. mgr. 7. gr. skattalaga

Dómur hæstaréttar fimmtudaginn
26. október 2006 í málinu nr. 143/2006
Hlutfé greitt með einkaleyfi

- N ehf. krafðist þess að lagt yrði bann við nýtingu NB hf. á einkaleyfi þess. Atvik málsins eru þau að N ehf. tók þátt í stofnun félags um bragðefnavinnslu í Hornafirði 20. október 1999. Sama dag sótti N ehf. um einkaleyfi á sérstakri ensímtæknilegri aðferð sem unnt er að nota til bragðefnavinnslu. **Hlutfjárframlag N ehf. í félaginu, NB hf., var greitt í formi þekkingar, eins og nánar var kveðið á um í 1. lið samnings aðila frá 22. október 1999.** Í málinu var deilt um túlkun á 1. lið samningsins, þ.e. hvort hlutfjárframlag N ehf. hafi einungis falist í almennri þekkingu á notkun ensímtæknilegrar aðferðar eða hvort um hafi verið að ræða nytjaleyfi á einkaleyfi N ehf.
- Í niðurstöðu Hæstaréttar segir að samkvæmt lögum nr. 17/1991 um einkaleyfi þurfi nytjaleyfissamningar ekki að uppfylla formskilyrði til að teljast gildir. Ljóst sé að hið umdeilda ákvæði sé ekki skýrt, en þegar það sé lesið með 2. lið samningsins verði að fallast á þá málástæðu NB hf. að í 1. lið samkomulagsins hafi falist **ótímabundið og óafturtækt nytjaleyfi á einkaleyfi N ehf.** Var NB hf. því sýknað af kröfu N ehf.

Skattlagning framlagsfjár með peningum, áhrifin fyrir félagið

- **Nafnverðsgreiðsla - króna fyrir krónu**
 - Hluthafi lætur af hendi peninga og öðlast í staðinn eignarhlut
 - Þetta eru jafngild verðmæti fyrir báða aðila. Greiðsla hefur því engin skattaleg áhrif. **Framlagið telst kaupverð hlutarins við sölu**
 - Muna að greiðsla hlutar við stofnun má ekki nema minna en nafnverði hans
- **Yfirverðsgreiðsla - fleiri krónur en nafnverði hlutar nemur**
 - Þú lætur af hendi peninga og öðlast í staðinn eignarhlut
 - Hluthafinn hagnast ekkert við móttökuna. Greiðslan hefur því engin skattaleg áhrif fyrir hann
 - Hins vegar **græðir** hlutafélagið og því kemur til álita að telja muninn á nafnverðinu og yfirverðinu til tekna hjá því. Það tíðkast þó ekki í framkvæmd hér á landi. **Yfirverðið er því almennt skattfrjálst**

Yfirverðsreikningur. Má úthluta arði af honum?

Bekendtgørelse af lov om
indkomstbeskatning af aktieselskaber
m.v.

SELSKABSSKATTELOVEN

- **§ 13. Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke:**
 - 1) **Overkurs, som et selskab opnår ved udstedelse af aktier eller ved udvidelse af sin aktiekapital**

Yfirfærsla eigna frá einum skattskyldum aðila til ...

HAGNAÐARSKATTLAGNING

- Þar sem hlutafélagið og hluthafinn eru báðir sjálfstæðir skattaðilar er venja að líta á yfirfærslu eigna sem lagðar eru fram við stofnun hlutafélaga sem sölu
- Ef markaðsverð eignar á hlutaðeigandi stað og tíma er hærra en upphaflega stofnverðið getur því myndast hagnaður af yfirfærslunni
- Skattlagning hans fer eftir því hver yfirfærir og hvers konar eign er yfirfærð

- A er ný úskrifaður lögfræðingur. Við stofnun á hlutafélaginu X ákvað hann leggja fram dómasafn hæstaréttar innbundið samtals 60 bækur, 6.000 kr. pr. bók eða samtals 360.000 kr. Stofnverð bókanna er 150.000 kr. **Hvernig skattleggst hann?**
- B vinnur sem múrari. Við stofnun á hlutafélaginu X ákvað hann leggja fram áhöld og tæki að fjárhæð samtals að fjárhæð 500.000 kr. Bókfært verð þessa í atvinnurekstri B er 0 kr. **Hvernig skattleggst hann?**

Atvinnurekandi

Úrskurður nr. 414/2006
Gjaldár 2001 og 2002
Virðisaukaskattur 2000 og 2001
Stórhesturinn Gauti

- ✓ Þá var hnekkð þeirri ákvörðun ríkisskattstjóra að telja verðmæti stóðhestsins við yfirfærslu til Z ehf. til rekstrartekna hjá kæranda og í því sambandi m.a. vísað til þess að **ekki yrði séð að um sölu hefði verið að ræða**

Framlag með eignum

yfirverð skattleggst sem gjöf

- Við framlag á eignum ber að ganga út frá markaðsverði – það er meginregla
- Ef framlögð eign er sögð **verðmætari** en hún er í raun og veru græðir hluthafinn en hlutafélagið tapar
 - Hluthafinn segir t.d. að verðmæti eignar sé 10 millj. enda þótt í mesta lagi væri unnt að selja hana fyrir 5 millj.
 - Hluthafinn getur því þurft að greiða skatt af ávinningi sínum það er 5 millj. Fer í gegnum 2. mgr. 11. gr. TSL
- Skoða 2. mgr. 57. gr. TSL „... viðskipta nýtur.“

Framlag með eignum

undirverð - útskattlagning

- Við framlag á eignum ber að ganga út frá markaðsverði – það er meginregla
- Ef framlögð eign er sögð **verðminni** en hún er í raun og veru tapar hluthafinn en hlutafélagið græðir
 - Hluthafinn segir t.d. að verðmæti eignar sé 5 millj. enda þótt auðveldlega megi selja hana fyrir 10 millj.
 - Við fyrstu sýn virðist liggja beint við að gera hlutafélaginu aukaskatt af 5 millj. **Ekki er þó víst að málinu ljúki svo**
- Skoða 1. og 2. mgr. 57. gr. TSL „... viðskipta nýtur.“

YSÚ 313/2003

Hækkun hlutafjár greidd með íbúð

- Kærandi í máli þessu var hlutafélag í eigu hjóna. Við hækkun hlutafjár í kæranda tók félagið við fasteign sem greiðslu viðbótarhlutafjár, en fasteignin var **nýtt til íbúðar af móður** annars eigenda kæranda, bæði fyrir og eftir eigendaskiptin
- Deiluefni málsins laut að þeirri ákvörðun skattstjóra að fella niður gjaldfærðan kostnað vegna húseignarinnar í skattskilum kæranda, þ.m.t. gjaldfærðar fyrningar. Þegar litið var til notkunar eignarinnar og meginstarfsemi kæranda, **sem fólst í lögfræðipjónustu**, var ekki talið að húsnæðið gæti talist fyrnanleg eign og kostnaður við rekstur eignarinnar frádráttarbær kostnaður. **Yrði að telja að húseignin hefði eingöngu verið notuð í einkaþágu eigenda kæranda**
- Var kröfum kæranda varðandi skattalega meðferð húseignarinnar hafnað að því frátöldu að húsaleiga vegna útleigu hennar, sem færð var til tekna í skattskilum kæranda umrædd ár, var færð til frádráttar tekjuviðbótum skattstjóra vegna sömu ára. Kröfu kæranda um niðurfellingu álags var hafnað

YSÚ 124/2007

Kaup á yfirverði

- Kærendur, sem voru ráðandi hluthafar í einkahlutafélaginu X, seldu félaginu bifreið við verði sem var umtalsvert hærri en sem nam kaupverði bifreiðarinnar í hendi kæranda af bifreiðaumboði rúmum tveimur árum áður
- Talið var að söluverð bifreiðarinnar hefði verið óeðlilega hátt í skilningi 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003. Sú ákvörðun skattstjóra að færa kærendum mismun söluverðs bifreiðarinnar annars vegar og matsverðs hins vegar til skattskyldra tekna á grundvelli 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 sem launagreiðslur samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr., sbr. 2. mgr. 11. gr. sömu laga stóð því óhögguð, enda þótti ekki verða fundið að viðmiðunum skattstjóra við ákvörðun matsverðs

Getur A nýtt tapið?

dulið framlag

- A er atvinnurekandi. Sem slíkur leigir hann út atvinnuhús á eigin kt.
- Húsið er að markaðsverði 50 millj. en bókfærðu verði 20 millj. Yrði það selt í dag þyrfti því að greiða skatt af 30 millj.
- Leigutaki hússins er X ehf. sem A á 70% eignarhluta í. Þetta félag á nú 30 millj. tap
- Getur A selt húsið yfir í X fyrir 20 millj. og síðan selt það út úr X ehf. á 50 millj.? Láti A verða af þessu
 - hvaða afleiðingar myndi það geta haft fyrir hann?

YSÚ 34/2007

kaup á hlutafélagi á yfirverði gjaldfærsla viðskiptavildar

- Kærandi í máli þessu, A ehf., keypti allt hlutafé í X ehf. og færði hluta af kaupverðinu sem viðskiptavild. Ríkisskattstjóri felldi niður gjaldfærða fyrningu viðskiptavildarinnar í skattskilum kæranda á þeim grundvelli að ekki yrði litið svo á að kaup á hlutabréfum í hlutafélagi jafngiltu kaupum á eignum viðkomandi félags. **Í slíku tilviki væri um að ræða kaup á eignarhluta í félagi en ekki kaup einstakra eigna, hvorki viðskiptavildar né annarra eigna**
- Yfirskattanefnd féllst ekki á það með kæranda að fyrri athugun skattstjóra á skattskilum kæranda, m.a. eignfærslu og fyrningu viðskiptavildar, sem lauk án þess að athugasemdir væru gerðar af hálfu þess embættis, hefði leitt til þess að ríkisskattstjóra væri af formlegum ástæðum óheimilt að breyta skattskilum kæranda vegna niðurfellingar á fyrningu viðskiptavildar. Var kröfu kæranda um gjaldfærslu fyrningar á viðskiptavild hafnað þar sem talið var að hún ætti sér ekki lagastoð, en fallist á kröfu um niðurfellingu álags

Hækkun hlutafjár

- Hluthafafundur getur ákveðið hækkun hlutafjár hvort heldur er með 1) áskrift nýrra hluta eða 2) útgáfu jöfnunarhluta, sbr. þó 30. gr.
- Hækkun hlutafjár má ekki ákveða fyrr en félagið hefur verið skráð

Hækkun hlutafjár, sjá 23. gr. EHL

- Hækkun með greiðslu frá hluthöfum til hlutafélags
 - Peningagreiðsla, sbr. hér að framan
 - Aðrar eignir, sbr. hér að framan
 - Umbreyting á skuldum í hlutafé, sbr. áðurgildandi 5. tölul. 31. gr. TSL
- Hækkun með útgáfu jöfnunarlutabréfa
 - Bókhaldsleg aðgerð sem felst í færslu af tilteknum eiginfjárreikningum á hlutafjárreikning
 - Aðgerðin veldur því ekki aukningu á heildareignum félags
 - Heildareignir skiptast einfaldlega á fleiri hluti sem þýðir að verðmæti hvers hlutar þynnist einfaldlega út eða lækkar

Nánar

útbýnning

- Eigið fé hlutafélags er 10.000.000 + 500.000 eða 10.500.000
- Fjöldi nafnverðshluta í félaginu er 500.000 þannig að verðmæti hvers hlutar er $10.500/500 = 21$
- Nú hækka ég hlutaféð um 10.000.000 það er úr 500.000 kr. í 10.500.000
- Verðmæti hvers hlutar lækkar því úr 21 í 1 kr. ($10.500/10.500=1$)

Útgáfa jöfnunarhlutabréfa sbr. 29. gr. EHL

- Hækkun hlutafjár með útgáfu jöfnunarhluta getur farið fram á þann hátt að yfirfærðar séu fjárhæðir sem skv. 74. gr. má greiða sem arð ...1) eða við yfirfærslu úr lögmæltum vara-sjóði skv. 3. mgr. 75. gr.
- Í ákvörðun um hækkun hlutafjár með útgáfu jöfnunarhluta skal greina hve mikið hlutafé skal hækka
- Ákvæði 2. tölul. 1. mgr., 2. og 3. mgr. 25. gr. gilda um ákvörðunina
- Hlutafjárhækkun þessi er ekki gild fyrr en ákvörðun hefur verið skráð

Uppgjör tekjuskattsstofns

Skattasniðganga

- Sjá 2. tölul. 61. gr. TSL en þar segir: Tekjuskattsstofn lögaðila, sbr. 2. gr., telst tekjur skv. II. kafla að teknu tilliti til þess frádráttar sem þessum aðilum er heimilaður skv. 31. gr.
- Hlutfélag er ópersónulegt félag. Skv. því skiptir ekki máli hver innir vinnuna af hendi. Vegna þessa er eðlilegt að spurt sé hvort **ALLIR** geti stofnað ehf. utan um atvinnurekstur sinn Getur Spaugstofan verið ehf. Hvað með Eið Smára?
- Starf manns er t.d. svo persónulegs eðlis að aðeins hann einn getur framkvæmt það
- Álitamál af þessu tagi eru eðlileg vegna þess að hlutfélög búa við hagstæðri skattlagningu en menn

Félagafrelsi

ekki má ganga of nærri því

- Almennt geta allir gert út í nafni hlutafélags nema það sé gagngert bannað
- Í fjótu bragði man ég t.d. aðeins eftir einum hópi manna sem þetta er fyrimunað og eru það leigubifreiðastjórar
- Helgast það af hinu sérstaka eðli atvinnurekstrar þeirra. Þeir einir geta ekið leigubifreið sem hafa til þess sérstakt leyfi og eru meðlimir leigubifreiðastjóra félagsins t.d. **FRAMA/ÁTAKS**
- Það sem meira er aðildin að félaginu er **einstaklingsbundin**. Umræddir aðilar geta því ekki haft félag um atvinnu sína. En hvað með presta (aukaverk), dýralækna (aukaverk) ...

Afmörkunarvandamál
en jafnvel þótt allir geti stofnað ehf. um
starfsemi sína getur þurft að afmarka
tekjurnar gagnvart launum
Skattasniðgöngu félög

- Launþega- og framkvæmdastjórafélög. Meiri frádrátt. Lægri skatt ...
- Erlend dótturfélög, milli félög, tekjuflutningur, tekjuhliðrun, almennt undanskot
- Dulið framlag. Tapsfélag látið kaupa eign á undirverði. Tilgangur að komast hjá skatti
- Dulinn arður. Tilgangur að sleppa við tvískattlagningu, fyrra eða síðara þrepið, jafnvel bæði

Hið rétta eðli tekna

- Launþegahlutafélög

- Sjá úrskurð yfirséðanefndar nr. 80 og 81/2006. Ef maður er ekki verktaki heldur launþegi skiptir ekki máli hvort hann gerir út á eigin kt. eða ehf.

- Framkvæmdastjórafélög

- GJÁ lögmannsstofa. Stundum freistast menn til að skipta launatekjum sínum í endurgjald fyrir vinnu og sérfræði þjónustu/ráðgjöf. Sérfræðiþjónustan er þá gerð út í ehf. Þetta getur gengið en hins vegar ber að sýna fylstu varúð við framkvæmdina

- Erlend dótturfélög, millifélög, tekjuflutningur eða -hliðrun. Hækkun í hafi. Tekjurnar látnar myndast þar sem skattarnir eru hvað lægstir. Gegnumhorf

- Sjá t.d. skattamál Jóns Ólafssonar

Tekjur undanþegnar skatti

- Innborgun hlutafjár á yfirverði – telst ekki til tekna
 - Debet sjóður, kredit hlutafé og yfirverðsreikningur.
Tilgangur að lækka eignarskatt. Þar sem eignarskattur hefur nú verið aflagður skiptir þetta ekki máli í dag
- Arður af eigin hlutum – er skattfrjáls
 - Sjá 11. gr. TSL. Gildir jafnvel þótt félag eigi meira en 10% í sjálfu sér
- Móttekinn eða fenginn arður og hagnaður → Ætlað að MILDA keðjuskattlagningu, skattlagningu aftur og aftur
 - Sjá 9. tölul. 31. gr. TSL → arður
 - Sjá a-lið 9. tölul. 31. gr. TSL → hagnaður
 - Sjá reglugerð nr. 297/2003 um arðsfrádrátt

Arður af eigin hlutum, sbr. 3. mgr. 11. gr. TSL Um eigin hluti, sjá 38. gr. EHL

- Arður af eigin hlutum eða hlutabréfum telst hvorki til tekna né gjalda hjá **hlutafélagi** eða samlags-hlutafélagi
- **Einkahlutafélag** má aldrei sjálft eiga meira en 10% af eigin hlutafé lengur en sex mánuð
 - Eignist félagið meira af hlutafénu, svo sem með kaupum eða fyrir annað framsal, skal það hafa selt hluti þannig að lögmæltu marki sé **náð innan sex mánaða**
 - Kaup eigin hluta má aðeins fjármagna úr frjálsum sjóðum félagsins. Nú eignast dótturfélag eða tekur að veði hluti í móðurfélagi þess og eiga þá ákvæði 1. mgr. við

9. tölul. 31. gr. TSL

Fenginn arður, skattskyldur og frádráttarbær
Arður sem innlend félög fá greiddan frá innlendum
félögum eða erlendum félögum

- Arður frá innlendum félögum – **almennt skilyrði**
 - Þá fjárhæð sem **hlutafélög**, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr., og **félög [OG SAMLÖG]** sem falla undir 2. tölul. 1. mgr. 2. gr. hafa fengið greidda í arð skv. 4. tölul. C-liðar 7. gr. **af hlutum og hlutabréfum í félögum er greinir í 1. tölul. 1. mgr. 2. gr., [sbr. XII. kafla laga nr. 2/1995, um hlutafélög, og laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög](#)**
- Arður frá erlendum félögum – **sérstakt skilyrði**
 - Ákvæði 1. málsl. hér að ofan skal einnig taka til **arðs frá hlutafélögum sem skráð eru erlendis ...**
- Fjármálaráðherra skal setja nánari reglur um framkvæmd þessa ákvæðis

sbr. XII. kafla laga nr. 2/1995, um hlutafélög,
og laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög

- ✓ ... þýðir að aðeins venjulegur arður er frádráttarbær ???
- Lækkun hlutafjár sem fjallað er um í VII. kafla hlu. og ehl. telst því að fullu til tekna og
- hið sama gildir um úthlutun við félagsslit sem fjallað er um í XIII kafla hlu. og ehl.

Ath. Þetta er búið að fella niður

Skilyrði

Hvað með sf. og slf.

- **Almennt skilyrði.** Gildir um **öll félög** er fá arð
 - Skilyrði frádráttar samkvæmt 9. tölul. 31. gr. TSL eru þau að móttakandi arðs **eigi í lok þess árs**, sem arður er greiddur vegna, a.m.k. 10% í þeim lögaðila sem greiðir arðinn

Keðju
skattlag
ning

- **Sérstakt skilyrði.** Skilyrði sem hið erlenda félag verður að fullnægja

WORLD WIDE

- **Innlent félag** er fær arð frá **erlendu félagi** verður að sýna fram á að hagnaður hins erlenda félags **hafi verið skattlagður með sambærilegum hætti** og gert er hér á landi.
JAFNFRAMT MÁ

- **skatthlutfall** sem lagt er á hagnað hins erlenda félags eigi vera lægra en almennt skatthlutfall í einhverju aðildarríkja Efnahags- og framfarastofnunarinnar í París (OECD) eða aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins eða aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum

YSÚ 400/2011

Arður á móti arði

ekki sambærileg skattlagning

- Á aðalfundi í Z ehf. þann 30. mars 2007 var tekin ákvörðun um úthlutun arðs til hluthafa, þar með talið kæranda sem var félag skráð á Bresku Jómfrúreyjum. Í desember sama ár var félagið skráð í Lúxemborg
- Kröfu kæranda um frádrátt vegna fengins arðs frá Z ehf. var hafnað í málinu þar sem félagið gæti ekki talist heimilisfast í aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu þegar því hefðu hlotnast hinar umdeildu arðstekjur frá Z ehf.
- Var skráning félagsins í Lúxemborg í desember 2007, þ.e. eftir að arðstekjurnar féllu til, ekki talin geta breytt neinu í því sambandi.

Ekki gleyma!

Sjá 2. gr. laga nr. 73/2011 er felldi brott
3. mgr. a-liðar 9. gr. og 6. og 7. málsl. 9. tölul. 31. gr.
TSL

- Fallið frá þeirri kröfu að frádráttur arðs /hagnaðar skv. 9. tölul. og a-lið 9. tölul. 31. gr. TSL skyldi vera háður því skilyrði að móðurfélag ætti 10% í dótturfélagi
- Sama gildi um kröfu þess efnis að rekstrar-
tap ársins og eldri ára þyrfti að vera jafnað
áður en kæmi til frádráttar

2. mgr. 71. gr. TSL

tryggir að sf. þurfi ekki að greiða hærri skatt af arði en hluthafar í hf. og ehf.

- Tekjuskattur lögaðila skv. 1. og 2. tölul. 1. mgr. 2. gr. skal vera 20% af tekjuskattsstofni, sbr. 2. tölul. 61. gr. Tekjuskattur annarra lögaðila, sbr. 3., 4. og 5. tölul. 1. mgr. 2. gr., skal vera 37,6% af tekjuskattsstofni, sbr. 2. tölul. 61. gr.
- Þrátt fyrir ákvæði 1. og 2. mgr. skal tekjuskattur þeirra lögaðila er greinir í **3., og 5.** tölul. 1. mgr. 2. gr. af fengnum arði skv. 4. tölul. C-liðar 7. gr. vera 20% af þessum tekjum
- Ath. að **samlög**, sem skattskyld eru skv. 4. tölul. 1. mgr. 2. gr. TSL, eru ekki í þessum pakka

Um frádráttinn nánar

sjá reglugerð nr. 297/2003

- Ákvæði 1. gr. skal einnig taka til arðs frá hlutafélögum sem skráð eru erlendis ef það félag sem arðinn fær sýnir fram á að hagnaður hins erlenda félags hafi verið skattlagður með sambærilegum hætti og gert er hér á landi.
- Til þess að hagnaður erlends félags teljist skattlagður með sambærilegum hætti þurfa eftirfarandi skilyrði að vera uppfyllt:
 1. Það skatthlutfall sem lagt er á hagnað erlends félags skal eigi vera lægra en almennt skatthlutfall í einhverju aðildarríkja Efnahags- og framfarastofnunarinnar í París (OECD) [eða aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins] **hvort sem skatturinn rennur til ríkis, fylkis eða sveitarfélags**
 2. Hagnaður félagsins skal hafa verið skattlagður í heimilisfestisríki þess með tekjuskatti en ekki einvörðungu lögð á félagið tiltekin gjöld sem taka ekki mið af tekjum þess. – **eins og í skattskjólum**
 3. Skattareglur heimilisfestisríkis félagsins heimili eigi frádrátt frá tekjum vegna útgreidds arðs
 4. Hagnaður, sem skattstofn, hjá erlenda félaginu hafi verið ákvarðaður **á grundvelli sömu megin sjónarmiða** og liggja að baki ákvörðun hagnaðar samkvæmt lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt – **vísar annars vegar til alheimsreglunnar – world wide principle - og hins vegar til nettóreglunnar, það er mismunar heildartekna og heildargjalda þótt sú regla skipti kannski minna máli**

Kvaðir

fyrirtæki eiga ekki að græða á fyrirkomulaginu

- Frádráttur samkvæmt þessum tölulið er því aðeins heimill að yfirfæranlegt rekstrartap hafi verið jafnað, þ.m.t. tap sem myndast hefur á tekjuárinu
- Skv. því eru aðeins tekjur (arður) umfram tapið því frádráttarbærar. Afnám keðjuskattlagningar arðs er því ekki fullkomið
- Þetta skyrði var felld brott frá og með 1. jan. 2011, sbr. lög nr. 73/2011

Fyrst arður og svo hagnaður

- Ákvæði 9. tölul. 31. gr. TSL tók upphaflega eingöngu til arðs er dótturfélag greiddi móður
- Hagnaður af sölu hlutabréfa var hins vegar skattskyldur. Þetta olli tekjuspennu. Menn höfðu þannig tilhneigingu að tæma félög af arði í stað þess að selja þau
- Ákvæði a-liðar 9. tölul. 31. gr. TSL var því sett til að jafna þetta ástand

Að vísu

- var fyrirtækjum leyft að fresta skattlagningu hagnaðar af sölu hlutabréfa um tvenn áramót og öfluðu þau sér nýrra bréfa innan þess tíma mátti ...

a-liður 9. tölul. 31. gr. TSL

Frá tekjum af atvinnurekstri hlutafélaga ... má draga

1. Hagnað af sölu hlutabréfa samkvæmt lögum þessum hjá félögum sem falla undir 1. og 2. tölul. 1. mgr. 2. gr. af hlutabréfum í félögum er greinir í 1. tölul. 1. mgr. 2. gr.
2. Sama gildir um hagnað er félög í sömu félagaformum sem eru skattskyld skv. 7. tölul. 3. gr. og eru heimilisföst í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, [aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum]5) hafa fengið af sölu hlutabréfa
3. Ákvæði þessa töluliðar tekur einnig til hagnaðar af sölu hlutabréfa í félögum sem skráð eru erlendis ef seljandi sýnir fram á að hagnaður af starfsemi hins erlenda félags hafi verið skattlagður með sambærilegum hætti og gert er hér á landi.
 - ✓ Frádráttur skv. 3. málsl. er bundinn því skilyrði að það skatthlutfall sem lagt er á hagnað hins erlenda félags sé eigi lægra en almennt skatthlutfall í einhverju aðildarríkja Efnahags- og framfarastofnunarinnar í París (OECD), aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins eða aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum
4. Tap umfram hagnað af sölu hlutabréfa heimilast ekki sem frádráttur frá tekjum og myndar ekki yfirfæranlegt tap – fer í gegnum 24. gr. TSL
5. Frádráttur samkvæmt þessum tölulið er því aðeins heimill að yfirfæranlegt rekstrartap hafi verið jafnað, þar með talið tap sem myndast hefur á tekjuárinu – FALLIÐ BROTT
6. Jafnframt er það skilyrði fyrir frádrætti samkvæmt þessum tölulið að seljandi hlutabréfanna hafi átt a.m.k. 10% hlut í viðkomandi lögaðila á söludegi - FALLIÐ BROTT

EES-samningurinn

bann við mismunun

Ísland neyðist til að snúa af

Takmörkuð
skattskylda

- Í EES-samningnum er bannað að mismuna. Sjá 4. gr. EES samningsins er hljóðar svo: **Hvers konar mismunun á grundvelli ríkisfangs er bönnuð á gildissviði samnings þessa nema annað leiði af einstökum ákvæðum hans**
- Í ljósi þessa varð Ísland að tryggja félögum í aðildarríkum ESB og EFTA sams konar undanþágu frá skattlagningu og innlendum fyrirtækjum, sbr. 2. málsl. 9. tölul. 31. gr. TSL:
- Sama gildir um fjárhæð, er félög í **sömu félagaformum** sem skattskyld eru skv. **7. tölul. 3. gr.** og eru heimilisföst í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum hafa fengið greidda í arð – VAR ÞÖRF Á ÞESSU

Hf.,
ehf.
svf.

Greiðandi og Móttakandi

Fenginn arður

EES-réttur, stofnsetningarrétturinn

- Tilgangur 9. tölul. 31. gr. TSL er að tryggja skattfrjálsa milli færslu arðs og hagnaðar milli félaga í samstæðu innan lands og þvert á landamæri það er milli landa
- Arður sem innlend félög þar með talið samvinnufélög veita móttöku er þannig í flestum tilvikum undanþeginn skatti
- Sama gildir um arð og hagnað sem erlend félög veita móttöku frá innlendum félögum
- **Erlent félag, sem stundar atvinnurekstur á fastri starfsstöð, sbr. 4. tölul. 3. gr. TSL, skattleggst hins vegar að fullu af mótteknum arði**
- Ýmsir halda því fram að þetta stríði gegn stofnsetningarréttinum skv. EES-rétti og miðað við ýmsa dóma Evrópudómstólsins má telja fullvíst að svo sé

SAINT GOBAIN

- Saint Gobain var **föst starfsstöð** fransks fyrirtækis í Þýskalandi. Starfsstöðin átti hlutabréf og fékk greiddan arð m.a. frá útlöndum. Þessi arður var skattlagður að fullu
- Innlend fyrirtæki, þar með talið dótturfélögum erlendra félaga, voru hins vegar undanþeginn skatti, sbr. 9. tölul. 31. gr. TSL. Byggðist það ýmist á lögum eða tvísköttunarsamningum við hlutaðeigandi lönd
- Að því kom að Saint Gobain krafðist þess að vera eins sett og þau. Málið gekk til undirréttar sem óskaði álits Evrópu dómstólsins
- Evrópudómstóllinn dæmdi að synjun um frádrátt fæli í sér mismunun og bryti þar af leiðandi gegn stofnsetningarréttinum. Í framhaldi var arðurinn undanþeginn skatti

HVAÐ ARÐ MÁ DRAGA FRÁ TEKJUM?

Arðshugtakið, sem 9. tölul. 31. gr. TSL notar, er í sjálfu sér óskilgreint. Skv. því ætti merking þess að vera **RÚM** og taka til, sbr. 11. gr. TSL

- Með arði er átt við hvers konar tekjur af hlutareign. Hér til teljast
 1. venjuleg arðsúthlutun af hagnaði ársins
 2. lækkun hlutafjár og
 3. úthlutun við félagsslit
 4. dulinn arður → sér hver önnur arðsúthlutun
- ✓ **Þrátt fyrir það túlkar RSK hugtakið þröngt.** Að hans mati tekur það þannig aðeins til **venjulegs arðs**

Sjá bréf RSK dags.

3. febr. 2008

Stenst þetta lög?

- En þar segir meðal annars ...
 - Samkvæmt **skýru orðalagi** ákvæðisins er heimildin nú bundin við arðsúthlutun samkvæmt XII. kafla laga nr. 2/1995, um hlutafélög og laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög
 - Ekki er því fallist á að um þrönga túlkun á ákvæðinu sé að ræða. Þvert á móti felst sú niðurstaða í túlkun þess samkvæmt **orðanna hljóðan**
- **Aðeins venjulegur arður er því undanþeginn það er að segja frádráttabær að mati RSK**

Ákvæðið var lögtekið með b-lið 4. gr. laga nr. **166/2007** er hljóðar svo (lúmskt)

- Á eftir orðunum „er greinir í 1. tölul. 1. mgr. 2. gr.“ í 1. másl. 9. tölul. **kemur:** sbr. **XII. kafla** laga nr. 2/1995, um hlutafélög, og laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög“.
- Um lækkun og úthlutun við félagsslit er hins vegar fjallað í **VII. kafla laga og XIII. kafla** ofangreindra laga
- **Semsé ekki sami kaflinn og fyrst svo er liggi beint við að túlka ákvæðið þröngt, sbr. athugasemdir við ákvæðið í frumvarpi til laganna**

Hið skýra orðalag byggist á

- Athugasemdum við b-lið 4. gr. laga 166/2007 en þar segir m. a. svo:
 - „Tillögunni í b-lið er **einungis** ætlað að hnykkja á því að frádráttarheimild 9. tölul. 31. gr. TSL sé einvörðungu bundin við löglega úthlutaðan arð, skv. XII. kafla laga nr. 2/1995, um hlutafélög og laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög, **en taki ekki til dulinnar arðsúttektar**“
 - OK → en hvað með lækkun og úthlutun við félagsslit. Af hverju er ekkert minnst á það

YSÚ 230/2013

liðin tíð

- Ríkisskattstjóri lækkaði tilfærðan frádrátt á móti tekjufærðum arðgreiðslum frá X ehf. í skattframtali kæranda, sem var einkahlutafélag, með þeim rökum að **um óheimila úthlutun** af fjármunum X ehf. hefði verið að ræða sem **ekki** félli undir frádráttarheimild 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003
- Í úrskurði yfirsattanefndar var fallist á með ríkisskattstjóra að um **ólögmæta úthlutun** hefði verið að ræða. **Á hinn bóginn vísaði yfirsattanefnd til þess að í úrskurðafamkvæmd fyrir breytingar á frádráttarheimildinni með lögum nr. 166/2007 hefði ekki verið talið að arðsfrádráttur væri eingöngu heimill á móti löglega úthlutuðum arði**
- Var talið varhugavert að byggja á því að breytingar á skattareglum um óheimilar arðsúthlutanir úr hluta- og einkahlutafélögum með lögum nr. **133/2001** hefðu haggað þeirri úrskurðafamkvæmd. Var hin kærða breyting ríkisskattstjóra felld úr gildi

Breytt framkvæmd

- YSÚ 12/2017. Úthlutun við félagsslit
YSÚ 13/2017. Lækkun hlutafjár

Samstæðuskattlagning

- Skv. tekjuskattslögum ber að skattleggja hvert hf./ehf./slhf sér. Í því sambandi skiptir engu máli þótt um samstæðu sé að ræða
- Þetta er auðvitað galli. Ef tap er í dóttur vill móðir auðvitað geta nýtt sér það. Og það gerir hún leynt og ljóst í gegnum ýmis konar millifélagaviðskipti
- Flestum stjórnvöldum er þetta ljóst og vegna þessa hafa þróast kerfi til að taka tillit til þessa
- Þannig nota sum lönd **samstæðu styrki**. Móður/ dóttur er þannig heimilt að styrkja dóttur/móður um ákveðna fjárhæð til að jafna út tap. Önnur heimila aftur á móti félögunum að láta skattleggja sig saman

55. gr. TSL

Framkvæmd samskötunar

1. Ríkisskattstjóri getur heimilað að **tvö eða fleiri hlutafélög**, **sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr.**, séu skattlögð saman. Sama gildir um fastar starfsstöðvar hlutafélaga og einkahlutafélaga í aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins, aðildar ríkjum stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr. Skilyrði samsköttunar eru að eigi minna en 90% hlutafjár í dótturfélögum sé í eigu móðurfélagsins sem óskar samsköttunar eða annarra dótturfélaga sem einnig taka þátt í samsköttuninni. Jafnframt hafi öll hlutafélögin sama reikningsár og eignarhald hafi varað allt reikningsárið, nema þegar um nýstofnuð dótturfélög eða fasta starfsstöð er að ræða eða slit á dótturfélagi eða lokun fastrar starfsstöðvar. Samsköttun skal að lágmarki standa **í fimm ár** og ef samsköttun er slitið er ekki heimilt að fallast á hana að nýju fyrr en að liðnum fimm árum frá því að henni var slitið. Samsköttun skal þó falla niður með félagi sé það tekið til gjaldþrotameðferðar eða sæti slitameðferð, sbr. 101. gr. laga nr. 161/2002
2. Umsókn um samsköttun skal beint til ríkisskattstjóra eigi síðar en **þrjátíu dögum** fyrir lok framtalsfrests vegna þess tekjuárs sem óskað er eftir að verði samskattað

Samsköttun, framkvæmd

3. Við samsköttun skal tekjuskattur af sameiginlegum tekjuskattsstofni allra hlutafélaga sem taka þátt í samsköttuninni **lagður á móðurfélagið** en öll hlutafélögin bera sameiginlega ábyrgð á skattgreiðslum. **Þó er ríkisskattstjóra heimilt að leggja tekjuskatt á hvert og eitt félag óski hlutafélögin í samsköttun sérstaklega eftir því**
4. Tap sem verður á rekstri eins eða fleiri samskattaðra hlutafélaga má draga frá tekjum hinna áður en tekjuskattur er reiknaður. **Þó skal viðkomandi tekjuár ávallt gert upp áður en tekið er tillit til yfirfæranlegs taps fyrri ára. Yfirfæranlegt tap hlutafélags sem stafar af rekstri frá því fyrir samsköttun má aðeins nýta í því félagi. SLÍKT TAP MÁ ÞVÍ EKKI MILLIFÆRA**
5. Tap í fastri starfsstöð skv. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr. er aðeins frádráttarbært hjá íslensku félagi að ekki sé unnt að jafna tapið hjá erlendu félagi föstu starfsstöðvarinnar
6. Nú er dótturfélag í eigu samvinnufélags eða sparisjóðs og gilda þá ákvæði þessarar greinar, enda sé skilyrðum hennar fullnægt
7. Fjármálaráðherra er heimilt að setja í reglugerð nánari reglur um samsköttun móður- og dótturfélaga, svo sem um nýtingu taps á milli félaga

Frjáls samsköttun versus þvinguð samsköttun

- Samsköttunin sem boðið er upp á hér á landi er frjáls. Félög ráða því hvort þau viðhafa hana eða ekki
- Ekkert er því hins vegar til fyrirstöðu að skylda félög til samsköttunar. Land gæti t.d. séð sér hag í því þegar um alþjóðlegar samstæður er að ræða í þeim tilgangi að hindra undanskot á sköttum
- CFC eða HEF reglurnar eru dæmi um það

Krafan um 90% eignarhald

- Er accumulativ. Samkvæmt því ber að leggja eignarhald móður og dóttur í dótturdóttur saman. Ef móðir á 40% í dóttur og dóttir á 50% í dótturdóttur telst eignarhaldskröfunni fullnægt. Skv. því ber **ekki** að margfalda eignarhald móðurinnar með eignarhaldi dótturinnar til að finna samtölu eignarhaldsins í dótturdótturinni. Sjá athugasemdir við greinina í frumvarpi til laga nr. 154/1998:
- Eins og fram kemur í 2. másl. 1. mgr. er það gert að skilyrði að hlutafé í dótturfélögum sé eigi minna en að 90% í eigu móðurfélagsins eða annarra dótturfélaga sem taka þátt í samsköttuninni. Megininntak samsköttunar er að móðurfélag og dótturfélag í 90–100% eigu móðurfélagsins skattleggjast saman
- Jafnframt er gert ráð fyrir að samsköttunin nái einnig til þeirra tilvika þegar móðurfélag á 90–100% hlut í dótturfélagi og þau eiga svo sameiginlega 90–100% hlutabréfa í þriðja félaginu. Sama gildir um t.d. fjögur félög þar sem móðurfélagið á hlutabréfin í dótturfélagi og dótturfélagið á hlutabréfin í eigin dótturfélagi, og móður- og dótturfélagið eiga svo saman bréf í fjórða félaginu
- Vegna kröfunnar um a.m.k. 90% eignarhald og sameiginlegt eignarhald móður- og dótturfélags á þriðja félaginu verða félögin að gera nákvæma grein fyrir því í ársreikningi eða með öðrum skýrum hætti hvernig eignarhaldi þeirra er háttað. Jafnframt verður að gera ráð fyrir að félög tilkynni skattyfirvöldum ef einhver breyting verður þar á sem hefur áhrif á skilyrði samsköttunar

YSÚ 45/2011

Samsköttunarskilyrði

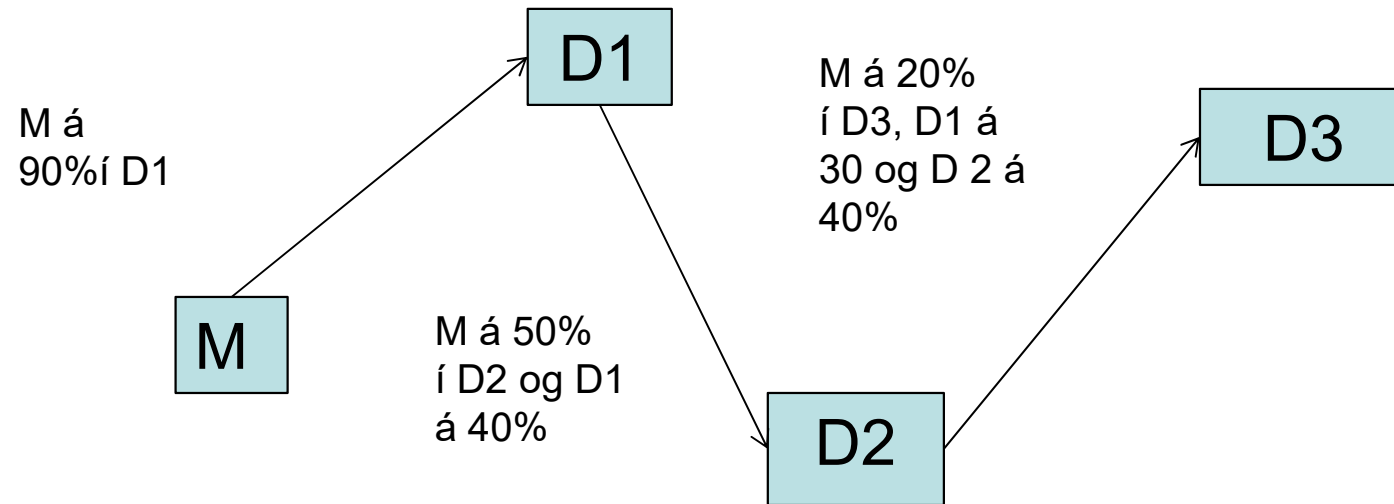
- Ríkisskattstjóri synjaði kæranda, sem var einkahlutafélag, um samsköttun með dótturfélaginu Y ehf. með vísan til þess að eignarhald kæranda á Y ehf. hefði ekki varað allt reikningsárið 2007, en Y ehf. var stofnað af lögmannsstofu á því ári
- Kærandi hélt því fram að aðild lögmannsstofunnar að stofnun Y ehf. hefði einungis verið liður í þjónustu lögmannsstofunnar við viðskiptavinum í tengslum við stofnun félaga
- Ágreiningslaust var að Y ehf. hafði enga starfsemi haft með höndum á því tímabili sem leið frá stofnun félagsins og þar til kærandi eignaðist félagið með kaupum á öllu hlutafé þess
- Fallist var á með kæranda að undanþáguákvæði vegna nýstofnaðra dótturfélaga ætti við í tilviki félagsins. Var krafa kæranda því tekin til greina

Umsókn um samsköttun

- Umsóknarfrestur
 - Ríkisskattstjóri veitir leyfi til samsköttunar
 - Sækja verður um samsköttun 30 dögum fyrir næstu reglulegu álagningu
 - Hafi félag áður verið samskattað verða a.m.k. 5 ár að vera liðinn frá því að henni lauk
- Eignarhald, lágmark 90%
 - Tvö félög
 - Móðir verður að eiga minnst 90% í dótturinni
 - Þrjú félög
 - Móðir verður að eiga minnst 90% í dótturinni og móðirin og dóttirin 90 til 100% í dótturdótturinni. Einföld samlagning

Nánar um eignarhaldið

- Eignarhald, tímalengd
 - Reikningsárið. Móðir verður að hafa átt 90% í dóttur allt reikningsárið
 - Heimilt er þó að víkja frá þessu við
 - Félagsstofnun – félagsslit. Þetta er eðlileg undanþága
- Af þessu leiðir að móðir og dóttir verða að hafa
 - Sama reikningsár
 - Heimilt er þó að víkja frá þessu við
 - Félagsstofnun – félagsslit. Þetta er eðlileg undanþága
- Veiting leyfis - stöðugleiki
 - Leyfi til samsköttunar er ekki unnt að veita til skemmri tíma en fimm ára



Athugasemdir um tapsnýtingu í frumvarpi til laga nr. 154/1998

- Í samsköttun skal **viðkomandi tekjuár** gert upp áður en tekið er tilliti til taps eldri ára, þ.e. **tap eins eða fleiri félaga deilist hlutfallslega á félög með hagnað áður en uppsafnað tap fyrri ára**, í samsköttun, er reiknað á móti hagnaði
- Í samsköttun skal tap í einu eða fleiri félögum deilast hlutfallslega miðað við **HAGNAÐ á þau félög sem eru með hagnað viðkomandi ár**. Nýtist tapið ekki til fulls yfirfærast það á næstu ár
- Félag, sem gengur í samsköttun **og á yfirfæranlegt tap við upphaf samsköttunar, getur ekki nýtt tapið fyrr en hagnaðurinn hefur verið lækkaður með tapi annarra félaga í samsköttun innan sama tekjuárs**
- Reglan um að geta **EKKI** nýtt uppsafnað tap **fyrir** samsköttun er sett til að koma í veg fyrir að samsköttunarreglan verði misnotuð og reynt þannig að koma í veg fyrir að félög „kaupi tap“ annarra félaga og dragi frá hagnaði í samsköttun - breytt með lögum nr. 164/2008

TAPSNÝTING

- Nýting taps sem myndast eftir upphaf samsköttunar
 - Skipta ber tapi tapsfélags/a á milli hagnaðarfélags/a hlutfallslega eftir hagnaði
- Tap, sem félag kemur með inn í samsköttun, tilheyrir hlutaðeigandi félagi
 - Önnur samsköttuð félög **geta því ekki notað tapið**
 - Gildir einu máli í því sambandi þótt fullnægt sé skilyrðum 54. gr. TSL um tapsnýtingu við sameiningu eða skiptingu

Um tapsnýtinguna nánar, sjá

4. málsl. 4. mgr. 55. gr. er hljóðaði svo:

- Þó er heimilt að nýta yfirfæranlegt tap sem varð til fyrir samsköttun ef skilyrði 1. mgr. eru til staðar við gildistöku laga nr. 154/1998 og ef uppfyllt eru öll skilyrði 54. gr., um sameiningu félaga það er 1. jan. 1998
- Þetta ákvæði var felld niður með lögum nr. 164/2008 og var það rökstutt svo:

- Ákvæði 55. gr. laganna felur í sér heimild til samsköttunar móður- og dótturfélags að uppfylltum vissum skilyrðum. Við samsköttun er unnt að nýta hagnað sem verður til á rekstrarárinu hjá einu félaganna til að jafna tap sem verður hjá öðru félagi á sama rekstrarári. **Þá er gert ráð fyrir að yfirfæranlegt tap af rekstri hlutafélags sem stafar af rekstri fyrir samsköttun megi einungis nýta hjá því félagi sem myndaði tapið**
- Er það gert til að koma í veg fyrir misnotkun á samsköttunarreglunni þannig að móðurfélag kaupi annað dótturfélag með miklu uppsöfnuðu tapi og sækir um samsköttun og býi þannig til rétt til frádráttar á eigin hagnaði með því að draga frá honum tap dótturfélagsins frá fyrri árum. Þó er heimilt skv. 4. málsl. 4. mgr. 55. gr. laganna að nýta yfirfæranlegt tap sem myndaðist fyrir samsköttun milli móður- og dótturfélags **ef uppfyllt voru öll skilyrði fyrir samsköttun við gildistöku 55. gr. laganna, sbr. lög nr. 154/1998 og skilyrði 54. gr. um sameiningu félaga**
- Í ljósi þess að tíu ár eru liðin frá gildistöku þessa ákvæðis og þess að skv. 8. tölul. 31. gr. laganna má einungis draga frá tekjum lögaðila eftirstöðvar rekstrartapa frá síðustu tíu árum á undan rekstrarári er lagt til að 4. málsl. 4. mgr. 55. gr. verði felldur brott þar sem ákvæðið hefur runnið sitt skeið á enda

Samsköttun

jöfnun hagnaðar og taps

- Við samsköttun er aðeins rekstrarniðurstöðu þátt-takenda jafnað saman
- Ekki er því unnt að jafna saman hagnaði og tapi af sölu eigna
 - Ath. Þetta gildi um hlutabréf á meðan hagnaður af sölu þeirra var skattskyldur
- Sama gildir um fyrningu og niðurfærslu eigna. Móðurfélag, er selur eign með hagnaði, getur því ekki leyft dótturfélagi að færa niður eftirstöðvar bókfærðsverðs fyrnanlegra eigna hjá sér um fjárhæð ...

Úrskurður nr. 266/2002

- Kærandi, sem var hlutafélag, hugðist stofna annað hlutafélag og selja því félagi fasteignir í sinni eigu. Óskaði kærandi eftir bindandi áliti ríkisskattstjóra á því hvort kæranda væri heimilt, að undangenginni sölu fasteignanna til dótturfélagsins og að fenginni heimild skattstjóra til samsköttunar með því, að fyrna eignir dótturfélagsins um fjárhæð sem næmi skattskyldum söluhagnaði fasteignanna
- Taldi kærandi að slík fyrning söluhagnaðar væri heimil þar sem um samsköttuð hlutafélög yrði að ræða. Ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd höfðu þeim skilningi kæranda. Í úrskurði yfirskattanefndar var gerð grein fyrir eðli og réttaráhrifum samsköttunar félaga og bent á að hlutafélög, sem tækju þátt í slíkri samsköttun, bæru eftir sem áður **sjálfstæða** skattskyldu hvert fyrir sig.
- Var tekið fram að ákvæði skattalaga um samsköttun félaga heimiluðu **einungis yfirfærslu rekstrarhagnaðar og eftir atvikum -taps milli sjálfstæðra skattaðila til skattlagningar hjá einum þeirra á þann hátt sem þar væri lýst. Var kröfum kæranda hafnað**

YSÚ 402/2011

Samsköttun, skipting

- C ehf. var samskattað með móðurfélaginu sínu D ehf. Báðum félögunum var síðar skipt, hinu fyrrnefnda í C ehf. og B ehf. og hinu síðarnefnda í D ehf. og A ehf., kæranda í málinu
- A ehf. taldi að ekki hefði verið þörf á sérstakri umsókn um samsköttun félagsins og B ehf. þar sem heimild til slíks yrði leidd af samsköttun C ehf. og D ehf., enda hefðu öll skattaleg réttindi og skyldur, þar með talið samsköttunarheimild, yfirfærst við skiptingu félaganna
- Í úrskurði yfirskattanefndar kom fram að heimild til samsköttunar félaga fæli í sér veigamikil frávík frá almennum reglum skattalaga um skattlagningu félaga sem hafa yrði í huga við skýringu 52. gr. laga nr. 90/2003
- Var fallist á með ríkisskattstjóra, m.a. í ljósi orðalags ákvæðisins, að útgefin samsköttunarheimild C ehf. og D ehf. **hefði ekki yfirfærst við skiptingu** félaganna sem skattaleg réttindi til A ehf. og B ehf. Þar sem fyrir lá að umsókn um samsköttun A ehf. og B ehf. barst ekki ríkisskattstjóra innan lögmæltra tímamarka, þ.e. 30 dögum fyrir síðasta mögulegan skiladag skattframtals lögaðila, var kröfum kæranda hafnað

Millilandasamruni og –skipting

MILLILANDASAMSKÖTTUN

- Með lögum nr. 54/2007 um breyting á lögum um hlutafélög var samþykkt að gefa hlutafélögum í tveimur eða fleiri löndum kost á að sameinast
- Enn fremur var innlendu félagi gert kleyft að skipta sér milli tveggja eða fleiri landa
- Slíkur millilandasamruni og –skipting var hins vegar lengi vel óheimil skv. skattalögum. Í raun var hún því ekki möguleg án skattlagningar
- Með lögum nr. 142/2013 hefur nú verið bætt úr þessu. Hins vegar er enn þá óheimil að **samskatta** innlend og erlend félög

Framkvæmdin

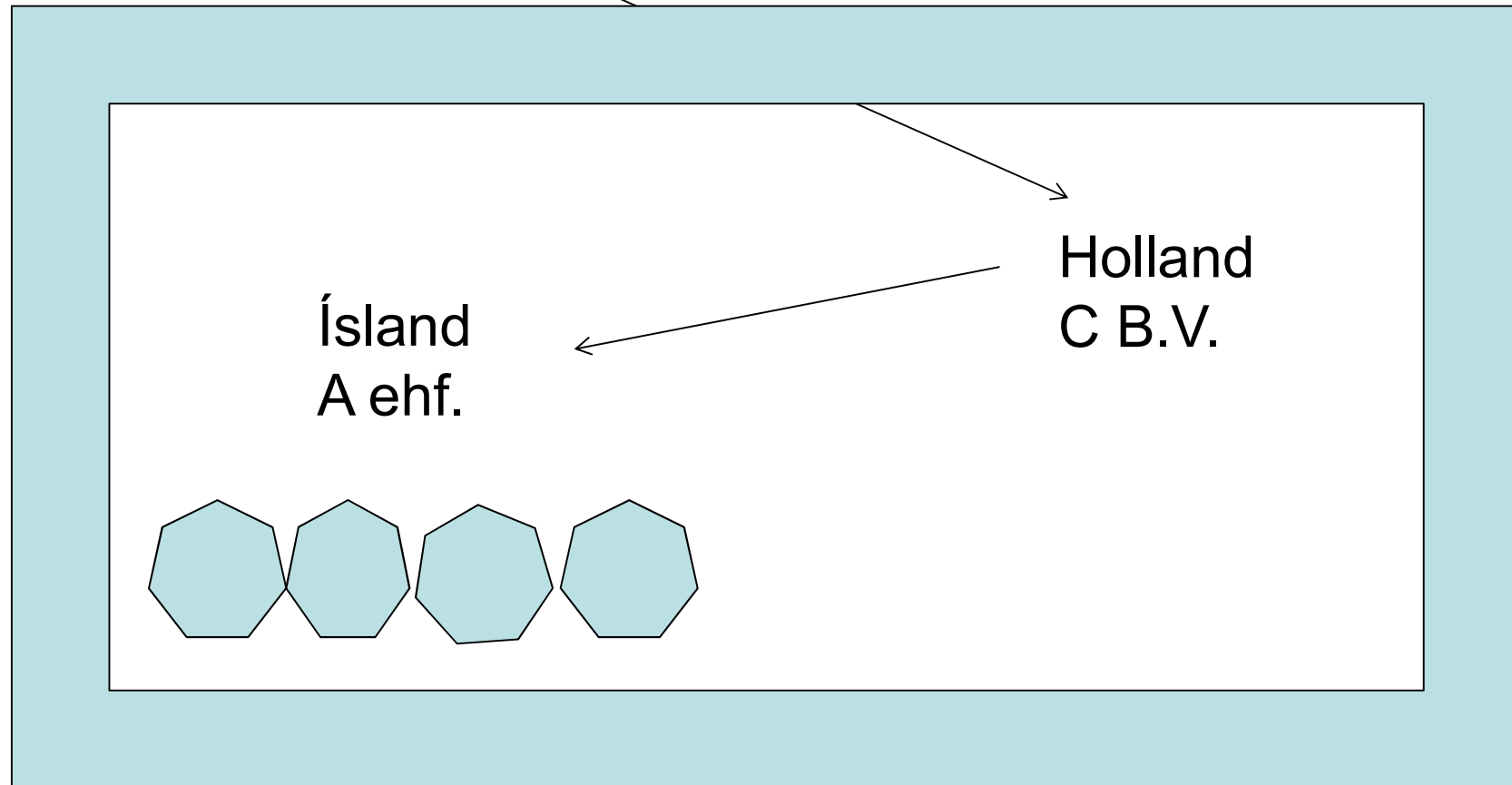
- Við samruna yfir landamæri, þar sem innlent félag er yfirtekið, skal fara með eignir, réttindi, kröfur og skuldbindingar sem eru yfirteknar og yfirfærðar, sbr. 2. málsl. 2. mgr., **sem seldar eða innleystar væru**
- Leggja skal fram útreikninga á gangverði eigna með samruna-áætlun og skulu þeir byggjast á mati sérfræðinga og staðfestir af löggiltum endurskoðendum félagsins, sbr. XIV. kafla laga nr. 2/1995, um hlutafélög, og laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög
- Þegar tilkynnt er um staðfestan samruna yfir landamæri og afskráningu félags skal jafnframt leggja fram skýrslu í því formi sem ríkisskattstjóri ákveður um þann skattstofn sem slíkur samruni hefur í för með sér
- Skattskyldar tekjur skal reikna út miðað við mismun á gangverði eigna og skattalegu stofnverði þeirra að teknu tilliti til áður fenginna fyrninga á þeim uppgjörstegum sem efnahagsreikningur samruna-áætlunar miðast við og skal ákvörðun skatts taka mið af því tímamarki. Við útreikning skulda skal einungis miðað við skuldir og skuldbindingar skv. 75. gr.

Bindandi álit nr. 1/08

4. febrúar 2008

- B hf. er félag með ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi. Það félag á öll hlutabréf í C B.V., sem er hlutafélag stofnað og skrásett í Hollandi og með ótakmarkaðri skattskyldu í Hollandi
- C B.V. á öll hlutabréf í A ehf., sem er félag með fulla og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi. A ehf. á síðan hluti í fjórum félögum sem öll eru skrásett á Íslandi og með fulla og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi
- Fyrirhugað er að sameina C B.V. og A ehf., þannig að A ehf. verði slitið án skuldaskila með þeim hætti að félagið verði algerlega sameinað C B.V. með yfirtöku eigna og skulda - svokallaður samruni með yfirtöku
- Við þennan samruna mun eiga sér stað yfirfærsla eigna og skulda á milli sjálfstæðra skattaðila, sem bera fulla og ótakmarkaða skattskyldu í sitt hvoru ríkinu. A ehf. verður slitið í kjölfar úthlutunar á verðmætum til C B.V., en af því leiðir að sjálfstæðri skattskyldu A ehf. skv. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, telst lokið
- Óskað var álits á því hvort þetta væri skattfrjáls samruni skv. TSL en RSK úrskurðaði að Fyrirhugaður samruni álitsbeiðanda (A ehf.) við C B.V. félli ekki undir 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt og fyrirhugaðar ráðstafanir væru því ekki undanþegnar skattskyldu hér á landi

Ísland
B ehf.



Eftirlitsstofnun ESA

- Í nýlegu álit Eftirlitsstofnunar EFTA (ESA) var fjallað um hvort skattlagning millilanda samruna væri í samræmi við EES -samninginn. Samkvæmt skattframkvæmd, sbr. m.a. bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 1/08, hefur ekki verið talið heimilt að tvö eða fleiri fyrirtæki renni saman yfir landamæri án þess að slíkur samruni hafi í för með sér skattalegar afleiðingar. Í því felst að í skattalegu tilliti er litið svo á að um sölu eigna yfirtekna félagsins til yfirtökufélagsins sé að ræða og getur því myndast skattskyldur söluhagnaður við samrunann ef kaupverð er hærra en bókfært verð. Skattfrjáls samruni getur hins vegar átt sér stað milli innlendra félaga að vissum skilyrðum uppfylltum, sbr. 51. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt
- Vegna þessa mismunar á skattalegri meðferð, eftir því hvort félag er heimilisfast á Íslandi eða annars staðar á EES, var send kvörtun til ESA. Í svari stofnunarinnar kemur fram það álit að íslensku reglurnar hindri staðfesturétt fyrirtækja og frjálst flæði fjármagns innan EES. Stofnunin dregur ekki í **efa að Íslandi sé heimilt að setja slíkum samrunum ákveðnar skorður til að vernda skattstofna sína en verði í því sambandi hins vegar að beita vægari úrræðum, sem dæmi að veita frest á skattgreiðslum**
- Ísland hefur tvo mánuði til að gera viðeigandi ráðstafanir til að uppfylla skuldbindingar sínar gagnvart EES samningnum. Ef ekki verður orðið við þeirri beiðni getur ESA lagt málið fyrir EFTA dómstólinn

Lok skattskyldu hlutafélags

- **Skattskyldu hlutafélags getur lokið við**
 - Sameiningu, skiptingu
 - Frjáls skuldaskil (d. likvidation)
 - Gjaldprotaskipti. Ný kennitala, nýtt vsk.-númer
- **Önnur atvik – Ath. afleiðingarnar**
 - Flutningur á aðsetri raunverulegrar framkvæmdastjórnar frá Íslandi til annars lands. Félagið breytist þá í fasta starfsstöð, sbr. 4. tölul. 3. gr. TSL
 - Hlutafélagi er breytt í einkahlutafélag og öfugt. Upprunalega félagið heldur áfram
 - Sala á heildarhlutafé. Eigendaskiptin breyta engu um skattskilin

Skattlagning við lok skattskyldu - yfirlit

- **HLUTAFÉLAG.** Allsherjar yfirfærsla eigna og skulda
 - Gjaldprot → engin skattskylda. Skuldir hærri en eignir
 - Sameining, skipting → engin skattskylda
 - Skattfrjáls sameining og skipting, sbr. 51. og 52. gr. TSL
 - Frjáls skuldaskil, → skattskylda. Eignir seldar út úr fyrirtæki eða úthlutað til eigenda. **Úttektarskattlagning**
- **HLUTHAFAR.** Gagngjaldskrafa
 - Gjaldprot → engin skattskylda. Skuldir hærri en eignir
 - Sameining, skipting → engin skattskylda
 - Skattfrjáls sameining og skipting, sbr. 51. og 52. gr. TSL
 - Skuldaskil, → skattskylda. **Úthlutunarskattlagning**

HLUTHAFASKATTLAGNING



Tvísköttunarreglan

efnahagsleg tvískattlagning

- Skattlagning hlutafélaga einkennist af tvískattlagningu hagnaðar. Aðalþættir tvískattlagningarinnar eru
 - A. Úttektarskattlagning. Skattlagning félagsins
 - **Tekjufæra ber allt sem tekið er út úr félaginu**
 - B. Úthlutunarskattlagning. Skattlagning hluthafans
 - **Og ef hluthafinn er neytandinn ber honum að svara skatti af því**
- Þetta er hin klassíska aðferð. Ákvæði 2. mgr. 11. gr. TSL felur í sér stílbrot á henni. Í stað þess að fella gjaldfærslu úttektarinnar niður og hækka tekjuskatt stofn félagsins sem því nemur er hún einfaldlega endurskilgreind sem laun
 - **Gjaldfærslan helst því í meginráttum óbreytt**

Af hverju tvískattlagning?

1. Upphaflega var því haldið fram að þetta væri gjaldið sem greiða þyrfti fyrir hina takmörkuðu ábyrgð
2. Síðar var gripið til hlutleysissjónarmiða við réttlætinguna. Skattur hf./ehf. átti þannig að vera hinn sami og einstaklinga í rekstri – jafnvel hærri - **EN**
 - Hvernig horfir þetta við í dag? Menn greiða eftir atvikum 36,94% til 46,24% í skatt en ehf./hf. 37,6% eða næstum því það sama

Úttektarskattlagning

- Þetta er fyrri liður hlutafélaga tvískattlagningar. Felst hann í tekjufærslu á öllu sem tekið er út úr fyrirtæki eins og um sölu til óviðkomandi sé að ræða
- Helsta álitafnið lýtur því að yfirfærsluverðinu. Í þessu sambandi er almenna reglan sú að miða beri við markaðsverð. Ef markaðsverð er hærra en bókfært verð geta því myndast tekjur hjá félaginu
- Úttektarskattskyldan tekur til vara, fyrnanlegra eigna, verðbréfa o. fl. þar með talið hvers konar kostnaðar er félag greiðir fyrir hlutahafa. Um úttekt á peningum gilda hins vegar sérreglur, sbr. nánar hér á eftir

Úthlutunarskattlagning

Dulinn arður. Sjá 2. mgr. 11. gr. TSL

- Þetta er síðari liður tvískattlagningarinnar. Felst hann í skattlagningu hluthafa af öllu því sem hann veitir móttöku frá félaginu
- Hluthafi telst hver sá sem á eignarhluti í félagi. Veiti aðili nákominn hluthafa móttöku verðmæti í skjóli hlutareignar hans getur meira að segja komið til þrískattlagningar
- **Móttekið verðmæti er í eðli sínu arður → fjármagnstekjur.** Uppspretta þess er jú hlutareignin. Í framkvæmd áður fyrr var þó stundum fallist á beiðni skattaðila um að líta á það sem laun. Var það einkum í þeim tilvikum er laun hluthafa náðu ekki reiknuðu endurgjaldi
- Skv. núgildandi lögum telst það hins vegar fortakslaust laun. Það sem meira er, úthlutunin kemur til viðbótar laununum, það er hinu reiknaða endurgjaldi

Ákvæði 2. mgr. 11. gr. TSL

Móðir

Óheimil úthlutun

Dóttir

- Úthlutun verðmæta til hluthafa eða hlutareiganda sem jafnframt er starfsmaður félags, eða tengds félags, telst vera laun skv. 1. tölul. A-liðar 7. gr. → frádráttarbærar tekjur/gjöld í rekstri
 - ef hún er óheimil samkvæmt lögum um hlutafélög eða lögum um einkahlutafélög

hvað er óheimil úthlutun

- Ef úthlutun til annarra en starfsmanna er óheimil samkvæmt lögum um hlutafélög eða lögum um einkahlutafélög skal skattleggja úthlutunina sem tekjur skv. 4. tölul. A-liðar 7. gr.
 - það er gjöf → EKKI frádráttarbærar tekjur/gjöld í rekstri
- Ef slík úthlutun á sér stað til sameignarfélags, þar sem einn sameigenda er hluthafi, stjórnarmaður eða starfsmaður félagsins sem úthlutar verðmætum, skal úthlutunin teljast til tekna hjá honum skv. 1. tölul. A-liðar 7. gr. það er sem laun

YSÚ 183/2012

Viðskipti hlutafélags og hluthafa

- Kærandi, sem var eigandi alls hlutafjár í X ehf., hafði afnot af atvinnuhúsnæði í eigu félagsins árin 2004-2007 án þess að greiða fyrir afnotin nema að hluta
- Talið var að byggja yrði á því að viðskiptin hefðu falið í sér lánveitingu af hálfu X ehf. til kæranda. Þá þótti blasa við að lánveitingin væri verulega frábrugðin því sem vænta mætti í venjulegu sambandi leigusala og leigutaka. Hefðu hagsmunir kæranda að öllu verulegu verið ráðandi í viðskiptunum og þóttu engar líkur á því að kærandi hefði átt kost á hliðstæðum kjörum varðandi greiðslu leigugjalds í viðskiptum við óháðan aðila
- Var því fallist á með ríkisskattstjóra að lánveiting X ehf. gæti ekki talist venjulegt viðskiptalán og að virða bæri hana sem skattskyldar tekjur kæranda af hlutareign hans í X ehf. (dulinn arð).

YSÚ 252/2003

Kaup á undirverði

- Kærendur, sem voru ráðandi hluthafar í einkahlutafélaginu X, keyptu fasteign af félaginu árið 2000 við verði sem **var rúmlega tvöfalt lægra** en fasteignamatsverð eignarinnar á sama tíma
- Talið var að kaupverð fasteignarinnar hefði verið óeðlilega lágt í skilningi 2. mgr. 58. gr. laga nr. 75/1981. Sú ákvörðun skattstjóra að færa kærendum mismun kaupverðs annars vegar og matsverðs hins vegar til skattskyldra tekna á grundvelli þessa ákvæðis sem dular arðgreiðslur samkvæmt 1. mgr. 9. gr. laga nr. 75/1981 stóð því óhöggðu, þó að því frátöldu að fallist var á kröfu kæranda um að matsverð eignarinnar yrði ákvarðað til samræmis við fasteignamat hennar á sama tíma, enda var skattstjóri ekki talinn hafa skotið viðhlítandi stoðum undir hærra matsverð sem hann ákvarðaði á grundvelli upplýsinga um almennt fasteignaverð á sama stað. Var fjárhæð tekjuviðbótar því lækkuð

YSÚ 28/2008

gerfilaunatekjur barna

- Kærandi var framkvæmdastjóri og eigandi X ehf. sem rak auglýsinga stofu. Var kæruefni málsins sú ákvörðun skattstjóra að virða tiltekin útgjöld X ehf. rekstrarárið 2000, þ.e. launagreiðslur félagsins til **tveggja barna kæranda**, sem tekjur af hlutareign kæranda í félaginu (dulinn arð)
- Í úrskurði yfirskattanefndar kom fram að greiðslur hlutafélags sem færu fram í þágu hluthafa, svo sem greiðslur á persónulegum útgjöldum hluthafa eða afhending verðmæta í hendur nákominna ættingja hans, gætu talist tekjur hluthafa af hlutareign, sbr. H 1997:602
- Var fallist á með skattstjóra að virða bæri hinar umdeildu greiðslur X ehf. sem tekjur kæranda af hlutareign hennar í félaginu, þó að teknu tilliti til niðurstöðu yfirskattanefndar í máli X ehf. þar sem fallist var á að ákvarða frádráttarbæran hluta launagreiðslna til barnanna að álitum. Kröfu kæranda um niðurfellingu álags var hafnað. Sjá úrskurð yfirskattanefndar nr. 27/2008

Heimil úthlutun

úthlutun sem er heimil skv. hlutafélaga og einkahlutafélaga lögum
og ákveðin með lögsmæltum hætti skv. þeim
FORM OG EFNISKRÖFUR

- Einungis er heimilt að úthluta sem arði:
 1. hagnaði samkvæmt samþykktum ársreikningi síðasta reikningsárs,
 2. yfirfærðum hagnaði frá fyrri árum og
 - ✓ óráðstafað eigið fé
 3. frjálsum sjóðum
- eftir að dregið hefur verið frá tap sem ekki hefur verið jafnað og það fé sem samkvæmt lögum eða félagssamþykktum skal lagt í varasjóð eða til annarra þarfa

Frjálsir sjóðir, hvað er það

- Með frjálsum sjóðum er átt við sjóði sem ekki eru bundnir. Hagnaður fyrri ára
- Yfirverðsreikningur. Má úthluta af honum? Nei, útgreiðsla verður að fara í gegnum lækkun hlutafjár
- Endurmat varanlegra rekstrarfjármuna o. fl. Skapar ekki úthlutunargrundvöll

Þarf að greiða skatt vegna ólöglegrar arðgreiðslu

Kristinn Þór Geirsson tapaði máli gegn ríkinu

Símon Örn Reynisson simon@dv.is

15:19 > 14. febrúar



Kristinn Þór Geirsson fyrrum framkvæmdastjóri fjármála- og rekstrarsviðs Glitnis, og fyrrum stjórnarmaður í bankanum, hefur tapað máli gegn íslenska ríkinu fyrir Hæstarétti.

Kristinn vildi að ógilt yrði ákvörðun Ríkisskattstjóra að telja 158 milljóna króna arðgreiðslur sem hann lét einkahlutafélag sitt greiða sér árin 2006 og 2008 sem tekjuskatt.

Hann þarf því að greiða alls 39,6 milljónir króna í skatt, en hann reyndi – í trássi við lög – að láta einkahlutafélag sitt greiða sér umræddar fjárhæðir sem arð, til að komast undan því að greiða tekjuskatt.

Arðgreiðsla í bullandi tapi

Arðgreiðslan 2008 var byggð á [kúluláni frá Glitni](#). Kristinn fékk 1.150 milljóna króna lán hjá bankanum. Var lánið veitt til KþG Holding ehf, í eigu Kristins Þórs. Var einum milljarði króna varið í kaup á hlutabréfum í bankanum en 150 milljónum króna var varið í útgreiðslu arðs til Kristins.

Slík arðgreiðsla er hins vegar ólögleg þar sem árið áður hafði félagið skilað 50 milljóna króna tapi. Er slíkt brot á lögum um hlutafélög þar sem segir að einungis megi greiða sér út arð ef fyrirtæki hefur skilað hagnaði árið áður.



Þarf að greiða skatt Kristinn Þór Geirsson greiða 39,6 milljónir króna í skatt.

Sjá dóm hæstaréttar dags. fimmtudaginn 13. febr. 2014 í málinu nr. 606/2013
K höfðaði mál á hendur íslenska ríkinu og krafðist þess að felldur yrði úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra, þar sem gerðar voru breytingar á opinberum gjöldum hans 2007 og 2009, en ella til breytingar á úrskurðinum að hluta.

Hverju má úthluta?

SKÝRING VIÐ ÁRSREIKNING 2019

			Óráðstafað	
Eigið fé	Hlutfé	Varasjóður	eigið fé	Samtals
Yfirfært frá fyrra ári	500.000	125.000	-13.568.962	-12.943.962
Greiddur arður (hámark). Fylla út				0
Hagnaður (tap) ársins			23.270.668	23.270.668
Staða 31.12.2019	500.000	125.000	9.701.706	10.326.706

HVERJU MÁ ÚTHLUTA SEM ARÐI 2019. Þú mátt úthluta 9.701.706 kr. Ath. ekki má taka arðinn út fyrirfram t.d. árið 2020. Ef það er gert verða afleiðingarnar þessar:

Ákvörðun úthlutunar

Sjá 59. gr. EHL

- **Aðalfund** skal halda eftir því sem félagssamþykktir ákveða, þó eigi sjaldnar en einu sinni á ári og aldrei síðar en innan átta mánaða frá lokum hvers reikningsárs. **Á aðalfundi skal leggja fram ársreikning og skýrslu endurskoðenda eða skoðunarmanna.** Í móðurfélagi skal enn fremur leggja fram samstæðureikning
- Á **aðalfundi** skal taka ákvörðun um:
 - a) staðfestingu ársreiknings;
 - b) hvernig fara skuli með hagnað eða tap félagsins á reikningsárinu;
 - c) tillögu félagsstjórnar um starfskjarastefnu félags sem ber skylda til að kjósa sér endurskoðanda, sbr. 54. gr. a, varðandi laun og aðrar greiðslur til forstjóra og annarra æðstu stjórnenda félagsins, svo og stjórnarmanna];1)
 - d) önnur þau mál er heyra undir aðalfund samkvæmt félagssamþykktum

Má virkilega ekki ákveða arðsúthlutun á aukafundi

Aukafundir

Sjá 60. gr. EHL

- Aukafund skal halda þegar félagsstjórn telur þess þörf
- Boða skal til aukafundar innan fjórtán daga ef hluthafar, sem ráða yfir minnst $\frac{1}{10}$ hlutafjárins, krefjast þess skriflega og greina fundarefni enda sé lægra mark ekki ákveðið í félagssamþykktum

Arður?

Almenn skilgreining

- Með arði er átt við greiðslu sem uppruna á í hlutareign og einkennist hún af því að hluthafi verður ríkari af móttökunni en hlutafélagið fátækara
- Um arð er að finna fyrirmæli í 11. gr. TSL og hefur ákvæðið í grundvallar atriðum verið óbreytt frá 1921

11. gr. TSL

Dulinn arður

- **Venjulegur arður og sérhver afhending verðmæta**
 - Til arðs af hlutum og hlutabréfum í félögum, sem um ræðir í 1. tölul. 1. mgr. 2. gr., telst auk venjulegrar arðgreiðslu **SÉRHVER afhending verðmæta** til hlutareiganda með takmarkaða eða ótakmarkaða ábyrgð eða hluthafa er telja verður sem tekjur af hlutareign þeirra í félaginu
- **Úthlutun við félagsslit → skattleggst eins og hagnaður**
 - Nú er félagi sem um ræðir í 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. slitið án þess að um sameiningu félaga sé að ræða, sbr. 51. gr., og skal þá teljast til arðs úthlutun við félagsslit **sem er umfram kaupverð bréfanna**
- **Lækkun hlutafjár → skattleggst eins og hagnaður**
 - Einnig telst til arðs lækkun hlutafjár, sem er greidd út til hluthafa, **umfram kaupverð**
- **SAMEIGINLEG ÁKVÆÐI VIÐ ÁKVÖRÐUN HAGNAÐAR**
 - Hafi aðili eignast hlutabréfin **fyrir árslok 1996** er honum heimilt að miða við upphaflegt kaupverð hlutabréfanna þegar það hefur verið hækkað samkvæmt verðbreytingarstuðli fyrir hvert ár **til ársloka 1996**, eða jöfnunarverðmæti hlutabréfanna, sbr. 3. mgr. 18. gr., sé það hærra

Hvað með 2001?

Venjulegur arður, sbr.

74. gr. og 76. gr. EHL

AFRKASTUR ÁRSINS OG FYRRI ÁRA

- Venjulegur arður er sá arður sem heimilt er að úthluta til hluthafa skv. lögum. Nánar tiltekið er þetta
 1. hagnaður samkvæmt samþykktum ársreikningi síðasta reikningsárs,
 2. yfirfærður hagnaður frá fyrri árum eða
 3. **frjálsir sjóðir** eftir að dregið hefur verið frá tap sem ekki hefur verið jafnað og það fé sem samkvæmt lögum eða félagssamþykktum skal leggjaí varasjóð eða til annarra þarfa
- **Aðalfundur** tekur ákvörðun um úthlutun arðs eftir að félagsstjórn hefur lagt fram tillögur um það efni. Ekki má ákveða að úthluta meiri arði en félagsstjórn leggur til eða samþykkir

Tímafærsla arðs

6. mánaðar regla

- Félag hefur 6 mánuði til að greiða arð sem aðalfundur ákveður að úthluta
- Greiðsla breytir þó engu um tekjufærsluna. Úthlutaður arður telst nefnilega ávallt til tekna á því ári sem hann er **ákveðinn til** greiðslu af aðalfundi
- Arður getur bæði verðir greiddur í peningum og öðrum verðmætum. Jafnvel er hugsanlegt að hluthafi samþykki **að lána félaginu arðinn um ákveðinn tíma**
- Nauðsynlegt er þó að bóka um samþykki slíkra lána í gerðabók félagsins. Þar á meðal um lánstíma, vexti og ábyrgð á endurgreiðslu

Úrskurður nr. 162/2001

Gjaldár 1997

- Kærandi fékk greiddan arð af hlutabréfum í hlutafélaginu Þ á árinu 1996 og var arðgreiðslan að nokkru leyti fólgin í afhendingu hlutabréfa í hlutafélögunum X og Z
- Skattstjóri endurákvæðaði opinber gjöld kæranda á þeim grundvelli að ákvarða bæri fjárhæð þess hluta arðgreiðslunnar í samræmi við **gangverð hlutabréfa í X og Z** á þeim degi, **þegar ákvörðun var tekin um arðgreiðsluna á aðalfundi í Þ, en ekki nafnverð hlutabréfanna eins og kærandi sjálfur miðaði við í skattskilum sínum**
- Yfirskattanefnd hafnaði þeirri viðbáru kæranda að frestákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 hefði staðið breytingu skattstjóra í vegi. Vegna kröfu kæranda þess efnis að ákvarða bæri arðgreiðsluna til skattlagningar í hendi hans með nafnverði hlutabréfa í X og Z var bent á að þótt arður til hluthafa væri greiddur í öðrum verðmætum en peningum haggði slíkt ekki arðsfjárhæð samkvæmt samþykkt viðkomandi hlutafélags um arðsúthlutun
- Yrði ekki annað séð en að það viðmið skattstjóra, að gangverð hlutabréfa í X og Y hefði verið jafnt skráðu gengi bréfanna í viðskiptum á Verðbréfaþingi Íslands, væri í samræmi við tilgreiningu Þ á fjárhæð raunvirðis arðsúthlutunarinnar í ársreikningi félagsins fyrir árið 1996. Var kröfu kæranda hafnað

Sérhver afhending verðmæta

- Arðshugtakið er mjög rúmt. Auk venjulegs arðs tekur það til **sérhverrar afhendingar** verðmæta frá félagi til hluthafa
- Sjaldgæft er þó að slíkar úthlutanir séu beinlínis kallaðar arður heldur er um að ræða annars konar birtingarmyndir → **ATHUGA TILGANG ÞESSA**
 - svo sem laun til (ekki) vinnandi maka, (ekki) vinnandi barna, endurgreiðslu á (ekki) útlögðum kostnaði vegna aksturs og ferðalaga, gjaldfærslu á einkakostnaði sem rekstrarkostnaðar
- Menn reyna þannig að dylja hið raunverulega eðli greiðslnanna til að sleppa við tvískattlagningu arðsins
- Í framkvæmd eru greiðslurnar því gjarnan kallaðar

DULINN ARÐUR

Lækkun hlutafjár

- Hlutfélagi er heimilt að lækka hlutafé sitt meðal annars með greiðslu til hluthafa
- Ef innborgað hlutafé er endurgreitt hluthöfum með lækkun hlutafjár er í raun um kaup á hlutabréfum þeirra að ræða
- Skv. skattalögum er lækkunin þó ekki skattlögð sem hagnaður, heldur sem arður
- Við útreikning teknanna (arðsins) er þó fylgt sömu reglum og þegar sala á hlutabréfum á í hlut. Ekki þarf því að greiða skatt nema lækkunin nemi hærri fjárhæð en kaupverðinu skv. 18. gr. TSL

Úrskurður nr. 238/2006

Gjaldár 1998-2002

- Skattstjóri færði kærendum til eignar í skattframtölum þeirra árin 1998-2002 **fast eign** sem kærendur höfðu selt eigin einkahlutafélagi, Z ehf., og færði skuldir vegna **húsnæðisins** til frádráttar eignum í framtölum kærenda
- Ennfremur færði skattstjóri kærendum til tekna í skattframtölunum sem **fjármagnstekjur** hluta þess kostnaðar vegna húsnæðisins sem gjaldfærður hafði verið hjá Z ehf. **Forsendur þessara breytinga skattstjóra voru þær að ekki yrði byggt á greindum viðskiptum með fasteignina í skattalegu tilliti og að greiðslur Z ehf. á kostnaði vegna húsnæðisins teldust tekjur af hlutareign kærenda í Z ehf. (dulinn arður)**
- Í kjölfar þessarar ákvörðunar skattstjóra kröfðust kærendur þess að þeim yrðu ákvarðaðar vaxtabætur gjaldárin 1998-2002 vegna húsnæðisins. Yfirsattanefnd hafnaði kröfu kærenda með vísan til þess ótvíræða lagaskilyrðis fyrir vaxtabótum að viðkomandi skattaðili hefði borið vaxtagjöld vegna öflunar íbúðarhúsnæðis til eigin nota, enda væri ágreiningslaust að Z ehf. hafði borið kostnað vegna vaxtagjaldanna kærendum að útgjaldalaus

Úrskurður nr. 60/2009

Gjaldár 2003, 2004 og 2005

- Kærandi, sem var fyrirsvarsmaður X ehf. og eigandi alls hlutafjár í einkahlutafélaginu, fékk greiðslur frá félaginu sem tilgreindar voru sem lán í bókum þess. Fallist var á með skattstjóra að virða bæri greiðslurnar sem skattskyldar tekjur kæranda af hlutareign hans í X ehf. (dulinn arð) sem skattleggja bæri sem launatekjur í skattframtölum kæranda
- Í málinu var **einnig** deilt um þá ákvörðun skattstjóra að hækka söluhagnað kæranda vegna sölu hlutabréfa í X ehf. á árinu 2004, en sú ákvörðun byggðist á því að ekki fengi staðist að telja nafnverð hinna seldu hlutabréfa 500.000 kr. sem stofnverð við sölu þeirra, heldur bæri að miða við stöðu eigin fjár við yfirfærslu einstaklingsrekstrar kæranda yfir í einkahlutafélag, þ.e. X ehf., hinn 1. janúar 2002, **er verið hefði neikvæð um rúmar 12 milljónir króna, sbr. 56. gr. laga nr. 90/2003**
- Í úrskurði yfirskattanefndar kom fram að vegna stöðu einstaklingsrekstrar kæranda við yfirfærslu hans í einkahlutafélag á árinu 2002 og áskilnaðar 2. mgr. 56. gr. laga nr. 90/2003 um að eignir og skuldir rekstrarins skyldu yfirfærast á bókfærðu verði, yrði naumast séð að stofnun einkahlutafélagsins hefði staðist við umræddar aðstæður, hvað sem liði hugsanlegu verðmæti óbókfærðra eigna, þ.e. áunninna veiðiheimilda, sem gengið hefðu til einkahlutafélagsins við yfirfærsluna
- Við úrlausn málsins yrði þó að taka mið af því að skattstjóri hefði byggt á því að lögmæt yfirfærsla samkvæmt 56. gr. laga nr. 90/2003 hefði farið fram. Að því gættu og með vísan til fortakslauss ákvæðis 2. mgr. 56. gr. laganna var fallist á niðurstöðu skattstjóra um fjárhæð söluhagnaðar hlutabréfa í X ehf.

Úrskurður nr. 125/2009

Gjaldár 2003-2005

- Kærandi, sem var framkvæmdastjóri og stjórnarmaður í Y ehf. og eigandi alls hlutafjár í félaginu, fékk greiðslur frá Y ehf. á árunum 2002, 2003 og 2004 sem tilgreindar voru sem lán í bókum félagsins. Í úrskurði yfirséðanefndar kom fram að umræddar greiðslur Y ehf. hefðu ekki verið heimilar að lögum sem lánveitingar til kæranda, enda þótti vafalaust að ekki væri um venjuleg viðskiptalán að ræða. Þá var ekki fallist á með kæranda að líta bæri á greiðslurnar sem venjulega arðsúthlutun, enda hefði lagaskilyrðum um úthlutun arðs ekki verið fullnægt.
- Í málinu hafði skattstjóri miðað við að umræddar úttektir teldust til skattskyldra tekna hjá kæranda sem laun í skattframtali hans árið 2003 **en sem gjafir í skattframtölum árin 2004 og 2005 þar sem kærandi hefði aðeins fengið laun frá félaginu fyrsta árið**. Yfirséðanefnd taldi að skýra yrði ákvæði 3. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 til samræmis við 2. mgr. 11. gr. sömu laga þannig að fyrrnefnda ákvæðið tæki til starfsmanns sem jafnframt væri hluthafi. Var fallist á með kæranda að fara bæri með úthlutunina sem **launatekjur kæranda** samkvæmt hinu fyrrnefnda lagaákvæði öll umrædd tekjuár **burtséð** frá því hvort kærandi hefði **reiknað sér endurgjald** vegna starfa í þágu Y ehf.
- Vegna athugasemda kæranda um endurgreiðslur var tekið fram að eftir breytingar á skattareglum um óheimilar lánveitingar til hluthafa og stjórnenda með lögum nr. 133/2001 væri ótvírætt að endurgreiðslur slíkra lána hefðu ekki þýðingu varðandi þá skattlagningu sem lögin mæltu fyrir um í þessum tilvikum, enda væru ákvæði laganna fortakslaus að því leyti. Í því sambandi gæti heldur ekki skipt máli af hvaða ástæðum endurgreiðslur færu fram eða með hvaða hætti, í tilviki kæranda með skuldajöfnuði á grundvelli arðsúthlutunar síðar. Kröfu kæranda um niðurfellingu 25% álags var hafnað.

34. gr. EHL

um lækkun hlutfjár

- Þegar frá er skilin hlutafjárlækkun eftir reglum 37. gr. og 4. mgr. 38. gr. **má aðeins hluthafafundur taka ákvörðun um lækkun hlutfjár**. Slíka ákvörðun má ekki taka fyrr en félagið hefur verið skráð. Í fundarboði skal m.a. greina frá ástæðum til lækkunarinnar skv. 2. mgr. þessarar greinar og hvernig hún á að fara fram
- Ákvæði 2. mgr. 23. gr. gilda, eftir því sem við á, um ákvarðanir varðandi lækkun hlutfjár. Í ákvörðun skal taka fram þá fjárhæð, sem lækka skal hlutafé um, ásamt upplýsingum um hvernig ráðstafa skuli lækkunarfénu en því má ráðstafa þannig:
 1. til jöfnunar taps sem verður ekki jafnað á annan hátt; (Ath. þetta skerðir ekki skattal. tap)
 2. til greiðslu til hluthafa; (Ef lækkað er meira en kaupverði hlutabréfa nemur kemur til skattlagningar)
 3. til afskriftar á greiðsluskyldu hluthafa eða
 4. til að leggja í sérstakan sjóð sem aðeins má nota samkvæmt ákvörðun hluthafafundar
- Hluthafafundur getur því aðeins tekið ákvörðun um lækkun hlutfjár í þeim tilgangi er greinir í 2., 3. og 4. tölul. 2. mgr. **að stjórnin beri fram slíka tillögu eða samþykki slíka tillögu**. Eftir hlutafjárlækkunina skulu vera fyrir hendi eignir er svara a.m.k. til hlutafjárins og lögmæltra varasjóða

fyrst Hækkun og svo Lækkun

- Í félögum er hlutafé yfirleitt mjög lágt. Helgast það af sögulegum ástæðum
 - Eignarskattlagningin tók þannig til nafnverðsins og vildu menn því eðlilega hafa það sem lægst
- Vegna þessa er takmarkað hversu mikið er unnt að lækka hlutafé um
 - Ekki er jú unnt að lækka hlutafé niður fyrir lágmarks hlutafé; 500.000 eða 4.000.000 kr.
- Áður en hlutafé er lækkað verður því yfirleitt að hækka það fyrst
 - Þó ekki með frjálsri áskrift (nýtt fjármagn) heldur útgáfu jöfnunarhlutabréfa (gamalt fjármagn)

Hækkun hlutafjár með útgáfu jöfnunarhlutabréfa

- Hækkun hlutafjár með útgáfu jöfnunarhluta getur farið fram á þann hátt að yfirfærðar séu fjárhæðir sem skv. 74. gr. má greiða sem arð eða við yfirfærslu úr lögmæltum varasjóði skv. 3. mgr. 75. gr.
 - Hagnaður ársins, hagnaður eldri ára, frjálsir sjóðir o. s. frv.
- Í ákvörðun um hækkun hlutafjár með útgáfu jöfnunarhluta skal greina hve mikið hlutafé skal hækka. Ákvæði 2. tölul. 1. mgr., 2. og 3. mgr. 25. gr. EHL gilda um ákvörðunina
- Hlutafjárhækkun þessi er ekki gild fyrr en ákvörðun hefur verið skráð – mjög þýðingarmikið atriði

Úthlutun við félagsslit

formleg og óformleg slit

- Ákveði hluthafafundur að leggja hlutafélag niður verður að gera upp heildareignir og heildarskuldir þess
- Allar skuldir, sem félagið stendur í, eru semsagt greiddar og afganginum úthlutað til hluthafa að tiltölu miðað við hlutareign þeirra
- „... og skal þá teljast til arðs úthlutun við félagsslit **sem er umfram kaupverð bréfanna**“.
- Tímafærsla arðsins miðast við framlagningu/samþykki úthlutunargerðar við skiptalok eða **afskráningu félagsins hjá hlutafélagaskrá**

Greiðsla fyrir skiptalok eða endanlega afskráningu

- Kaup á eigin hlutum getur líka verið vandamál

Ekki arður

- **HEFUR ekki verðmæti. Verðmæti jöfnunarhlutabréfa er 0 kr.**
 - Til arðs telst ekki úthlutun jöfnunarhlutabréfa samkvæmt lögum um einkahlutafélög, lögum um hlutafélög og lögum um samvinnufélög **sem hafa ekki í för með sér breytta eignarhlutdeild hlutareiganda eða hluthafa**
- **HEFUR verðmæti. Endurmatið er því skattfrjálst**
 - eða hækkun séreignarhluta félagsaðila í A-deild stofnsjóðs samvinnufélaga eða samvinnuhlutabréf sem félagsaðilum eru afhent við slíka hækkun séreignarhluta í samvinnufélagi samkvæmt lögum um samvinnufélög
- **Arður af eigin hlutum eða hlutabréfum telst hvorki til tekna né gjalda hjá hlutafélagi eða samlagshlutafélagi**

Stuðla að
auknu réttlæti.
Jafna aðstöðu

Jöfnunarhlutabréf

JÖFNUNARSTUÐLAR
Hvaða tilgangi þjónaði þetta

Leiðréttu eigið fé
sem rýrnað hafði
vegna verðbólgu

- Skv. núgildandi tekjuskattslögum er verðmæti jöfnunarhlutabréfa 0 kr. Úthluturnarverðmæti þeirra bætist því ekki við upphaflegt kaupverð þeirra hlutabréfa sem maður átti fyrir
- Árin 1962 og 1972 var heimilt að gefa út jöfnunarhlutabréf við verði sem kallað er. Þetta voru einskiptis aðgerðir. **Árið 1978 varð útgáfan svo gerð varanleg og hélst sú skipan til ársins 1997**
- Við útreikning á kaupverði bréfa sem hluthafar hafa öðlast fyrir 1997 er tekið tilliti til þessa með því að margfalda kaupverðið með sérstökum **JÖFNUNARSTUÐLI**

Hvaða
eignir mátti
endurmeta

Framkvæmdin

hækkun hlutafjár með útgáfu jöfnunarhlutabréfa

	Eignir	Skuldir	
Veltufjárm.	10.000.000	59.500.000	Lán
Fastafjárm.	50.000.000	500.000	Hlutafé
Eignir alls	60.000.000	60.000.000	Skuldir og eigið fé alls

Ef raunverulegt verðmæti fastafjármuna er 100.000.000 kr. mátti hækka verðmæti þeirra um 50 millj. og hækka hlutaféð í 50.500.000 kr.

Á árunum 1979 til 1996 var þessi hækkun skattfrjáls

Mál félags vatnsvirkja MFV

- Þetta mál fjallaði um það hvort heimilt væri að gefa út skattfrjáls jöfnunarhlutabréf á eignarhlut MFV í Íslenskum aðalverktökum IAV en það var sameignarfélag
- Upphaflegt verðmæti eignarhlutans nam um 160 þús. en raunverulegt verðmæti 1,5 milljarðar
- MFV vildi auðvitað fá að gefa út skattfrjáls jöfnunarhlutabréf á mismun þessa en skattstjóri hafnaði því
- Fór málið til ríkisskattanefndar er félst á sjónarmið félagsins. Skaut fjármálaráðherra málinu þá til dómstóla sem dæmdu ríkinu í vil

Skattmatið og reikningsskilin

Sértækt endurmat hreinnar eignar samvinnufélaga

- Í MFV var deilt um hvað ætti að hafa forgang skattskilin eða reikningsskilin og fór málið svo að skattskilin unnu. Til að forðast sams konar ágreining þegar leyft var að endurmeta hreina eign samvinnufélaga var því ákveðið að reikningsskilin skyldu hafa forgang
- Samvinnufélagi er heimilt að endurmeta séreignarhluti félagsaðila í A-deild stofnsjóðs þess fyrir árslok 2004
- Endurmat þetta skal byggt á verðmæti hreinnar eignar félags í árslok 1996, samkvæmt lögum um ársreikninga, að teknu tilliti til opinberra gjalda, sem tengd eru því ári, og varasjóðs eða fjárfestingarsjóðs sem myndaður hefur verið samkvæmt eldri skattalögum og ekki verið leystur upp og tekjufærður fyrir þann tíma

Mildun tvískattlagningar

- Almennt er talið að tvískattlagning hlutafélagahagnaðar hafi óæskilegar afleiðingar fyrir viðskiptalífið. Í gegnum tíðina hefur því verið reynt að milda tvískattlagninguna með ýmsum hætti
- Til þessa hefur einkum fjórum aðferðum verið beitt
 1. að leyfa félagi að draga greiddan arð frá tekjum
 2. að leyfa hluthafa að undanþiggja mótttekinn arð skatti
 3. með samblandi af báðum þessum aðferðum
 4. með því að endurgreiða hluthafa þann skatt er félag hefur greitt vegna hlutareignar hans - Avoir fiscal
- Hér á landi er engum af þessum aðferðum beitt. Tvískattlagning fyrirtækjahagnaðar nálgast nú ytri þolmörk sín. Verði fjármagnstekjuskattur hækkaður frekar má því fastlega gera ráð fyrir að eitthvað bresti

ARÐS-Skattlagning hluthafa

- Yfirleitt þarf að svara skatti af heildarfjárhæð venjulegs arðs
- Lækkun hlutafjár og úthlutun við félagsslit ber hins vegar gera upp eins og hagnað af sölu hlutabréfa
- Til tekna kemur því mismunur á úthlutunni og upphaflegu kaupverði hlutabréfa eignar hluthafa
- Um ákvörðun á upphaflegu kaupverði gilda ólíkar reglur eftir því hvort um er að ræða einstaklinga eða fyrirtæki
 - Athugið sérstaklega að í 4. mgr. 11. gr. TSL virðast eingöngu einstaklingar hafðir í huga sem auðvitað er rangt

Hagnaðaruppgjör einstaklinga

- Bréf keypt árið 1996 eða fyrr. Kaupverð miðast við það sem hærra er af öðru tveggja
 - Upphaflegu kaupverði eða nafnverði margfaldað með jöfnunarstuðli að teknu tilliti til verðbreytinga til ársloka 1996
- Bréf keypt árið 1997 og síðar. **Kaupverð telst jafnt og upphaflegt kaupverð**
 - Kaupverð þeirra bréfa er því ekki unnt að framreikna skv. verðbreytingarstuðli

Hagnaðaruppgjör fyrirtækja

1. Bréf keypt árið 1996 eða fyrr. Kaupverð miðast við það sem hærra er af öðru tveggja
 - a. Upphaflegu kaupverði eða nafnverði margfaldað með jöfunarstuðli að teknu tilliti til verðbreytinga til árslok 2001
2. Bréf keypt á árunum 1997 -2001. Kaupverð telst jafnt og upphaflegt kaupverð að teknu tilliti til verðbreytinga til árslok 2001
3. Bréf keypt árið 2002 og síðar. Kaupverð telst jafnt og upphaflegt kaupverð
 - Kaupverð þeirra bréfa er því **ekki** unnt að framreikna miðað skv. verðbreytingarstuðli

Meðaltalsreglan

Ath. reynt getur á hana við lækkun
Vegið meðaltal í stað FIFO

- Ef aðili hefur eignast hlutabréf sín í sama félagi á ólíku gengi skal kaupverð seldra hlutabréfa teljast jafnt og meðalkaupverði allra hlutabréfa hans
- Reikna ber út meðalkaupverð fyrir öll hlutabréf í sama félagi óháð því hvenær aðili hefur eignast þau
- Við sölu úr hlutabréfasafni sínu getur seljandi því ekki gengið út frá kaupverði síðast keyptu bréfanna

HLUTHAFALÁN



Lán eða framlagsfé

- Í næstu glærum munum við að kíkja aðeins á hluthafalán
- Vandamál í tengslum við þau hafa fylgt hlutafélaga- og hluthafaskattlagningu svo lengi sem elstu menn muna
- Samt er tiltölulega stutt síðan möguleikar sköpuðust til að skattleggja þau
- Hluthafalán eru sjaldnast formleg. Ofast myndast þau við það að hluthafi tekur meira út úr félagi en launum nemur
- Þótt algengara sé að hluthafi skuldi félagi sínu er einnig til í dæminu að hann láni því fé
- Í skattframkvæmd getur komið upp ágreiningur um það hvort slík „lán“ séu raunveruleg **LÁN EÐA FRAMLAGSFÉ**
- Nauðsynlegt er því að reyna að átta sig á því hvað hægt er að gera til að lágmarka hættu á því

Hugtakið lán, almenn einkenni

- Með láni veitir einn aðili öðrum aðila rétt til að nota eign oftast gegn endurgjaldi. Afnotatíminn getur bæði verið ákveðinn eða óákveðinn
- Hvort heldur, sem er, ber afnotahafanum, leigjandanum, ávallt að skila eigninni aftur þegar tíminn, sem hann á rétt til að nota eignina rennur út, enda á hann ekki hlutinn
- Sé ekki um að ræða slíka skilaskyldu heldur varanlega yfirfærslu á eignarrétti að hlut, telst samningurinn ekki lán heldur gjöf eða framlagsfé
- Þessu er í grundvallaratriðum eins farið um peningalán að breyttum breytanda

Peningalán, almenn einkenni

- Við veitingu peningalána er venja að semja fyrirfram um eftirtalin atriði
 1. Endurgreiðslu lánsins
 2. Vaxtakjör
 3. Tryggingar
 4. Vanefndarúrræði – hvað getur kröfuhafi gert ef skuldari stendur ekki í skilum með greiðslu sína
- Ef þessara formskilyrða er ekki gætt geta komið upp álitamál um eðli lánsins
 - Er raunverulega um að ræða lán eða ...
- Á þetta getur reynt við endurskoðun á skattskilum fyrirtækis

Afleiðingar af endurskilgreiningu

- Afleiðingarnar af endurskilgreiningu láns (kröfu/skuldar) eru ólíkar eftir því hvort lánveitandi/lánþegi er:
 - Óviðkomandi aðili – Lán telst ekki lán heldur gjöf/eftirgjöf eða framlagsfé/framlagsfé
 - Launþegi – Lán telst ekki lán heldur gjöf/laun
 - Hluthafi, stjórnarmaður, framkvæmdastjóri – Lán telst ekki lán heldur framlagsfé/óheimil úttekt

Afleiðingar fyrir hlutafélag og hluthafa

Bókhaldslegar og skattalegar afleiðingar

- Lán félags til hluthafa ekki krafa heldur úttekt
 - Krafa felld niður sem eign. Bókfærðar eignir lækka
 - Heildarfjárhæð láns talin hluthafa til tekna sem laun/gjöf
 - Teljist lánið til tekna sem laun má gjaldfæra það í rekstri
 - Við það eykst yfirfært tap eða hagnaður minnkar
- Lán hluthafa til félags ekki skuld heldur framlagsfé
 - Lán felld niður sem skuld. Eigið fé hækkar. Færslur: kredit viðskiptamenn, debet hlutafé
 - Gjaldfærðir vextir í rekstri felldir niður. Við það minnkar yfirfært tap eða hagnaður félags eykst
- **Sjá úrskurð yfirskattanefndar nr. 223/2002, sbr. næstu glæru hér á eftir**

Gerðabók félagsins þar sem ítarleg grein var gerð ...

- Kæruefni í máli þessu var sú ákvörðun skattstjóra að fella niður í rekstrarreikningum kæranda, sem var einkahlutafélag, gjaldfærða vexti af skuld kæranda við A, **aðalhluthafa félagsins**, sem stafaði vegna kaupa kæranda á hlutabréfum A í öðru félagi á árinu 1992
- Taldi skattstjóri að um **óeðlileg skipti tengdra** aðila í fjármálum hefði verið að ræða. Í úrskurði yfirskattanefndar var m.a. bent á að lög settu því ekki skorður að hluthafar í hlutafélögum og einkahlutafélögum veittu slíkum félögum lán. Með hliðsjón af skýringum kæranda á tildrögum að hlutabréfaviðskiptunum og ástæðum að baki þeim **og fyrirbyggjandi gögnum málsins** var skattstjóri ekki talinn hafa sýnt fram á að viðskipti kæranda og A væru verulega frábrugðin því sem almennt gerðist í slíkum viðskiptum
- Í málinu var einnig deilt um gjaldfærða vexti af skuld kæranda við aðalhluthafa félagsins **sem stafaði vegna arðsúthlutunar kæranda á árinu 1997**, en skattstjóri taldi að um dulinn arð væri að ræða. Vegna þeirrar forsendu skattstjóra, að greind arðsúthlutun kæranda hefði verið **afbrigðileg í ljósi fjárhagslegrar stöðu félagsins þegar** ákvörðun um hana var tekin, var bent á í úrskurði yfirskattanefndar **að viðurkennt væri að einkahlutafélag gæti greitt arð jafnt með reiðufé fyrirtækisins sem lánsfé sem það kynni að afla í þessu skyni**
- Þar sem arðsúthlutun kæranda hefði verið heimil samkvæmt lögum um einkahlutafélög yrði ekki byggt á því að félagið hefði ekki haft handbært fé til greiðslu arðsins. Var ákvörðun skattstjóra ekki talin á nægum rökum reist og var hún felld úr gildi

SAGAN

Mín stærsta undrun er sinnuleysi
stjórnvalda, þunglamalegt kerfi
og sá óratími sem það tekur að
leiðrétta einfalda hluti

Frá hlutafélagalögum til skattalaga

Er hægt að refsa stjórnendum fyrirtækis
fyrir að gera ekki grein fyrir inneign
félags hjá hluthöfum?

Lög nr. 32/1978 um hlutafélög

Frá lögum til reglugerðar

- Samkvæmt þessum lögum var hlutafélagi **ekki beinlínis** bannað að lána hluthöfum, stjórnarmönnum og framkvæmdastjóra peninga
- Hins vegar skyldi gera grein fyrir þeim **í efnahagsreikningi**, sbr. 100. gr. og 102. gr. laganna
- Ákvæði 100. gr. fjallaði um tvenns konar kröfur/skuldir:
 - Kröfur/skuldir dótturfélaga og **verðmæti**, **er hlutafélag lánaði hluthöfum, stjórnarmönnum og framkvæmdastjóra**
- Ákvæði 102. gr. var um skýringar með ársreikningi og samkvæmt því skyldi m. a. gerð grein fyrir kröfum á eða skuldum við dótturfélög og móðurfélög

Ef einhvað breytist er það oftast vegna þrýstings að utan

- Árið 1992 gekk Ísland í EES. Í framhaldi voru gerðar breytingar á hlutafélagalögum og bókhaldslögum
- Í gömlu hlutafélagalögunum frá 1978 hafði verið kafli um ársreikninga
- Árið 1994 var hann skilinn frá lögunum og settur í sérstök lög um ársreikninga, sbr. áður lög nr. 144/1994, nú lög nr. 3/2006

Lög nr. 2/1995 um hlutafélög

- Lög nr. 32/1978 höfðu eins og áður segir ekki að geyma ákvæði um hluthafalán. Af því drógu menn þá ályktun að þau væru ekki **beinlínis** óheimil
 - Sjá líka áðurgildandi 4. mgr. 53. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt (verðbreytingarfærsla) er styrkti þetta
- Með lögum nr. 2/1995 varð gerbreyting á þessu. Skv. þeim er hlutafélagi stranglega bannað að lána hluthöfum, stjórnarmönnum eða framkvæmdastjóra peninga. Sjá nánar 104. gr. þeirra.
- **Hliðstætt ákvæði er líka að finna í lögum um einkahlutafélög**

Tekjur og gjöld vegna verðbreytinga

Sjá 53. gr. áðurgildandi tekjuskattslaga.

Fellt úr lögum 2001

- Hjá lögaðilum skal árlega tekið tillit til þeirra áhrifa sem almennar verðbreytingar hafa á eignir þeirra og skuldir, eftir því sem nánar er ákveðið í grein þessari. Sama á við hjá þeim mönnum er hafa með höndum atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi varðandi þær eignir þeirra og skuldir sem rekstrinum eru tengdar.
- Árlega skal reikna tiltekinn hundraðshluta af mismun eigna þeirra, er um ræðir í 3. mgr., og skulda þeirra, er um ræðir í 4. mgr., og færa þá fjárhæð, er þannig reiknast, til gjalda skv. 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. séu eignirnar hærri, en til tekna skv. B-lið 7. gr. séu skuldirnar hærri.
- Til eigna skattaðila við útreikning skv. 2. mgr. teljast allar óverðtryggðar eignir, eignir sem ekki hækka í verði við almennar verðhækkanir svo og þær eignir sem eru verðtryggðar eða hækka í verði við almennar verðhækkanir, en verðtryggingin eða verðhækkunin telst til skattskyldra tekna samkvæmt lögum þessum

... og skuldirnar máttu skulda ≠ ekki ólöglegt

- Til skulda skattaðila skv. 2. mgr. teljast hvers konar skuldir, sbr. 76. gr., en þar með telst þó ekki hlutafé, stofnsjóðir, stofnfé, endurmatsreikningur, [fjárfestingarsjóður]1) og aðrir eiginfjár reikningar. [Skuldir og inneignir stjórnarmanna og framkvæmda stjóra félaga, sbr. 1., 2. og 4. tölul. 2. gr., svo og skuldir og inneignir hluthafa í hlutafélögum og ógreidd hlutafjárloforð, teljast ekki til eigna eða skulda við útreikning þennan nema því aðeins að skuldir þessar og inneignir séu vaxtareiknaðar með sambærilegum kjörum og gilda í innlánsstofnunum á hverjum tíma. Skuldir og inneignir eignaraðila sameignarfélaga, sbr. 3. tölul. 2. gr., teljast ekki til eigna eða skulda við útreikning þennan.]2) Ekki teljast heldur til skulda í þessu sambandi ógreiddar uppbætur á innlagðar afurðir mjólkurbúa og sláturhúsa

Ákvæði 104. gr. HLU

bannað að lána, bannað að ...

Hlutfélagi er **hvorki heimilt að veita hluthöfum, stjórnarmönnum eða framkvæmdastjórum félagsins eða móðurfélags þess lán** né setja tryggingu fyrir þá. Félagi er einnig óheimilt að veita þeim lán eða setja fyrir þann tryggingu sem giftur er eða í óvígðri sambúð með aðila skv. 1. málsl. eða er skyldur honum að feðgatali eða niðja ellegar stendur hlutaðeigandi að öðru leyti **sérstaklega nærri**. **Ákvæði þessarar málsgreinar taka þó ekki til venjulegra viðskiptalána**

–Venjuleg viðskiptalán t.d. vegna kaupa og sölu á vöru og þjónustu, eigna

Hlutfélag má ekki veita lán til að fjármagna kaup á hlutum í félaginu eða móðurfélagi þess hvort heldur móðurfélagið er hlutfélag eða einkahlutfélag. Hlutfélag má heldur ekki leggja fram fé né setja tryggingu í tengslum við slík kaup. Ákvæði 1.–2. málsl. eiga þó ekki við um kaup starfsmanna félagsins eða tengds félags á hlutum eða kaup á hlutum fyrir þá. Gætt skal ákvæða 99. gr.

Ákvæði 104. gr. HLU, frh.

Trygging félagsins, sem sett er fyrir áður nefnda aðila í bága við ákvæði og 2. mgr., er þó bindandi nema viðsejandi hafi vitað eða mátt vita að tryggingin haf verið sett andstætt þessum ákvæðum. Ef félagið hefur innt af hendi greiðslur í tengslum við ráðstafanir sem eru andstæðar 1. og 2. mgr. **skal endurgreiða þær með dráttarvöxtum.** Ef ekki er unnt að endurgreiða féð eða afturkalla tryggingu eru þeir sem gerðu eða framkvæmdu síðar ráðstafanir skv. 1. og 2. mgr. ábyrgir fyrir tapi félagsins.

Ákvæði 1. og 2. mgr. eiga ekki við um lán eða framlag til móðurfélags og tryggingu fyrir skuldbindingum móðurfélags.

Ákvæðum 1. og 2. mgr. verður ekki beitt um innlánsstofnanir eða aðrar fjármálastofnanir.

Í gerðabók félagsstjórnar skal getið sérhvers láns, framlags og tryggingar samkvæmt þessari grein. **(Þýðingar mikið er að gæta þessa jafnvel þótt um viðskiptalán sé að ræða)**

Ársreikningslögin,

sbr. lög nr. 144/1994, nú lög nr. 3/2006

TILGREININGASKYLDAN

- Lög nr. 32/1978 um hlutafélög sögðu **að gera skyldi ýtarlega grein fyrir lánum milli hluthafa og félags í efnahagsreikningi**
- Skv. ársreikningslögum var hins vegar nóg að gera þetta **í skýringum með honum**, sbr. áðurgildandi 43. gr. Sjá nú 53. gr. laga nr. 3/2006
 - Muna að ársreikningslögin leystu af hólmi ákvæði hlutafélaga laga um efni og gerð ársreikninga
- Kröfur ársreikningslaga voru því vægari en gömlu hlutafélaganna. **Ákvæði reglugerðar nr. 696/1996 um framsetningu og innihald ársreikninga, sem skyldar aðila að gera grein fyrir umræddum lánum í efnahagsreikningi, breytti þar engu um**
- Vægi reglugerðar er jú minna en laga. T.d. er ekki unnt að byggja refsingu á þeim nema ...

Ákvæði 43. gr. ÁRS er í V. kafla sem fjallar
um skýringar með ársreikningi
**SKIPTIR ÞAÐ MÁLI VIÐ MAT Á
VANRÆKSLU Á TILGREININGU**

- Tilgreina skal fjárhæðir lána, svo og veðsetningar, ábyrgðir og tryggingar sem veittar hafa verið félagsaðilum eða stjórnendum félags eða móðurfélags þess vegna tengsla þessara aðila við félögin, sundurliðað ásamt upplýsingum um vexti, greiðslukjör og aðra helstu skilmála
- Ofangreind ákvæði eiga einnig við gagnvart einstaklingum, nátengdum þeim sem þar eru taldir

Hvað þýðir þetta?

- Brot á tilgreiningu í skýringum kannski ekki alvarlegt mál ...
 - eins og þegar um lögbundna framsetningu ársreikninga er að ræða
- Í því sambandi skorti þó svoldið á að ársreikningslögin væru nægilega skýr og úr þeim óskýrleika var ekki talið unnt að bæta í reglugerð um framsetningu ársreikninga

Skattlagning hluthafalána

Vaxtahlunnindin voru ekki álitin arður

- Hluthafalán hafa verið þekkt svo lengi sem elstu menn mun. Eðlilega vildu skattyfirvöld því gera mönnum skatt af þeim
- Fram til 1995 voru þessar tilraunir hins vegar árangurslausar og stafaði það einkum af tveimur ástæðum
 - Hluthafalán voru ekki beinlínis bönnuð skv. lögum nr. 32/1978, sbr. það sem áður sagði. Öllu þýðingar-meira var þó að
 - Skattalögin sjálf gerðu eiginlega ráð fyrir tilvist þeirra, sbr. 53. gr. þágildandi laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt (Tekjur og gjöld vegna verðbreytinga)
 - Arðshugtakið kannski túlkað óþarflega þröngt

Árið 1995 breyttist þetta

Er eðlilegt að breyting á hlutafélagalögum valdi breytingu á hluthafalánaskattlagningu?

- Hinn 1. jan. 1995 tóku gildi ný lög um hlutafélög og einkahlutafélög
- Skv. þessum lögum var hlutafélagi/einkahlutafélagi óheimilt að lána hluthafa, stjórnarmanni eða framkvæmdastjóra peninga
- Ríkisskattanefnd var aflögð 1. júlí 1992 og viðtók yfirskattanefnd sem saman stóð af valinkunnum mönnum úr skattkerfinu – kannski hafði það áhrif - því
- Árið 1998 taka að falla úrskurðir þar sem útistandandi kröfur á hendur hluthöfum eru skattlagðar eftir atvikum sem [arður/laun](#) með vísan til 104. gr. HLU og 79. gr. EHL

HVERNIG VAR ÞETTA SKATTLAGT

Framkvæmdin frá 1995 til 2002

- Frá og með 1995 til 1997 voru óheimil hluthafalán skattlögð, sem laun eða arður, með sama skatthlutfalli og laun **Launatekjuskattur og fjármagnstekjuskattur**
- Frá og með 1997 til 2002, sem laun eða arður, með 10% skatthlutfalli – það er sem fjármagnstekjuskattur
- Frá og með 2002, sem **laun hjá vinnandi hluthafa** en **gjöf hjá ekki vinnandi hluthafa**, sbr. lög nr. 133/2001
- Algengt er að lán myndist á löngu árabili. Þegar svo stendur á kemur aðeins **lánsaukning** ársins til tekna/gjalda

Þróun láns

Mjög þýðingarmikið er að skoða þróun láns. Í því sambandi skiptir höfuðmáli hvort það sé að

hækka eða lækka

Ath. að endurákvörðunarheimild ríkisskattstjóra takmarkast við 6 ár

Ár	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Fjöldi	7	6	5	4	3	2	1	0
Stighækkandi	1.000.000	2.000.000	3.000.000	4.000.000	5.000.000	6.000.000	7.000.000	8.000.000
Stiglækkandi	7.000.000	6.000.000	5.000.000	4.000.000	3.000.000	2.000.000	1.000.000	0
Fast	10.000.000	10.000.000	10.000.000	10.000.000	10.000.000	10.000.000	10.000.000	10.000.000

Hvernig get ég bjargað mér

- Ef tilgreint er í ársreikningi félags að hluthafar skuldi félaginu peninga er yfirgnæfandi líklegt að skattstjóri sendi félaginu fyrirspurnarbréf og óski skýringa á tilurð þess
 - ER UM AÐ RÆÐA EINKALÁN EÐA VIÐSKIPTALÁN
- Í tengslum við það er eðlilegt að menn velti fyrir sér hvað þeir geti gert. Myndi t. d. endurgreiðsla lánsins t. d. bjarga þeim úr snörunni

Endurgreiðsla breytir engu

- Út af fyrir sig er unnt að jafna úttekt, sem myndast á árinu, innan ársins. En sé úttektin flutt yfir áramót er alveg sama hvað gert er – hluthafinn situr alltaf fastur í snörunni
- Muna 74. gr. laga um einkahlutafélög um úthlutun arðs. Síðan er lánveitingin líka fortakslaust bönnuð skv. 79. gr. EHL
 - Einungis er heimilt að úthluta sem arði hagnaði samkvæmt samþykktum ársreikningi **síðasta reikningsárs**, yfirfærðum hagnaði frá fyrri árum og frjálsum sjóðum eftir að dregið hefur verið frá tap sem ekki hefur verið jafnað og það fé sem samkvæmt lögum eða félagssamþykktum skal lagt í varasjóð eða til annarra þarfa

Hvað breyttist 2002

- Lög nr. 133/2001 um breyting á lögum nr. 90/-2003 um tekjuskatt
- Samþykkt á Alþingi 21. des. 2001 og skyldu öðlast gildi 1. jan. 2002 nema ákvæðin um óheimil hluthafalán
- Þau tóku strax gildi og komu því til framkvæmda við álagningu 2002 vegna tekna á árinu 2001 og skulda í árslok þess ár
- Í því sambandi komu upp álitanefni um það hvort lögin fælu í sér óheimila afturvirkni, sbr. 77. gr. stjórnarskrárinnar. Taldi yfirskattanefnd svo vera, sbr. úrskurði nr. 308, 309 og 310/2008

Óheimil afturvirkni, ÚTskýrðu betur KENNARI GÓÐUR

- Samkvæmt stjórnarskránni má ekki innheimta skatt aftur í tímann
- Ef lög nr. 133/2001 hefðu **EKKI** verið sett, **hefði óheimilt hluthafalán hjá manni**, er taldi sér til tekna eigi lægra endurgjald en viðmiðunarreglur fjármálaráðherra kváðu á um, **verið skattlagt hjá honum sem arður með 10% skatti**
- Lögin hækka þennan skatt vegna tímabilsins 1. jan. til 21. des. 2002 úr 10% í 39,02%. Skv. stjórnarskránni felur það í sér óheimila afturvirkni

Óheimil hluthafalán og Baugsmálið, sbr. H dags. 25. jan. 2007 í málinu nr. 181/2006

- Í Baugsmálinu voru ákveðnir aðilar ákærðir fyrir brot á þeirri skyldu **að tilgreina ekki** sérstaklega í ársreikningi m.a. lán við hluthafa
- Með því töldust þeir hafa brotið gegn 2. mgr. 262. gr. alm. hgl. (stórfelld efnahagsbrot), sbr. 43. gr. laga nr. 144/1994 um ársreikninga **(tilgreiningarskyldan)**

Nánar um brotin

- Í efnahagsreikningi Baugs voru lánin tilgreind undir liðnum **aðrar skammtímakröfur** það er án sérgreiningar
- Saksóknari taldi hins vegar að tilgreina hefði átt lánin undir liðnum kröfur á hendur tengdum aðilum, sbr. reglugerð nr. **696/1996**
 - Athuga hér lögin annars vegar og reglugerðina um framsetningu ársreikningsins hins vegar. Ósamræmi
- Þá var heldur ekkert fjallað um þessi atriði í skýrslu stjórnar eða skýringum með ársreikningnum eins og boðið var í 43. gr. ÁRS

Hin varkári dómari, Pétur Guðgeirsson, dæmdi

- 43. gr. ÁRS skyldar stjórn félags að tilgreina fjárhæðir lána, sem veitt hafa verið félagsaðilum, sérstaklega í skýringum með ársreikningi
- Þetta er út af fyrir sig gott og blessað. En ...
- Til að unnt sé að refsa fyrir brot á þessu ákvæði með þeim hætti sem ÁRS og HLU kveða á um verður að vera yfir allan vafa hafið að um lán sé að ræða

Sönnunarfærslan

- Sönnunarbyrgðin hvílir á ákæruvaldinu, saksóknara. Hann verður að sanna svo yfir allan vafa sé hafið að um lán sé að ræða
- Hvernig fullnægir ákæruvaldið þeirri skyldu í málinu. Af dóminum verður ráðið að það sé gert með því að skoða stöðu viðskiptareikninga hlutaðeigandi aðila um áramót og séu þeir í skuld er fullyrt að um lán sé að ráða
- Að mati dómarans var þetta EKKI fullnægjandi. Þess í stað hefði átt að skoða sérhverja úttekt fyrir sig og hvernig endurgreiðslu hennar væri háttað, sbr. skil greininguna á láni hér að framan

Aftur til upphafsins

- Fyrst formlegir lánssamningar liggi ekki til grundvallar úttektunum orki nefnilega tvímælis hvort um lán sé að ræða, sbr. hina skattalegu meðferð
- Þetta sé í samræmi við viðurkennd sjónarmið í refsirétti um að túlka beri vafa ákærðu í vil, sbr. grundvallarsetninguna: *in dubio pro reo*
- Óhjákvæmilegt var því að sýkna ákærðu

Óheimil hluthafalán - vangaveltur

- Óheimil hluthafalán ber að skattleggja sem laun eða gjöf. Vegna þessa er álitamál hvort þau geta yfirhöfuð myndað eign eða skuld hjá hlutafélagi
- Og fyrst svo er þarf ekki að sérgreina þau með þeim hætti sem kveðið er á um í 43. gr. ÁRS. Sérgreiningarskyldan tekur því eingöngu til formlegra lána, lána sem ætlunin er að endurgreiða, það er viðskiptalána
- Í raun má velta fyrir sér hvort sérgreining óheimilla hluthafalána sé ekki refsiverð per se vegna þess að í raun er ekki um lán (kröfu/skuld) að ræða þegar þau eiga í hlut
- Með sérgreiningunni er stjórn nefnilega að gefa ranga eða villandi mynd af efnahaginum, láta líta svo út að meiri eignir séu til í fyrirtækinu en raun ber vitni um. Allir vita jú að endurgreiðsla óheimilla lána er oftast verulegri óvissu háð
- Í þessu sambandi ber þó að hafa í huga að sitthvað er skattaréttur og einkaréttur

Dómur hæstaréttar dags. 23þ nóv. 2017 í málinu nr. 514/2016

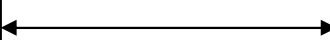
- X var ákærður fyrir fjárdrátt með því að hafa dregið sér rúmar 79 milljónir úr einkahlutafélagi sem hann átti helmingshlut í, vann hjá og var fyrirsvarsmaður fyrir. Var X í fyrsta lagi gefið að sök að hafa í 92 tilvikum greitt reikninga vegna byggingar húss í sinni eigu af bankareikningi félagsins. Í öðru lagi að hafa í 5 tilvikum greitt reikninga vegna framkvæmda við iðnaðarhúsnæði í sinni eigu af bankareikningi félagsins. Í þriðja lagi að hafa í 38 tilvikum og án skýringa, ýmist millifært á eigin reikninga eða tekið út fé af bankareikningi félagsins og í fjórða lagi að hafa í 45 tilvikum millifært fjármuni af bankareikningi félagsins inn á eigin reikninga með þeirri skýringu að um væri að ræða laun til sín. Fyrir lá að ríkisskattstjóri hafði á grundvelli skattrannsóknar tekið álagningu gjalda X til endurskoðunar, talið umræddar greiðslur til launa X og hækkað tekjuskattsstofn hans því til samræmis á því tímabili er um ræddi að viðbættu álagi. X krafðist þess aðallega að málinu yrði vísað frá dómi þar sem saksóknin á hendur honum væri andstæð 1. mgr. 4. gr. 7. viðauka mannréttindasáttmála Evrópu um bann við því að maður sæti lögsókn eða refsingu að nýju í sakamáli sem hann hefur þegar verið sakfelldur fyrir. Vísaði X í þeim efnum til þess að honum hefðu þegar verið gerð viðurlög fyrir ætluð brot með álagi sem ríkisskattstjóri hefði bætt við gjaldstofna við endurákvörðun gjalda hans. **Hæstiréttur vísaði hins vegar til þess að umrætt álag hefði falið í sér viðurlög fyrir þá háttsemi X að hafa skilað efnislega röngum skattframtölum þar sem tekjur hans hefðu verið vantaldar. Í því máli sem hér um ræddi væri X hins vegar gefið að sök brot gegn 247. gr. laga nr. 19/1940 með því að hafa í 180 tilvikum dregið sér fé frá umræddu félagi. Lyti málið því hvorki að sömu brotum né sömu háttsemi eða athöfnum og X hefði sætt viðurlögum fyrir með úrskurði ríkisskattstjóra.** Var kröfu X um frávísun málsins því hafnað. Að öðru leyti vísaði Hæstiréttur til þess að rannsókn málsins hefði verið í ýmsu áfátt og engin teljandi gögn lögð fram um fjárhag félagsins, færslur í bókhaldi þess eða stöðu einstakra reikningsliða þar á mismunandi tímum. Væri því ekki við annað að styðjast en þær takmörkuðu upplýsingar sem fram kæmu í úrskurðum ríkisskattstjóra, þar sem gengið hefði verið út frá að umræddar greiðslur skyldu allar skoðast sem laun X og að allar þær greiðslur sem hann hefði ráðstafað af bankareikningi félagsins hefðu verið færðar í bókhaldi þess. Hefðu þær færslur meðal annars valdið lækkun á eignarlið vegna innstæðu á bankareikningnum en jafnframt myndað aðra bókfærða eign félagsins sömu fjárhæðar. Gæti X því ekki einvörðungu með framkvæmd umræddra ráðstafana hafa tileinkað sér hluta af fjármunum félagsins og svipt það um leið varanlegum umráðum þeirra þannig að í bága færi við 247. gr. almennra hegningarlaga. Í málinu lægi ekkert fyrir um afdrif þeirra eigna sem færðar hefðu verið í bókhaldi félagsins á síðari stigum og ákærvaldið ekkert leitt í ljós um þau atvik sem gætu falið í sér að X hefði tileinkað sér þau verðmæti að einhverju eða öllu leyti. Væri því ósannað að tilgangur X hefði verið annar en sá að koma sér undan því um sinn að greiða opinber gjöld af endurgjaldi fyrir vinnu sína í þágu félagsins og annarri úthlutun verðmæta frá því. Var X samkvæmt því sýknaður af kröfum ákærvaldsins.

Eru Íslendingar k.....!

- Já, það finnst mér. Skattlagning óheimilla hluthafalána er einmitt dæmi um það
- Ákvæðunum er ætlað að fæla menn frá því að ganga í kassann. Virkni þeirra er hins vegar lítið sem ekkert
- Ef ég fengi að ráða myndi ég því láta skattleggja þau sem gjöf í öllum tilvikum
- Það gera Svíar og eru þeir stundum álitnir meiri kerlingar en við

Skuldsettar yfirtökur

Einkahlutafélagið A



Einkahlutafélagið B

X og Y hafa áhuga á að eignast A. Hvernig geta þeir keypt fyrirtækið án þess að leggja nokkuð fram sjálfir



Gengur þetta?

Í því skyni stofna þeir B. B fær síðan X milljarða lán í C banka. Sjálfir leggja þeir ekkert fram. B kaupir því næst A. Í framhaldi er A og B sameinuð. Maður spyr því: Hver lánað hverjum hvað?

Vaxtakostnaður

- Vaxtakostnaður vegna skuldsettrar yfirtöku er venjulega dreginn frá tekjum skv. 1. tölul. 1. mgr. 31. gr. TSL,
 - það er sem rekstrarkostnaður
- Kannski væri þó rétt að setja spurningarmerki við þá framkvæmd vegna þess að rök má auðvitað færa fyrir því að lánið tengist meira eigendunum en rekstrinum

Um vandamálið í hnotskurn, sjá <http://ruv.is/frett/kastljós/skuldsettar-yfirtokur> <http://ruv.is/sarpurinn/kastljós/10042013-1>

Skuldsettar yfirtökur

Fyrst birt: 19.01.2012 20:14 GMT, Síðast uppfært: 19.01.2012 20:14 GMT



Hugtakið öfugur samruni í kjölfar skuldsettrar yfirtöku er ekki beint á allra vörum.

Slík aðferð við fyrirtækjakaup var hins vegar algeng í viðskiptalífínu fyrir hrún en í skýrslu rannsóknarnefndar Alþingis er hún kölluð fyrirtækjagripdeild. Með þessari viðskiptafléttu gátu menn keypt fyrirtæki með lántökum látið fyrirtækin taka ábyrgð á lánunum og hagnast gríðarlega. Fléttan hefur haft gríðarleg áhrif á stöðu margra fyrrum stöndugustu fyrirtækja landsins til dæmis Húsasmíðjunnar, Símans og Pennans. Hún er þó að margra mati ólögleg. Skattayfirvöld skoða hvort ríkið hafi orðið af milljörðum vegna þessa. Helgi Seljan og Benedikt Ketilsson tóku saman.



Alexander Edvardsson, forstöðumaður skattasviðs KPMG.

▶ Horfa á myndskleið með frétt

Þorbjörn Þórðarson skrifar:

Ríkisskattstjóri hefur sent bréf til fjölda fyrirtækja vegna samsköttunar við skuldsettar yfirtökur sex ár aftur í tímann. Fjöldi fyrirtækja eiga yfir höfði sér endurálagningu skatta og fjárhæðirnar gætu hlaupið á milljörðum króna.

Í fjölamörg ár hafa fyrirtæki túlkað ákvæði 31. greinar laga um tekjuskatt þannig að við samruna tveggja fyrirtækja með skuldsettri yfirtöku sé vaxtakostnaður vegna láns fyrirtækis A frádráttarbær frá hagnaði þess

fyrirtækis sem tekið er yfir, fyrirtæki B, eins og sést á grafík sem fylgir sjónvarpsútgáfu fréttarinnar.

Undið ofan af framkvæmdinni

Núna vill embætti ríkisskattstjóra vinda ofan af þessari framkvæmd og hefur embættið sent á annan tug erinda til fyrirtækja þar sem embættið vill skoða endurálagningu sex ár aftur í tímann, en Skúli Eggert Þórðarson, ríkisskattstjóri, staðfesti þetta í samtali við fréttastofu. Skúli segir að fjárhæðirnar í þeim málum sem séu þegar til skoðunar hlaupi samtals á tugum ef ekki hundruðum milljóna króna. Nú þegar hefur verið ákveðin endurálagning á eitt fyrirtæki og fer það mál líklega fyrir dómstóla.

Aðalsteinn Hákonarson hjá RSK sagði að við samruna félaga af þessu tagi væri verið að leysa hagsmuni hluthafa og því kæmi vaxtakostnaður yfirtækna féluginu ekki við.

KPMG hefur fengið fjölda fyrirspurna frá fyrirtækjum sem hafa fengið bréf frá RSK og öðrum sem eru í svipaðri stöðu og hafa fengið spurnir af slíkum bréfum. Heimildarmenn fréttastofu segja að þetta mál sé alls ekkert gamanmál, en það sé býsna kaldhæðnislegt að þau fyrirtæki sem lifðu kreppuna af og farið í gegnum fjárhæðleg aðferðir til að tryggja lífsgætt fyrirtækisins.



Ríkisskattstjóri skoðar samruna



SHAMIL ZHUMATOV

P. Samúelsson, væri heimilt að draga vaxtakostnað af láni félagsins frá Landsbankanum, sem móðurfélag Toyota tók til kaupa á Toyota áður en Toyota tók móðurfélag sitt yfir með svokölluðum öfugum skuldsettum samruna, frá rekstrartekjum félagsins við útreikning hagnaðar.

Bæði héraðsdómur og Hæstiréttur höfðu að þetta væri heimilt og staðfestu að Ríkisskattstjóra hefði verið heimilt að endurákvarða álagningu á Toyota fyrir áðurnefnd gjaldár.

Gunnar Dofri Ólafsson, gunnardofri@mbl.is **mbl.is**

Aðalsteinn Hákonarson, sviðsstjóri á eftirlitssviði Ríkisskattstjóra, segir að [dómur Hæstaréttar í máli Toyota gegn íslenska ríkinu](#) muni hafa áhrif á skoðun skattyfirvalda á skuldsettum samrunum. Toyota var talið óheimilt að draga vexti af lánum frá rekstrartekjum við útreikning hagnaðar. Skattyfirvöld hafa heimild til að endurskoða álagningu skatta allt að 6 ár aftur í tímann. Aðalsteinn segir að brátt fari af stað vinna við að kanna hvort þessi lög hafi verið brotin í fleiri samrunatilvikum.

Málsaðila greindi á um hvort Toyota, þá

Öfugur skuldsettur samruni

■ Öfugur skuldsettur samruni er þegar dótturfélag kaupir móðurfélag sitt af eigendum sínum.

Flókin og margfléttuð málsatvik

Atvik og forsaga málsins eru eftirfarandi:

- 7. desember 2005 stofnar Magnús Kristinsson, útgerðarmaður, einkahlutafélagið Bergey með 500.000 króna hlutafé.
- Í sama mánuði selur Magnús allt hlutafé Bergeyjar til Smáeyjar ehf., félags alfarið í eigu Magnúsar og eiginkonu hans.
- 21. desember sama ár tekur Bergey lán hjá Landsbankanum að fjárhæð kr. 3.250.000.000,- (3,25 milljarðar króna).
- 31. desember sama ár er haldinn hluthafafundur í Bergey og ákveðið að hækka hlutafé félagsins þannig að það standi í kr. 2.600.000.000,- (2,6 milljarðar króna).
- Í desember sama ár keypti Bergey allt hlutafé í P. Samúelssyni hf., umboðsaðila Toyota á Íslandi. Kaupverðið var kr. 5.600.000.000,-. Í sama mánuði var hafinn undirbúningur að sameiningu þessara tveggja félaga.
- Samruna var hagað með þeim hætti að móðurfélagið, Bergey ehf., var skilgreint sem yfirtekna félagið, en hið keypta félag, P. Samúelsson hf., skyldi vera yfirtökufélagið. Með þessu móti tók P. Samúelsson móðurfélag sitt yfir, með tilheyrandi yfirtöku á öllum réttindum þess og skyldum.
- P. Samúelsson yfirtók skuld Bergeyjar ehf. við Landsbanka Íslands hf., án þess að samsvarandi eign hafi komið á móti skuldinni í samrunaferlinu. Mótfærsla hafi ekki verið gerð í bókhaldi til skerðingar á eigin fé hins sameinaða félags til að lýsa því sem raunverulega gerðist, heldur hafi verið færð upp eign undir nafninu viðskiptavild sem hafi jafngilt því að Toyota hafi fært upp slíka eign í sjálfum sér án þess að hún hafi verið keypt.

Stutt.

■ Þannig getur dótturfélagið greitt skuldir móðurfélagsins með rekstrartekjum úr sjálfu sér.

■ Öfugir skuldsettir samrunar voru í tísku á árunum fyrir 2008.

Ágreiningur Toyota og Ríkisskattstjóra

Málsaðila greindi á um, eins og áður segir, hvort Ríkisskattstjóri hafi verið heimilt að endurákvæða álagningu á P. Samúelsson hf., nú Toyota á Íslandi ehf., fyrir gjaldárin 2005 og 2006. Toyota taldi sér heimilt að nýta vaxtagjöldin, sem stöfuðu af láni því sem Bergey tók til kaupa á Toyota, til frádráttar frá tekjum hins sameinaða félags. Ríkisskattstjóri taldi þessa heimild ekki vera fyrir hendi.

Toyota taldi sig hafa heimild til þessa á grundvelli reglna í [lögum um tekjuskatt](#) um heimild félaga til að draga vexti af lánum frá tekjum félagsins við útreikning hagnaðar hvers árs. Í lögunum er hins vegar gerð krafa um að aðeins sé heimilt að draga frá vexti af lánum sem tekin eru í rekstrarlegum tilgangi.

Héraðsdómur, sem Hæstiréttur staðfesti, taldi að Toyota hefði brostið þessa heimild þegar samruni félaganna átti sér stað. Ekki væri stætt á því að halda fram að lán gæti talist til tekjuöflunar og rekstrar fyrir félag þegar það hefði í raun tekið lán til að fjármagna kaup eigenda sinna á sjálfu sér. Hæstiréttur komst svo að orði í dómi sínum:



Hjónin Magnús Kristinsson og Lóa Skarphéðinsdóttir mynd/Suðurland.is

„Lán Bergeyjar ehf., sem um ræðir í málinu, voru tekin í þágu eiganda þess félags til þess að greiða þáverandi eigendum P. Samúelssonar hf. kaupverð alls hlutafjár í því félagi. Þau voru þannig ekki tekin í þágu áfrýjanda og voru rekstri hans óviðkomandi. [...] Eftir samruna höfðu skuldir Bergeyjar ehf. engan rekstrarlegan tilgang í hinu nýja félagi og miðuðu ekki að því að afla félaginu tekna, sbr. að framan. [...] Sá öfugi samruni, sem fólst í sameiningu Bergeyjar ehf. og P. Samúelssonar hf., miðaði gagnert að því að koma skuldum yfir á yfirtökufélagið, sem ekki hefur verið vefengt að hafi verið heimilt. Skilyrði brast hins vegar samkvæmt framansögðu til að kostnaður, sem þeim skuldum fylgir, teljist frádráttarbær rekstrarkostnaður hjá áfrýjanda [Toyota], enda eru þær óviðkomandi rekstri félagsins.“

Niðurstaða Hæstaréttar var því, eins og áður segir, sú að Toyota hafi ekki verið heimilt að draga vexti af láni Landsbankans frá tekjum félagsins við útreikning hagnaðar, og að Ríkisskattstjóri hafi með réttu endurákvæðað álagningu fyrir árin 2005 og 2006.

**EKKI MEIRA UM ÞETTA
TAKK**