

Fimmtudaginn 30. mars 2017.

Nr. 318/2016.

**Skarphéðinn Berg Steinarsson**

(Þórður Bogason hrl.

Kristín Ólafsdóttir hdl.)

**gegn**

**íslenska ríkinu**

(Einar Karl Hallvarðsson hrl.)

Hlutabréf. Tekjuskattur. Fjármagnstekjuskattur. Kröfuréttur. Stjórnsýsla.

*Í málinu krafðist S ógildingar á úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar þar sem opinber gjöld hans vegna gjaldársins 2008 voru endurákvörðuð. Ágreiningur aðila laut að því hvort sá söluhagnaður sem S hlaut við uppgjör starfslokasamnings hans við B hf. árið 2007, þegar hann seldi hlutabréf sín í félaginu á raunverði en ekki innlausnarverði eins og honum hafði verið heimilt samkvæmt kaupréttarsamningum árin 2003 og 2006, skyldi teljast fram sem launatekjur samkvæmt 1. mgr. 1. töluliðar A. liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, eins og skattyfirvöld gerðu ráð fyrir, eða sem fjármagnstekjur samkvæmt 8. tölulið C. liðar sömu greinar, eins og S hafði gert í framtali sínu. Í héraðsdómi, sem staðfestur var af Hæstarétti með vísan til forsendna hans, var vísað til þess að leggja yrði rúma túlkun í tekjuhugtak 7. gr. laga nr. 90/2003. Samkvæmt því væri ljóst að réttindi sem skattaðilar öðluðust á grundvelli samninga um hlutabréfaviðskipti af því tagi sem mál þetta snérist um gætu falið í sér tekjur í skilningi ákvæðisins. Með hliðsjón af efni og eðli samninganna var talið hafið yfir allan vafa að þau kjör sem S hafði verið veitt með þeim tengdust starfi hans hjá B hf. og teldust því starfstengd hlunnindi hans í skilningi 1. mgr. 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Var það ekki talið hafa þýðingu þótt S hefði fengið andvirði þessa fjár greitt í formi óskráðra hlutabréfa í F hf. Þá var ekki fallist á með S að slíkir annmarkar hefðu verið á rannsókn og málsmeðferð skattyfirvalda að ógilda bæri úrskurði þeirra á þeim grundvelli. Var í sýknað af kröfum S.*

#### **Dómur Hæstaréttar.**

Mál þetta dæma hæstaréttardómaramarnir Þorgeir Örlygsson, Eiríkur Tómasson, Greta Baldursdóttir, Karl Axelsson og Viðar Már Matthíasson.

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar 26. apríl 2016. Hann krefst þess að úrskurðir yfirskattanefndar 7. maí 2014 og ríkisskattstjóra 19. desember 2012 um endurákvörðun opinberra gjalda sinna á gjaldárinu 2008 verði felldir úr gildi. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Með vísan til forsendna hins áfrýjaða dóms verður hann staðfestur um annað en málskostnað.

Áfrýjanda verður gert að greiða stefnda málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti sem ákveðinn verður í einu lagi eins og í dómsorði greinir.

Dómsorð:

Héraðsdómur skal vera óraskaður.

Áfrýjandi, Skarphéðinn Berg Steinarsson, greiði stefnda, íslenska ríkinu, samtals 1.600.000 krónur í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

### **Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 9. mars 2016.**

#### **I.**

Mál þetta, sem dómtekið var 4. febrúar 2016, var höfðað með stefnu þingfestri fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur þann 17. mars 2015, af Skarphéðni Berg Steinarssyni, Skólastíg 5, Stykkishólmi, á hendur íslenska ríkinu.

Dómkröfur stefnanda eru að:

1. Úrskurður Yfirskattanefndar í kærumáli stefnanda, nr. 93/2014, frá 7. maí 2014, og ákvörðun ríkisskattstjóra í máli nr. 20120301831, dags. 19. desember 2012, verði ógilt með dómi.
2. Að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda allar ofteknar skattgreiðslur á grundvelli ákvörðunar ríkisskattstjóra í máli nr. 20120301831 og úrskurðar yfirskattanefndar í máli nr. 93/2014, samtals að fjárhæð á stefnubirtingardegi 1.729.016 krónur, ásamt vöxtum skv. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 af fjárhæð 226.255 krónur frá 1. ágúst 2013 til 1. ágúst 2014 en af 1.729.016 krónum frá þeim degi til stefnubirtingardags, en með dráttarvöxtum samkvæmt 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, af þeirri fjárhæð frá þeim degi til greiðsludags.
3. Að aðfarargerð sýslumannsins á Vesturlandi, nr. 014-2014-00214, sem fram fór hinn 5. mars 2015, verði ógilt með dómi.

Þá krefst stefnandi í öllum tilvikum málskostnaðar að skaðlausu samkvæmt síðar framlögðum málskostnaðarreikningi, eða að mati dómsins, að viðbættum virðisaukaskatti.

Stefndi gerir aðallega þá dómkröfu að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og honum verði tildæmdur málskostnaður úr hendi stefnanda að mati réttarins. Til vara er þess krafist að fjárkröfur stefnanda verði lækkaðar og málskostnaður verði látinn niður falla.

#### **II. Atvik málsins**

Samkvæmt gögnum málsins hóf stefnandi störf hjá Baugi Group hf. árið 2002. Þann 5. desember 2003 gerði stefnandi þrífliða samning við vinnuveitanda sinn og BGE Eignarhaldsfélag ehf. um kaup á hlut í BGE Eignarhaldsfélagi ehf. og um rétt til kaupa á hlutabréfum í Baugi Group hf. af BGE Eignarhaldsfélagi ehf. Var nánar tiltekið kveðið á um rétt stefnanda til að kaupa hlutafé í Baugi Group hf. að nafnverði allt að 4.655.493 kr. í þremur áföngum á árunum 2003, 2004 og 2005.

Þessum samningi var síðan breytt með viðaukasamningi, dags. 27. desember 2004, m.a. þannig að kaupréttur á árunum 2004 og 2005 varð virkur í einu lagi þá þegar. Með samningi við sömu aðila, dags. 8. mars 2006, samdi stefnandi síðan um rétt til kaupa á hlutabréfum í Baugi Group hf. af BGE

Eignarhaldsfélagi ehf. að nafnverði allt að 6.000.000 kr. í þremur áföngum á árunum 2006, 2007 og 2008 sem þó mátti nýta í einu lagi á árinu 2006.

Af gögnum málsins verður ráðið að stefnandi nýtti kauprétt samkvæmt fyrri samningnum með kaupum á hlutabréfum í Baugi Group hf. að nafnverði 1.551.831 kr. fyrir 25.000.247 kr. í desember 2003 og að nafnverði 3.103.662 kr. fyrir 65.999.372 kr. í desember 2004, auk þess sem hann keypti hlut í BGE Eignarhaldsfélagi ehf. Stefnandi nýtti kauprétt samkvæmt síðari samningunum í mars 2006 með kaupum á hlutabréfum í Baugi Group hf. að nafnverði 6.000.000 kr. fyrir 306.480.000 kr.

Samhliða kaupunum gerðu stefnandi og BGE Eignarhaldsfélag ehf. lánsamninga til fjármögnunar kaupanna, annars vegar sem nam 90% af kaupverði hlutabréfa á árinu 2003 og hins vegar sem nam 100% kaupverðs vegna kaupa á árunum 2004 og 2006. Í þessum samningum stefnanda við Baug Group hf. og BGE Eignarhaldsfélag ehf. var m.a. kveðið á um skyldu Baugs Group hf. til að kaupa hlutabréfin aftur af stefnanda, að hans ósk, á sama tíma og lán frá seljanda vegna kaupanna féllu í gjalddaga. Einnig var í samningunum kveðið á um skyldu stefnanda til að selja hluti sína í BGE Eignarhaldsfélagi ehf. og í Baugi Group hf. ef hann léti af störfum sínum hjá hlutafélaginu. Einnig voru ákvæði um kaupskyldu Baugs Group hf. og söluskyldu stefnanda við lok samninganna annars vegar 30. september 2008 og hins vegar 1. febrúar 2011.

Við starfslok stefnanda hjá Baugi Group hf. urðu aðilar ásáttir um það með starfslokasamningi, dags. 15. júní 2007, að hlutafélagið keypti öll fyrrgreind hlutabréf stefnanda í félaginu að nafnverði 10.655.493 kr. fyrir 774.121.566 kr., þ.e. á genginu

72,65. Voru hlutabréfin greidd stefnanda með hlutabréfum í Fasteignafélaginu Stoðum hf. að nafnverði 56.505.223,80 kr. miðað við gengið 13,7, þannig að kaupverð stefnanda á þeim bréfum nam sömu fjárhæð og söluverð hlutabréfanna í Baugi Group hf., sbr. einnig sérstakan samning þar um, dags. 9. júlí 2007.

Í skattframtali sínu árið 2008 tilgreindi stefnandi söluhagnað 363.408.180 kr. vegna sölu hlutabréfanna í Baugi Group hf. miðað við söluverð 774.121.566 kr. og stofnverð 410.713.386 kr.

Með bréfi skattstjórans í Reykjavík, dags. 10. júní 2008, til BGE Eignarhaldsfélags ehf. og ríkisskattstjóra, dags. 16. júlí 2009 og 26. febrúar 2010, til skiptastjóra Baugs Group hf. var m.a. óskað eftir skýringum og gögnum um samninga BGE Eignarhaldsfélags ehf. og Baugs Group hf. við starfsmenn síðastnefnda félagsins um kaup á hlutabréfum í félaginu á árunum 2003 til og með 2008. Var fyrirspurnarbréfum þessum svarað með bréfi BGE Eignarhaldsfélags, dags. 10. júlí 2008, skiptastjóra, dags. 15. mars 2010 og 24. júní 2010.

Í framhaldi af þessum bréfaskiptum óskaði ríkisskattstjóri eftir því með bréfi til stefnanda, dags. 20. apríl 2012, að stefnandi gerði grein fyrir þeim hlunnindum sem honum hefðu hlotnast vegna starfstengdra kaupa á hlutabréfum í Baugi Group hf. Í bréfinu var rakið að ekki yrði séð að stefnandi hefði gert grein fyrir starfstengdum hlutabréfakaupum sem tryggð hefðu verið með kaupskyldu Baugs Group hf. í skattskilum sínum. Ríkisskattstjóri rakti fyrirbyggjandi upplýsingar og gögn í málinu, en lagði jafnframt fyrir stefnanda að láta í té upplýsingar og gögn m.a. um kaup og sölu hans eða félags/félaga í hans eigu á hlutabréfum í Baugi Group hf. sem tryggð hefðu verið með söluverði, svo og um hlunnindi sem honum hefðu hlotnast vegna starfstengdra kaupa á hlutabréfum í Baugi Group hf. á árunum 2003 til og með 2007.

Í svarbréfi umboðsmanns stefnanda, dags. 16. maí 2012, var greint frá því að ekki væri um aðra samninga að ræða um kaup kæranda á hlutabréfum í Baugi Group hf. og lánsamninga í tengslum við slík kaup en þá samninga sem ríkisskattstjóri hefði þegar undir höndum, en bréfinu fylgdi einnig ljósrit af samningsviðauka I, um útreikninga á gengi hlutabréfa í Baugi Group hf. Þá var upplýst að starfslok stefnanda hjá Baugi Group hf. hefðu verið tilefni þess að hann seldi þau hlutabréf sem fyrirspurnarbréf ríkisskattstjóra laut m.a. að, en samkvæmt ákvæðum umræddra samninga hefði hvílt söluskylda á kæranda við starfslok. Stefnandi hefði fengið úthlutað arði sem hluthafi í Baugi Group hf. á árunum 2004, 2005, 2006 og 2007, svo sem skattframtöl hans bæru með sér, og hefði félagið haldið eftir í staðgreiðslu 10% skatti.

Hlutabréf stefnanda í Baugi Group hf. hefðu verið sett Kaupþing banka hf. að handveði og hefði bankinn sem veðhafi tekið beint við arðgreiðslunum og ráðstafað þeim til lækkunar á skuld BGE Eignarhaldsfélags ehf. við bankann. BGE Eignarhaldsfélag ehf. hefði að sama skapi fært greiðslufjárhæðirnar til lækkunar á skuld stefnanda við félagið vegna umræddra hlutabréfakaupa. Á þeim árum sem spurt er um hefði stefnandi ekki átt frekari viðskipti með hlutabréf í Baugi Group hf. en samkvæmt þeim samningum sem ríkisskattstjóri hefði undir höndum. Engin skattskylda hefði myndast við kaup stefnanda á hlutabréfum í Baugi Group hf. á árunum 2003 og 2006, enda hefði kaupverðið ráðist af gangverði hlutabréfanna á kaupdegi. Í skattframtali árið 2005 hefði stefnandi talið 13.234.014 kr. til skattskyldra hlunninda undir lið 2.3, sbr. ákvæði 9. gr. laga nr. 90/2003. Það gangverð, sem lagt hefði verið til grundvallar hverju sinni, hefði numið hlutdeild keyþra hlutabréfa í eigin fé félagsins á kaupdegi, sbr. samningsviðauka I. Fram kom að stefnandi hefði ekki undir höndum útreikninga á gengi hlutabréfa í Baugi Group hf. þann 30. september 2006, en vísað í ársreikninga félagsins og útreikningsaðferð samkvæmt samningsviðauka I.

Með bréfi, dags. 26. september 2012, óskaði ríkisskattstjóri eftir því við stefnanda að hann legði fram frekari gögn og upplýsingar varðandi kaup og sölu hlutabréfa í Baugi Group hf. Kom fram það mat ríkisskattstjóra að stefnandi hefði á grundvelli starfssambands síns við Baug Group hf. gert sambærilega samninga um kaup á hlutabréfum í félaginu og um væri fjallað í dómum Hæstaréttar í málum nr. 626/2010 og nr. 241/2010. Ekki væri að sjá að stefnandi hefði gert grein fyrir hlunnindum í skattskilum vegna þessara samninga þegar hann hefði selt hlutabréfin og losnað samhliða úr viðjum söluskyldu sinnar við starfslok 15. júní 2007 (misritað 15. júlí 2007 í bréfinu). Óskaði ríkisskattstjóri í fyrsta lagi eftir skýringum á því hvers vegna stefnandi hefði ekki gert grein fyrir því í skattskilum sínum að keypt hefðu verið hlutabréf í Baugi Group hf. sem varin hefðu verið með kaupskyldu félagsins. Í öðru lagi beindi ríkisskattstjóri því til stefnanda að gerð yrði grein fyrir þeim starfstengdu hlunnindum sem stefnanda hefðu hlotnast við sölu hlutabréfanna og í þriðja lagi að upplýst yrði um fjármagnskostnað stefnanda vegna öflunar umræddra hlutabréfa.

Umboðsmaður stefnanda svaraði fyrirspurn ríkisskattstjóra með bréfi, dags. 19. október 2012. Þar sagði að stefnandi hefði tilgreint kaup á hlutabréfum í Baugi Group hf. í skattskilum sínum og m.a. gert grein fyrir hlutafjárkaupum á undirverði á árinu 2004 undir lið 2.3 í skattframtali árið 2005 í samræmi við 9. gr. laga nr. 90/2003. Kaup stefnanda á hlutabréfum á árunum 2003 og 2006 hefðu átt sér stað á gangvirði og hefðu þau því ekki stofnað til tekna sem gera hefði átt grein fyrir. Hefði stefnandi gert fulla grein fyrir hlutabréfakaupum sínum í samræmi við framtalsleiðbeiningar. Stefnandi

hefði selt BGE Eignarhaldsfélagi ehf. öll hlutabréf sín í Baugi Group hf. í maí 2007 og hefði söluverð bréfanna verið ákvarðað í samræmi við ákvæði samninganna. Hefði söluverðið endurspeglad gangverð hlutabréfanna á söludegi og því hefðu engin starfstengd hlunnindi myndast við söluna. Loks sagði um fjármagnskostnað að við sölu hlutabréfa að nafnverði 1.551.831 kr. fyrir 81.021.097 kr. í október 2006 hefði stefnandi gert upp lánið og greitt 6.704.448 kr. í vexti vegna þessa. Við sölu hlutabréfanna í maí 2007 hefði stefnandi greitt 78.094.908 kr. í vexti af eftirstandandi lánum.

Með bréfi til stefnanda, dags. 14. nóvember 2012, boðaði ríkisskattstjóri honum endurákvörðun opinberra gjalda gjaldárið 2008 vegna fyrirhugaðrar tekjufærslu skattskyldra hlunninda, sbr. 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sem vinnuveitandi hans, Baugur Group hf., hefði veitt honum með samningum, dags. 5. desember 2003 og 8. mars 2006, um starfstengd kaup á hlutabréfum í hlutafélaginu. Þætti bera að reikna hlunnindafjárhæð sem næmi mismun á söluverði umræddra hlutabréfa í Baugi Group hf. við starfslok stefnanda hjá félaginu hinn 15. júní 2007 og kaupverði hinna seldu bréfa í hendi stefnanda, svo sem nánar var rakið. Samkvæmt þessu myndi stofn tekjuskatts og útsvars stefnanda gjaldárið 2008 hækka um 363.408.180 kr. Jafnframt væri fyrirhugað að lækka stofn stefnanda til fjármagnstekjuskatts um sömu fjárhæð.

Með bréfi, dags. 6. desember 2012, mótmælti umboðsmaður stefnanda boðuðum breytingum. Var því m.a. haldið fram í bréfinu að ríkisskattstjóri færi að nokkru leyti rangt með staðreyndir og drægi þá röngu ályktun að við gildistöku starfslokasamnings kæranda hefði söluskyldu hans lokið. Stefnandi hefði gengist undir þá skyldu að selja BGE Eignarhaldsfélagi ehf. hlutabréf sín í Baugi Group hf. sem hann kynni að eiga við starfslok. BGE Eignarhaldsfélag ehf. hefði ekki verið aðili að starfslokasamningi stefnanda og því hefði sá samningur ekki breytt neinu um skyldu stefnanda gagnvart því félagi. Þá hefði söluskyldan ekki meinað honum á nokkurn hátt að selja hlutabréfin hverjum sem væri. Það hafi hann gert með því að skipta á hlutabréfunum og hlutabréfum í Fasteignafélaginu Stoðum hf. Þessi viðskipti hefðu ekki verið byggð á umræddum samningum frá 5. desember 2003 og 8. mars 2006.

Þá vék umboðsmaður stefnanda að forsendum ríkisskattstjóra og fjallaði í því sambandi um dóma Hæstaréttar í málum nr. 241/2010 og nr. 626/2010 og mótmælti túlkun ríkisskattstjóra á sjónarmiðum sem þar kæmu fram. Samkvæmt leiðsögn Hæstaréttar í umræddum dómum væri ekki um neinar hlunnindatekjur stefnanda að ræða við skiptin á hlutabréfunum. Væri að sjá að ríkisskattstjóri hefði byggt á sjónarmiðum af þeim toga sem Hæstiréttur hefði hafnað í tilvitnuðum málum. Áréttað var að stefnandi hefði ekki skuldbundið sig til að starfa fyrir Baug Group hf. í tiltekinn tíma eða undirgengist kvöð um lágmarkseignarhald hlutabréfa.

Með úrskurði um endurákvörðun, dags. 19. desember 2012, hratt ríkisskattstjóri hinni boðuðu tekjufærslu í framkvæmd. Ákvarðaði ríkisskattstjóri skattskyldar hlunnindatekjur 363.408.180 kr. og lækkaði framtalinn söluhagnað hlutabréfa um sömu fjárhæð og endurákværðaði opinber gjöld stefnanda gjaldárið 2008 í samræmi við það.

Í úrskurðinum byggði ríkisskattstjóri hina kærðu tekjufærslu á því að með samningum stefnanda við BGE Eignarhaldsfélag ehf. og vinnuveitanda hans, Baug Group hf., dags. 5. desember 2003 og 8. mars 2006, um kaup kæranda á hlutum í Baugi Group hf. með ákvæðum um sölurétt kæranda og kauprétt vinnuveitanda hans, hefðu stefnanda hlotnast starfstengd hlunnindi sem ákvarða

bæri sem mismun á kaupverði hlutabréfa samkvæmt greindum samningum, að teknu tilliti til leiðréttingar á stofnverði hlutabréfanna og söliverði hlutabréfanna hinn 15. júní 2007 í tengslum við starfslok kæranda hjá Baugi Group hf. Þegar hann hefði losnað úr viðjum kaupréttar vinnuveitanda síns. Bæri að skattleggja umrædd hlunnindi hjá stefnanda á grundvelli 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 9. gr. sömu laga. Til stuðnings ályktun sinni vísaði ríkisskattstjóri einkum til forsendna í dómum Hæstaréttar Íslands frá 31. mars 2011 í málinu nr. 626/2010 og frá 13. október 2011 í málinu nr. 241/2010.

Í úrskurði ríkisskattstjóra var einnig rakið að stefnandi hefði keypt hlutabréf í Baugi Group hf. samkvæmt umræddum þríliða samningum við Baug Group hf. og BGE Eignarhaldsfélag ehf., dags. 5. desember 2003 (ásamt viðauka frá 27. desember 2004) og 8. mars 2006. Ríkisskattstjóri rakti efni samninganna sem væru efnislega samhljóða í meginatriðum, þótt áherslumunur væri á þeim. Samhliða þessum samningum hefði stefnandi gert þrjá lánssamninga við BGE Eignarhaldsfélag ehf., dags. 8. desember 2003, 27. desember 2004 og 7. mars 2006, en samningar þessir hefðu verið samhljóða í öllum meginatriðum svo sem ríkisskattstjóri rakti. Loks rakti ríkisskattstjóri að stefnandi hefði gert starfslokasamning við Baug Group hf. þann 15. júní 2007. Með þeim samningi hefðu stefnandi og Baugur Group hf. komist að samkomulagi um uppgjör vegna kaupa á hlutafé og vegna kaupréttar á hlutabréfum í Baugi Group hf. Hefðu aðilar orðið ásáttir um að Baugur Group hf. keypti allan hlut kæranda í félaginu að nafnverði 10.655.493 kr. á genginu 72,65, eða fyrir 774.121.566 kr. Meðfylgjandi starfslokasamningnum hefði verið uppgjör á kaupréttarsamningi þar sem m.a. kæmi fram að vextir af lánum stefnanda vegna hlutabréfakaupa í Baugi Group hf. næmu 78.094.908 kr. Tók ríkisskattstjóri fram að ekki væri að sjá að stefnandi hefði gert í skattframtali sínu árið 2008 grein fyrir tekjum af starfstengdum hlutabréfakaupum sem tryggð hefðu verið með kaupskyldu Baugs Group hf.

Þá rakti ríkisskattstjóri helstu réttarreglur málsins. Kom fram að um skattlagningu starfstengdra hlunninda giltu ákvæði 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Þá væri í B-lið 13. gr. reglugerðar nr. 245/1963, um tekjuskatt og eignarskatt, m.a. kveðið á um að til launatekna teldist greiðsla í formi hlutafjáreignar í hlutafélagi sem ætti að tekjufærast á gangverði. Hefði ákvæði um þetta efni verið til staðar í skattframkvæmd með einum eða öðrum hætti um langan tíma. Auk þessa væri í 9. gr. laga nr. 90/2003 kveðið á um að til tekna samkvæmt 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. sömu laga teldust tekjur vegna kaupa á hlutabréfum samkvæmt kauprétti sem maður hefði öðlast vegna starfa fyrir annan aðila, en undantekningu frá greindri meginreglu væri að finna í 10. gr. laga nr. 90/2003. Í dómi Hæstaréttar í máli nr. 626/2010 kæmi fram að með upphafsorðum 9. gr. hefði löggjafinn tekið af tvímæli um að tekjur í skilningi 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 gætu m.a. myndast með kaupum á hlutabréfum samkvæmt kauprétti, svo og kæmi fram að eðli máls samkvæmt yrði að fara eins með hvers konar starfstengd kaup á hlutabréfum. Í dómi Hæstaréttar Íslands í máli nr. 241/2010 segði að áfrýjandi í málinu hefði til viðbótar almennum launatekjum notið ávinnings af störfum sínum sem svaraði til hækkunar á verði hlutabréfa frá upphaflegu kaupverði þeirra, sbr. 9. gr. laga nr. 90/2003.

Ríkisskattstjóri kvað það vera mat sitt að með samningum um kaup stefnanda á hlutabréfum í Baugi Group hf., með kaupskyldu Baugs Group hf. og söluskyldu kæranda, og lánssamningum á milli kæranda og BGE Eignarhaldsfélags ehf., hefðu stefnanda verið veitt hlunnindi vegna starfssambands

síns við Baug Group hf. Tilgangurinn með samningunum af hálfu Baugs Group hf. hefði m.a. verið að halda kæranda í starfi í tiltekinn tíma, en að þeim tíma liðnum hlyti hann að launum, til viðbótar venjulegri launagreiðslu, tekjur sem svöruðu til mismunar á útreiknuðu verði (markaðsverði) hlutabréfanna og upphaflegu kaupverði þeirra. Samningarnir hefðu verið tengdir innbyrðis og byggðir á starfssambandi stefnanda við Baug Group hf. Tryggingavernd Baugs Group hf., fyrir því að stefnandi yrði áfram í starfi í tiltekinn tíma, hefði verið í formi söluskyldu stefnanda sem gildi til jafnlengdar kaupskyldu Baugs Group hf. Þar sem samningarnir hefðu allir byggt á starfssambandi stefnanda við Baug Group hf. þætti bera að færa stefnanda til tekna sem starfstengd hlunnindi samkvæmt 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 þá hækkun sem hefði orðið á verðmæti hlutabréfanna í Baugi Group hf. frá þeim tíma sem kaupsamningarnir hefðu verið gerðir og þangað til stefnandi hefði selt samkvæmt ákvæðum samninganna.

Um fjárhæð skattskyldra hlunninda kom nánar fram af hálfu ríkisskattstjóra að samkvæmt efni samninganna sem um ræddi hefðu skattskyldar tekjur í skilningi 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 getað myndast í tveimur tilvikum hjá stefnanda, sbr. m.a. fyrrgreinda dóma Hæstaréttar. Tiltók ríkisskattstjóri þar annars vegar tekjur sem stefnandi hefði haft ef hann hefði nýtt sér kaupskyldu Baugs Group hf. samkvæmt ákvæðum samninganna við þær aðstæður að markaðsverð Baugs Group hf. hefði lækkað niður fyrir 90% af kaupverði kæranda. Hefði hagnaður þá svarað til mismunar á söluverði og markaðsverði hlutabréfanna á þeim tíma. Hins vegar hefði stefnandi getað losnað undan viðjum söluskyldu samninganna með því að starfa áfram hjá Baugi Group hf. um tiltekinn tíma eftir hver kaup og hlotið þá að launum fyrir það tekjur, sem svöruðu til hækkunar á verði hlutabréfanna frá upphaflegu kaupverði þeirra, sbr. 9. gr. laga nr. 90/2003, eins og vísað væri til í niðurstöðu Hæstaréttar í máli nr. 241/2010. Ljóst væri að stefnandi hefði ekki nýtt sér ákvæði samninganna um kaupskyldu Baugs Group hf. vegna lækkunar á markaðsverði Baugs Group hf., og kæmi því ekki til álita að sá réttur hefði myndað tekjur honum til handa. Starfssambandi stefnanda og Baugs Group hf. hefði lokið formlega þann 15. júní 2007 með gerð starfslokasamnings þar sem m.a. kæmi fram að samkomulag væri um uppgjör samninga vegna kaupa á hlutafé og kaupréttar á bréfum í Baugi Group hf. og BGE Eignarhaldsfélagi ehf., þannig að Baugur Group hf. keypti hlutafé stefnanda að nafnverði 10.655.493 kr. í félaginu á genginu 72,65 eða fyrir 774.121.566. Samkvæmt fyrirliggjandi samningi, dags. 9. júlí 2007, hefði stefnandi selt félaginu öll hlutabréf sín í Baugi Group hf. í samræmi við starfslokasamninginn. Í bréfi umboðsmanns stefnanda, dags. 19. október 2012, væri staðhæft að kærandi hefði selt hlutabréf að nafnverði 1.551.831 kr. í október 2006. Ekkert í fyrirliggjandi gögnum styddi þessa staðhæfingu, heldur bæru þau með sér að stefnandi hefði selt öll hlutabréf sín í Baugi Group hf. á árinu 2007, sbr. m.a. skattskil stefnanda. Við gildistöku starfslokasamningsins hefði söluskyldu stefnanda og kaupskyldu Baugs Group hf. samkvæmt umræddum samningum frá 2003 og 2006 lokið og hefðu aðilar því verið óbundnir af fyrra samnings sambandi. Að þessu virtu þætti ljóst að stefnandi hefði fengið tekjur í formi hlunninda að launum fyrir það eitt að vera í starfi hjá Baugi Group hf. frá undirritun samninganna 5. desember 2003 og 8. mars 2006, þangað til stefnandi seldi hlutabréfin samkvæmt ákvæðum samninganna við starfslok 15. júní 2007. Bæri að miða hin starfstengdu skattskyldu hlunnindi stefnanda við hækkun hlutabréfanna frá undirritun samninganna til starfsloka hans, þ.e. mismun á upphaflegu kaupverði og því verði sem greitt hefði verið fyrir bréfin

samkvæmt starfslokasamningi að teknu tilliti til framtalinna tekna vegna kaupa á hlutabréfum á undirverði, sbr. m.a. dóma Hæstaréttar í málum nr. 241/2010 og nr. 626/2010.

Í úrskurði ríkisskattstjóra sagði loks að þrátt fyrir beiðni ríkisskattstjóra með bréfum, dags. 20. apríl 2012 og 26. september 2012, hefði stefnandi ekki gert grein fyrir hinum skattskyldu hlunnindum, þar á meðal útreikningi hlunninda og markaðsgengi Baugs Group hf. við gerð starfslokasamnings 15. júní 2007. Væri endurákvörðun því byggð á fyrirbyggjandi gögnum, svo sem nánar var rakið, en í því sambandi gerði ríkisskattstjóri m.a. grein fyrir leiðréttingu á stofnverði keyptra hlutabréfa á árinu 2004 í samræmi við 9. gr. og 5. málsl. 2. mgr. 18. gr. laga nr. 90/2003. Stefnandi hefði selt öll hlutabréf sín, sem tryggð hefðu verið með kaupskyldu Baugs Group hf., með samningi 15. júní 2007 fyrir samtals 774.121.566 kr. Að frádregnu upphaflegu kaupverði og að teknu tilliti til framtalinna tekna vegna kaupa á hlutabréfum á undirverði væri fjárhæð hinna skattskyldu hlunninda stefnanda ákvörðuð 363.408.180 kr. (774.121.566 – 410.713.386) sem bæri að færa honum til tekna gjaldárið 2008 í samræmi við 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 9. gr. sömu laga.

Stefnandi kærði úrskurð ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar með bréfi, dags. 28. janúar 2013. Með úrskurði, dags. 7. maí 2014, lækkaði yfirskattanefnd tekjuskatts- og útsvarstofn kæranda gjaldárið 2008 um 145.969.618 kr. frá því sem ríkisskattstjóri ákvarðaði en hafnaði kröfum stefnanda að öðru leyti. Í rökstuðningi úrskurðar yfirskattanefndar segir meðal annars svo um forsendur úrskurðarins:

„Dóma Hæstaréttar frá 31. mars 2011 í máli nr. 626/2010 og frá 13. október 2011 í máli nr. 241/2010 þykir bera að skilja þannig að söluréttur, sem vinnuveitandi veitir starfsmanni við hlutabréfakaup í tengslum við starfssamband aðila, geti leitt til skattskyldu hjá launamanninum annað hvort eða bæði við veitingu söluréttar vegna verðmætis þeirrar tryggingar sem starfsmanni er þá veitt gegn lækkun á gangverði hlutabréfanna og/eða við nýtingu starfsmanns á fengnum sölurétti vegna hagnaðar sem svari til mismunar á söluverði og markaðsverði hlutabréfanna á þeim tíma. Jafnframt þykir verða að skilja forsendur þessara dóma þannig að með þeim sé tekið af skarið með það að aflétting kvaðar, sem starfsmaður hefur gengist undir í tengslum við hlutabréfakaup við framangreindar aðstæður, um að vinna hjá viðkomandi vinnuveitanda um ákveðinn tíma, geti með sjálfstæðum hætti talist skattskyldur ávinningur hjá starfsmanninum eftir ákvæði 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Var tekið fram í dómnum frá 13. október 2011 að þar væri um að ræða ávinning af störfum starfsmanns í þágu vinnuveitanda til viðbótar almennum launatekjum. Í samræmi við þetta hefur verið byggt á því í úrskurðaframkvæmd yfirskattanefndar að rétt sé að telja til tekna launamanns þann ávinning sem hann nýtur með því að losna úr viðjum kaupréttar vinnuveitanda síns sem launamaðurinn hefur gengist undir við hlutabréfakaupin komi til starfsloka innan ákveðins tíma. Var fyrst fjallað um slíka aðstöðu í úrskurði yfirskattanefndar nr. 372/2013, en þar voru atvik nánar tiltekið með þeim hætti að fyrir lá samkomulag launamanns og vinnuveitanda hans um niðurfellingu umsaminna ákvæða um sölurétt launamannsins og kauprétt vinnuveitandans. Var vísað til þess í úrskurðinum að atvik í þeim málum sem lokið hefði með umræddum dómum Hæstaréttar hefðu verið með sama hætti. Þá var tekið fram að í dómum þessum væru atvik þau,



sem réðu skattskyldu, fortakslaust tilgreind, auk þess sem afmörkun umræddra hlunninda væri útfærð til hlítar með tilliti til ákvörðunar á verðmæti viðkomandi hlunninda. Varð það niðurstaða í greindum úrskurði yfirsattanefndar nr. 372/2013 að um skattskyldar tekjur hefði verið að ræða í því tilviki sem þar var um fjallað.“

Í úrskurðinum er síðan rakið að eins og mál stefnanda sé vaxið verði að taka afstöðu til þess hvort atvik málsins falli að niðurstöðu í úrskurði yfirsattanefndar í máli nr. 372/2013 og því fordæmi sem samkvæmt úrskurðaframkvæmd hefur verið talið felast í fyrrgreindum dómum Hæstaréttar Íslands. Í því sambandi telji nefndin nauðsynlegt að rekja nokkru nánar ákvæði í samningum kæranda við BGE Eignarhaldsfélag ehf. og vinnuveitanda kæranda, Baug Group hf., frá 5. desember 2003 og 8. mars 2006 en um þau atriði segir m.a. svo í úrskurðinum:

„Fram kom í umræddum samningum að BGE Eignarhaldsfélag ehf. væri í eigutiltekkinna starfsmanna Baugs Group hf. og dótturfélaga hlutafélagsins og að tilgangur þess væri að kaupa hlutabréf í Baugi Group hf. og selja þau til starfsmanna Baugs Group hf. og dótturfélaga og til Baugs Group hf. sjálfs. Í samningnum frá 5. desember 2003 kom nánar fram um aðdraganda og tilgang samningsgerðarinnar að BGE Eignarhaldsfélag ehf. hefði gert samning um kaup á hlutabréfum að nafnverði 24.829.299 kr. í Baugi Group hf. af Gaumi ehf. Þar af myndi Baugur Group hf. kaupa hlutabréf að nafnverði 1.236.499 kr., en BGE Eignarhaldsfélag ehf. myndi selja hluthöfum félagsins önnur hlutabréf sín í Baugi Group hf. að nafnverði 23.592.800 kr. Þá kom fram að Baugur Group hf. skuldbindi sig til að kaupa bréfin af hluthöfum BGE Eignarhaldsfélags ehf. á tilteknum tíma á tilteknum kjörum. Í samningnum var m.a. kveðið á um kaup kæranda á hlut í BGE Eignarhaldsfélagi ehf. og um skyldu hans til að selja þann hlut sinn til félagsins kæmi til þess að hann léti af starfi hjá Baugi Group hf., sbr. greinar 2 og 6.5 í samningnum. Í samningnum frá 8. mars 2006 var tekið fram að BGE Eignarhaldsfélag ehf. hefði upphaflega verið stofnað um kauprétti þeirra starfsmanna sem boðist hefði að fá kauprétti árið 2003. Samkvæmt þessu er ljóst að nán tengsl voru á milli greindra félaga og má að því er varðar ágreiningsefni málsins líta á þau sem einn samningsaðila gagnvart kæranda. Í greindum samningi frá 5. desember 2003 var í grein 3 kveðið á um heimild kæranda til að kaupa hlutabréf í Baugi Group hf. af BGE Eignarhaldsfélagi ehf. dagana 8. desember 2003, 1. september 2004 og 1. september 2005 að nafnverði 1.551.831 kr. hverju sinni á tilgreindu gengi. Í grein 4.1 í samningnum var kveðið á um það að við nýtingu kæranda á kauprétti sínum skyldi hann staðgreiða að lágmarki 10% kaupverðsins á samningsdegi, en seljandi (BGE Eignarhaldsfélag ehf.) lána honum allt að 90% kaupverðsins til þriggja ára á tilgreindum vaxtakjörum. Því gæti orðið um þrjú lán að ræða miðað við þrjá samningsdaga. Yrðu gjalddagar lánanna 30. september 2006 vegna láns, tekið árið 2003, 30. september 2007 vegna láns tekið árið 2004 og 30. september 2008 vegna láns tekið árið 2005. Með viðaukasamningi frá 27. desember 2004 var kaupréttur á árunum 2004 og 2005 sameinaður og tiltekið að lán frá seljanda gæti numið 100% kaupverðs. Fram kom í grein 4.2 í samningnum frá 5. desember 2003 að hin keyptu hlutabréf yrðu veðsett Kaupþingi Búnaðarbanka hf., en bankinn myndi aflétta veði í hlutfalli

við greiðslur kæranda. Í grein 5 voru ákvæði um kaupskyldu Baugs Group hf. á þeim hlutabréfum sem kærandi keypti samkvæmt samningnum. Sagði í grein 5.1 að á gjalddaga lánanna frá BGE Eignarhaldsfélagi ehf. ætti kærandi rétt á að selja Baugi Group hf. hlutabréf sín miðað við gengi sem reiknast skyldi út samkvæmt sérstöku fylgiskjali með samningnum (nefnt „útreikningsverðmæti hlutabréfa“ í samningnum) og að Baugur Group hf. væri jafnframt skuldbundið til að kaupa hlutina. Verð hlutabréfanna skyldi þó aldrei vera lægra en sem næmi 90% upphaflegs kaupverðs að viðbættum vöxtum samkvæmt lánsamningi. Í grein 5.3 kom fram að hinn 30. september 2008 skyldi Baugur Group hf. kaupa og kærandi selja öll hlutabréf kæranda í Baugi Group hf. sem kærandi ætti á þeim degi og hefði keypt samkvæmt samningnum óháð því hvort bréfin væru veðsett eða ekki. Verð hlutabréfanna skyldi reiknast í samræmi við grein 5.1, en þó aldrei verða lægra en 90% kaupverðs að viðbættum fjármagnskostnaði vegna láns frá BGE Eignarhaldsfélagi ehf. Þá sagði: „Samkvæmt framangreindu er hluthafi því varinn fyrir tapi af þeim viðskiptum sem eiga sér stað skv. samningi þessum nema að því er varðar það hlutfall sem gert er ráð fyrir að hluthafi greiði inná kaupin í upphafi þ.e. 10% kaupverðs.“ Grein 6 bar yfirskriftina „Söluskylda hluthafa á hlutum sínum í félaginu og á hlutabréfum í Baugi Group hf. – brottfall kaupréttar“. Svohljóðandi ákvæði var í grein 6.1: „Hætti hluthafi störfum hjá Baugi eða segi upp starfi sínu eftir samningsdag, og undantekningarákvæði í 6.3. eiga ekki við, gjaldfalla lánin, kaupréttir hans falla niður og hann verður skyldur til að selja félaginu [BGE Eignarhaldsfélagi ehf.] þau hlutabréf sem hann hefur keypt á grundvelli þessa samnings.“ Í framhaldi af þessu var kveðið á um uppgjör viðskipta kæranda og BGE Eignarhaldsfélags ehf. samkvæmt samningnum. Var getið um tvenns konar uppgjör eftir því hvort „útreikningsverðmæti hlutabréfa sbr. 5.1. í eigu hluthafa“ næmi hærri eða lægri fjárhæð en samsvaraði meðalkaupverði hlutabréfanna, sbr. lið a) og b) í grein 6.1. Væri umrætt verðmæti herra en kaupverð skyldi nýta fyrsta hluta innlausnarverðsins til að greiða upp lán kæranda við félagið, auk áfallinna vaxta og kostnaðar, og því næst greiða kæranda þá fjárhæð sem hann hefði greitt án þess að stofna til skuldbindingar gagnvart félaginu, svo sem nánar var útfært. Væri útreikningsverðmæti lægra en meðalkaupverð hlutabréfa kæranda skyldi innlausnarverð fyrst nýtt til að greiða upp lán kæranda, auk vaxta og kostnaðar, síðan greiða kæranda þá fjárhæð sem hann hefði lagt út til greiðslu umfram 10% innborgun að viðbættum vöxtum, sem nánar greindi, og að síðustu greiða kæranda upp í 10% innborgunina að viðbættu álagi sem skyldi samsvara því að reiknaðir hefðu verið vextir á þá fjárhæð samkvæmt nánari fyrirmælum. Innlausnarverð skyldi þó aldrei vera lægra en dygði til greiðslu fyrstnefndu tveggja liðanna. Var áréttað til skýringar að kærandi væri samkvæmt þessu varinn fyrir tapi af greindum viðskiptum nema að því er varðaði það hlutfall sem gert var ráð fyrir að hann greiddi inn á kaupin í upphafi. Loks var í niðurlagi greinar 6.1 kveðið á um það í lið c) að þrátt fyrir framangreind ákvæði skyldi „í því tilviki að hluthafi hættir störfum hjá Baugi eftir að hann hefur átt þess kost að nýta sér sölurétt gagnvart Baugi sbr. grein 5.1, reikna verð hlutabréfa þeirra sem hluthafi gat nýtt sölurétt á að öllu leyti í samræmi við framangreinda 5.1. Þannig ávinnur hluthafi sér rétt til beitingar útreikningsreglu 5.1. í hlutfalli við starfstíma sinn hjá Baugi.“ Með grein 6.3 var kveðið á um undantekningar frá

ákvæðinu í grein 6.1 um skyldu kæranda til að selja hlutabréf sín með þargreindum skilmálum vegna slita á ráðningarsamningi kæranda við Baug Group hf. sem m.a. skyldi eiga við ef kæranda yrði sagt upp störfum „vegna skipulagsbreytinga eða hagræðingar, þ.e. uppsögnin á sé stað án þess að [kærandi] hafi unnið sér nokkuð til sakar til að valda brottvikningunni“, sbr. c-lið greinar 6.3. Við þessar aðstæður skyldu ónýttir kaupréttir falla niður, en nýttir kaupréttir lúta almennum reglum samkvæmt samningnum.

Í grein 6.4 var áréttað að við lok samnings hinn 30. september 2008 yrði kæranda skylt að selja hluti sína í Baugi Group hf. til félagsins, sbr. grein 5.3, og væri Baugi Group hf. þá jafnframt skylt að kaupa hlutabréfin. Söluskylda kæranda félli þó niður yrði félagið skráð á opinberan markað á meðan samningurinn væri í gildi.

Með samningi kæranda við BGE Eignarhaldsfélag ehf. og Baug Group hf., dags 8. mars 2006, var kæranda veitt heimild til að kaupa hlutabréf í Baugi Group hf. af BGE Eignarhaldsfélagi ehf. dagana 18. mars 2006, 1. febrúar 2007 og 1. febrúar 2009 að nafnverði 2.000.000 kr. hverju sinni. Var gengi hlutanna tilgreint í samningnum að því er varðaði fyrstu kaupin, en gengi skyldi taka mið af bókfærðu innra virði hlutafjár í Baugi Group hf. við síðari tvö kaupin. Í samningnum var ákvæði um sölurétt kæranda og skyldu Baugs Group hf. til að kaupa hlutabréf af kæranda á gjalddaga lána vegna kaupanna, sbr. grein 4.1, sem var efnislega samhljóða ákvæði í grein 5.1 í fyrri samningi, en verð skilgreint miðað við innra virði hlutafjár Baugs Group hf. (eigið fé félagsins deilt með hlutafé) í stað „útreikningsverðmætis“. Þá var í grein 4.3 kveðið á um skyldu Baugs Group hf. til að kaupa hinn 1. febrúar 2011 öll hlutabréf kæranda í félaginu sem hann hefði keypt samkvæmt samningnum, sbr. hliðstætt ákvæði í grein 5.3 í fyrri samningi.

Jafnframt voru ákvæði í grein 5 um skyldu kæranda til að selja hluti sína í Baugi Group hf. ef hann hætti störfum hjá félaginu eða segði upp starfi sínu eftir samningsdag, sem voru hliðstæð ákvæðum í grein 6 í fyrri samningi, þó með þeim mun, sem vakin er athygli á í kærnu til yfirskattanefndar, að samkvæmt fyrri samningnum var söluskylda kæranda gagnvart BGE Eignarhaldsfélagi ehf. en í síðari samningnum gagnvart Baugi Group hf.“

Í úrskurði yfirskattanefndar er síðan rakið að með tilliti til tengsla BGE Eignarhaldsfélags ehf. og Baugs Group hf., sem rakin eru í úrskurðinum, verði ekki séð að þetta atriði hafi neina þýðingu í málinu. Þá verði að öðru leyti ekki séð að þrátt fyrir orðalagsmun á einstökum ákvæðum beri að skýra samningana með mismunandi hætti. Þannig hafi samningarnir verið samhljóða um þau atriði sem helst þættu skipta máli. Síðan segir í úrskurðinum:

„Samkvæmt því sem hér hefur verið rakið fólst í umræddum samningum kæranda við BGE Eignarhaldsfélag ehf. og Baug Group hf. – auk ákvæða um heimild kæranda til að kaupa hlutabréf í Baugi Group hf. – að á tilteknum tímapunktum, þ.e. þegar kom að gjalddögum lána vegna kaupanna, hafði kærandi rétt til þess að selja Baugi Group hf. hlutabréfin fyrir svonefnt útreikningsverðmæti þeirra eða innra virði, þ.e. á raunverði miðað við tilgreindar forsendur, en þó skyldi verð bréfanna að lágmarki nema 90% kaupverðs þeirra í hendi kæranda auk vaxta.

Eins og segir berum orðum í samningnum frá 5. desember 2003 var kærandi með þessu varinn fyrir tapi af viðskiptum samkvæmt samningunum nema að því er varðaði það hlutfall sem gert væri ráð fyrir að hann greiddi inn á kaupun í upphafi, þ.e. 10% kaupverðs. Jafnframt var kveðið á um það í samningunum að við lok samningstíma hvoru sinni, þ.e. 30. september 2008 og 1. febrúar 2011, skyldi kærandi selja og Baugur Group hf. kaupa öll hlutabréf í félaginu sem kærandi hefði keypt á grundvelli samninganna. Skyldi þá verð miðað við útreikningsverðmæti hlutabréfanna/innra virði, en þó aldrei vera lægra en 90% kaupverðs auk vaxta. Fram kom að söluskylda kæranda félli niður ef félagið yrði skráð á hlutabréfamarkað. Þykir þetta ákvæði bera með sér að aðilar hafi gengið út frá því að kærandi myndi ekki selja öðrum en viðsemjendum sínum hlutabréfin á samningstíma. Þá þykir að öðru leyti verða að skilja umræddan þátt í samningunum sem aðferð til að tryggja kæranda að hann gæti við lok samningstíma fénytt sér þá hækkun á verðmæti hlutabréfanna sem aðilar væntu að yrði á samningstíma. Loks var um það samið að viðsemjendur kæranda ættu kauprétt að hlutabréfunum ef kærandi léti af starfi sínu hjá Baugi Group hf., enda ættu ekki við sérstök undantekningarákvæði, og skyldi söluverð kæranda þá að hámarki miðast við upphaflegt kaupverð að viðbættum vöxtum, en að lágmarki 90% upphaflegs kaupverðs að viðbættum vöxtum. Það leiddi af þessum samningsákvæðum að hyrfi kærandi úr starfi hjá Baugi Group hf. á samningstíma myndi hann ekki njóta hugsanlegrar hækkunar á útreikningsverðmæti hlutabréfanna/innra virði frá kaupdegi fram að þeim tíma að til slita á ráðningarsambandi kæmi. Frá þessu var þó sú undantekning að kærandi ávann sér rétt til þess, eftir því sem kom að gjalddaga lána vegna einstakra kaupa, að söluverð hans tæki við þessar aðstæður mið af útreikningsverðmæti hlutabréfanna/innra virði.“

Í úrskurðinum segir síðan að þegar umrædd samningsákvæði séu virt í heild sinni verði að telja að þau séu í öllum grundvallaratriðum með hliðstæðu efni og stefni að sömu niðurstöðu og ákvæði í samningum sem aðilar að málum þeim sem dómur Hæstaréttar frá 31. mars 2011 í máli nr. 626/2010 og frá 13. október 2011 í máli nr. 241/2010 lúta að höfðu gert við vinnuveitendur sína um kaup á hlutabréfum í þeim félögum og um söluverð starfsmanns og kauprétt vinnuveitanda í því sambandi. Þannig verði að telja að með samningum stefnanda við vinnuveitanda sinn og BGE Eignarhaldsfélag ehf. frá 5. desember 2003 og 8. mars 2006 hafi stefnanda verið tryggð hliðstæð hlunnindi og um var fjallað í úrskurði yfirskattanefndar nr. 372/2013. Samið hafi verið um að stefnandi gæti, með því að starfa hjá Baugi Group hf. fram að gjalddaga lána, vegna einstakra hluta hlutabréfakaupanna unnið sér til þess að innlausn viðkomandi hlutabréfa yrði miðuð við raunverð en ekki upphaflegt kaupverð, kæmi til slita á starfssambandi. Að því gefnu að hlutabréfin myndu hækka í verði á þessu tímabili verði að telja að í þessu hafi falist starfstengd hlunnindi sem svarað hafi til mismunar á gangverði hlutabréfanna á gjalddaga og innlausnarverði sem gilti fram að því, sbr. fyrrgreinda dóma Hæstaréttar og úrskurðaframkvæmd yfirskattanefndar. Síðan segir í úrskurðinum:

„Kærandi lét af starfi sínu hjá Baugi Group hf. hinn 8. júní 2007, þegar hann var ráðinn forstjóri Fasteignafélagsins Stoða hf., án þess að hafa nýtt sér umsaminn rétt til að selja Baugi Group ehf. hlutabréf sem hann keypti í desember 2003 á gjalddaga láns vegna kaupanna 30.

september 2006. Í samræmi við ákvæði greindra samninga bar kæranda við starfslok að selja BGE Eignarhaldsfélagi eða Baugi Group hf. þá hluti sína í síðarnefnda félaginu sem hann hafði keypt á grundvelli samninganna, svo sem og varð raunin, sbr. starfslokasamning, dags. 15. júní 2007, og fyrirliggjandi skjal um „Uppgjör á kaupréttarsamningi 31. maí 2007“. Tekið skal fram að ekkert hefur komið fram um það að undanþáguákvæði í grein 6.3/grein 5.3 hafi átt hér við.

Samkvæmt fyrirliggjandi gögnum fékk kærandi hlut sinn í Baugi Group hf. greiddan á genginu 72,65 og nam söluverð kæranda alls 774.121.566 kr. Ekki er deilt um að þar hafi verið um að ræða raunvirði hlutabréfanna á þessum tíma, en ekki innlausnarverð byggt á kaupverði, þótt þá hafi eingöngu verið kominn fram gjalddagi vegna fyrsta hluta hlutafjárkaupa kæranda.

Samkvæmt þessu verður ekki annað séð en að með starfslokasamningnum og greindu uppgjöri hafi vinnuveitandi kæranda í reynd fallið frá umsömdum kauprétti miðað við innlausnarverð, að því leyti sem kærandi hafði ekki þá þegar unnið sér inn rétt til þess að útreikningsverðmæti hlutabréfanna yrði lagt til grundvallar. Í samræmi við fyrrgreinda dóma og úrskurðafrankvæmd verður því talið að með þessum gerningum hafi kærandi losnað úr þeim viðjum kaupréttar vinnuveitanda síns, sem hann hafði undirgengist með samningunum frá 5. desember 2003 og 8. mars 2006, vegna annarra hlutabréfa en þeirra sem tilheyrðu fyrsta hluta samningsins frá 5. desember 2003. Að því er varðar síðastnefnd hlutabréf skal áréttað að telja verður að kærandi hafi á gjalddaga lána vegna þeirra hlutabréfakaupa, sem var 30. september 2006, orðið laus undan þeirri kvöð að sæta innlausn hlutabréfanna við verði sem svaraði að hámarki til kaupverðs kæranda, kæmi til slita á starfssambandi. Verður byggt á því að þegar þessu tímamarki var náð hafi kæranda hlotnast skattskyld hlunnindi í þeim skilningi, sem að framan er gerð grein fyrir, að því er varðar hlutabréf sem kærandi keypti á árinu 2003.

Þessar tekjur tilheyrðu því tekjuárinu 2006, sbr. 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003. Samkvæmt þessu var ekki rétt að ríkisskattstjóri tæki áunnin hlunnindi á árinu 2006 með í reikninginn við ákvörðun tekna til skatts gjaldárið 2008 og er úrskurður ríkisskattstjóra því felldur úr gildi að því leyti.

Með vísan til þess, sem hér að framan er rakið, verður hins vegar talið að ríkisskattstjóra hafi verið rétt að telja til launatekna kæranda gjaldárið 2008 ávinning hans af því að söluskylda hans með fyrrgreindum skilmálum féll niður með starfslokasamningi aðila hinn 15. júní 2007 að því er varðaði keypt hlutabréf í desember 2004 og mars 2006, enda var þá ekki komið að gjalddaga lána vegna þeirra hlutafjárkaupa.

Samkvæmt framansögðu er hafnað kröfu kæranda um að úrskurði ríkisskattstjóra verði hnekktt í heild sinni. Á hinn bóginn leiðir af niðurstöðu að framan að lækka ber ákvarðaðan skattstofn samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra. Þá þykir að öðru leyti vera tilefni til umfjöllunar um fjárhæð skattskyldra hlunninda kæranda vegna starfstengdra hlutabréfakaupa á árunum 2004 og 2006.

Eins og fram er komið ákvarðaði ríkisskattstjóri fjárhæð hlunninda með því að draga kaupverð seldra hlutabréfa, að teknu tilliti til tekna samkvæmt 9. gr. laga nr. 90/2003, frá söluverði. Þessi aðferð við ákvörðun hlunnindateknanna fellur ekki að forsendum í fyrrgreindum dómi Hæstaréttar Íslands í málinu nr. 626/2010 og er ekki í samræmi við

útreikning hlunninda samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra sem um var fjallað í úrskurði yfirséðanefndar nr. 372/2013. Að virtum ákvæðum samninga þeirra, sem mál þetta varðar, og með vísan til skattfrámskýldar samkvæmt framansögðu þykir bera að miða skattskyld hlunnindi kæranda við mismun á markaðsverði hlutabréfa hans í Baugi Group hf., sem í málinu greinir, þegar til lausnar kom undan kauprétti vinnuveitandans í júní 2007 og þess verðs sem kaupréttar hefði verið neytt fyrir hefði komið til nýtingar þess réttar samkvæmt upphafsákvæði greinar 6.1 í hinum fyrri samningi kæranda við Baug Group hf. og BGE Eignarhaldsfélag ehf. og greinar 5.1 í síðari samningnum. Af hálfu kæranda hefur hlunnindafjárhæð ekki verið leidd fram, hvorki á framangreindum grundvelli né öðrum, þrátt fyrir áskorun ríkisskattstjóra í bréfi, dags. 26. september 2012. Þykir því verða að ákvarða fjárhæð hlunninda miðað við fyrirliggjandi gögn og upplýsingar.

Ljóst er að þegar kærandi fékk lausn undan kauprétti vinnuveitanda síns í júní 2007 var útreikningsverðmæti hlutabréfa kæranda, sem hér um ræðir, hærra en sem samsvaraði meðalkaupverði hlutabréfanna. Í samræmi við það hefði borið að fara eftir ákvæði a-liðar í grein 6.1/grein 5.1 í umræddum samningnum ef á hefði reynt. Samkvæmt því ákvæði hefði átt að nýta fyrsta hluta innlausnarverðsins til að greiða upp lán kæranda við BGE

Eignarhaldsfélag ehf. auk áfallinna vaxta og kostnaðar. Því næst hefði átt að greiða kæranda upp þá fjárhæð sem hann hefði greitt án þess að stofna til skuldsetningar gagnvart félaginu, eða skuldsetning gagnvart félaginu hefði lækkað vegna greiðslna inn á lánið, að viðbættum vöxtum. Samkvæmt þessu hefði ekki verið um frekari greiðslur að ræða og hefði kærandi þannig ekki notið hagnaðar af hækkun hlutabréfanna.

Fyrir liggur samkvæmt gögnum málsins, m.a. uppgjöri á kaupréttarsamningi 31. maí 2007, að lántökur kæranda námu samtals 372.479.372 kr. vegna hlutabréfakaupa á árunum 2004 og 2006 sem var vegna alls kaupverðs hlutabréfanna. Í greindu uppgjöri er gerð grein fyrir vöxtum af teknum lánnum á árunum 2003-2006 að fjárhæð samtals 78.094.908 kr. og verður að miða við að þar séu meðtaldir vextir af láni vegna hlutabréfakaupa á árinu 2003. Ráðið verður af bréfi umboðsmanns kæranda, dags. 22. október 2012, að vextir af því láni hafi numið 6.704.448 kr. Vextir af lánnum vegna kaupa hlutabréfa á árunum 2004 og 2006 voru samkvæmt því 71.390.460 kr. Þá kemur fram í yfirlitinu að arður af hlutabréfunum, samtals að fjárhæð 12.276.393 kr., hafi verið greiddur inn á lán, en ætla má að hluti þeirrar fjárhæðar tilheyri hlutabréfum sem keypt voru 2003. Með hliðsjón af framangreindu verður ekki betur séð en að innlausnarverð Baugs Group hf. hefði numið 443.869.832 kr. (372.479.372 + 71.390.460) vegna fyrsta hluta kaupréttarsamningsins og er þá litið framhjá vaxtareikningi af innborgun kæranda á lánið, enda skortir forsendur til að áætla þann lið. Söluverð hlutabréfa kæranda í Baugi Group hf. sem hér um ræðir nam 661.308.394 kr. og verður sem fyrr segir litið svo á að sú fjárhæð beri með sér gangverð bréfanna á þessum tíma. Samkvæmt þessu verða skattskyld hlunnindi kæranda gjaldárið 2008 ákvörðuð sem mismunur greindra fjárhæða eða 217.438.562 kr.

Það leiðir af þessu að skattskyld hlunnindi kæranda samkvæmt hinum kærða úrskurði lækka úr 363.408.180 kr. í 217.438.562 kr. eða um 145.969.618 kr. Að öðru leyti er kröfum kæranda um breytingar á úrskurði ríkisskattstjóra hafnað.“

### III. Málsástæður og lagarök aðila

#### *Málsástæður og lagarök stefnanda*

Stefnandi telur að sú niðurstaða yfirskattanefndar að stefnandi, Baugur, og BGE hafi með starfslokasamningnum 15. júní 2007 fallið frá umsömdum kauprétti og að stefnandi hafi þannig losnað úr viðjum kaupréttar vinnuveitanda síns sé byggð á röngum forsendum. Telur stefnandi að yfirskattanefnd hefði verið rétt að meta samninga aðila með heildstæðum hætti og vísar um það til dóma Hæstaréttar í málum nr. 626/2010 og nr. 241/2010.

Stefnandi telur að þótt hann hafi í upphafi gert samninga um þátttöku í kaupréttarkerfi Baugs þá stafi ágreiningurinn um skattalega meðferð á tekjum hans í reynd af því að skattyfirvöld leggi til grundvallar eldri samninga er byggðu á kaupréttarkerfinu. Telur stefnandi að skattyfirvöld líti með því fram hjá eðli þeirra samninga sem gerðir voru við starfslok stefnanda hjá Baugi og lágu til grundvallar viðskiptum milli Baugs og stefnanda. Telur stefnandi að með starfslokasamningnum hafi kaupréttarkerfinu verið vikið til hliðar með samkomulagi aðila og ekki byggt á því við sölu stefnanda á hlutum hans í Baugi sem átti sér stað samtímis kaupum hans á hlutum í Stoðum.

Stefnandi bendir á að kaupin hafi ráðist af hagsmunum Baugs af því að fá lán, sem félagið hafi veitt, greidd upp og um leið selja veðbandalaus hlutabréf í óskráðu hlutafélagi fyrir ríflega 774 milljónir króna. Það var efni 7. liðar starfslokasamnings. Að mati stefnanda skipti hér engu þótt þríhliða samningar stefnanda, Baugs og BGE hafi gert ráð fyrir því að stefnandi gæti í lok samningstíma fénytt hækkun á verðmæti hlutabréfa. Slíka hækkun hafi þurft að greiða í reiðufé að lokinni uppgreiðslu lána af hálfu Baugs en ekki með því að stefnandi sjálfur tæki lán hjá þriðja aðila til að greiða Baugi, eins og raunin er í þessu máli. Þeirri ályktun yfirskattanefndar, að úrskurður hennar í máli nr. 372/2013, hafi fordæmisgildi í máli stefnanda er hafnað. Þar er einvörðungu fjallað um niðurfellingu söluskyldu og kaupréttar en ekki viðskipti milli starfsmanns og vinnuveitanda um hlutabréfa, líkt og í þessu máli.

Stefnandi telur ekki lögmætt að hann sé skattlagður á grundvelli kaupréttarkerfis, sem ætlað er að afla honum tekna umfram venjubundin launakjör, ef slíkt kerfi er lagt niður og veldur engum kostnaði hjá vinnuveitanda. Telur stefnandi að hin skattskyldu hlunnindi hans sem starfsmanns hljóti að haldast í hendur við kostnað vinnuveitanda, í þessu tilviki Baugs. Af þeim sökum telur stefnandi að um fjármagnstekjur hafi verið að ræða sem stefnandi taldi fram og greiddi fjármagnstekjuskatt af árið 2008 vegna gjaldaársins 2007. Telur stefnandi að þegar af þessari ástæðu beri að fallast á dómkröfum stefnanda og fella hina ólögsmætu úrskurði úr gildi. Vísar stefnandi þá til þess að hann hafi þegar greitt sína skatta af umræddum tekjum, í formi fjármagnsskatts, eða 39.349.693 kr. á árinu 2008.

Stefnandi telur ljóst að hvort sem horft er til 1. mgr. 5. gr. þríhliða samnings frá 5. desember 2003 eða 1. mgr. 6. gr. hans, verði ekki litið svo á að þessir samningar giltu að efni til um starfslok stefnanda. Þannig bar Baugi samkvæmt 2. mgr. 5. gr. að staðgreiða hlutabréfin, að frádregnum lánnum. Yfirskattanefnd leggur til grundvallar í úrskurði sínum að greiða hefði átt stefnanda á grundvelli a-liðar

1. mgr. 6. gr. aðra hluti en þá sem keyptir voru 2003 og lán gert upp árið 2006. Er þessu lýst á bls. 21 í úrskurði yfirskattanefndar.

Með vísan til þessa atriðis telur stefnandi í reynd viðurkennt af hálfu skattyfirvalda að svokallað kaupréttarkerfi Baugs hafi ekki legið til grundvallar uppgjóri við starfslok stefnanda enda hafi þar efnislega einvörðungu verið um að ræða hlutabréfaviðskipti þar sem BGE veitti í upphafi lán til kaupa á hlutabréfum í Baugi. Stefnandi hafi gert þau viðskipti upp með lántöku á eigin ábyrgð. Fékk hann ekki reiðufé fyrir heldur hluti í öðru óskráðu félagi. Telur stefnandi að þegar af þessari ástæðu beri að fella úrskurð yfirskattanefndar úr gildi og öll sömu rök leiða til þess að fella beri úrskurð ríkisskattstjóra um endurákvörðun úr gildi.

Stefnandi vísar til þess að með starfslokasamningi stefnanda og Baugs hafi kaupréttarkerfið og sú vernd sem það veitti stefnanda verið lagt niður. Um leið hafi stefnandi tekist á hendur fulla ábyrgð á öllum hlutum sínum í Baugi. Samhliða því hafi stefnandi selt Baugi alla þá hlutabréfaeign, sem hafi þá tekið við ábyrgð á fjármögnun þeirra. Í stað þess að Baugur greiddi stefnanda sem seljanda með reiðufé, hafi félagið hins vegar greitt honum í hlutabréfum í Stoðum, sem jafngiltu ekki 10% af hlutabréfaeign stefnanda í Baugi heldur 100%. Með því hafi Baugur selt stefnanda umtalsvert magn hlutabréfa í frjálsum viðskiptum og það sé stefnandi sem hafi ábyrgst, persónulega og að öllu leyti, þá fjármögnun. Baugur hafi hins vegar engan kostnað borið af því sem skattyfirvöld kalla launatekjur stefnanda og ljóst er að uppgjör grundvallast ekki á neinum kostnaði Baugs af störfum stefnanda. Fram hjá þessari staðreynd og um leið efni málsins hafi skattyfirvöld algjörlega litið við ákvarðanir þær sem krafist er ógildingar á.

Stefnandi vísar einnig til þess að um leið og Baugur Group hf. keypti eigin bréf seldi félagið stefnanda jafnvirði óskráðra hlutabréfa í Stoðum hf. án þess að gefa stefnanda neina tryggingu fyrir útgöngu með sölutryggingu. Telur stefnandi að það sé alvarleg brotalöm í bæði úrskurði ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar að greina ekki þetta atriði og meta þá um leið aðstæður í heild.

Stefnandi bendir jafnframt á að einkahlutafélag hans, Hjáleiga ehf., hafi tekið lán vegna kaupa á bréfum Stoða, en félagið sé nú gjaldþrota. Því til viðbótar hafi stefnandi gengist í sjálfskuldarábyrgð vegna láns Hjáleigu ehf. hjá Glitni banka í Lúxemborg. Þannig hafi með öllu verið vikið frá kaupréttarsamningum Baugs Group hf. og BGE ehf. og *stefnandi hafi því ekki notið þeirrar verndar sem fólst í kaupréttarkerfinu* og skattyfirvöld byggja sína úrskurði á. Þegar af þessari ástæðu beri að hafna endurálagningum með því að fella úr gildi úrskurð yfirskattanefndar frá 7. maí 2014, auk þess að ógilda úrskurð ríkisskattstjóra.

Stefnandi telur framangreind atriði einnig varpa ljósi á þá staðreynd að ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd hafi ekki gætt að rannsóknarreglu stjórnisýslulaga, sbr. og 94. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Þannig sé ítrekað vísað til dóma Hæstaréttar í málum nr. 626/2010 og nr. 241/2010, án þess að mál stefnanda sé metið með heildstæðum hætti. Þótt stefnandi kunni að formi til að hafa eignast hlutabréf sín í Baugi sem hluta kaupréttarkerfis sé ljóst að efnislega var farið með hlutabréfaeign hans sem byggði á þessum samningum sem hans áhættu, einnig af lántökum. Því hafi efnislega verið um venjubundin hlutabréfaviðskipti að ræða. Telur stefnandi enn fremur að til þess að unnt hafi verið að skattleggja tekjur stefnanda á grundvelli þeirra sjónarmiða sem ríkisskattstjóri byggir á verði mótaðili



stefnanda, vinnuveitandinn, einnig að vera eins settur og uppgjör kaupréttar hafi verið fram. Svo sé ekki í þessu tilviki.

Til stuðnings þeirri málsástæðu að ríkisskattstjóri hafi ekki lagt sérstakt mat á atvik málsins vísar stefnandi til þess með hvaða hætti bæði ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd hafi lagt fram skjal með yfirskriftinni *Uppgjör á kaupréttarsamningi 31. maí 2007* og þær fjárhæðir sem þar eru tilgreindar til grundvallar við úrlausn málsins. Telur stefnandi að heiti skjalsins hafi ráðið miklu um niðurstöðu skattyfirvalda þrátt fyrir að skjalið vísi einungis til uppgjors lána stefnanda. Skjalið sýni þó að uppgjör það sem kveðið var á um í starfslokasamningum fór ekki efnislega eftir skjalinu, þótt tölulegir þættir séu réttir, enda einblínt á uppgjör lána. Þá komi þar jafnframt fram að Baugur taldi að um fjármagnstekjur stefnanda væri að ræða, sbr. niðurlag skjalsins, en skattyfirvöld fjalla ekki um þá staðreynd við ákvarðanir sínar.

Stefnandi leggur áherslu á að skattyfirvöld verði við skattlagningu að líta til raunverulegs efnis löggærnings og annarrar ráðstöfunar í tengslum við efndir slíks samnings. Stefnandi telur að starfslokasamningurinn hafi ekki verið villandi um efni sitt. Ráðstafanir sem gerðar voru með stoð í honum, og lutu að sölu hluta stefnanda í Baugi, voru sjálfstæðar og óskyldar þeim ráðstöfunum er kaupréttarsamningar stefnanda kváðu á um. Stefnandi hafi leitt fram söluhagnað vegna starfslokasamnings á framtali ársins 2008 að fjárhæð 363.408.180 kr. sem hann taldi sér til skattskyldra fjármagnstekna. Ekki er deilt um fjárhæðir heldur eðli teknanna.

Stefnandi bendir enn fremur á að Baugur Group hf. hafi notið stuðnings KPMG ehf. við útfærslu á sölu hlutafjár til starfsmanna félagsins, en félagið hafi m.a. aðstoðað við frágang, s.s. að veita skattaráðgjöf og annast gerð samningsforma. Samkvæmt ráðgjöf KPMG ehf. var gert ráð fyrir því að einvörðungu fjármagnstekjuskattur yrði greiddur af hugsanlegum ávinningi starfsmanna af kerfinu, enda ekki um endurgjald fyrir vinnuframlag að ræða. Telur stefnandi að ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd hefðu átt að rökstyðja frekar af hverju þessi skoðun KPMG ehf. stæðist ekki.

Stefnandi telur einnig að skattyfirvöld hafi sjálfstætt brotið gegn rannsóknarreglu 10. gr. stjórnisýslulaga, nr. 37/1993, gegn jafnræðisreglu 11. gr. laganna og meðalhófsreglu 12. gr. laganna, auk ákvæða laga nr. 90/2003. Endurákvörðun sú sem skattyfirvöld lögðu á stefnanda er sérstaklega íþyngjandi og allan tímann lá ljóst fyrir að raunverulegur hagnaður stefnanda af hlutabréfakaupum hans í Baugi var enginn. Þá telur stefnandi að skattyfirvöld hafi brotið gegn óskráðum reglum stjórnisýsluréttarins um að ákvarðanir þurfi að byggjast á málefnalegum sjónarmiðum.

#### *Málsástæður og lagarök stefnda*

Stefndi telur að stefnandi byggi málatilbúnað sinn að verulegu leyti á því að þótt hann hafi í upphafi gert samninga um þátttöku í kaupréttarkerfi Baugs snúist ágreiningur um skattalega meðferð á tekjum hans í raun um að skattyfirvöld leggi til grundvallar eldri samninga er byggðu á kaupréttarkerfinu. Með því líti þau fram hjá eðli þeirra samninga sem gerðir voru við starfslok stefnanda hjá Baugi og lágu til grundvallar viðskiptum milli Baugs og stefnanda. Með starfslokasamningnum hafi kaupréttarkerfinu verið vikið til hliðar með samkomulagi aðila og ekki byggt á því við sölu stefnanda á hlutum hans í Baugi sem áttu sér stað samtímis kaupum hans á hlutum í Stoðum. Um sé að ræða fjármagnstekjur sem stefnandi hafi fengið vegna venjulegra

hlutabréfaviðskipta sem hann taldi fram og greiddi fjármagnstekjuskatt af árið 2008 vegna gjaldársins 2007.

Stefndi mótmælir eindregið þessum málalíbúnaði stefnanda og kröfum á honum reistum. Hlutabréfavalréttur felist í því að handhafi hans öðlast rétt til að kaupa eða selja tiltekin hlutabréf á fyrirfram ákveðnu og föstu gengi á tilteknum tíma eða tímabili að eigin vali. Hann sé ekki skuldbundinn til að kaupa eða selja. Þegar um kaupréttarsamning er að ræða, ráðist hagsmunir eiganda valréttar af því að geta krafist þess, að útgefandi selji honum hin undirliggjandi verðmæti á lægra verði en markaðsverði þeirra nemur. Hvað söluréttarsamninga varðar eru þessir hagsmunir öfugir. Þar ráðist hagsmunir eigandans af því að geta selt hin undirliggjandi verðmæti á herra verði en nemur markaðsverði þeirra.

Áhrif skattlagningar af tekjum á valrétti ráðist síðan af skiptingu teknanna í launatekjur og söluhagnað og þeim sköttum sem lagðir eru á hvora tekjutegund um sig. Hjá einstaklingum sæta laun og skyldar tekjur annars vegar og fjármagnstekjur hins vegar ólíkri skattlagningu, sbr. A-lið og C-lið 7. gr. laga nr. 90/2003.

Stefnandi vísar til þess að afstaða skattyfirvalda hafi ávallt verið skýr um að starfstengd hlunnindi skuli skattleggja samkvæmt 1. mgr. 1. tölulið A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Í ákvæðinu eru taldar upp í dæmaskyni ýmsar tegundir launa og hlunninda. Fram kemur að ekki skipti máli hver taki við greiðslu, í hvaða gjaldmiðli sé goldið, í reiðufé, fríðu, hlunnindum eða vinnuskiptum svo dæmi sé tekið. Í B-lið 13. gr. reglugerðar nr. 245/1963, um tekjuskatt og eignarskatt er meðal annars kveðið á um að til launatekna teljist greiðsla í hlutfjáreign í hlutafélagi sem eigi að tekjufærast á gangverði.

Í 9. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, er að finna ákvæði um kaup á hlutabréfum samkvæmt kauprétti. Í ákvæðinu kemur fram að tekjur samkvæmt 1. tölulið A-liðar 7. gr., vegna kaupa manns á hlutabréfum samkvæmt kauprétti sem hann hefur öðlast vegna starfa fyrir annan aðila, sbr. þó 10. gr. laganna, skuli ákveðnar eins og kveðið er á um í 9. gr. Til skattskyldra tekna telst mismunur á kaupverði samkvæmt kaupréttarsamningi og gangverði bréfanna þegar kaupréttur er nýttur. Með gangverði er átt við skráð markaðsverð í kauphöll eða á skipulegum tilboðsmarkaði þegar kaupréttur er nýttur. Ef hlutabréf í félagi eru ekki skráð í kauphöll skal miða við gangverð þeirra í viðskiptum, annars bókfært verð eigin fjár samkvæmt síðasta endurskoðaða ársreikningi eða árshlutareikningi viðkomandi félags.

Stefndi bendir á að fyrir lögfestingu ákvæðisins hafi verið litið svo á að tekjurnar féllu undir almenna reglu 7. gr. tekjuskattslaga um starfstengdar greiðslur. Í dómi Hæstaréttar í máli nr. 626/2010 kemur fram að með upphafsorðum 9. gr. hafi löggjafinn tekið af tvímæli um að tekjur í skilningi 1. mgr. 1. tölul. 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, geti meðal annars myndast með kaupum á hlutabréfum samkvæmt kauprétti. Eðli máls samkvæmt verði að fara eins með hvers konar starfstengd kaup á hlutabréfum. Í dómi Hæstaréttar frá 13. október 2011 í máli nr. 241/2010 segir m.a. að hinn skattskyldi hafi notið, til viðbótar almennum launatekjum, ávinnings af störfum sínum sem svaraði til hækkunar á verði hlutabréfanna frá upphaflegu kaupverði þeirra, sbr. 9. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Stefndi byggir á því að enginn vafi leiki á að um var að ræða starfstengd hlunnindi stefnanda og samningarnir um kaupin á hlutabréfunum, lánasamningarnir og samningarnir um söluskyldu stefnanda og kaupskyldu Baugs voru hluti af launakjörum stefnanda. Þá er enginn vafi á því að starfslokasamningur stefnanda og Baugs hafði að geyma ákvæði þar sem kveðið var á um uppgjör á tilteknum launakjörum, nánar tiltekið kauprétti stefnanda. Í samningi stefnanda fólst að stefnandi gat losnað úr viðjum söluskyldu sinnar með því að starfa hjá Baugi í tiltekinn tíma og nýta sér kaupskyldu Baugs og hlotið að launum fyrir það tekjur sem svöruðu til mismunar á markaðsverði hlutabréfa hans í Baugi Group hf., þegar til lausnar kom undan kauprétti vinnuveitandans í júní 2007 og þess verðs sem kaupréttar hefði verið neytt fyrir hefði komið til nýtingar þess réttar.

Ljóst þykir að segði stefnandi starfi sínu lausu eftir samningsdag og ákvæði 6.3 í fyrri samningnum ættu ekki við, sbr. ákvæði 5.3 í síðari samningnum, myndi slíkt hafa fjárhagslegar afleiðingar í för með sér fyrir stefnanda. Samkvæmt því er ljóst að í söluskyldu stefnanda lá ákveðin tryggingavernd fyrir Baug Group hf. Líta verður til þess hvað raunverulega liggur fyrir hverju sinni og samkvæmt 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt eru tekjur starfsmanna af hlunnindum sem þeir njóta vegna starfa sinna skattskyldar. Úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar eru því bæði rökréttir og byggðir á málefnalegum forsendum um það að greiða bar skatta eftir nefndu ákvæði.

Með endurákvörðun ríkisskattstjóra voru stefnanda meðal annars færð til tekna þau skattskyldu hlunnindi sem fólust í kaupréttarútfærslunum á meðan sölurétturinn var í gildi og stefnandi var varinn fyrir áhættu af eignarhaldinu. Við mat á slíkum hlunnindum var tekið mið af þeim aðstæðum sem uppi voru þegar sölurétturinn var ákveðinn og var í gildi. Enginn vafi leikur á því að stefnandi hafði umtalsverðar tekjur að sölunni og breytti þar engu að greiðsla fór fram í afhendingu á hlutabréfum í Stoðum hf. en ekki í reiðufé. Atburðir sem áttu sér stað eftir fyrrgreind tímamörk eiga ekki að hafa áhrif á mat skattyfirvalda á skattskyldum hlunnindum stefnanda sem stafa af umræddum kaupréttarútfærslum.

Að mati stefnda er málsástæða stefnanda um að þar sem Baugur hafi ekki haft kostnað af uppgjöri starfslokasamningsins hafi ekki verið um skattskyld hlunnindi að ræða í hendi stefnanda í mótsögn við það sem fram hefur komið um tekjur gjaldanda af þessum viðskiptum. Færð hafa verið gild rök fyrir því í úrskurði ríkisskattstjóra og einnig í úrskurði yfirskattanefndar að samningar stefnanda um kaup á hlutabréfum í Baugi byggðu á starfssambandi stefnanda við Baug og var ætlað að tryggja að stefnandi starfaði tiltekinn tíma fyrir félagið. Því var rétt að færa stefnanda til tekna þau hlunnindi sem hann naut vegna þessara samninga.

Stefnandi byggir einnig mál sitt á því að ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd hafi ekki fært rök fyrir því hvers vegna ráðgjöf KPMG hafi ekki staðist en samkvæmt henni hafi verið gert ráð fyrir því að eingöngu yrði greiddur fjármagnstekjuskattur af hugsanlegum ávinningi starfsmanna af kaupréttarkerfi því sem Baugur í samstarfi við BGE (félag í eigu starfsmanna Baugs) kom á laggirnar. Skattyfirvöld geta enga ábyrgð tekið á ráðgjöf KPMG í þessu sambandi. Stefndi byggir á því að ákvæði 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. tekjuskattslaga eru skýr hvað varðar skattlagningu á hlunnindum starfsmanna og vandséð hvernig hægt hefur verið að líta fram hjá því við skattaráðgjöf. Er því alfarið

hafnað að ríkisskattstjóri eða yfirskattanefnd hafi brotið á rétti stefnanda með því að gera ráðgjöf endurskoðunarfyrtækisins ekki sérstaklega skil í úrskurðum sínum.

Stefnandi telur að umrætt kaupréttarkerfi hafi ekki legið til grundvallar uppgjóri við starfslok hans, yfirskattanefnd hafi viðurkennt það og því beri að fella báða úrskurðina úr gildi af þessari ástæðu. Af þessu tilefni er rétt að ítreka að ríkisskattstjóri byggði endurákvörðun sína einfaldlega á því að stefnandi hafi notið hlunninda sem starfsmaður Baugs Group hf. og við mat á tekjum hans er tekið mið af hækkun þeirri sem varð á verði hlutabréfanna frá því þau voru keypt og til starfsloka hans hjá Baugi og vísar að öðru leyti til úrskurðarins um útfærslu á þessari niðurstöðu. Rétt er hins vegar að taka fram að sú niðurstaða er fyllilega í samræmi við niðurstöðu í dómum Hæstaréttar nr. 626/2010 og 241/2010 sem vísað er til í úrskurði ríkisskattstjóra. Þá er rétt að benda á að á bls. 7 í stefnu segir: *með starfslokasamningi stefnanda og Baugs var kaupréttarkerfið lagt niður og sú vernd sem það veitti stefnanda lagt niður um leið og hann tókst á hendur alla ábyrgð á hlutum sínum í Baugi*. Ekki verður heldur annað séð af úrskurði yfirskattanefndar en að nefndin byggði niðurstöðu sína á fullkomlega eðlilegum og réttum rökum.

Stefndi vekur athygli á því að með samningi um starfslok gjaldanda lauk tímabili kaupréttaráætlunarinnar og stefnandi innleysti tekjur sínar eins og lýst var í úrskurði ríkisskattstjóra. Þar með voru báðir aðilar lausir undan skyldum sínum samkvæmt þeim þríhliða samningum sem kaupréttarkerfið byggði á og lýst er í hinum kærða úrskurði ríkisskattstjóra.

Stefndi telur í ljósi framangreinds að það hafi enga þýðingu þótt Baugur Group hf. hafi ekki greitt fyrir hlutabréfin með reiðufé. Það var hækkun á hlutabréfunum í Baugi Group hf. á samningstímanum sem skiptir hér máli, ekki annað. Af því leiðir einnig að lán sem félag í eigu stefnanda tók og sem stefnandi gekkst í sjálfskuldarábyrgð fyrir eru líka algjörlega óviðkomandi útreikningi á þeim hlunnindum stefnanda sem hér um ræðir.

Stefndi bendir á að meginatriði málsins er að starfslokasamningurinn fól í sér uppgjör á kaupréttarsamningum stefnanda. Hann gerði þríhliða samninga, 5. desember 2003, 27. desember 2004 og 8. mars 2006 um kauprétt á hlutabréfum sem innihélt skilmála um kauprétt stefnanda, sölurétt, söluskyldu og kauprétt vinnuveitanda. Samhliða gerði hann lánasamninga, en gjalddagar lánanna voru 30. september 2006, vegna láns 2003, 30. september 2007 vegna láns 2004 og 30. september 2008 vegna láns 2005. Stefnandi losnar síðan undan þessum kaupréttarsamningum við gerð starfslokasamnings 15. júní 2007. Við þetta losnar stefnandi úr viðjum kaupréttar vinnuveitanda síns.

Í stefnu er ítrekað byggt á því að uppgjör hafi ekki farið eftir kaupréttarsamningum. Þetta er misskilningur og rangtúlkun á niðurstöðum skattyfirvalda að mati stefnda. Í stefnu er á því byggt að ekki hafi verið farið eftir kaupréttarsamningnum. Í því liggur hins vegar ávinningur og tekjur stefnanda frá vinnuveitanda sínum þegar hann gerði starfslokasamninginn. Ávinningur stefnanda fólst beinlínis í því að hann gerði starfslokasamning vegna þessa kaupréttarsamnings, eins og yfirskattanefnd nefnir sérstaklega í forsendum sínum (sjá bls. 20 í úrskurði).

Stefndi telur engu máli skipta þótt ekki hafi verið greitt út í reiðufé. Baugur Group hf. lét af hendi hlutabréf og þar með mikil verðmæti sem þeim nam. Hugleiðingar í stefnu um rekstrarkostnað eru þýðingarlausar, en augljóslega var um umtalsverðan kostnað að ræða í formi afhendingar verðmæta til handa stefnanda sem einungis var reist á starfssambandi hans. Stefnandi hafnar því alfarið

að um frjáls hlutabréfaviðskipti hafi verið að ræða, enda hefðu þau aldrei komið til án starfslokasamningsins og sambands stefnanda við fyrrum vinnuveitanda sinn. Engu máli skiptir heldur þótt hlutabréfin hafi verið í óskráðu félagi.

Stefnandi segist hafa greitt upp bréf í Baugi Group hf. annars vegar með því að greiða upp áhvílandi lán á bréfunum og hins vegar með þeim hagnaði sem hann innleysti frá Baugi Group hf. á þeim tíma til þess að mæta kaupum á hlutum í Stoðum. Hér er hins vegar ekki tekið tillit til þess hvernig eftirstöðvar söluverðs hlutabréfanna í Baugi Group hf. mynduðust. Það að Baugur Group hf. greiðir framangreinda fjárhæð með hlutum í Stoðum jafngildir peningagreiðslu. Engu skiptir um skattalega meðferð tekna (hlunninda) stefnanda þótt hann hafi síðar tapað á þessum viðskiptum.

Hvernig stefnandi varð jafnsettur með hlutabréfaeign að fjárhæð 774.121.566 kr. helgast af því að hann var leystur undan innlausnarverði samkvæmt kaupréttarsamningum við vinnuveitanda sinn. Stefnandi fékk þannig í sína eigu hlutabréf sem honum var frjálst að selja og innleysa þá þegar þann tekjuauka sem myndast hafði eða eiga hlutabréfin áfram.

Stefndi telur einnig litið fram hjá því í stefnu að kaupréttarkerfið lagði kvaðir á stefnanda sem hann var leystur undan. Vinnuveitandanum bar að kaupa bréfin til baka á innlausnarverði samkvæmt kaupréttarsamningunum en þess í stað keypti hann bréfin á raunverði eins og fram kemur í starfslokasamningnum. Starfslokasamningurinn færði þannig stefnanda ávinning sem fólst í því að geta selt bréfin á raunvirði. Sá ávinningur var tilkomin vegna starfssambands stefnanda og Baugs Group hf. og ber því að skattleggja hann sem slíkan. Við skattlagningu bar þannig að líta til þess aukna ávinnings sem stefnandi naut við það að eldri samningi var vikið til hliðar og þess í stað gerður starfslokasamningur sem óhjákvæmilega hafði í för með sér aukinn kostnað og afhendingu verðmæta vinnuveitanda, þ.e. Baugs Group hf.

Stefnanda voru að sönnu veitt hlunnindi vegna þess að hann var starfsmaður Baugs Group hf. Var tilgangurinn af hálfu Baugs Group hf. meðal annars sá að halda stefnanda í starfi í tiltekinn tíma en að honum liðnum hlaut hann að launum til viðbótar venjulegri launagreiðslu, tekjur, sem svöruðu til mismunar á útreiknuðu verði (markaðsverði) hlutabréfanna og upphaflegu kaupverði þeirra. Samningarnir voru tengdir innbyrðis og byggðu á starfssambandi stefnanda við Baug. Tryggingavernd Baugs Group hf. fyrir því að stefnandi yrði í starfi tiltekinn tíma, var í formi söluskyldu stefnanda sem gildi til jafnlengdar kaupskyldu Baugs Group hf. Þar sem samningar byggðu allir á starfssambandi stefnanda við Baug Group hf. bar að færa stefnanda til tekna sem starfstengd hlunnindi þá hækkun sem varð á verðmæti hlutabréfanna í Baugi frá þeim tíma sem kaupsamningarnir voru gerðir og þangað til stefnandi seldi samkvæmt ákvæðum samninganna og að skattleggja skyldi hlunnindin samkvæmt 1. mgr. 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003.

Stefndi bendir einnig á að kaupréttarsamningarnir voru í gildi á þeim tíma þegar þau atvik gerast sem ráða skattskyldu, þ.e.a.s. stefnandi losnar úr viðjum kaupréttar vinnuveitanda samkvæmt innlausnarverði. Yfirskattanefnd byggði réttilega á því að þar sem viðmiðunarpunkturinn er sá að þar sem stefnandi starfaði fram yfir gjalddagann 30. september 2006, þá öðlaðist hann rétt til að selja bréfin á raunvirði.

Við útreikninginn á kaupréttartekjum bar að líta til 9. gr. tekjuskattslaga þar sem kveðið er á um hvernig beri að reikna út slíkar tekjur, sbr. Hrd. 241/2010 og Hrd. 626/2010 þar sem tekið var á

sambærilegum tilvikum. Skattifyrvöld litu heildstætt á samninga stefnanda við launagreiðanda sinn, þ.e. kaupréttar-, sölu- og kaupskyldusamninga og lánasamninga, sem og starfslokasamninginn sérstaklega. Er sérstaklega vikið að þessu í úrskurði yfirséttarnefndar. Er því eindregið mótmælt að skattifyrvöld hafi ekki litið heildstætt á málavöxtu.

Í samningi um kaup á hlutabréfum, dags. 9. júlí 2007 er tekið fram, í 3. lið, að samkomulag sé um að gjaldandi ljúki greiðslu kaupverðs hins selda með uppgreiðslu lána gagnvart Baugi fyrir 1. ágúst 2007. Við gildistöku starfslokasamningsins lauk söluskyldu stefnanda og kaupskyldu Baugs Group hf. samkvæmt umræddum samningum frá 2003 og 2006 og aðilar því óbundnir af fyrra samningssambandi. Að þessu virtu þykir ljóst að gjaldandi hafi fengið tekjur í formi hlunninda að launum fyrir það eitt að vera í starfi hjá Baugi frá undirritun samninganna, annars vegar 5. desember 2003 og hins vegar 8. mars 2006, þangað til gjaldandi seldi samkvæmt ákvæðum samninganna við starfslok hans þann 15. júní 2007. Rétt er að hafa í huga að í kaupskyldu Baugs fólst ekki einvörðungu það að verð hlutabréfanna yrði aldrei lægra en 90% af upphaflegu kaupverði að viðbættum vöxtum, heldur fólst einnig í kaupskyldu Baugs að á gjalddaga lánanna bar Baugi að kaupa hlutabréfin af gjaldanda á tilgreindu verði.

Þess vegna taldi ríkisskattstjóri að við starfslok gjaldanda hafi verið farið eftir ákvæðum samninganna um kaupskyldu Baugs og gjaldandi losnað á sama tíma úr viðjum söluskyldu sinnar. Baugur hafi því keypt af honum umrædd hlutabréf á því verði sem skilgreint var í samningunum. Þykir hér í engu skipta þótt gjaldandi hafi fengið söluverð hlutabréfanna greitt í formi hlutabréfa í Stoðum enda verður ávallt að telja að skipti á hlutabréfum teljist til sölu hlutabréfa annars vegar og kaupa hlutabréfa hins vegar

Gerður var sérstakur samningur um starfslok stefnanda og minnt er á að í 7. lið þess samnings er vísað til þess að um sé að ræða uppgjör kaupréttar stefnanda. Þá hefur ekkert komið fram í málinu sem bendir til þess að Baugi Group hf. hafi þótt vera brotið á ákvæðum upprunalega samningsins. Raunveruleg niðurstaða var því sú að við starfslok stefnanda naut hann, til viðbótar tekjum sínum samkvæmt ráðningarsamningi við Baug Group hf., þeirra hlunninda sem fólust í hækkun á verði hlutabréfa í Baugi frá því hann keypti hlutabréfin samkvæmt kaupréttarsamningi og þar til Baugur leysti þau til sín við starfslok hans.

Þó að vikið hafi verið frá ákvæðum upphaflega kaupréttarsamningsins með starfslokasamningi stefnanda og aðilar hafi gert með sér samkomulag um að greiðsla fyrir hlutabréfin skyldi fara fram með afhendingu á hlutabréfum í Stoðum er engum blöðum um það að fletta að báðir aðilar litu svo á að um væri að ræða uppgjör vegna kaupréttar. Þá verður heldur ekki séð að í samningi um kauprétt sé tiltekið sérstaklega hvernig uppgjör skuli fara fram eða að skilyrt sé að um sé að ræða beinharda peninga. Þá má minna á að í svarbréfi frá umboðsmanni stefnanda dags. 19. október 2012 er upplýst að stefnandi hafi gert grein fyrir fjármagnstekjum af sölu hlutabréfanna jafnvel þótt hann hafi fengið greitt í hlutabréfum í Stoðum. Því verður ekki annað séð en stefnandi hafi sjálfur litið svo á að um greiðslu fjármuna væri að ræða.

Það að stefnandi hafi sjálfur, við starfslok sín, þurft að gera upp lán sem tekið var í upphafi til að fjármagna kaupin breytir ekki þessari staðreynd. Uppgjör hlutabréfanna fór að hluta til fram með þeim hætti að stefnandi fékk greitt í hlutabréfum í Stoðum, en einnig gerði Baugur upp hluta þess láns

sem um ræðir og tekið var til kaupa á Baugsbréfunum. Minnt er á að hlutabréfin í Stoðum voru afhent án kvaða og stefnanda var frjálst að leysa til sín hagnað af þeim. Niðurstaðan var að við starfslok sín hjá Baugi gekk stefnandi burt með umtalsverðar tekjur af hlutabréfahækkuninni og þær tekjur eru skattskyldar með sama hætti og aðrar launatekjur samkvæmt A-lið 7. grein laga um tekjuskatt.

Ljóst má vera að þó svo að ákvæðum upphaflega samningsins um kauprétt/söluvétt hafi ekki verið fylgt út í hörgul er það staðreynd að stefnandi gerði starfslokasamning þar sem samið var um breytingu á uppgjöri kaupréttarsamningsins. Það rennir enn frekar stoðum undir það mat skattyfirvalda að um var að ræða samninga sem tengdir voru starfssambandi og hlunnindi sem voru tilkomin vegna samninganna, hvort sem um var að ræða þá upphaflegu eða starfslokasamninginn.

Málsástæður stefnanda um að hlutabréf hafi ekki verið söluvara á markaði, ábyrgð stefnanda o.fl. eru órökstuddar. Engar brotalamir eru í úrskurðum hvað þetta snertir. Stefnandi var tryggður fyrir tilteknum ávinningi í sinn hlut vegna þeirra hlutabréfa í Baugi sem hann hafði fest kaup á sem fyrr segir og samdi sjálfur um að fá hlutabréf í Stoðum í stað peninga. Aðrar málsástæður stefnanda eru órökstuddar, t.d. tilvísun til 94. gr. tekjuskattslaga o.fl. Sem fyrr er því mótmælt að um venjubundin hlutabréfaviðskipti hafi verið að ræða. Meginatriðið er að stefnandi fékk tiltekin verðmæti í hendur sem grundvölluðust á starfssambandi hans og bar að skattleggja þau verðmæti sem laun í hans hendi, skv. 1. tölul A- liðar 7. gr. tekjuskattslaga eins og fyrr greinir. Þá hefur stefnandi í engu hnekkstölulegum útreikningi yfirskattanevndar sem byggði á uppgjöri stefnanda og öðrum skýringum í málinu, sem meðal annars komu frá honum sjálfum.

Stefndi byggir á því að forsendur yfirskattanevndar verði að leggja til grundvallar og að sýkna beri af öllum kröfum stefnanda. Nefndin lagði réttilega mat á hvernig skýra bæri dóma Hæstaréttar í tveimur málum og vísaði í úrskurðaframkvæmd sem á þeim byggði. Nefndin greindi réttilega samninga stefnanda við Baug Group hf. og BGE Eignarhaldsfélag ehf. frá 5. desember 2003 og 8. mars 2006. Rakti nefndin tilurð og aðdraganda þeirra, sem og efni, og er ljóst að nán tengsl voru á milli þessara félaga og í reynd voru þau sami samningsaðilinn gagnvart stefnanda. Auk þess voru viðaukasamningar um lán þar sem hann fékk lánuð 90% kaupverðs og síðan fyrir kaupverðinu að fullu. Stefnandi var sem fyrr segir varinn fyrir tapi af þessum viðskiptum samkvæmt samningunum nema að því er varðaði það hlutfall sem gert væri ráð fyrir að hann greiddi í upphafi. Jafnframt var kveðið á um að við lok samningstíma hverju sinni, þ.e. 30. september 2008 og 1. febrúar 2011, skyldi stefnandi selja og Baugur Group hf. kaupa öll hlutabréf í félaginu sem stefnandi hefði keypt á grundvelli samninganna, sbr. ákvæði um útreikningsverðmæti. Eins og yfirskattanevnd lagði til grundvallar ber þetta með sér að aðilar hafi gengið út frá því að stefnandi myndi ekki selja hlutabréfin öðrum en viðsemjendum sínum á samningstíma. Samningarnir voru einnig þess eðlis að í þeim fólst aðferð til að tryggja stefnanda að hann gæti við lok samningstíma fénytt sér þá hækkun á verðmæti hlutabréfanna sem aðilar væntu að yrði á samningstíma. Einnig var samið um að viðsemjendur stefnanda ættu kauprétt að hlutabréfunum ef stefnandi léti af starfi sínu hjá Baugi Group hf. og kveðið á um söluverð. Af samningunum leiddi einnig að ef stefnandi hyrfi úr starfi hjá Baugi Group hf. á samningstíma myndi hann ekki njóta hugsanlegrar hækkunar á útreikningsverðmæti hlutabréfanna/innra virði frá kaupdegi fram að þeim tíma er til slita á ráðningarsambandi kæmi. Var sú undantekning frá þessu að stefnandi ávann sér rétt til þess, eftir því sem kom að gjalddaga lána vegna einstakra kaupa, að

söluverð hans tæki við þessar aðstæður mið af útreikningsverðmæti hlutabréfanna/innra virði. Með þessum samningum voru stefnanda því tryggð starfstengd og skattskyld hlunnindi. Var um það samið að stefnandi gæti með því að starfa hjá Baugi Group hf. fram að gjalddaga lána vegna einstakra hluta kaupanna unnið sér til þess að innlausn viðkomandi bréfa yrði miðuð við raunverð en ekki upphaflegt kaupverð, kæmi til slita á starfssambandi. Að því gefnu að hlutabréfin myndu hækka í verði á þessu tímabili fólust starfstengd hlunnindi sem svaraði til mismunar á gangverði hlutarbréfanna á gjalddaga og innlausnarverði sem gildi fram að því.

Eins og rakið er í forsendum yfirsattanefndar lét stefnandi af starfi hjá Baugi Group hf. 8. júní 2007 og var ráðinn forstjóri Fasteignafélagsins Stoða hf., án þess að hafa nýtt sér rétt til að selja Baugi Group hf. hlutabréf sem hann keypti í desember 2003 á gjalddaga láns vegna kaupanna 30. september 2006. Því til samræmis bar honum við starfslok að selja BGE eða Baugi Group hf. þá hluti sína í Baugi sem hann hafði keypt á grundvelli samninganna svo sem raunin varð, sbr. starfslokasamninginn frá 15. júní 2007. Ekkert bendir til þess að undanþáguákvæði í greinum 6.3 eða 5.3 hafi átt við. Er óumdeilt að stefnandi fékk hlut sinn í Baugi Group hf. greiddan á genginu 72,65 og nam söluverðið 774.121.566 kr. Var það raunvirði bréfanna á þessum tíma en ekki innlausnarverð byggt á kaupverði, þótt þá hafi eingöngu verið kominn sá gjalddagi vegna fyrsta hluta hlutafjárkaupanna.

Að mati stefnda taldi yfirsattanefnd réttilega að miða bæri skattskyld hlunnindi stefnanda við mismun á markaðsverði hlutabréfa hans í Baugi Group hf. þegar til lausnar kom undan kauprétti vinnuveitandans í júní 2007 og þess verðs sem kaupréttar hefði verið neytt fyrir hefði komið til nýtingar þess réttar samkvæmt upphafsákvæði greinar 6.1 í hinum fyrri samningi stefnanda við Baug Group hf. og BGE Eignarhaldsfélag ehf. og greinar 5.1 í síðari samningnum. Hvorki fyrir yfirsattanefnd né í máli þessu hefur stefnandi fært fram hlunnindafjárhæð á þessum grundvelli né öðrum, þótt skorað væri á hann með bréfi ríkisskattstjóra. Stefndi tekur fram að ekki virðist sérstakur ágreiningur um útreikningsfjárhæð yfirsattanefndar miðað við forsendur hennar í málinu.

Yfirsattanefnd breytti þannig útreikningi á skattskyldum hlunnindum þannig að innlausnarverð hefði numið 443.869.832 kr. að meðtöldum vöxtum að virtri innborgun á lánið, en söluverð skyldi miða við 661.308.394 kr. Skattskyld hlunnindi voru því metin 217.438.562 kr. Fylgdu síðan gjaldabreytingar úrskurði yfirsattanefndar.

Stefndi hafnar sjónarmiðum stefnanda að því er varðar ætluð brot á almennum reglum stjórnisýslulaga nr. 37/1993. Af gögnum málsins og úrskurðum er ljóst að engin efni eru til að fallast á með stefnanda að málið hafi verið svo vanbúið af hálfu skattyfirvalda, hvað snertir nauðsynlegar upplýsingar, að ekki hafi verið unnt að taka ákvörðun í því á lagagrundvelli vegna ófullnægjandi rannsóknar þess. Öll þau meginatriði sem höfðu þýðingu við ákvörðun í málinu lágu fyrir. Að því athuguðu og þar sem breytingarnar voru tryggilega boðaðar stefnanda með bréfi ríkisskattstjóra, dags. 14. nóvember 2012, og forsendur þeirra skýrlega tilgreindar, þannig að andmælaréttar stefnanda var gætt, er því mótmælt að undirbúningur og meðferð skattyfirvalda á málinu hafi verið haldin einhverjum þeim annmörkum sem geti leitt til ógildingar nefndra úrskurða.

Stefndi vísar því enn fremur á bug að byggt sé á röngum upplýsingum í úrskurði ríkisskattstjóra frá desember 2012. Í umfjöllun um skattskyld hlunnindi stefnanda í úrskurðinum er vísað til samkomulags í 7. gr. starfslokasamnings stefnanda enda hefur stefnandi ekki gert ágreining um



fjárhæð teknanna. Þá er rangt að stefnandi hafi ekki haft raunverulegan hagnað af viðskiptum sínum með hlutabréf í Baugi enda taldi hann fram söluhagnað af þeim viðskiptum í skattskilum 2008. Hver urðu afdrif hlutabréfaeignar stefnanda í Stoðum síðar er ekki til umfjöllunar. Úrskurður yfirsattanefndar var byggður á réttum upplýsingum sem fyrir lágu í málinu og fram komu við meðferð þess, meðal annars frá umboðsmanni stefnanda.

Stefndi hafnar enn fremur málsástæðu stefnanda um að brotið hafi verið gegn meðalhófsreglu 12. gr. stjórnslulaga í málinu. Í máli þessu er einungis um að ræða úrlausn ágreiningsefna á grundvelli gildandi réttarreglna en ekki matskenndra ákvarðana stjórnvalda og verður því ekki talið að ákvæði 12. gr. stjórnslulaga eigi við eða hafi verið brotin.

Þá er því einnig mótmælt að brotið hafi verið gegn jafnræðisreglu stjórnslulaga í 11. gr. þeirra. Þegar kemur að skattskyldu hefur skattalöggjöfin alla tíð verið þannig byggð að mismunandi aðstæður leiða til mismunandi reglna þegar kemur að skattskyldu. Hér er ekki um ólögmeta mismunun að ræða þar sem fyrir hendi eru málefnaleg, hlutlæg og eðlileg rök og stefnt er að réttmætu markmiði.

Hvað varðar tilvísun stefnanda til laga nr. 29/1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda og kröfu um ógildingu fjárnáms er á því byggt að samkvæmt 3. mgr. 1. gr. og 4. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, eiga ákvæði laganna ekki við þar sem lög mæla fyrir um annað. Í athugasemdum sem fylgdi frumvarpi því sem varð að lögum nr. 29/1995 kemur fram að í sérlögum séu oft ýmsar reglur sem taka til t.d. endurgreiðslna og er 112. gr. tekjuskattslaga nefnd sem dæmi. Þá kemur fram að frumvarpinu sé ekki ætlað að breyta gildandi reglum hvað þetta varðar. Stefnandi getur því ekki samkvæmt framangreindu byggt rétt á lögum nr. 29/1995, heldur færi um endurgreiðslu og rétt til vaxta samkvæmt ákvæðum 112. og 114. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Þá er til þess að líta að endanlegur dómur hefur ekki fallið í málinu og skv. 1. mgr. 113. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, frestar áfrýjun skattákvörðunar eða deila um skattskyldu ekki eindaga tekjuskatts né leysir undan neinum viðurlögum sem lögð eru við vangreiðslu hans. Þá frestar kæra til yfirsattanefndar ekki réttaráhrifum ákvörðunar, sbr. 4. mgr. 5. gr. laga nr. 30/1992, um yfirsattanefnd.

Að því er snertir kröfu stefnanda um að fjárnám verði ógilt með dómi telur stefndi engin rök til þess að ógilda fjárnám í málinu þar sem stefnandi hafi ekki skotið fjárnámi til dóms eftir ákvæðum 15. kafla aðfararlaga nr. 90/1989. Eru því engin rök til að ógilda fjárnám í þessu máli. Verði svo talið er vísað til allra framangreindra málsástæðna um gildi úrskurða skattfyrivalda. Sama er um endurgreiðslukröfu stefnanda sem er mótmælt sem og vaxtakröfum.

#### **IV. Niðurstaða**

Ágreiningur þessa máls lýtur í meginatriðum að því hvort sá fjárhagslegi ávinningur sem stefnanda féll í skaut við uppgjör starfslokasamnings 15. júní 2007 við Baug Group hf. árið 2007 skuli teljast til tekjuskattstofns hans sem launþega samkvæmt 1. tölul. 61. gr. laga nr. 90/2003, og komi þar með til skattlagningar eftir ákvæði 1. mgr. 66. gr. laganna, í þeirri mynd sem ákvæðið var þegar atvik þessa máls áttu sér stað.

Af málatilbúnaði stefnanda verður ráðið að hann telur sjálfur þennan ávinning til fjármagnstekna sem skattleggja beri eftir þágildandi ákvæði 3. mgr. 66. gr. laga nr. 90/2003 í samræmi við það hvernig umræddar tekjur voru taldar fram af hans hálfu í skattframtali gjaldárið 2008. Í

samræmi við þessa afstöðu hefur stefnandi höfðað mál þetta til ógildingar á úrskurði yfirskattaneftndar frá 7. maí 2014 en í úrskurðinum er lagt til grundvallar að tekjur stefnanda af uppgjöri starfslokasamningsins hafi verið launatekjur sem nemi ávinningi stefnanda af því að selja hlutabréf sín í Baugi Group hf. á raunverði en ekki innlausnarverði eins og kveðið var á um í kaupréttarsamningum 5. desember 2003 og 8. mars 2006. Ljóst er að yfirskattaneftnd telur að mismunurinn sem var á innlausnarverði hlutabréfanna samkvæmt þeim kvöðum sem lagðar voru á stefnanda í síðastnefndu samningnum og endanlegu söluverði bréfanna sem féll stefnanda í skaut við uppgjör starfslokasamningsins hafi falið í sér launatekjur eða samsvarandi tekjur til handa stefnanda.

Í 1. mgr. 7. gr. laga nr. 90/2003 er mælt fyrir um að skattskyldar tekjur teljist, með þeim undantekningum og takmörkunum sem sérstaklega eru tilteknaðar, hvers konar gæði, arður, laun og hagnaður sem skattaðila hlotnast og metin verða til peningaverðs og skiptir þá ekki máli hvaðan þær stafa eða í hvaða formi þær eru. Í A-, B- og C-liðum greinarinnar eru síðan taldar upp þær tekjur sem mynda skattstofn.

Framangreint ákvæði 1. mgr. 7. gr. svarar efnislega til ákvæðis 1. málslíðar 7. gr. áðurgildandi laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, en það ákvæði var að stofni til leitt í lög með lögum nr. 40/1978, um tekjuskatt og eignarskatt. Í athugasemdum við ákvæðið í frumvarpi því er varð að lögum nr. 40/1978 kemur fram að þar séu taldar upp í dæmaskyni helstu tegundir skattskyldra tekna. Jafnframt er tekið fram að umrædd upptalning geti aldrei orðið tæmandi og því verði ekki gagnályktað frá þeirri upptalningu sem fram kemur í ákvæðinu (Alþt. 1977-78, A-deild, bls. 2568.). Í því sambandi er vísað til ákvæðis sem er nú að finna í 9. tölul. C-liðar 7. gr. laganna en þar segir að aðilar skuli telja sér til tekna „[s]érhverjar aðrar tekjur eða ígildi tekna sem eigi eru sérstaklega undanskildar í [lögnum] eða sérlögum“.

Af framangreindu verður ekki annað séð en að almennt verði að leggja nokkuð rúma túlkun í tekjuhugtak 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. dóm Hæstaréttar frá 9. október 2003 í máli nr. 144/2003. Samkvæmt því verður að telja ljóst að réttindi sem skattaðilar öðlast á grundvelli samninga um hlutabréfaviðskipti af því tagi sem mál þetta lýtur að geta falið í sér tekjur í skilningi 7. gr. laga nr. 90/2003.

Það eitt að samningar um hlutabréfaviðskipti veiti skattaðila fjárhagslegan ávinning sem fellur undir tekjuhugtak 7. gr. laga nr. 90/2003 breytir hins vegar ekki því að skattlagning slíkra tekna hjá einstaklingum er mismunandi eftir því hvort tekjurnar falla undir launatekjur samkvæmt A-lið 7. gr. laganna, eða fjármagnstekjur samkvæmt C-lið sömu greinar, sem fjallar um fjármagnstekjur. Við afmörkun launatekna gagnvart fjármagnstekjum samkvæmt þessum ákvæðum hefur úrslitabýðingu hvort tekjurnar verði taldar „[e]ndurgjald fyrir hvers konar vinnu, starf eða þjónustu, án tillits til viðmiðunar, sem innt er af hendi fyrir annan aðila“ í skilningi 1. tölul. A-liðar 7. gr. en samkvæmt ákvæðinu falla þar undir „aðrar hliðstæðar starfstengdar greiðslur, fríðindi og hlunnindi, svo og framlög og gjafir sem sýnilega eru gefnar sem kaupauki.“

Við úrlausn þess hvort tekjur þær sem stefnandi taldi fram fram í skattframtali 2008 feli í sér „endurgjald“ fyrir vinnu í skilningi ákvæðisins er nauðsynlegt að taka afstöðu til þess hvaða áhrif starfssamband stefnanda við þáverandi vinnuveitanda sinn hafði á það að honum áskotnuðust þau hlunnindi sem ágreiningur málsins lýtur að og kveðið var á um í þríhliða samningnum stefnanda við

BGE Eignarhaldsfélag ehf. og Baug Group hf. 5. desember 2003, 8. mars 2006 og í starfslokasamningi hans við síðarnefnda félagið 15. júní 2007.

Að þessu leyti er rétt að taka fram að með hliðsjón af því hversu nán tengsl voru á milli þeirra félaga sem voru viðsemjendur stefnanda í þessum samningum eru ekki efni til annars en að fallast á þá forsendu yfirséðanefndar að líta beri á félögin sem einn samningsaðila gagnvart stefnanda. Í því sambandi verður að leggja áherslu á að skattyfirvöld hafa heimild til þess að leggja á það mat hvort einkaréttarlegir samningar leiði í reynd til þeirra aðstæðna sem byggt er á við skattlagningu. Við það mat skiptir ekki máli hvernig skattaðilar kjósa formlega að haga slíkum samningum heldur hver áhrif samninganna eru í reynd, sjá hér til hliðsjónar dóm Hæstaréttar frá 22. janúar 1998 í máli nr. 456/1997.

Þegar tekin er afstaða til þess hvort ávinningur skattaðila samkvæmt samningum um hlutabréfaviðskipti verði felldur undir 1. tölul. A-liðar 7. gr. verður að telja að það skipti mestu máli hvort ávinningurinn sem hlýst af slíkum samningum standi í slíkum efnislegum tengslum við starfið að eðlilegt sé að líta á hann sem endurgjald fyrir vinnuframlag starfsmanns.

Ekki er sjálfgefið að ávinningur sem skattaðili hefur af eign hlutabréfa í því félagi sem hann starfar hjá, jafnvel þótt hún falli utan kaupréttarkerfis samkvæmt 10. gr. laga nr. 90/2003, leiði til þess að líta beri á ávinning hans sem launatekjur samkvæmt 1. tölul. A-liðar. Til dæmis er almennt séð ekki hægt að líta á tekjur sem starfsmaður hefur af hlutabréfaeign í félagi sem hann starfar hjá sem launatekjur starfsmanns samkvæmt síðastnefnda ákvæðinu, þegar starfsmaðurinn hefur fest kaup á bréfum í félaginu á kjörum sem eru sambærileg þeim sem almennt gerast í hlutabréfaviðskiptum og starfsmaðurinn nýtur engra sérstakra kjara umfram aðra. Gildir þá einu þótt starfssambandið sem slíkt kunni að vera forsenda viðskiptanna af hálfu starfsmannsins.

Öðru máli gegnir hins vegar þegar hlutafélag ráðstafar bréfum í félaginu til starfsmanns á sérstökum einstaklingsbundnum kjörum sem öðrum en starfsmönnum félagsins standa ekki til boða. Þannig verður að telja að sérstök samningsbundin fríðindi eða hlunnindi sem félag veitir starfsmanni í hlutabréfaviðskiptum, t.d. um rétt starfsmannsins til að kaupa hlutabréf undir markaðsvirði eða skuldbindingu félags um að kaupa slík bréf af starfsmanni á verði sem er hærra en markaðsvirði, svo og hvers konar skuldbindingar félags um að takmarka fjárhagslega áhættu starfsmanns af eignarhaldi hlutabréfa og fyrirgreiðsla félags um sérstök lánakjör til handa starfsmanni, falli almennt undir endurgjald fyrir vinnu í skilningi 1. tölul. A-liðar 7. gr. Við slíkar aðstæður verður að leggja til grundvallar að sá fjárhagslegi ávinningur og hlunnindi sem starfsmanninum falla í skaut á slíkum forsendum komi réttilega þá til skattlagningar sem launatekjur, enda séu þau þá veitt í tengslum við starf starfsmannsins hjá félaginu.

Í samræmi við framangreint verður í máli þessu að taka afstöðu til þess hvort samningar þeir sem stefnandi gerði við BGE Eignarhaldsfélag ehf. og Baug Group hf. 5. desember 2003 og 8. mars 2006 og við Baug Group hf. 15. júní 2007 hafi veitt stefnanda slík sérkjör og verið í slíkum efnislegum tengslum við starf hans hjá félaginu að líta beri á söluhagnað hans af bréfunum, þ.e. þann mismun sem var á innlausnarverði bréfanna eins og það var ákvarðað í kaupréttarsamningum 5. desember 2003 og 8. mars 2006 og því verði sem bréfin voru seld á samkvæmt starfslokasamningi stefnanda 15. júní 2007 - sem endurgjald fyrir vinnu í skilningi 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003.

Ákvörðun þar um ræðst af efnislegu mati á ákvæðum samninganna en í ljósi þeirra tengsla sem eru á milli samninganna innbyrðis, og birtast meðal annars í því að sumum ákvæðum yngri samninganna er augsýnilega ætlað að koma í stað ákvæða í eldri samningum um lögskipti stefnanda og viðsemjenda hans, verður að leggja mat á efni þeirra þriggja samninga sem um ræðir í málinu með heildstæðum hætti.

Að því er varðar fyrsta samning stefnanda frá 5. desember 2003 þá er þar í 3. gr. samningsins kveðið á um heimild stefnanda til að kaupa hlutabréf í Baugi Group hf. af BGE eignarhaldsfélagi, dagana 8. desember 2003, 1. september 2004 og 1. september 2005 að nafnverði 1.551.831 kr. hverju sinni á tilgreindu gengi. Í grein 4.1 í sama samningi var jafnframt kveðið á um að stefnandi skyldi staðgreiða að lágmarki 10% kaupverðs en BGE eignarhaldsfélag lána honum allt að 90% kaupverðsins til þriggja ára á vöxtum sem samsvöruðu REIBOR-vöxtum eins og þeir væru á hverjum tíma að viðbættu 1,9% álagi en gjalddagar hvers láns voru 30. september ár hvert þegar liðin voru þrjú ár frá lántöku. Með viðaukasamningi 27. desember 2004 var kaupréttur stefnanda vegna árána 2004 og 2005 sameinaður og kveðið á um að lán frá seljanda gæti numið 100% kaupverðs.

Í 5. gr. samningsins var síðan kveðið á um skyldu Baugs Group hf. til að kaupa þau hlutabréf sem stefnandi hafði keypt samkvæmt samningnum. Þá var jafnframt kveðið á um það í grein 5.1 í sama samningi að stefnandi hefði rétt á því að selja Baugi Group hf. hlutabréf sín á gjalddaga lána BGE eignarhaldsfélags miðað við gengi sem skyldi reiknast út frá ákveðnu fylgiskjali í samningnum. Var þó jafnframt kveðið á um það að verð hlutabréfanna skyldi aldrei vera lægra en sem næmi 90% af kaupverði bréfanna að viðbættum vöxtum samkvæmt lánasamningi.

Þegar litið er til ofangreindra ákvæða samnings stefnanda við Baug Group hf. og BGE eignarhaldsfélag, svo og annarra ákvæða samningsins sem rakin eru í úrskurði yfirskattanefndar, verður ekki annað séð en að þar sé kveðið á um tiltekin fríðindi stefnanda í tengslum við hlutabréfaviðskipti sem eru í verulegum atriðum frábrugðin viðskiptum óskyldra aðila og töluvert umfram þau kjör sem almennt bjóðast í hlutabréfaviðskiptum á markaði. Þannig var stefnandi ekki aðeins tryggður fyrir því að tap hans af fjárfestingunni færi undir 90% af kaupverði hlutabréfanna og vaxtagreiðslum samkvæmt lánasamningi, heldur naut hann einnig ríflegrar lánafyrirgreiðslu af hálfu vinnuveitanda síns við gerð samninganna sem lýsir sér best í því að einungis var krafist 10% framlags af eigin fé hans sjálfs við gerð fyrsta samningsins en einskis við hina síðari tvo, eins og kveðið var á um í viðaukasamningi.

Ekki verður heldur um það villst að þau viðskipti sem lýst er í samningi aðila frá 5. desember 2003 stóðu í nánnum efnislegum tengslum við starf hans sem forstjóra hjá Baugi Group hf. Þannig er í grein 6.1 í samningnum kveðið sérstaklega á um brottfall þeirra hlunninda sem kveðið er á um í 3. til 5. gr. samningsins ef stefnandi hætti störfum hjá félaginu að eigin frumkvæði eða væri sagt upp störfum á grundvelli sakar. Þá var jafnframt mælt fyrir um það í grein 6.4 í samningnum að stefnanda væri skylt að selja Baugi Group hf. hluti sína við lok samningsins 30. september 2008 og samsvarandi kaupskyldu Baugs Group hf. af sama tilefni.

Stefnandi gerði síðan annan samning við BGE Eignarhaldsfélag og Baug Group hf. 8. mars 2006. Með þeim samningi öðlaðist stefnandi heimild til að kaupa hlutabréf í Baugi Group hf. af BGE eignarhaldsfélagi ehf. fyrir 2.000.000 kr. að nafnverði hverju sinni dagana 18. mars 2006, 1. febrúar

2007 og 1. febrúar 2009. Af orðalagi ákvæða þessa síðari samnings um kaupskyldu viðsemjanda stefnanda, lágmarkskaupverð og lánakjör er ekki annað að sjá en að þau fríðindi og hlunnindi sem þar er kveðið á um stefnanda til handa að þessu leyti séu í öllum aðalatriðum þau sömu og í samningnum frá 5. desember 2003 eins og rakið er í úrskurði yfirskattanefndar frá 7. maí 2014.

Með hliðsjón af því sem að framan er rakið og þeim sjónarmiðum sem koma fram í rökstuðningi úrskurðar yfirskattanefndar að öðru leyti verður að telja hafið yfir allan vafa að þau kjör sem stefnanda voru veitt með samningnum 5. desember 2003 og 8. mars 2006 hafi verið veitt í tengslum við starf hans hjá Baugi Group hf. og teljist því þar með starfstengd hlunnindi hans í skilningi 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003.

Þegar litið er til þessara forsögu og ákvæða starfslokasamnings stefnanda við Baug Group hf. frá 15. júní 2007 um að félagið myndi leysa til sín áunnin réttindi stefnanda samkvæmt fyrri samningum á raunvirði verður ekki önnur ályktun dregin en að Baugur Group hf. hafi þar með ákveðið að ráða til lykta samsvarandi skuldbindingum sínum við stefnanda um starfstengd hlunnindi á grundvelli þeirra samninga sem lágu þegar fyrir í beinu framhaldi af starfslokum stefnanda hjá félaginu. Af þeim sökum verður að hafna alfarið þeirri málsástæðu stefnanda að fyrri samningum hafi í reynd verið vikið til hliðar með gerð starfslokasamningsins.

Enn fremur liggur fyrir og er í reynd ágreiningslaust í málinu að við uppgjör starfslokasamningsins 15. júní 2007 naut stefnandi verulegs fjárhagslegs ávinnings af sölu hlutabréfa sinna í Baugi Group hf. en í úrskurði yfirskattanefndar er lagt til grundvallar að sá ávinningur, og þar með skattskyld hlunnindi stefnanda, hafi numið alls 217.438.562 kr.

Eins og að framan er rakið verður ekki annað séð en að þessi hlunnindi hafi fallið stefnanda í skaut í skjóli samninga hans við Baug Group hf. og BGE Eignarhaldsfélag ehf., þar sem áhætta hans af fjárfestingunni var takmörkuð og lánafyrirgreiðsla vinnuveitanda var rífleg. Uppgjöri þessara hlunninda var síðan ráðið til lykta með starfslokasamningi stefnanda og Baugs Group hf., eins og áður er rakið.

Í þessu samhengi hefur ekki þýðingu þótt stefnandi hafi fengið andvirði þessa fjár greitt í formi hlutabréfa í Stoðum hf., eins og stefnandi vísar til í málflutningi sínum, enda er hvergi í málatilbúnaði hans hreyft þeirri málsástæðu að hlutabréfin hafi ekki endurspeglad það verðgildi sem að framan greinir þegar uppgjörið samkvæmt starfslokasamningnum fór fram.

Stefnandi hefur einnig hreyft þeirri málsástæðu að sá annmarki sé á úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar að ekki sé horft til þess að Baugur Group hf. hafi við starfslok stefnanda selt honum óskráð hlutabréf í Stoðum, sem voru jafnvirði hlutabréfa hans í Baugi Group hf., án þess að gefa stefnanda neina tryggingu fyrir útgöngu með sölutryggingu.

Ekki eru efni til þess að fallast á þessa málsástæðu stefnanda, enda leiðir það af meginreglu 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003 að tekjur skal að jafnaði telja til tekna á því ári sem þær verða til, þ.e. þegar myndast hefur krafa þeirra vegna á hendur einhverjum, nema um óvissar tekjur sé að ræða. Þar sem hvorki verður séð af gögnum málsins né málatilbúnaði stefnanda að öðru leyti að þar sé byggt á því að sá fjárhagslegi ávinningur sem honum hlotnaðist við starfslok árið 2007 hafi falið í sér óvissar tekjur í skilningi fyrrgreinds ákvæðis 2. mgr. 59. gr. kemur það atriði ekki til frekari umfjöllunar.

Þá verður heldur ekki séð að það skipti máli við mat á því hvers eðlis þær tekjur voru sem stefnanda hlotnuðust í kjölfar uppgjörstarfslokasamningsins þótt hann hafi í kjölfar uppgreiðslu lána sem veitt voru í samræmi við fyrri samninga tekið sjálfur á sig fjárhagslega áhættu vegna þeirra bréfa sem hann fékk í sinn hlut í kjölfar uppgjörstarfsins, enda kom sú persónulega ábyrgð til 27. ágúst 2007, eða eftir að starfssambandi hans við Baug Group hf. var lokið.

Að öðru leyti verður við mat á aðstöðu stefnanda við gerð starfslokasamningsins og uppgjör samkvæmt honum, að hafa í huga að stefnandi gegndi stjórnunarstöðu hjá Baugi Group hf. og starfslokasamningur hans við félagið gerði ráð fyrir að hann myndi taka við stjórnunarstöðu hjá Stoðum hf. Af þeim sökum verður að gera ráð fyrir að stefnandi hafi vegna þessara starfa verið í góðri aðstöðu til að hafa yfirsýn yfir þau atvik sem skiptu máli fyrir uppgjör fyrri samninga og fjárhagslega áhættu sína á grundvelli skuldbindinga sem hann tók á sig í kjölfar starfslokasamningsins.

Þegar öll ofangreind atvik málsins eru virt í heild er að mati dómsins enginn vafi á því að telja beri þann fjárhagslega ávinning sem stefnanda féll í skaut með uppgjörstarfslokasamnings 15. júní 2007 til starfstengdra hlunninda samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Í samræmi við framangreint eru ekki efni til að fallast á þær málsástæður stefnanda að yfirskattanevnd hafi ekki lagt heildstætt mat á efni þeirra ráðstafana sem úrskurður nefndarinnar laut að samkvæmt ákvæðum laga nr. 90/2003 og að úrskurð nefndarinnar beri að ógilda vegna efnislegra annmarka.

Í stefnu er því einnig haldið fram að skattyfirvöld hafi sjálfstætt brotið gegn rannsóknarreglu 10. gr. stjórnisýslulaga, nr. 37/1993, gegn jafnræðisreglu 11. gr. laganna og meðalhófsreglu 12. gr. laganna, auk ákvæða laga nr. 90/2003. Í málatilbúnaði stefnanda sér þess hins vegar hvergi stað í hverju þessi brot skattyfirvalda á ákvæðum stjórnisýslulaga eiga að vera fólgin. Þannig er til dæmis ekki annað að sjá en að málsástæður stefnanda í tengslum við 10. gr. stjórnisýslulaga lúti einvörðungu að því að skattyfirvöld hafi lagt rangt efnislegt mat á þær ráðstafanir sem fjallað er um í úrskurðum skattyfirvalda og dregið rangar ályktanir af gögnum málsins. Þær málsástæður sem stefnandi hefur hreyft á grundvelli 10. gr. stjórnisýslulaga fara þannig í öllum aðalatriðum saman við þær málsástæður sem stefnandi setur fram í tengslum við túlkun skattyfirvalda á viðeigandi ákvæðum laga nr. 90/2003 og heimfærslu atvika málsins til þeirra lagaákvæða. Með vísan til þessa og þegar haft er í huga að stefnandi hefur ekki byggt á því að skattyfirvöld hafi látið hjá líða að afla frekari gagna í málinu eða upplýsa um atvik sem hafa þýðingu við úrlausn þess verður ekki talið að málsástæður stefnanda um 10. gr. stjórnisýslulaga hafi sjálfstæða þýðingu fyrir úrlausn dómkröfu hans um ógildingu úrskurðar yfirskattanevndar.

Að því er snertir þá málsástæðu stefnanda að skattyfirvöld hafi brotið gegn jafnræðisreglu 11. gr. stjórnisýslulaga er engin nánari grein gerð fyrir því í stefnu eða öðrum málatilbúnaði stefnanda í hverju það brot kann að hafa falist. Tilvísanir stefnanda í munnlegum málflutningi til þess að skattyfirvöld hafi ekki sett greiðslur til annarra starfsmanna Baugs Group hf. í sama farveg hafa ekki þýðingu að þessu leyti, enda liggja engar upplýsingar fyrir um það í gögnum málsins. Verður því ekki hjá því komist að hafna málsástæðu stefnanda um 11. gr. stjórnisýslulaga. Sama máli gegnir um þá málsástæðu stefnanda að skattyfirvöld hafi brotið gegn óskráðum meginreglum stjórnisýsluréttarins við meðferð málsins, enda hefur hvorki stefna né gögn málsins að geyma neinar frekari upplýsingar þar um.

Með sama hætti verður heldur ekki séð að meðalhófsregla 12. gr. stjórnslulaga hafi þýðingu fyrir úrlausn máls þessa eins og málatilbúnaður stefnanda er úr garði gerður. Í ákvæðinu segir að stjórnvald skuli því aðeins taka íþyngjandi ákvörðun þegar lögmætu markmiði, sem að er stefnt, verður ekki náð með öðru og vægara móti.

Ákvæðið tekur samkvæmt framansögðu til þeirra aðstæðna þegar stjórnvaldi er falið mat á því hvort það taki íþyngjandi ákvörðun og hvers efnis slík ákvörðun á að vera. Að mati dómsins eru engin efni til að ákvæði 12. gr. stjórnslulaga orki þannig á þá túlkun 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 að skýra beri ákvæðið með þeim hætti að tekjur stefnanda frá Baugi Group hf. og mál þetta lýtur að falli ekki undir ákvæðið.

Þá verður heldur ekki talið að yfirskattanevnd, eða eftir atvikum ríkisskattstjóra, hafi borið sérstök skylda til að taka afstöðu til þess í úrskurðum sínum hvers vegna ráðgjöf KPMG til stefnanda hafi ekki staðist, og þar með sú ráðagerð að einungis yrði greiddur fjármagnstekjuskattur af þeim tekjum stefnanda sem mál þetta lýtur að. Um þetta atriði verður ekki séð að ákvæði laga geri frekari kröfur til efnis rökstuðnings úrskurða ríkisskattstjóra og yfirskattanevndar en kveðið er á um í 22. gr. stjórnslulaga, sbr. 4. tölul. 31. gr. sömu laga.

Af ákvæði 22. gr. leiðir að skattfyrvöldum ber að gera grein fyrir því á hvaða lagareglum niðurstöður þeirra byggjast. Í þeirri kröfu felst ekki að skattfyrvöldum beri ávallt að gera grein fyrir öllum þeim röksemdum sem aðilar máls tefla fram. heldur takmarkast skylda þeirra að þessu leyti við þau lagalegu rök sem hafa þýðingu fyrir úrlausn málsins. Þótt það teljist tvímælalaust til vandaðra stjórnsluhátta að stjórnvöld fjalli efnislega um röksemdir sem aðilar máls leggja sérstaka áherslu á við meðferð máls telst skortur á slíkri umfjöllun ekki til annmarka sem hafa áhrif á gildi stjórnvaldsákvörðunar.

Með vísan til þess að ekki hefur verið fallist á neinar málsástæður stefnanda um að slíkir annmarkar hafi verið á úrskurði yfirskattanevndar að ógilda beri úrskurðinn er ekkert tilefni í málinu til að fjalla um kröfur stefnanda um ógildingu úrskurðar ríkisskattstjóra frá 19. desember 2012, endurgreiðslu oftekinna skattgreiðslna og ógildingu aðfarargerðar sýslumannsins á Vesturlandi, 5. mars 2015, enda eru kröfur og málsástæður stefnanda að því leyti bundnar þeirri efnislegu forsendu að fallist yrði á málsástæður stefnanda um ógildingu úrskurðar yfirskattanevndar.

Með vísan til þess sem að framan er rakið verður stefndi sýknaður af kröfum stefnanda í máli þessu. Eftir þessum úrslitum og að teknu tilliti til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 verður stefnanda gert að greiða stefnda málskostnað sem þykir hæfilega ákvarðaður 1.300.000 króna.

Dómsuppkvaðning hefur dregist fram yfir frest samkvæmt 1. mgr. 115. gr. laga nr. 91/1991, en aðilar og dómari voru sammála um að ekki væri þörf á endurflutningi málsins.

Kjartan Bjarni Björgvinsson héraðsdómari kvað upp þennan dóm.

#### **Dómsorð:**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknaður af kröfum stefnanda, Skarphéðins Bergs Steinarssonar.

Stefnandi greiði stefnda 1.300.000 króna í málskostnað.