



BA í lögfræði

Skattalegar afleiðingar við skiptingu félaga

Mái, 2024

Nafn nemanda: Skarphéðinn Vernharðsson

Kennitala: 250401 - 2480

Leiðbeinandi: Páll Jóhannesson

Útdráttur

Meginmarkmið ritgerðar þessarar er að skoða hverjar skattalegar afleiðingar eru fyrir félög og hluthafa þeirra þegar skipting félaga uppfyllir ekki skilyrði laga um tekjuskatt nr. 90/2003 (tsl.). Til þess að skipting geti farið fram án skattlagningar nægir ekki að hún uppfylli aðeins skilyrði tekjuskattslaga heldur þarf hún einnig að uppfylla þau skilyrði sem henni eru sett í einka- og hlutfélagalögum. Þau skilyrði sem þurfa að vera uppfyllt er að finna í 52. gr. tsl. og verður einkum lögð áhersla á gagngjaldsskilyrði greinarinnar. Í því samhengi verður sjónum beint að því hvenær skilyrði þetta er uppfyllt og hvenær ekki. Höfundur fjallar um samspil raunveruleikareglu 1. mgr. 57. gr. tsl. við gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 52. gr. ásamt því að varpa ljósi á hvort þörf sé á að beita þessum reglum samtímis. Einnig er fjallað um túlkun á skiptingarákvæði tekjuskattalaganna og hvort sú regla sé meginregla eða undantekning. Þegar gagngjaldsskilyrði 52. gr. hefur ekki verið uppfyllt hefur reynt á það hvort um sé að ræða tvöfalda skattlagningu. Í lokaköflum ritgerðarinnar fjallar höfundur um það hverjar eru afleiðingar þess að skipting uppfylli ekki skilyrði tekjuskattslaga sem og um það óvissustig sem er í framkvæmd hvað varðar það hvenær gagngjaldsskilyrðið telst uppfyllt við ákveðnar aðstæður.

Niðurstaða höfundar er sú, að skattaleg afleiðing þess að skipting hafi ekki farið fram með réttum máta er að opinber gjöld félaga eru endurákvörðuð og greiðir félagið skatt af söluhagnaði þeirra eigna sem runnu í viðtökufélagið við skiptinguna. Þegar skipting uppfyllir ekki skilyrði 1. mgr. 52. gr. hafa yfirskattanefnd og dómstólar verið sammála um að ekki eigi að endurákvarða opinber gjöld hluthafa. Þegar ákvörðun er tekin um það hvort skipting uppfylli skilyrði ákvæðisins þarf að fara fram heildarmat og skiptir þá miklu máli hvort ákveðið hafi verið að skipta félagi þegar skipting á sér stað.

Abstract

The main purpose of this thesis is to examine what the tax consequences are for both companies and their shareholders when a division of companies does not meet the requirements of the Income Tax Act. no. 90/2003 (ITA.) For a division to be executed without taxation, it must not only satisfy the conditions of the Income Tax Act but also those set forth in the Company Act. The necessary conditions are outlined in Article 52 of the ITA., and emphasis will be placed on the condition of the consideration in shares. In that connection, the focus will be on when this condition is met and when it is not. The author discusses the interaction between the so-called reality rule in Article 57(1) of the ITA. and the condition of the consideration in shares in Article 52(1) of the ITA., exploring whether these rules need to be applied simultaneously. Additionally, the interpretation of the division provision of the Income Tax Act is examined, questioning whether the provision is a principle or an exception. When the condition of the consideration in shares has not been fulfilled, it has been tested whether this results in double taxation. In the final chapters, the author discusses the consequences of a division not meeting the requirements of the Income Tax Act and the uncertainty in practice regarding when the condition of the consideration in shares is considered to be met under certain circumstances.

The author concludes that if the division is not carried out correctly, the company's public fees are recalculated, and the company must pay tax on the capital gains of the assets transferred to the receiving company during the division. If the division does not meet the conditions laid down in Article 52(1), the taxation reassessment committee and the courts agree that the shareholders' public fees should not be recalculated. When a decision is made on whether the division meets the conditions of the provision, an overall assessment must be conducted, and it is crucial to determine whether the decision to divide the company was made at the time of the division.

Efnisyfirlit

LAGASKRÁ	IV
DÓMASKRÁ/ÚRSKURÐIR YFIRSKATTANEFNDAR	IV
1. INNGANGUR	1
2. TEKJUSKATTUR	2
2.1 ALMENNT	2
2.2. A- OG C- TEKJUR	3
2.3. B-TEKJUR.....	4
2.3.1 <i>Almennt</i>	4
2.3.2 <i>Fjármagnstekjur – eignarhlutir í félögum og söluhagnaður hlutabréfa</i>	5
3. SKIPTING FÉLAGA	5
3.1 ALMENNT	5
3.2 SKYLDLEIKI VIÐ SAMRUNA.....	7
4. TÚLKUN Á SAMRUNA- OG SKIPTINGARÁKVÆÐUM TEKJUSKATTALAGANNA	8
4.1. TÚLKUN SKATTALAGA.....	8
4.2. ERU SAMRUNA- OG SKIPTINGARÁKVÆÐI SKATTALAGANNA MEGINREGLUR EÐA UNÐANÞÁGUR?	9
5. SKATTFRJÁLS SKIPTING FÉLAGA	9
5.1 FORSAGA ÁKVÆÐISINS	9
5.2 SKILYRÐI SKATTFRJÁLSRAR SKIPTINGAR SAMKVÆMT 52. GR. TSL.....	10
5.2.1 <i>Almennt</i>	10
5.2.2 <i>Gagngjaldsskilyrðið</i>	11
5.2.3 <i>Innbyrðis eignarhlutföll milli eigenda félags sem slitið er</i>	13
5.2.4 <i>Eignir og skuldir skulu yfirfærast á bókfærðu verði</i>	14
5.3 SKATTARÉTTARLEGAR SKYLDUR OG RÉTTINDI	15
6. SAMSPIL RAUNVERULEIKAREGLUNNAR VIÐ GAGNGJALDSSKILYRÐI 1. MGR. 52. GR. TSL	16
7. SKATTALEGAR AFLEIÐINGAR ÞESS AÐ SKILYRÐI 1. MGR. 52. GR. ERU EKKI UPPFYLLT 19	
7.1. ALMENNT	19
7.2. FÉLÖG.....	19
7.3. HLUTHAFAR.....	22
7.3.1. <i>Hrd. 627/2015</i>	26
7.4. TVÖFÖLD SKATTLAGNING.....	29
8. ÓVISSUSTIG	31
9. NIÐURSTÖÐUR	32
HEIMILDASKRÁ	35

Lagaskrá

Lög um einkahlutafélög nr. 138/1994

Lög um hlutafélög nr. 30/1995

Lög um tekjuskatt nr. 90/2003

Alþingistíðindi

Alþ. 1996-1997, A-deild, 1495

Dómaskrá/úrskurðir yfirskattanefndar

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 3. nóvember 2016 í máli nr. E-2274/2015

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 10. febrúar 2015 í máli nr. E-4219/2013

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 16. júní 2021 í máli nr. E-7171/2019

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 20. apríl 2015 í máli nr. E-529/2014

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 29. febrúar 2000 í máli nr. E-647/1999

Dómur Landsréttar 17. febrúar 2023 í máli nr. 456/2021

Hrd. 1. febrúar 2018 í máli nr. 72/2017

Hrd. 9. desember 1996 í máli nr. 437/1996

Hrd. 12. nóvember 2015 í máli nr. 217/2015

Hrd. 25. janúar 2001 í máli nr. 202/2000

Hrd. 26. maí 2016 í máli nr. 627/2015

Hrd. 28. janúar 2010 í máli nr. 143/2009

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 125/2007

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 189/2015

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 225/2013

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 247/2014

Bindandi álit

Bindandi álit ríkisskattstjóra 1. apríl 2005 í máli nr. 03/2005

1. Inngangur

Ein helsta fjármögnunarleið ríkja er álagning skatta. Skattar, í einhverri mynd, hafa verið til staðar allt frá því fyrstu skipulögðu samfélög manna hófu að myndast. Hugmyndafræðin að baki sköttum er sú að einstaklingar og lögaðilar ráðstafi hluta af eignum sínum í þágu samfélagslegrar velsældar.¹ Jónatan Þórmundsson hefur skilgreint skattahugtakið svo:

Skattur er greiðsla, venjulega peningagreiðsla, sem tilteknir hópar einstaklinga eða lögaðila verða að gjalda til hins opinbera samkvæmt einhliða ákvörðun ríkisvaldsins eftir almennum, efnislegum mælikvarða og án sérgreinds endurgjalds frá hinu opinbera.²

Á Íslandi gildir sú meginregla að löggjafanum er heimilt að setja öll þau lög sem honum hugnast með þeim einu takmörkunum sem stjórnarskrárgjafinn hefur sett honum. Þessa heimild löggjafans má m.a. leiða af 2. gr. stjórnarskrá Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944. (stjskr.), en þar segir að Alþingi og forseti landsins fari saman með löggjafarvaldið. Takmörkunin er sú að löggjafinn má ekki fara inn á valdsvið annarra handhafa ríkisvaldsins. Þessar heimildir löggjafans til þess að leggja á skatta, breyta þeim og afnema má finna í 40. og 1. mgr. 77. gr. stjskr.³

Íslenska skattakerfið er í grundvallaratriðum þannig upp sett að tekjur af rekstri félaga eru skattlagðar hjá félaginu sjálfu. Þær tekjur eru svo skattlagðar aftur hjá hluthöfum félagsins þegar þeir fá í hendurnar arð eða söluhagnað.⁴ Með því að skipta upp félagi er verið að gera fyrirtækjum kleift að endurskipuleggja reksturinn sinn.⁵ Margar ástæður geta verið fyrir því að félagi sé skipt upp. Sem dæmi gæti legið til grundvallar það sjónarmið að rekstrarhagræði skapist af því að færa einstaka starfsemi, eða ákveðnar eignir félagsins, í annað félag.⁶ Skiptingar félaga á Íslandi fara fram skattfrjálst, að uppfylltum skilyrðum 1. mgr. 52. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003 (tsl). Álitamál um það hvort skiptingar uppfylli skilyrði tekjuskattalaganna hafa komið til kasta yfirskattanefndar og dómstóla. Farið verður ofan í saumana á þeirri framkvæmd í seinni umfjöllun.

¹ Sindri M Stephensen, *Skattaréttur: meginreglur og málsmeðferð* (Fons Juris 2023) 1.

² sama heimild 41.

³ sama heimild 12.

⁴ Jón Elvar Guðmundsson, „Hættur í skipulagi rekstrar og endurskipulagningu – LOGOS lögmansþjónusta“ (*Logos*, 22. desember 2022) <<https://www.logos.is/greinar/haettur-i-skipulagi-rekstrar-og-endurskipulagningu>> skoðað 16. febrúar 2024.

⁵ Guðbjörg Þorsteinsdóttir, „Samruni eða skipting“ <<https://www.vb.is/skodun/samruni-eda-skipting/>> skoðað 16. febrúar 2024.

⁶ Sindri M Stephensen (n. 1) 266.

Fjallað verður um tekjuskatt og þá hvernig skattlagning einstaklinga og félaga fer fram. Því næst verður farið yfir það hvernig skiptingar félaga fara fram samkvæmt félagarétti og svo í það að skoða hvernig skattfrjáls skipting á sér stað. Farið verður yfir þau skilyrði sem þurfa að vera uppfyllt svo að skipting leiði ekki af sér skattskyldu ásamt því að skoða samband raunveruleikareglunnar við skiptingu félaga. Mikilvægt er að hafa þekkingu á því hvernig túlkun á skattalögum fer fram. Þar af leiðandi verður í fjórða kafla fjallað sérstaklega um það hvernig túlka eigi skilyrði fyrir skattfrjálsri skiptingu félaga. Fjallað verður um það hvað gerist þegar skilyrði skiptingar samkvæmt skattalögum eru ekki uppfyllt, bæði hjá félögum og hluthöfum þeirra. Þá verður loks farið yfir ákveðið óvissustig sem á sér stað hér á landi.

Markmið höfundar með ritgerð þessari er að fjalla um það hvernig skiptingar félaga fara fram. Sérstaklega er skoðað hvernig skattlagningu við skiptingu er háttað, bæði hjá félögum sjálfum og hluthöfum þeirra, ásamt því að varpa ljósi á þær óvissur sem tengjast skiptingum á félögum.

2. Tekjuskattur

2.1 Almenn

Lög nr. 90/2003 um tekjuskatt eru að stofni til frá 1978 og 1980, sbr. lög nr. 40/1978 um tekjuskatt og eignarskatt. Lögin tóku gildi þann 1. janúar 1979, sbr. lög nr. 7/1980 um breytingu á þeim. Lögin voru lokaþáttur Íslands í heildarendurskoðun á tekjuöflunarkerfi íslenska ríkisins í tilefni af inngöngu landsins í Fríverslunarbandalag Evrópu, EFTA, árið 1970.⁷ Lögin mæla fyrir um álagningu tekjuskatts á bæði einstaklinga og lögaðila, en sá skattur er einn helsti tekjustofn íslenska ríkisins.⁸

Tekið er fram í I. kafla laganna hvaða aðilum ber að greiða tekjuskatt til íslenska ríkisins. Í kaflanum er mælt fyrir um þá grunnreglu að þeir aðilar, bæði einstaklingar og lögaðilar, sem heimilisfastir eru á Íslandi, skuli greiða tekjuskatt af öllum sínum tekjum til íslenska ríkisins, óháð því hvaðan þær tekjur stafa. Hefur þessi skattlagning verið nefnd alheimsskattlagning. Þeir aðilar sem hafa aftur á móti ekki heimilisfesti hér á landi, eða takmörkuð tengsl við landið, greiða hins vegar aðeins tekjuskatt af þeim tekjum sem þeir afla hér á landi auk þeirra tekna sem rekja má til landsins. Sú skattlagning hefur verið nefnd

⁷ Ásmundur G Vilhjálmsson, *Skattur á menn: kennslubók í einstaklingskattarétti* (SkattVís slf, skattaráðgjöf og fræðsla 2022) 104.

⁸ Sindri M Stephensen (n. 1) 187.

upprunalandsskattlagning.⁹ Í 4. gr. laganna eru svo taldir upp, í átta töluliðum, þeir lögaðilar sem ekki falla undir hið almenna gildissvið laganna og greiða því ekki tekjuskatt.¹⁰

Um skattskyldar tekjur er svo fjallað um í II. kafla laganna. Í 7. gr. er mælt fyrir um skattstofn laganna, þ.e. hvað telst til skattskyldra tekna og er 1. mgr. greinarinnar svohljóðandi:

Skattskyldar tekjur teljast með þeim undantekningum og takmörkunum, er síðar greinir, hvers konar gæði, arður, laun og hagnaður sem skattaðila hlotnast og metin verða til peningaverðs og skiptir ekki máli hvaðan þær stafa eða í hvaða formi þær eru¹¹

Í ákvæðinu eru svo talin upp í dæmaskyni ýmiss konar verðmæti sem falla undir hugtakið. Tekjuskattur greinist síðan samkvæmt 7. gr. í þrjár undirtegundir og nefnast þær A-, B-, og C-tekjur, eða tekjuskattur á einstaklinga, atvinnurekstrartekjur og fjármagnstekjur.¹² Með lögum nr. 40/1978 um tekjuskatt og eignarskatt voru þessir þrír flokkar lögfestir. Í athugasemdum við ákvæðið í frumvarpi sem varð að lögum nr. 40/1978 kemur fram að upptalningin sé gerð í dæmaskyni og geti því aldrei orðið tæmandi. Því verði ekki gagnályktað út frá þeirri upptalningu sem fram kemur í ákvæðinu.¹³

Eins og fram hefur komið er íslenska skattakerfið í grundvallaratriðum þannig upp sett að tekjur af rekstri félaga eru skattlagðar hjá félaginu sjálfu. Þær tekjur eru svo skattlagðar aftur hjá hluthöfunum þegar þeir fá í hendur arð eða söluhagnað.¹⁴ Í næstu tveimur undirköflum verður farið stuttlega í umræddar undirtegundir 7. gr. tsl. og skýrt hvernig tekjur eru þar skattlagðar.

2.2. A- og C- tekjur

Undir A-lið 7. gr. falla tekjur einstaklinga sem ekki varða atvinnurekstur þeirra eða sjálfstæða starfsemi. Hér getur verið um að ræða launatekjur í rúmri merkingu og aðrar tekjur sem bundnar eru við persónu þeirra, t.a.m. styrkir, tryggingabætur, meðlög, verðlaun, vinningar í happdrætti og fleira. Í flokk þennan hefur löggjafinn einnig skipað lánunum til starfsmanna, svo og lánunum og úthlutunum til hluthafa og stjórnarmanna sem óheimil eru samkvæmt lögum um einka- og hlutafélög.¹⁵

⁹ sama heimild.

¹⁰ sama heimild 206.

¹¹ Lög um tekjuskatt nr. 90/2003.

¹² Sindri M Stephensen (n. 1) 187.

¹³ sama heimild 211.

¹⁴ Jón Elvar Guðmundsson (n. 4).

¹⁵ Sindri M Stephensen (n. 1) 215.

Vorið 1996 samþykkti Alþingi lög nr. 97/1996 um samræmda skattlagningu fjármagnstekna. Tóku þau gildi 1. janúar 1997. Fjármagnstekjur falla undir C-lið 7. gr. og geta þessar tekjur af eignum bæði verið í formi reglulegs afrakstrar, svo sem vaxta, arðs og leigu, ásamt tekna á borð við hagnað, sem til fellur þegar eign, sem gefur af sér reglulegar tekjur, er seld.¹⁶

Aðgreining á fjármagnstekjum samkvæmt C-lið og launatekjum samkvæmt A-lið skiptir miklu máli hjá aðilum sem ekki stunda atvinnurekstur, þar sem skattprósenta fjármagnstekna manna utan atvinnurekstrar er lægri en hefðbundin skattprósenta, sbr. 3. mgr. 66. gr. tsl. Oft spretta upp álitamál varðandi skattlagningu fjármagnstekna þegar deilt er um það hvort menn stundi atvinnurekstur eða ekki.¹⁷ Álitamál varðandi skattlagningu fjármagnstekna eiga það líka til að koma upp í málum varðandi skattlagningu hjá hluthöfum félaga eftir skiptingu tiltekins félags. Þar getur komið til skoðunar hvort að um sé að ræða ólögmeta úthlutun samkvæmt 2. mgr. 11. gr. tsl., sem skattlögð er sem launatekjur, eða hvort líta eigi á greiðslu til hluthafa sem fjármagnstekjur.¹⁸ Ef skattþegn er aftur á móti í atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi falla tekjur í flokki C-liðar 7. gr. undir B-lið sama ákvæðis.¹⁹

2.3. B-tekjur

2.3.1 Almenn.

Fram kemur í B-lið 7. gr. tsl. að 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 þessarar greinar og tengdar eru atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi falla undir liðinn. Um tekjuskatt lögaðila er fjallað sérstaklega í 71. gr. tsl. en þar segir um einka- og hlutafélög að tekjuskattur þeirra skuli vera 20% af tekjuskattsstofni, sbr. 2. tölul. 61. gr. laganna. Af því gefnu er það ljóst að flokkun tekna eftir því hvort um sé að ræða sölu á fasteignum, vörum eða þjónustu, hafi almennt ekki mikið gildi í skattalögum.²⁰

¹⁶ Ásmundur G Vilhjálmsson, *Skattur á fjármagnstekjur og eignir* (Ásmundur G Vilhjálmsson 1999) 12 og 54.

¹⁷ Sindri M Stephensen (n. 1) 221.

¹⁸ Hrd. 26. maí 2016 í máli nr. 627/2015.

¹⁹ Sindri M Stephensen (n. 1) 221.

²⁰ Ásmundur G Vilhjálmsson, *Skattur á fyrirtæki* (Skattvís 2003) 81.

2.3.2 Fjármagnstekjur – eignarhlutir í félögum og söluhagnaður hlutabréfa

Með fjármagnstekjum í atvinnurekstri er einkum átt við vexti, afföll, gengishagnað, arð og tekjur af fjármálalegum samningum. Fjármagnstekjur, sem fyrirtæki hlotnast, geta bæði átt rót sína að rekja til aðalstarfsemi fyrirtækisins jafnt sem einstakra tilfallandi verka eða atvika þess, á borð við sölu á eignum.²¹

Með tekjum af eignarhlutum í félögum er aðallega átt við arð af hlutabréfum. Fyrirtæki geta því átt hlutabréf í einka- og hlutafélögum alveg eins og einstaklingar. Ef sala á þeim hlutabréfum fer fram með hagnaði, er venja að úthluta hluta af hagnaðinum til hluthafa, samkvæmt nánari reglum sem kveðið er á um í 74. gr. laga um einkahlutafélög nr. 138/1994 (ehfl.) og 99. gr. laga um hlutafélög nr. 2/1995 (hfl.) Arður sem þessi, sem úthlutað er á grundvelli þessa ákvæða, er skattskyldur hjá hluthöfum félaga og er mælt fyrir um hann í 11. gr. tsl.²² Undantekningu á þessu er aftur á móti að finna í 9. tölul. 31. gr. tsl., en þar kemur fram að þá fjárhæð sem hlutafélög hafa fengið í arð, skv. 4. tölul. C-liðar 7. gr., af hlutum og hlutabréfum í einka- og hlutafélögum, svo sem samlagshlutafélögum, megi draga frá tekjum lögaðila. Því er ljóst að hvort sem hluthafi í félagi er einka-, samlags- eða hlutafélag dregur sá aðili alla þá fjárhæð sem hann fékk greidda í arð frá tekjum sínum. Það sama á einnig við þegar umrædd félög hagnast á sölu hlutabréfa, en fram kemur í 9. a. tölul. 31. gr. tsl. að hagnað af sölu hlutabréfa hjá félögum sem um ræðir megi draga frá tekjum lögaðila.²³ Af framangreindu er því ljóst að ef hlutafélag er hluthafi í félagi, greiðir það ekki skatt við sölu á því félagi. Hér er í raun um að ræða frestun á skattlagningu, þar sem þessum fjármunum verður á endanum úthlutað til hluthafa og skattlagðir sem fjármagnstekjur.

Þegar skoða skal skattalegar afleiðingar við skiptingu félaga, og það hvaða hagsmunir eru í húfi, er því mikilvægt að skilja hvernig skattlagning hjá bæði einstaklingum og félögum fer fram.

3. Skipting félaga

3.1 Almenn

Grunnhugsunin að baki bæði samrunum og skiptingum er að gera fyrirtækjum kleift að endurskipuleggja rekstur sinn, hvort sem markmiðið er að færa til, fjölga eða fækka félögum með sérstökum lagalegum úrræðum.²⁴ Það sem á sér stað við skiptingu félags er að einu félagi er skipt í tvö eða fleiri félög og hluti eigna og skulda skipta félagsins eru færð í hið útskipta

²¹ sama heimild 86.

²² sama heimild 94.

²³ Lög um tekjuskatt nr. 90/2003.

²⁴ Guðbjörg Þorsteinsdóttir (n. 5).

félag.²⁵ Einkenni skiptingar er að viðtaka eigna og skulda fer fram án samþykkis lánardrottna og rennur endurgjald til hluthafa hins skipta félags. Endurgjaldið getur verið í formi hluta í yfirtökufélögunum, fjárverðmætum eða jafnvel blöndu af hvoru tveggja.²⁶ Ástæður slíkrar skiptingar geta verið margar, til að mynda gæti það sjónarmið legið til grundvallar að rekstrarhagræði skapist af því að færa tiltekna starfsemi eða eignir félags í annað félag.²⁷

Ákvæði um skiptingu einka- og hlutafélaga er að finna í 133. gr. hfl. og 107. gr. a. ehfl., og var ákvæði um skiptingu hlutafélaga lögfest árið 1994, sbr. 100. gr. laga nr. 137/1994. Ákvæðinu var síðar nokkuð breytt með lögum nr. 177/1997. Tilgangurinn að baki greinarinnar var að fullnægja skilyrðum 6. félagaréttartilskipunar ESB (EB) frá 17. desember 1982 um skiptingu hlutafélaga (82/891/EBE), en hún var felld úr gildi með tilskipun Evrópuþingsins og -ráðsins (ESB) 2017/1132 um tiltekna þætti félagaréttar.²⁸ Í 1. mgr. 133. gr. hfl. segir:

Hluthafafundur getur, með þeim fjölda atkvæða sem krafist er til breytinga á samþykktum hlutafélagsins, tekið ákvörðun um skiptingu félagsins. Við skiptinguna taki fleiri en eitt hlutafélag eða einkahlutafélag við öllum eignum og skuldum gegn endurgjaldi til hluthafa félagsins sem skipt er. Hluthafafundur getur með sama meiri hluta ákveðið skiptingu þannig að eitt eða fleiri félög taki við hluta af eignum og skuldum þess. Viðtaka eigna og skulda getur farið fram án samþykkis lánardrottna.²⁹

Samkvæmt greininni getur því hluthafafundur samþykkt tvenns konar skiptingu, í fyrsta lagi fulla skiptingu, eða algera skiptingu, og í öðru lagi hlutaskiptingu. Þegar um fulla skiptingu er að ræða er átt við að hlutafélagi, þ.e. hinu yfirtekna félagi, er skipt þannig að fleiri en eitt hlutafélag eða einkahlutafélag (yfirtökufélög) taki við öllum eignum og skuldum hins yfirtekna félags. Þegar um hlutaskiptingu er að ræða er það eitt eða fleiri hlutafélög eða einkahlutafélög, yfirtökufélög, sem taka við hluta af eignum og skuldum hlutafélags. Í báðum tilvikum er einnig gerð krafa um að endurgjald viðtökufélags, eða -félaga, sé greitt hluthöfum framlagsfélags. Ekki er skilyrði fyrir því að yfirtökufélögin þurfi að vera félög sem voru fyrir hendi, heldur nægir að þau séu sett á stofn í tengslum við skiptinguna.³⁰ Eins og fram hefur komið getur endurgjaldið verið í formi hluta í yfirtökufélögunum, fjárverðmætum eða jafnvel blöndu af hvoru tveggja. 133. gr. setur samt sem áður enga kröfu um ákveðna tegund endurgjalds. Til

²⁵ Sindri M Stephensen (n. 1) 266.

²⁶ Stefán Már Stefánsson, *Hlutafélagaréttur* (Hið íslenska bókmenntafélag 2013) 451.

²⁷ Sindri M Stephensen (n. 1) 266.

²⁸ Ásmundur G Vilhjálmsson, *Skattur á fyrirtæki* (n. 20) 816; „32017L1132 | Stjórnarráð Íslands“ <<https://gagnagrunnur.ees.is/3201711132>> skoðað 14. febrúar 2024.

²⁹ Lög um hlutafélög nr. 30/1995.

³⁰ Stefán Már Stefánsson (n. 26) 451.

Þess að skipting sé aftur á móti skattfrjáls, má endurgjaldið hins vegar aðeins vera í formi hlutabréfa í viðtökufélagi eða -félögum, en farið verður betur í það í kafla 5.2.2.³¹

3.2 Skyldleiki við samruna

Þegar tvö eða fleiri hlutafélög renna saman í eitt er um samruna að ræða og þarf þá að uppfylla kröfur XIV. kafla einka- og hlutafélagalaga. Í þeim reglum sem þar eru settar um samruna hlutafélaga felst að allar eigur yfirtekna félagsins renna saman við eigur yfirtökufélagsins. Í merkingu hlutafélagalaga er því ekki um að ræða samruna ef aðeins hluti af eignum fyrrgreinda félagsins rennur til síðargreinda félagsins, en þá gæti hins vegar verið um skiptingu að ræða.³² Ljóst er að skipting félaga er skyld samruna. Því er tilgangur lagaákvæða um skiptingu einnig sá að koma í veg fyrir að unnt sé að sniðganga reglur um samruna. Það þykir því eðlilegt að reglur um skiptingu séu sambærilegar reglum um samruna og þá aðallega að því er varðar réttarvernd lánardrottna og hluthafa. Flestar reglur um samruna gilda þ.a.l. einnig um skiptingu félaga, sbr. 2. mgr. 133. gr. hfl., en þar er til að mynda nefnt ákvæði 6. – 8. gr. hfl. um nauðsyn sérfræðiskýrslna ef greiða á hluti með öðrum verðmætum en reiðufé eða skuldajöfnuði. Einnig er tekið fram að ákvæði 119. – 128. gr. hfl. um samruna gildi einnig um skiptingu. Af þeim sökum verður því að útbúa skiptingaráætlun, sem svarar til samrunaáætlunar, og fylgja skal ákvæðum hlutafélagalaga um samruna hvað varðar öll þau gögn sem skiptingaráætlun skulu fylgja, ásamt birtingu á þeim gögnum, réttarstöðu lánardrottna og minnihlutavernd, þ. á m. ákvæðum um innlausn. Eins og fram hefur komið felst í skiptingu félaga að eignum og skuldum hins yfirtekna félags er skipt á milli yfirtökufélaga eða yfirtekens félags og yfirtökufélags. Það er því mikilvægt að skoða 133. gr. hfl. með hliðsjón af 120. gr. hfl., þannig að í skiptingaráætluninni verði að koma fram hvernig það eigi að skipta umræddum eignum og skuldum. Því er það einnig mikilvægt að félagsstjórn hvers félags fyrir sig semji greinargerð um skiptingaráætlunina samkvæmt 121. gr. hfl. og að endurskoðaður sameiginlegur efnahags- og rekstrarreikningur sýni allar þær eignir og skuldir félaganna og þær breytingar sem munu eiga sér stað við skiptinguna.³³

³¹ Ásmundur G Vilhjálmsson, *Skattur á fyrirtæki* (n. 20) 818.

³² Stefán Már Stefánsson (n. 26) 433.

³³ sama heimild 452–453.

4. Túlkun á samruna- og skiptingarákvæðum tekjuskattalaganna

4.1. Túlkun skattalaga

Af ákvæðum 40. og 77. gr. stjkskr. leiðir að almenn lögskýring (bein orðskýring) gildir um ákvæði skattalaga. Ber því að túlka vafa skattaðila í hag samkvæmt lögmætisreglu ef vafi er á túlkun íþyngjandi skattaákvæða.³⁴ Róbert Spanó segir í bók sinni „Túlkun lagaákvæða“ að almennt megi segja að því meiri kröfur sem gerðar eru til skýrleika lagaákvæðis, því meiri líkur eru á því að þrengjandi lögskýring verði fyrir valinu.³⁵ Hæstiréttur hefur einnig beitt túlkun þessari í *Hrd. 437/1996*, en þar segir Hæstiréttur að þau ákvæði skattalaga, sem íþyngja skattþegnum, beri almennt að túlka þröngt.³⁶

Leiða má þá meginreglu frá 1. mgr. 7. gr. tsl. að allar tekjur séu skattskyldar nema annað sé tekið fram í lögum.³⁷ Hvað varðar undanþágur frá þeirri meginreglu hafa ákvæði, sem að skattundanþágum lúta, oft verið skýrð þröngt. Skattþegn þarf því að uppfylla öll skilyrði þessara ákvæða og nýtur því ekkert endilega vafans.³⁸ Davíð Þór Björgvinsson og Róbert Spanó eru sammála þessari skoðun Ármanns Snævarr um það að túlka eigi undanþágur frá skattalögum þröngt.³⁹ Davíð fjallar um þetta í riti sínu „Lögskýringar“ en þar segir hann að það að skýra undanþágur frá skattalögum þröngt kunni í fljótu bragði að fara í bága við þau sjónarmið um að skýra eigi allar heimildir til að leggja opinber gjöld á borgarana þröngt. Rökrétt gæti því verið að skýra undanþágur frá meginreglunni rúmt en það er að vísu ekki gert og byggist á því sjónarmiði að mikilvægt er að við framkvæmd slíkra laga sé gætt að því að jafnræði sé með borgurum.⁴⁰ Bjarnfreður Ólafsson telur hins vegar í riti sínu „Hryggjarstykki skattaréttar“ að það geti verið álitafni hvort þessi almenna túlkunarregla geti átt við um undanþágur skattalaga. Hann telur að slík skýringarregla geti ekki átt við um túlkun skattalaga þar sem hún færi gegn skattákvæðum sem gera kröfu um almenna lögskýringu skattalaga.⁴¹ Í flestum fræðiskrifum er því hins vegar teflt fram að undantekningarreglu frá meginreglu um skattskyldu skuli í þeim tilvikum túlka þröngt og virðist það vera í samræmi við dómaframkvæmd hér á landi.⁴² Eðli þess ákvæðis sem til skoðunar er skiptir því miklu máli og þarf því að taka afstöðu til þess hvort í raun sé um undantekningarreglu að ræða eða ekki.⁴³

³⁴ Bjarnfreður Ólafsson, „Hryggjarstykki skattaréttar - lögskýringin“ (2016) 12 (1) Tímarit Lögréttu 144, 144.

³⁵ Róbert Spanó, *Túlkun lagaákvæða* (2. útgáfa, Bókaútgáfan Codex 2019) 339.

³⁶ *Hrd.* 9. desember 1996 í máli nr. 437/1996, Dómsorð, 23. mgr.

³⁷ Lög um tekjuskatt nr. 90/2003.

³⁸ Ármann Snævarr, *Almenn lögfræði* (Orator 1989) 512.

³⁹ Bjarnfreður Ólafsson (n. 34) 162.

⁴⁰ Davíð Þór Björgvinsson, *Lögskýringar* (Háskólinn í Reykjavík 2008) 179.

⁴¹ Bjarnfreður Ólafsson (n. 34) 160.

⁴² Sindri M Stephensen (n. 1) 145.

⁴³ sama heimild 146.

4.2. Eru samruna- og skiptingarákvæði skattalaganna meginreglur eða undanþágur?

Hægt er að ganga út frá því að samruna- og skiptingarákvæði séu undantekningar frá þeirri meginreglu að allar tekjur skulu vera skattskyldar, þar sem engin skattlagning á sér stað fyrir félögin né hluthafana ef skilyrði 51. og 52. gr. tsl. eru uppfyllt.⁴⁴ Samt sem áður er einnig hægt að færa rök fyrir því að bæði 51. og 52. gr. séu í raun meginreglur. Í Hrd. 202/2000 segir Hæstiréttur að 57. gr. a., nú 54. gr., sé undantekning á meginreglu um sameiningu hlutafélaga.⁴⁵ Þar sem samrunareglur eru hliðstæðar skiptingareglum er hægt að ganga út frá því að 52. gr. sé einnig í sjálfu sér meginregla. Samkvæmt ofangreindri umfjöllun þarf því að taka afstöðu til þess hvort um undantekningarreglu sé að ræða eða hvort þessar reglur séu meginreglur þegar skoðað er hvernig túlkun á þessum reglum fer fram.⁴⁶ Þetta er því mikilvægt að hafa í huga þegar skoða skal skilyrði 52. gr. tsl.

5. Skattfrjáls skipting félaga

5.1 Forsaga ákvæðisins

Núgildandi skiptingarákvæði tekjuskattalaganna var upphaflega lögtekið með 7. laga nr. 137/1996, um breytingu á þágildandi lögum nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt. Með þessari breytingu bættist við ný grein, 56. gr. A, sem nú má finna í 52. gr. tsl. Gerð var grein fyrir ástæðum þessara breytinga í nefndaráliti meiri hluta efnahags og viðskiptanefndar Alþingis, sbr. þskj. 230 á 121. löggjafarþingi.⁴⁷ Þar lagði meiri hluti nefndarinnar til að sett yrðu í löginn ákvæði um skiptingu hlutafélaga. Segir nefndin orðrétt:

Í gildandi lögum um tekjuskatt og eignarskatt er ekki fjallað um skiptingu hlutafélaga. Aftur á móti eru allitarleg ákvæði um sameiningu félaga. Eftir gildistöku laga nr. 2/1995 hefur nokkrum sinnum verið leitað álits ríkisskattsstjóra á því hvaða skattalegar afleiðingar það hafi ef hlutafélögum er skipt í samræmi við ákvæði laga um hlutafélög. Því hefur nefndin svarað til að í skattalegu tilliti verði að líta á slíka skiptingu sem slit og að þau verðmæti sem deilist milli hluthafa komi til skattlagningar þannig að mismunur nafnverðs, auk heimildar til útgáfu jöfnunarhlutabréfa, og verðmætis hlutafjár myndi skattstofn hjá hverjum hluthafa í hlutfalli við hlutafjäreign hans í félaginu. Ekki hefur verið fallist á að beita ákvæðum laganna um sameiningu með löggjöfnun. Sú afstaða byggist ekki hvað síst á því að í ákvæði hlutafélagalaga um skiptingu er ekki sett það skilyrði að endurgjald til hluthafa í hinu skipta félagi sé eingöngu í formi hlutabréfa í

⁴⁴ Lög um tekjuskatt nr. 90/2003.

⁴⁵ Hrd. 25. janúar 2001 í máli nr. 202/2000, kafli III., 2. mgr.

⁴⁶ Sindri M Stephensen (n. 1) 146.

⁴⁷ Úrskurður yfirskattanefndar nr. 247/2014, kafli VI., 13. mgr.

viðtökufélögunum. Það skilyrði er aftur á móti grundvallarþáttur í sameiningarákvæðum laga um tekju- og eignarskatt.⁴⁸

Nefndin lagði til þess að ákvæði 56. gr. A yrði lögfest og tók fram að í raun væri ekki verið að leggja til að falla algjörlega frá skattlagningu heldur að henni yrði aðeins frestað þar til eignarhlutur í viðtökufélagi yrði seldur. Einnig tók nefndin síðan fram að ekkert kæmi í veg fyrir að staðið væri að skiptingu á annan máta en gert var ráð fyrir í ákvæðinu, en það myndi aftur á móti valda því að viðkomandi aðilar myndu ekki njóta hins skattalega hagræðis sem lagt var fyrir heldur yrðu slík tilvik meðhöndluð eftir þeim reglum sem gilda um úttektarskattlagningu.⁴⁹

Til að byrja með var takmörkun á skattfrelsi skiptingar félags einungis bundin við fulla skiptingu, en sú takmörkun sætti nokkurri óánægju, og var því árið 1998 ákveðið að rýmka skattfrelsisheimildina þannig að hún tæki einnig til hlutskiptingar, sbr. 6. gr. laga nr. 154/1998.⁵⁰ Einnig gaf orðalag ákvæðisins til kynna að hér væri eingöngu átt við hlutafélög en ekki einkahlutafélög, en í dag nær 1. mgr. 52. gr. laganna einnig til einkahlutafélaga í kjölfar þess að heimild til skiptingar slíkra félaga var lögfest með lögum nr. 54/2007.⁵¹

Í ofangreindu álitni má finna nokkuð skýra forskrift um það hvaða sjónarmið búi að baki ákvæðinu og hvernig skuli túlka það.⁵² Umfjöllun næstu kafla mun því vera um skilyrði skattfrjálsrar skiptingar.

5.2 Skilyrði skattfrjálsrar skiptingar samkvæmt 52. gr. tsl.

5.2.1 Almenn

Eitt meginálitaefnið varðandi skattalegar afleiðingar þess að skipta félagi er hvort að skiptingin sé skattfrjáls eða ekki, þ.e.a.s. hvort að skiptingin leiði til skattlagningar eða ekki.⁵³ Ljóst er að til þess að skipting geti fallið undir skattfrelsisákvæði tekjuskattalaga þarf hún að vera í samræmi við reglur félagaréttarins sem um hana gilda, annars væri ekki um eiginlega skiptingu að ræða.⁵⁴

⁴⁸ Alþ. 1996-1997, A-deild, 1495, 1835.

⁴⁹ sama heimild, 1834-1835.

⁵⁰ Ásmundur G Vilhjálmsson, *Skattur á fyrirtæki* (n. 20) 819.

⁵¹ Sindri M Stephensen (n. 1) 267–268.

⁵² sama heimild 268.

⁵³ Gerður Guðmundsdóttir, „Skattalegar afleiðingar við skiptingu félaga“ (2022) 75 *Úlfliótur - tímarit laganema* 395, 399.

⁵⁴ Sindri M Stephensen (n. 1) 268.

Eins og fram hefur komið er að finna í 52. gr. tsl. skilyrði sem þurfa að vera uppfyllt svo skipting félaga hafi ekki sjálfstæðar skattalegar afleiðingar.⁵⁵ Fyrstu þrjú málsliðir 1. mgr. greinarinnar eru svohljóðandi:

Sé hlutafélagi skipt þannig að öllum eignum og skuldum sé skipt á milli hins skipta félags og/eða þeirra félaga sem við tóku eða urðu til við skiptin, og hluthafar í félaginu sem skipt var fái eingöngu hlutabréf í þeim félögum sem eignir og skuldir deildust á við skiptin, skulu skiptin sem slík ekki hafa í för með sér skattskyldar tekjur fyrir þann sem hlutabréfin lét af hendi. Eignarhlutir hluthafa í félögunum skulu vera innbyrðis í sömu hlutföllum og eignarhlutirnir voru í því félagi sem skipt er. Eignir og skuldir skulu yfirfærast á bókfærðu verði.⁵⁶

Fullnægi skipting félags skilyrðum 52. gr. tsl., er yfirfærsla framlagsfélagsins á eignum og skuldum sínum til viðtökufélagsins eða -félaganna undanþegin skatti hjá framlagsfélagi.⁵⁷

5.2.2 Gagngjaldsskilyrðið

Í fyrrgreindu álitni efnahags- og viðskiptanefndar fjallaði nefndin um það að í 1. másl. 1. mgr. 56. gr. A, nú 52. gr., sé að finna það skilyrði að hluthafar í því félagi sem skipt er fái eingöngu í sinn hlut hlutabréf í viðtökufélögunum sem gagngjald fyrir hlutafé sitt í hinu skipta félagi. Einnig er tekið fram að þetta gagngjaldsskilyrði sé í samræmi við sams konar gagngjaldsskilyrði og í gildi var í 56. gr. tsl., nú 51. gr. tsl., er varðar samruna hlutafélaga.⁵⁸

Hvað varðar gagngjaldsskilyrði 51. gr. um samruna félaga, hefur ágreiningurinn oftast snúist um það hvort að atvik beri með sér að leitast sé við að komast hjá gagngjaldsskilyrðinu. Hér er því ekki einvörðungu horft á samrunann sjálfan heldur einnig til aðdraganda hans og eftirfarandi ráðstafana. Reglur um skattsniðgöngu, sbr. raunveruleikaregluna í 57. gr. tsl., hefur því töluvert vægi þegar lagt er mat á það hvort gagngjaldsskilyrði 51. gr. tsl. sé uppfyllt eða ekki.⁵⁹ Raunveruleikaregla 1. mgr. 57. gr. hefur einnig töluvert vægi þegar metið er hvort gagngjaldsskilyrði 52. gr. tsl. er uppfyllt og verður fjallað ítarlega um það í kafla 6.

Gagngjaldsskilyrði 52. gr. felur því í sér að skiptin sem slík hafi ekki í för með sér skattskyldar tekjur fyrir þann sem lét hlutabréfin af hendi, að því uppfylltu að hann fái aðeins

⁵⁵ sama heimild 266.

⁵⁶ Lög um tekjuskatt nr. 90/2003.

⁵⁷ Ásmundur G Vilhjálmsson, *Skattur á fyrirtæki* (n. 20) 820.

⁵⁸ Alþ. 1996-1997, A-deild, 1495, 1836.

⁵⁹ Sindri M Stephensen (n. 1) 251–252.

sem gagngjald hlutabréf í félaginu sem tekur við eignum og skuldum hins skipta félags. Með þessu er skattlagningu í raun frestað þar til eignarhlutur í viðtökufélagi er seldur.⁶⁰

Þegar mat hefur farið fram á því hvort gagngjaldsskilyrði 52. gr. sé uppfyllt eða ekki hefur ágreiningurinn þó oftast en ekki snúið að því hvort búið hafi verið að gera kaupsamning á viðtökufélagi fyrir skiptingu eða ekki. Í eftirfarandi úrskurði yfirskattanefndar reyndi á það hvernig fara skyldi í skattalegu tilliti með ráðstöfun kæranda á fiskiskipi ásamt aflaheimildum til tveggja félaga á árinu 2005.

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 225/2013. Kærandi var hlutafélag og var félaginu skipt upp í tvö félög og var fiskiskip og aflaheimildir fluttar yfir í nýtt félag, Z ehf. Það félag höfðu eigendur kæranda stofnað eftir að hafa samið við X hf. og Y ehf. um að selja þeim alla hluti sína í hinu óstofnaða félagi. Í úrskurði yfirskattanefndar var vísað til þess að hluthafar kæranda hefðu ráðstafað öllum hlutum í umræddu félagi, síðar Z ehf., áður en það félag hefði verið stofnað. Því hefðu hluthafar kæranda ekki fengið afhent hlutabréf í Z ehf. sem gagngjald fyrir hlutabréf sín í kæranda nema þá að nafninu til. Samkvæmt þessu hefði gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 52. gr. tsl. ekki verið uppfyllt.⁶¹

Í málinu hafnaði yfirskattanefnd öllum kröfum kæranda og staðfesti því úrskurð ríkisskattstjóra um endurákvörðun opinberra gjalda kæranda gjaldárin, 2006, 2007, 2008, 2010 og 2011.⁶² Í niðurstöðu sinni, hvað gagngjaldsskilyrðið varðar, segir yfirskattanefnd:

Sem áður kom fram að um væri að ræða sölu á öllum hlutum í óstofnuðu einkahlutafélagi, nefnt Z í samningnum. Með afsali, dags. 16. ágúst 2005, afsöluðu seljendur öllu hlutafé í Z ehf. til kaupenda. Samkvæmt þessu höfðu hluthafar kæranda ráðstafað öllum hlutum í umræddu félagi, Z ehf., áður en það félag hafði verið stofnað, sbr. stofndag þess hinn 30. júní 2005, og þannig var félagið ekki til að lögum þegar ráðstöfun hlutafjárins fór fram. Af sjálfu sér leiðir að það var ekki skráð í hlutafélagaskrá. Sú skráning fór fram hinn 12. ágúst 2005. Þá var skiptingarferli það, sem í málinu greinir, ekki hafið þegar salan fór fram, en því lauk ekki fyrr en 6. október 2005. Samkvæmt framansögðu þykir blasa við að hluthafar kæranda fengu ekki afhent hlutabréf í Z ehf. sem gagngjald fyrir hlutabréf sín í kæranda nema að nafninu til, enda höfðu hluthafarnir þá afsalað rétti sínum til hlutafjárins í hinu óstofnaða félagi. Verður því eigi talið að gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003 hafi verið uppfyllt.⁶³

⁶⁰ Hrd. 26. maí 2016 í máli nr. 627/2015, kafli III., 2. mgr.

⁶¹ Úrskurður yfirskattanefndar nr. 225/2013, útdráttur.

⁶² sama heimild.

⁶³ sama heimild, kafli VI., 33. mgr.

Kærandi í ofangreindu máli, stefndi í kjölfar niðurstöðu yfirskattanefndar málinu til héraðsdóms og var þeirri niðurstöðu áfrýjað til Hæstaréttar 20. mars. 2015 og staðfest í eftirfarandi máli.

Hrd. 217/2015. Í dómi Hæstaréttar kom fram að skipting I hf. hefði fyrst tekið gildi þegar hluthafafundurinn í F ehf. hefði samþykkt skiptinguna fyrir sitt leyti samkvæmt 1. og 2. mgr. 133. gr., sbr. 1. tölul. 1. mgr. 127. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög. Þótt hluthafar í I hf. hefðu fengið hlutabréf í F ehf. við stofnun þess hefði I hf. ekki verið skipt að lögum fyrr en eftir að þeir höfðu afsalað bréfunum til annarra. Af þeirri ástæðu hefði ekki verið fullnægt það frumskilyrði, sem mælt hefði verið fyrir um í 1. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, að hluthafar í félagi sem skipt væri fengju hlutabréf í félögum sem við tækju sem gagngjald fyrir hlutafé í hinu skipta félagi.⁶⁴

Af ofangreindu er það því ljóst að ef hlutum viðtökufélagsins er ráðstafað áður en skiptingin á sér stað að þá uppfyllir sú skipting ekki gagngjaldsskilyrði 52. gr. tsl., þar sem hluthafar félagsins sem skipt var hafa þá ekki eingöngu fengið hlutabréf í þeim félögum sem eignir og skuldir deildust á við skiptin eins og tekið er fram í greininni. Þetta má sjá mjög skýrt af úrskurða- og dómaframkvæmd og var niðurstaðan í öllum þeim málum sem minnst verður á í seinni umfjöllun. Það má hins vegar segja að það liggja ekki endilega ljóst fyrir hvernig staðan er þegar skipting er framkvæmd fyrir kaup á viðtökufélagi, en vikið verður nánar að því síðar.

5.2.3 Innbyrðis eignarhlutföll milli eigenda félags sem slitið er

Í áðurgreindu álitni efnahags- og viðskiptanefndar er tekið fram að ákvæði 2. másl. 56. gr. A, nú 52. gr. tsl. feli í sér viðbótarskilyrði fyrir því skattalega hagræði er felst í greininni. Í þessu viðbótarskilyrði felst að eignarhlutfall milli eigenda þess félags sem slitið er haldist óbreytt þrátt fyrir að eignarhlutur þeirra í hinu skipta félagi skiptist í tvo eða fleiri eignarhluti, eftir því hve mörg viðtökufélögin eru.⁶⁵ 52. gr. tsl gerir því einnig kröfu um að eignarhlutir hluthafa í sérhverju viðtökufélaganna skuli vera í innbyrðis sömu hlutföllum og þeir voru í framlagsfélaginu. Hluthöfum er einnig óheimilt að semja um að hlutafé viðtökufélaganna skuli skiptast á milli þeirra í öðrum hlutföllum en í framlagsfélaginu og verða því eignarhlutirnir að vera í sömu hlutföllum í hinum umræddu félögum.⁶⁶ Í nefndarálitinu er tekið dæmi til útskýringar á þessu þar sem gert er ráð fyrir því að ef félagi er skipt þannig að fjögur félög taki við eignum og skuldum þess verði hlutur hvers og eins hluthafa hins skipta félags í hverju hinna

⁶⁴ Hrd. 12. nóvember 2015 í máli nr. 217/2015, útdráttur.

⁶⁵ Alþ. 1996-1997, A-deild, 1495, 1836.

⁶⁶ Ásmundur G Vilhjálmsson, *Skattur á fyrirtæki* (n. 20) 820.

fjögurra viðtökufélaga að vera hlutfallslega sá sami og hann var í hinu skipta félagi. Það nægir því ekki að eignarhlutfall milli hluthafa hins skipta félags haldist ef lítið er á samanlagða hlutareign í viðtökufélagunum heldur verður það einnig að eiga við um hlutareign í hverju og einu viðtökufélaganna.⁶⁷

Lítið hefur verið reynt á þetta skilyrði í framkvæmd en það er alls ekki óraunhæft að reynt verði á það í framtíðinni. Markmiðið er auðvitað að við skiptingu eigi hluthafi ekki að fá meira í hendurnar en hann var með fyrir skiptingu. Með þessu skilyrði er því búið að koma í veg fyrir það að hluthafar eignist meira í yfirtökufélaginu en þeir áttu hlutfallslega í hinu skipta félagi. Einnig er hér komið í veg fyrir það að hluthafar sem eiga félag innbyrðis í sömu hlutföllum geti gengið í burtu frá skiptingu með sitt hvort félagið.

Einnig gæti maður velt því fyrir sér hvað gerist skattalega séð ef einn hluthafi selur sinn hlut strax að skiptingu lokinni. Hvort það hafi verið fyrir fram vitað við skiptingu og hvort skiptingin uppfylli þá þetta skilyrði ef lítið er til raunveruleikareglu 57. gr. Þá gæti sú staða verið uppi að eignarhlutir hluthafa félaganna séu ekki innbyrðis í sömu hlutföllum og þeir voru í hinu skipta félagi. Að mati höfundar verður að telja að ef sú staða er uppi, að þá sé hægt að færa rök fyrir því að skiptingin eigi að hafa í för með sér skattskyldar tekjur fyrir þann sem lét hlutabréfin af hendi. Eins og fram hefur komið þá hefur samt sem áður ekki mikið á þetta reynt en ekki er útilokað að það muni gerast á komandi tímum.

5.2.4 Eignir og skuldir skulu yfirfærast á bókfærðu verði

Ákvæði 3. másl. greinarinnar kveður á um að eignir félagsins skulu yfirfærast á bókfærðu verði.⁶⁸ Fyrningargrunnur eigna er það verðmæti sem er afskrifað við bókhald og reikningsskil og er hann skilgreindur við stofnverð samkvæmt 2. mgr. 12. gr., sbr. 36. gr. tsl. Fyrning reiknast því af upphaflegu kaup- eða framleiðsluverði eigna, ásamt kostnaði við endurbætur, breytingar eða endurbyggingu og sérhverjum öðrum kostnaði sem falla kann á eignirnar, en að frádregnum óendurkræfum styrkjum, afsláttum, eftirgjöldum skulda og skaðabótum sem til falla í sambandi við kaup þeirra, framleiðslu, breytingar eða endurbætur. Fyrning ársins nemur því ávallt sömu fjárhæð allan endingartíma eignar.⁶⁹ Tekið er tillit til fyrninga þegar stofnverð eigna er reiknað við sölu þeirra, sbr. 2. mgr. 13. gr. tsl. Stofnverð eignar lækkar því eftir því hversu mikið hún hefur verið færð niður í skattskilum félags.⁷⁰ Ákvæði 3. másl. greinarinnar kemur því í veg

⁶⁷ Alþ. 1996-1997, A-deild, 1495, 1836.

⁶⁸ sama heimild, 1836.

⁶⁹ Ásmundur G Vilhjálmsson, *Skattur á fyrirtæki* (n. 20) 385–386.

⁷⁰ Páll Jóhannesson, *Kennsluhefti Tekjuskattur* (2023) 48.

fyrir að hægt sé að endurreikna og endurmeta verð eigna og mynda með því nýjan fyrningargrunn. Fyrningargrunnur þeirra eigna sem skipt er verður því sá sami í viðtökufélagnum og hann var í hinu skipta félagi.⁷¹

5.3 Skattaréttarlegar skyldur og réttindi

Fram kemur í 2. mgr. 52. gr. tsl. að við skiptingu skv. 1. mgr. greinarinnar skiptast skattaréttalegar skyldur og réttindi milli félaganna í sama hlutfalli og bókfært verð þeirra eigna sem flytjast til þeirra, að frádregnum skuldum.⁷² Hinar skattaréttarlegu skyldur og réttindi flytjast því samkvæmt ákvæðinu í samræmi við þær eignir og skuldir sem flytjast til þeirra. Hlutfallið á milli skattaréttarlegra skyldna og réttinda og þeirrar nettóeignar, þ.e. eignir að frádregnum skuldum, sem flyst til viðtökufélaganna, þarf því að vera hið sama.⁷³ Sem dæmi geta skattaleg réttindi verið niðurfærsla útistandandi viðskiptaskulda, frestunarheimildir vegna söluhagnaðar eða yfirfæranlegt rekstrartap.⁷⁴ Fjallað var um skiptingu skattalegra réttinda og skyldna við skiptingu í eftirfarandi úrskurði yfirskattanefndar, og voru málavextir þessir:

Úrskurður yskn. nr. 125/2007. Hinn 1. júlí 1999 var Z hf. skipt upp í tvö félög, annars vegar hélt Z hf. áfram rekstri og hins vegar tók nýtt félag, Y ehf, við hluta rekstrarins. Síðarnefnt félag var síðan í upphafi árs 2000 sameinað Æ ehf. og T hf. og fékk hið sameinaða félag, sem er kærandi í máli þessu, nafnið X ehf. Ágreiningsefni málsins varðar yfirfærslu á rekstrartapi hins upprunalega Z hf. til kæranda í skattframtali kæranda árið 2000, sbr. 2. mgr. 56. gr. A laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, nú 2. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, en í skattframtalinu var allt yfirfæranlegt rekstrartap Z hf. tilgreint sem frádráttarbært tap kæranda, samtals að fjárhæð 98.886.664 kr., þ.e. annars vegar framreiknað tap á árinu 1995 og hins vegar framreiknað tap frá árinu 1998. Ríkisskattstjóri taldi að borið hefði verið að skipta yfirfæranlegu rekstrartapi hins upprunalega Z hf. milli viðtökufélaganna, Z hf. og kæranda, í því hlutfalli sem skipting milli félaganna á skattalegu bókfærðu verði eigna að frádregnum skuldum var byggð á. Umrætt skiptihlutfall ákvarðaði ríkisskattstjóri á grundvelli eigna og skulda félaganna tveggja í árslok 1999 samkvæmt skattframtölum þeirra árið 2000 á þeim forsendum að skattalegt uppgjör í tengslum við uppskipti Z hf. hinn 1. júlí það ár lægi ekki fyrir. Reiknaðist ríkisskattstjóra svo til að rúmlega 75,4% af greindu yfirfæranlegu rekstrartapi tilheyrði kæranda og tæplega 24,6% tilheyrði Z hf.⁷⁵

Kærandi byggði aðalkröfu sína í máli þessu á því að fullnægjandi upplýsingar hafi legið fyrir með skattframtölum árið 2000, sem skattstjóri hefði mátt byggja rétta álagningu á, sbr. 2. mgr.

⁷¹ Alþ. 1996-1997, A-deild, 1495, 1836.

⁷² Lög um tekjuskatt nr. 90/2003.

⁷³ Alþ. 1996-1997, A-deild, 1495, 1836.

⁷⁴ Gerður Guðmundsdóttir (n. 53) 403.

⁷⁵ Úrskurður yfirskattanefndar nr. 125/2007, kafli V., 1. mgr.

97. gr. tsl. Var þeirri kröfu hafnað þar sem gætt var að 1. mgr. 97. gr. tsl við umrædda endurákvörðun og krafa kæranda því ekki tekin til greina.⁷⁶ Varakrafa kæranda leit hins vegar að því að yfirfært rekstrartap kæranda í skattframtali félagsins árið 2000 yrði hækkað frá því sem ríkisskattstjóri ákvað. Hvað þetta varðar þá segir yfirskattanefnd orðrétt:

Samkvæmt 2. mgr. 56. gr. A laga nr. 75/1981, sbr. nú 2. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003, skal við skiptingu hlutafélags, sbr. 1. mgr. lagagreinarinnar, skipta skattalegum skyldum og réttindum milli félaganna í sama hlutfalli og bókfært verð eigna að frádregnum skuldum flytjast til þeirra. Eins og rakið er að framan kemur fram í lögskýringargögnum að með þessu sé átt við að hlutfallið milli skattaréttarlegra skyldna og réttinda og þeirrar nettóeignar, þ.e. eignir að frádregnum skuldum, sem flytjast til viðtökufélaganna, sé hið sama. Í tilviki kæranda skal skipting þessi miðast við sama hlutfall og var á skiptingu nettóeigna sem færðust annars vegar til kæranda og hins vegar urðu eftir hjá Z hf.⁷⁷

Af ofangreindu er því ljóst að það hlutfall sem miða ber við er sama hlutfall þeirra nettóeigna sem verða eftir í félaginu og þeirra nettóeigna sem færast yfir í viðtökufélagið.

6. Samspil raunveruleikareglunnar við gagnjaldsskilyrði 1. mgr. 52. gr. tsl.

Í framkvæmd má sjá að líkt og við samruna félaga eru mál er varðar skiptingu félaga einnig virt heildstætt með hliðsjón af raunveruleikareglu 57. gr. tsl.⁷⁸ Í 1. mgr. greinarinnar kemur hin svokallaða almenna raunveruleikaregla fram. Reglan veitir skattyfirvöldum heimild til þess að líta fram hjá formi samninga skattaðila ef þeir eru verulega frábrugðnir því sem almennt gerist. Þegar sú staða er uppi er almennt litið til þess hvort slíkir samningar hafi þann tilgang að lækka skattgreiðslur án þess að hægt sé að sjá að þeir séu venjulegir eða hafi eðlilegan viðskipta- eða rekstrartilgang.⁷⁹ Raunveruleikareglan hefur því komið til álita við skiptingu félaga. Þá er horft til þess hver raunverulegur tilgangur skiptingarinnar hafi verið. Sú staða getur t.a.m. verið uppi að viðkomandi hafi fengið kauptilboð í atvinnurekstrareign. Í stað þess að selja eignina og greiða af henni tekjuskatt hjá félaginu skiptir hann félaginu upp á þann hátt að atvinnurekstrareignin fari í viðtökufélagið og það er svo selt. Með þessum hætti væri þá verið að komast framhjá skattlagningu hjá félaginu. Þegar þessi staða er uppi er litið til þess hvort að

⁷⁶ sama heimild, kafli V., 13. mgr.

⁷⁷ sama heimild, kafli V., 14. mgr.

⁷⁸ Gerður Guðmundsdóttir (n. 53) 419.

⁷⁹ Páll Jóhannesson (n. 70) 88.

eini tilgangur skiptingarinnar hafi verið skattalegt hagræði. Hér er málið þá metið heildstætt í staðinn fyrir að skoða það einungis út frá því hvenær félaginu var skipt og hvenær það var selt.⁸⁰

Í fyrrnefndum dómi *Hrd. 217/2015* var það mat stefnanda, Ingimundar hf., að ósannað væri, og í raun fráleitt, að þessi viðskiptaháttur hafi verið „verulega frábrugðinn því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum“, sbr. 57. gr. tsl. Stefnandi bar því við að um hafi verið að ræða venjuleg og fullkomlega eðlileg viðskipti með hlutafé í einkahlutafélagi og að fjölmörg dæmi væru um sambærilega hætti í viðskiptum. Í máli þessu mótmælti stefnandi úrskurði ríkisskattstjóra, sem komst að þeirri niðurstöðu að skipting stefnanda með stofnun Fjarðareyjar ehf. hafi einungis þjónað þeim tilgangi að komast hjá því að greiða tekjuskatt vegna söluhagnaðar af sölu eigna, sem tilheyrðu atvinnurekstri stefnanda og hafi verið færðar yfir í hið nýja félag. Rök stefnanda voru þau að sannanlega hafi löngu áður verið uppi fyriráætlanir um skiptinguna og sé því ósannað að þetta hafi verið tilgangur hennar. Bætur svo stefnandi við að ef þó væri, að þetta hafi verið tilgangur skiptingarinnar, sé ekkert óeðlilegt við það að einstaklingar og lögaðilar hagi ákvörðunum sínum með þeim hætti sem sé hagkvæmastur fyrir aðilann í skattalegu tilliti, þar sem félagið er rekið í þágu og fyrir fé eigna sinna, en ekki sem óendanleg uppspretta skatttekna fyrir ríkissjóð.⁸¹

Stefndi, íslenska ríkið, bar fyrir sig að heimilt hafi verið að víkja hinum umdeildu ráðstöfunum til hliðar í skattalegu tilliti, á þeim grundvelli að um ólögmeta skattsniðgöngu hafi verið að ræða. Rök stefnda voru þau að ekki væri hægt að sjá að tilgangur skiptingarinnar hafi í raun verið að dreifa áhættu, þar sem engin breyting hafi orðið á rekstrartilgangi stefnanda þrátt fyrir skiptingu félagsins. Stefndi byggði sýknukröfu sína á að enginn vafi hafi leikið á því að þegar ráðstafanir stefnanda, sem um ræðir í málinu, séu virtar í heild sinni, hafi þær verið verulega frábrugðnar því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum, sbr. 1. mgr. 57. gr. tsl., og gerðar með það eina markmið að tryggja lægri skattgreiðslur.⁸²

Í niðurstöðu málsins hvað þetta varðar tekur Hæstiréttur það fram að skattyfirvöldum hafi verið heimilt að endurákvæða skatta stefnanda, Ingimundar hf., þar sem skilyrði 1. mgr. 52. gr. hafi ekki verið uppfyllt, sbr. einnig 1. mgr. 57. gr. tsl.⁸³ Hér vísar því Hæstiréttur til raunveruleikareglu 57. gr. í niðurstöðu sinni. Það má aftur á móti velta því fyrir sér hvort niðurstaðan hefði verið önnur ef Hæstiréttur hefði ekki heimfært niðurstöðu sína undir ákvæði 1. mgr. 57. gr. Í niðurstöðu Héraðsdóms Reykjavíkur í máli nr. E-7171/2019 tók dómurinn fram

⁸⁰ Gerður Guðmundsdóttir (n. 53) 419.

⁸¹ Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 10. febrúar 2015 í máli nr. E-4219/2013, kafli II., 3. og 4. mgr.

⁸² sama heimild, kafli III., 15. mgr.

⁸³ sama heimild, kafli IV., 9. mgr.

að ekki væri talin þörf á því að fjalla um það hvort ákvæði 1. mgr. 57. gr. tsl. ætti við um ráðstafanir stefnanda í málinu þar sem dómurinn hafði komist að þeirri niðurstöðu að 1. mgr. 52. gr. tsl hafi ekki verið uppfyllt.⁸⁴ Skattalegar afleiðingar í máli þessu voru þær sömu og í Hrd. 217/2015 og má því velja því fyrir sér hvaða þýðingu það hafi að vísa til raunveruleikareglu 1. mgr. 57. gr. við þessar aðstæður.⁸⁵

Í máli Hæstaréttar nr. 202/2000 var fallist á það að samruni hafi verið gerður í eðlilegum og venjulegum rekstrartilgangi, þar sem skattalegar afleiðingar hafi ekki verið eini tilgangur samrunans.⁸⁶ Minnst er bæði á þann dóm og Hrd. 217/2015 í 9. mgr. niðurstöðu Landsréttar í máli nr. 456/2021, en þar segir:

Sú aðferð að selja ákveðna rekstrareiningu þannig að öll hlutabréf í tilteknu félagi séu seld í stað þess að selja rekstrareignir telst til venjulegra viðskiptahátta. Hið sama gildir um ákvörðun að nýta heimild 1. mgr. 133. gr. laga nr. 2/1995 til þess að skipta félagi. Þá verður eins og greinir í dómi Hæstaréttar 25. janúar 2001 í máli nr. 202/2000 að telja eðlilegt og lögmætt að stjórnendur og eigendur fyrirtækja hafi skattalegar afleiðingar í huga við rekstrarlegar ákvarðanir, svo fremi sem það sé ekki eini tilgangur ákvörðunarinnar. Á hinn bóginn verður að skilja framangreindan dóm Hæstaréttar í máli nr. 217/2015 þannig að þegar eignum og skuldum félags sem til stendur að skipta er í reynd ráðstafað til annarra en hluthafa, og þau viðskipti eru um garð gengin áður en skiptin ganga í gegn að lögum, verði litið á það sem óvenjulegan fjármálagerning sem gerður sé í því skyni að komast undan því að greiða skatt, sbr. 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003.⁸⁷

Verði að skilja túlkun þessa þannig að það eitt að hafa skattalegar afleiðingar í huga við töku rekstrarlegra ákvarðana sé ekki brot á 1. mgr. 57. gr. Aftur á móti virðist það vera ljóst af öllu ofangreindu virtu, að þegar kaupsamningur á viðtökufélagi er gerður áður en að skipting félags á sér stað, og þar af leiðandi gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 52. gr. tsl. ekki uppfyllt, að þá sé um að ræða óvenjulegan fjármálagerning sem gerður sé í því skyni að komast undan því að greiða skatt. Hafa þá skattyfirvöld heimild til þess að endurákvæða opinber gjöld, sbr. 1. mgr. 57. gr. tsl.

Þetta hefur því verið túlkað þannig að horft er á þessa gerninga sem óvenjulega við þessar aðstæður en það má samt sem áður velja því fyrir sér hvers vegna 1. mgr. 57. gr. er beitt með 52. gr. eins og sjá má í orðalagi Hæstaréttar „sbr. einnig“ í Hrd. 217/2015. Niðurstaða málsins er sú sama hvort sem 57. gr. er beitt með 52. gr. eða ekki. Einnig má velja því fyrir sér

⁸⁴ Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 16. júní 2021 í máli nr. E-7171/2019, kafla III., 19. mgr.

⁸⁵ Gerður Guðmundsdóttir (n. 53) 422.

⁸⁶ Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 29. febrúar 2000 í máli nr. E-647/1999, Niðurstaða, 36. mgr.

⁸⁷ Dómur Landsréttar 17. febrúar 2023 í máli nr. 456/2021, niðurstaða, 9. mgr.

hver staðan myndi vera ef gagngjaldsskilyrði 52. gr. væri uppfyllt. Gætu skattyfirvöld beitt raunveruleikareglunni þegar sú staða er uppi kjósi þau að sjá gerninginn sem óvenjulegan? Samkvæmt túlkun Landsréttar, í máli nr. 456/2021, á niðurstöðu Hæstaréttar í máli nr. 217/2015 er fjármálagerningur óvenjulegur þegar gagngjaldsskilyrði 52. gr. er ekki uppfyllt. Það er samt sem áður ekki útilokað að skattyfirvöld gætu hugsanlega beitt raunveruleikareglunni við aðstæður sem þessar.

7. Skattalegar afleiðingar þess að skilyrði 1. mgr. 52. gr. eru ekki uppfyllt

7.1. Almenn

Eins og fram hefur komið, og fjallað var um í kafla 5, er að finna skilyrði í 1. mgr. 52. gr. tsl sem þurfa að vera uppfyllt svo skipting félaga hafi ekki sjálfstæðar skattalegar afleiðingar.⁸⁸ Gagngjaldsskilyrði greinarinnar þarf því að vera uppfyllt, þannig að hluthafar hins skipta félags fái eingöngu hlutabréf í þeim félögum sem eignir og skuldir deildust á við skiptin, ásamt því að uppfylla skilyrði greinarinnar um að eignarhlutir hluthafa í félögunum skulu vera innbyrðis í sömu hlutföllum og eignarhlutirnir voru í því félagi sem skipt var.⁸⁹ Ef gagngjaldsskilyrði 52. gr. er ekki uppfyllt getur komið til skattlagningar annars vegar hjá því félagi sem skipt var og hins vegar hjá hluthöfum þess félags.⁹⁰

7.2. Félög

Í fyrrgreindu máli Hæstaréttar nr. 217/2015 krafðist áfrýjandi, Ingimundur hf.⁹¹ þess að úrskurðir yfirsattanefndar 3. júlí 2013 í máli nr. 225/2013 og ríkisskattstjóra 30. desember 2011 um endurákvörðun opinberra gjalda sinna á gjaldárunum 2006, 2007, 2008, 2010 og 2011 yrðu felldir úr gildi.⁹² Ríkisskattstjóri kvað upp úrskurð þar sem ákveðið var að endurávarða opinber gjöld áfrýjanda vegna þessara gjaldára og skaut áfrýjandi málinu til yfirsattanefndar sem hafnaði því að fella hinn kærða úrskurð úr gildi.⁹³ Eins og áður hefur verið greint frá var I hf. skipt og félagið F ehf. stofnað í júní 2005. Í ágúst sama ár afsöluðu eigendur F ehf., sem voru þeir sömu og hluthafar í I hf., SP hf. 90% hluta í einkahlutafélaginu og K ehf. 10% í samræmi við samning þess efnis sem gerður hafði verið í maí. Á hluthafafundi í I hf. í

⁸⁸ Sindri M Stephensen (n. 1) 266.

⁸⁹ Lög um tekjuskatt nr. 90/2003.

⁹⁰ Gerður Guðmundsdóttir (n. 53) 419.

⁹¹ Hér eftir I hf.

⁹² Hrd. 12. nóvember 2015 í máli nr. 217/2015.

⁹³ sama heimild, kafla I., 5. mgr.

september sama ár var samþykkt að skipta félaginu og að fiskveiðiskip ásamt veiðifærum og aflahlutdeild yrðu flutt yfir til F ehf. og var hluthafafundur haldinn tveimur dögum síðar í F ehf. þar sem samþykkt var að hluti eigna og skulda I hf. myndi renna inn í félagið í skiptum fyrir eignarhluti í félaginu.⁹⁴

Í dómi héraðsdóms Reykjavíkur 10. febrúar 2015, sem áfrýjað var til Hæstaréttar, og staðfestur í máli nr. 217/2015 var tekið fram að ákvæði 52. gr., sem kveði á um skattleysi við skiptingu félaga, sé undantekningarákvæði. Uppfylli skipting ekki skilyrði ákvæðisins hafi það í för með sér að þær eignir sem fari frá félagi við skiptingu skattleggist hjá félaginu sem lét þær af hendi.⁹⁵ Í málinu segir einnig orðrétt:

Samkvæmt 1. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003, eins og hún var fyrir orðalagsbreytingu árið 2009, skulu skiptin sem slík ekki hafa í för með sér skattskyldar tekjur fyrir þann sem lét hlutabréfin af hendi sé hlutafélagi skipt þannig að fleiri en eitt hlutafélag taki við öllum eignum og skuldum þess og hluthafarnir í félaginu sem skipt er fái eingöngu hlutabréf í félögunum sem við taka sem gagngjald fyrir hlutafé sitt í hinu skipta félagi. Í 1. mgr. 57. gr. laganna segir svo að ef skattaðilar semja um skipti sín í fjármálum á hátt sem er verulega frábrugðinn því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum skulu verðmæti, sem án slíkra samninga hefðu runnið til annars skattaðilans en gera það ekki vegna samningsins, teljast honum til tekna.⁹⁶

Eins og áður hefur verið rakið var gagngjaldsskilyrði 52. gr. tsl ekki uppfyllt í máli þessu og var því litið á gerning þennan sem óvenjulegan fjármálagerning í skilningi 1. mgr. 57. gr. laganna. Niðurstaða héraðsdóms var því að stefndi, íslenska ríkið, var sýknaður af öllum kröfum stefnanda og staðfesti Hæstiréttur þá niðurstöðu.⁹⁷

Það sem á sér stað við aðstæður sem þessar er að opinber gjöld félaga eru endurákvörðuð og söluhagnaður félags hækkaður. Í úrskurði *yfirskattanefndar nr. 225/2013* var farið ofan í saumana á endurákvörðun ríkisskattstjóra. Fram kom í upphafi úrskurðarins að ekki yrði annað séð en að kærandi hefði á árinu 2005 hagnast um 1.530.156.611 kr. við sölu á fiskveiðiskipi og aflaheimildum. Þar sem skipting þessi uppfyllti ekki gagngjaldsskilyrði 52. gr. tsl. bæri að færa söluandvirði skipsins, auk verðmætis aflaheimilda, til tekna hjá kæranda sem venjulegan söluhagnað atvinnurekstrareigna, sbr. B-lið 7. gr. tsl., sbr. 8. tölul. C-liðar sömu lagagreinar, auk þess sem fallist var á að færa niður hluta af söluhagnaði með aukafyrningu

⁹⁴ sama heimild, útdráttur.

⁹⁵ Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 10. febrúar 2015 í máli nr. E-4219/2013, kafli III., 20. mgr.

⁹⁶ sama heimild, kafli IV., 7. mgr.

⁹⁷ Hrd. 12. nóvember 2015 í máli nr. 217/2015.

eigna á grundvelli heimildar í tekjuskattslögnum.⁹⁸ Hvað varðar þau atvik sem leiddu að breytingum ríkisskattstjóra til hækkunar tekjuskattsstofns segir:

Lagði ríkisskattstjóri til grundvallar að söluverð umræddra eigna, skips og aflaheimilda, hefði numið 1.550.000.000 kr. og skattalegt bókfært verð numið samtals 19.843.390 kr. og söluhagnaður þannig numið 1.530.156.610 kr. Í samræmi við beiðni kæranda féllst ríkisskattstjóri á frestun skattlagningar umrædds söluhagnaðar og tilfærði söluhagnaðinn með greindri fjárhæð 1.530.156.610 kr. í reit 4030 í skattframtali kæranda árið 2006, sbr. 14. gr. og 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Kom því ekki til gjaldbreytinga gjaldárið 2006 vegna þessa. Þá heimilaði ríkisskattstjóri aukafyrningar fyrnanlegra atvinnurekstrareigna gjaldárið 2007 um 71.067.373 kr. og um 6.179.879 kr. gjaldárið 2008. Ekki kom til gjaldbreytinga gjaldárið 2007. Að teknu tilliti til fyrninga nam skattskyldur söluhagnaður því 1.452.909.358 kr. Tekjufærður söluhagnaður af hendi ríkisskattstjóra í reit 4040 í skattframtali árið 2008 nam 1.459.089.237 kr., auk 10% álags í reit 4130 að fjárhæð 145.290.935 kr., sbr. 14. gr. og 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003. Auknar sérstakar fyrningar gjaldárið 2008 námu 6.179.879 kr., eins og fyrr greinir. Á móti kom lækkun áður færðra aukafyrninga að fjárhæð 15.617.903 kr. þannig að nettó lækkun aukafyrninga varð 9.438.024 kr. Samkvæmt þessu leiddu breytingar ríkisskattstjóra til hækkunar tekjuskattsstofns um 1.613.818.196 kr. eða úr 54.701.990 kr. í 1.668.520.186 kr. gjaldárið 2008. Samkvæmt skattbreytingarseðli hækkaði tekjuskattur kæranda gjaldárið 2008 úr 9.486.358 kr. í 300.333.633 kr. eða um 290.487.275 kr. Skattaleg leiðrétting fyrninga í reit 4060 (neikvæð) var hækkuð um 8.637.549 kr. gjaldárið 2010 og um 7.773.795 kr. gjaldárið 2011. Af breytingum ríkisskattstjóra leiddi að yfirfæranlegt tap til næsta árs gjaldárið 2010 lækkaði um 8.637.549 kr. og um 16.411.344 kr. gjaldárið 2011. Samkvæmt framansögðu leiddu aðgerðir ríkisskattstjóra einungis til gjaldbreytinga gjaldárið 2008.⁹⁹

Yfirskattanefnd hafnaði kröfum kæranda í máli þessu og var því tekjuskattsstofn Ingimundar hf. hækkaður um 1.613.818.196 kr. með þeim afleiðingum að félagið þurfti að greiða 300.333.633 kr. í skatt til Íslenska ríkisins, í stað 9.486.358 kr., og var það að endingu staðfest í Hrd. 217/2015. Hagsmunir eru því miklir og afleiðingarnar þær að horft er á skiptinguna sem sölu á atvinnurekstrareignum, sem eru þá skattlagðar hjá félaginu í stað þess að engin skattlagning ætti sér stað.

⁹⁸ Úrskurður yfirskattanefndar nr. 225/2013.

⁹⁹ sama heimild, kafli I., 1. mgr.

7.3. Hluthafar

Ríkisskattstjóri, yfirskattanefnd og dómstólar hafa komist að ólíkri niðurstöðu hvað það varðar hvernig skattleggja beri þau verðmæti sem hluthafar hafa fengið í hendurnar er gagngjaldsskilyrði 52. gr. tsl. hefur ekki verið uppfyllt.¹⁰⁰

Skattskyldan arð má finna í 11. gr. tsl. og kemur fram í 1. mgr. greinarinnar að til arðs af hlutum og hlutabréfum í skráðum hlutafélögum og einkafélögum, svo og samlagshlutafélögum telst, auk venjulegrar arðgreiðslu, sérhver afhending verðmæta til hlutareiganda með takmarkaða eða ótakmarkaða ábyrgð eða hluthafa er telja verður sem tekjur af hlutareign þeirra í félaginu.¹⁰¹ Úthlutun á borð við þessa er því skattlögð samkvæmt 4. tölul. C-liðar 7. gr. tsl.¹⁰² Í 2. mgr. 11. gr. má svo finna hvernig úthlutun til hluthafa skuli vera skattlögð ef hún er ólögæt samkvæmt einka- og hlutafélagalögum, en fyrstu tveir málsliðir 2. mgr. hljóða svo:

Úthlutun verðmæta skv. 1. mgr. til hluthafa eða hlutareiganda sem jafnframt er starfsmaður félags, eða tengds félags, telst vera laun skv. 1. tölul. A-liðar 7. gr. ef hún er óheimil samkvæmt lögum um hlutafélög eða lögum um einkahlutafélög. Ef úthlutun til annarra en starfsmanna er óheimil samkvæmt lögum um hlutafélög eða lögum um einkahlutafélög skal skattleggja úthlutunina sem tekjur skv. 4. tölul. A-liðar 7. gr.¹⁰³

Samkvæmt ofangreindu er það því þannig að fái hluthafar í hendurnar arð sem úthlutað var til þeirra með ólögætum hætti, er sú úthlutun skattlögð samkvæmt A-lið 7. gr. Ákveðinn eðlismunur er á því hvort hluthafi sé starfsmaður eða ekki, en í grunninn er skattlagt í sömu prósentu. Í úrskurði *yfirskattanefndar nr. 247/2014* var deilt um það hvernig skattleggja ætti greiðslu til hluthafa eftir að skipting á félagi hafi átt sér stað. Umboðsmaður kæranda hafði með kæru, þann 4. mars 2013, skotið til yfirskattanefndar úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 14. desember 2012, um endurákvörðun opinberra gjalda kæranda gjaldárið 2007. Í kæru þessari var þess krafist að úrskurður ríkisskattstjóra yrði felldur úr gildi.¹⁰⁴ Málavextir voru þessir:

Kærandi í máli þessu var framkvæmdarstjóri X hf. og eigandi alls hlutafjár í félaginu. Með kaupsamningi, dags 30. desember 2006, seldi kærandi Z ehf. allt hlutafé sitt í óstofnuðu einkahlutafélagi, þ.e. Y ehf., sem skipt yrði út úr X hf. Var X hf. í kjölfarið, þ.e. á árinu 2007, skipt upp í tvö félög, þ.e. X hf. og Y ehf.

¹⁰⁰ Gerður Guðmundsdóttir (n. 53) 423.

¹⁰¹ Lög um tekjuskatt nr. 90/2003.

¹⁰² sama heimild.

¹⁰³ sama heimild.

¹⁰⁴ Úrskurður yfirskattanefndar nr. 247/2014, kafli I., 1. mgr.

Ríkisskattstjóri leit svo á að umræddar ráðstafanir hefðu í raun falið í sér beina sölu X hf. á atvinnurekstrareignum, þ.e. skipi og kvóta, til Z ehf. og að líta bæri framhjá ráðstöfun eignanna til Y ehf. við skiptingu X hf. á árinu 2007 og sölu kæranda á öllu hlutafé í Y ehf. til Z ehf., enda hefðu ráðstafanir þessar falið í sér ólögmda skattsniðgöngu með það eina markmið að komast hjá skattlagningu söluhagnaðar hjá X hf. Af þessum sökum færði ríkisskattstjóri X hf. til tekna í skattskilum árið 2007 söluhagnað skips og kvóta, en felldi niður í skattframtali kæranda árið 2007 tilfærðan söluhagnað vegna sölu hlutabréfa í Y ehf. til Z ehf. og færði sömu fjárhæð til tekna sem launatekjur í skattframtalinu. Byggði ríkisskattstjóri tekjufærslu launa á því að líta bæri á greiðsluna sem þátt í arðgreiðslum til kæranda sem hluthafa X hf., en þar sem úthlutunin hefði farið fram á fyrsta reikningsári X hf., þ.e. árinu 2006, væri um óheimila úthlutun fjármuna úr félaginu að ræða sem skattleggja bæri hjá kæranda sem launatekjur.¹⁰⁵

Með úrskurði ríkisskattstjóra um endurákvörðun, þann 14. desember 2012, voru launatekjur kæranda hækkaðar um 170.823.960 kr. þar sem ríkisskattstjóri vildi meina að um væri að ræða óheimila útgreiðslu fjármuna frá X hf. til kæranda á árinu 2006, sbr. 1. og 2. mgr. 11. gr. tsl., sbr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. sömu laga, en framtaldar fjármagnstekjur í skattframtalinu voru lækkaðar um sömu fjárhæð.¹⁰⁶ Í 3. kafla úrskurðar yfirsattaneftndar er fjallað um endurákvörðun ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum kæranda gjaldárið 2007. Þar er það tekið fram að ákvörðunin hafi verið byggð á því að í tengslum við skiptingu X hf. í samnefnt félag og Y ehf., og í framhaldinu sölu á öllu hlutafé í Y ehf. til Z ehf., hefðu runnið til kæranda verðmæti að fjárhæð 170.823.960 kr. frá X ehf. Ríkisskattstjóri taldi þessa greiðslu tilheyra árinu 2006 og fór hún því ekki fram í samræmi við lög um einkahlutafélög.¹⁰⁷ Rökstuðningur ríkisskattstjóra byggist hér á XII. kafla einkahlutafélagalaga um arðsúthlutun, varasjóði o.fl. Hér vísar hann til 73. gr. og 1. mgr. 74. gr. laganna, en í 73. gr. er tekið fram að ef fjármunum félags er úthlutað til hluthafa, án þess að fara eftir reglum um úthlutun arðs sem endurgreiðslu vegna lækkunar hlutafjár eða varasjóðs eða vegna félagsslita, þá er sú úthlutun ólögmd.¹⁰⁸ Í 1. mgr. 74. gr. segir svo að einungis er heimilt að úthluta sem arði hagnaði samkvæmt samþykktum ársreikningi síðasta reikningsárs, yfirfærðum hagnaði frá fyrri árum og frjálsum sjóðum eftir að dregið hefur verið frá tap sem ekki hefur verið jafnað.¹⁰⁹ Þar sem ríkisskattstjóri telur umræddar tekjur tilheyra árinu 2006, byggir hann rökstuðning sinn á því að umrædd úthlutun til hluthafa hafi ekki verið í samræmi við þessar greinar laganna þar sem X ehf. hefði verið stofnað á árinu 2006 og því um fyrsta reikningsár félagsins að ræða. Af þeim sökum hafi

¹⁰⁵ sama heimild, útdráttur.

¹⁰⁶ sama heimild, kafla II., 10. mgr.

¹⁰⁷ sama heimild, kafla III., 1. mgr.

¹⁰⁸ Lög um einkahlutafélög nr. 138/1994.

¹⁰⁹ sama heimild.

verið óheimilt að úthluta hluthöfum arði á grundvelli laga um einkahlutafélög og bæri því að færa hina óheimilu úthlutun til kæranda til tekna hjá honum sem laun, þar sem hann var jafnframt starfsmaður X ehf. á árinu 2006. Hér rakti ríkisskattstjóri ákvæði 1. og 2. mgr. 11. gr. tsl., þar sem kveðið er á um skattalega meðferð óheimilla úthlutana úr einka- og hlutafélögum til hluthafa og starfsmanna slíkra félaga. Ríkisskattstjóri tók hér fram að samkvæmt ákvæðum þessum bæri að skattleggja slíkar úttektir hluthafa, sem væru einnig starfsmenn félagsins eða tengds félags, sem launatekjur hjá viðkomandi aðilum, sbr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. tsl.¹¹⁰

Niðurstaða yfirskattanefndar í máli þessu var sú að nefndin var sammála ríkisskattstjóra að gagngjaldsskilyrði 52. gr. tsl. hafi ekki verið uppfyllt við skiptingu félagsins. Því verði að leggja til grundvallar í tilviki kæranda að afhending hlutabréfanna í X hf. leiði til skattlagningar hjá honum með tilliti til þeirra verðmæta sem í hlut áttu. Í skattframtali kæranda árið 2007 færði hann 170.823.960 kr. til tekna undir þeim formerkjum að um væri að ræða hagnað af sölu eignarhluta í X hf. á árinu 2006. Yfirskattanefnd komst að þeirri niðurstöðu, um skattalega stöðu hluthafa í félagi sem skipt er án þess að gagngjaldsskilyrði 52. gr. tsl. teljist uppfyllt, að ekki væri tilefni til þess að hrófla við þessum lið í skattskilum kæranda, þar sem umrædd fjárhæð er út af fyrir sig óumdeild og tekjurnar réttilega taldar tilheyra tekjuárinu 2006, sbr. tilgreindan kaupsamning frá 30. desember 2006. Var því hinum kærðu breytingum ríkisskattstjóra á skattframtali kæranda hnekk.¹¹¹

Af úrskurði þessum má ráða að þrátt fyrir að gagngjaldsskilyrði 52. gr. tsl. hafi ekki verið uppfyllt og skattyfirvöld litið svo á að um hafi verið að ræða sölu á atvinnurekstrareignum, hafi skiptingin samt sem áður verið gild samkvæmt reglum félagaréttar. Yfirskattanefnd virðist líta til þess að skiptingin hafi farið fram samkvæmt reglum félagaréttar og að hluthafinn hefði hagað skattskilum í samræmi við það. Af þeirri ástæðu kom til skattlagningar vegna söluhagnaðar hlutabréfa hjá hluthafanum.¹¹²

Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 189/2015 kærði umboðsmaður kæranda niðurstöðu ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar. Í máli þessu leit ríkisskattstjóri einnig á greiðslu til hluthafa sem ólögmæta arðsúthlutun. Hér var hluthafi aftur á móti ekki starfsmaður félagsins og færði ríkisskattstjóri því kæranda til tekna sem skattskyldar gjafir í skattframtölum hans árin 2009, 2010 og 2011 12.526.278 kr. Þriðja árið var vegna meintra óheimilla arðgreiðslna frá X ehf. til kæranda á árunum 2008, 2009 og 2010, sbr. 1. og 2. mgr. 11. gr. tsl., sbr. 4. tölul. A-liðar 7. gr. sömu laga, en lækkaði á sama tíma stofn til fjármagnstekjuskatts gjaldárin 2009 til 2011 um

¹¹⁰ Úrskurður yfirskattanefndar nr. 247/2014, kafla III.

¹¹¹ sama heimild, kafla VI., 14. mgr.

¹¹² Gerður Guðmundsdóttir (n. 53) 424.

sömu fjárhæð.¹¹³ Ríkisskattstjóri gerði grein fyrir ákvæðum 73., 74., og 1. mgr. 76. gr. einkahlutafélagalaga og tók fram að það virtist vera sem svo að X ehf. hefði úthlutað til hluthafa sinna arði sem óheimilt hafi verið að úthluta á árunum 2009 og 2010 þar sem nauðsyn væri að taka mið af stöðu óráðstafaðs eigin fjár í lok árunna 2008 og 2009. Hér vildi ríkisskattstjóri meina að ekki væri til staðar heimild til arðsúthlutunar og því ætti að haga skattlagningu hluthafa eftir 2. mgr. 11. gr. tsl.¹¹⁴ Ríkisskattstjóri komst að þeirri niðurstöðu að sú skipting sem átti sér stað hafi ekki uppfyllt gagngjaldsskilyrði 52. gr. tsl. og að skiptingin hafi verið framkvæmd til þess að komast hjá skattlagningu söluhagnaðar samkvæmt ákvæðum tekjuskattalaga. Niðurstaða ríkisskattstjóra var því sú að hér hafi í raun átt sér stað sala á atvinnurekstrareignum frá X ehf. til Z ehf. á árinu 2008, en ekki sala á hlutabréfum.¹¹⁵ Hvað varðaði fyrrgreinda tekjufærslu skattskyldrar gjafar í skattskilum kæranda þá benti ríkisskattstjóri á að þar sem að gagngjaldsskilyrði 52. gr. tsl. væri ekki uppfyllt, sbr. 1. mgr. 57. gr. tsl og grunnreglu þess ákvæðis, yrði að líta á umrædda ráðstöfun sem þátt í arðgreiðslum til kæranda, sbr. 1. mgr. 11. gr. tsl. Það hefði ekki verið svigrúm til arðsúthlutunar á árinu 2008, þar sem óráðstafað eigið fé félagsins hafi verið neikvætt um rúmar 25 milljónir í lok árs 2007. Af þeirri ástæðu var félaginu ekki heimilt, árið 2008, að úthluta fjármunum til kæranda og yrði að líta á þessa úthlutun sem óheimila úthlutun verðmæta sem fara bæri með sem skattskylda gjöf til hans í skattframtali kæranda árið 2009 þar sem hann hafi ekki verið starfsmaður félagsins á árinu 2008, sbr. 2. mgr. 11. gr. tsl. og 1. tölul. A-liðar 7. gr. sömu laga.¹¹⁶

Niðurstaða yfirskattanefndar í máli þessu er í raun sú sama og í ofangreindum úrskurði yfirskattanefndar nr. 247/2014. Var yfirskattanefnd sammála ríkisskattstjóra um það að gagngjaldsskilyrði 52. gr. tsl. hafi ekki verið uppfyllt en þrátt fyrir það var það niðurstaða nefndarinnar að ekki væri tilefni til þess að hrófla við skattlagningu fjárhæðar kæranda sem fjármagnstekna í skattskilum hans, þar sem umrædd fjárhæð út af fyrir sig væri óumdeild. Hinni umdeildu breytingu ríkisskattstjóra á skattframtali kæranda árið 2009 var af þeim ástæðum hnekk.¹¹⁷

Þar sem í raun hefur átt sér stað sala á atvinnurekstrareignum vill ríkisskattstjóri meina að sú fjárhæð hefði ekki átt að skila sér beint til hluthafa félagsins. Í ofangreindum málum yfirskattanefndar hefur ríkisskattstjóri því komist að þeirri niðurstöðu að þegar gagngjaldsskilyrði 52. gr. tsl. er ekki uppfyllt beri að skattleggja greiðslu til hluthafa sem laun

¹¹³ Úrskurður yfirskattanefndar nr. 189/2015, kafli I., 1. mgr.

¹¹⁴ sama heimild, kafli II., 6. mgr.

¹¹⁵ sama heimild, kafli III., 2. mgr.

¹¹⁶ sama heimild, kafli III., 3. mgr.

¹¹⁷ sama heimild, kafli VI., 9. og 10. mgr.

eða gjöf þar sem í þessum tilfellum hafi verið um að ræða ólögsmæta úthlutun samkvæmt lögum um einka- og hlutafélög. Yfirskattanefnd hefur hins vegar fellt breytingar ríkisskattstjóra niður oftar en einu sinni og hefur Hæstiréttur einnig gert það í máli *nr. 627/2015*.

7.3.1. Hrd. 627/2015

Áfrýjendur skutu máli þessu til Hæstaréttar 22. september 2015. Þar var þess aðallega krafist að úrskurður ríkisskattstjóra þann 13. desember 2013 um endurákvörðun opinberra gjalda þeirra gjaldárið 2008 yrði felldur úr gildi.¹¹⁸

Aðdragandi málsins er sá að áfrýjendur, sem eru hjón, og faðir annars áfrýjandans voru hluthafar í húsgagnaversluninni Línunni ehf. Áfrýjendur gerðu þann 28. apríl 2007 samning við Lyfjaver ehf. um kaup Lyfjavers ehf. á öllum hlutum í óstofnuðu einkahlutafélagi í eigu hluthafanna en félaginu myndi verða skipt út úr Línunni ehf. Í hið óstofnaða félag myndu svo renna fasteignir sem Línan ehf. átti á Suðurlandsbraut 22 í Reykjavík. Stjórn Línunnar ehf. gerði áætlun um skiptingu félagsins þann 18. maí 2007 en í henni kom fram að stjórn félagsins væri sammála um að leggja fyrir hluthafafund tillögu um skiptingu félagsins í tvö félög og miðaði áætlunin við að stofnað yrði annað félag, Suðurlandsbraut 22 ehf., sem yfirtæki eignir Línunnar ehf. Auglýsing um fyrirhugaða skiptingu Línunnar ehf. birtist í lögbirtingablaði 29. maí 2007. Suðurlandsbraut 22 ehf. var svo stofnað með samningi þann 30. júní 2007, rúmum tveimur mánuðum eftir samning Línunnar ehf. við Lyfjaver ehf. Samhliða þessu var hluthafafundur haldinn í Línunni ehf. þar sem samþykkt var að skipta félaginu og lækka hlutafé þess í samræmi við fyrrgreinda áætlun um skiptinguna. Tilkynning um skiptinguna var síðan send hlutafélagaskrá 2. júlí 2007. Hluthafar í Suðurlandsbraut 22 ehf. framseldu síðan þann 3. ágúst sama ár alla hluti félagsins til Lyfjavers ehf. í samræmi við fyrrgreindan kaupsamning 28. apríl. Hluthafar gerðu grein fyrir þessu í skattframtali sínu árið 2008 að andvirði 114.930.000 kr. og greiddu fjármagnstekjuskatt af söluhagnaðinum.¹¹⁹

Áfrýjendum var tilkynnt með bréfi ríkisskattstjóra þann 19. september 2013 um fyrirhugaða endurákvörðun opinberra gjalda þeirra á gjaldárinu 2008. Það var mat ríkisskattstjóra að fasteignir hefðu verið seldar frá félaginu til Lyfjavers ehf. og að áfrýjendum hefðu verið afhent verðmæti sem stöfuðu af hlutafjáreign þeirra í Línunni ehf. sem hefðu ekki átt að renna til þeirra heldur félagsins. Niðurstaða ríkisskattstjóra var því sú að þar sem aðeins hefði verið fyrir hendi heimild til að úthluta arði frá félaginu fyrir hluta af andvirðinu yrði að

¹¹⁸ Hrd. 26. maí 2016 í máli nr. 627/2015.

¹¹⁹ sama heimild, kafli I., 2. - 6. mgr.

fara með það sem umfram væri sem laun áfrýjenda frá félaginu en þau hefðu verið starfsmenn þess á árinu 2007. Með úrskurði ríkisskattstjóra þann 13. desember 2013 voru svo skattstofnar áfrýjenda endurákvarðaðir í samræmi við álit ríkisskattstjóra, að hafa að engu skiptingu Línunnar ehf. og líta svo á að andvirði fasteigna félagsins hefði verið ráðstafað til áfrýjenda. Miðað við efnahagsreikning í árslok 2006 hefði verið heimild til að úthluta til hluthafa arði úr félaginu að fjárhæð 59.096.557 kr. Þar sem að hluthafarnir áttu 90% af hlutafé í félaginu varð sú tala 53.186.901 kr. Mismunur þeirrar fjárhæðar annars vegar og hlutdeildar áfrýjenda í andvirðinu við sölu á hlutnum í Suðurlandsbraut 22 ehf. að fjárhæð 114.930.000 kr. hins vegar væri 61.743.099 kr. og var miðað við að launatekjur þeirra væru hækkaðar sem því næmi. Var stofn tekjuskatts hækkaður í samræmi við þetta en samsvarandi lækkun gerð á stofni til fjármagnstekjuskatts. Með úrskurði þessum hækkuðu opinber gjöld áfrýjandans Ágústis um 14.141.479 kr. og áfrýjandans Hrundar um 8.047.582 kr. og greiddu þau gjöldin 20. desember 2013.¹²⁰

Fyrir Hæstarétti var ekki um það deilt hvort að skiptingin hafi farið fram með réttum hætti eða ekki, en dómurinn útskýrir af hvaða ástæðum skipting Línunnar ehf. hafi ekki uppfyllt skilyrði tekjuskattalaganna. Tekið er fram að skiptin hafi tekið gildi þann 30. júní 2007 en þá höfðu áfrýjendur þegar ráðstafað hlut sínum með kaupsamningnum 28. apríl og þannig aldrei fengið hlutabréf í því félagi nema að nafninu til. Af þeirri ástæðu hafði gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 52. gr. tsl. ekki verið fullnægt. Félaginu var gert að greiða skatt af söluandvirði viðtökufélagsins þar sem kaupverðið var fært til tekna hjá hinu skipta félagi. Var það gert á grundvelli raunveruleikareglu 1. mgr. 57. gr. tsl. Í máli þessu reynir hins vegar á skattalegu áhrifin gagnvart hluthöfunum sem ráðstafað hafa hlutum sínum í óstofnuðu félagi fyrir hlutinn í félaginu sem skipt er.¹²¹

Í dómi Héraðsdóms Reykjavíkur 20. apríl 2015 sem áfrýjað var til Hæstaréttar í máli þessu töldu stefnendur að ekki mætti fara með hluta af þessum greiðslum sem ólögmæta arðsúthlutun úr félaginu, eins og ríkisskattstjóri gerði. Stefnendur töldu að ríkisskattstjóri hefði átt að líta á meinta úthlutun frá Línunni ehf., sem var umfram heimilda til arðgreiðslna, sem greiðslu vegna lækkunar á hlutafé. Niðurstaða þeirra samninga, sem gerðir voru í tengslum við skiptinguna, var sú að stefnendur létu af hendi hlutafé í Línunni hf., sem þeir eiga ekki lengur, og er það staðreynd að hlutafé í Línunni ehf. lækkaði úr 7.590.831 kr. í 4.693.094 kr. Af þeim sökum töldu stefnendur að ríkisskattstjóri hafi verið skylt að líta svo á að úthlutun fjár umfram

¹²⁰ sama heimild, kafli II., 3. - 5. mgr.

¹²¹ sama heimild, kafli III., 4. mgr.

heimildir til arðgreiðslu hafi verið í formi hlutafjárlekkunar.¹²² Stefnendur vitna hér til 4. mgr. 11. gr. tsl., en í 2. másl. greinarinnar er tekið fram að til arðs telst lækkun hlutafjár, sem er greidd út til hluthafa, umfram kaupverð.¹²³ Þrátt fyrir að stefnendur hafi byggt á þessu og sýndu fram á að réttilega hafi verið staðið að hlutafjárlekkuninni komst héraðsdómur að annarri niðurstöðu. Í niðurstöðu sinni hvað þetta varðar segir dómurinn:

Þegar skiptingu Línunnar hafði, í skattaréttarlegu tilliti, verið vikið til hliðar leit ríkisskattstjóri svo á að stefnendur hefðu fengið í sínar hendur andvirði fasteignar Línunnar þegar samningurinn við Lyfjaver var gerður, 28. apríl 2007, sem var áður en hafist var handa við að skipta félaginu en því var ekki lokið fyrr en 30. júní 2007. Þar sem endurgjald fyrir fasteignina hafi verið afhent áður en hlutaféð var lækkað hafi ekki komið til greina að fara með hluta fjárins sem lækkun hlutafjár.¹²⁴

Héraðsdómur féllst því á það að ekki hafi verið forsendur að fara með þá fjárhæð sem fór umfram lögmeta arðsúthlutun sem lækkun á hlutafé, þrátt fyrir að hlutafé félagsins hafi í raun verið lækkað.¹²⁵ Hæstiréttur var hins vegar á öðru máli og felldi úrskurð ríkisskattstjóra úr gildi. Í niðurstöðu sinni segir Hæstiréttur:

Við skiptingu Línunnar ehf. 30. júní 2007 var hlutafé félagsins lækkað og það fært yfir í annað félag. Þótt áfrýjendur hafi ráðstafað hlutum sínum í viðtökufélaginu áður en skiptingin fór formlega fram verður greiðsla sem innt var af hendi vegna lækkunar hlutafjár við skiptinguna talinn arður, sbr. 2. málslið 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, enda fór hún fram lögum samkvæmt. Áfrýjendur höguðu skattskilum sínum í samræmi við þetta og voru því engin efni til að endurákvarða skattstofna á þau á gjaldárinu 2008. Verður því tekin til greina krafa þeirra um að felldur verði úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra þess efnis og stefnda gert að endurgreiða þeim fjárhæð sem svarar til þess sem þau inntu af hendi hvort um sig 20. desember 2013 í samræmi við úrskurðinn, með vöxtum eins og krafist er.¹²⁶

Eins og fram hefur komið túlkaði ríkisskattstjóri þetta sem svo að í málum þessum hafi átt sér stað sala á atvinnurekstrareignum og hafi sú fjárhæð ekki skilað sér til félagsins heldur farið beint til hluthafa þess. Þar sem ekki hafi verið heimild til úthlutunar til hluthafa bæri að skattleggja þessa ólögmetu úthlutun skv. A-lið 7. gr. tsl. Í ofangreindum úrskurðum yfirskattanefndar og dómi Hæstaréttar var hins vegar niðurstaðan sú að úrskurðir ríkisskattstjóra voru felldir úr gildi. Í ofangreindu máli Hæstaréttar taldi dómurinn að ekki skipti máli að

¹²² Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 20. apríl 2015 í máli nr. E-529/2014, Málsástæður og lagarök stefnenda, 34. mgr.

¹²³ Lög um tekjuskatt nr. 90/2003.

¹²⁴ Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 20. apríl 2015 í máli nr. E-529/2014, Niðurstaða, 23. mgr.

¹²⁵ sama heimild, Niðurstaða, 24. mgr.

¹²⁶ Hrd. 26. maí 2016 í máli nr. 627/2015, kafli III., 6. mgr.

áfrýjendur hafi ráðstafað hlutum sínum áður en að skiptingin hafi farið formlega fram þar sem greiðsla þessi hafi verið innt af hendi vegna lækkunar hlutafjár við skiptinguna og hafi hún farið fram lögum samkvæmt. Vitnaði Hæstiréttur í niðurstöðu sinni til 2. másl. 4. mgr. 11. gr. tsl. Gerður Guðmundsdóttir minnst á það í grein sinni „Skattalegar afleiðingar við skiptingu félaga“ að velja megi því fyrir sér hvort þessi heimfærsla Hæstaréttar sé til rétts ákvæðis, sér í lagi sökum þess að Hæstiréttur virðist meta það sem svo að skipting Línunnar hafi verið gild samkvæmt reglum félagaréttar og hróflar ekki við skattlagningu hluthafanna, sem var vegna söluhagnaðar hlutabréfa viðtökufélagsins.¹²⁷ Í ofangreindum úrskurðum yfirskattanefndar fór nefndin aðra leið í rökstuðningi sínum heldur en Hæstiréttur gerir hér, en niðurstaðan var samt sem áður sú sama og úrskurði ríkisskattstjóra hnekkt.

7.4 Tvöföld skattlagning

Í ofangreindum dómi Héraðsdóms Reykjavíkur 20. apríl 2015, sem áfrýjað var til Hæstaréttar í máli 627/2015, byggðu stefnendur einnig á því að um væri að ræða tvöfalda skattlagningu á söluhagnaði. Fram kemur í málsástæðum og lagarökum stefnenda að með endurákvörðun ríkisskattstjóra er verið að skattleggja atvinnurekstrartekjur félagsins, sem er mismunur á markaðsverði fasteignarinnar og bókfærðu verði hennar. Stefnendur taka fram að það sé sannarlega söluhagnaður þegar félag selji á hærra verði en bókfært verð og þá myndist almennt nýtt bókfært verð fasteignar hjá kaupanda, sem taki mið af því kaupverði. En stefnendur vilja hér meina að þar sem bókfært verð fasteignar félagsins hafi ekki breyst við skiptinguna, að þá myndist sá söluhagnaður, sem ríkisskattstjóri hafi nú þegar skattlagt, og skattur verið greiddur af honum, við mögulega sölu fasteignarinnar síðar meir. Því töldu stefnendur í máli þessu að sami söluhagnaður yrði skattlagður tvisvar.¹²⁸

Stefndi, íslenska ríkið, taldi að ekki fái staðist það sjónarmið stefnanda að með því að leggja skatt á þau séu skattlagðar sömu tekjur hjá Línunni ehf. og Suðurlandsbraut 22 ehf. Auk þess taldi stefndi að það fái ekki heldur staðist að það geti skipt máli hvað skattskyldu stefnanda viðvíkur hvort kaupandi hlutabréfa í viðtökufélagi kjósi að selja hlutabréf sín eða viðtökufélagið selji fasteignina í framtíðinni. Þar sem skipting Línunnar ehf. hafi verið vikið til hliðar í skattalegu tilliti hafi þetta þau áhrif að tekjufærslu stefnanda á söluhagnaði hlutabréfa sé vikið til hliðar og söluandvirði eignarinnar, að frádregnu bókfærðu verði, sé fært til tekna hjá Línunni

¹²⁷ Gerður Guðmundsdóttir (n. 53) 427.

¹²⁸ Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 20. apríl 2015 í máli nr. E-529/2014.

ehf. Í framhaldi af því sé svo litið til þess hvernig beri að skattleggja fjármunina í hendi hluthafanna, þar sem þeir hafi runnið til þeirra en ekki til Línunnar ehf.¹²⁹

Í niðurstöðu sinni hvað þetta varðar segir héraðsdómur að þar sem skiptingu félagsins var vikið til hliðar bar samkvæmt 1. mgr. 57. gr. tsl. að telja söluandvirði fasteignarinnar, að frádregnu bókfærðu virði, til tekna hjá Línunni ehf. Var því ekki fallist á þau rök stefnenda að lagður sé skattur á bókfært virði eignarinnar bæði hjá Línunni og Lyfjaveri.¹³⁰

Í máli *Hæstaréttar nr. 72/2017* vildu hluthafar félags sem skipt var fá endurgreiðslu ofgreidds fjármagnstekjuskatts. Hluthafarnir voru eigendur í I hf. og var úrskurður ríkisskattstjóra um endurákvörðun á opinberum gjöldum félagsins staðfestur með dómi Hæstaréttar í fyrrgreindu máli nr. 217/2015. Hluthafar félagsins, Á, ÁÁ og E töldu að miðað við að I hf. hefði þurft að greiða tekjuskatt af söluhagnaði eignanna til S hf. og K ehf. hefðu þau ekki þurft að greiða fjármagnstekjuskatt af hagnaði þeirra af sölu hluta í F ehf. til S hf. og K ehf.¹³¹ Stefndi, íslenska ríkið, var ósammála þessu og byggði á því að engin tvísköttun hafi átt sér stað. Bent var á það af hálfu stefnda að þar sem að skipting þessi uppfyllti ekki gagnjaldsskilyrði 52. gr. tsl. væri eðlilegt að skattlagning færi fram hjá félaginu og að þær tekjur sem stefnendur töldu sér til tekna vegna sölu á F ehf. hafi verið í fullu samræmi við 52. gr. tsl. Af þeim sökum hélt stefndi fram að ekki væri hægt að fallast á að um „tvöfalda skattlagningu“ væri hér að ræða fremur en lög standi til og gildi annars vegar um skattlagningu tekna lögaðila og hins vegar skattlagningu hjá hluthöfum, þegar félag úthluti arði af skattlögðum tekjum. Vísaði stefndi til 1. mgr. 11. gr. tsl. í þessu sambandi og að mati stefnda væri eina hugsanlega álitafnið hérna hvort skattleggja ætti umræddar tekjur samkvæmt 1. eða 2. mgr. greinarinnar.¹³²

Niðurstaða Héraðsdóms Reykjavíkur, sem staðfestur var af Hæstarétti í máli þessu, var sú að stefndi, íslenska ríkið, var sýknað. Í niðurstöðu sinni segir héraðsdómur að ekki væri hægt að líta fram hjá því að umræddum fjármunum var ráðstafað til stefnanda og voru þeim til frjálsrar ráðstöfunar eftir það. Af þeirri ástæðu var ríkisskattstjóra réttmætt að líta svo á að þeir fjármunir sem svöruðu til hagnaðar af sölu umræddra verðmæta hefðu runnið til stefnenda og væru því tekjur af hlutareign þeirra í Ingimundi hf. í samræmi við 11. gr. tsl. sem eru skattskyldar skv. 7. gr. sömu laga. Því var ekki fallist á að um óheimila tvísköttun hafi verið að ræða enda getur fjármunum, er svara til söluhagnaðar af eignum hlutafélags og félagið greiðir

¹²⁹ Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 29. febrúar 2000 í máli nr. E-647/1999, Málsástæður og lagarök stefnda, 17. og 18. mgr.

¹³⁰ sama heimild, Niðurstaða, 19. mgr.

¹³¹ Hrd. 1. febrúar 2018 í máli nr. 72/2017, útdráttur.

¹³² Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 3. nóvember 2016 í máli nr. E-2274/2015, Málsástæður og lagarök stefnda.

tekjuskatt af, verið úthlutað til hlutareigenda sem teljast þá skattskyldar tekjur hans í samræmi við 11. og 4. tölul. C-liðar 7. gr. tsl.¹³³

Af ofangreindu má því telja það ljóst að þegar sú staða er uppi að félag uppfyllir ekki skilyrði tekjuskattalaganna um skiptingu félaga, að þá sé ekki um tvísköttun að ræða. Í ofangreindu máli féllst Héraðsdómur ekki á að um óheimila tvísköttun væri að ræða þar sem félag, sem greitt hefði tekjuskatt af söluhagnaði eigna þess, gæti ráðstafað fjármunum svo til hluthafa, sem teldust þá skattskyldar tekjur hans, sbr. 11. og 4. tölul. C-liðar 7. gr. tsl.¹³⁴

8. Óvissustig

Af ofangreindri umfjöllun er ljóst að þegar kaupsamningur er gerður á kaupum á viðtökufélagi áður en skipting á sér stað, uppfyllir sú skipting ekki gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 52. gr. tsl. þar sem hluthafar félagsins hafa ekki fengið hlutabréf í þeim félögum, sem eignir og skuldir deildust á við skiptin, nema að nafninu til. Það sem á sér stað þegar skilyrði 52. gr. er ekki uppfyllt er að söluhagnaður hins skipta félags er hækkaður, en af ofangreindri umfjöllun helst skattlagning hluthafans sú sama.

Eins og fjallað var um í kafla 6 hefur verið litið svo á að þegar eignir og skuldir félags, sem til stendur að skipta, er í reynd ráðstafað til annarra en hluthafa, og þau viðskipti eru um garð gengin áður en skiptin ganga í gegn að lögum, er litið á það sem óvenjulegan fjármálagerning, sem gerður hafi verið í því skyni að komast undan því að greiða skatt, sbr. raunveruleikareglu 1. mgr. 57. gr. tsl.¹³⁵ Það verður hins vegar að telja það óljóst hver staðan er ef skipting á sér stað áður en kaupsamningur er gerður um kaup á viðtökufélagi. Gerður Guðmundsdóttir telur í fyrrnefndri grein sinni, „Skattalegar afleiðingar við skiptingu félaga“, að það sama eigi við þegar viðtökufélag er selt strax í kjölfar skiptingar og þegar félagið er selt fyrir skiptingu. Hún tekur þar samt sem áður fram að ekki sé ljóst hversu langur tími þurfi að líða áður en að félagið er selt. Það þyrfti að vera skoðað með hliðsjón af því hvort við skiptingu hafi legið fyrir að viðtökufélagið yrði á endanum selt og yrði það metið heildstætt með hliðsjón af raunveruleikareglunni.¹³⁶

Þegar metið er hvort gagngjaldsskilyrði 51. gr. tsl. er uppfyllt, hvað varðar samruna, er horft heildstætt á málið. Í *Hrd. 143/2009* var talið að beita yrði 1. mgr. 51. gr. tsl. þannig að tekið væri mið af aðstæðum þegar sameining hlutafélaga væri í reynd ákveðin, en ekki þegar sameiningin kæmi til framkvæmdar. Í máli þessu keypti Glitnir alla hluti í Framtaki

¹³³ sama heimild.

¹³⁴ Gerður Guðmundsdóttir (n. 53) 429.

¹³⁵ Dómur Landsréttar 17. febrúar 2023 í máli nr. 456/2021, Niðurstaða, 9. mgr.

¹³⁶ Gerður Guðmundsdóttir (n. 53) 427.

fjárfestingabanka þann 3. desember 2003. Samrunaáætlun var síðan gerð milli félaganna G og F þann 27. janúar 2004, tæpum tveimur mánuðum eftir að Glitnir hafi keypt alla hluti félagsins. Þar sem það þótti hafið yfir vafa að Glitnir hefði ákveðið að sameinast Framtaki áður en Glitnir keypti alla hluti í því félagi, gegn greiðslu í reiðufé, var talið að ekki væri fullnægt skilyrðum 1. mgr. 51. gr. tsl.¹³⁷

Hvað samruna varðar hefur verið horft til þess að gagngjaldskilyrðið teljist vera uppfyllt ef tvö ár líða frá því félag er keypt og að samruni á sér stað. Vísast hér til *Bindandi álitis ríkisskattstjóra nr. 3/05* en álit þetta var gefið út þann 1. apríl 2005. Málavextir voru þeir að A hf. hafði þann 25. október 2002 gert kaupsamning á hlutafjár í S hf. Í bréfi dagsettu 17. janúar 2005 greinir nefndur umboðsmaður frá því að álitsbeiðendur hafi gert með sér áætlun um sameiningu þriggja félaga í eitt undir nafni A hf. og vildu álitsbeiðendur fá bindandi álit ríkisskattstjóra á því hvort gagngjaldsskilyrði 51. gr. tsl teldist vera uppfyllt. Það var mat álitsbeiðanda að kaup A hf. á S hf. hafi ekki brotið í bága við gagngjaldsskilyrði 51. gr., þrátt fyrir að fyrri hluthafar S hf. hafi fengið greitt fyrir hluti sína í félaginu með reiðufé, þar sem kaupin hafi átt sér stað fyrir rúmum tveimur árum.¹³⁸

Ríkisskattstjóri hefur því staðfest að gagngjaldsskilyrðið teljist vera uppfyllt ef tvö ár hafa liðið frá kaupum á félagi og síðari samruna. Gagngjaldsskilyrði 52. gr. tsl. hefur einnig verið túlkað með sama hætti. Líklegt sé þá að ef tvö ár hafa liðið frá því að félagi hafi verið skipt og þar til hið útskipta félag er selt að þá séu líkur á því að gagngjaldsskilyrði 52. gr. sé uppfyllt. Ekki er að finna heimild um það að því hafi verið slegið föstu, en því til fyllingar er hægt að sjá í úrskurða- og dómaframkvæmd að skattyfirvöld hafa eingöngu gert athugasemd við skemmra tímamark en tvö ár.¹³⁹ Að því sögðu verður samt sem áður að telja að ekki sé hægt að gefa sér það að skipting uppfylli skilyrði 52. gr. eingöngu vegna þess að kaup á viðtökufélagi hafi átt sér stað tveimur árum eftir skiptingu, heldur verður að fara fram almennt mat á því hvort ákveðið hafi verið að selja félagið áður en að skiptingin hafi átt sér stað.

9. Niðurstöður

Eins og fram hefur komið er grunnhugsunin að baki skiptingum á félagi sú að gera fyrirtækjum kleift að endurskipuleggja rekstur sinn. Til þess að skipting á félagi geti átt sér stað þarf hún að uppfylla skiptingarákvæði einka- og hlutafélagalaganna og er þá um eiginlega skiptingu að ræða. Skipting getur samt sem áður farið fram þrátt fyrir að skilyrði fyrir skattfrjálsri skiptingu

¹³⁷ Hrd. 28. janúar 2010 í máli nr. 143/2009, útdráttur.

¹³⁸ Bindandi álit ríkisskattstjóra 1. apríl 2005 í máli nr. 03/2005.

¹³⁹ Guðbjörg Þorsteinsdóttir, tölvupóstur til höfundar (15. apríl 2024).

teljist ekki vera fyrir hendi. Til þess að hægt sé að skipta félagi án þess að hún leiði til skattlagningar þarf skiptingin því að uppfylla skilyrði tekjuskattalaganna og má finna skilyrði skattfrjálsrar skiptingar í 52. gr. tsl. Við túlkun á skilyrðum greinarinnar er litið til þess hvort horft sé á 52. gr. tsl. sem meginreglu eða undantekningu og er það niðurstaða höfundar að skiptingarregla 52. gr. sé bæði meginregla og undantekning frá þeirri meginreglu að allar tekjur skulu vera skattskyldar.

Fjallað var um þau helstu skattalegu álitamál sem koma til sögunnar við framkvæmd skiptinga á Íslandi. Það sem hefur oftast komist til kasta dómstóla hvað skiptingar varða er hvort gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 52. gr. tsl. teljist vera uppfyllt eða ekki. Fjallað var um samspil raunveruleikareglu 1. mgr. 57. gr. tsl. við gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 52. gr., þar sem þeirri reglu er oftast en ekki beitt með 1. mgr. 52. gr. í þeim málum þar sem reynir á hvort gagngjaldsskilyrðið hafi verið uppfyllt eða ekki. Hæstiréttur hefur í málum sínum hvað þetta varðar beitt raunveruleikareglunni með gagngjaldsskilyrðinu þegar hið síðarnefnda telst ekki uppfyllt. Landsréttur hefur túlkað niðurstöðu í fyrrgreindu máli Hæstaréttar nr. 217/2015 svo, að þegar kaupsamningur hefur verið gerður fyrir skiptingu á félagi, að þá sé um að ræða óvenjulegan fjármálagerning sem gerður sé með það að markmiði að komast hjá því að greiða skatt, sbr. 1. mgr. 57. gr. tsl.¹⁴⁰ Héraðsdómur Reykjavíkur hafði nefnilega í niðurstöðu sinni í fyrrgreindu máli nr. E-7171/2019 talið að ekki væri þörf á að fjalla um það hvort ákvæði 1. mgr. 57. gr. tsl. ætti við um ráðstafanir stefnanda í því máli. Báðar niðurstöður eru skiljanlegar en það verður samt sem áður að teljast óljóst hvaða ástæða liggja að baki þess að beita raunveruleikareglunni með 52. gr. þar sem það skiptir ekki máli hvað skattalegar afleiðingar félagsins og hluthafa þess varðar.

Farið var yfir það hverjar skattalegar afleiðingar væru ef gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 52. gr. tsl. væri ekki uppfyllt. Í flest öllum málum er varða gagngjaldsskilyrði greinarinnar er niðurstaðan sú að skilyrðið teljist ekki uppfyllt þegar kaupsamningur á viðtökufélagi hefur verið gerður áður en skipting á sér stað. Það er því ljóst að gagngjaldsskilyrði 52. gr. telst ekki uppfyllt við aðstæður sem þessar og telst sá gerningur samkvæmt Hæstarétti vera óvenjulegur, sbr. 1. mgr. 57. gr. tsl. Að mati höfundar er það hins vegar ekki ljóst hver staðan er ef kaupsamningur á viðtökufélagi er gerður eftir að skipting hefur átt sér stað. Hvað þetta varðar hefur verið litið til samruna þar sem ríkisskattstjóri hefur staðfest í bindandi áliti frá árinu 2005 að gagngjaldsskilyrði 51. gr. teljist uppfyllt ef samruni á sér stað tveimur árum eftir að félag hefur verið keypt. Hvað skiptingu varðar hefur þessi ólögbundna regla, ef svo má kalla, verið túlkuð

¹⁴⁰ Dómur Landsréttar 17. febrúar 2023 í máli nr. 456/2021.

á þann hátt að hún eigi einnig við þegar félagi er skipt. Þá er litið til þess að ef tvö ár hafa liðið frá skiptingu félags og að viðtökufélag er selt, að þá sé gagngjaldsskilyrði 52. gr. tsl. uppfyllt. Hins vegar verður þó að fara fram almennt mat á því hvort það hafi verið búið að ákveða að selja félagið áður en skiptingin átti sér stað.

Skattlagning á sér því stað þegar gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 52. gr. tsl. telst ekki fullnægt. Þegar skoðaðar eru skattalegar afleiðingar við skiptingu þarf bæði að líta til þess hvað gerist hjá félaginu sjálfu og svo hluthöfunum. Ríkisskattstjóri hefur í úrskurðum sínum viljað meina að þegar gagngjaldsskilyrðið hafi ekki verið uppfyllt skuli líta á greiðslur til hluthafanna sem ólögættar arðgreiðslur. Í fyrrgreindum málum var farið yfir rökstuðning ríkisskattstjóra í tilfellum þar sem ákvörðun var tekin um endurákvörðun opinberra gjalda hluthafanna. Ríkisskattstjóri hefur litið svo á að þegar skipting uppfyllir ekki gagngjaldsskilyrði 52. gr. við skiptingu að þá fari fram bein sala á atvinnurekstrareignum og af þeirri ástæðu ættu hluthafar félaganna ekki að fá þessa greiðslu í hendurnar, heldur félagið sjálft. Ríkisskattstjóri hefur því í málum þessum fellt niður söluhagnað vegna sölu á hlutabréfum í skattframtölum hluthafanna og fært sömu fjárhæð til tekna sem launatekjur hjá þeim. Bæði yfirskattanefnd og Hæstiréttur hafa hins vegar fallist á það í fyrrgreindum málum að fella ákvörðun ríkisskattstjóra úr gildi. Því verður að telja það ljóst að þegar gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 52. gr. tsl. telst ekki vera uppfyllt að þá breyti það því ekki að greiðsla sem hluthafar hafa fengið í hendurnar við sölu á viðtökufélagi eftir skiptingu er skattlögð sem fjármagnstekjur. Við þessar aðstæður eru bæði yfirskattanefnd og Hæstiréttur sammála ríkisskattstjóra um það, að þegar gagngjaldsskilyrðið telst ekki uppfyllt, fer fram bein sala á atvinnurekstrareignum. Það hefur þær afleiðingar í för með sér að opinber gjöld hins skipta félags eru endurákvörðuð og söluhagnaður félags hækkaður. Afleiðingar þess hjá því félagi sem skipt er, eru því þær að í staðinn fyrir að félagið greiði engan skatt eftir skiptingu, að þá greiðir það 20% af söluhagnaði þeirra eigna sem runnu í viðtökufélagið við skiptinguna.

Heimildaskrá

„32017L1132 | Stjórnarráð Íslands“ <<https://gagnagrunnur.ees.is/3201711132>> skoðað 14. febrúar 2024

Ármann Snævarr, *Almenn lögfræði* (Orator 1989)

Ásmundur G Vilhjálmsson, *Skattur á fjármagnstekjur og eignir* (Ásmundur G Vilhjálmsson 1999)

——, *Skattur á fyrirtæki* (Skattvís 2003)

——, *Skattur á menn: kennslubók í einstaklingsskattarétti* (SkattVís slf, skattaráðgjöf og fræðsla 2022)

Bjarnfreður Ólafsson, „Hryggjarstykki skattaréttar - lögskýringin“ (2016) 12 (1) Tímarit Lögréttu 144

Davíð Þór Björgvinsson, *Lögskýringar* (Háskólinn í Reykjavík 2008)

Gerður Guðmundsdóttir, „Skattalegar afleiðingar við skiptingu félaga“ (2022) 75 Útljótur - tímarit laganema 395

Guðbjörg Þorsteinsdóttir, „Samruni eða skipting“ <<https://www.vb.is/skodun/samruni-eda-skipting/>> skoðað 16. febrúar 2024

Jón Elvar Guðmundsson, „Hættur í skipulagi rekstrar og endurskipulagningu – LOGOS lögmannsþjónusta“ (*Logos*, 22. desember 2022) <<https://www.logos.is/greinar/haettur-i-skipulagi-rekstrar-og-endurskipulagningu>> skoðað 16. febrúar 2024

Páll Jóhannesson, *Kennsluhefti Tekjuskattur* (2023)

Róbert Spanó, *Túlkun lagaákvæða* (2. útgáfa, Bókaútgáfan Codex 2019)

Sindri M Stephensen, *Skattaréttur: meginreglur og málsmeðferð* (Fons Juris 2023)

Stefán Már Stefánsson, *Hlutafélagaréttur* (Hið íslenska bókmenntafélag 2013)

Guðbjörg Þorsteinsdóttir, tölvupóstur til höfundar (15. apríl 2024)