

DAGSETNING

TILVÍSUN

Efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis
b.t. Nefndasviðs skrifstofu Alþingis
Þórshamri við Templarasund
150 REYKJAVÍK

Reykjavík 7. desember 1998

Alþingi
Erindi nr. P 123/541
komudagur 9.12.'98

Ríkisskattstjóri telur ástæðu til að vekja athygli efnahags- og viðskiptanefndar á tveimur atriðum varðandi lög nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, en embættinu er kunnugt um að nefndin hefur nú til umfjöllunar frumvarp um breytingu á þeim lögum (þingskj. 318, 278. mál). Umrædd atriði varða:

- A) skiptingu hlutafélaga. Viðbót við 56. gr. A;
- B) tímamörk samruna. Nauðsyn á sérstöku ákvæði sem heimilar skil á framtölum til samræmis við heimildir hlutafélagalaga.

A) Skipting hlutafélaga. Viðbót við 56. gr. A.

Ríkisskattstjóri hefur nýlega fengið til afgreiðslu beiðni um bindandi álit (mál nr. 1998-05832.0) þar sem spurt er hvort heimilt sé skv. 56. gr. að framkvæma skiptingu hlutafélags á þann máta að félaginu A verði skipt þannig upp að hluti af starfseminni verði eftir í félaginu A, hluti renni inn í félagið B og hluti í félagið C, þ.e. félagið sem skipt er heldur áfram að vera til.

Niðurstaða embættisins er sú að skipting á þennan veg sé ekki heimil, sbr. ótvírætt orðalag 56. gr. A í lögum nr. 75/1981, "Sé hlutafélagi skipt og því slitið" og "Við slíka skiptingu flytjast allar skattaréttarlegar skyldur og réttindi frá því félagi sem slitið var". Þetta kemur líka skýrt fram í nefndarálinni meirihluta efnahags- og viðskiptanefndar sem lagði til þessa breytingu á lögum nr. 75/1981. (121. löggjafarþing, 146. mál, þingskj. 230.)

Ljóst er að þessi þrönga heimild laganna til skiptingar félaga skapar oft á tíðum verulegt óhagræði. Í því tilviki sem beiðnin um bindandi álit varðaði er um að ræða rúmlega eitt hundrað ára gamalt félag. Rekstrarleg sjónarmið ráða því að hagkvæmt þykir að skipta félaginu upp og stofna sérstakt félag um hverja og eina af þremur meginstöðum rekstrarins. Félagið hefur í raun það úrræði að slíta þessu gamla félagi, stofna þrjú ný félög og breyta nafni eins félagsins aftur í það sama og gamla félagið hét. Félagið fengi hins vegar nýja kennitölu og þyrfti að gera viðskiptavinum sínum grein fyrir að þrátt fyrir nýja kennitölu sé um að ræða sama aðila. Þetta eitt og sér kann að hafa í för með sér óhagræði fyrir fyrirtækið og skapa ákveðna óvissu fyrir viðskiptavinum þess.

Ljóst er að það eru í raun ekki nein sérstök skattaleg rök fyrir því að sníða 56. gr. A svo þröngan stakk sem raun ber vitni. Skýringuna má í raun rekja til þess nauma tíma sem á sínum tíma gafst til að vinna breytingartillögu um þetta efni. Fyrirmyndin var sótt í danska löggjöf þar sem í skattalögum er gert ráð fyrir tvenns konar möguleika varðandi skiptingu félaga, þ.e. annars vegar algera skiptingu (spaltning) eða hins vegar að hluti af eignum og skuldum félagsins er færður yfir í annað félag (tilførsel af aktiver). Reglurnar um algera skiptingu voru svo fyrirmyndin að 56. gr. A, sbr. 7. gr. laga nr. 137/1996. Í huga þeirra sem unnu að undirbúningi var hins vegar ávallt litið á þá breytingu sem upphaf á því sem ekki yrði lokið fyrr en lögfest yrðu ákvæði sambærileg við dönsku ákvæðin um "tilførsel af aktiver".

Ákvæði um skiptingu hlutafélaga komu ekki í íslensk hlutafélagalög fyrr en með lögum nr. 2/1995. Það er samt sérstaklega nú á síðustu mánuðum sem þess má sjá merki að íslensk hlutafélög hafa farið að nýta sér þessa heimild í ríkum mæli. Um leið verður áberandi það óhagræði sem er því samfara að hafa aldrei lokið þeim breytingum sem hafist var handa með á haustmánuðum 1996.

B) Tímamörk samruna. Nauðsyn á sérstöku ákvæði sem heimilar skil á skattframtölum til samræmis við heimildir hlutafélagalaga.

Segja má að veruleg óvissa sé uppi varðandi tímamark samruna eða skiptinga félaga samkvæmt 56. – 57. gr. laga nr. 75/1981. Þetta atriði skiptir miklu máli og ræður því við hvaða tímamark framtalsskil eiga að miðast.

Í tíð eldri hlutafélagalaga var mjög algengt að tekist væri á um þetta og þá gjarnan í tengslum við það hvort yfirtökufélagi væri heimilt að skila einu framtali sameiginlega fyrir bæði félögin fyrir allt árið. Niðurstaðan hjá yfirskattanefnd og dómstólum var að þetta væri ekki heimilt, sbr. Hæstaréttardóm frá 1. nóvember 1995, Andri hf. gegn Gjaldheimtunni í Reykjavík, og því varð svo mikilvægt að skilgreina nákvæmlega samrunatímamarkpunktinn.

Í lögum nr. 75/1981, hefur ekki fram að þessu verið við nein sérstök ákvæði að styðjast í þessum efnum.

Ný lög um hlutafélög (2/1995) og einkahlutafélög (138/1994) eru mun nákvæmari í lýsingu sinni á samruna og skiptingarferlinu en sambærileg eldri löggjöf. Það flækir hins vegar málið að í þessum nýju lögum er félögunum heimilað að byggja ákvörðunartöku sína um samruna eða skiptingu á allt að sex mánaða gömlu uppgjöri þannig að reikningslega teljist réttindum og skyldum yfirtekna félagsins lokið á þessum tímamarki. – Þetta getur því verið allt annar tímamarkpunktur en lögin skilgreina sem eiginlegan samrunatíma (127. gr. 1. nr. 2/1995, 102. gr. 1. nr. 138/1994), þ.e. í fyrsta lagi þegar samruninn hefur verið samþykktur á lögmætan máta í báðum félögum.

Ríkisskattstjóri hefur verið þeirrar skoðunar að engin heimild væri í lögum til að miða skattalegt uppgjör við "reikningslegan samrunatímamark" heldur verði að miða við þann tíma sem lög um hlutafélög og einkahlutafélög skilgreina sem eiginlegan samrunatímamark. Því hefur þessu verið svarað til af hálfu embættisins.

Þessi túlkun embættisins hefur verið gagnrýnd nokkuð og bent á að hún skapi verulegt óhagræði fyrir félögin. Í raun má taka undir þetta þar sem þetta kallar í mörgum tilvikum á aukauppgjör fyrir félögin. Mjög algengt er t.d. að félög eru á fyrri hluta árs að taka ákvörðun um samruna og miða við síðasta ársuppgjör félaganna, þ.e. fyrsta janúar. Mikið hagræði væri fyrir þau að geta talið fram í samræmi við þetta í stað þess að vera með aukauppgjör miðað við raunverulegan samrunatímamark einhvern tíma á miðju ári. Í framkvæmd hafa mörg íslensk félög einmitt gert þetta en lítið er um að skattstjórar hafi gert athugasemdir við þetta. Ekki getur hins vegar talist eðlilegt að skattfyrirvöld samþykki framkvæmd á skjön við ákvæði gildandi laga og því er í raun aðeins tvennt til í stöðunni, taka á þessari framkvæmd eða breyta lögnum.

Það verður ekki séð að neinir verulegir skattalegir hagsmunir séu fólgnir í því að hafna þeirri leið sem félögin hafa viljað fara í þessu. Auðvitað gæti þetta orðið til þess að skattalegt tap frá yfirteknu félagi nýtist fyrr en annars yrði, en til lengri tíma skiptir þetta ekki máli, er aðeins tilfærsla milli ára. – Að óbreyttum lögum verður hins vegar ekki séð að hægt sé að fallast á þetta. Framkvæmdaleg rök mæla hins vegar með breytingu í þessa veru.

Því hlýtur að koma til greina að setja inn í skattalög ákvæði sem tekur sérstaklega á þessu. Í þessu sambandi er rétt að vekja athygli á að íslensku hlutafélaga- og einkahlutafélagalögin byggja að verulegu leyti á sambærilegum dönskum lögum. Að baki þessu liggja svo þriðja og sjötta félagaréttartilskipun Evrópusambandsins. – Til að komast hjá því vandamáli sem við stöndum frammi fyrir hafa Danir tekið ákvæði inn í skattalög vegna þessa. Þar segir m.a. í "lovbekendgørelse nr. 954 af 5.11.1996 om fusion, spaltning og tilførsel af aktiver m.v.", að:

5. gr.:

"Datoen for den i forbindelse med fusionen udarbejdede åbningsstatus for det modtagende selskab anses i skattemæssig henseende for fusionsdato. Det er en betingelse for anvendelsen af reglerne i denne lov, at fusionsdatoen er sammenfaldende med skæringsdatoen for det modtagende selskabs regnskabsår."

7. gr.:

"Ved opgørelsen af det indskydende selskabs skattepligtige indkomst i tiden fra udløbet af sidste sædvanlige indkomstår og indtil fusionsdatoen ansættes indkomsten for hele denne periode uden hensyn til dens længde. Ansættelsen finder sted uden hensyn til den med fusionen forbundne opløsning af selskabet. Udløber det sædvanlige indkomstår for det indskydende selskab inden den 31. december i det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for, og ligger fusionsdatoen efter det sædvanlige indkomstårs udløb, men

inden vedkommende kalenderårs udløb, udgør det sidste indkomstår helde perioden fra indkomstårets begyndelse og indtil fusionsdatoen.

Det hviler det modtagende selskab at indgive selvangivelse for den i stk. 1 nævnte periode..."

Í raun myndi þetta þýða að ef það ætti sér stað samruni sem miðaðist við síðasta ársuppgjör yfirtökufélagsins þá mætti telja fram sameiginlega fyrir félögin fyrir allt samrunaárið samkvæmt þessari sérreglu. Ef félagið er með almanaksárið sem rekstrarár þá er hægt að ganga frá samruna eða skiptingu fram yfir mitt ár og eftir sem áður að miða við 1. janúar.

Ef samruninn miðast aftur á móti við annan tímapunkt en síðasta ársuppgjör þá gildir almenna reglan og skattalega uppgjórið þarf að fara fram í samræmi við þetta. – Í þessum tilvikum verður skattauppgjórið miklu flóknara og í raun kallar þetta á tvöfalt uppgjör. Ef samruni félaganna A og B verður t.d. 1. apríl þannig að B yfirtekur A, en síðasta rekstrarári lauk 31. desember, þá þarf að telja fram fyrir A 1. janúar til 31. mars og fyrir B 1. janúar til 31. desember, þ.e. tvö framtöl. Ef aftur á móti þau sameinast þannig að til verður C, þá þarf að telja fram fyrir A og B 1. janúar til 31. mars og svo C fyrir 1. apríl til 31. desember, þ.e. þrjú framtöl.

Ríkisskattstjóri telur að mjög gagnlegt væri ef inn í lög um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981, yrði bætt ákvæði í þá veru sem hér hefur verið fjallað um.

Sé þörf á frekari upplýsingum eða aðstoð þá lýsir ríkisskattstjóri sig reiðubúinn til slíks.

Virðingarfyllst,


Gardar Valdimarsson,
ríkisskattstjóri.

Ljósrit sent til:

Indriða H. Þorlákssonar,
skrifstofustjóra,
Fjármálaráðuneytinu.