

Nefndasvið Alþingis
Efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis
Austurstræti 8-10
150 Reykjavík

Sent með tölvupósti á netfangið: nefndasvið@althingi.is

Kópavogur, 17. desember 2021

Í frumvarpinu eru lagðar til útvíkkunar á skilyrðum samsköttunar. Deloitte Legal ehf. („**Deloitte Legal**“) hefur áður veitt umsögn um efni frumvarpsins, sjá athugasemdir við 4. mál á 151. löggjafarþingi 2020-2021, en það er nú lagt fram lítið breytt. Vísast hér að stórum hluta til þeirrar athugasemdar.

1. Samsköttun félaga

Í 1. gr. frumvarpsins er lögð til breyting á ákvæði 55. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt („tsl.“) sem heimilar dótturfélögum félaga í aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins („**EES**“) eða í Færeyjum, sem staðsett eru hér á landi, samsköttun með innlendum samstæðufélögum. Sömuleiðis er lagt til að innlendum móðurfélögum verði heimilt að óska eftir takmarkaðri samsköttun með dótturfélögum skráðum í sömu ríkjum, sem og að nýta rekstrartap dótturfélaga sem myndast frá upphafi samsköttunar og á því ári sem félagi er slitið og tapið þar með því ónýtanlegt. Efni frumvarpsins er almennt til bóta.

Rétt er að benda á að breyting hefur verið gerð á því frumvarpi sem lagt er fram nú að heimildin tekur ekki til aðildarríkja stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu („**EFTA**“). Sem kunnugt þá var Sviss eitt stofnríkja EFTA. Seinna meir undirritaði ríkið EES-samninginn en fullgilding hans var felld í þjóðaratkvæðagreiðslu. Verður ekki betur séð nú en að breytt orðalag undanskilji Sviss án þess að ástæðu þess sé getið í frumvarpinu. Leggur Deloitte Legal til að horfið verði frá þeirri breytingu enda verður ekki séð hverju hún þjónar. Eins stangast það á við tilefni frumvarpsins sem eru athugasemdir Eftirlitsstofnunar EFTA („**ESA**“) um að íslenskar reglur um samsköttun og nýtingu eftirstöðva rekstrartaps félaga kunni að brjóta í bága við 31. og 40. gr. EES-samningsins um staðfesturétt og frjálst flæði fjármagns.

Í b-lið 1. gr. frumvarpsins er lagt til að innlendu móðurfélagi verði heimilt að óska eftir takmarkaðri samsköttun með dótturfélögum innan EES eða í Færeyjum. Heimildin hverju sinni er bundin við eitt ríki. Heimilt verður að draga frá ónýtanlegt tap erlenda dótturfélagsins í kjölfar slita þess.

Í greininni er að finna það skilyrði að dótturfélagið hafi verið í „raunverulegri atvinnustarfsemi“. Hugtakið er ekki skýrt frekar en leiða má að því líkur að hugtakið beri að túlka á áþekkan hátt og skilgreint er í 6. gr. reglugerðar um skattlagningu vegna eignarhalds í lögaðilum á lágskattasvæðum nr. 1102/2013. Skilgreiningin á „raunverulegri atvinnustarfsemi“, sem fram kemur í reglugerðinni, er nokkuð þröng. Hið sama má segja um túlkun skattfyrvalda á því, sbr. úrskurð yfirsattanefndar í máli nr. 37/2019 þar sem horft var til þess að „raunverulegri atvinnustarfsemi“ væri t.d. framleiðsla eða sala á vörum eða þjónustu, og að félög sem hafi aðallega tekjur af eignum, svo sem arð, vexti og söluhagnað, þ.e. óvirkar tekjur (e. passive income), þ.m.t. tekjur af óefnislegum eignum, svo sem réttindum hvers konar, féllu ekki undir skilgreiningu á „raunverulegri atvinnustarfsemi“. Verði hið sama uppi á teningnum hér er viðbúið að ákvæðið nýtist færri aðilum en stefnt var að. Leggur Deloitte Legal til að horfið verði frá því skilyrði að sýnt sé fram á að um raunverulega atvinnustarfsemi hafi verið að ræða því atvinnustarfsemi getur verið margvísleg. Þess í staðin mætti setja sem skilyrði að tap mætti ekki nýtast ef dótturfélagið sem slitið var hafði engan rekstur með höndum, sbr. sambærileg skilyrði í ákvæði 54. gr. tsl. um flutning á tapi við samruna.

Þá er rétt að ítreka það sem fram kom í fyrri umsögn að hægt hefði verið að ganga lengra og heimila fulla samskiptun milli innlends móðurfélags og dótturfélags í EES/EFTA ríki eða Færeyjum. Frumvarpið gerir ráð fyrir því að beðið sé þar til viðkomandi dótturfélagi er slitið en í sumum tilfellum getur sú staða verið uppi að dótturfélagi sé aldrei slitið eða starfsemi lýkur ekki. Í þeim tilfellum nýtist tapið ekki.

Í öllu falli er felast jákvæð skref í frumvarpinu en að mati Deloitte Legal er unnt að gera betur.

2. Önnur atriði

Þótt slíkt sé með öllu óviðkomandi efni frumvarpsins telur Deloitte Legal rétt að vekja athygli á því að tilefni er til að breyta ákvæði 8. tl. 1. mgr. 31. gr. tsl. um að yfirfæranlegt skattalegt tap megi einungis nýta í allt að tíu ár frá því tekjuári sem það myndaðist og leyfa frekar ótímabunda nýtingu á tapi eins og heimilt er víðast hvar á Norðurlöndunum, s.s. í Svíþjóð, Danmörku og Noregi. Íslensk sprotafyrirtæki eða fyrirtæki sem stunda mikla þróunarstarfsemi á upphafsárum sínum hafa mörg hver staðið frammi fyrir því að rekstrartap sem myndaðist vegna upphafsáranna fyrnist áður en viðsnúningur verður í rekstri.

Að auki má benda á að um áramótin renna sitt skeið ýmis úrræði sem komið var á til að bregðast við efnahagslegum áhrifum farsóttarinnar. Má þar nefna ákvæði XXXIII til bráðabirgða í lögum um virðisaukaskatt nr. 50/1988, oft nefnt „allir vinna“, sem og bráðabirgðaákvæði XLI. í sömu lögum, sem að mati Deloitte Legal hafði mikið vægi til að sporna gegn svartri atvinnustarfsemi. Að óbreyttu fellur full endurgreiðsla „allir vinna“ niður um áramótin og frestaður virðisaukaskattur, vegna þjónustu sem innt er af hendi á grunni skriflegs samnings, fellur í gjalddaga 5. febrúar næstkomandi. Þá má einnig benda á að afsláttur af aðflutningsgjöldum og virðisaukaskatti vegna innflutnings og sölu tengiltvinnbifreiða lækkar um næstkomandi áramót. Að endingu má nefna að aukinn frádráttur frá tekjuskatti til nýsköpunarfyrirtækja, vegna rannsóknar- og þróunarverkefna, sem bætt var við lög um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki nr. 152/2009 með bráðabirgðaákvæðum vorið 2020, rennur sitt skeið um áramótin. Telur Deloitte Legal að íhuga ætti alvarlega að framlengja úrræðin tímabundið meðan óvissan sem fylgt hefur farsóttinni fjarar út.

Virðingarfyllst,
Deloitte Legal ehf.

Guðbjörg Þorsteinsdóttir
Meðeigandi, skatta- og lögfræðiráðgjöf



KPMG ehf.
Borgartun 27
105 Reykjavík
Iceland

Telephone +354 545 6000
Fax +354 545 6001
Internet www.kpmg.is

**Nefndasvið Alþingis
efnahags- og viðskiptanefnd**
nefnasvið@althingi.is

Reykjavík, 16. desember 2021.

Umsögn KPMG ehf. um „frumvarp til laga um breytingu á lögum um tekjuskatt, nr. 90/2003 (samsköttun)“.

Í tölvuskeyti nefndasviðs Alþingis 15. desember 2021 er KPMG gefinn kostur á að veita umsögn um framangreint frumvarp til laga. KPMG hefur kynnt sér frumvarpið og sér ástæðu til að koma að eftirfarandi ábendingum og tillögum.

Um a-lið 1. gr.

Af skilmerkilegri greinargerð frumvarpsins má ráða að í a-lið 1. gr. þess er lögð til tvíþætt breyting. Annars vegar að heimild til þátttöku í samsköttun með innlendu móðurfélagi taki ekki aðeins til innlendra fastra starfsstöðva erlendra dótturfélaga heldur einnig til innlendra dótturfélaga erlendra dótturfélaga móðurfélagsins. Hins vegar að heimild til samsköttunar geti fengið innlend dótturfélög erlendra samstæðu ein sér eða með þátttöku innlendar fastrar starfsstöðvar erlends móðurfélags. Í báðum tilvikum á það þó því aðeins við ef erlend félög í eignarhaldskeðjunni eru heimilisföst innan EES, EFTA eða í Færeyjum. Þessi skilningur á tillögunni verður þó ekki glögg ráðinn af orðalagi tillögunnar sjálfrar.

KPMG leggur til að tillaga í a-lið 1. gr. frumvarpsins verði umorðuð og hljóði:

a. Í stað 2. másl. 1. mgr. koma þrjú nýir máslidir, svohljóðandi:

Heimild til þátttöku í samsköttun með innlendu móðurfélagi getur einnig náð til innlendra fastra starfsstöðva erlendra dótturfélaga móðurfélagsins, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr., og félaga sem falla undir 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. og eru minnst 90% í óbeinni eigu móðurfélagsins í gegnum erlend dótturfélög þess, að því tilskyldu að erlendu dótturfélögin séu skráð í aðildarríki Evrópska efnahagssvæðisins, aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum. Jafnframt geta heimild til samsköttunar fengið félög sem falla undir 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. og eru minnst 90% í eigu félags eða félaga innan sömu samstæðu sem skráð er í aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum. Heimild til samsköttun skv. 3. másl. getur einnig tekið til héraðsfastra starfsstöðva erlendu móðurfélaganna.

Í umræddum a-lið 1. gr. frumvarpsins er lagt til að við samsköttun innlendra félaga undir eignarhaldi erlendar samstæðu verði skattur lagður á eitt þeirra og er vísað er til 3. mgr. 55. gr. laga nr. 90/2003 í því sambandi. Betur fer á að efnisatriði þessu verði skipað í hinni tilvitnuðu 3. mgr. þar sem að öðru leyti er kveðið á um hvert samskattaðra félaga skuli sæta skattlagningunni.

KPMG leggur því til að við 1. gr. frumvarpsins verði aukið nýjum staflið, b-lið, svohljóðandi:

b. 3. mgr. orðist svo:

Við samsköttun skal tekjuskattur af sameiginlegum tekjuskattsstofni allra þátttakenda hennar lagður á einn þeirra, móðurfélagið við samsköttun skv. 1. og 2. másl. 1. mgr. Þó er ríkisskattstjóra heimilt að leggja tekjuskatt á hvern og einn þátttakanda í samsköttun óski þeir þess sérstaklega. Allir þátttakendur í samsköttun bera sameiginlega ábyrgð á skattgreiðslum.

Um b-lið 1. gr.

Í b-lið 1. gr. frumvarpsins er lögð til ný tegund samsköttunar sem nefnd er takmörkuð samsköttun. Ekki er um að ræða samsköttun í þeim skilningi að afkoma tveggja eða fleiri félaga myndi sameiginlegan tekjuskattsstofn á hverju og einu ári á afmörkuðum samsköttunartíma. Takmarkaðri samsköttun er ætlað að felast í heimild innlends móðurfélags til að nýta uppsafnað rekstrartap erlends dótturfélags síns eftir að dótturfélaginu hefur verið slitið.

Margt er óljóst í tillögunni.

Eftir orðanna hljóðan tillögunnar virðist heimild innlends móðurfélags til takmarkaðrar samsköttun aðeins vera að ætlað að ná til dótturfélaga þess í einu erlendu ríki. Af orðum greinargerðar verður hins vegar ráðið að binding við eitt erlent ríki eigi aðeins við um óbeint eignarhald og þá þannig að öll félög í keðju óbeins eignarhalds skuli vera skráð í sama ríki og að takmarkaða samsköttunin skuli ná til allra þeirra félaga. KPMG telur rök standa til þess að innlent móðurfélag geti samtímis notið takmarkaðrar samsköttunar með dótturfélögum sínum í fleiri en einu erlendu ríki, hvort heldur um beint áskilið eignarhald er að ræða (90% eða meira) eða óbeint áskilið eignarhald í gegnum önnur erlend félög sem aðild eiga að takmörkuðu samsköttuninni.

Tiltekið er í tillögunni að öll skilyrði samsköttunar þurfi að vera uppfyllt „að öðru leyti“. Ætla verður að átt sé við skilyrði um lágmark 90% eignarhald innlends móðurfélags á dótturfélagi skráðu í erlendu ríki, beint eða í gegnum önnur dótturfélög sem þátt taka í samsköttuninni. Einnig virðist átt við það skilyrði að allir þátttakendur í samsköttun hafi sama reikningsár. KPMG fær ekki séða þörf þess skilyrðis við takmarkaða samsköttun. Tapsnýting sú sem felst í takmarkaðri samsköttun verður ekki virk fyrr en slitið hefur verið því félagi sem tapið myndaðist hjá. Engin jöfnun hagnaðar og taps þátttakenda í takmörkuðu samsköttuninni skal eiga sér stað á þeim árum sem tap erlenda félagsins myndast. Reikningsár erlenda félagsins hefur því enga þýðingu við tapsnýtinguna.

Óljóst er hvernig samsköttunartími skuli afmarkaður. Tiltekið er að frádráttarbærni rekstrartaps erlends félags ráðist af íslenskum lögum. Í því felst að umrædd tapsnýting getur í hæsta lagi tekið til taps á síðast liðnum 10 rekstrarárum fyrir slit erlenda félagsins. Ætla má að nýtingin geti aðeins tekið til taps sem myndaðist frá og með því ári sem skilyrði um eignarhald voru fyrst uppfyllt. KPMG telur best samræmast reglum um samsköttun að öðru leyti að upphaf þátttöku erlends félags miðist við upphaf næst liðins rekstrarárs þess þegar heimild er veitt og að umsókn um heimild skuli beina til ríkisskattstjóra innan sex mánaða frá lokum þess rekstrarárs erlends dótturfélags sem óskað er eftir að verði upphafsár þátttöku þess.

Óljóst er hvort lagt er til að aðeins innlent móðurfélag geti nýtt tap erlends dótturfélags eða hvort það tap geti einnig nýtt innlend dótturfélög móðurfélagsins sem sæta samsköttun með því. Ef lagt er til að innlend dótturfélög geti nýtt tapið er óljóst hvort nægjanlegt verður að innlendu dótturfélagin hafi heimild til samsköttunar með móðurfélaginu þegar tapsnýtingin verður virk eða hvort þau þurfi að hafa haft heimild til samsköttunar með móðurfélaginu þegar tapið myndaðist.

Annar málsliður tillögunnar hljóðar: „Í takmarkaðri samsköttun felst að heimilt er að nýta rekstrartap dótturfélags sem myndast frá upphafi samsköttunar á því ári sem félagi er slitið og tap telst sannanlega ónýtanlegt.“ Orð þessi fela í sér mótsögn því eftir hljóðan þeirra er gert að skilyrði fyrir nýtingu taps að ekki megi nýta það. Ætla má að með orðinu „ónýtanlegt“ sé átt við að umrætt tap sé ekki nýtanlegt í heimaríki hins erlenda félags eða öðru erlendu ríki.

KPMG telur best samræmast reglum um samsköttun að öðru leyti að íslenskt móðurfélag yfirtaki uppsafnað tap erlenda dótturfélagsins við slit þess og að nýting þess taps í samsköttun móðurfélagsins með íslenskum dótturfélögum þess verði með sama hætti og væri það tap móðurfélagsins.

Í frumvarpstíllögunni er gert að skilyrði fyrir þátttöku erlends dótturfélags í takmarkaðri samsköttun að það hafi stundað „raunverulega atvinnustarfsemi“. Hugtakið raunveruleg atvinnustarfsemi er viðhaft í 57. gr. a laga nr. 90/2003, auk þess sem í nokkrum öðrum ákvæðum þeirra laga er vísað til hugtaksins í því ákvæði. Í lokamálsgrein 57. gr. a er ráðherra falið að skilgreina í reglugerð hvað felist í hugtakinu raunveruleg atvinnustarfsemi. Tilfni þess, sem ítarlega er rakið í athugasemdum frumvarps er varð að lögum nr. 45/2013, var að Eftirlitsstofnun EFTA (ESA) hafði lýst þeirri skoðun sinni að þágildandi reglur 57. gr. a laga nr. 90/2003 væru andstæðar staðfesturétti samkvæmt 31. gr. samningsins um Evrópska efnahagssvæðið og beindust athugasemdir ESA einkum að hugtakinu raunveruleg atvinnustarfsemi. Með 6. gr. reglugerðar nr. 1102/2013 brást fjármála- og efnahagsráðherra við athugasemdum ESA og setti viðmið, þ.e. atriði sem til skoðunar skulu koma, við afmörkun hugtaksins raunveruleg atvinnustarfsemi. Þau viðmið lúta að tengslum fyrirtækis við það ríki innan EES sem það er stofnsett í. Af skilyrði tillögunnar um lármark 90% eignarhald íslensks móðurfélags á erlendu félagi má ljóst vera að ef á skortir tengsl erlenda félagsins við það ríki sem það er skrásett í þeim mun sterkari eru tengsl þess við Ísland. Þau tengsl við Ísland ættu frekar að vera tilfni til samsköttunar með innlendu móðurfélagi en að girða fyrir samsköttun. KPMG leggur því til að skilyrðið um raunverulega atvinnustarfsemi verði fellt brott úr tillögunni.

Með vísan til alls framanritaðs leggur KPMG til að umrætt ákvæði verði umorðað og sett fram sem c-liður 1. gr. frumvarpsins, þannig:

c. Á eftir 4. mgr. kemur ný málsgrein, svohljóðandi:

Innlent móðurfélag getur óskað eftir að dótturfélag þess, skráð í einhverju aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins, stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum, fái heimild til takmarkaðrar þátttöku í samsköttun með móðurfélaginu og félögum samsköttuðum með því. Skilyrði takmarkaðrar þátttöku er að minnst 90% hlutafjár dótturfélags sé allan þátttökutíma þess í eigu félaga sem þátt taka í samsköttuninni, hvort heldur er fullan þátt eða takmarkaðan. Ekki er skilyrði takmarkaðrar þátttöku erlends félags að það hafi sama rekstrarár og innlent móðurfélag þess. Takmörkuð þátttaka felst í að við slit dótturfélags yfirtekur innlent móðurfélag tap þess sem safnast hefur upp á þátttökutíma dótturfélagsins, þó að hámarki á 10 síðustu rekstrarárum þess, að því tilskildu að tapið sé hvorki unnt að nýta í heimilisríki dótturfélagsins né í öðru erlendu ríki. Uppsafnað tap dótturfélags skal leiða fram með sama hætti og ef það hefði á þátttökutíma þess í samsköttuninni borið ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi. Heimild til takmarkaðrar þátttöku í samsköttun veitir ríkisskattstjóri. Upphaf takmarkaðrar þátttöku erlends félags skal miðast við upphaf næst liðins rekstrarárs þess þegar heimild er veitt. Umsókn um heimild skal hérhent móðurfélag beina til ríkisskattstjóra innan sex mánaða frá lokum þess rekstrarárs erlends dótturfélags sem óskað er eftir að verði upphafsár þátttöku þess.

Um c-lið 1. gr.

Í c-lið 1. gr. frumvarpsins, sem KPMG leggur til að verði d-liður 1. gr. samanber aðrar tillögur KPMG sem hér eru færðar fram, er lagt til að brott verði felld 5. mgr. 55. gr. laga nr. 90/2003. KPMG fagnar þeirri tillögu enda girti það ákvæði í raun fyrir þátttöku starfsstöðva erlendra félaga í samsköttun á Íslandi, ef tap var á rekstri starfsstöðvar.

Tapsnýting við samsköttun

Kveðið er á um tapsnýtingu við samsköttun í 4. mgr. 55. gr. laga nr. 90/2003, með eftirfarandi orðum: „Tap sem verður á rekstri eins eða fleiri samskattaðra hlutafélaga má draga frá tekjum hinna áður en tekjuskattur er reiknaður. Þó skal viðkomandi tekjuár ávallt gert upp áður en tekið er tillit til yfirfæranlegs

taps fyrri ára. Yfirfæranlegt tap hlutafélags sem stafar af rekstri frá því fyrir samsköttun má aðeins nýta í því félagi.“

Heimild til samsköttunar félaga var lögfest með lögum nr. 154/1998. Í athugasemdum frumvarps til þeirra laga segir um tapsnýtingu: „Í samsköttun skal viðkomandi tekjuár gert upp áður en tekið er tilliti til taps eldri ára, þ.e. tap eins eða fleiri félaga deilist hlutfallslega á félög með hagnað áður en uppsafnað tap fyrri ára, í samsköttun, er reiknað á móti hagnaði. Í samsköttun skal tap í einu eða fleiri félögum deilast hlutfallslega miðað við hagnað á þau félög sem eru með hagnað viðkomandi ár. Nýtist tapið ekki til fulls yfirfærðis það á næstu ár. Félag, sem gengur í samsköttun og á yfirfæranlegt tap við upphaf samsköttunar, getur ekki nýtt tapið fyrr en hagnaðurinn hefur verið lækkaður með tapi annarra félaga í samsköttun innan sama tekjuárs. Reglan um að geta ekki nýtt uppsafnað tap fyrir samsköttun er sett til að koma í veg fyrir að samsköttunareglan verði misnotuð og reynt þannig að koma í veg fyrir að félög „kaupi tap“ annarra félaga og dragi frá hagnaði í samsköttun. Jafnframt er gengið út frá því að yfirfæranlegt tap fyrri ára sem myndast hafa í samsköttun geti ekki dregist frá hagnaði nýstofnaðs dótturfélags sem bætist við þau félög sem fyrir eru í samsköttun.“

Í fylgiskjali með frumvarpinu er sett fram skýringardæmi um tapsnotkun fjögurra samskattaðra félaga á þriggja ára tímabili. Af skýringardæminu má ráða að gert er ráð fyrir að tapsnýting sé í þremur þrepum, fyrst jöfnun taps og hagnaðar innan reikningsárs, næst nýting eftirstöðva taps sem myndast hefur á fyrri árum samsköttunarinnar og loks nýting taps sem myndaðist fyrir upphaf samsköttunar.

Í skýringardæminu er jöfnun innan fyrsta árs samsköttunar sýnd:

Félag	Hagnaður/tap ársins	Skipting hagnaðar/taps	Yfirfærsla taps til næsta árs
A	-100.000	+20.000	-80.000
B	-50.000	+10.000	-40.000
C	+25.000	-25.000	0
D	+5.000	-5.000	0
Samtals	-120.000	0	-120.000

Eins og sést í töflunni er gert ráð fyrir að ef fleiri en eitt félag hafa tap skuli tapi þeirra hlutfallslega varið til jöfnunar á hagnaði annarra félaga.

Af töflu er sýnir samsköttun á öðru ári má ráða að við nýtingu taps frá fyrra ári samsköttunar skuli hvert félag fyrst ganga á eigið yfirfært tap áður en það nýtir yfirfært tap frá öðrum:

Félag	Hagnaður/tap ársins	Skipting hagnaðar/taps	Hagnaður/tap ársins eftir skiptingu taps	Nýting taps í eigin félagi	Ráðstöfun yfirfæranlegs taps frá öðrum félögum fyrra árs
A	+24.000	-11.200	+12.800	-12.800	
B	-40.000	+35.000	-5.000	0	
C	+30.000	-14.000	+16.000	0	-16.000
D	+21.000	-9.800	+11.200	0	-11.200
Samtals	+35.000	0	+35.000	-12.800	-27.200

Augljós skekkja er í töflunni þar sem 40.000 tapi B er ekki að fullu jafnað á móti hagnaði hinna félaganna. Í töflunni er sýnt 5.000 yfirfæranlegt tap B þrátt fyrir sameiginlegan tekjuskattsstofn. Það gengur gegn orðunum „Nýtist tapið ekki til fulls yfirfærðis það á næstu ár“ í athugasemdum frumvarpsins.

Nýting yfirfærðs taps sem myndaðist á samsköttunartímanum, þ.e. á tveimur fyrstu árum hans, er sýnt:

Félag	Eigið tap	Nýtt eigið tap	Tap til skipta	Nýtt af öðrum	Yfirfært tap
A	-80.000	+12.800	-67.200	+16.291	-50.909
B	-45.000	0	-45.000	+10.909	-34.091
C	0	0	0	0	0

D	0	0	0	0	0
Samtals	-125.000	+12.800	112.200	+27.200	-85.000

Tafla yfir samsköttun á þriðja ári sýnir nýtingu yfirfærðs taps fyrri ára. Fyrst nýta félög A og B eigið tap sem myndaðist á samsköttunartíma, næst nýtir félag A tap ónotað tap B sem myndaðist á samsköttunartímanum og loks þegar nýtt hefur verið allt tap sem myndaðist á samsköttunartímanum nýtir félag A tap sitt frá því fyrir upphaf samsköttunar:

Félag	Hagnaður/tap ársins	Eigið tap á samsköttunartíma	Nettó hagnaður	Tap annarra á samsköttunartíma	Eigið tap myndað fyrir samsköttun
A	+100.000	-50.909	+49.091	-8.746	-15.000
B	+20.000	-20.000	0	0	0
C	0	0	0	0	0
D	+30.000	0	+30.000	-5.345	0
Samtals		-70.909	+79.091	-14.091	-15.000

Forsenda í dæminu er að A hafi átt 15.000 tap fyrir upphaf samsköttunar en önnur félög hafi ekkert slíkt tap átt. Áður en kemur til nýtingar þessa taps A er nýtt allt tap sem myndaðist á samsköttunartímanum, bæði hjá A og B. Engu tapi C og D er fyrir að fara í dæminu.

Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 302/2015 reyndi á nýtingu taps sem myndast hafði á fyrri árum innan samsköttunartíma. Atvik voru þau að kærandi var samskattaður með nokkrum öðrum félögum, þ.m.t. X. Í kjölfar endurákvörðunar hagnaðar/taps X á samsköttunartímanum endurákværðaði ríkisskattstjóri opinber gjöld kæranda vegna breyttrar tapsnýtingar milli hinna samsköttuðu félaga. Ágreiningur var um nýtingu kæranda á eigin yfirfæranlegu tapi sem myndaðist á samsköttunartímanum. Í kærðum úrskurði skipti ríkisskattstjóri því tapi kæranda hlutfallslega til frádráttar hagnaði hans og annarra félaga, í sama hlutfalli og hagnaður hvers félaganna var af heildarhagnaði þeirra. Kærandi taldi sér hins vegar heimilt að nýta eldra tap sitt að fullu sjálfur og vísaði máli sínu til stuðnings til framangreinds dæmis með frumvarpi. Um þann máltilbúnað kæranda sagði yfirskattanefnd: „Taka verður undir það með ríkisskattstjóra að gallar eru á dæmi í fyrrgreindu fylgiskjali. Við athugun á dæminu, sem er í formi töflu og ætlað að sýna skattstofna samskattaðra félaga á þriggja ára tímabili, virðist þó frekast vera um að ræða misritun fjárhæða, m.a. þar sem fjárhæðir hafi ekki verið færðar í rétta dálka í töflunni, heldur en að mismunandi aðferðum sé beitt við útleiðingu skattstofna einstök ár. Verður ekki annað séð en að þrátt fyrir mistök í framsetningu dæmisins beri það með sér ákveðnar aðferðir við skiptingu taps milli samskattaðra félaga, þar á meðal um nýtingu eigin taps innan samsköttunartímabils áður en komi að yfirfærslu taps til félaga með hagnað. Verður samkvæmt þessu að álykta að sýnidæmi þetta styðji máltilbúnað kæranda.“ Yfirskattanefnd taldi hins vegar að fram hjá því yrði ekki litið að í 55. gr. laga nr. 90/2003 væru engin bein ákvæði um nýtingu eldra taps milli félaga, en gert ráð fyrir að reglur þar um yrðu settar í reglugerð, sem enn hefði þó ekki verið gert. Tiltók yfirskattanefnd að ekki yrði staðhæft að sú aðferð sem ríkisskattstjóri beitti í málinu væri í andstöðu við lagaákvæðið. Taldi yfirskattanefnd að bæði með aðferð ríkisskattstjóra og aðferð kæranda yrði hæglega náð þeim markmiðum sem að væri stefnt með 55. gr. laga nr. 90/2003, auk þess sem afbrigði beggja þessara aðferða kæmu til greina. Tiltók yfirskattanefnd að nærtækast væri að ætla að félög, sem tækju þátt í samsköttun, gætu átt val um aðferð, svo fremi hún félli að markmiði lagaákvæða um samsköttun. Ljóst væri að öll félög samstæðu yrðu að beita sömu aðferð meðan samsköttun stæði og naumast yrði skipt um aðferð innan samsköttunartímans og alla vega ekki nema öll félögin óskuðu þess.

Af framangreindu má ljóst vera að sárlega skortir skýr lagafyrirmæli um hvernig háttáð skuli nýtingu yfirfæranlegs taps sem myndast á samsköttunartíma. KPMG leggur til að á þeim skorti verði tekið í frumvarpi því sem hér eru til umfjöllunar, með því að auka við það tillögu til breytinga á 4. mgr. 55. gr. laga nr. 90/2003.

Vert er að hafa í huga að þegar félag nýtir tap annars félags gengur fyrrnefnda félagði á skatteign þess síðarnefnda. Við það myndast lögmæt einkaréttarleg fjárfrafa milli félaganna sem telja ber tapsfélaginu

til eignar en hagnaðarfélaginu til skuldar. Má í því sambandi benda á dóm Landsréttar í máli nr. 291/2019, þar sem m.a. segir: „Í málinu er ekki ágreiningur um að krafa hins yfirtekna félags á hendur stefnanda að fjárhæð 25.854.724 krónur hafi verið eign í lagalegum skilningi þess orðs, nánar tiltekið kröfuréttindi sem stofnaðist til í tengslum við samsköttun sem stefnda og [I] hafði verið veitt heimild til á grundvelli laga“. Að þessu virtu er rökrétt að við nýtingu taps sem myndast á samsköttunartíma gangi hvert félag á eigið tap áður en það gengur á tap hinna félaganna.

Varðandi nýtingu taps sem annars vegar myndast á samsköttunartíma og hins vegar fyrir upphaf hans verður að hafa í huga að þátttaka allra félaga í samsköttun þarf ekki að hefjast á sama tíma.

KPMG leggur til að við 1. gr. frumvarpsins verði aukið nýjum staflið, e-lið, svohljóðandi:

e. 4. mgr. verður svohljóðandi:

Tap sem verður á rekstri eins eða fleiri samskattaðra félaga skal draga frá tekjum hinna áður en tekjuskattur er reiknaður. Fyrst skal jafna saman tapi og hagnaði félaganna innan viðkomandi árs. Ef samanlagt tap ársins er lægra en samanlagður hagnaður ársins skal tapi jafnað á móti hagnaði hvers félags í sama hlutfalli og hagnaður þess er af heildarhagnaði. Ef samanlagður hagnaður ársins er lægri en samanlagt tap ársins skal hagnaði jafnað á móti tapi hvers félags í sama hlutfalli og tap þess er af heildartapi. Ef enn stendur eftir hagnaður hjá félagi eftir jöfnun innan ársins skal sá hagnaður jafnaður með ónotuðu tapi þess sama félags sem myndaðist á þátttökuárum þess í samsköttuninni. Standi eftir þá jöfnun enn ójafnaður hagnaður félags skal hann jafnaður með ónotuðu tapi sem myndaðist á þátttökuárum þess hjá öðrum félögum sem á þeim árum tóku þátt í samsköttuninni. Skal ganga á það tap í aldursröð, elsta tapið fyrst, og ef gengið er á jafn gamalt tap hjá fleiri en einu félagi skal það vera í sama hlutfalli og tap hvers þeirra er af ónotuðu heildartapi þess árs. Standi eftir þá jöfnun enn ójafnaður hagnaður félags skal hann jafnaður með tapi sem myndaðist hjá því félagi fyrir upphaf þátttöku þess í samsköttuninni. Tap sem myndaðist hjá félagi fyrir upphaf þátttöku þess í samsköttuninni verður ekki nýtt til jöfnunar á hagnaði annarra þátttökufélaga í samsköttuninni.

Virðingarfyllt,

KPMG ehf.

