

Fimmtudaginn 24. maí 2018.

Nr. 501/2017.

Þorbjörn hf.

(Jóhannes Bjarni Björnsson lögmaður)

gegn

íslenska ríkinu

(Eiríkur Áki Eggertsson lögmaður)

Tekjuskattur. Hlutfélag. Aflaheimild.

Þ hf. keypti P ehf. á árinu 2006 og var kaupverðið 385.000.000 krónur en fram kom í kaupsamningnum að einu eignir síðargreinda félagsins væru aflahlutdeild og aflamark. Síðar keypti Þ hf. umræddar aflaheimildir af P ehf. og gaf félagið út skuldabréf sama dag þar sem það viðurkenndi að skulda P ehf. 385.000.000 krónur vegna kaupanna. Kom þar fram að endurgreiða ætti lánið í lok árs 2008 en ekki var gert ráð fyrir að greiddir yrðu vextir af því. Með kaupsamningi árið 2008 keypti P ehf. af Þ hf. aflahlutdeild fyrir sömu fjárhæð. Félagin tvö voru síðan sameinuð á árinu 2009. Ágreiningslaust var að kaup P ehf. á aflahlutdeild af Þ hf. breyttu því ekki að hún var áfram skráð á skip í eigu Þ hf. Var aflahlutdeildin því alfarið nýtt til tekjuöflunar í rekstri Þ hf. án þess að P ehf. fengi endurgjald fyrir. Sneri deila aðila að því hvort P ehf. hefði raunverulega keypt aflahlutdeild að nýju innan þess tíma sem kveðið væri á um í 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt þannig að heimilt hefði verið að færa stofnverð aflahlutdeildarinnar niður um fjárhæð sem nam söluhagnaði eldri réttinda. Talið var að svo virtist sem kaupverð aflahlutdeildarinnar samkvæmt kaupsamningnum frá árinu 2008 hefði verið greitt með skuldajöfnuði þannig að gagnkrafa P ehf. á hendur Þ hf. á grundvelli fyrrgreinds skuldabréfs hefði verið notað til greiðslu þess. Engir fjármunir hefðu því farið milli Þ hf. og P ehf. í tengslum við gerninginn og eini tilgangur hans verið að nýta frestunarheimild 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003. Var því talið að ríkisskattstjóra hefði verið heimilt að líta svo á að engin raunveruleg kaup á aflahlutdeild hefðu átt sér stað sem gætu haft þá skattalega þýðingu sem kveðið væri á um í lagaákvæðinu. Hefði honum því verið rétt að líta svo á að hinn frestaði söluhagnaður teldist með skattskyldum tekjum P ehf. á árinu 2008 með 10% álagi í samræmi við 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003 og tilefni hefði verið til að beita álagi samkvæmt 2. mgr. 108. gr. sömu laga. Var í því sýknaður af kröfum Þ hf.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma Markús Sigurbjörnsson hæstaréttardómari, Garðar Gíslason settur hæstaréttardómari og Kristbjörg Stephensen landsréttardómari.

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar 9. ágúst 2017. Hann krefst þess aðallega að úrskurður yfirskattaneftndar 18. nóvember 2015 í máli nr. 340/2014 verði felldur úr gildi og stefnda gert að greiða sér 80.684.584 krónur með vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu frá 3. desember 2014 til 23. september 2016, en dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. sömu laga frá þeim degi

til greiðsludags. Til vara krefst hann þess að ákvæði úrskurðarins um 25% álag á vantalinn söluhagnað hans á gjaldárinu 2009 verði fellt niður og stefnda gert að greiða sér 16.136.917 krónur með sömu vöxtum og áður greinir. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Með vísan til forsendna hins áfrýjaða dóms verður hann staðfestur.

Áfrýjandi verður dæmdur til að greiða stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti eins og í dómsorði greinir.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði dómur skal vera óraskaður.

Áfrýjandi, Þorbjörn hf., greiði stefnda, íslenska ríkinu, 1.000.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 12 maí 2017.

I

Mál þetta, sem var dómtekið 30. mars sl., var höfðað 23. september 2016 af Þorbirni hf., Hafnargötu 12 í Grindavík, gegn íslenska ríkinu, Arnarhvoli við Lindargötu í Reykjavík.

Stefnandi krefst þess aðallega að úrskurður yfirskattanefndar 18. nóvember 2015 í máli nr. 340/2014 verði felldur úr gildi og að stefnda verði gert að greiða stefnanda 80.684.584 krónur með vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu, frá 3. desember 2014 til 23. september 2016, en með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. sömu laga frá þeim degi til greiðsludags. Til vara krefst stefnandi þess að úrskurði yfirskattanefndar 18. nóvember 2015 í máli nr. 340/2014 verði breytt á þá leið að 25% álag á vantalinn söluhagnað stefnanda á gjaldárinu 2009, sbr. 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, verði fellt niður og að stefnda verði gert að greiða stefnanda 16.136.917 krónur með sömu vöxtum og í aðalkröfu. Í báðum tilvikum krefst stefnandi málskostnaðar.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda auk málskostnaðar, en til vara að málskostnaðurinn verði látinn niður falla.

II

Með kaupsamningi 3. nóvember 2006 keypti stefnandi, sem er útgerðarfélag í Grindavík, öll hlutabréf í einkahlutafélaginu Ævarri ehf. af Skarfakletti ehf. fyrir 385 milljónir króna. Fram kom í samningnum að einu eignir Ævarrs ehf. væru aflahlutdeild og aflamark. Samkvæmt því sem fram

kemur í stefnu tók kaupverðið mið af verðmæti aflaheimildanna. Nafni Ævarrs ehf. var breytt í Pál Ingólfsson ehf. í kjölfar kaupanna.

Með kaupsamningi 29. desember 2006 keypti stefnandi umræddar aflaheimildir af dótturfélagi sínu, Páli Ingólfssyni ehf., fyrir sömu fjárhæð og kaupverð fyrrgreindra hlutabréfa, 385 milljónir króna. Stefnandi gaf út skuldabréf sama dag þar sem félagið viðurkenndi að skulda Páli Ingólfssyni ehf. sömu fjárhæð. Kom þar fram að endurgreiða bæri lánið 31. desember 2008. Ekki var gert ráð fyrir því að vextir væru greiddir af láninu.

Í skattskilum Páls Ingólfssonar ehf. fyrir árið 2006 mun félagið hafa farið fram á að skattlagningu söluhagnaðar, að fjárhæð 382.771.690 krónur, af sölu framangreindra aflaheimilda yrði frestað í samræmi við heimild í 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Í lagaákvæðinu er skattaðila veitt heimild til þess að fresta skattlagningu söluhagnaðar aflahlutdeildar um tvenn áramót, enda kaupir hann aflahlutdeild í sjávarútvegi innan þess tíma og færi hana niður um fjárhæð sem nemur hinum skattskylda söluhagnaði. Fari svo að aflahlutdeild sé ekki keypt innan tilskilins tíma á samkvæmt ákvæðinu að telja söluhagnaðinn með skattskyldum tekjum á öðru ári frá því er hann myndaðist að viðbættu 10% álagi.

Með kaupsamningi 30. september 2008 keypti Páll Ingólfsson ehf. af stefnanda aflahlutdeild og aflamark í þorski fyrir 385 milljónir króna. Samkvæmt kaupsamningi átti að greiða kaupverðið við undirritun kaupsamnings. Stefnandi og Páll Ingólfsson ehf. voru síðan sameinuð samkvæmt tilkynningu til hlutafélagaskrár 23. júlí 2010 og miðaðist samruninn við 31. desember 2009.

Með bréfi til stefnanda 17. júlí 2012 óskaði ríkisskattstjóri eftir gögnum og skýringum á framangreindum viðskiptum. Þar var m.a. farið fram á gögn sem staðfestu í hverju rekstur Páls Ingólfssonar ehf. hefði falist frá því að aflaheimildirnar voru keyptar, þ. á m. hvaða tekjur félagið hafi haft af hinum keyptu aflaheimildum uns það sameinaðist stefnanda. Þá var farið fram á upplýsingar um rekstrarlegan tilgang sameiningar félagsins við stefnanda.

Þessari fyrirspurn var svarað af hálfu Páls Ingólfssonar ehf. með bréfi Deloitte ehf. 10. september 2012. Með því fylgdu afrit framangreindra kaupsamninga og skuldabréfsins frá 2006. Þá kom þar fram að félagið hefði ekki verið í tekjuaflandi rekstri frá því að aflaheimildirnar voru seldar stefnanda 2006. Tekið var fram að fram hafi komið ýmsar hugmyndir um rekstur félagsins sem ekki hafi orðið af og í byrjun árs 2010 hafi verið tekin ákvörðun um að sameina félagið móðurfélaginu. Þá segir í bréfinu að tilgangur sameiningarinnar hafi verið að auka arðsemi rekstrareininganna með hagræðingu í rekstri.

Með bréfi til Páls Ingólfssonar ehf. 3. apríl 2014 óskaði ríkisskattstjóri eftir frekari upplýsingum um rekstrarlegan tilgang kaupa félagsins á aflaheimildunum í ljósi þess að seljandi, stefnandi í máli

Þessu, virtist hafa nýtt þær áfram. Með bréfi sama dag til stefnanda var óskað eftir sömu upplýsingum auk þess sem farið var fram á frekari gögn um umræddar aflaheimildir.

Í málinu liggur fyrir svarbréf Deloitte ehf. fyrir hönd Páls Ingólfssonar ehf., dags. 6. maí 2014. Þar kemur fram að tilgangur kaupa félagsins á aflahlutdeild á árinu 2008 hefði verið að nýta heimild 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003 og endurfjárfesta í aflahlutdeild innan tveggja ára. Hefði sú ráðstöfun verið í samræmi við hlutverk og tilgang félagsins sem væri útgerð fiskiskipa og fisvinnsla. Þá var í bréfinu staðfest að aflaheimildirnar hefðu verið nýttar af stefnanda.

Með bréfi 16. júní 2014 til Páls Ingólfssonar ehf. boðaði ríkisskattstjóri að fyrirhugað væri að endurákvörða opinber gjöld félagsins gjaldárið 2009. Í hnotskurn sagði í bréfinu að ekki yrði ráðið af fyrirbyggjandi skýringum og gögnum að félagið hefði fjárfest í „niðurfæranlegri aflahlutdeild“ á árinu 2008 „innan tilskilins tíma“. Hafi gerningurinn milli stefnanda og félagsins 30. september 2008 verið málamyndagerningur milli tengdra aðila sem ekki hafi verið ætlað að hafa gildi samkvæmt efni sínu og gerður í þeim megintilgangi að komast mætti hjá lögmaeltri skattlagningu samkvæmt 5. og 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003 og þar með skattlagningu söluhagnaðarins eftir ákvæðum 8. töluliðar C-liðar 7. gr. sömu laga. Í bréfinu var því lýst hvernig tekjuskattstofn félagsins myndi breytast. Þá var einnig boðað að 10% álag yrði lagt á frestaðan söluhagnað í samræmi við 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003. Enn fremur var boðað að 25% álag yrði lagt á vantalda skattstofna samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003. Var félaginu veittur frestur til þess að koma að skriflegum athugasemdum við fyrirhugaða ákvörðun.

Með bréfi 22. júlí 2014 var fyrirhugaðri endurálagningu gjalda á Pál Ingólfsson ehf. mótmælt. Þar var því hafnað að viðskipti milli aðila með aflahlutdeild á árinu 2008 hefðu verið gerð til málamynda. Ekki væri unnt að fallast á að um málamyndagerning hafi verið að ræða þó að tilgangur fjárfestingarinnar hafi verið að nýta heimild 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003.

Ríkisskattstjóri kvað upp úrskurð í málinu 23. september 2014. Þar voru færð rök fyrir því að sala stefnanda á aflaheimildum til Páls Ingólfssonar ehf. hafi verið málamyndagerningur. Hefði gjaldandi ekki sýnt fram á að skilyrði 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003 hefðu verið uppfyllt þegar hann færði frádrátt frá frestuðum skattskyldum söluhagnaði aflaheimildar í skattframtali 2009. Því kæmi boðuð endurákvörðun til framkvæmda. Frádráttur frá tekjufærslu frestaðs söluhagnaðar, að fjárhæð 382.771.690 krónur, í skattframtali Páls Ingólfssonar ehf. var því felldur niður. Leiddi það til þess að tekjuskattstofn félagsins hækkaði um sömu fjárhæð. Við það varð skattstofn félagsins 383.055.236 krónur en hafði áður numið 283.546 krónum. Ríkisskattstjóri bætti 10% álagi við vantalinna stofn í samræmi við 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003 og nam sú hækkun 38.277.169 krónum. Þá voru í úrskurðinum færð rök fyrir því að leggja bæri 25% álag á vantalinna skattstofn félagsins í samræmi við

2. mgr. 108. gr. sömu laga. Var því hafnað að atvik væru með þeim hætti að 3. mgr. sömu greinar gæti átt við. Nam álag á þessum grunni 105.262.215 krónum. Tekjuskattstofn var því ákveðinn 526.594.620 krónur. Samkvæmt skattbreytingarseðli sem fylgdi úrskurðinum var tekjuskattur félagsins hækkaður í 78.946.661 krónu í kjölfar þessarar breytingar.

Gjaldanda var send tilkynning 22. nóvember 2011 þar sem félagið var krafið um framangreinda fjárhæð ásamt 1.425.426 krónum í vexti, eða samtals 80.372.087 krónur. Stefnandi greiddi þá kröfu ásamt viðbótarvöxtum 3. desember 2014, samtals 80.684.584 krónur.

Stefnandi skaut úrskurði ríkisskattstjóra til yfirsattanefndar með kæru 12. desember 2014. Þar krafðist stefnandi þess að úrskurðurinn yrði felldur úr gildi. Til vara var farið fram á að 25% álag yrði fellt niður í samræmi við 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003.

Yfirsattanefnd kvað upp úrskurð í málinu 18. nóvember 2015. Þar var kröfum stefnanda hafnað. Í úrskurði yfirsattanefndar eru færð svohljóðandi rök fyrir niðurstöðunni:

Samkvæmt framansögðu liggur fyrir að hin umdeilda aflahlutdeild, sem kærandi tjáist hafa selt dótturfélaginu Páli Ingólfssyni ehf. á árinu 2008, var eftir sem áður nýtt til tekjuöflunar í rekstri kæranda, þ.e. til fiskveiða á skipi félagsins, án nokkurs endurgjalds til dótturfélagsins. Þá verður að leggja til grundvallar að Páll Ingólfsson ehf. hafi ekki haft neinn rekstur með höndum frá sölu skips og aflaheimilda á árinu 2006 þar til félaginu var slitið við samruna þess og kæranda á árinu 2010. Að þessu virtu og öðrum þeim atriðum sem ríkisskattstjóri hefur fært fram til stuðnings hinni kærðu ákvörðun verður að fallast á það með ríkisskattstjóra að hin umdeildu viðskipti félaganna á árinu 2008 beri það mikinn keim af málamyndageringi að ekki sé tækt að byggja á þeim í skattalegu tilliti. Er þá jafnframt litið til þess sem fyrir liggur um eigna- og stjórnunartengsl félaganna.

Þá hafnaði yfirsattanefnd einnig varakröfu stefnanda um að fella niður 25% álag á skattstofn félagsins. Um þann þátt málsins segir í úrskurðinum að í ljósi niðurstöðu málsins varðandi hinar umdeildu ráðstafanir verði hvorki talið að stefnandi hafi sýnt fram á að atvikum hafi verið hagað þannig að 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 ætti við né að tilefni væri til að falla frá álagsbeitingu að öðru leyti.

III

1. Málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi byggir kröfu sína á þeim grundvelli að endurákvörðun ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum Páls Ingólfssonar ehf. gjaldárið 2009 hafi verið ólögmat.

Þessu til stuðnings vísar stefnandi til þess að sú grundvallarregla gildi að íslenskum rétti að stjórnvöld geti ekki lagt á borgarana álögur með sköttum nema skýr lagaheimild sé fyrir hendi. Um það

vísar stefnandi til 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Með vísan til þessara ákvæða hafi verið litið svo á að skattalög, þ.m.t. lög um tekjuskatt, sem leggi greiðsluskyldu á borgarana, beri að skýra borgurunum í hag. Skattlagning verði þannig ekki byggð á óljósum skilyrðum sem ekki verði lesin út úr texta laga sem fjalli um skattlagningu. Lög um skattlagningu verði því að vera fyrirsjáanleg og þannig að skattaðilum sé fyrir fram ljóst hver skattaleg réttindi þeirra og skyldur séu þegar þeir framkvæmi einstaka löggæringa.

Stefnandi telur að brestri skilyrði um skýrleika og fyrirsjáanleika skattlagningar beri dómstólum að hafna kröfum skattfyrvalda um skattlagningu. Ákvæði stjórnarskrár eigi að standa því í vegi að skattfyrvöld setji skilyrði eða leggi til grundvallar aðrar forsendur fyrir því að til skattgreiðslu komi hjá borgara en löggjafinn hafi sérstaklega kveðið á um í lögum.

Stefnandi byggir á því að fyrir félagið Pál Ingólfsson ehf. og stefnanda, sem hafi verið móðurfélag þess, hafi verið lagt til grundvallar við sölu aflaheimildanna á árinu 2006 að félagið myndi kaupa aflaheimildir að nýju innan tveggja ára. Hafi yfirlýsing þess efnis falist í tilkynningu félagsins með skattframtali ársins 2007 um að félagið nýtti sér heimild 6. mgr. 15. gr. tekjuskattslaga til frestunar á skattgreiðslum um tvenn áramót. Í ákvæðinu komi skýrt fram að frestun á skattlagningu sé bundin því skilyrði að skattaðili kaupi aflaheimildir að nýju innan tveggja ára. Þannig hafi frá upphafi legið fyrir að félagið ætlaði sér að kaupa að nýju heimildir innan tveggja ára.

Stefnandi tekur fram að í 6. mgr. 15. gr. tekjuskattslaga sé sérstaklega kveðið á um það við hvaða aðstæður geti komið til þess að frestaður söluhagnaður komi til greiðslu. Þar segi að sé aflahlutdeild ekki keypt innan tilskilins tíma samkvæmt þessari málsgrein teljist söluhagnaðurinn með skattskyldum tekjum á öðru ári frá því er hann myndaðist að viðbættu 10% álagi.

Stefnandi bendir á að með kaupsamningi, dags. 30. september 2008, hafi félagið Páll Ingólfsson ehf. keypt aflaheimildir í þorski af stefnanda fyrir 385 milljónir króna. Kaupsamningurinn hafi verið efndur af hálfu beggja aðila eftir efni hans. Það sé staðfest í ársreikningum beggja félaga á árinu 2009 að eigendaskipti hafi átt sér stað á umræddum veiðiheimildum. Þannig liggi fyrir að formleg eignatilfærsla hjá báðum félögum hafi átt sér stað á grundvelli kaupsamningsins á árinu 2008.

Stefnandi kveður nauðsynlegt að hafa í huga að veiðiheimildir séu ekki hlutaréttindi heldur atvinnuréttindi sem séu bundin við skip. Veiðiheimildir séu þannig ekki áþreifanleg réttindi heldur réttur til frambúðar til þess að fá hlutdeild í árlegu aflamarki. Réttindi þessi séu hins vegar framseljanleg og heimilt sé að flytja þau milli skipa ef vill í samræmi við ákvæði laga um stjórn fiskveiða nr. 116/2006. Í því tilviki sem hér sé til umfjöllunar hafi hins vegar ekki verið ástæða til þess að flytja réttindin enda hafi staðið til að þau yrðu áfram nýtt af stefnanda. Eðli aflaheimilda sem framseljanleg atvinnuréttindi sem séu bundin við skip, geti skapað þá stöðu að fleiri en einn aðili eigi

þær aflaheimildir sem bundnar séu við skip á hverjum tíma og það sé alls ekki svo að eigandi skips þurfi að vera eigandi þeirra aflaheimilda sem á skipinu séu. Það eigi t.d. nær alltaf við í þeim tilvikum sem fiskiskip eru leigð út til veiða. Þá sé ekki óþekkt að fiskvinnslur kaupi aflaheimildir til þess að tryggja sér hráefni án þess að þær stundi útgerð eða eigi þá báta sem heimildirnar séu vistaðar á.

Stefnandi kveður þetta sérstaka eðli aflaheimilda vera ástæðu þess að löggjafinn hafi sett sérstakar reglur um skattalega meðferð aflaheimilda og látið þær taka mið af gildandi reglum um ófyrnanlegar eignir, svo sem lönd og lóðir. Kaupanda aflaheimilda sé þannig ekki heimilt, eftir setningu sérákvæða í lögum um tekjuskatt, að gjaldfæra í rekstri sínum kostnað af kaupum á aflaheimild eða afskrifa kaupverð. Staða aflaheimilda í skattalögum sé þannig ekki viðurkennd sem kostnaður við tekjuöflun sem megi gjaldfæra, heldur séu þær settar í flokk með varanlegum (ófyrnanlegum) eignum. Rök löggjafans í greinargerð með ákvæðum 6. mgr. 15. gr. tekjuskattslaga hafi m.a. verið að „lítill rök standi til þess að ætla að verðmæti aflahlutdeildar rýrni við notkun og almennt hefur þróunin verið sú að verð aflahlutdeildar hefur farið hækkandi“, eins og þar segi orðrétt. Þannig sé beinlínis á því byggt í skattalögum að aflaheimildir séu varanleg fjárfesting með líkum hætti og land, en ekki hefðbundinn rekstrarkostnaður.

Stefnandi bendir á að löggjafinn hafi ekki farið þá leið varðandi aflheimildir að skilyrða heimild til frádráttar vegna endurfjárfestingar við það að skattaðili nýti sjálfur aflaheimildina eða önnur skilyrði sem varði rekstur skattaðilans. Löggjafinn hafi hins vegar kosið að setja slík ákvæði í 4. mgr. 15. gr. tekjuskattslaga er varði heimild til frestunar á greiðslu söluhagnaðar af landi bújarða og ófyrnanlegum náttúruauðæfum á bújörðum. Þar sé kveðið á um að það sé skilyrði þess að heimilt sé að draga kaupverð nýrra réttinda frá söluhagnaði að seljandi hafi haft búrekstur á hinni seldu eign að aðalstarfi í a.m.k. fimm ár á síðastliðnum átta árum næst á undan söludegi og stundi búrekstur á sama hátt á hinni keyptu bújörð eða noti hið keypta húsnæði fyrir eigin íbúð í a.m.k. tvö ár eftir kaupdag.

Stefnandi bendir á að sama hafi átt við þegar einstaklingum í atvinnurekstri hafi verið veitt heimild til þess að endurfjárfesta í kjölfar sölu hlutabréfa með lögum nr. 95/1998, um breytingu á lögum um tekjuskatt. Það skilyrði hafi þá verið sett að hlutabréfin væru eignfærð í atvinnurekstri viðkomandi einstaklings, sbr. b-lið 3. gr. laga nr. 95/1998. Heimild þessi hafi síðar verið felld niður með lögum nr. 38/2008.

Af þessu dregur stefnandi þá ályktun að löggjafinn hafi tekið þá ákvörðun að setja ekki rekstartengd skilyrði vegna endurfjárfestingar á aflaheimildum eins og hafi verið gert varðandi söluhagnað af landi bújarða og ófyrnanlegum náttúruauðæfum á bújörðum skv. 4. mgr. 15. gr. tekjuskattslaga og gert hafi verið við setningu 3. gr. laga nr. 95/1998.

Stefnandi hafnar því að ríkisskattstjóri geti með vísan til „eðli máls“ bætt því skilyrði við heimild 6. mgr. 15. gr. laga um tekjuskatt að endurkaup verði að vera „vegna atvinnurekstrar“ án þess að það skilyrði komi fram í ákvæðinu sjálfu eða nánar sé skýrt hvað í því eigi að felast. Byggir stefnandi á því að áðurgreind ákvæði stjórnarskrárinnar standi því einnig í vegi að skattlagning geti ráðist af mati skattyfirvalda á því hvaða skilyrði þau telji „eðlilegt“ að gildi fyrir nýtingu skattívilnunar.

Þá telur stefnandi að með samburði á 4. mgr. og 6. mgr. 15. gr. laga um tekjuskatt, sem og ákvæði 3. gr. laga nr. 95/1998, komi í ljós að það sé rangt að einhver rekstrarleg skilyrði séu fyrir því að nýta megi söluhagnað af aflaheimild til að kaupa nýjar aflaheimildir og að slík rekstrarleg skilyrði séu „innifalin“ í ákvæðunum af hálfu löggjafans.

Stefnandi hafnar því þeirri forsendu skattyfirvalda að „eðli málsins“ leiði til þess að ákvörðun skattaðila um að nýta sér heimildina til frestunar og endurfjárfestingar verði að byggjast á öðrum forsendum en vilja til að fjárfesta í aflaheimild og njóta þeirrar skattívilnunar sem ákvæði 6. mgr. 15. gr. kveður á um. Það sé fremur „eðli máls“ að skattaívilnanir feli í sér hvata til að fjárfesta óháð öðrum þáttum enda leiði hún til sparnaðar í rekstri félags. Þetta sé atriði sem löggjafanum sé ljóst þegar hann setji reglur um skattaívilnanir. Hafi vilji löggjafans staðið til þess að takmarka heimildir til nýtingar skattaívilnana, koma í veg fyrir nýtingu slíkra ívilnana eða fela skattyfirvöldum að leggja mat á ástæður að baki ákvörðun um að nýta skattívilnun, þá telur stefnandi að slík ákvæði hafi átt að rata inn í texta viðkomandi ákvæðis, sbr. m.a. ákvæði 4. mgr. 15. gr. tekjuskattslaga. Telur stefnandi að það sé jafn mikilvægur þáttur í „atvinnurekstri“ að grípa til aðgerða sem dragi úr kostnaði eins og að grípa til aðgerða sem afli tekna. Það sé augljóslega jafn mikilvægur hluti „atvinnurekstrar“ að spara útgjöld og að afla tekna.

Stefnandi tekur fram að ástæða þess að ekki hafi verið gerður leigusamningur milli félaganna um nýtingu veiðiheimildanna felist í því að um móður- og dótturfélag hafi verið að ræða og því hafi slík skjalagerð, eða vinna við uppgjör og tilfærslu fjármuna, enga rekstrarlega þýðingu fyrir samstæðuna. Hefði það einungis leitt til óhagræðis og kostnaðar. Slík tilfærsla á fjármunum milli móður- og dótturfélags hafi engin áhrif á niðurstöðu samstæðureiknings þessara félaga. Það séu því engin rekstrarleg rök sem mæli með því að slíkur samningur sé gerður milli móður- og dótturfélags í því tilviki sem hér sé til umfjöllunar.

Stefnandi bendir á að hafi skattyfirvöld talið að þessum félögum hafi verið skylt að gera leigusamning sín á milli og færa til fjármuni innan samstæðunnar þá hafi það aðeins verið skylt eða getað skipt máli í skattalegu tilliti. Stefnandi telur að það hefði lítil eða engin áhrif á heildarskattgreiðslur samstæðunnar. Í þeim tilvikum sem skattyfirvöld telji samninga milli tengdra aðila óeðlilega og að verðlagning sé ekki rétt geti þau gripið til úrræða samkvæmt 57. gr. laga um

tekjuskatt og ákvarðað skattaðila tekjur. Rétt viðbrögð skattyfirvalda í slíkri stöðu séu að ákveða þessar tekjur sem dótturfélagið hefði fengið ef samningurinn hefði verið milli ótengdra aðila. Telur stefnandi að út frá reglum um meðalhóf, sbr. 12. gr. stjórnssýslulaga nr. 37/1993, hafi skattyfirvöldum borið að bregðast við upplýsingum um að félagið Páll Ingólfsson ehf. hafi ekki haft tekjur af þeim veiðiheimildum sem félagið keypti, með því að ákvarða félaginu tekjur, en ekki að halda því fram að kaupsamningur félagsins hafi verið til málamynda, sem ekki hafi verið raunin.

Stefnandi hafnar því einnig að nokkur skilyrði séu fyrir hendi sem réttlæti þá ályktun að kaupsamningur aðila á árinu 2008 hafi verið gerður til málamynda. Ársreikningar félaganna staðfesti að svo hafi ekki verið. Form á kaupsamningum hafi verið það sama í viðskiptum árin 2006 og 2008. Samningur aðila á árinu 2008 hafi því verið venjulegur í þeim skilningi að hann hafi verið eins og fyrri samningur frá árinu 2006. Þó að báðir þessir samningar beri með sér að vera milli tengdra aðila þá komi allt fram í þeim sem máli skipti við sölu milli félaganna. Samningurinn hafi verið efndur og hinar seldu aflaheimildir hafi verið eignfærðar hjá Páli Ingólfssyni ehf. og færðar frá stefnanda í reikningum þessara félaga. Þá hafi báðir aðilar samningsins haft hagsmuni af því að kaupin gengju eftir og enga hagsmuni eða vilja til þess að hafa viðskipti þessi til málamynda. Með vísan til þess sem áður sé rakið hafnar stefnandi þeim rökum yfirskattanefndar að telja beri samninginn málamyndasamning vegna þess að félagið Páll Ingólfsson ehf. hafi ekki gert samning við móðurfélag sitt um endurgjald fyrir notkun á veiðiheimildunum. Telur stefnandi að í forsendum og niðurstöðu skattyfirvalda felist að þau telji það ekki gilda ástæðu að baki fjárfestingu í aflahlutdeild skv. 6. mgr. 15. gr. að það sé hagkvæmt með tilliti til viðkomandi skattaávilnunar. Til þess að ná því markmiði sé því haldið fram að samningur, þar sem kaupandi aflaheimildar hvorki nýtir þær sjálfur né hafi tekjur af útleigu hans, sé málamyndagerningur. Ekkert gefi til kynna að aðilar hans hafi ekki viljað efna samninginn og raunar liggi hið gangstæða fyrir. Samningurinn hafi verið efndur af beggja hálfu og hafi viðeigandi eignfærslur verið gerðar í samræmi við hann hjá báðum félögum.

Stefnandi telur nauðsynlegt að hafa í huga í þessu sambandi að samningur um kaup á aflaheimildum sé sjálfstæður samningur og óháður samningi um nýtingu á sömu aflaheimildum. Eftir að félagið Páll Ingólfsson ehf. hafi orðið eigandi aflaheimilda í þorski með kaupsamningi 30. september 2008 hafi félagið formlega getað gert það sem það vildi við þessar heimildir, s.s. gert samning um nýtingu, leigu eða selt þær þriðja aðila, hvenær sem var eftir að kaupin voru gerð. Sú staðreynd að enginn slíkur samningur hafi verið gerður eftir kaupin geti ekki leitt til þeirrar niðurstöðu að kaupin sjálf teljist málamyndagerningur.

Stefnandi byggir á því til vara, að fella beri niður 25% álag, skv. 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, sem lagt hafi verið á í úrskurði ríkisskattstjóra og staðfest í úrskurði yfirskattanefndar.

Stefnandi hafnar því að hann hafi gert nokkuð sem jafna megi til rangfærslu eða annmarka á framtali félagsins. Milli stefnanda og dótturfélags hans hafi verið gerður réttur og lögmætur samningur sem báðir aðilar hafi efnt fyrir sitt leyti, fært í bókhald og ársreikninga sem og skattframtöl. Ekkert hafi verið ranglega fært í reikningum félagsins eða skattframtali. Félagið Páll Ingólfsson ehf. hafi nýtt heimild til endurfjárfestinga í samræmi við ákvæði skattalaga og því hafi það hvorki farið fram hjá eða mistúlkað viðkomandi ákvæði, það sé afar einfalt og skýrt. Skattfyrvöld telji hins vegar að það sé ekki gild endurfjárfesting í skilningi viðkomandi lagaákvæðis ef sá sem fjárfestir í aflaheimild nýtir hana ekki sjálfur eða ef ekki er gerður leigusamningur milli móður- og dótturfélags.

Ætli dómstólar að fallast á það með skattfyrvöldum að réttur til að njóta skattaávilnunar skv. 6. mgr. 15. gr. eigi að vera háður mati skattfyrvalda á því hvort rekstrarlegar ástæður kaupa séu fullnægjandi eða nýting þeirra eftir kaup sé með „venjulegum hætti“ sé það væntanlega mat sem fari fram eftir að skattaðili skili öllum upplýsingum og gögnum til skattfyrvalda. Það geti varla staðist að stefnendur hafi gerst sekir um annmarka á framtalinu eða að eitthvað hafi verið rangt talið fram í upphafi, enda séu í skattframtali hans allar upplýsingar sem skattfyrvöld hafi óskað eftir í tengslum við endurfjárfestingar skv. 6. mgr. 15. gr. Engu hafi þar verið haldið eftir eða leynt. Þá ber einnig að líta til þess að lagt sé 10% álag á uppgjör frestaðs söluhagnaðar og því sé þegar fyrir hendi álag vegna frestunar.

Stefnandi rökstyður fjárkröfu sína á þann veg að hann hafi greitt, 3. desember 2014, 80.684.584 krónur vegna hinnar umdeildu endurálagningar á tekjuskatti Páls Ingólfssonar ehf., sbr. framlagða kvittun. Í málinu sé aðallega krafist endurgreiðslu á þeirri fjárhæð. Varakrafa stefnanda feli í sér að fá endurgreiddan þann hluta endurálagningarinnar sem rekja megi til 25% álags skv. 2. mgr. 108. gr. laga um tekjuskatt og reiknist fjárhæðin hlutfallslega þannig að áhrif álagsins nemi 20% af fjárhæðinni sem stefnandi hafi greitt.

Um vexti af ofgreiddum sköttum skv. lögum nr. 90/2003 vísar stefnandi til 114. gr. laganna og 2. gr. laga um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, nr. 29/1995.

Um lagarök að öðru leyti vísar stefnandi til ákvæða stjórnarskrár, aðallega 40., 70., 72. og 77. greinar. Þá vísar hann til laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, aðallega 15. gr. og 48. gr. Einnig vísar stefnandi til laga nr. 29/1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda. Þá vísar stefnandi til 12. gr. stjórnáslutalaga nr. 37/1993. Þá kveður hann kröfu um málskostnað byggja á 130. og 131. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála.

2. Málsástæður og lagarök stefnda

Til stuðnings sýknukröfu stefnda vísar hann til þess að tilgangur skatteftirlits sé að leiða fram réttan skattstofn. Í eftirlitinu felist að skattfyrvöld verði að túlka lagaákvæði á þeim sviðum réttarins

sem þeim sé falið að hafa eftirlit með. Einnig geti komið til þess að skattyfirvöld verði að leggja sjálfstætt mat á hvort atvik séu með þeim hætti að tiltekin lagaregla taki til þeirra, en í því efni geti þeim verið mismunandi leiðir færar.

Stefndi vísar til þess að stefnandi reisi málatilbúnað sinn öðrum þræði á því að það sé ekki skilyrði skv. 6. mgr. 15. gr. laga um tekjuskatt að endurfjárfesting í aflahlutdeild sé gerð vegna atvinnurekstrar. Stefndi leggur áherslu á að sú málsástæða sé ekki að öllu leyti lýsandi fyrir sakarefni málsins. Sakarefnið varði fremur mat skattyfirvalda á þeim atvikum sem lágu til grundvallar synjun á viðurkenningu þeirra kaupa sem höfð voru í frammí á móti frestuðum söluhagnaði. Byggir stefndi á því að skattyfirvöldum hafi borið að líta heildstætt á málsatvik og meta í ljósi þeirra hvort endurfjárfestingin gæti talist vera kaup í merkingu téðs lagaákvæðis.

Stefndi bendir á að Hæstiréttur hafi slegið því föstu að löggjafinn sé, í skjóli valdheimilda sinna, bær um að setja reglur um nýtingu fiskistofna og geti bundið þann rétt skilyrðum, s.s. í formi gjaldtöku. Samkvæmt 5. mgr. 15. gr. laga um tekjuskatt sé meginreglan að hagnaður af sölu aflahlutdeildar teljist að fullu til tekna á söluári. Ívilnunin í 6. mgr. 15. gr. feli í sér frávik frá þeirri reglu. Með hliðsjón af jafnræði skattborgaranna þurfi því að gæta varfærni við túlkun á orðalagi ákvæðisins auk þess sem gefa þurfi gaum að öðrum málefnalegum sjónarmiðum, s.s. þeirri forsendu fiskveiðistjórnarkerfisins að handhafar aflahlutdeildar nýti þann rétt innan marka laga og reglna með því að gera út skip eða, eftir atvikum, með framsali heimilda til veiða úr hlutaðeigandi nytjastofnum, sem lýstir hafa verið í sameign þjóðarinnar.

Stefndi kveður stefnanda ekki draga dul á að megingilgangur umræddra ráðstafana hafi verið að nýta frestunheimildina í 6. mgr. 15. gr. laga um tekjuskatt, þ.e. til að fresta skattgreiðslum. Samkvæmt 2. málslíð ákvæðisins geti skattaðili farið fram á frestun skattlagningar söluhagnaðarins um tvenn áramót, enda „kaupi“ hann aflahlutdeild í sjávarútvegi innan þess tíma og færi hana niður um fjárhæð sem nemur hinum skattskylda söluhagnaði. Fyrir liggir að Páll Ingólfsson ehf. hafi ekki verið í tekjuaflandi rekstri eftir sölu veiðiheimildanna á árinu 2006 og þar til félagið var sameinað stefnanda á árinu 2010. Einnig liggir fyrir að þrátt fyrir gerð kaupsamningsins í árslok 2008 hafi hinar keyptu veiðiheimildir ekki verið nýttar í rekstri félagsins. Því sé ágreiningslaust að þrátt fyrir yfirlýst kaup dótturfélagsins, hafi veiðiheimildirnar áfram verið nýttar til tekjuöflunar í rekstri stefnanda án nokkurs endurgjalds og án þess að formlegur leigusamningur hafi verið gerður um afnotin sem að öllum líkindum skýrist af þeim nánu eigna- og stjórnunartengslum sem hafi verið milli viðsemjenda.

Að virtu framangreindu hafi það verið niðurstaða skattyfirvalda að kaupsamningurinn frá árinu 2008 fæli í sér málamyndagering og hefði þannig í skattalegu tilliti ekki réttaráhrif kaupa í merkingu 2. málsl. 6. mgr. 15. gr. laga um tekjuskatt. Af þeim sökum hafi verið farið með skattlagningu hins

frestaða söluhagnaðar í samræmi við 3. málslíð 6. mgr. 15. gr. laganna. Komist hafi verið að þeirri niðurstöðu að kaupsamningurinn hafi verið gerður í þeim eina tilgangi að komast hjá lögmælti skattlagningu hins frestaða söluhagnaðar. Til algerra undantekninga heyrir að veiðiheimildir séu keyptar í því magni sem raun varð á og þær síðan lánaðar aftur endurgjaldslaust. Með hliðsjón af þeim viðskiptum sem fram hafi farið á árinu 2006 sé ekki síður óvenjulegt að kaupverð á slíku magni aflaheimilda sé greitt með útgáfu vaxtalausss skuldabréfs sem sé með einum gjalddaga og án trygginga fyrir greiðslu. Upplýsingar um eigendaskiptin í ársreikningum viðsemjendanna á árinu 2009 fái heldur engu breytt um mat skattfirvalda á kaupsamningnum á árinu 2008.

Stefndi fellst ekki á að niðurstaða skattfirvalda hafi brotið í bága við meðalhófsreglu eða verið ósamrýmanleg ákvæði 6. mgr. 15. gr. laga um tekjuskatt. Hafi hún þvert á móti átt sér skýra stoð í orðalagi ákvæðisins og sjónarmiðum að baki ákvæðinu sem almennt sé hugsað til endurkaupa atvinnurekstrareigna til áframhaldandi starfsemi. Niðurstaðan hafi auk þess rúmast vel innan þess svigrúms sem skattfirvöldum sé almennt játað við skatteftirlit sitt. Engar málefnalegar ástæður standi til þess að fella úrskurð yfirsattanefndar úr gildi eða breyta honum þannig að fellt verði niður 25% álag á þá hækkun skattstofna sem endurálagning ríkisskattstjóra hafi haft í för með sér. Umræddur málamyndagerningur hafi leitt til verulegs annmarka í skattskilum Páls Ingólfssonar ehf. 2009 og hafi haft þann eina tilgang að komast hjá lögmælti skattlagningu söluhagnaðar.

Með vísan til alls þess sem að framan greini telur stefndi að sýkna eigi hann af öllum kröfum stefnanda. Þá styður hann kröfu sína um málskostnað við XXI. kafla laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála.

IV

Samkvæmt 2. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, hvílir skylda m.a. á skráðum einkahlutafélögum sem eru heimilisföst hér á landi til að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum hvar sem þeirra er aflað. Nánar er fjallað um skattskyldar tekjur í II. kafla laganna. Samkvæmt 8. tölulið C-liðar 7. gr. laganna er hagnaður af sölu eigna, sbr. 12. til 27. gr. sömu laga, skattskyldar tekjur. Í 12. gr. laganna eru sameiginleg ákvæði um söluhagnað eigna. Telst söluhagnaður eigna almennt vera mismunur á söluverði þeirra og stofnverði, að teknu tilliti til fenginna fyrninga og áður fengins söluhagnaðar eftir því sem nánar er ákveðið í 13. til 27. gr. laganna.

Mismunandi reglur gilda um skattskyldu söluhagnaðar eftir því hvort um er að ræða eignir sem heimilt er að fyra eða hvort þær séu ófyrnanlegar. Samkvæmt 1. mgr. 48. gr. sömu laga er óheimilt að fyra stofnkostnað við kaup á réttindum sem ekki rýrna vegna notkunar. Í ákvæðinu segir að keyptur réttur til nýtingar á náttúruauðæfum, svo sem kaup á varanlegri aflahlutdeild og sambærilegum réttindum, teljist til stofnkostnaðar samkvæmt þessari málsgrein. Í 3. mgr. 48. gr. laganna er síðan mælt

svo fyrir að um hagnað af sölu á ófyrnanlegum réttindum samkvæmt 1. mgr. greinarinnar fari samkvæmt 5. og 6. mgr. 15. gr. laganna.

Í fyrirnefndu málsgreininni, 5. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003, segir að hagnaður af sölu þeirra réttinda sem um ræði í 48. gr. teljist að fullu til tekna á söluári og skipti þá ekki máli hve lengi skattaðili hafi átt hin seldu réttindi. Telst hagnaður af sölu vera mismunur á söluverði og kaupverði eftir að frá því hafa verið dregnar fengnar fyrningar og niðurfærsla samkvæmt 6. mgr. greinarinnar. Í 6. mgr. 15. gr. laganna er mælt fyrir um heimild skattaðila til þess „að færa niður stofnverð aflahlutdeildar, sem keypt hefur verið á tekjuárinu eða á síðustu 12 mánuðum áður en salan fór fram, um fjárhæð sem nemur hinum skattskylda söluhagnaði“ á því ári sem skattskyldur hagnaður af sölu aflahlutdeildar eða sambærilegra réttinda samkvæmt 5. mgr. færast til tekna. Síðan segir orðrétt í ákvæðinu:

Þá getur skattaðili farið fram á frestun skattlagningar söluhagnaðarins um tvenn áramót, enda kaupi hann aflahlutdeild í sjávarútvegi innan þess tíma og færi hana niður um fjárhæð sem nemur hinum skattskylda söluhagnaði. Ef aflahlutdeild er ekki keypt innan tilskilins tíma samkvæmt þessari málsgrein telst söluhagnaðurinn með skattskyldum tekjum á öðru ári frá því er hann myndaðist, að viðbættu 10% álagi. Niðurfærsla eða frestun tekjufærslu samkvæmt þessari málsgrein er því aðeins heimil að yfirfæranleg rekstrartöp hafi verið jöfnuð.

Lagaákvæði þessi veita seljanda aflahlutdeildar heimild til þess að fresta því að greiða tekjuskatt af söluhagnaði vegna sölu aflahlutdeildar hafi hann keypt eða kaupi sér sambærileg réttindi í sjávarútvegi. Af 6. mgr. 15. gr. laganna leiðir að stofnverð nýrra aflahlutdeilda er þá fært niður um sem nemur söluhagnaði réttinda sem leiðir til þess að söluhagnaður kemur í raun ekki til skattlagningar fyrr en nýju réttindin eru seld. Með tilvitnuðu niðurlagi málsgreinarinnar er seljanda veitt nokkurt svigrúm til þess að afla sér nýrrar aflahlutdeildar með því að hann getur frestað skattlagningu söluhagnaðarins um tvenn áramót. Hafi hann gert það, en kaupi ekki ný réttindi innan þess tíma, ber að leggja skatt á söluhagnaðinn að viðbættu 10% álagi, eins og mælt er fyrir um í 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003

Frestunarheimild þessi var lögfest með lögum nr. 118/1997, um breytingu á lögum um tekjuskatt og eignarskatt, nr. 75/1981, með síðari breytingum. Með lögfestingu þessara reglna var vikið frá þeirri grunnreglu skattalaga að söluhagnaður ófyrnanlegra eigna teljist að fullu til skattskyldra tekna á söluári, sbr. nú 1. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003. Ekki er í lögskýringargögnum að finna afdráttarlausu skýringu á því í hvaða skyni þessi heimild var lögfest. Í almennum athugasemdum með frumvarpi því er varð að lögum nr. 75/1981 kom þó fram að lagt væri til að kveðið verði með beinum hætti á um að „hagnaður af sölu aflahlutdeildar sé skattskyldur og að um ákvörðun þessa hagnaðar verði settar nánari reglur og þess þá m.a. gætt að skipti á aflaheimildum og breyting á samsetningu þeirra verði ekki hindruð af skattalegum ástæðum“. Af þessu verður helst ráðið að umrædd frestunarheimild miði að því að koma í

veg fyrir að skattalegar ástæður hindri tilfærslu veiðiréttinda sem dragi úr sveigjanleika í rekstri útgerða. Má því taka undir með stefnda að sú hugsun hljóti að búa hér að baki að auðvelda endurkaup veiðiréttinda til áframhaldandi atvinnurekstrar viðkomandi útgerðar.

Eins og rakið er í kafla II seldi Páll Ingólfsson ehf. móðurfélagi sínu alla aflahlutdeild sína fyrir 385 milljónir króna með kaupsamningi 29. desember 2006. Við það myndaðist söluhagnaður að fjárhæð 382.771.690 krónur sem í grunninn telst til skattskyldra tekna samkvæmt framangreindum lagaákvæðum. Lýtur ágreiningur aðila að því hvort Páll Ingólfsson ehf. hafi raunverulega keypt aflahlutdeild að nýju fyrir 385 milljónir króna innan þess tíma sem kveðið er á um í 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003 þannig að heimilt hafi verið að færa stofnverð aflahlutdeildarinnar niður um fjárhæð sem nam söluhagnaði eldri réttinda. Stefndi telur svo hafa verið enda hafi dótturfélagið gert kaupsamning við móðurfélagið um þessa aflahlutdeild og að hún hafi verið færð milli félaganna í samræmi við samninginn í bókum þeirra. Stefndi telur aftur á móti að ekki hafi verið um raunveruleg kaup að ræða í skattalegu tilliti, eins og nánar er rökstutt í ákvörðun ríkisskattstjóra og úrskurði yfirskattanefndar.

Það er grunnregla í íslenskum rétti að skattlagning verður að byggjast á raunverulegum aðstæðum og atvikum sem síðan eru heimfærð undir viðeigandi lagaákvæði. Á þeim grunni kann skattyfirvöldum að vera heimilt að líta fram hjá einstökum gerningum skattaaðila ef fyrir liggur að þeim er ekki ætlað að hafa réttaráhrif samkvæmt efni sínu. Sama gildir um sýndargerninga sem miða einungis að því að komast hjá því að greiða skatt eða búa til aðstæður sem fella viðkomandi undir ívilnandi reglur skattalaga. Sé efni til að álykta að slíkur sýndargerningur eigi ekki að hafa þá skattalega þýðingu sem skattaðili æskir kallar það ekki á sérstaka lagaheimild fyrir skattyfirvöld til þess að bregðast við. Þvert á móti byggist sú heimild á þeirri almennu reglu, sem leiða má af 77. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944, að skattskylda eigi að ráðast af raunverulegum atvikum í samræmi við gildandi lagareglur á hverjum tíma, sem og af almennum jafnræðisreglum, sbr. 65. gr. stjórnarskrárinnar.

Í máli þessu er ágreiningslaust að ætluð kaup Páls Ingólfssonar ehf. á nýrri aflahlutdeild af móðurfélagi sínu, stefnanda, breyttu engu um að aflahlutdeildin var áfram skráð á skip í eigu móðurfélagsins. Var aflahlutdeildin því alfarið nýtt til tekjuöflunar í rekstri móðurfélagsins án þess að dótturfélagið fengi nokkurt endurgjald fyrir. Í raun hafði dótturfélagið engan rekstur með höndum allt frá því að félagið seldi móðurfélagi sínu aflahlutdeildina árið 2006 uns það var sameinað móðurfélaginu árið 2010. Við ætluð kaup dótturfélagsins á aflahlutdeildinni 2008 virðist kaupverðið hafa verið greitt með skuldajöfnuði, þannig að gagnkrafa dótturfélagsins á hendur móðurfélaginu á grundvelli vaxtalauss skuldabréfs að sömu fjárhæð, sem var á gjalddaga í árslok 2008, var notuð til greiðslu kaupverðsins. Engir fjármunir fóru því milli kaupanda og seljanda í tengslum við gerning þennan. Félagið laut yfirráðum móðurfélagsins og virðist eini tilgangur gerningsins sem um ræðir hafa

verið að nýta frestunarheimild 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003. Að öðru leyti liggur ekkert fyrir um að einhver rekstrarlegur tilgangur hafi búið að baki ráðstöfun þessari. Allt bendir því til þess að framangreindur gerningur hafi einungis miðað að því að búa til aðstæður sem gerðu samstæðunni kleift að hagnýta sér ívilnandi skattareglu.

Þegar þessi atriði eru metin heildstætt telur dómurinn að ríkisskattstjóra hafi verið heimilt á líta svo á að engin raunveruleg kaup á aflahlutdeild hafi átt sér stað á grundvelli kaupsamningsins 30. september 2008 sem gætu haft þá skattalegu þýðingu sem kveðið er á um í 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003. Með þeirri ályktun voru skattyfirvöld ekki að „bæta skilyrðum við“ lagaákvæðið, er lutu að því kaupin væru gerð vegna atvinnurekstrar, eins og stefnandi heldur fram, heldur að leggja mat á raunverulegar aðstæður út frá fyrirliggjandi upplýsingum og heimfæra þær undir viðkomandi lagaákvæði. Þá fær dómurinn ekki séð að það skipti máli í þessu sambandi þó að sérstök skilyrði séu sett í öðrum reglum um frestun skattlagningar söluhagnaðar um nýtingu nýfenginna réttinda er komi í stað seldra réttinda. Var ríkisskattstjóra því rétt að líta svo á að hinn frestaði söluhagnaður í þessu máli teldist með skattskyldum tekjum Páls Ingólfssonar ehf. á árinu 2008 með 10% álagi í samræmi við 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003, er leiddi til hækkunar á tekjuskattstofni félagsins gjaldárið 2009.

Með vísan til þess sem hér hefur verið rakið verður ekki talið að sú ákvörðun sem stefnandi krefst ógildingar á hafi verið í andstöðu við lagaáskilnaðarreglu 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar og þeirri kröfu sem þar er gerð til skýrleika skattareglna. Þá fær dómurinn ekki séð að með ákvörðun skattyfirvalda hafi verið brotið gegn meðalhófsreglu stjórnsýsluréttar með vísan til þeirra röksemda sem stefnandi teflir fram. Helgast það einkum af því að ekki var unnt að ákvarða dótturfélaginu tekjur af hagnýtingu móðurfélagsins á umræddri aflahlutdeild á grundvelli viðskipta sem ekki gátu haft neina skattalega þýðingu. Þegar á allt framangreint er litið er það niðurstaða dómsins að hafna beri aðalkröfu stefnanda.

Í 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 er kveðið á um að ríkisskattstjóra sé heimilt að bæta 25% álagi við áætlaða eða vantalda skattstofna ef annmarkar eru á framtali, sbr. 96. gr. laganna, eða einstakir liðir eru ranglega fram taldir. Í máli þessu hefur verið komist að þeirri niðurstöðu að sá annmarki hafi verið á framtali Páls Ingólfssonar ehf. 2009 að frestaður söluhagnaður frá árinu 2006 var þar færður á móti kaupum á aflahlutdeild 2008 sem ekki gátu haft skattalega þýðingu í samræmi við 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003. Átti fyrrgreind 2. mgr. 108. gr. laganna því við í máli stefnanda og var því efni til þess að beita álagi samkvæmt ákvæðinu.

Samkvæmt 3. mgr. 108. gr. laganna skal fella niður álag samkvæmt ef skattaðili færir rök fyrir því að honum verði ekki kennt um annmarka á framtali eða vanskil þess, að óviðráðanleg atvik hafi hamlað því að hann skilaði framtali á réttum tíma, bætti úr annmörkum á framtali eða leiðrétti einstaka liði

Þess. Í málinu liggur fyrir að stefnandi átti þátt í framangreindum annmarka á framtali Páls Ingólfssonar ehf. með sýndarviðskiptum er miðuðu einungis að því að samstæðan gæti hagnýtt sér frestheimild 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003. Ekki liggur því fyrir að skilyrðum sé fullnægt svo fella megi niður álag samkvæmt heimild í 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003. Í þessu ljósi verður stefndi einnig sýknaður af varakröfu stefnanda.

Með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála, ber stefnanda að greiða stefnda málskostnað sem þykir hæfilega ákveðinn 800.000 krónur.

Dregist hefur að kveða upp dóm í máli þessu fram yfir frest samkvæmt 1. mgr. 115. gr. laga nr. 91/1991. Dómari og aðilar voru á einu máli um að ekki væri þörf á því að flytja málið að nýju.

Ásmundur Helgason héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

D Ó M S O R Ð:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af kröfu stefnanda, Þorbjarnar hf.

Stefnandi greiði stefnda 800.000 krónur í málskostnað.