

Lögmætisregla skattaréttar

Er lögmætisreglan höfð að leiðarljósi í úrskurðum dómstóla og stjórnvalda um gjaldfærslu vaxtagjalda sem eru tilkomin vegna skuldsettrar yfirtöku og öfugs samruna?

Ritgerð til BS gráðu

Nafn nemanda: Björn Líndal Traustason

Leiðbeinandi: Soffía Eydís Björgvinsdóttir

Sumarönn – 2015





HÁSKÓLINN Á BIFRÖST
BIFRÖST UNIVERSITY

Staðfesting lokaverkefnis

til B.S. – gráðu í viðskiptalögfræði

Lokaverkefnið:

Lögmætisregla skattaréttar

Er lögmætisreglan höfð að leiðarljósi í úrskurðum dómstóla og stjórnvalda um gjaldfærslu vaxtagjalda sem eru tilkomin vegna skuldsettrar yfirtöku og öfugs samruna?

Höfundur: Björn Líndal Traustason

Lokaverkefnið hefur verið metið samkvæmt
kröfum og reglum Háskólans á Bifröst

og hlotið lokaeinkunnina: _____

Sviðsstjóri lögfræðisviðs

Leiðbeinandi

LÖGFRÆÐISVIÐ

Lögmætisregla skattaréttar

Er lögmætisreglan höfð að leiðarljósi í úrskurðum dómstóla og stjórnvalda um gjaldfærslu vaxtagjalda sem eru tilkomin vegna skuldsettrar yfirtöku og öfugs samruna?

Ritgerð til BS gráðu

Nafn nemanda: Björn Líndal Traustason

Leiðbeinandi: Soffía Eydís Björgvinsdóttir

Sumarönn – 2015



HÁSKÓLINN Á BIFRÖST
BIFRÖST UNIVERSITY

Útdráttur

Í ritgerð þessari er gerð grein fyrir lögmætisreglunni og hvernig hún virkar í skattarétti. Fjallað er um samruna og samsköttun fyrirtækja, reglur sem um það gilda og tilgang þeirra reglna. Sérstaklega er fjallað um meðferð dómstóla og skattyfirvalda á vaxtagjöldum sem koma til vegna skuldsettrar yfirtöku og öfugs samruna og í því sambandi verður dómur Hæstaréttar, *Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012)*, svokallaður Toyotadómur, skoðaður ítarlega ásamt öðrum dómum og úrskurðum. Lögmætisreglan er mátuð við Toyotadóminn og fleiri dóma. Einnig eru skoðaðir úrskurðir yfirskattanefndar um sambærileg eða svipuð mál. Að lokum eru dregnar saman niðurstöður ritgerðarinnar. Þar kemur fram að höfundur hefur efasemdir við réttmæti ofangreinds *Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012)*, í ljósi lögmætisreglunnar. Niðurstaða ritgerðarinnar er sú að önnur sjónarmið en lögmætisreglan hafi vegið þyngra í úrskurðum dómstóla og stjórnvalda um gjaldfærslu vaxtagjalda sem eru tilkomin vegna skuldsettrar yfirtöku og öfugs samruna.

Formáli

Ritgerð þessi er 12 ECTS eininga lokaverkefni til B.S. gráðu í viðskiptalögfræði við lagasvið Háskólans á Bifröst. Yfirskrift ritgerðarinnar er: *Lögmætisregla skattaréttar. Er lögmætisreglan höfð að leiðarljósi í úrskurðum dómstóla og stjórnvalda um gjaldfærslu vaxtagjalda sem eru tilkomin vegna skuldsettrar yfirtöku og öfugs samruna?*

Í dómi Hæstaréttar, *Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012)*, svokölluðum Toyotadómi, kvað Hæstiréttur uppúr um að vaxtagjöld sem væru tilkomin vegna skuldsettrar yfirtöku og öfugs samruna væru ekki frádráttarbær kostnaður í skilningi 31. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Lék höfundur forvitni á að skoða grundvöll dómsins með tilliti til lögmætisreglunnar.

Ritgerðin var unnin undir traustri og öruggri leiðsögn leiðbeinanda míns, Soffíu Eydísar Björgvinsdóttur hdl. og þakkar höfundur henni fyrir góð ráð og leiðbeiningar við gerð ritgerðar þessarar. Guðrún Elín Benónýsdóttir, eiginkona höfundar og Kolbrún Arna Björnsdóttir, dóttir höfundar fá einnig bestu þakkir fyrir aðstoð og yfirlestur.



Björn Líndal Traustason

Efnisyfirlit

1.	Inngangur.....	1
2.	Lögmætisreglan	2
2.1.	Hugmyndafræðin að baki lögmætisreglunni	2
2.1.1.	Lögmætisreglan	4
2.1.2.	Formreglan	5
2.1.3.	Lagaáskilnaðarreglan	5
2.2.	Hvenær eiga strangari kröfur um lagaáskilnað við?	6
2.2.1.	Íþyngjandi athafnir eða ákvarðanir stjórnvalda.....	7
2.2.2.	Athafnir eða ákvarðanir sem hafa afgerandi áhrif á daglegt líf.....	7
2.3.	Dómstólar og lögmætisreglan.....	8
3.	Lögmætisregla skattaréttar.....	9
3.1.	Lögmætisreglan í skattarétti	10
3.1.1.	Jafnræðisregla skattaréttar.....	11
3.1.2.	Hvað segja dómstólar?	11
4.	Tekjuskattur félaga og frádráttarheimildir	13
4.1.	Tekjuskattur	13
4.2.	Frádráttarheimildir	13
4.2.1.	Almennt um frádráttarheimildir	13
4.2.2.	Frádráttur vaxtagjalda	14
4.2.3.	Samsköttun	15
4.3.	Ófrádráttarbær kostnaður.....	16
5.	Samruni hlutafélaga.....	18
5.1.	Félagaréttarlegur samruni	18
5.2.	Skattalegur samruni	19
5.2.1.	Frumskilyrði skattalegs samruna.....	19
5.2.2.	Skilyrði 51. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.....	19

5.2.3.	Skilyrði 54. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.....	20
5.2.4.	Samfelldnisreglan.....	21
5.3.	Öfugur samruni.....	22
5.3.1.	Nokkur dæmi um öfuga samruna.....	23
5.4.	Samruni – samsköttun.....	24
6.	Dómar og úrskurðir.....	26
6.1.	Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012) - Toyotadómurinn.....	26
6.2.	Hrd. 23. janúar 2014 (529/2013) - Samherjadómurinn.....	28
6.3.	Úrskurður yfirskattanefndar (223/2002).....	28
6.4.	Úrskurður yfirskattanefndar (174/2015).....	29
6.5.	Önnur mál frá dómstólum og yfirskattanefnd.....	31
6.6.	Ályktanir um dóma og úrskurði.....	32
7.	Lögmætisreglan og Toyotadómurinn.....	34
7.1.	Lögmætisreglan, samsköttun – samruni og samfelldnisreglan.....	34
7.2.	Þingskjal 292 — 256. mál.....	35
7.2.1.	Hvaða þýðingu hafði frumvarpið?.....	35
7.2.2.	Umsagnir um frumvarpið.....	36
7.3.	Réttaröryggissjónarmið og Toyotadómurinn.....	37
7.4.	Ályktanir um lögmætisregluna og Toyotadóminn.....	38
8.	Niðurstaða.....	40
9.	Heimildaskrá.....	42
10.	Lagaskrá.....	44
11.	Dómaskrá.....	45

1. Inngangur

Í ritgerð þessari er tekin til skoðunar lögmætisreglan. Áhersla er lögð á beitingu reglunnar þegar kemur að skattarétti. Markmið ritgerðarinnar er að skoða hvort lögmætisreglan sé höfð að leiðarljósi þegar kemur að dómum og úrskurðum dómstóla og skattyfirvalda í málum þar sem fjallað er um heimild til gjaldfærslu vaxta sem eru tilkomnir vegna skuldsettrar yfirtöku og samruna þar sem dótturfélag yfirtekur móðurfélag. Lögmætisreglan leggur þá kvöð á yfirvöld að skýrleiki laga og reglna sem íþyngja borgurunum verður að vera meiri, þeim mun nær sem reglunnar ganga borgurunum. Á það jafnt við um skattalög og önnur lög.

Helstu skráðu lagareglur sem fjallað er um í ritgerðinni er að finna í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt. Reglur um gjaldfærslu og þar með frádrátt frá tekjuskattskyldum tekjum er að finna í 31. gr. laganna. Um vexti er nánar fjallað í 49. gr. sömu laga. Reglur um skattalegan samruna félaga er að finna í 51-54 gr. og reglur um samsköttun er að finna í 55. gr. laganna.

Sérstök áhersla er lögð á að máta ofangreindar reglur við dóm Hæstaréttar, *Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012)*, Toyotadóminn, með tilliti til lögmætisreglunnar.

Uppbygging ritgerðarinnar er með þeim hætti að fyrst verður fjallað um lögmætisregluna sjálfa en einnig lögmætisreglu skattaréttar. Því næst verður fjallað um tekjuskatt af atvinnurekstri og heimildir tekjuskattslaga um frádrátt frá tekjum. Þá verður fjallað um samruna hlutafélaga og í framhaldi af því um dóma og úrskurði sem fallið hafa og varða rannsóknarspurningu ritgerðarinnar. Að því loknu verður lögmætisreglan skoðuð sérstaklega í tengslum við Toyotadóminn og að lokum dregin saman niðurstaða verkefnisins.

Við vinnslu ritgerðarinnar leitaðist höfundur við að beita hinni lögfræðilegu aðferð og byggir ritgerðin á lögum, greinagerðum, frumvörpum, dómum og úrskurðum, ásamt því að rit fræðimanna voru skoðuð.

Ritgerðin er ákveðnum takmörkunum háð en það helgast fyrst og fremst af tvennu. Lengdarmörk ritgerðarinnar setja henni ákveðin takmörk og einnig það að yfirvöld og dómstólar eru á sama tíma og ritgerðin er í smíðum að leysa úr þeim álitamálum sem eru til umfjöllunar í ritgerðinni. Höfundur gerir sér einnig grein fyrir að hann er styttra á veg komin á göngu sinni á lögfræðibrautinni en þeir sem um efnið fjalla hjá dómstólum og á vegum skattyfirvalda.

2. Lögmætisreglan

Í reglunni felst að ákvarðanir stjórnvalda mega ekki brjóta í bága við lög og ákvarðanir stjórnvalda verða að hafa stoð í lögum. Stjórnvöld geta ekki tekið ákvarðanir sem eru íþyngjandi fyrir borgarana án þess að fyrir því sé skýr heimild í settum lögum frá Alþingi. Reglan er undirstöðuregla íslenskrar stjórnskipunar.¹

2.1. Hugmyndafræðin að baki lögmætisreglunni

Til þess að um réttarríki geti verið að ræða, verða lög ríkis að uppfylla ákveðin skilyrði og hefur svo verið talið allt frá dögum Rómverja.² Í þrengri merkingu hugtaksins réttarríki er átt við að lögin þurfi að vera þannig úr garði gerð að menn skilji þau, þekki þau og þau verða að vera framkvæmanleg þannig að þau nái tilgangi sínum. Tilgangurinn er að hafa áhrif á háttsemi þeirra sem þeim er ætlað að ná til. Einnig þurfa lög að vera almenn. Með því að lög skuli vera almenn er alls ekki tekið fyrir að ekki megi mismuna mönnum, heldur að lögin séu almennar óhlutbundnar reglur en miðist ekki við einstök atvik.³ Lögin gildi því eins fyrir alla sem eins er ástatt um.⁴

Í rýmri merkinu hugtaksins réttarríki er ekki einungis átt við hina þrengri merkingu heldur einnig þau lágmarksskilyrði sem lög verða að uppfylla efnislega, s.s. lágmarksmannréttindi.⁵ Samkvæmt hugmyndinni um réttarríkið hafa stjórnvöld (framkvæmdavaldið) það mikilvæga hlutverk að sjá til þess að lögum sé fylgt. Með því að fela stjórnvöldum þetta hlutverk er einnig nauðsynlegt að afmarkað sé með skýrum hætti heimildir stjórnvalda, m.a. að stjórnvöld megi ekki aðhafast nema að viðhlítandi heimild sé til staðar í lögum og að stjórnvöld verði sjálf að fara að lögunum. Í því felst einnig að stjórnvöld mega ekki setja reglur sem eru andstæð lögum og öll afskipti stjórnvalda af réttindum borgaranna og ákvarðanir þeirra sem eru íþyngjandi fyrir borgarana verða að hvíla á lagaheimild.⁶ Hefur þessi regla verið nefnd lögmætisreglan og er hún talin hafa gildi stjórnлага hér á landi.⁷ Er hér bæði um heimildarreglu að ræða þess efnis að

¹ Páll Sigurðsson ritstjóri. (2008). Lögfræðiorðabók með skýringum. Bls. 267

² Sigurður Línadal (2010). Um lög og lögfræði. Grundvöllur laga – réttarheimildir. Bls.47

³ Skúli Magnússon (2001). Grunnreglur stjórnsýsluréttar og siðferði. Bls. 113-114

⁴ Sigríður Ingvarsdóttir (2004). Um dómsvaldið, faglegt mat á hæfni dómara og hlutverk dómstóla í réttarríkinu. Bls. 468

⁵ Sigurður Línadal (2010). Um lög og lögfræði. Grundvöllur laga – réttarheimildir. Bls. 47-53

⁶ Björg Thorarensen (2008). Stjórnskipunarréttur. Mannréttindi. Bls. 50

⁷ Páll Hreinsson (2001). Lagaáskilnaðarregla atvinnufrelsisákvæðis stjórnarskrárinnar. Línðæla. Bls. 402

ákvarðanir stjórnvalda skulu eiga stoð í lögum og formreglu þess efnis að ákvarðanir stjórnvalda mega ekki ganga í berhögg við lög.⁸ Af því leiðir að það verða að vera til reglur sem tryggja sérstaklega réttindi borgaranna gagnvart stjórnvöldum og að unnt sé að bera athafnir stjórnvalda undir dómstóla.⁹ Án þeirra væri lögmætisreglan harla bitlítill. Íslensk stjórnskipan byggir á þeirri óskráðu meginreglu að stjórnsýslan sé bundin af lögum. Hugmyndafræði og tilgangur lögmætisreglunnar er að vald stjórnsýslunnar sé takmarkað og er hún ein af meginstoðum hugmyndarinnar um réttarríkið.¹⁰

Lögmætisreglan er alls ekki ný af nálinni en a.m.k. hluta reglunnar má lesa úr ummælum Þorgeirs Tjörvasonar Ljósvefningagoða er hann kvað uppúr um að kristni skildi vera hinn rétti átrúnaður á Íslandi. Ummælin voru svohljóðandi: „*Svo líst mér sem málum vorum sé komið í ónýt efni er eigi hafa ein lög allir.*“¹¹ Hvort sem rétt er eftir haft eða ekki er ljóst að strax við upphaf byggðar á Íslandi var mönnum ljóst að sömu reglur þyrftu að gilda fyrir alla þó svo að varla væri um eiginlegt framkvæmdavald að ræða á tímum Þorgeirs Ljósvefningagoða. Þó var um að ræða ákveðna stjórnsýslu sem svokallaðir lögsögumenn og goðar höfðu með höndum.¹² Af orðum Ljósvefningagoðans má ráða að í óefni færi ef sömu lög giltu ekki fyrir alla. Því lýsa orð Ljósvefningagoðans hugmyndinni um lögmætisregluna ágætlega. Upphaflega hugmyndin var sú að takmarka vald framkvæmdavaldsins og má rekja hana til valdabaráttu konunga og þjóðþinga.¹³ Hugmyndir síðari tíma um þrígreiningu ríkisvaldsins og þar með takmörkun valds eins aðila, sem rakin er m.a. til franska stjórnspekingisins Montesquieu og rits hans „*De l'Esprit des lois*“ sem kom út árið 1748. Samkvæmt hugmyndum hans skildi hver handhafi ríkisvaldsins fara með sína grein valdsins og um leið takmarka vald hinna handhafanna. Að baki kenningunni er sú hugsun að ef allir þættir ríkisvaldsins væru á einni hendi yrði hætta á misbeitingu þess meiri en ella.¹⁴ Af þessu má sjá að hugmyndirnar um lögbundna stjórnsýslu og þrígreiningu ríkisvalds eru náskyldar, jafnvel svo að þrígreinung ríkisvaldsins sé skilgetið afkvæmi

⁸ Páll Hreinsson (2001). Lagaáskilnaðarregla atvinnufrelsisákvæðis stjórnarskrárinnar. Lína. Bls. 402

⁹ Sigríður Ingvarsdóttir (2004). Um dómvaldið, faglegt mat á hæfni dómara og hlutverk dómstóla í réttarríkinu. Tímarit lögfræðinga 4. tbl. Bls. 470

¹⁰ Sigríður Ingvarsdóttir (2004). Um dómvaldið, faglegt mat á hæfni dómara og hlutverk dómstóla í réttarríkinu. Tímarit lögfræðinga 4. tbl. Bls. 468

¹¹ Brennu-Njáls saga (2002). Ritstjóri: Jón Böðvarsson. Bls. 168.

¹² Eiríkur Tómasson (2001). Var réttarfar á þjóðveldisöld nútímalegt? Lína. Bls. 96

¹³ Hafsteinn Dan Kristjánsson (2009). Stjórnskipuleg lögmætisregla. Úlfjótur 4. tbl. Bls. 422. Sbr. Torstein Eckhoff: ?Legalitetsprinsippet?, bls. 69-70 og Jens Garde: ?Saglige krav?, bls. 163

¹⁴ Eiríkur Jónsson (2009). Um þingræðisregluna og þrígreinung ríkisvalds. Úlfjótur. 1. tbl. Bls. 22

lögmatísreglunnar. Þess vegna má vel halda því fram að hugmyndinni um þrígreiðingu ríkisvaldsins sé ætlað að tryggja að lögmatísreglunni sé framfylgt. Má enda telja að reglan leggi línurnar varðandi valdmörk löggjafans og handhafa framkvæmdavaldsins.¹⁵ Þess vegna er reglan undirstaða þeirrar þrískiptingar ríkisvalds sem ríkir hér á landi.

2.1.1. Lögmatísreglan

Í stjórnarskránni eru þær grundvallarreglur skráðar sem gilda við æðstu stjórn og málefni ríkisins. Þar er mælt fyrir um það hverjir fara með æðsta vald í málefnum ríkisins og hvernig þeir fá það vald, hver séu verkefni hvers valdhafa fyrir sig, hvernig þeir framkvæma vald sitt og hvernig vald hvers um sig er takmarkað. Lögmatísreglan fjallar einmitt um verkaskiptinu þessara aðila og skammtar í raun framkvæmdavaldinu heimildir til athafna og takmarkar það um leið.¹⁶ Athafnafrelsi borgaranna er eitt megineinkenni lýðræðisríkja.¹⁷ Af lögmatísreglunni leiðir að athafnafrelsi borgaranna verður ekki skert nema með lögum. Í reglunni felst að ákvarðanir eða athafnir stjórnvalda verða að vera í samræmi við lög og að ákvarðanir eða athafnir þeirra verða að eiga sér stoð í lögum. Með einföldun er því hægt að segja að borgarar í lýðræðisríki mega gera allt sem ekki er bannað með lögum, en stjórnvöld mega ekki gera neitt nema með heimild í lögum. Það er því einungis löggjafinn sem getur, innan heimilda stjórnarskrárinnar, gefið fyrirmæli um hvað borgurum sé bannað og stjórnvöldum leyft. Við túlkun á því hvort athöfn eða ákvörðun eigi sér stoð í lögum er jafnan stuðst við þá reglu að því meir íþyngjandi sem ákvörðunin eða athöfnin er fyrir borgarann því strangari kröfur eru gerðar til skýrleika lagaheimildarinnar.¹⁸

Í dómi Hæstaréttar, *Hrd. 10. desember 2007 (634/2007)*, dró minnihluti réttarins saman inntak lögmatísreglunnar, en niðurstaða meirihlutans byggir á afstöðu til inntaks lögmatísreglunnar.¹⁹

¹⁵ Páll Hreinsson (2001). Lagaáskilnaðarregla atvinnufrelsisákvæðis stjórnarskrárinnar. Línðæla. Bls. 402

¹⁶ Hafsteinn Dan Kristjánsson (2009). Stjórnskipuleg lögmatísregla. Útljótur 4. tbl. 2009. Bls. 430

¹⁷ Páll Hreinsson (2001). Lagaáskilnaðarregla atvinnufrelsisákvæðis stjórnarskrárinnar. Línðæla. Bls. 401

¹⁸ Páll Hreinsson (2001). Lagaáskilnaðarregla atvinnufrelsisákvæðis stjórnarskrárinnar. Línðæla. Bls. 402

¹⁹ Í dómnum segir meðal annars: „*annars vegar að ákvarðanir stjórnvalds verða að eiga stoð í lögum og hins vegar að þær mega ekki vera í andstöðu við lög. Þýðingarmikill kjarni reglunnar er fólgin í því að stjórnvöld geta ekki íþyngt mönnum með ákvörðunum sínum nema hafa til þess viðhlítandi heimildir í lögum. Við skýringu á valdheimildum stjórnvalda er almennt á því byggt að því tilfínnanlegri eða meira íþyngjandi sem stjórnvaldsákvörðun er þurfi að gera strangari kröfur til þess að lagaheimild sem ákvörðunin er reist á sé skýr. Séu uppi tveir kostir í skýringu á texta lagaheimildar skuli velja þann sem hagkvæmari er þeim manni sem valdbeiting stjórnvalds beinist að“ <http://www.haestirettur.is/domar?nr=4883> sótt á vef Hæstaréttar 30.07.2015*

Af ofanrituðu má sjá að lögmætisreglan byggir á tveimur þáttum þ.e. formþætti, lægra sett lög verða að vera í samræmi við æðra sett lög, og kröfunnar um heimild eða lagaáskilnað.

2.1.2. Formreglan

Forgangsregla lögfræðinnar, *lex superior*, er óskráð meginregla. Í henni felst að lægra settar réttarheimildir víkja fyrir æðra settum.²⁰ Gangi t.d. sett lög frá Alþingi í berhögg við ákvæði stjórnarskrárinnar víkja settu löginn fyrir stjórnarskrárákvæðinu. Á þetta reyndi meðal annars í *Hrd. 1943, bls. 237 (118/1942)*, svokölluðum Hrafnkötluðomi. Í málinu var félagið sem gaf út bókina Hrafnkatla – Hrafnkelssaga Freysgoða, talið af stjórnvöldum hafa brotið þágildandi lög nr. 127/1941, en í 2. gr. laganna kom fram að íslenska ríkið hefði einkarétt á að gefa út rit sem samin hefðu verið fyrir árið 1400. Dómurinn komst að þeirri niðurstöðu að áðurgreind lög færu gegn 67. gr. þágildandi stjórnarskrár, sbr. 73. gr. laga nr. 33/1944, stjórnarskrá lýðveldisins Íslands.²¹ Dómurinn undirstrikar regluna um rétt hæð réttarheimilda, *lex superior*,²² og setur bæði Alþingi og stjórnvöldum skorður í athöfnum sínum og ákvörðunum.²³ Af ofangreindu leiðir að athafnir eða ákvarðanir sem fara í bága við formreglu þá sem felst í lögmætisreglunni eru ógildanlegar.

2.1.3. Lagaáskilnaðarreglan

Lögmætisreglan leggur bann við því að stjórnvöld aðhafist nema þau hafi til þess heimild. Verður lagaheimildin að vera þeim mun skýrari sem ákvörðun eða athöfn stjórnvalda er meira íþyngjandi fyrir borgarana. Í dómi Hæstaréttar, *Hrd. 2000, bls. 1621 (15/2000)*, reyndi á þessa reglu. S hf. hafði keypt jörð og hugðist starfrækja þar svínabú. Ráðherra ákvað að umhverfisáhrif búrekstrarins skildu metin samkvæmt 6. gr. laga nr. 63/1993, um mat á umhverfisáhrifum. Samkvæmt 6. gr. laganna var ráðherra fengið vald til að meta hvort tiltekin framkvæmd, sem ekki væri sérstaklega undanþegin mati á umhverfisáhrifum, skildi fara í mat á umhverfisáhrifum. Hér taldi dómurinn að ráðherra hefði skort lagaheimild (ólögmætt

²⁰ Róbert R. Spanó (2007). Túlkun lagaákvæða. Bls. 77

²¹ Hrd. 2000, bls. 1621 (15/2000)

<https://www.fj.is/?sida=heimild&tæg=hrd&nr=hrd.2164&qid=f4aueb44d3b0abc8aee945f712fde39e>. Sótt á vef FonsJuris 07.06.2015

²² Róbert R. Spanó (2007). Túlkun lagaákvæða. Bls. 77-78

²³ Sigurður Línal (2010). Um lög og lögfræði. Grundvöllur laga – réttarheimildir. Bls. 87

valdaframsal) til þess að taka ákvörðun sem snerti eignarrétt og atvinnufrelsi en til þess þarf bein og ótvíræð lagafyrirmæli sbr. 72. og 75. gr. stjórnarskrárinnar.²⁴

Í dómi Hæstaréttar, *Hrd. 1986. bls. 1723 (252/1986)*, kom fram að maður nokkur var ákærður fyrir okur. Hann hafði lánað peninga á hærri vöxtum en talið var lögleyft og vitnaði ákærvaldið til auglýsingar Seðlabanka Íslands um vexti í samræmi við 2. mgr. 6. gr. laga nr. 58/1960. Niðurstaða Hæstaréttar var að tilvitanaðar auglýsingar Seðlabankans hefðu ekki verið í gildi á þeim tíma sem lánveitingar mannsins fóru fram og að engin gild fyrirmæli hefðu verið til um hámarksvexti á því tímabili.²⁵ Tók dómurinn sérstaklega fram að ótvíræð ákvæði um hámark vaxta væru nauðsynleg ætti að beita 2. mgr. 6. gr. laga nr. 58/1960. Var hinn ákærði því sýknaður. Þessir tveir dómar sýna svo ekki verður um villst að Hæstiréttur krefst þess að stjórnvöld hafi skýrar og ótvíræðar lagaheimildir fyrir ákvörðunum sínum og athöfnum og í raun leggur rétturinn línuna varðandi aukinn skýrleika lagaheimilda þeim mun meira íþyngjandi sem viðkomandi athafnir eða ákvarðanir eru.

2.2. Hvenær eiga strangari kröfur um lagaáskilnað við?

Svo sem áður hefur verið rakið eru strangari kröfur gerðar til réttarheimilda sem ákvarðanir eða athafnir stjórnvalda byggja á, í rökréttu samhengi við það hversu íþyngjandi ákvarðanir eða athafnir stjórnvalda eru. Í þessu sambandi hefur hugtakið réttarhelgi verið notað, en með því er átt við það hagsmunasvið sem umlykur borgarana.²⁶ Þeir hagsmunir sem standi borgurunum næst s.s. líf, frelsi og líkami, eru samkvæmt kenningunni innstir í hagsmunasviði eða eru kjarni þess. Fyrir utan kjarnann eru aðrir hagsmunir og því fjær sem hagsmunirnir eru kjarnanum því minna vega þeir. Af þessum sökum er talið að eignaréttur og fjárhagslegar byrðar séu í raun utan kjarnans og ekki eins mikilvægir einstaklingnum og líf, frelsi og líkami.²⁷ Þess vegna þurfa til dæmis ákvarðanir sem varða persónufrelsi og líkama fólks að vera alveg sérstaklega skýrar sbr. 67. gr. laga nr. 33/1944, stjórnarskránni, en greinin leggur bann við sviptingu frelssis nema um sé að ræða að það sé gert á grundvelli laga. Ýmsar fleiri greinar stjórnarskrárinnar áskilja

²⁴ Hrd. 2000, bls. 1621 (15/2000) <http://www.haestirettur.is/domar?nr=778&leit=t>. Sótt á Hæstaréttar 07.06.2015

²⁵ Hrd. 1986. bls. 1723 (252/1986).

<https://www.fj.is/?sida=heimild&teg=hrd&nr=hrd.8934&qid=1348fbc2d5fb26dc82da3f40628453e0>. Sótt á vef FonsJuris 07.06.2015

²⁶ Hafsteinn Dan Kristjánsson (2009). Stjórnskipuleg lögmatísregla. Úlfljótur 4. tbl. 2009. *Bls. 428*

²⁷ Hafsteinn Dan Kristjánsson (2009). Stjórnskipuleg lögmatísregla. Úlfljótur 4. tbl. 2009. *Bls. 439*. Sbr. Morten Walløe Tvedt, Roar Berge, Sindre Gjesetn Marqvardsen. (2007) *Hvordan forstå materiell forvaltningsett*. Bls. 31-32

lög s.s. 66. gr. 69. gr. 71. gr. 72. gr. Þegar stjórnarskráin áskilur lög eins og í 67. gr. er krafan ávallt sú að um sett lög frá Alþingi sé að ræða.²⁸ Þeim mun nær sem hagsmunir þess sem ákvörðun eða athöfn stjórnvalds beinist að þeim mun ríkari kröfur eru gerðar til skýrleika réttarheimildanna. Við mat á því hve mikil áhrif ákvarðanir eða athafnir stjórnvalda hafa á hagsmuni er átt við í fyrsta lagi eðli eða tegund áhrifanna, þ.e. hvernig athöfnin eða ákvörðunin hefur áhrif á þá hagsmuni sem um ræðir, í öðru lagi umfang áhrifanna og í þriðja lagi afleiðingar athafnar eða ákvörðunar stjórnvalda. Mat á afleiðingum getur sem best fallið saman við mat á eðli og umfangi athafna eða ákvarðana stjórnvalda. Því er um heildstætt mat að ræða, þess vegna eru t.d. gerðar vægari kröfur til takmarkana á ferðafrelsi en til frelsissviptingar.²⁹

2.2.1. Íþyngjandi athafnir eða ákvarðanir stjórnvalda

Gerð er rík krafa um skýrleika þeirra heimilda sem stjórnvöld byggja á þegar um íþyngjandi ákvarðanir eða athafnir er að ræða.³⁰ Með hugtakinu íþyngjandi áhrif er átt við tilvik sem hafa veruleg neikvæð áhrif á líf borgarans, persónuleg eða fjárhagsleg. Sem dæmi um íþyngjandi tilvik eru refsingar, refsikennd viðurlög, þvingunarúrræði, skerðing á persónufrelsi, skattar og aðrar fjárhagslegar byrðar, ákvarðanir sem skerða eigur manna, afturvirkar íþyngjandi ákvarðanir, ákvarðanir sem leggja athafnaskyldu á menn, og fleira þessháttar. Þeim mun nær sem ákvarðanir eða athafnir standa hagsmunum borgaranna þeim mun ríkari er krafan um skýrleika heimildanna.³¹

2.2.2. Athafnir eða ákvarðanir sem hafa afgerandi áhrif á daglegt líf

Þeim mun meiri áhrif sem athafnir eða ákvarðanir stjórnvalda hafa á daglegt líf borgarans þeim mun ríkari er krafan á skýra lagaheimild. Sem dæmi um ákvarðanir eða athafnir af þessu tagi má nefna þjónustu opinberra aðila við borgarana, hvaða þjónusta á að vera fyrir hendi og hverjir geta notið þjónustunnar. Einnig má nefna sem dæmi þá borgara sem eru í sérstökum tengslum við stjórnvöld stöðu sinnar vegna, t.d. fanga, sjúklinga, eldri borgara á öldrunarstofnunum og skjólstaðinga félagsmálayfirvalda. Þeir sem svo er komið fyrir hafa oft minni möguleika á að bera hönd fyrir höfuð sér. Það liggur því í augum uppi að þeir sem svo eru settir þurfa sérstaka vernd. Það er því afar mikilvægt að heimildir stjórnvalda séu skýrar þegar kemur að réttindum

²⁸ Sigurður Línald (2010). Um lög og lögfræði. Grundvöllur laga – réttarheimildir. *Bls.* 81

²⁹ Hafsteinn Dan Kristjánsson (2009). Stjórnskipuleg lögmatísregla. Úlfljótur 4. tbl. 2009. *Bls.* 446

³⁰ Sigurður Línald (2010). Um lög og lögfræði. Grundvöllur laga – réttarheimildir. *Bls.* 81

³¹ Hafsteinn Dan Kristjánsson (2009). Stjórnskipuleg lögmatísregla. Úlfljótur 4. tbl. 2009. *Bls.* 447

þeirra einstaklinga sem eru í sérstökum og miklum tengslum við stjórnvöld aðstæðna sinna vegna.³² Í dómi Hæstaréttar, *Hrd. 2000, bls. 4480 (125/2000)*, voru málvextir þeir að Tryggingastofnun skerti bætur örorkulífeyrisþega vegna tekna maka sem ekki var lífeyrisþegi. Öryrkjabandalag Íslands höfðaði mál á hendur íslenska ríkinu f.h. Tryggingastofnunar til ógildingar ákvörðunarinnar. Hæstiréttur taldi að ekki hefði verið nægjanleg heimild í lögum nr. 117/1993, um almannatryggingar, til að hægt væri að byggja á reglugerð ráðherra sem skerti tilkall bótaþega vegna tekna maka bótaþegans. Tekið var fram í dómnum að skýra og ótvíræða lagaheimild þyrfti til svo að réttur manna yrði skertur með reglugerð.³³

2.3. Dómstólar og lögmætisreglan

Í *Hrd. 1998, bls. 4552 (312/1998)*, kristallast lögmætisreglan. Í dómnum sagði meðal annars:³⁴

„Grundvöllur er lagður að starfi stjórnvalda með réttarreglum. Stjórnarframkvæmdin er lögbundin. Löggjöfin er því undirstaða stjórnsýslunnar. Í lögum um stjórnarframkvæmdir og reglum, settum með heimild í þeim, eiga að koma fram helstu atriði, sem gilda um hvert svið þeirra fyrir sig. Það fer eftir mikilvægi þáttar í stjórnarframkvæmdinni, hvernig honum er skipað. Ráðherrar fara síðan með það vald, sem löggjöfin veitir þeim, á þann hátt, sem fyrir er mælt í lögum eða ræðst af meginreglum laga og eðlilegum stjórnarháttum. Þótt ekki njóti almennra lagafyrirmæla um stjórnarframkvæmd, leiðir það ekki af því einu, að ráðherra hafi óheft vald til framkvæmda þar um án atbeina löggjafans. Hlýtur það að fara eftir eðli framkvæmdar, hvort ráðherra þurfi að afla sér lagaheimildar til hennar.“

Í ofangreindri tilvitnun kemur afar skýrt fram að stjórnsýslan er lögbundin, stjórnvöld verða að fara með vald sitt í samræmi við lög og sé lögum ekki til að dreifa geta stjórnvöld ekki aðhafst eða ákvarðað, þá skortir lagastoðina.

³² Hafsteinn Dan Kristjánsson (2009). Stjórnskipuleg lögmætisregla. Úlfjótur 4. tbl. 2009. *Bls. 448*

³³ *Hrd. 2000, bls. 4480 (125/2000)*. <http://www.haestirettur.is/domar?nr=1104&leit=t>. Sótt að vef Hæstaréttar 07.06.2015

³⁴ *Hrd. 1998, bls. 4552 (312/1998)*.

<https://www.fj.is/?sida=heimild&tæg=hrd&nr=hrd.13509&qid=56dc8d2dbf3a259d7cece3e3bff1c9c4>. Sótt á vef FonsJuris 07.06.2015

3. Lögmætisregla skattaréttar

Heimildir til skattlagningar og framkvæmd hennar verða eins og aðrar athafnir og ákvarðanir að byggja á skýrum lagaheimildum. Lögmætisreglan gildir á öllum sviðum þar sem stjórnvöld seilast til áhrifa í lífi borgaranna, stjórnvöld geta ekki aðhafst án heimildar og verða að fara að lögum. Það á jafnt við um álagningu eða innheimtu skatta og hvað annað sem stjórnvöld taka sér fyrir hendur.

Í 1. málslíð 40. gr. stjórnarskrárinnar kemur skýrt fram að engan skatt megi leggja á né breyta né taka af nema með lögum. Þegar stjórnarskráin áskilur lagaboð er ávallt átt við lög sett af Alþingi.³⁵ Rökin fyrir því eru þau að þegar leggja á byrðar eða kvaðir á borgarana, skerða frelsi þeirra eða að íþyngja þeim á annan hátt verða reglurnar að vera skýrar og ótvíræðar þannig að borgararnir hafi tækifæri til að skilja milli lögmætrar og ólögmætrar háttsemi.³⁶ Þannig er hugtakið „lög“ skýrt þröngt þegar það kemur fyrir í stjórnarskránni.

Í 77. gr. stjórnarskrárinnar eru áréttuð og skýrð nánar ákvæði 40. gr.

„Skattamálum skal skipað með lögum. Ekki má fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann. Enginn skattur verður lagður á nema heimild hafi verið fyrir honum í lögum þegar þau atvik urðu sem ráða skattskyldu.“

Hér leggur stjórnarskráin bann við framsali skattlagningarvalds sem Alþingi eitt hefur, til stjórnvalda (framkvæmdavaldsins) og leggur einnig bann við afturvirkni skattalaga.

Dómstólar, umboðsmaður Alþingis og fræðimenn hafa margsinnis bent á að grundvöll skattlagningaheimilda sé að finna í lögum nr. 33/1944, stjórnarskrá lýðveldisins Íslands. Í dómi Hæstaréttar, *Hrd. 1985. bls. 1544 (81/1983)*, kom m.a. fram að kjarnfóðurgjald væri skattur sem ekki var lagður á samkvæmt gildri skattlagningarheimild.³⁷

Í álitum Umboðsmanns Alþingis, *UA 12. maí 1995 (836/1993)*, segir eftirfarandi:

³⁵ Sigurður Línal (2010). Um lög og lögfræði. Grundvöllur laga – réttarheimildir. Bls. 81

³⁶ Davíð Þór Björgvinsson (2013). Lögskýringar. Bls. 167

³⁷ Hrd. 1985. bls. 1544 (81/1983)

<https://www.fj.is/?sida=heimild&tæg=hrd&nr=hrd.8701&qid=c623265a171bb63bf925e342901fc8e5>. Sótt á vef FonsJuris 07.06.2015

„Samkvæmt 40. gr. stjórnarskrárinnar má engan skatt á leggja né breyta né af taka nema með lögum. Samkvæmt 77. gr. stjórnarskrárinnar skal skipa skattamálum með lögum, en í því felst meðal annars, að í lögum verður að kveða á um skattskyldu, skattstofn og reglur um ákvörðun fjárhæðar skatts og fleiri atriði.[...] Þar sem 21. gr. laga nr. 131/1990 hefur ekki að geyma skattlagningarheimild í skilningi 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar, heldur heimild til töku þjónustugjalds, er óheimilt að taka hærra gjald en almennt nemur þeim kostnaði við að veita þá þjónustu, sem kveðið er á um í gjaldtökuheimildinni, þ.e.a.s. skrásetningu.“³⁸

Það er því alveg ljóst og dómstólar hafa margsinnis bent á að skattlagning verður að eiga stoð í 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar.

3.1. Lögmætisreglan í skattarétti

Í 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar kemur fram lögmætisregla skattaréttar. 40. gr. hefur verið óbreytt frá því að stjórnarskráin tók gildi þann 17. júní 1944 og kom orðrétt inni stjórnarskránnar úr fyrri stjórnarskrá frá 1874. (23. gr.)³⁹ Hefur hún ávallt verið túlkuð þröngt af dómstólum sbr. umfjöllun hér að ofan.

77. gr. stjórnarskrárinnar hefur einnig verið frá upphafi en henni hefur verið breytt. Upphaflega hljóðaði greinin svo. „skattamálum skal skipað með lögum“ Var í raun verið að árétt lagaáskilnað 40. gr. Með lögum nr. 97/1995 var bætt við greinina eftirfarandi:

„Ekki má fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann. Enginn skattur verður lagður á nema heimild hafi verið fyrir honum í lögum þegar þau atvik urðu sem ráða skattskyldu.“

Þannig stendur greinin í dag. Með breytingunni er lagt bann við að stjórnvöld ákveði álagningu, breytingu eða afnám skatts og einnig er lagt bann við afturvirkni íþyngjandi reglna skattalaga en ekki ívilnandi. Tilgangur breytinganna var að skerpa á reglum um lagaáskilnað og framsalsbann en auk þess að innleiða bann við afturvirkni íþyngjandi skattalaga.⁴⁰

³⁸ UA 12. maí 1995 (836/1993). <http://www.umbodsmaduralthingis.is/ViewCase.aspx?Key=176&skoda=mal>. Sótt á vef Umboðsmanns Alþingis 07.06.2015

³⁹ Stjórnarskrá um hin sjerstakelgu málefni Íslands. http://www.forsætisraduneyti.is/media/stjornarskra/1874_stjornarskra.pdf. Sótt á vef forsætisráðuneytisins 08.06.2015

⁴⁰ 389. Frumvarp til stjórnskipunarlags. <http://www.althingi.is/altext/118/s/0389.html>. Sótt á vef Alþingis 08.06.2015

3.1.1. Jafnræðisregla skattaréttar

Til hliðar við lögmætisreglu skattaréttar stendur jafnræðisregla skattaréttar, sbr. 1. mgr. 65. gr. stjórnarskrárinnar þar sem kemur fram að allir skuli vera jafnir fyrir lögunum. Í reglunni felst að skattar skuli lagðir á samkvæmt almennum efnislegum rökum og þannig að gætt sé ákveðins jafnræðis og að skattþegnum sem eins eru settir sé ekki misumunað. Með því er ekki átt við að bannað sé að skattleggja borgarana með mismunandi hætti heldur að gæta verði jafnræðis með þeim sem svipað eru settir. Þegar skattareglur eru ákveðnar af löggjafanum verður hann að gæta þess að skatturinn leggist á samkvæmt almennum efnislegum reglum sem uppfylla jafnræðisregluna. Þeir sem eins eru settir skulu skattlagðir með sama hætti.⁴¹

3.1.2. Hvað segja dómstólar?

Dómstólar leggja oft mat á það hvort skilyrði lögmætisreglunnar séu uppfyllt og sendir Alþingi tóninn finnist þeim að Alþingi þurfi að skerpa á reglum. Í dómi Hæstaréttar, *Hrd. 2001, bls. 178 (202/2000)*, segir m.a.:⁴²

„Almennt verður að gera þær kröfur til skattalagaákvæða að þau séu skýr og auðskilin og á þetta sérstaklega við um undantekningareglur sem eru íþyngjandi fyrir skattþegn. Skilyrði þau sem 57. gr. A setur fyrir að uppsafnað rekstrartap verði nýtt í yfirtökufélagi eru að ýmsu leyti almennt orðuð og óskýr og gefa talsvert svigrúm til túlkunar. Með vísan til framangreinds ber að beita þrengjandi lögskýringu við túlkun ákvæðisins með þeim hætti að skilyrðin verða ekki talin setja samruna hlutafélaga meiri skorður en örugglega verður talið rúmast innan orðalags þess.“

Í dómi Hæstaréttar, *Hrd. 2005, bls. 5105 (181/2005)*, segir m.a.:⁴³

„Hvort ráðstöfun sem telst skattasniðganga telst lögmæt og þar með grundvöllur skattlagningar eða ekki ræðst fyrst og fremst af lögskýringu viðkomandi skattalagaákvæðis en það leiðir af 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar að skattlagning verður að byggjast á formlega settum lögum. Þá felst það í lögmætisreglu stjórnisýsluréttarins að skattalög verði að vera skýr og ótvíræð.“

⁴¹ Björg Thorarensen (2008). Stjórnskipunarréttur - Mannréttindi. Bls. 481

⁴² Hrd. 2001, bls. 178 (202/2000). <http://www.haestirettur.is/domar?nr=1373&leit=t>. Sótt á vef Hæstaréttar 07.06.2015

⁴³ Hrd. 2005, bls. 5105 (181/2005). <http://www.haestirettur.is/domar?nr=3681>. Sótt á vef Hæstaréttar 08.06.2015

Í dómi Hæstaréttar, *Hrd. 1994, bls. 1531 (489/1991)*, segir m.a.:⁴⁴

„Samkvæmt 1. málslíð 40. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944 má engan skatt á leggja né breyta né aftaka nema með lögum. Skattalög eru íþyngjandi fyrir borgarana. Með hliðsjón af þessu hefur almennt verið talið nauðsynlegt, að skattalög væru ótvíræð svo og ítarleg eftir því, sem nauðsyn kann að reynast. Beri löggjafanum skylda til að bæta úr óskýrleika í skattalögum, en bera af því hallann ella. Verður því vafi að öllu jöfnu að skýrast skattþegni til ívilnunar.“

Af því sem að ofan er rakið er ljóst að gerðar eru strangar kröfur til skattalaga sem íþyngja borgurunum. Gerð er krafa um að Alþingi eitt setji lög um skatta og að lögin gildi ekki afturvirk og uppfylli þannig grundvöll þann sem stjórnarskráin setur. Að auki er gerð krafa um að skattalög séu skýr og ótvíræð sbr. ummæli úr dómum hér að ofan.

⁴⁴ *Hrd. 1994, bls. 1531 (489/1991)*.

<https://www.fj.is/?sida=heimild&tæg=hrd&nr=hrd.11616&qid=5bb4aa0f8fe2d08281b0e051dfce2e38>. Sótt á vef FonsJuris 08.06.2015

4. Tekjuskattur félaga og frádráttarheimildir

4.1. Tekjuskattur

Um tekjuskatt félaga og annarra er fjallað í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt (hér eftir tskl). Með orðinu skattskylda er átt við þá skyldu sem hvílir á öllum sem eru með tekjur á Íslandi og felst skyldan í að greiða skatt og skila skattframtali á hverju ári.⁴⁵

Í 2. gr. tskl. kemur fram að öll félög (lögaðilar) sem heimilisföst eru á Íslandi skuli greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum hvar sem þeirra er aflað. Félag telst eiga heimili á Íslandi ef það er skráð hér á landi, telur heimili sitt á Íslandi í samþykktum sínum eða ef raunveruleg framkvæmdastjórn þess er hér á landi.

Í 4. gr. tskl. eru taldir upp þeir aðilar sem undanþegnir eru skattskyldu hér á landi og er þar um tæmandi talningu að ræða. Undanþága skattskyldunnar nær ekki til félaga sem stunda atvinnurekstur í hagnaðarskyni.

Um skattskyldar tekjur er fjallað í öðrum kafla tskl. Í B lið 7. gr. kemur fram að til skattskyldra tekna teljist allar tekjur af atvinnurekstri og sjálfstæðri starfsemi, þar með talið endurgjald fyrir selda vöru og þjónustu, umboðslaun, þóknanir, atvinnurekstrarstyrkir, rekstrarstöðvunarbætur og hvers konar tekjur sem upp eru taldar í öðrum liðum 7. greinar og eru tengdar atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi.

4.2. Frádráttarheimildir

Eins og kemur fram í kafla 4.1. ber félögum sem skattskyld eru á Íslandi að greiða tekjuskatt af öllum sínum tekjum. Frádráttarliði frá tekjum sem stafa af atvinnurekstri er að finna í 31. gr. tskl. og eru þeir tæmandi taldir. Í 49. gr. er nánari útlistun nokkurra frádráttarliða s.s. vaxta, affalla og gengistapa af skuldum og í 50. gr. tsk. er upptalning á ýmsum kostnaði sem aldrei getur talist til rekstrarkostnaðar í skilningi tskl.

4.2.1. Almenn um frádráttarheimildir

Í 1. tölul. 1. mgr. 31. gr. tskl. kemur fram að frá tekjum lögaðila og þeim tekjum manna sem stafa af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi eða eru tengdar slíkum rekstri megi draga

⁴⁵ Páll Sigurðsson ritstjóri. (2008). Lögfræðiorðabók með skýringum. Bls. 392

rekstrarkostnað, þ.e. þau gjöld sem eiga á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við. Í þessari grein kristallast hugmyndin um frádráttarbæran rekstrarkostnað, þ.e. það verður að vera orsakasamband milli gjalda og tekna, til að frádráttur sé heimill.⁴⁶ 31 gr. tskl. inniheldur eina 11 töluliði frádráttarheimilda. Það er samt fyrsti töluliðurinn sem leggur línuna, hugmyndafræðilega, um frádráttarbærni rekstrarkostnaðar. Í dómi Hæstaréttar, *Hrd.* 28. febrúar 2013 (555/2012), segir m.a.:⁴⁷

„Samkvæmt 31. gr. laga nr. 90/2003 má draga margvísleg gjöld, sem síðan eru talin upp í ellefu töluliðum, frá tekjum lögaðila og þeim tekjum einstaklinga sem stafa af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi eða eru tengdar slíkum rekstri. Í 1. tölulið greinarinnar er síðan nefndur rekstrarkostnaður sem þar er nánar skilgreindur sem þau gjöld sem eiga á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við.“

4.2.2. Frádráttur vaxtagjalda

Einn þeirra frádráttarliða sem taldir eru upp í 31. gr. tskl. eru vaxtagjöld. Í fyrsta tölulið er skýrt tekið fram að vextir af skuldum, afföll, gengistöp, niðurfærsla og fyrning eigna, eftir því sem nánar er ákveðið í tskl. séu frádráttarbær rekstrarkostnaður, enda sé um að ræða gjöld sem eiga á árinu að ganga til að afla tekna, tryggja þær og halda þeim við. Í dómi Hæstaréttar, *Hrd.* 28. febrúar 2013 (555/2012), segir m.a.:⁴⁸

„Sú almenna regla felst í áðurnefndum 1. tölulið 31. gr. laga nr. 90/2003 að rekstrarkostnaður, sem draga má frá tekjum, skuli vera tengdur tekjuöflun í rekstrinum á árinu“

Nánari útlistun á frádráttarbærni vaxta, affalla og gengistapa er að finna í 1. mgr. 49. gr. tskl. Samkvæmt þeirri grein teljast til gjalda sem vextir, vextir af skuldum, föstum og lausum, þar með taldir dráttarvextir. Til vaxtagjalda má og telja lántökukostnað, árlegan eða tímabundinn fastakostnað, þóknanir, stimpilgjöld og þinglýsingarkostnað af lánum. Með vaxtagjöldum í þessu sambandi teljast og áfallnar verðbætur á höfuðstól og vexti.

⁴⁶ Ásmundur G. Vilhjálmsson (2003). Skattur á fyrirtæki. Bls. 207

⁴⁷ Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012). <http://www.haestirettur.is/domar?nr=8659&leit=t>. Sótt á vef Hæstaréttar 07.06.2015

⁴⁸ Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012). <http://www.haestirettur.is/domar?nr=8659&leit=t>. Sótt á vef Hæstaréttar 07.06.2015

49. gr. tskl. gerir ekki greinarmun á vöxtum eftir því hvort skuldir sem þá bera eru til að afla tekna eða eigna. Ekki hefur, frá setningu fyrstu almennu tekjuskattslaganna hér á landi árið 1921, verið gerður greinarmunur á því hvort vaxtagjöld stafi frá eignakaupum eða vegna skulda sem ætlaðar eru til tekjuöflunar.⁴⁹ Í 2. mgr. 49. gr. tskl. eru vaxtagjöld því aðeins frádráttarbær að fullu að þau séu tengd atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Af því leiðir að hlutafélag sem eingöngu hefur þá starfsemi að kaupa önnur félög getur gjaldfært vaxtakostnað vegna lána sem ætluð eru til kaupa á öðrum félögum, og þannig lækkað skattskyldar tekjur í skattskilum. Í margnefndum dómi Hæstaréttar, *Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012)*, segir m.a.:⁵⁰

„Gæti félagið þá nýtt vextina til frádráttar samkvæmt lögum nr. 90/2003. Væri sú heimild þá á því byggð að vextirnir væru greiddir af skuld sem stofnast hefði vegna eignaaukningar félagsins. Fjár til greiðslu afborgana og vaxta yrði félagið að afla sér með afrakstri starfsemi sinnar, í þessu sambandi með arði af hlutafénu.“

4.2.3. Samsköttun

Með samsköttun er átt við það þegar tveir eða fleiri skattaðilar nýta sér það hagræði sem af því skapast að skila sameiginlega skattframtali til skattýfirvalda og fá sameiginlega skattlagningu tekjuskatts eftir því.⁵¹ Í því felst að tekjur og gjöld þessara aðila fá skattalega meðferð eins og um eitt félag sé að ræða. Sé, sem dæmi, tap af rekstri eins félags en hagnaður af rekstri annars, má draga tap frá hagnaði í skattskilum. Í greinargerð með frumvarpi því sem síðar varð að lögum nr. 154/1998 kemur fram að markmiðið með samsköttun var að gera móður- og dótturfélögum kleift að vera ein skattaleg eining þannig að heildartekjuskattur allra félaganna verði ekki hærri en hefði orðið ef öll starfsemi félaganna hefði verið rekin í einu félagi.⁵² Í ljósi þessa eru ummæli Hæstaréttar í *Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012)* harla einkennileg en þar segir m.a.:

„Þá verður ekki leyst úr um það í þessu máli hvort vextirnir hefðu verið frádráttarbærir ef félögin hefðu ekki verið sameinuð heldur samsköttuð. Félagin

⁴⁹ Ásmundur G. Vilhjálmsson (2003). Skattur á fyrirtæki. Bls. 265

⁵⁰ Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012). <http://www.haestirettur.is/domar?nr=8659&leit=t>. Sótt á vef Hæstaréttar 07.06.2015

⁵¹ Páll Sigurðsson ritstjóri. (2008). Lögfræðiorðabók með skýringum. Bls. 370

⁵² <http://www.althingi.is/altext/123/s/0318.html>. Sótt á vef Alþingis 30.05.2015

*voru sameinuð og skiptir ekki máli þótt það hefði verið hagkvæmara fyrir þau að sameinast ekki.*⁵³


Um samsköttun gilda reglur þær sem fram koma í 55. gr. tskl. Skilyrði þess að samsköttun komi til greina er að eigi minna en 90% hlutafjár í dótturfélögum sé í eigu móðurfélagsins sem óskar samsköttunar eða annarra dótturfélaga sem einnig taka þátt í samsköttuninni. Það er og skilyrði að öll félög sem óska samsköttunar hafi sama reikningsár og að ofangreint eignarhald hafi varað allt reikningsárið nema þegar um er að ræða nýstofnað dótturfélag eða slit á dótturfélagi. Samsköttun skal standa í a.m.k. 5 ár og ef samsköttun er slitið er hún ekki heimil að nýju fyrr en að fimm árum liðnum. Ríkisskattstjóri veitir heimild til samsköttunar. Í 3. mgr. 55. gr. tskl. kemur fram að tekjuskattur af sameiginlegum tekjuskattstofni allra þeirra félaga sem þátt taka í samsköttuninni skuli lagður á móðurfélagð en öll félögin bera ábyrgð á skattgreiðslum. Félög geta þó óskað eftir að skattur verði lagður á hvert félag fyrir sig. Í 4. mgr. kemur fram að verði tap af rekstri eins félags megi draga það frá tekjum hinna áður en tekjuskattur er reiknaður. Þó ber að gera upp viðkomandi reikningsár áður en tekið er tillit til yfirfæranlegs taps fyrri ára. Ekki er heimilt að nýta tap til lækkunar á tekjuskattstofni ef það er komið til áður en samsköttun hófst.

4.3. Ófrádráttarbær kostnaður

Eins og áður er rakið eru frádráttarheimildir tæmandi taldar í 31. gr. tskl. Skilyrði þess að rekstrarkostnaður sé frádráttarbær er að hann eigi stoð í 31. gr. tskl. Í 50. gr. tskl. er upptalið í einum 6 töluliðum hvaða kostnaður er aldrei frádráttarbær frá tekjum. Hér er um að ræða í 1. tölul. gjafir en þó ekki til starfsmanna eða viðskiptamanna ef verðmæti þeirra er ekki meira en gerist um slíkar gjafir almennt. Í 2. tölul. kemur fram að fjársektir eða önnur viðurlög vegna refsiverðs verknaðar skattaðila s.s. verðmæti upptækra eigna eða greiðslur í þess stað og kostnað við öflun upptæks hagnaðar eða tengdan saknæmum brotum.

Í 3. tölul. er tekið fram að ekki sé heimilt að telja arð eða vexti af framlögðu fé manns til atvinnurekstrar eða sjálfstæðrar starfsemi, hvort heldur reksturinn er á eigin ábyrgð eiganda eða með ótakmarkaðri ábyrgð í sameign með öðrum. Í 4-5. tölul. er fjallað um takmarkanir á frádrætti vegna bifreiða og í 6. tölul. er lagt bann við frádrætti frá tekjum, greiðslur (mútur) til manna sem eru ráðnir eða kjörnir til opinberra starfa á sviði löggjafarvalds, dómvalds eða

⁵³ Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012) <http://www.haestirettur.is/domar?nr=8659&leit=t>. Sótt á vef Hæstaréttar 07.06.2015



stjórnsýslu, hvort heldur er á Íslandi eða í öðrum ríkjum eða hjá alþjóðasamtökum og stofnunum sem þjóðríki, ríkisstjórnir eða alþjóðastofnanir eru aðilar að.

5. Samruni hlutafélaga

Um samruna hlutafélaga gilda reglur XVI kafla laga nr. 2/1995, um hlutafélög. Með samruna er átt við það þegar tvö eða fleiri hlutafélög sameinast með þeim hætti að öll réttindi og allar skyldur samrunafélaga flytjast í eitt félag en öðrum samrunafélögum er slitið. Yfirtökufélagið tekur þá við öllum réttindum og skyldum yfirtekinna félaga.⁵⁴ Samruni getur ýmist verið með því móti að öll samrunafélög sameinast í einu þeirra eða að þau sameinast í nýju félagi. Það telst samruni þegar allar eigur yfirtekinna félaga renna inni yfirtökufélag.

Réttaráhrif samruna eru þau helst að 1) yfirteknum félögum er slitið og réttindi þeirra og skyldur færast til yfirtökufélags, 2) réttindi og skyldur milli samrunafélaga innbyrðis falla niður samkvæmt kröfuréttarlegum reglum og 3) gefa þarf út ný hlutabréf í yfirtökufélaginu. Ef yfirtökufélag er nýtt félag þarf að setja því samþykktir en ef yfirtökufélag er eitt af samrunafélögum þarf að aðlaga samþykktir þess að þeim breytingum sem samruninn hefur í för með sér.⁵⁵

Samruni er oft aðgreindur eftir því hvort einungis sé um félagaréttarlegan samruna að ræða eða hvort samruninn er einnig skattalegur.

5.1. Félagaréttarlegur samruni

Til þess að samruni teljist gildur að félagarétti þarf hann að uppfylla ýmis skilyrði. Ákvörðun um samruna þarf að vera tekin á grundvelli samrunaáætlunar sem félagsstjórnir gera alla jafna. Hluthafafundur yfirtekins félags þarf að samþykkja samrunann en það nægir alla jafna að félagsstjórn yfirtökufélags samþykki samrunann. Stjórn hvers samrunafélags ber að senda tilkynningar um samrunann til hlutafélagaskrár en þó getur yfirtökufélag tilkynnt samrunann fyrir hönd yfirtekinna félaga. Tilkynningarskyldan er þó ekki forsenda þess að réttaráhrif samruna komi fram en vanræksla á tilkynningarskyldu getur bakað stjórnendum skaðabóta- og refsíabýrgð og orðið til þess að samruninn hljóti ekki samþykki hlutafélagaskrár. Félagaréttarlegur samruni telst því ekki fullkláraður fyrr en hlutafélagaskrá hefur samþykkt samrunann.⁵⁶

⁵⁴ Stefán Már Stefánsson (2013). Hlutafélagaréttur. Bls. 433

⁵⁵ Stefán Már Stefánsson (2013). Hlutafélagaréttur. Bls. 436

⁵⁶ Stefán Már Stefánsson (2013). Hlutafélagaréttur. Bls. 446

5.2. Skattalegur samruni

Með skattalegum samruna er átt við að samruninn hafi ekki í för með sér skattskyldar tekjur fyrir þann sem lætur hlutabréf af hendi í yfirteknu félagi, og að yfirtökufélag taki við öllum skattalegum réttindum og skyldum annarra samrunafélaga. Hinar skattalegu skyldur felast fyrst og fremst í því að halda áfram að tekjufæra tekjur sem rekstur yfirtekens félags gefur og að gjaldfæra þau gjöld sem tilheyra hinu yfirtekna félagi, þar á meðal vaxtagjöld, fyrningar og þess háttar.⁵⁷ Í greinargerð með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 68/1971, um breytingu á lögum nr. 90/1965, um tekju og eignaskatt, kemur fram að við slíkan samruna yfirtaki félagið sem eftir stendur öll réttindi og skyldur eldra félags. Þannig mundi raunveruleg eignaukning sem ætti sér stað við samrunann að koma til skattlagningar við slit þess félags eða við sölu hlutabréfa í yfirtökufélaginu.⁵⁸

5.2.1. Frumskilyrði skattalegs samruna

Frumskilyrði þess að yfirtökufélag geti talist skattalega sameinað öðru félagi er að félagaréttarlegur samruni hafi farið fram með réttum hætti skv. lögum nr. 2/1995, um hlutafélög, og þarf hann m.a. að hafa fengið samþykki hlutafélagaskrár. Til þess að uppfylla skilyrði um skattaréttarlegan samruna þarf samruninn einnig að lúta ákvæðum 51. gr. 54. gr. tskl. Þess ber að geta að 54. gr. á við ef yfirtökufélag hyggst nýta uppsafnað tap hins yfirtekna félags. Alger, eða fullkominn samruni byggir einnig á samfelldnisreglunni⁵⁹ Um hana verður nánar fjallað í kafla 5.2.4.

5.2.2. Skilyrði 51. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt

Skilyrði 51. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt koma fram í 1. mgr. en þar segir:

„Sé hlutafélagi slitið þannig að það sé algjörlega sameinað öðru hlutafélagi og hluthafar í fyrrnefnda félaginu fái eingöngu hlutabréf í síðarnefnda félaginu sem gagngjald fyrir hlutafé sitt í félagi því sem slitið var, þá skulu skiptin sem slík ekki hafa í för með sér skattskyldar tekjur fyrir þann sem hlutabréfin lét af hendi. Við

⁵⁷ Ásmundur G. Vilhjálmsson (2003). Skattur á fyrirtæki. Bls. 816

⁵⁸ Frumvarp til laga um breytingu á lögum nr. 90/1965, um tekju og eignaskatt. Mál nr. 208 <http://althingi.is/alttext/91/s/pdf/0357.pdf>. Sótt á vef Alþingis 30.05.2015

⁵⁹ Ásmundur G. Vilhjálmsson (2003). Skattur á fyrirtæki. Bls. 756

slíkan samruna hlutafélaga skal það félag, er við tekur, taka við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum þess félags sem slitið var.“

Af 1. mgr. má ráða að skilyrðin séu í raun tvö. Að um algera sameiningu sé að ræða þannig að allar eignir og skuldir, réttindi og skyldur samrunafélaga renni saman í yfirtökufélagi og að við sameininguna fái hluthafar í yfirteknu félagi einungis hlutabréf í yfirtökufélaginu sem greiðslu fyrir hlutabréf sín í yfirtekna félaginu. Af orðalagi ákvæðisins má ráða að það eigi ekki við um samruna þegar eitt eða fleiri félög renna saman í nýtt félag, sbr. 119, gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög, þó ekki sé það útilokað, heldur eigi það við þegar hlutafélagi er slitið án skuldaskila með þeim hætti að það sé algerlega sameinað öðru hlutafélagi með yfirtöku eigna og skulda, réttinda og skyldna.⁶⁰

Í dómi Hæstaréttar, *Hrd. 1999, bls. 592 (329/1998)*⁶¹, kom fram að samruni hefði verið réttur skv. þágildandi lögum nr. 32/1978 um hlutafélög en að samruninn hefði ekki uppfyllt ákvæði 56. gr. þágildandi laga nr. 75/1981 um tekju- og eignaskatt, en greinin fjallar um gagnjald á sama hátt og í núgildandi 51. gr. tskl. Uppfyllti samruninn því ekki skilyrði þess að vera skattalegur samruni en hann var gildur samningur um yfirfærslu réttinda samkvæmt efni sínu, þ.e. gildur að félagarétti. Það er því rétt að gera greinarmun á félagaréttarlega gildum samruna og skattaréttarlega gildum samruna.

5.2.3. Skilyrði 54. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt

Í 54. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt eru tiltekin skilyrði þess að rekstartap þess félags sem slitið er við samruna flytjist til yfirtökufélags. Tekið er fram í greininni að uppfylla þarf öll skilyrði hennar til að heimilt sé að flytja rekstartap frá yfirteknu félagi til yfirtökufélags. Skilyrðin eru þessi:

- 1) Félag eða félög þau sem við taka skulu hafa með höndum skyldan rekstur eða starfsemi og það félag sem slitið var.
- 2) Tap flyst ekki milli félaga við sameiningu eða skiptingu þegar það félag sem slitið var átti fyrir slitin óverulegar eignir eða hafði engan rekstur með höndum.

⁶⁰ Stefán Már Stefánsson (2013). Hlutafélagaréttur. Bls. 447

⁶¹ Hrd. 1999, bls. 592 (329/1998)

<https://www.fj.is/?sida=heimild&tæg=hrd&nr=hrd.13974&qid=85e1f239899e9cdf026a879402d2962e>. Sótt á vef FonsJuris 07.06.2015

- 3) Sameining eða skipting félaga verður að vera gerð í venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi.
- 4) Hið yfirfærða tap verður að hafa myndast í sams konar rekstri og það félag sem við tekur eða þau félög sem við taka hafa með höndum.

Eins og sjá má eru skilyrðin hér að ofan nokkuð matskennd. Í dómi Hæstaréttar, *Hrd. 2001, bls. 178 (202/2000)*⁶², var rakið ítarlega hvernig skilyrði um skattaréttarlegan samruna eru sannreynd, staðfesti dómurinn að séu öll ofangreind skilyrði uppfyllt, auk skilyrða 51. gr. um algeran samruna og gagngjald, sé um fullgildan skattaréttarlegan samruna að ræða. Með því er átt við að allar skattalegar skyldur og réttindi flytjast frá yfirteknu félagi til þess sem yfirtekur.

5.2.4. Samfelldnisreglan

Í samfelldnisreglunni felst að einn eða fleiri aðilar yfirtaka skattaleg réttindi og skyldur annars aðila. Með því er átt við að skattaleg réttindi og skyldur skulu standa óbreytt hjá viðtakanda frá því sem þau voru í hendi þess aðila sem lét þau af hendi. Þar af leiðir að yfirtökufélag fer í spor þess yfirtekna svo að aðstaðan verður eins og yfirtökufélagið sé upphaflegur handhafi réttindanna.⁶³ Reglan gerir ráð fyrir að yfirtökufélag gangi inni fyrningargrunn og skattskuldbindingar þess yfirtekna. Einnig helst eðli eigna óbreytt og þar af leiðandi skulda einnig. Sérreglur gilda um nýtingu taps við samruna sbr. 54. gr. tskl. Gera verður ráð fyrir að ef aðrar sérreglur ættu að gilda um samruna s.s. um gjaldfærslu vaxta þeirra lána sem koma til vegna skuldsettrar yfirtöku og öfugan samruna, þyrftu þær að koma fram með svipuðum hætti og gert er með reglum 54. gr. tskl. um nýtingu taps.

Samfelldnisreglan er viðurkennd í Evrópusambandinu og Norðurlöndunum sem grundvöllur samruna og þeirra reglna sem gilda um skattalega meðferð við yfirfærslu eigna og skulda við samruna.⁶⁴ Styðjast þau ríki Norðurlandanna sem eru í ESB við samrunatilskipun ESB nr. 90/434/EOF en hún tekur mið af samfelldnisreglunni. Við samruna samkvæmt henni tekur yfirtökufélag við ákveðnum hluta eða öllum eignum þess yfirtekna á bókfærðu verði og tekur við fyrningar- og niðurfærslurétti. Þar af leiðir að áður fengnar fyrningar og niðurfærslur teljast hafa verið gerðar af yfirtökufélagi. Eins er um ákvörðun hagnaðar eða taps. Því ber að líta svo

⁶² Hrd. 2001, bls. 178 (202/2000). <http://www.haestirettur.is/domar?nr=1373&leit=t>. Sótt á vef Hæstaréttar 07.06.2015

⁶³ Ásmundur G. Vilhjálmsson (2003). Skattur á fyrirtæki. Bls. 756

⁶⁴ Ásmundur G. Vilhjálmsson (2003). Skattur á fyrirtæki. Bls. 758-759

á að yfirtökufélag hafi keypt eignirnar á sama tíma og fyrir sama verð og yfirtekna félagið. Það yfirtekna rennur semsagt með öllum sínum réttindum og skyldum inni yfirtökufélagið.⁶⁵

Ýmsar sérreglur eru þó í hverju landi fyrir sig. Í Noregi má sem dæmi sameina sameignarfélög og önnur þátttakendaskattlögð félög en þó má hlutafélag ekki yfirtaka þannig félag.⁶⁶ Sameiningar teljast skattaréttarlega gildar ef stuðst er við samfelldnisregluna. Í Danmörku hinsvegar er samruni móður- og dótturfélags því aðeins heimill að móðurfélag hafi átt a.m.k. 2/3 eignarhluta í dótturfélagi í 3 ár fyrir samruna. Tilgangur þessa er að koma í veg fyrir skuldsettar yfirtökur og öfugan samruna.⁶⁷ Engar reglur sem eiga að koma í veg fyrir eða takmarka skuldsettar yfirtökur og öfugan samruna er að finna í íslenskri löggjöf, hvorki í hlutafélaga- né í skattalögum.

5.3. Öfugur samruni

Hvergi er í lögum nr. 2/1995, um hlutafélög, né í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt fjallað um öfugan samruna, einungis samruna. Í 3. mgr. 72. gr. laga nr. 161/2002, um fjármálafyrirtæki er þó gert ráð fyrir öfugum samruna þegar sparisjóður sem er sjálfseignastofnun er sameinaður hlutafélagi, dótturfélagi sínu, og er þá gert ráð fyrir að hlutafélagið sé yfirtökufélag. Hugtakið öfugur samruni hefur verið skilgreint í dómum, m.a. í dómi Hæstaréttar, *Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012)*, þannig „þegar móðurfélag er skilgreint sem yfirtekna félagið en dótturfélag sem yfirtökufélag“.⁶⁸ Þessari skilgreiningu fylgir oft hugtakið skuldsett yfirtaka. Með því er átt við að móðurfélag er skuldsett verulega vegna kaupa á dótturfélagi. Hugtökin eru oft notuð saman til útskýringar á því ferli sem fer þannig fram að móðurfélag tekur lán til að fjármagna kaup á félagi, síðan sameinast félögin þannig að móðurfélag verður yfirtekið félag en dótturfélag yfirtökufélag. Lög nr. 90/2003 um tekjuskatt og lög nr. 2/1995, um hlutafélög gera ekki greinarmun á því hvernig samruni er, hver yfirtekur hvern eða hvort um skuldsetningu sé að ræða í tengslum við yfirtöku.

⁶⁵ Ásmundur G. Vilhjálmsson (2003). Skattur á fyrirtæki. Bls. 763

⁶⁶ Ásmundur G. Vilhjálmsson (2003). Skattur á fyrirtæki. Bls. 774

⁶⁷ Ásmundur G. Vilhjálmsson (2003). Skattur á fyrirtæki. Bls. 773-775

⁶⁸ Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012). <http://www.haestirettur.is/domar?nr=8659&leit=t>. Sótt á vef Hæstaréttar 07.06.2015

5.3.1. Nokkur dæmi um öfuga samruna

Nokkur dæmi eru til um skuldsetta yfirtöku og öfugan samruna þar sem stjórnvöld voru sjálf aðili að málum. Verða þau nú rakin í stuttu máli.

5.3.1.1. Þormóður rammi

Þann 19. desember 1990 undirritaði fjármálaráðherra fyrir hönd ríkissjóðs og stjórnir Þormóðs ramma hf., Drafnars hf. og Egilssíldar hf. samning um sölu á ríflega 57% hlut ríkisins í Þormóði ramma hf. og sameiningu þessara þriggja félaga undir nafni Þormóðs ramma hf. Í raun var um að ræða samning um sölu hlutabréfa ríkissjóðs í Þormóði ramma og samning um samruna sem gerði ráð fyrir að móðurfélögin Drafnar hf. og Egilssíld hf. hyrfu inní dótturfélag sitt Þormóð ramma. Hér lagði fjármálaráðherra línurnar varðandi skuldsetta yfirtöku og öfugan samruna. Söluverð hlutar ríkisins nam ríflega 87 milljónum króna. Metið nettóvirði eigna Drafnars hf. var um 40 milljónir króna og samsvarandi verðmæti Egilssíldar var metið á um 19 milljónir króna. Það liggur því í augum uppi að félögin gátu með engu móti keypt hlut ríkisins í Þormóði ramma nema með hlutafjár aukningu eða með lántöku. Samkvæmt 6. gr. samkomulags ríkisins og félaganna var gert ráð fyrir að hlutafé yrði aukið um 120 milljónir króna og skildu þar af 80 milljónir króna afhendast í skiptum fyrir hlutabréf í Drafnari hf. og Egilssíld hf.⁶⁹ Af því leiðir að gert var ráð fyrir að móðurfélögin fjármögnuðu kaupin með lánsfé.

Hér var því augljóslega um skuldsett kaup og öfugan samruna að ræða. Félögin Drafnar hf. og Egilssíld hf. tóku lán til að fjármagna kaup sín á hlut ríkissjóðs í Þormóði ramma hf. og runnu síðan móðurfélaginn inní dótturfélagið.

5.3.1.2. Landssími Íslands hf.

Þann 5. ágúst 2005 undirritaði fjármálaráðherra kaupsamning f.h. íslenska ríkisins og Skipta hf. vegna sölu ríkisins á 98,8% hlutabréfa í Landssímanum til Skipta hf. Söluferlið fól meðal annars í sér að væntanlegir kaupendur gerðu grein fyrir fjárhagslegum styrk, lýsingu á fjármögnun og framtíðarsýn varðandi rekstur Landssímans.⁷⁰ Í kjölfar sölunnar sameinuðust Skipti ehf. og Síminn hf. öfugum samruna.⁷¹ Í ljósi þess að Skipti hf. gerðu seljanda, fjármálaráðherra, grein

⁶⁹ Ríkisendurskoðun (1991). Skýrsla um sölu á hlutabréfum ríkisins í Þormóði ramma hf.

⁷⁰ Framkvæmdanefnd um einkavæðingu (2005). Sala á 98,8% hlut ríkisins í Landssíma Íslands hf. Skýrsla framkvæmdanefndar um einkavæðingu.

⁷¹ Ársreikningur Skipta 2013


https://www.siminn.is/servlet/file/skipti%20arsskyrsla%202013.pdf?ITEM_ENT_ID=10523&COLLSPEC_ENT_ID=3 sótt á vef Símans þann 31.05.2015

fyrir lýsingu á fjármögnun og framtíðarsýn Landssímans hf., liggur fyrir að ráðherra og aðrir sem um málið fjölluðu innan stjórnarsýslunnar hlutu að vita að það var hluti af viðskiptamóteli Skipta hf. að félögin yrðu sameinuð og þá venju sem ríkti varðandi frádrátt vaxta frá tekjum vegna láns sem tekið var til kaupa á Landssímanum hf. Ráðherra er æðsti yfirmaður stjórnvalda þegar kemur að skattamálum.

5.4. Samruni – samsköttun

Þegar ákvörðun um skattalega skipan er tekin ráða rekstrarleg sjónarmið oftast því hvaða leið er valin. Enda er það tilgangur reglna um samruna og samsköttun að gera félögum í samstæðu kleift að vera skattlögð með sama hætti og ef reksturinn væri í einu félagi, þannig að uppbygging samstæðu hefði ekki áhrif á skattalega meðferð. Eins og áður hefur komið fram eru skilmálar þess að félög sameinist skattalega nokkrir. Þær takmarkanir sem þar koma fram miða að því að koma í veg fyrir að samruni sé gerður í þeim eina tilgangi að hann hafi skattaleg áhrif, t.d. að sameinast félagi sem á mikið uppsafnað tap en er ekki í neinum rekstri eða á engar eignir. Skilyrði 54. gr. tskl. lúta eingöngu að heimild til nýtingar skattalegs taps yfirtekens félags hjá yfirtökufélagi við slit þess fyrrnefnda. 51. gr. tskl. tekur hinsvegar á almennum skilyrðum þess að sameinuð félög og hluthafar þess teljist eins settir skattalega og áður en félög voru sameinuð. Enda segir í niðurlagi 1. mgr. 51. gr. að við slíkan samruna hlutafélaga skal það félag, er við tekur, taka við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum þess félags sem slitið var. Ekki sumum, heldur öllum.

Samsköttun á að hafa sömu áhrif skattalega og samruni. Svo sem fram kom í frumvarpi því sem síðar varð að lögum nr. 154/1998, um breytingu á lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum, var markmiðið með samsköttun að gera móður- og dótturfélögum kleift að vera ein skattaleg eining þannig að heildartekjuskattur allra félaganna verði ekki hærri en hefði orðið ef öll starfsemi félaganna hefði verið rekin í einu félagi. Af markmiðum laganna verður ráðið að félög ættu að vera jafnsett skattalega hvort sem þau kysu samsköttuðum eða sameiningu með samruna. Af því leiðir að þegar félag A kaupir félag B og fjármagnar kaupin að mestu með lánsfé verða til frádráttarþær vaxtagjöld í félagi A og séu félögin samsköttuð leiðir það til þess að vaxtagjöld A lækka tekjuskattstofn samstæðunnar. Sameinist hinsvegar félögin gildir það ekki samkvæmt dómi Hæstaréttar, *Hrd. 28. febrúar 2013*



(555/2012) Toyotadómnum⁷². Það stangast algerlega á við það að samsköttun eigi að hafa sömu skattalegu áhrifin og að félög sameinist, sem þó var markmið löggjafans með ákvæðinu um samsköttun. Verður því varla annað séð en að Hæstiréttur hafi búið til reglu með dómi í Toyotadómnum sem samrýmist ekki þessum markmiðum löggjafans, að félög skuli vera eins sett skattalega við samruna og samsköttun.

⁷² Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012). <http://www.haestirettur.is/domar?nr=8659&leit=t>. Sótt á vef Hæstaréttar 07.06.2015

6. Dómar og úrskurðir

6.1. Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012) - Toyotadómurinn

Málavextir voru þeir að Bergey ehf. keypti allt hlutfé í P. Samúelssyni hf. Bergey tók lán fyrir 58% kaupverðsins. Félögin voru síðan sameinuð þannig að P. Samúelsson hf. yfirtók Bergey ehf. Samruni félaganna var án skuldaskila og uppfyllti samruninn öll skilyrði skattalegs samruna. P. Samúelsson hf. yfirtók allar skyldur Bergeyjar ehf., þar með taldar skuldir vegna kaupa Bergeyjar ehf. á P. Samúelssyni hf. Samruninn miðaðist við 1. september 2005.

Með úrskurði ríkisskattstjóra þann 17. nóvember 2010 var P. Samúelssyni hf. talið óheimilt að gjaldfæra vexti af lánum sem upprunalega stöfuðu frá Bergey ehf. og tekin voru vegna kaupa félagsins á P. Samúelssyni hf. P. Samúelsson hf. höfðaði mál gegn ríkinu til riftunar ákvörðun ríkisskattstjóra og krafðist viðurkenningar á frádráttarbærni vaxta sbr. ofangreint.

Héraðsdómur Reykjavíkur tók málið til meðferðar og féll dómur í málinu þann 13. júní 2012. Í dómi héraðsdóms kom fram að hefði samruninn ekki orðið hefði Bergey getað nýtt vextina til frádráttar tekjum í samræmi við þágildandi ákvæði 2. mgr. 29. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Sú heimild væri byggð á því að vextir væru greiddir af skuld sem stofnað hefði verið til vegna eignaaukningar félagsins. Fjár til greiðslu vaxtanna yrði félagið að afla með afrakstri starfsemi sinnar, í þessu tilfelli arði af hlutfénu. Taldi héraðsdómur það eðlilegt samhengi milli tekna og frádráttarliðar við skattskil.

Við samruna félaganna hefði hinsvegar grundvöllur frádráttarins brostið þar sem vaxtagjöldin voru ekki lengur að afla tekna eða auka eignir P. Samúelsson hf. Vaxtagjöldin voru vegna láns sem einungis aflaði eiganda P. Samúelsson hf. eignaauka. Héraðsdómur sýknaði ríkið af kröfum P. Samúelssonar og staðfesti með því skilning ríkisskattstjóra þess efnis að vexti láns sem tilkomið væri vegna öfugs samruna og skuldsettrar yfirtöku mætti ekki gjaldfæra í skattskilum.

Hæstiréttur tók undir með héraðsdómi þegar hann rökstuddi og útskýrði frádráttarbærni vaxta frá tekjum en bætti við að lán Bergeyjar ehf. sem til umræðu var í málinu hafi verið tekin í þágu eiganda þess félags, þ.e. eiganda Bergeyjar ehf. til að greiða þáverandi eigendum P. Samúelssonar hf. kaupverð hlutabréfanna. Lán þau sem fjallað var um í málinu hafi því ekki

verið tekin í þágu P. Samúelssonar og rekstri hans óviðkomandi. Hæstiréttur staðfesti því dóm héraðsdóms.⁷³

Ýmislegt vekur athygli í þessum dómi. Hlutafélög og einkahlutafélög eru alla jafna skilgreind sem fjárhagsfélög.⁷⁴ Félög í atvinnurekstri geta haft mismunandi tilgang en hlutverk þeirra er nánast alltaf að skila eigendum arði. Sem dæmi má nefna að þegar ríkissjóður á eignarhluti í félögum á samkeppnismarkaði gerir hann kröfu um eðlilegan arð af eigin fé í samræmi við áhættu rekstrar.⁷⁵ Þarf því varla að fjölyrða um það að hluthafar fjárfesta í hlutafélögum í þeim tilgangi að fá arð af hlutafénu. Þess vegna miða allar aðgerðir hlutafélaga að því að hámarka virði hlutabréfa eigendum til hagsbóta. Hvort sem það er að taka lán til fyrirtækjakaupa eða til að kaupa vél til að auka framleiðslugetu fyrirtækis.

Dómurinn kemst m.a. að þeirri niðurstöðu að lántakan hefði ekki haft tilgang fyrir P. Samúelsson þegar sameiningin var um garð gengin. Lántakan hafði sannarlega tilgang fyrir Bergey ehf. Það félag hafði ótvíræðan rétt á að draga vaxtakostnað frá tekjum. Í dómi Hæstaréttar sem staðfestir rökstuðning héraðsdóms segir m.a.:

„Ef samruni félaganna hefði ekki orðið, væri Bergey eigandi alls hlutafjár í stefnanda og greiddi afborganir og vexti af umræddu láni. Gæti félagið þá nýtt vextina til frádráttar samkvæmt lögum nr. 90/2003. Væri sú heimild þá á því byggð að vextirnir væru greiddir af skuld sem stofnast hefði vegna eignaaukningar félagsins. Fjár til greiðslu afborgana og vaxta yrði félagið að afla sér með afrakstri starfsemi sinnar, í þessu sambandi með arði af hlutafénu. Væri því eðlilegt samhengi milli tekna og frádráttarliða við skattskil.“

Dómurinn tekur af öll tvímæli um frádráttarbærni vaxtagjalda hjá Bergey ehf. Í ljósi samfelldnisreglunnar hefðu eignir og skuldir átt að færast til yfirtökufélags og þá frádráttarheimildir einnig. Skattaleg meðferð þeirra hefði átt að vera eins og eignir og skuldir hefðu alltaf verið í því félagi, engin eðlisbreyting geti átt sér stað við yfirtökuna. Samkvæmt reglunni ættu því gjöld sem höfðu rekstrarlegan tilgang fyrir Bergey ehf. einnig að hafa rekstrarlegan tilgang fyrir P. Samúelsson hf.

⁷³ Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012). <http://www.haestirettur.is/domar?nr=8659&leit=t>. Sótt á vef Hæstaréttar 07.06.2015

⁷⁴ Áslaug Björgvinsdóttir (1999). Félagaréttur. Bls. 49 og 62

⁷⁵ Almenn eigendastefna ríkisins. Hlutafélög og sameignarfélög http://www.fjarmalaraduneyti.is/media/utgafa/Almenn_eigendastefna_rikisins.pdf. Sótt á vef fjármálaráðuneytisins 19. 05.2015

6.2. Hrd. 23. janúar 2014 (529/2013) - Samherjadómurinn

Málavextir í máli þessu voru þeir að stærstu eigendur Samherja hf. stofnuðu Fjárfestingafélagið Fylkir ehf. (hér eftir F). F gerði yfirtökutilboð í hluti minni hluthafa Samherja hf. og gekk það eftir. F setti sig í verulegar skuldir vegna yfirtökunnar. F sameinaðist Samherja á þann hátt að F var yfirtekið félag en Samherji yfirtökufélag. Samruninn miðaðist við 30. september 2005. Í kjölfar fyrirspurna ríkisskattstjóra og í kjölfar þess upplýsingagjöf Samherja hf. endurákvæðaði ríkisskattstjóri þann 16. desember tekjuskatt Samherja gjaldaárin 2006-2010. Varðaði endurálagningin m.a. gjaldfærslu vaxta af lánum sem F hafði tekið til greiðslu á þeim hlutum sem félagið keypti í Samherja hf. Í niðurstöðu dómsins er vísað í *Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012)*, Toyotadóminn sem er rakinn hér að ofan, og segir dómari að vaxtagjöld F tengist ekki rekstri Samherja heldur sé um að ræða gjöld sem þjóni hagsmunum hluthafanna, eigenda F.⁷⁶

Hæstiréttur heggur hér í sama knérunn og í Toyotadómnum. Hann lítur svo á að skuldir félags sem sameinast öðru félagi með öfugum samruna breyti um eðli. Þær hætti að þjóna hagsmunum félagsins sem var upphaflegur lántaki og þjóni eftir samrunann hagsmunum eiganda en ekki yfirtökufélagi. Þar af leiði að kostnaður vegna þeirra, vextir, geti ekki verið frádráttarbær kostnaður í yfirtökufélagi. Kostnaður sem þó var frádráttarbær í hinu yfirtekna félagi.

6.3. Úrskurður yfirskattanefndar (223/2002)

Í málinu voru málavextir þeir að hluthafafundur félags ákvað á árinu 1997 að greiða út arð, samtals 60 milljónir króna. Ekki var þó allur arðurinn greiddur út heldur var hluti hans færður til skuldar við tvo hluthafa, samtals um 38 milljónir króna samkvæmt skuldabréfi og var þess getið í fundargerð hluthafafundarins að svo yrði. Skattstjóri endurákvæðaði álagningu skatta m.a. vegna gjaldfærslu vaxta af láni því sem um var getið hér að ofan og var tekið vegna úthlutunar arðs. Einnig vegna láns sem tekið var hjá aðaleiganda félagsins til að fjármagna kaup á hlutabréfum af aðaleiganda félagsins.

Skattstjóri hélt því fram að lánið til hlutabréfakaupa hefði verið í andstöðu við svokallaða armslengdarreglu 1. mgr. 58. gr. þágildandi tekjuskattslaga nr. 75/1981 og því hefði félaginu ekki verið heimilt að gjaldfæra vexti af láninu. Yfirskattanefnd féllst ekki á rök skattstjóra hvað

⁷⁶ Hrd. 23. janúar 2014 (529/2013). <http://www.haestirettur.is/domar?nr=9343&leit=t>. Sótt á vef Hæstaréttar þann 26.05.2015

þetta atriði varðaði, taldi að eðlileg rekstrarleg sjónarmið hefðu verið höfð að leiðarljósi við skipti aðila.

Varðandi lán sem félagið tók hjá aðaleigendum vegna arðs taldi skattstjóri að með greiðslu vaxta væri í raun um dulinn arð að ræða sbr. 1. mgr. 9. gr. þágildandi laga um tekjuskatt nr. 75/1981. Einnig taldi skattstjóri að lánveiting aðaleigenda hefði aldrei komið til nema vegna þess skattalega hagræðis sem af því hlaust þ.e. lægri skattgreiðslu einstaklinga af fjármagnstekjum og gjaldfærslu félagsins vegna vaxtagreiðslna. Þar að auki taldi skattstjóri að sú ráðstöfun að útbúa skuldabréf til margra ára vegna arðsúthlutunar einkahlutafélags yrði að telja til óvenjulegra ráðstafana sbr. 1. mgr. 58. gr. þágildandi tekjuskattslaga nr. 75/1981, þar sem arður væri almennt staðgreiddur innan 6 mánaða frá aðalfundi með eigin fé félagsins.

Yfirskattanefnd komst að þeirri niðurstöðu að þegar hlutafélagi væri heimilt að greiða út arð að uppfylltum þeim skilyrðum sem hlutafélagalög setja væri félaginu í sjálfsvald sett hvernig það fjármagnaði arðsúthlutunina. Hlutafélag gæti greitt með reiðufé kysi það svo eða með lánsfé. Yrði að meta það svo að vextir lánsins væru frádráttarbær kostnaður þar sem skattstjóri sýndi ekki fram á að um væri að ræða dulinn arð. Þar af leiðandi var felldur niður úrskurður skattstjóra, bæði vegna gjaldfærslu vaxta vegna hlutafjárkaupa og arðsúthlutunar.⁷⁷

Greiðsla arðs er ekki frádráttarbær kostnaður heldur lækkun á eigin fé félags. Greiðslan er innt af hendi til hluthafa félags og er hún algerlega í hans þágu. Samt sem áður er kostnaðurinn vegna greiðslu sem er einungis til hagsbóta fyrir hluthafa talinn frádráttarbær kostnaður í ofangreindum úrskurði yfirskattanefndar.

6.4. Úrskurður yfirskattanefndar (174/2015)

Í máli þessu kom fram að ríkisskattstjóri hafði með bréfi dags. 11. maí 2012 hafnað frádráttarbærni gjaldfærðra vaxtagjalda í skattskilum X ehf. á sömu forsendum og koma fram í Toyotadómnum sem fjallað var um hér að ofan.

Með bréfi dags. 25. júní 2013 fór móðurfélag X ehf. fram á bindandi álit ríkisskattstjóra þess efnis hvort álitsbeiðanda væri heimilt að líta svo á að vaxtagjöld vegna láns sem tekið yrði og nýtt til hækkunar á hlutafé X ehf., sem aftur mundi nota sömu upphæð til uppgreiðslu þeirra lána sem færðust frá móðurfélagi (yfirteknu félagi) til dótturfélags (yfirtökufélags) við samruna

⁷⁷Úrskurður yfirskattanefndar nr. 223/2002 <http://www.yskn.is/urskurdir/?year=2002#1214>. Sótt á vef yfirskattanefndar þann 26.05.2015

þeirra félaga sem nú mynda X ehf., væru frádráttarbær í rekstri álitsbeiðanda skv. 1. tölul. 31. gr. tskl sbr. 49. gr. tskl.

Ef svar við ofangreindri spurningu væri jákvætt var óskað álits á því hvort álitsbeiðanda væri heimilt að líta svo á að vaxtagjöldin nýttust jafnframt til frádráttar tekjum X ehf. óskaði álitsbeiðandi eftir samsköttun með X ehf. á grundvelli 55. gr. tskl.

Ríkisskattstjóri svaraði báðum spurningum neikvætt. Þeirri fyrri á þeirri forsendu að vextir láns móðurfélags, sem ætlað væri til aukningar á hlutafé í dótturfélagi, sem síðan mundi greiða upp lán hvers vextir væru ekki frádráttarbærir í skattskilum, gæti ekki orðið frádráttarbær kostnaður hjá móðurfélagi. Lán móðurfélagsins gæti því ekki talist tengjast rekstri dótturfélags og því ekki frádráttarbær kostnaður hjá álitsbeiðanda í skilningi 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003. Vísaði ríkisskattstjóri síðan með nokkuð sérstökum hætti til 2. mgr. 104. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög, sem bannar tiltekna ráðstafanir s.s. lánveitingar til kaupa á hlutum í félaginu eða móðurfélagi þess. Virðist ríkisskattstjóri líta svo á að innborgað hlutafé sé lán hluthafa til hlutafélags. Hlutafé er lögbundinn sjóður í félaginu og verður fjárhæð hans ekki breytt í samræmi við reglur hlutafjárlaga.⁷⁸ Eigið fé er mismunur á skuldum og eignum og sé það jákvætt er það hin raunverulega eign hluthafa. Það vekur furðu að sjá í úrskurði ríkisskattstjóra að hlutafé sé jafnað við lánsfé.

Úrskurður ríkisskattstjóra var kærður til yfirkattaneftndar með bréfi dags. 20. desember 2013. Yfirkattaneftnd sneri úrskurði ríkisskattstjóra. Taldi yfirkattaneftnd að félag sem hefði þá starfsemi að eiga önnur félög gæti gjaldfært vaxtakostnað sem rekstrarkostnað skv. 1. tölul. 31. gr. tskl.sbr. 49. gr. tskl. Móðurfélagi væri því heimilt að draga frá tekjum vexti af láni sem notað var til kaupa á nýju hlutafé í X ehf. Yfirkattaneftnd féllst ekki á það sjónarmið ríkisskattstjóra að líta bæri á gjörninginn sem leið til þess eingöngu að koma gjaldfærslu vaxtanna að í skattskilum félaganna, heldur væri um að ræða tvo sjálfstæða aðila og það væri ekki skattyfirvalda að segja til um hvort gjörningurinn gæti verið til hagsbóta fyrir móðurfélag. Móðurfélagið hefði rétt til að gjaldfæra vexti af láni sem það notar í rekstrarlegum tilgangi og dótturfélag notar þá fjármuni sem hlutafjárukningin skilar á þann hátt sem því best hentar.

Úrskurður yfirkattaneftndar er sérstakur á margan hátt. Í fyrsta lagi slær yfirkattaneftnd á fingur ríkisskattstjóra vegna málsmeðferðar eða vankunnáttu, m.a. vegna þess að ríkisskattstjóri fer í raun fram úr heimildum sínum og svarar spurningu sem hann var ekki beðinn að svara auk þess

⁷⁸ Stefán Már Stefánsson (2013). Hlutafélagaréttur. Bls. 35

sem hann gerir ekkert með vísan ríkisskattstjóra til 104 gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög. Í örðu lagi heimilar yfirskattanevnd gjaldfærslu vaxta sem rekstrarkostnaðar svo sem að ofan er rakið á þeim forsendum að líta verði á að álitsbeiðandi, sem er félag, hafi þá starfsemi að eiga félög og fá af þeim arð og að það komi ríkisskattstjóra hreint ekkert við hvernig fjármunir sem komu frá álitsbeiðanda til X ehf. í formi hlutfjárútkningar verði notaðir af dótturfélagi í þessu samhengi. Auk þess samþykkir yfirskattanevnd ekki að litið sé á tvö félög, sjálfstæða lögaðila sem einn aðila í þessu samhengi, jafnvel þó að móðurfélag eigi 99% hluta í X ehf.

Ljóst má vera að hér hefur verið undið ofan af samruna félaganna sem nú mynda X ehf. hvað gjaldfærslu vaxtagjalda snertir. Vandséð er að hægt væri að hafna gjaldfærslunni ef félögin hygðust fá samsköttun og að sama skapi er vandséð að beiðni um samsköttun yrði hafnað. Auðvelt er fyrir félögin að uppfylla þau skilyrði sem sett eru í tskl. hvað það varðar.

6.5. Önnur mál frá dómstólum og yfirskattanevnd

Í úrskurði yfirskattanevndar (103/2015) var tekist á um heimild ríkisskattstjóra til að lækka gjaldfærðan fjármagnskostnað af lánum sem kærandi (félag) yfirtók við samruna félaga. Um efnispátt þess máls sagði yfirskattanevnd m.a.:

„Að því er efnispátt málsins snertir þykja atvik í máli þessu vera í öllum grundvallaratriðum með sama hætti og um var dæmt í dómi Hæstaréttar Íslands frá 28. febrúar 2013 í málinu nr. 555/2012 (Toyota á Íslandi ehf. gegn íslenska ríkinu), [...] Samkvæmt greindum dómi Hæstaréttar frá 28. febrúar 2013 var talið að sá öfugi samruni, sem þar var um fjallað, hefði miðað gagnert að því að koma skuldum yfir á yfirtökufélagið og að eins og atvikum málsins væri háttað hefði skilyrði brostið til að kostnaður, sem þeim skuldum fylgdi, teldist frádráttarbær rekstrarkostnaður hjá yfirtökufélaginu, enda væru þær óviðkomandi rekstri félagsins. Hliðstæð niðurstaða var í hinum síðarnefnda dómi Hæstaréttar.“⁷⁹

Yfirskattanevnd féllst sem sagt á að ríkisskattstjóra hefði verið heimilt að lækka gjaldfærðan fjármagnskostnað af lánum vegna öfugs samruna og gerir það með því að segja að málsatvik séu sambærileg og í Toyota- og Samherja dómum. Yfirskattanevnd tekur enga sjálfstæða, efnislega afstöðu enda hefur Hæstiréttur bundið hendur hennar með fyrri dómum sínum.

⁷⁹ Úrskurður yfirskattanevndar (103/2015). <http://www.yskn.is/urskurdir/#2952>. Sótt á vef yfirskattanevndar 08.06.2015

6.6. Ályktanir um dóma og úrskurði

Í þeim tveimur málum sem ratað hafa til Hæstaréttar, Toyota- og Samherjadómur, hefur rétturinn tekið þá afstöðu að við samruna þar sem dótturfélag yfirtekur móðurfélag með skuldsettri yfirtöku teljist vaxtakostnaður sem af skuldsettu yfirtökunni hlýst ekki til gjaldfærðs kostnaðar.⁸⁰ Í dómunum er gert ráð fyrir því að eðli skuldar vegna skuldsettrar yfirtöku breytist og hafi ekki rekstrarlegan tilgang fyrir yfirtökufélagið, einungis eigendur þess, þó svo að ekki sé dreginn í efa rekstrarlegur tilgangur skuldarinnar í hinu yfirteknna félagi.

Í úrskurði yfirskattanevndar (223/2002) er tekin sú afstaða að vextir af láni sem tekið var vegna arðgreiðslu séu frádráttarbær kostnaður. Í dómum⁸¹ sínum lítur Hæstiréttur ekki til þeirra raka sem yfirskattanevnd nefnir í úrskurði sínum. Að því gefnu að félag hafi heimild til að greiða út arð, ráði það hvernig það fjármagni greiðslu arðs til hluthafa og kostnaður vegna þess sé frádráttarbær. Með sömu rökum má segja að það séu ekki haldbær rök að kostnaður sem einungis er hluthafa til hagsbóta geti ekki verið frádráttarbær kostnaður.

Yfirskattanevnd hefur ekki tekið sjálfstæða afstöðu til efnisþátta mála af svipuðu tagi en vísar beint í Toyota- og Samherjadóma. Hinsvegar hefur yfirskattanevnd staðfest að heimilt er að gjaldfæra vaxtagjöld vegna kaupa móðurfélags á nýju hlutafé í dótturfélagi þrátt fyrir að yfirlýst markmið með gerningnum sé að greiða upp lán dótturfélags hvers vaxtagjöld eru ekki frádráttarbær frá tekjum, þ.e. að skáka láni dótturfélags til móðurfélags.⁸² Einnig verður varla annað ráðið en að við samsköttun félaganna væru vaxtagjöldin frádráttarbær og gætu því lækkað skattgreiðslur samstæðunnar.

Hæstiréttur virðir að vettugi samfelldnisregluna sem er grundvallarregla í samruna í flestum nágrannalöndunum og hafa sum þeirra sett sérstakar reglur um öfugan samruna⁸³. Hæstiréttur lítur ekki til þess að skilningur manna var á þann veg í hartnær tvo áratugi að heimilt væri að gjaldfæra vaxtakostnað vegna skuldsettrar yfirtöku og öfugs samruna,⁸⁴ skattyfirvöld gerðu aldrei athugasemd við þá framkvæmd fyrr en í Toyotamálinu. Hæstiréttur lítur ekki til þeirrar staðreyndar að fjármálaráðherra, æðsta stjórnvald skattamála á Íslandi, kom að gerð a.m.k.

⁸⁰ Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012) – Toyotadómurinn og Hrd. 23. janúar 2014 (529/2013) - Samherjadómurinn

⁸¹ Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012) – Toyotadómurinn og Hrd. 23. janúar 2014 (529/2013) - Samherjadómurinn

⁸² Úrskurður yfirskattanevndar (174/2015). <http://www.yskn.is/urskurdir/#2959>. Sótt á vef yfirskattanevndar 4. júlí 2015.

⁸³ Ásmundur G. Vilhjálmsson (2003). Skattur á fyrirtæki. Bls. 758-759

⁸⁴ Sbr. sölu á Þormóði ramma og Símanum og einnig álit flestra sem gáfu umsögn við frumvarpi í þingskjali nr. þingskjali 292-256. mál.

tveggja samninga þar sem fyrir lá að um skuldsetta yfirtöku og öfugan samruna var að ræða og hlaut ráðherra því að hafa haft sama skilning og flestir aðrir á framkvæmd slíkra gerninga. Hæstiréttur lítur heldur ekki til þess að skv. lögætisreglunni, sem staðfest hefur verið í dómaframkvæmd, skuli lög sem íþyngja borgurunum vera sérstaklega skýr og ótvíræð og beri skattyfirvöld hallan af því ef svo er ekki.⁸⁵

Toyotadómurinn féll nokkru fyrir en *úrskurður yfirs kattane fndar (174/2015)*. Í Toyotadómnum hafnaði Hæstiréttur því að öll skattaleg réttindi flyttust til yfirtökufélags frá því yfirtekna. Það ætti að þýða að samsköttun móður- og dótturfélaga ætti að leiða til sömu niðurstöðu ef vilji löggjafans ætti að ráða. Enda var markmið löggjafans með setningu laga nr. 154/1998, um breytingu á lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum, að gera móður- og dótturfélögum kleift að vera ein skattaleg eining þannig að heildartekjuskattur allra félaganna yrði ekki hærrí en hefði orðið ef öll starfsemi félaganna hefði verið rekin í einu félagi. Nú hefur yfirs kattane fnd staðfest að vaxtakostnaður láns sem nýtt var til hlutabréfakaupa svo sem fyrir er rakið í *úrskurði yfirs kattane fndar (174/2015)*, telst frádráttarbær kostnaður hjá lántaka. Vandséð er að samsköttun breytti nokkru þar um. Vaxtakostnaðurinn er sem sagt ekki frádráttarbær í sameinuðu félagi en er það hjá samstæðu. Það stangast algerlega á við vilja löggjafans og tilgangi laga nr. 154/1998 hvað þetta álítaefni varðar.⁸⁶

⁸⁵ Sbr. Hrd. 20. desember 1994 (489/1991), en þar segir m.a.: „*Beri löggjafanum skylda til að bæta úr óskýrleika í skattalögum, en bera af því hallann ella. Verður því vafi að öllu jöfnu að skýrast skattþegni til ívilnunar.*“

⁸⁶ Frumvarp til laga um breytingu á lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum <http://www.althingi.is/altxt/123/s/0318.html>. Sótt á vef Alþingis 30.05.2015

7. Lögmætisreglan og Toyotadómurinn

7.1. Lögmætisreglan, samsköttun – samruni og samfelldnisreglan

Svo sem áður hefur komið fram fjallar lögmætisreglan um að ákvarðanir eða athafnir stjórnvalda skuli hafa stoð í lögum. Þeim mun meira íþyngjandi því mikilvægara að lagastoðin sé skýr og afdráttarlaus og séu reglur óskýrar skuli skýra þær borgurunum í hag.

Skilmálar tskl. bæði um samruna og samsköttun voru uppfyllt í samrunamáli sem kom til kasta Hæstaréttar í *Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012)*, sem hér er nefnt Toyotadómurinn. Áður hefur komið fram að tilgangur reglna um samsköttun er að skattlagning félaga í samstæðu leiði til sömu niðurstöðu um álagningu eins og um eitt félag sé að ræða. Enda verður ekki annað séð í greinargerð með frumvarpi því sem síðar varð að lögum nr. 154/1998, og fjallar m.a. um samsköttun félaga að ætlunin hafi verið að samsköttun og samruni hefðu sömu skattalegu áhrifin. Í Toyotadómnum kom ótvírætt fram að skilyrði samsköttunar voru fyrir hendi milli móðurfélags og dótturfélags og hefðu þá hinir gjaldfærðu vextir móðurfélags lækkað skattstofn samstæðunnar. Einnig hefur hér að framan verið sýnt fram á reglu sem gildir í flestum nágrannalöndum Íslands og byggir samrunatilskipun ESB m.a. á þeirri reglu, samfelldnisreglunni. Í henni felst m.a. að allar eignir, skuldir, tekjur og gjöld sem stafa frá hinu yfirteknu félagi hafi sama tilgang í yfirtökufélaginu. Með allar er átt við allar, ekki bara þær sem yfirvöldum eru þóknanlegar. Ef undantekningar ættu að vera á því leggur lögmætisreglan skyldu á herðar löggjafans að lögfesta þær með skýrum hætti.

Það vekur athygli að viðskipti sambærileg þeim sem fjallað er um í Toyotadómnum höfðu verið stunduð athugasemdalaust í 2 áratugi. Allan þann tíma var sá skilningur uppi að um eðlilega viðskiptahætti hafi verið að ræða. Einnig að vaxtakostnaður sem var frádráttarbær í hinu yfirtekna félagi verði það einnig í yfirtökufélagi. Engar athugasemdir um annað komu frá stjórnvöldum, sem sjálf höfðu komið að a.m.k. tveimur skuldsettum yfirtökum með öfugum samruna, og skilningurinn í raun áréttaður með frumvarpi fjármálaráðherra um tekjuöflun ríkissjóðs í þingskjali 292 - 256. mál og umsögnum allra sem gáfu umsagnir vegna þess hluta frumvarpsins sem hér er til umfjöllunar nema ríkisskattstjóra og undirmanna hans. Sami skilningur birtist t.d. í skýrslu Alþjóða gjaldeyrissjóðsins um íslenska skattkerfið frá árinu 2010.⁸⁷

⁸⁷ Skýrsla Alþjóða gjaldeyrissjóðsins IMF. Improving the Equity and Revenue Productivity of the Icelandic Tax System, bls. 21. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2010/cr10213.pdf> Sótt á vef IMF 19. maí 2015

7.2. Þingskjal 292 — 256. mál.

Á 138. löggjafarþingi lagði þáverandi fjármálaráðherra fram frumvarp til laga í þingskjali nr. 292 – 256. mál, um tekjuöflun ríkisins. Fyrsti kafli frumvarpsins og sá sem fjallað er um hér fjallar um breytingar á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt. 8. gr. frumvarpsins hljóðaði svo:

„Við 3. tölul. 50. gr. laganna bætast þrír nýir málsliðir, svohljóðandi: Vaxtagjöld af skuldum sem færast yfir við samruna þegar um er að ræða vexti af lánum í kjölfar þess að eignarhalds- eða fjárfestingarfélag kaupir meiri hluta hlutafjár í öðru félagi. Sama á við um vaxtagjöld af lánum sem tekin eru vegna arðgreiðslna. Ákvæði 2. og 3. másl. eiga jafnframt við þegar um endurfjármögnun er að ræða.“⁸⁸

Með þessari viðbót við 50. gr. laganna var hugmyndin að leggja bann við frádrætti vaxta sem koma til við skuldsetta yfirtöku og öfugan samruna.

7.2.1. Hvaða þýðingu hafði frumvarpið?

Í greinargerð með frumvarpinu kom fram að tilgangur ákvæða frumvarpsins sem snerta skattfrelsi arðs milli félaga sé að koma í veg fyrir óeðlilega uppsöfnun yfirfæranlegs taps sem myndast við það að „gjaldfæra má vaxtakostnað sem stofnað hefur verið til vegna kaupa á hlutabréfum þótt arður af þeim og söluhagnaður myndi ekki skattskyldar tekjur.“

Í umfjöllun um 8. gr. frumvarpsins kom fram að í kringum árið 2000 hefðu hafist í stórum stíl fyrirtækjakaup sem gengu undir nafninu skuldsettar yfirtökur og öfugur samruni. Fjárfestingarfélag voru stofnuð og keyptu þau álitleg rekstrarfélög. Fjárfestingarfélagin voru yfirleitt með litlu eigin fé en miklum skuldum. Við sameiningu félaganna var síðan rekstrarfélagið látið bera vaxtakostnaðinn af kaupum í sjálfa sér. Síðan segir:

„Það hefur verið afstaða skattyfirvalda að vextir af skuldum sem stofnað er til í þeim tilgangi að yfirtaka fyrirtæki með framangreindum hætti, þ.e. að fyrirtækin sjálf fjármagni kaup hluthafanna eða beinar úttektir þeirra úr fyrirtækjunum, séu ekki frádráttarbærir frá tekjum þar sem þeir uppfylli ekki þau grundvallarskilyrði sem um er fjallað hér að framan. Því hefur á hinn bóginn oft verið haldið fram að það sem ekki er beinlínis bannað með beinum lagaákvæðum hljóti að vera heimilt. Í ljósi þessa þykir rétt að taka af öll tvímæli um að annars vegar sé hlutafélagi ekki heimilt að draga frá skattskyldum tekjum kostnað við að kaupa félagið sjálft og hins

⁸⁸Þingskjal 292-256. mál. <http://www.althingi.is/altext/138/s/0292.html>. Sótt á vef Alþingis 18.05.2015

vegur verður ekki dreginn frá skattskyldum tekjum kostnaður sem fellur til vegna ófrádráttarbærra greiðslna, eins og vaxtagjöld af lánum sem stofnað er til við úthlutun arðs.“⁸⁹

Í greinargerðinni koma nokkur atriði fram sem skipta hér máli. Í fyrsta lagi segir fjármálaráðherra að skuldsettar yfirtökur og öfugir samrunar hafi hafist í stórum stíl í kringum árið 2000, í öðru lagi að frádráttur vaxta samrýmist illa meginreglu skattalaga, í þriðja lagi sá skilningur að gjaldfæra hafi mátt vaxtakostnað vegna kaupa á hlutabréfum, í fjórða lagi að skattyfirvöld telji vaxtakostnaðinn ekki frádráttarbæran kostnað og í fimmta lagi að lögmætisreglan feli það í sér að annaðhvort verði löggjafinn að skera úr um frádráttarbærni vaxta eða líta svo á að frádráttur vaxtakostnaðar sé frádráttarbær ella. Það vekur reyndar athygli að gert er lítið úr lögmætisreglunni með því að geta hennar á þann hátt sem gert er í greinargerðinni þar sem segir að „því hafi oft verið haldið fram að það sem ekki sé beinlínis bannað hljóti að vera heimilt.“ Það er einmitt það sem lögmætisreglan gengur út á að stjórnvöld geti ekki aðhafst nema að hafa til þess lagaheimild og geti ekki aðhafst neitt það sem andstætt er lögum. Þar að auki er, eins og áður hefur verið rakið, almennt talið nauðsynlegt að skattalög séu ótvíræð og ítarleg eftir því sem nauðsyn kann að reynast. Beri löggjafanum skylda til að bæta úr óskýrleika í skattalögum, en bera af því hallann ella. Verður því vafi að öllu jöfnu að skýrast skattþegnum til ívilnunar.⁹⁰

7.2.2. Umsagnir um frumvarpið

Alls voru sendar 108 umsagnarbeiðnir vegna frumvarpsins en 48 erindi og umsagnir bárust Alþingi,⁹¹ þar af fjölluðu 9 um 8. gr. frumvarpsins, m.a. umsögn ríkisskattstjóra og skattstjóra suðurlands. Ríkisskattstjóri taldi í umsögn sinni að ekki væri um efnislega breytingu að ræða en honum fannst full ástæða til að kveða með skýrum hætti í lögum á um að vaxtagjöld sem koma til með skuldsettri yfirtöku og öfugum samruna væru ekki frádráttarbær. Í álitum KPMG, PwC, Samtaka Iðnaðarins, Viðskiptaráðs Íslands og Delotte kom fram það sjónarmið að um

⁸⁹ Þingskjal 292-256. mál. <http://www.althingi.is/altext/138/s/0292.html>. Sótt á vef Alþingis 18.05.2015

⁹⁰ Hrd. frá frá 20. desember 1994 í máli 489/1991

⁹¹ Öll erindi í 256. máli: tekjuöflun ríkisins <http://www.althingi.is/thingstorf/thingmalin/erindi/?ltg=138&mnr=256>. Sótt á vef Alþingis 18.05.2015

óæskilega breytingu sé að ræða, vaxtafrádráttur hafi verið heimill og hafi verið stundaður athugasemdalaust í góðri trú í áráraðir.⁹²

Af ofangreindu verður ráðið að flestir sem um málið fjölluðu töldu vaxtafrádráttinn heimilan þar sem ekki var kveðið sérstaklega á um að hann væri bannaður og studdu það m.a. með áralangri athugasemdalausri framkvæmd. Þó að ríkisskattstjóri og undirmenn hans hafi haft aðra skoðun telja þeir rétt að taka af öll tvímæli með lagasetningu. Vekur því furðu að breytingin sem lögð var til í frumvarpinu og varðar 50. gr. tskl. hafi ekki verið samþykkt hafi það verið vilji Alþingis að banna gjaldfærslu vaxta sem eru tilkomnir vegna skuldsettrar yfirtöku og öfugs samruna.

7.3. Réttaröryggissjónarmið og Toyotadómurinn

Túlkun lagaákvæða á sviði opinbers réttar þar sem lögmætisreglan er höfð að leiðarljósi má nefna réttaröryggissjónarmið.⁹³

Í álitum Umboðsmanns Alþingis, UA 22. mars 2000 (2215/1997), segir um réttaröryggi:⁹⁴

„Gefur þetta að mínum dómi sérstakt tilefni til þess að árétta við umhverfissráðuneytið hversu þýðingarmikið það er fyrir réttaröryggi borgaranna að réttarreglur séu í senn aðgengilegar, einfaldar og skýrar, og ekki undirorpnar stöðugum breytingum.“

Umboðsmaður skýrir með þessum hætti að með réttaröryggi sé átt við að réttaröryggi ráðist m.a. af því að réttarreglur séu aðgengilegar, einfaldar, skýrar og ekki undirorpnar stöðugum breytingum. Einnig er réttaröryggi skilgreint sem öryggi og festa í réttarframkvæmd og að borgararnir geti treyst því að ná rétti sínum með lögum.⁹⁵

Í lögmætisreglu skattaréttar felst að ekki verði lagður skattur á borgarana nema með lögum. Gerð er krafa um skýrleika skattalaga og annarra laga sem skerða rétt borgaranna. Þessu til viðbótar kveða réttaröryggissjónarmið á um að reglurnar þurfi að vera aðgengilegar, einfaldar, skýrar og ekki undirorpnar stöðugum breytingum.

⁹² Umsagnir í 256. máli um tekjuöflun ríkisins. http://www.althingi.is/pdf/erindi_mals/?lthing=138&malnr=256. Sótt á vef Alþingis 18.05.2015

⁹³ Róbert R. Spanó (2007). Túlkun lagaákvæða. Bls. 371

⁹⁴ UA 22. mars 2000 (2215/1997). <http://umbodsmaduralthingis.is/ViewCase.aspx?Key=812&skoda=mal> Sótt á vef Umboðsmanns alþingis 30.07.2015

⁹⁵ Páll Sigurðsson ritstjóri. (2008). Lögfræðiorðabók með skýringum. Bls. 347

Erfitt er að halda því fram að reglur tskl. kveði á um að eignir og skuldir, gjöld eða tekjur geti breytt um eðli eða tilgang við skattalega réttan samruna félaga. Að sama skapi er hreint ekki auðvelt að koma auga á það í tskl. að öfugur samruni hafi einhver önnur áhrif skattalega en réttur. Varla verður það heldur lesið út úr tskl. að samruni félaga sem uppfyllir alla skilmála tskl. um skattalegan samruna verði tekinn örðum skattalegum tókum en félög sem velja það að vera samsköttuð. Það færi beinlínis í bága við tilgang reglna um samsköttun.

Af ofansögðu verður því ráðið að réttaröryggissjónarmið hafi ekki verið dómurum ofarlega í huga við uppkvaðningu hins svokallaða Toyotadóms og dóma og úrskurða sem komu í kjölfar hans.

7.4. Ályktanir um lögmætisregluna og Toyotadóminn

Allt frá árinu 1990 þegar ríkið seldi Þormóð ramma með öfugum samruna⁹⁶ var það trú flestra að vextir vegna öfugs samruna væru frádráttarbær kostnaður frá tekjuskatti eins og kemur fram hér að framan. Einnig birtist þessi skilningur í álitum helstu sérfræðinga sem um frumvarp það sem lagt var fram með þingskjali 292 í mál 256 fjölluðu, að frátöldum ríkisskattstjóra.⁹⁷ Í skýrslu Alþjóða gjaldeyrissjóðsins frá árinu 2010 um íslenska skattkerfið kemur þessi skilningur einnig fram.⁹⁸ Það virtist einnig vera skilningur fjármálaráðherra, æðsta yfirmanns skattamála á Íslandi, auk ríkisskattstjóra að það þyrfti að taka af allan vafa í málinu.

Í dómi Hæstaréttar, *Hrd. 25. janúar 2001 (202/2000)*, segir að samkvæmt 56. gr. laga nr. 75/1981, (samsvarandi 51. gr. laga nr. 90/2003) skuli hlutafélag það sem við tekur eftir samruna tveggja eða fleiri hlutafélaga taka við öllum skattalegum skyldum og réttindum þess eða þeirra félaga sem slitið var. Einnig segir að þetta sé háð því skilyrði að hinu yfirtekna hlutafélagi hafi verið slitið þannig að það hafi algerlega verið sameinað örðu hlutafélagi og að hluthafar í yfirteknu félagi eingöngu fengið hlutafé í yfirtökufélaginu sem gagnjald fyrir hlutafé sitt í því félagi sem slitið var. Hæstiréttur setur engan fyrirvara við þessa skoðun sína enda gefur greinin ekki svigrúm til túlkunar. 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003 hljóðar svo:

Sé hlutafélagi slitið þannig að það sé algjörlega sameinað öðru hlutafélagi og hluthafar í fyrrnefnda félaginu fái eingöngu hlutabréf í síðarnefnda félaginu sem

⁹⁶ Ríkisendurskoðun (1991) Skýrsla um sölu á hlutabréfum ríkisins í Þormóði ramma hf.

⁹⁷ Umsagnir í 256. máli um tekjuöflun ríkisins. http://www.althingi.is/pdf/erindi_mals/?lthing=138&malnr=256. Sótt á vef Alþingis 18.05.2015

⁹⁸ Skýrsla Alþjóða gjaldeyrissjóðsins IMF. Improving the Equity and Revenue Productivity of the Icelandic Tax System, bls. 21. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2010/cr10213.pdf> Sótt á vef IMF 19. maí 2015

gagngjald fyrir hlutafé sitt í félagi því sem slitið var, þá skulu skiptin sem slík ekki hafa í för með sér skattskyldar tekjur fyrir þann sem hlutabréfin lét af hendi. Við slíkan samruna hlutafélaga skal það félag, er við tekur, taka við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum þess félags sem slitið var.

Dómurinn og lagatextinn gefa fyrirmæli um það að yfirtökufélag taki við öllum réttindum og skyldum við samruna þar sem gagngjald er einungis hlutabréf og að um algeran samruna sé að ræða. Það eru einu skilyrðin sem sett eru fyrir yfirtöku skattaréttarlegra réttinda og skyldna. Enginn áskilnaður er um að skuldir yfirtekens félags skuli hafa tengsl við rekstur yfirtökufélags. Skuldir yfirtekens félags verða skuldir yfirtökufélags og rekstrarkostnaður flyst sömuleiðis til yfirtökufélags þar með taldar vaxtagreiðslur. Vaxtagreiðslurnar uppfylltu skilyrði þess að vera frádráttarbær fyrir samrunann og hljóta því að gera það eftir samrunann einnig. Að örðum kosti er ekki um yfirfærslu allra skattaréttarlegra skyldna og réttinda að ræða. Skattaleg réttindi félags sem hefur mátt gjaldfæra vaxtakostnað til frádráttar á tekjum í skattskilum eru augljóslega þau að hafa heimildina til draga vaxtakostnaðinn frá tekjum við skattskil í sameinuðu félagi. Lögin gera ekki ráð fyrir neinum undantekningum á því.

Í lögmatísreglunni felst að stjórnvöld verði að starfa eftir lögunum og geti ekki aðhafst án lagastoðar.⁹⁹ Sérstaklega er það brýnt þegar um íþyngjandi ákvarðanir stjórnvalda er að ræða.¹⁰⁰ Þeim mun meir sem ákvörðun eða athöfn stjórnvalda eru íþyngjandi fyrir borgarana því brýnna er að trygg og skýr lagastoð sé fyrir hendi.¹⁰¹ Samkvæmt umfjöllun hér að framan er ljóst að álagning skatta telst verulega íþyngjandi fyrir borgarana og verður því gerð sú krafa til skattalaga að þau séu skýr og ótvíræð.¹⁰² Ef borin er saman dómur Hæstaréttar, *Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012)*, við orðalag 51. gr. laga nr. 90/2003 er vandséð að skýr og ótvíræð lagafyrirmæli séu til staðar.

⁹⁹ Páll Hreinsson (2001). Lagaáskilnaðarregla atvinnufrelsisákvæðis stjórnarskrárinnar. Línðæla. Bls. 402

¹⁰⁰ Sigurður Línadal (2010). Um lög og lögfræði. Grundvöllur laga – réttarheimildir. Bls. 81

¹⁰¹ Hafsteinn Dan Kristjánsson (2009). Stjórnskipuleg lögmatísregla. Úlfljótur 4. tbl. 2009. Bls. 447

¹⁰² Í dómi Hæstaréttar frá 20. desember 1994 í máli 489/1991 segir m.a.: „Skattalög eru íþyngjandi fyrir borgarana. Með hliðsjón af þessu hefur almennt verið talið nauðsynlegt, að skattalög væru ótvíræð svo og ítarleg eftir því, sem nauðsyn kann að reynast. Beri löggjafanum skylda til að bæta úr óskýrleika í skattalögum, en bera af því hallann ella. Verður því vafi að öllu jöfnu að skýrast skattþegni til ívilnunar“

8. Niðurstaða

Rannsóknarspurning ritgerðar þessarar er eftirfarandi: „*Er lögmætisreglan höfð að leiðarljósi í úrskurðum dómstóla og stjórnvalda um gjaldfærslu vaxtagjalda sem eru tilkomin vegna skuldsettrar yfirtöku og öfugs samruna?*“

Í lögmætisreglunni felst að ákvarðanir eða athafnir stjórnvalda skuli hafa lagagrundvöll og að stjórnvöldum beri að fara að lögum. Það er viðurkennd nálgun í því sambandi að þeim mun nær sem ákvarðanir eða athafnir stjórnvalda ganga að hagsmunum borgaranna því mikilvægara er að lagafyrirmæli séu skýr og ótvíræð. Í stjórnarskránni er það skýrt tekið fram að skattamálum skuli skipað með lögum. Dómstólar og fræðimenn hafa margítrekað að sérstaklega brýnt sé að skattalög séu skýr og ótvíræð. Í dómi Hæstaréttar, *Hrd. 25. janúar 2001 (202/2000)*, segir m.a.:

„Almennt verður að gera þær kröfur til skattalagaákvæða að þau séu skýr og auðskilin og á þetta sérstaklega við um undantekningareglur sem eru íþyngjandi fyrir skattþegn.“

Fyrirtæki hafa alla jafna þann megintilgang að ávaxta fjármuni þá er lagðir hafa verið til þeirra af eignum. Þar af leiðir að allt það sem fyrirtæki gerir hefur í grunnin þann tilgang að ávaxta þá fjármuni. Þar á meðal að taka lán til að fjármagna rekstur sinn. Í rekstri fyrirtækja eru vextir, að uppfylltum skilyrðum, frádráttarberir frá tekjum í skattskilum. Af því leiðir að fyrirtæki sem kaupir annað fyrirtæki hefur heimild til þess að draga vaxtakostnað frá tekjum í skattskilum, að því gefnu að kaupin hafi þann tilgang að afla kaupanda tekna eða eignaauka.

Í tskl. er heimild til þess að sameina félög að uppfylltum tæmandi töldum skilyrðum, þannig að samruninn hafi ekki áhrif á skattaleg réttindi eða skyldu félags. Samsköttun félaga er ætlað að hafa sömu skattalegu áhrif og ef um samruna væri að ræða. Í flestum nágrennaríkum Íslands gildir sú regla að við samruna taki yfirtökufélag við réttindum og skyldum þess yfirtekna eins og yfirtökufélagið hafi alltaf haft þau réttindi og þær skyldur sem voru í því yfirtekna. Víða hafa þó verið settar sérreglur til að takmarka skuldsettar yfirtökur og öfugan samruna. Sú regla að skattaleg réttindi og skyldur haldist óbreytt við samruna hefur einnig verið talin gilda hér á landi. Í reglunni felst að skuldir og eignir færast frá hinu yfirtekna félagi til yfirtökufélags á nákvæmlega sömu forsendum og skuldir og eignir höfðu hjá yfirtekna félaginu. Þar af leiðir að gjaldfæranlegur kostnaður sem viðurkenndur er hjá yfirteknu félagi verður það einnig hjá yfirtökufélaginu.

Hvergi í tskl. er að finna heimild skattyfirvalda til að túlka samruna á annan veg en skattaréttarlega gildan eða ekki. Hvergi er gerður greinarmunur á því hvort yfirtaka sé skuldsett

eða ekki hvað þá hvort móðurfélag yfirtaki dótturfélag eða öfugt. Enda hafa stjórnvöld sjálf tekið þátt í fyrirtækjaviðskiptum sem beinlínis ganga út á skuldsetta yfirtöku og áréttað þann skilning að heimilt sé að draga vaxtakostnað lána sem koma til vegna skuldsettrar yfirtöku frá tekjum í skattskilum sbr. söluna á Þormóði ramma og Símanum. Sú afstaða kemur einnig skýrt fram í frumvarp til laga í þingskjali nr. 292 – 256. mál, um tekjuöflun ríkisins.

Hæstiréttur komst að þeirri niðurstöðu í svokölluðum Toyotadómi að gjaldfærsla vaxta væri ekki heimil þar sem vextirnir voru tilkomnir vegna skuldsettrar yfirtöku, og í framhaldi af því öfugum samruna. Hæstiréttur hefur staðfest þann skilning í fleiri dómum. Ríkisskattstjóri hefur endurákvarðað skatta á fjölda fyrirtækja á sömu forsendum. Í *úrskurði yfirskattanefndar (174/2015)* var staðfest að móðurfélag megi gjaldfæra vexti vegna láns sem skákað er frá dótturfélagi til móðurfélags þrátt fyrir að ríkisskattstjóri hefði hafnað gjaldfærslu vaxtakostnaðar vegna láns dótturfélagsins á forsendum Toyotadómsins. Ef félögin sem í *úrskurði yfirskattanefndar (174/2015)* óskuðu samsköttunar og uppfylltu skilyrði 55. gr. tskl. hefði ríkisskattstjóri enga heimild til að hafna samsköttun eða gera athugasemd við að hugsanlegt tap móðurfélags sem væri tilkomið vegna gjaldfærslu vaxta af láni sem dótturfélag nýtti til að greiða upp lán sem ríkisskattstjóri hafði áður hafnað gjaldfærslu af. Þar með væri búið að færa óheimila gjaldfærslu frá dótturfélagi til móðurfélags en hjá móðurfélaginu væri gjaldfærslan heimil. Virðist því tilgangur Toyotadómsins vera sá einn að koma í veg fyrir samruna félaga þannig að dótturfélag yfirtaki móðurfélag.

Samanburður á Toyotadóminum og *úrskurði yfirskattanefndar (174/2015)* leiðir í ljós að samsköttun og sameining félaga hefur alls ekki sömu skattalegu áhrifin. Það var þó markmiðið með frumvarpi því sem síðar varð að lögun nr. 154/1998, að gera móður- og dótturfélögum kleift að vera ein skattaleg eining þannig að heildartekjuskattur allra félaganna yrði ekki hærrí en hefði orðið ef öll starfsemi félaganna hefði verið rekin í einu félagi. Varla verður séð að dómstólar hafi haft áhyggjur af lögætisreglunni hvað það varðar. Lögætisreglan gerir þá kröfu að skattalög séu skýr og ótvíræð svo sem staðfest var m.a í dómi Hæstaréttar, *Hrd. 25. janúar 2001 (202/2000)*. Verður því ekki annað ráðið af dómum Hæstaréttar í Toyota- og Samherjamálum að önnur sjónarmið en lögætisreglan hafi vegið þyngra þegar metið var hvort vaxtagjöld sem komu til vegna skuldsettrar yfirtöku og öfugs samruna væru frádráttarbær kostnaður í skattskilum.

9. Heimildaskrá

- Alþjóða gjaldeyrissjóðurinn IMF. *Improving the Equity and Revenue Productivity of the Icelandic Tax System*. Sótt þann 19. maí. 2015 af <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2010/cr10213.pdf>
- Áslaug Björgvinsdóttir (1999). *Félagaréttur*. Reykjavík: Bókaútgáfan Codex
- Ásmundur G. Vilhjálmsson (2003). *Skattur á fyrirtæki*. Reykjavík: Skattvís
- Björg Thorarensen (2009). *Stjórnskipunarréttur - Mannréttindi*. Reykjavík: Bókaútgáfan Codex
- Brennu-Njáls saga* (2002). Jón Böðvarsson (ritstjóri). Reykjavík: IÐNÚ
- Davíð Þór Björgvinsson (2013). *Lögskýringar – Kenningar, aðferðir og sjónarmið við skýringu og beitingu laga*. Reykjavík: JPV útgáfa
- Eiríkur Jónsson (2009). Um þingræðisregluna og þrígreiningu ríkisvalds. Í Jón Gunnar Ásbjörnsson (ritstjóri), *Úlfljótur, tímarit laganema 61 (1)*. (bls. 21-44) Reykjavík: Orator
- Eiríkur Tómasson (2001). Var réttarfar á þjóðveldisöld nútímalegt? Í Garðar Gíslason, Davíð Þór Björgvinsson, Guðrún Kvaran, Páll Hreinsson, Skúli Magnússon og Sverrir Kristinsson (ritnefnd) *Líndæla: Sigurður Líndal sjötugur 2. júlí 2001* (bls. 95-111). Reykjavík: Hið íslenska bókmenntafélag
- Fjármálaráðuneyti. Almenn eigendastefna ríkisins. Hlutafélög og sameignarfélög. Sótt þann 19. maí 2015 af http://www.fjarmalaraduneyti.is/media/utgafa/Almenn_eigandastefna_rikisins.pdf.
- Framkvæmdanefnd um einkavæðingu (2005). *Sala á 98,8% hlut ríkisins í Landssíma Íslands hf. Skýrsla framkvæmdanefndar um einkavæðingu*. Reykjavík: Höfundur
- Frumvarp til laga um breyting á lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum, þskj. 318 — 278. mál. Vefútgáfa Alþingistíðinda, slóð: <http://www.althingi.is/altext/123/s/0318.html>
- Frumvarp til laga um tekjuöflun ríkisins. Þskj. 292-256. mál. Vefútgáfa Alþingistíðinda, slóð: <http://www.althingi.is/altext/138/s/0292.html>
- Hafsteinn Dan Kristjánsson (2009). Stjórnskipuleg lögmatísregla. Í Jón Gunnar Ásbjörnsson (ritstjóri), *Úlfljótur, tímarit laganema 61 (4)*. (bls. 421-494) Reykjavík: Orator

- Páll Hreinsson (2001). Lagaáskilnaðarregla atvinnufrelsisákvæðis stjórnarskrárinnar. Í Garðar Gíslason, Davíð Þór Björgvinsson, Guðrún Kvaran, Páll Hreinsson, Skúli Magnússon og Sverrir Kristinsson (ritnefnd) *Líndæla: Sigurður Líndal sjötugur 2. júlí 2001* (bls. 399-422). Reykjavík: Hið íslenska bókmenntafélag.
- Páll Sigurðsson ritstjóri. (2008). *Lögfræðiorðabók með skýringum*. Reykjavík: Bókaútgáfan Codex og lagastofnun Háskóla Íslands
- Ríkisendurskoðun (1991). *Skýrsla um sölu á hlutabréfum ríkisins í Þormóði ramma hf.* Reykjavík: Höfundur
- Róbert R. Spanó (2007). *Túlkun lagaákvæða*. Reykjavík: Bókaútgáfan Codex
- Sigríður Ingvarsdóttir (2004). Um dómsvaldið, faglegt mat á hæfni dómara og hlutverk dómstóla í réttarríkinu. Í Friðgeir Björnsson (ritstjóri), *Tímarit lögfræðinga 54 (4)*. (bls. 465 - 500) Reykjavík: Lögfræðingafélag Íslands
- Sigurður Líndal (2010). *Um lög og lögfræði. Grundvöllur laga – réttarheimildir*. Reykjavík: Hið íslenska bókmenntafélag.
- Síminn. *Ársreikningur Skipta 2013*. Sótt þann 15. maí. 2015 af https://www.siminn.is/servlet/file/skipta%20arsskyrsla%202013.pdf?ITEM_ENT_ID=10523&COLLSPEC_ENT_ID=3
- Skúli Magnússon (2001). Grunnreglur stjórnsýsluréttar og siðferði. Í Friðgeir Björnsson (ritstjóri), *Tímarit lögfræðinga 51 (2)*, (bls. 107 – 126). Reykjavík: Lögfræðingafélag Íslands
- Stefán Már Stefánsson (2013). *Hlutafélagaréttur*. Reykjavík: Hið íslenska bókmenntafélag
- Öll erindi í 256. máli: tekjuöflun ríkisins (breyting ýmissa laga, auknar tekjur ríkissjóðs) 138. lögjafarþing. Sótt á vef Alþingis 18.05.2015, slóð: <http://www.althingi.is/thingstorf/thingmalin/erindi/?ltg=138&mnr=256>

10. Lagaskrá

Stjórnarskrá Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944

Lög nr. 63/1993, um mat á umhverfisáhrifum

Lög nr. 2/1995, um hlutafélög

Lög nr. 161/2002, um fjármálafyrirtæki

Lög nr. 90/2003, um tekjuskatt

Brottfallin lög

Lög nr. 127/1941, viðauki við lög nr. 13/1905 um rithöfundarétt og prentrétt

Lög nr. 58/1960, m bann við okri, dráttarvexti o.fl.

Lög nr. 68/1971, um breytingu á lögum nr. 90/1965, um tekjuskatt og eignaskatt

Lög nr. 32/1978, um hlutafélög

Lög nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignaskatt

Lög nr. 131/1990, um Háskóla Íslands

Lög nr. 117/1993, um almannatryggingar

Lög nr. 154/1998, um breyting á lögum nr. 75/1981

Breytingalög

Lög nr. 97/1995, stjórnskipunarlög

11. Dómaskrá

Dómar Hæstaréttar

Hrd. 1943, bls. 237 (118/1942)

Hrd. 1985. bls. 1544 (81/1983)

Hrd. 1986. bls. 1723 (252/1986)

Hrd. 1994, bls. 1531 (489/1991)

Hrd. 1998, bls. 4552 (312/1998)

Hrd. 1999, bls. 592 (329/1998)

Hrd. 2000, bls. 4480 (125/2000)

Hrd. 2000, bls. 1621 (215/2000)

Hrd. 2001, bls. 178 (202/2000)

Hrd. 2005, bls. 5105 (181/2005)

Hrd. 10. desember 2007 (634/2007)

Hrd. 28. febrúar 2013 (555/2012)

Hrd. 23. janúar 2014 (529/2013)

Álit umboðsmanns Alþingis

UA 12. maí 1995 (836/1993)

UA 22. mars 2000 (2215/1997)

Úrskurðir yfirskattanefndar

Úrskurður yfirskattanefndar (223/2002)

Úrskurður yfirskattanefndar (103/2015)

Úrskurður yfirskattanefndar (174/2015)



HÁSKÓLINN Á BIFRÖST
BIFRÖST UNIVERSITY