

Fimmtudaginn 1. febrúar 2018.

Nr. 72/2017.

**Ármann Fr. Ármannsson**

**Esther Ósk Ármannsdóttir og**

**Lára Friðbertsdóttir**

(Sigurður G. Guðjónsson lögmaður)

**gegn**

**Íslenska ríkinu**

(Soffía Jónsdóttir lögmaður)

Skattur. Fjármagnstekjuskattur. Hlutafélag.

Á, ÁÁ og E voru öll í tilteknum hlutföllum eigendur I hf. árið 2005, en það félag rak útgerð fiskiskips og fór með verulegar aflaheimildir. Til tals kom á árinu 2004 að skipta félaginu einkum vegna aukinna umsvifa þess í viðskiptum með fjármálagerninga. Á stjórnarfundum í apríl 2005 var einnig fjallað um slík áform og ákveðið að leggja fram um það tillögu á aðalfundi félagsins, sem síðar skyldi haldinn. Þann 23. maí 2005 gerðu útgerðin S hf. og K ehf. tilboð í alla hluti í óstofnuðu einkahlutafélagi F en eignir og réttindi félagsins voru sögð fiskiskip, aflaheimildir þess og veiðarfæri. Á, ÁÁ og E samþykktu tilboðið fyrir hönd hins óstofnaða einkahlutafélags. Kaupsamningur um eignirnar var gerður 27. sama mánaðar. Skiptingaráætlun fyrir I hf. var samþykkt 16. ágúst 2005 og var skiptingin samþykkt á hluthafafundi 24. september 2005. Samkvæmt henni skyldi fiskiskip I hf., aflaheimildir og veiðarfæri renna til nýstofnaðs einkahlutafélags F, en eigendur þess voru hinir sömu og eigendur I hf. og í sömu hlutföllum. F ehf. hafði verið stofnað í lok júní 2005. Við skattskil gjaldárið 2006, vegna tekjuársins 2005, töldu Á, ÁÁ og E fram sem fjármagnstekjur hagnað af sölu hluta í F ehf. til S hf. og K ehf., og greiddu af því fjármagnstekjuskatt. Árið 2011 kvað ríkisskattstjóri, að undangenginni athugun, upp úrskurð þar sem ákveðið var að endurávarða opinber gjöld I hf. vegna nánar tilgreindra gjaldára og var niðurstaðan á því reist að í framangreindum ráðstöfunum hefði í raun fallist sala á fiskiskipi, aflaheimildum og veiðarfærum frá I hf. til S hf. og K ehf. Hefði til samræmis við það I hf. borið að telja söluhagnaðinn fram sem tekjur og greiða af þeim tekjuskatt. Var lagður tekjuskattur á I hf. til samræmis við þessa niðurstöðu. I hf. freistaði þess að hnekkja þessari niðurstöðu ríkisskattstjóra, en hún var á endanum staðfest með dómi Hæstaréttar í máli nr. 217/2015. Á, ÁÁ og E töldu að miðað við að I hf. hefði þurft að greiða tekjuskatt af söluhagnaði eignanna til S hf. og K ehf. hefðu þau ekki þurft að greiða fjármagnstekjuskatt af hagnaði þeirra af sölu hluta í F ehf. til S hf. og K ehf. Óskuðu þau eftir því við ríkisskattstjóra að álagning á opinberum gjöldum þeirra gjaldárið 2006 yrði endurupptekin og þeim endurgreiddur ofgreiddur fjármagnstekjuskattur. Því var hafnað af hálfu ríkisskattstjóra og höfðuðu þau þá mál á hendur Í til endurgreiðslu ætlaðs ofgreidds fjármagnstekjuskatts. Í héraðsdómi, sem staðfestur var með vísan til forsendna hans í Hæstarétti, kom meðal annar fram að þótt leiða mætti af áður nefndum dómi Hæstaréttar í máli nr. 217/2015 að tekjur af sölu umræddra eigna og réttinda I hf. hefðu með réttu átt að falla því félagi í skaut, en ekki Á, ÁÁ og E, yrði ekki fram hjá því litið að þeim fjármunum, sem komu fyrir þessi verðmæti, hefði verið

*ráðstafað til þeirra í ágúst 2005 og hefðu verið þeim til frjálstrar ráðstöfunar eftir það. Í því ljósi hefði ríkisskattstjóra verið rétt að líta svo á að fjármunir er svöruðu til hagnaðar af sölu umræddra verðmæta hefðu runnið til Á, ÁÁ og E og væru því tekjur af hlutareign þeirra í I hf. í samræmi við 11. gr. laga nr. 90/2003 sem væru skattskyldar samkvæmt 7. gr. sömu laga. Þessi niðurstaða fæli ekki í sér óheimila eignaskerðingu samkvæmt 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944, né væri hún andstæð atvinnufrelsisákvæði 1. mgr. 75. gr. Var í því sýknað af kröfum Á, ÁÁ og E.*

### **Dómur Hæstaréttar.**

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Þorgeir Örlygsson, Greta Baldursdóttir, Markús Sigurbjörnsson, Ólafur Börkur Þorvaldsson og Viðar Már Matthíasson.

Áfrýjendur skutu málinu til Hæstaréttar 1. febrúar 2017. Þau krefjast þess að nánar tilgreindir úrskurðir ríkisskattstjóra 12. ágúst 2013 verði felldir úr gildi og stefnda gert að greiða áfrýjendunum Ármanni Fr. Ármannssyni og Esther Ósk Ármannsdóttur hvoru um sig 253.036 krónur og áfrýjandanum Láru Friðbertsdóttur 153.986.548 krónur, í öllum tilvikum með vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu, frá 30. janúar 2006 til 7. mars 2012, en með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. sömu laga frá þeim degi til greiðsludags. Þá krefjast áfrýjendur málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Ármann Ármannsson, sem átti aðild að málinu í héraði, lést 16. apríl 2017 og hefur eftirlifandi maki hans, Lára Friðbertsdóttir, fengið leyfi 21. sama mánaðar til setu í óskiptu búi. Hún hefur tekið við aðild hins látna að málinu í samræmi við 12. gr. erfðalaga nr. 8/1962.

Með vísan til forsendna hins áfrýjaða dóms verður hann staðfestur.

Áfrýjendur greiði stefnda óskipt málskostnað fyrir Hæstarétti eins og greinir í dómsorði.

#### **Dómsorð:**

Hinn áfrýjaði dómur skal vera óraskaður.

Áfrýjendur, Ármann Fr. Ármannsson, Esther Ósk Ármannsdóttir og Lára Friðbertsdóttir, greiði óskipt stefnda, íslenska ríkinu, 800.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

### **Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 3. nóvember 2016**

#### **I**

Mál þetta, sem var dómtekið 10. október sl., er höfðað 23. júní 2015 af Ármanni Ármannssyni, Mánatúni 2 í Reykjavík, Ármanni Fr. Ármannssyni, Ólafsgesla 115 í Reykjavík og Esther Ósk Ármannsdóttur, Hörpugötu 9 í Reykjavík, gegn íslenska ríkinu.

Dómkröfur stefnanda, Ármanns Ármannssonar, eru þær að felldur verði úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 12. ágúst 2013, með tilvísunarnúmerið 20120301436, og að felld verði niður álagning fjármagnstekjuskatts á hann vegna sölu hlutafjár í Fjarðarey ehf. á árinu 2005 við álagningu árið 2006, og stefnda gert að endurgreiða stefnanda 153.986.548 krónur auk vaxta samkvæmt 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 frá 30. janúar 2006 til 7. mars 2012, en með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga um vexti og verðtryggingu nr. 38/2001 frá þeim degi til greiðsludags.

Stefnandi, Ármann Fr. Ármannsson, gerir þá kröfu að felldur verði úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 12. ágúst 2013, með tilvísunarnúmerið 20120303792, og felld verði niður álagning fjármagnstekjuskatts á hann vegna sölu hlutafjár í Fjarðarey ehf. á árinu 2005 við álagningu árið 2006, og stefnda gert að endurgreiða stefnanda 253.036 krónur auk vaxta samkvæmt 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 frá 30. janúar 2006 til 16. mars 2012, en með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga um vexti og verðtryggingu nr. 38/2001 frá þeim degi til greiðsludags.

Stefnandi, Esther Ósk Ármannsdóttir, gerir þá kröfu að felldur verði úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 12. ágúst 2013, með tilvísunarnúmerið 20120303794, og felld verði niður álagning fjármagnstekjuskatts á hana vegna sölu hlutafjár í Fjarðarey ehf. á árinu 2005 við álagningu árið 2006, og stefnda gert að endurgreiða stefnanda 253.036 krónur auk vaxta samkvæmt 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 frá 30. janúar 2006 til 16. mars 2012, en með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga um vexti og verðtryggingu nr. 38/2001 frá þeim degi til greiðsludags.

Stefnendur krefjast þess, hver fyrir sig, að stefndi verði dæmdur til greiðslu málskostnaðar auk virðisaukaskatts.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda og að þeir verði, hver um sig, dæmdir til að greiða stefnda málskostnað að mati dómsins.

## II

Málsatvik eru þau að stefnendur voru öll eigendur Ingimundar hf. árið 2005 þegar samþykkt var að skipta félaginu upp í þrjú félög. Stefnandi, Ármann Ármannsson, átti þá 99,3% hlutafjár í félaginu, en fjögur börn hans áttu hvert um sig 0,175% hlut í því, þeirra á meðal stefnendur, Ármann Fr. Ármannsson og Esther Ósk Ármannsdóttir. Var meðal annars við það miðað að útgerðarhluti félagsins, sem fólst í útgerð fiskiskipsins Helgu RE 49, yrði færður í sérstakt félag.

Hinn 23. maí 2005 gerði Skinney Þinganes hf. stefnanda, Ármanni Ármannssyni, kauptilboð „fyrir hönd hluthafa einkahlutafélags sem stofnað verður eftir skiptingu Ingimundar hf. ... í alla hluti hins óskráða einkahlutafélags“. Á grundvelli tilboðsins var 27. sama mánaðar gerður kaupsamningur þar sem „eigendur allra hluta í Fjarðarey ehf. ... sem verður skráð við skiptingu Ingimundar hf.“ seldu Skinney Þinganesi hf. 90% hluta í hinu óskráða félagi og Ketillaug ehf. 10% hluta í því.

Einkahlutafélagið Fjarðarey mun hafa verið stofnað 30. júní 2005 og var stofnun þess tilkynnt til fyrirtækjaskrár 12. ágúst sama ár. Afsal fyrir hlutafénu í félaginu var gefið út 16. ágúst 2005 til kaupendanna. Skiptingar- og samrunaáætlun var undirrituð af stjórnnum Ingimundar hf. og Fjarðareyjar 16. ágúst 2005 og hún birt í Lögbirtingablaði 24. ágúst 2005. Þá var skipting samþykkt á hluthafafundi í Ingimundi hf. 24. september 2005 sem og á hluthafafundi í Fjarðarey ehf. 26. september 2005 þar sem fulltrúar nýrra hluthafa voru mættir.

Í stefnu greinir svo frá að stefnendur hafi hagnast nokkuð af sölu hlutfjárins í Fjarðarey ehf. og hafi talið söluhagnað sinn fram árið 2006. Í skattframtali stefnanda, Ármanns Ármannssonar, á því ári vegna tekjuársins 2005 var söluhagnaður hans í tilefni af framangreindum viðskiptum talinn nema 1.537.878.557 krónum sem taldar voru fram sem fjármagnstekjur. Í skattframtölum annarra stefnenda var söluhagnaður þeirra talinn nema 2.530.361 krónu hjá hvoru systkinanna og voru þessar tekjur taldar fram sem fjármagnstekjur. Ágreiningslaust er að stefnendur hafi greitt fjármagnstekjuskatt af þessum tekjum, stefnandi Ármann Ármannsson, 153.986.548 krónur, og systkinin hvor um sig 253.036 krónur.

Með bréfi ríkisskattstjóra til Skinneyjar Þinganes hf. í lok júní 2011 var óskað upplýsinga um kaupin á Fjarðarey ehf. Svar mun hafa borist í júlí sama ár. Með bréfi, dags. 29. ágúst 2011, var óskað upplýsinga um sömu viðskipti frá Ingimundi hf. Eftir frekari gagnaöflun af hálfu ríkisskattstjóra boðaði hann með bréfum 1. desember 2011 að fyrirhugað væri að endurákværða opinber gjöld Ingimundar hf. og stefnenda. Í boðunarbréfinu voru færð rök fyrir því að gagngjaldsskilyrði 52. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, fyrir skiptingu Ingimundar hf. hefðu ekki verið uppfyllt. Eftir að ríkisskattstjóra höfðu borist skrifleg andmæli við framangreindu erindi kvað hann upp úrskurð í málum stefnenda og Ingimundar hf. 30. desember 2011.

Í samandreginni lýsingu í úrskurði í máli Ingimundar hf. kemur fram að athugun ríkisskattstjóra hafi leitt í ljós að við skiptingu félagsins hafi fiskveiðiskipið Helga RE 49 verið flutt úr félaginu yfir í nýtt félag, Fjarðarey ehf., ásamt aflaheimildum. Hlutabréf í Fjarðarey ehf. hafi þá þegar verið seld til Skinneyjar-Þinganes hf./Ketillaugar ehf., þ.e. áður en formlegri skiptingu á félaginu var lokið. Því teldist gagngjaldsskilyrði fyrrgreindra ákvæða laga um tekjuskatt ekki uppfyllt. Samkvæmt því bæri að færa söluandvirði fiskiskipsins auk aflaheimilda til tekna hjá Ingimundi hf. sem venjulegan söluhagnað atvinnurekstrareigna, sbr. b-lið 7. gr. laga nr. 90/2003. Fallist var á að heimilt væri að færa niður hluta af söluhagnaði með því að aukafyrna eignir samkvæmt heimild í 14. gr. og 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003.

Í úrskurðum í málum stefnenda var ekki vikið að framangreindri skiptingu. Hins vegar var stofn til fjármagnstekjuskatts gjaldárið 2007 hækkaður vegna lækkunar á hlutafé Ingimundar hf. árið 2006. Stefnendur ákváðu að una þeirri niðurstöðu.

Ingimundur hf. mun hafa samið við innheimtumann ríkissjóðs um greiðslu kröfunnar í tilefni af endurálagningu opinberra gjalda vegna framangreindrar niðurstöðu og innt af hendi 287.649.234 krónur 9. júlí 2013. Ingimundur hf. kærði úrskurð ríkisskattstjóra í máli félagsins til yfirskattanefndar 2. mars 2012. Með úrskurði yfirskattanefndar 3. júlí 2013 var kröfum Ingimundar hf. hafnað. Ingimundur hf. höfðaði því næst mál

fyrir dómstólum í því skyni að fá úrskurðinn felldan úr gildi. Því máli lauk með dómi Hæstaréttar Íslands 12. nóvember 2015 í málinu nr. 217/2015. Komst rétturinn að þeirri niðurstöðu að skipting Ingimundar hf. hefði fyrst tekið gildi þegar hluthafafundurinn í Fjarðarey ehf. hafði samþykkt skiptinguna fyrir sitt leyti samkvæmt 1. og 2. mgr. 133. gr., sbr. 1. tölulið 1. mgr. 127. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög. Þótt hluthafar í Ingimundi hf. hefðu fengið hlutabréf í Fjarðarey ehf. við stofnun þess hefði Ingimundi hf. ekki verið skipt að lögum fyrr en eftir að þeir höfðu afsalað bréfunum til annarra. Af þeirri ástæðu hefði því frumskilyrði 1. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, að hluthafar í félagi sem skipt væri fengju hlutabréf í félagunum sem við tækju sem gagngjald fyrir hlutafé í hinu skipta félagi, ekki verið fullnægt. Skipti Ingimundar hf. hafi því ekki haft þau áhrif í skattalegu tilliti sem þar væri kveðið á um. Þá var á það fallist að skattfyrirvöldum hafi verið heimilt með vísan til 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 að ákveða að kaupverð samkvæmt umræddum kaupsamningi skyldi fært til tekna hjá Ingimundi hf. að því tilskyldu að öðrum skilyrðum endurálagningar væri fullnægt. Reyndist svo vera og var stefndi því sýknaður af kröfum Ingimundar hf.

Í ljósi fyrrgreinds úrskurðar ríkisskattstjóra í máli Ingimundar hf. óskuðu stefnendur eftir því með bréfum 7. og 16. mars 2012 að álagning á opinberum gjöldum þeirra gjaldárið 2006 yrði endurupptekin og leiðrétt. Því til stuðnings var vísað til þess að það væri afstaða ríkisskattstjóra að skipting Ingimundar hf. hafi falið í sér málamyndagering sem horfa bæri fram hjá í skattalegu tilliti. Samkvæmt því bæri ekki aðeins að hækka álagningu opinberra gjalda á Ingimund hf. heldur einnig að fella niður álagningu á stefnendur sem helgast hefði af hagnaði af sölu hlutabréfanna í Fjarðarey ehf.

Ríkisskattstjóri beið niðurstöðu yfirskattanefndar áður en embættið tók afstöðu til erinda stefnenda. Með úrskurðum ríkisskattstjóra 12. ágúst 2013 hafnaði ríkisskattstjóri endurupptöku og leiðréttingu skattframtala stefnenda árið 2006. Í niðurstöðukafla úrskurðar í máli stefnanda, Ármanns Ármannssonar, segir orðrétt: „Gjaldanda voru á árinu 2005 afhent verðmæti sem renna áttu til Ingimundar hf. vegna sölu þess félags á atvinnurekstrareignum sínum. Það söluandvirði sem ríkisskattstjóri lagði til grundvallar að væri söluverð skips og aflahæimilda var að fjárhæð 1.550.000.000 kr. og þar sem gjaldandi var eigandi 99,3% hlutafjár í Ingimundi hf. runnu 1.539.150.000 kr. af söluandvirðinu til gjaldanda. Þar sem gjaldanda var afhent söluandvirði eignanna var ráðstöfunarréttur söluandvirðisins á hendi gjaldanda og á hans valdi að ákveða hvernig því yrði varið. Ber að líta til þess við mat á því hvort til gjaldanda hafi runnið skattskyldar tekjur á árinu 2005.“ Því næst er í úrskurðinum vísað til 1. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, sem fjallar um hvaða greiðslur teljist vera arður af hlutum og hlutabréfum, og talið að líta verði á þetta „úthlutaða fé“ í ljósi þess ákvæðis. Um hafi verið að ræða „afhendingu verðmæta til hlutareiganda sem telja verði sem tekjur af hlutareign hans í félaginu“. Var því hafnað að um „efnahagslega tvísköttun“ væri að ræða, enda væri almenna skattframtalvæmdin sú að hagnaður af seldum atvinnurekstrareignum í eigu hlutafélaga væri skattlagður hjá hlutafélaginu og því næst væri það sem ráðstafað væri til hlutahafa skattlagt sem tekjur af þeirra hlutareign að gættum ákvæðum um arðsúthlutunarheimildir. Úrskurðir í málum annarra stefnenda voru samhljóða nema fjárhæðir aðrar.

Með bréfi til ríkisskattstjóra 29. ágúst 2013 krafðist lögmaður stefnenda þess að ríkisskattstjóri afturkallaði framangreindar ákvarðanir sínar með vísan til 25. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993. Þeirri kröfu var hafnað með bréfum til stefnenda 23. október 2013.

### III

#### *1. Málsástæður og lagarök stefnenda*

Stefnendur byggja málssókn sína á því að þeir hafi samkvæmt stjórnarskrá heimild til að stofna félög og stunda þá atvinnustarfsemi sem lög leyfi. Stefnendur hafi kosið að reka atvinnustarfsemi sína í hlutafélaginu Ingimundi. Um uppbyggingu og starfsemi hlutafélaga gildi lög um hlutafélög. Hlutafélagalögin geri m.a. ráð fyrir því að hluthafar geti ákveðið að skipta hlutafélagi upp í fleiri en eitt hlutafélag eða einkahlutafélag. Stefnendur hafi nýtt sér þennan rétt og skiptu Ingimundi hf. á árinu 2005 þannig að til varð félagið Fjarðarey ehf. Einkahlutafélagið hafi tekið við fiskiskipinu Helgu RE, lausafé því tilheyrandi og veiðiheimildum. Við skiptinguna hafi stefnendur farið í einu og öllu eftir lögum um hlutafélög og lögum um tekjuskatt.

Stefnendur byggja einnig á því að þeim sé og hafi verið frjálst að semja um sölu á hlutum í Fjarðarey ehf. áður en formlegum skiptum Ingimundar hf. hafi verið lokið, enda skipting félagsins skilyrði þess að samningurinn um sölu hlutanna í Fjarðarey ehf. yrði réttilega efndur. Kveða þeir sölu þeirra á hlutum í Fjarðarey ehf. hafa leitt til skattskyldu þeirra samkvæmt lögum um tekjuskatt. Stefnendur hafi gert grein fyrir sölunni á hlutum sínum í skattaframtölum eftir að salan hafði átt sér stað og hafi skilað ríkissjóði lögboðnum fjármagnstekjuskatti.

Stefnendur benda á að skattayfirvöld og dómstólar hafi talið að skipting Ingimundar hf. og sala hluta í Fjarðarey ehf. hafi falið í sér málamyndagerninga og skattasniðgöngu sem skattayfirvöldum sé heimilt að færa til raunveruleikans. Því telja stefnendur að einu og sömu verðmætin, þ.e. endurgjaldið fyrir útgerð Helgu RE með veiðiheimildum og öðru sem skipinu fylgdu á árinu 2005, hafi verið skattlögð sem tekjur af sölu atvinnurekstrareiningar hjá Ingimundi hf. og sem tekjur af sölu hlutabréfa hjá stefnendum.

Stefnendur byggja á því að með þessari tvöföldu skattheimtu sé freklega gengið á rétt þeirra til að ráða eignum sínum og haga atvinnustarfsemi sinni með þeim hætti sem þeim og löglegum félögum þeirra sé sem hagfelldust hverju sinni. Eignir stefnenda og Ingimundar hf. njóti verndar eignarréttarákvæðis stjórnarskrárinnar. Eignarréttarákvæðið setji skattheimtu skorður. Telja stefnendur að af þeim skorðum leiði m.a. að sömu tekjur verði ekki skattlagðar tvisvar sinnum, síst af öllu með tæplega sex ára millibili, aðeins vegna þess eins að skattayfirvöld telji tiltekin lögskipti hafa falið í sér málamyndagerninga sem þau vilji færa til meints raunveruleika.

Af hálfu stefnenda er á því byggt að sé skattayfirvöldum játaður svo víðfeðmur réttur til að hlutast til um einkaréttarlegar aðgerðir og viðskipti verði hinn skattaréttarlegi raunveruleiki að ná til allra þátta viðkomandi aðgerða og viðskipta. Af því leiði að skattayfirvöldum hafi borið að verða við kröfum stefnenda um að endurupptaka skattskil þeirra og álagningu á árinu 2006 þegar skattayfirvöld höfðu tekið ákvörðun um að

skattleggja Ingimund hf. Á þetta sjónarmið hafi ríkisskattstjóri fallist að hluta með því að taka til greina sjónarmið Ingimundar hf. um að ef leggja ætti tekjuskatt á félagið á grundvelli raunveruleikareglu 57. gr. tekjuskattslaganna þá yrði að horfa til þess að féð sem kom út úr viðskiptunum við Skinney-Þinganes hf. hefði verið notað til nýfjárfestingar. Af röksemdafærslu og niðurstöðu skattayfirvalda í máli Ingimundar hf. leiði að mati stefnenda að hluthafar Fjarðareyjar ehf. hafi ekki getað haldið söluverði hlutafjár í félaginu. Söluverðið hafi orðið að fara inn til Ingimundar hf. þangað sem það hafi líka farið og verið notað til að kaupa nýtt skip og aflaheimildir.

Stefnendur benda á að hluthafafundur í Ingimundi hf. hafi aldrei tekið ákvörðun um að greiða eða afhenda stefnendum og öðrum hluthöfum félagsins, sem arð eða gjöf, andvirði atvinnurekstrareiningar þeirra sem skipting Ingimundar hf. hafi tekið til. Þegar skattayfirvöld hafi breytt því, sem frá þeirra bæjardryrum séð hafi talist óvenjuleg skipti í fjármálum í „venjuleg“, verði hin nýja skipan að ná til allra þeirra þátta sem hafi talist óvenjulegir og færa þá alla til samræmis við raunveruleikann, en ekki aðeins hluta þeirra.

Um lagarök vísa stefnendur til reglna um samningsfrelsi, reglna um jafngildi skráðra sem óskráðra samninga, reglna kröfuréttar um efnidir samninga, 133. gr. laga um hlutafélög nr. 2/1995, 52. gr. og 57. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003, og til ákvæða 72., 74., 75. og 77. gr. stjórnarskrárinnar sem setja eignaskerðingum, afskiptum ríkisvaldsins af atvinnustarfsemi og skattheimtu þess skorður.

Stefnendur kveða endurgreiðslukröfur sínar og kröfur um vexti og dráttarvexti byggja á lögum nr. 29/1995, sbr. lög nr. 38/2001. Upphafstími dráttarvaxta sé miðaður við þann tíma sem stefnendur hafi óskað eftir upptöku skattskila sinna. Þá sé krafa um málskostnað reist á 129. og 130. gr. laga um meðferð einkamála nr. 91/1991 og krafa um virðisaukaskatt á lögum nr. 50/1988.

## *2. Málsástæður og lagarök stefnda*

Stefndi mótmælir öllum málalíbúnaði stefnenda sem röngum. Í fyrsta lagi er á því byggt að endurgreiðslukrafa stefnenda sé fallin niður fyrir fyrningu. Krafa stefnenda byggir á lögum nr. 29/1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda. Samkvæmt 4. gr. laganna falli krafa um endurgreiðslu niður fyrir fyrningu þegar fjögur ár eru liðin frá því að greiðsla átti sér stað. Óumdeilt sé að stefnendur hafi talið hagnað af sölu hlutafjár í Fjarðarey ehf. fram til skatts árið 2006. Hagnaðurinn hafi verið skattlagður sem fjármagnstekjur á því ári og inntur af hendi. Endurgreiðslukrafa stefnenda sé því fyrnd hvort sem miðað sé við stefnubirtingu 23. júní 2015 eða beiðni stefnenda til ríkisskattstjóra um endurupptöku og leiðréttingu, dags. 7. og 16. mars 2012. Því beri að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnenda.

Verði stefndi ekki þegar sýknaður á grundvelli fyrningar byggir hann sýknukröfu sína á því að úrskurðir ríkisskattstjóra í málum stefnenda séu í einu og öllu í samræmi við lög. Engum þeim efnisannmörkum sé til að dreifa sem að lögum geti leitt til þess að þeir verði felldir úr gildi í heild sinni eða að hluta.

Stefndi byggir á því að engin tvísköttun hafi átt sér stað. Í lögskýringargögnum með 52. gr. tekjuskattslaga komi fram að með ákvæðinu sé ekki verið að leggja til að fallið verði frá skattlagningu, heldur væri skattlagningu frestað þar til eignarhlutur í viðtökufélagi yrði seldur. Ekkert kæmi í veg fyrir að staðið væri að skiptingu á annan máta en gert væri ráð fyrir í ákvæðinu, en það myndi aftur á móti valda því að viðkomandi aðilar nytu ekki hins skattalega hagræðis sem tilgreint væri í ákvæðinu, heldur yrðu slík tilvik meðhöndluð eftir þeim reglum sem gildi um úttektarskattlagningu.

Stefndi bendir á að samkvæmt dómi Hæstaréttar í máli Ingimundar hf. liggi fyrir að skipting Ingimundar hf. hafi ekki öðlast gildi samkvæmt ákvæðum hlutafélagalaga nr. 2/1995 fyrr en hluthafafundur í Fjarðarey ehf. hafi samþykkt skiptinguna fyrir sitt leyti 26. september 2005. Stefnendur hafi selt þriðja aðila allt hlutafé sitt í Fjarðarey ehf. 27. maí 2005 og tekið við greiðslu söluverðsins 16. ágúst 2005. Gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 52. gr. tekjuskattslaga hafi því ekki verið fyrir hendi og frestun skattlagningar á söluverði þeirra rekstareigna sem runnið hafi frá Ingimundi hf. til Fjarðareyjar hf. þar af leiðandi verið óheimil. Ingimundi hf. hafi því borið að standa skil á greiðslu skatts sem hafi numið söluhagnaði atvinnurekstrareignanna sem færðar hafi verið yfir í Fjarðarey ehf.

Stefndi telur að hafa verði í huga að undir venjulegum kringumstæðum sé sala eigna skattlögð hjá lögaðilanum sjálfum. Ákvæði 52. gr. laga nr. 90/2003 sem kveði á um skattleysi/frest skattlagningar við skiptingu félaga, sé undantekningarákvæði. Uppfylli skipting ekki gagngjaldsskilyrði ákvæðisins hafi það í för með sér að þær eignir sem fari frá félagi við skiptingu skattleggist hjá félaginu sem hafi látið þær af hendi og afhending eða skipti á hlutabréfum hluthafa við skiptingu félags teljist hafa í för með sér skattskyldar tekjur hjá hluthöfum sem láta þau af hendi.

Stefndi vísar til 1. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 í þessu sambandi þar sem kveðið sé á um að auk venjulegrar arðgreiðslu teljist til arðs af hlutum og hlutabréfum sérhver afhending verðmæta til hlutareiganda með takmarkaða eða ótakmarkaða ábyrgð eða hluthafa sem telja verður sem tekjur af hlutareign þeirra í félaginu. Úttekt úr félagi, hvort sem um sé að ræða arð sem úthlutað væri með réttum hætti af skattlögðum tekjum, þ.e. hagnaði félagsins eftir skatt, eða óheimila úttekt, sé alltaf skattskyld í hendi hluthafanna. Mörg dæmi þessa sé að finna í dómaframkvæmd. Sama eigi við um söluhagnað af hlutabréfum í félagi. Eina hugsanlega álitafnið í þessu sambandi sé að mati stefnda hvort skattleggja beri tekjurnar samkvæmt 1. eða 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Þessu til stuðnings vísar stefndi til úrskurða yfirskattanefndar nr. 175/2015 og 176/2015.

Stefndi vísar og til þess að óumdeilt sé að í tilviki stefnenda hafi að auki átt sér stað sjálfstæð sala á öllu hlutafé þeirra í Fjarðarey ehf. til þriðja aðila. Stefnendur hafi fengið söluverðið greitt 16. ágúst 2005 samhliða útgáfu afsals. Að teknu tilliti til þeirrar staðreyndar og í ljósi þess að í skattskilum stefnenda á gjaldárinu 2006 er tilgreindur söluhagnaður á hlutabréfum í Fjarðarey ehf., telur stefndi það vafalaust að um sé að ræða skattlagningu sérgreindra tekna sjálfstæðra skattaðila. Stefnendur töldu sér til tekna í skattskilum sínum söluhagnað af hlutum í Fjarðarey ehf. og er sú skattlagning í fullu samræmi við ákvæði 52. gr. tekjuskattslaga. Ingimundi hf. hafi á hinn bóginn verið ákvarðaður skattstofn vegna þess að ákvæði 52. gr. voru ekki uppfyllt við



yfirfærslu eigna við skiptingu og þær tekjur skattlagðar sem hverjar aðrar tekjur lögaðila sem sæti sjálfstæðri skattlagningu. Ekki verði þannig með nokkru móti fallist á að um „tvöfalda skattlagningu“ sé að ræða fremur en lög standi til s.s. gildir annars vegar um skattlagningu tekna lögaðila og hins vegar skattlagningu hjá hluthöfum þegar félag úthluti arði af skattlögðum tekjum. Hvað þá heldur þegar um sé að ræða sjálfstæða sölu hluthafa á hlutabréfum í því félagi eða öðrum hlutafélögum, en það eigi vissulega við um stefnendur í þessu máli. Öndverðum málsástæðum stefnenda sé mótmælt sem röngum.

Stefndi tekur fram að hann fái ekki séð hvernig synjun á því að endurákværða réttilega álagða skatta stefnenda geti falið í sér skorður við frelsi þeirra til að haga atvinnustarfsemi sinni með þeim hætti sem þeim og löglegum félögum þeirra sé hagfelldust hverju sinni í skilningi 1. mgr. 75. gr. stjórnarskrár, allra síst í ljósi sérstakra ákvæða í 40. gr. og 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrár um skatta. Þá telur hann úrskurði ríkisskattstjóra í málum stefnenda fyllilega samrýmast fyrirætlunum 11. gr. tekjuskattlaganna. Sú skattlagningarregla sé almenn og gildi án takmarkana um alla þá sem fái úthlutað verðmætum úr hlutafélagi. Stefndi mótmælir sem rangri málsástæðu stefnenda um að fjármagnstekjuskattur, sem þau hafi greitt árið 2006, brjóti gegn eignarréttarákvæði stjórnarskrárinnar.

Stefndi vísar til þess að óumdeilt sé að stefnendur hafi fengið söluverðið frá Skinney-Þinganesi hf. og Ketillaug ehf. í hendur 16. ágúst 2005 og að féð hafi verið þeim til frjálsrar ráðstöfunar. Það breytir engu um skattskyldu stefnenda að þau hafi síðar ráðstafað þessu fé til kaupa á hlutafé í Ingimundi hf.

Stefndi kveðst vilja halda því til haga að í úrskurði ríkisskattstjóra í máli Ingimundar hf. hafi hvorki verið bornar brigður á réttmæti skiptingar félagsins né samning stefnenda um sölu hlutafjár Fjarðareyjar ehf. til Skinneyjar-Þinganes hf. og Ketillaugar ehf. Í úrskurðinum hafi hins vegar verið á því byggt að skattaleg meðferð Ingimundar hf. á þessum gerningum í skattskilum sínum hafi verið til málamynda, eins og síðar hafi verið staðfest með dómi Hæstaréttar í máli nr. 217/2015. Sú staðreynd að Ingimundur hf. hafi ekki notið þess skattalega hagræðis sem fólgið sé í 52. gr. tekjuskattlagana öndvert ráðagerðum félagsins leiði ekki sjálfkrafa til þess að skattskil annarra aðila í viðskiptunum hafi verið röng. Þegar í ljós komi að sú skattasniðgönguleið sem farin hafi verið hafi ekki gengið upp geti aðilar þannig ekki óskað eftir leiðréttingu á skattskilum sínum í ljósi þess að sá „forsendubrestur“ hafi orðið að aðferðin sem þeir völdu hafi þrátt fyrir allt leitt til skattlagningar sem þeir voru að reyna að forðast eða jafnvel hærrí skattlagningar en ef rétt hefði verið staðið að öllum skattskilum þeirra aðila sem að komu.

Að öllu framangreindu virtu telur stefndi að rétt hafi verið að synja stefnendum um endurupptöku á skattskilum þeirra vegna gjaldársins 2006. Því beri að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnenda. Stefndi mótmælir vaxtakröfu stefnenda sérstaklega bæði sem vanreifaðri og ósannaðri. Upphafsdagur vaxta sé órökstuddur, enda komi hvergi fram í gögnum málsins hvaða dag stefnendur hafi innt af hendi greiðslu fjármagnstekjuskatts. Þá séu allir vextir eldri en fjögurra ára fyrndir í samræmi við 4. gr. laga nr. 29/1995 sem og

almenna fyrningarreglu 3. gr. laga nr. 150/2007, sbr. 3. gr. eldri fyrningarlaga nr. 14/1905. Eigi stefnendur einhverja kröfu til greiðslu vaxta beri því að miða upphafsdeg þeirra við síðara tímamark.

Stefndi styður kröfu sína um málskostnað við 130. gr. laga nr. 91/1991.

#### IV

Kröfur stefnenda eru á því reistar að ríkisskattstjóra hafi verið skylt að verða við beiðni þeirra um endurupptöku og leiðréttingu á því að leggja bæri á þau fjármagnstekjuskatt gjaldárið 2006 í ljósi þeirrar afstöðu skattfyrvalda að líta bæri á Ingimund hf. sem raunverulegan seljanda fiskiskipsins Helgu RE 49, ásamt veiðarfærum og fiskveiðiheimildum, og að söluhagnaðurinn skyldi færður til tekna hjá félaginu. Stefnendur krefjast þess annars vegar að ákvarðanir ríkisskattstjóra frá 12. ágúst 2013 um að hafna beiðni þeirra þar að lútandi verði felldar úr gildi. Hins vegar krefjast þeir endurgreiðslu þess fjármagnstekjuskatts sem þau inntu af hendi á árinu 2006 vegna tekna af sölu hlutabréfa í Fjarðarey ehf., en sú krafa er reist á lögum nr. 29/1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda.

Stefndi krefst sýknu aðallega á þeim grunni að endurgreiðslukrafan sé fyrnd. Um það vísar hann til 4. gr. fyrrgreindra laga nr. 29/1995. Í ákvæðinu segir að krafa um endurgreiðslu samkvæmt lögnum falli úr gildi fyrir fyrningu þegar fjögur ár eru liðin frá því að greiðsla átti sér stað. Þar segir enn fremur að allir áfallnir vextir fyrnist samhliða kröfu um endurgreiðslu.

Ákvæði þetta er afdráttarlaust um að fjögurra ára fyrningarfrestur hefjist þegar greiðsla eigi sér stað. Þó er óljóst hvernig álitafni um fyrningu horfir við þegar skattfyrvöld beita endurálagningu, sem skattgreiðandi telur kalla á leiðréttingu á skattgreiðslu sinni, þegar fjögur ár eru liðin af sex ára fresti samkvæmt 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003. Stefnendur eiga hvað sem því líður lögvarða hagsmuni af því að fá leyst úr kröfum sínum um ógildingu ákvarðana ríkisskattstjóra frá 12. ágúst 2013. Því er rétt að fjalla fyrst um þann ágreining sem uppi er um efni þeirra ákvarðana áður en afstaða er tekin til þess hvort endurgreiðslukrafa stefnenda kunni að vera fyrnd.

Beiðni stefnenda 7. og 16. mars 2012 um breytingu á skattálagningu þeirra var reist á 2. mgr. 101. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Þar er ríkisskattstjóra veitt heimild til þess að taka til greina beiðni af þessu tagi, en þó lengst sex ár aftur í tímann talið frá því ári þegar beiðni kemur fram, enda liggi verulegir hagsmunir að baki slíkri beiðni. Skal slík beiðni byggjast á nýjum gögnum og upplýsingum, eins og segir í ákvæðinu. Heimilt er að víkja frá framangreindum tímamörkum ef sérstakar ástæður eru fyrir hendi. Synjun ríkisskattstjóra á því að verða við beiðni stefnenda var ekki reist á því að á það skorti að fyrrgreindu skilyrði um tímamörk væri fullnægt.

Í skattframtölum stefnenda vegna tekjuársins 2005 voru taldar fram tekjur sem áttu rætur að rekja til hagnaðar af sölu hlutabréfa í Fjarðarey ehf., eins og rakið er í kafla II. Samkvæmt dómi Hæstaréttar frá 12. nóvember 2015 tóku skiptin á Ingimundi hf. ekki gildi fyrr en hluthafafundur í Fjarðarey ehf. hafði samþykkt skiptinguna fyrir sitt leyti 26. september 2005. Þá höfðu stefnendur þegar ráðstafað eignarhlutum sínum í Fjarðarey ehf. með kaupsamningi 27. maí 2005. Þau fengu því aldrei hlutabréf í því félagi í sínar hendur nema að nafninu til og ekki var fullnægt svonefndu gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003. Í fyrrgreindum

dómi Hæstaréttar segir að líta verði svo á að með kaupsamningi um hlutafé í hinu óstofnaða félagi, Fjarðarey ehf., frá 27. maí 2005 hafi í reynd verið ráðstafað eignum og réttindum í eigu Ingimundar hf. til kaupenda hlutanna í hinu óstofnaða félagi, enda voru þeir orðnir hluthafar í því þegar eignirnar og réttindin runnu til þess frá Ingimundi hf. Af þessum sökum var skattyfirvöldum rétt með vísan til 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 að ákveða að kaupverð samkvæmt samningnum skyldi fært til tekna hjá Ingimundi hf. að öðrum skilyrðum endurálagningar fullnægðum.

Hér reynir á hvort þessi niðurstaða gefi tilefni til þess að fella niður álagningu fyrrgreinds fjármagnstekjuskatts er byggðist á því að stefnendur hefðu selt hlutabréf sín í Fjarðarey ehf. gegn umsöndu endurgjaldi. Þó að leiða megi af framangreindum dómi Hæstaréttar Íslands að tekjur af sölu umræddra eigna og réttinda Ingimundar hf. hefðu með réttu átt að falla félaginu í skaut, en ekki stefnendum, verður ekki fram hjá því litið að þeim fjármunum, sem komu fyrir þessi verðmæti, var ráðstafað til stefnanda 16. ágúst 2005, eins og gögn málsins bera með sér, og voru þeim til frjálsrar ráðstöfunar eftir það. Í því ljósi var ríkisskattstjóra rétt að líta svo á að fjármunir er svöruðu til hagnaðar af sölu umræddra verðmæta hefðu runnið til stefnanda og væru því tekjur af hlutareign þeirra í Ingimundi hf. í samræmi við 11. gr. laga nr. 90/2003 sem eru skattskyldar samkvæmt 7. gr. sömu laga. Ekki er fallist á að um óheimila tvísköttun hafi verið að ræða enda getur fjármunum, er svara til söluhagnaðar af eignum hlutafélags og félagið greiðir tekjuskatt af, verið úthlutað til hlutareigenda sem teljast þá skattskyldar tekjur hans í samræmi við fyrrgreint ákvæði laga nr. 90/2003 og 4. tölulið c-liðar 7. gr. laganna. Þá fær dómurinn ekki séð að sú ákvörðun að ráðstafa þessum tekjum til kaupa á hlutafé í Ingimundi hf. af félaginu sjálfu, eins og skattframtal stefnanda, Ármanns Ármannssonar, ber með sér að hann hafi gert, breytt því að honum bar skylda til að greiða skatt af þeim.

Samkvæmt framansögðu hafa stefnendur ekki sýnt fram á að sú breyting skattyfirvalda, að færa hagnað af sölu eigna og réttinda Ingimundar hf. samkvæmt kaupsamningi 27. maí 2005 félaginu til tekna, leiði lögum samkvæmt til þess að fella beri niður skattálagningu sem reist var á tekjum stefnanda af sölu hlutabréfa í Fjarðarey ehf. Sú niðurstaða, sem reist er á almennum og efnislegum mælikvarða 11. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 7. gr. sömu laga, er gilda um hvers konar úthlutun verðmæta úr hlutafélögum, felur ekki í sér óheimila eignaskerðingu samkvæmt 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944. Þá er sú niðurstaða heldur ekki andstæð atvinnufrelsisákvæði 1. mgr. 75. gr. stjórnarskrárinnar, enda helgast hún af lögmætri álagningu skatts af tekjum stefnanda. Því verður stefndi sýknaður af öllum kröfum stefnanda.

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

Ásmundur Helgason héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

#### **D Ó M S O R Ð:**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af kröfum stefnanda, Ármanns Ármannssonar, Ármanns Fr. Ármannssonar og Estherar Óskar Ármannsdóttur.

Stefnendur greiði stefnda óskipt 800.000 krónur í málskostnað.