

## D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 28. mars 2019 í máli nr. E-4055/2017:

**Sjávarsýn ehf.**

(*Garðar Viðir Gunnarsson lögmaður*)

**gegn**

**íslenska ríkinu**

(*Fanney Rós Þorsteinsdóttir lögmaður*)

Mál þetta, sem dómtekið var 5. febrúar sl., er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur með stefnu þingfestri 19. desember 2017 af Sjávarsýn ehf., [..., ...], á hendur íslenska ríkinu, Arnarhvoli við Lindargötu, Reykjavík.

### I.

Stefnandi gerir svofelldar dómkröfur:

1. Að úrskurður yfirskattanefndar, nr. 33/2017, dags. 15. febrúar 2017, og úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 16. febrúar 2016, um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldárin 2013 og 2014 verði felldir úr gildi.
2. Að stefnda verði gert að greiða stefnanda 102.685.145 krónur með vöxtum skv. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu, frá 21. mars 2016 til 5. janúar 2017 og með dráttarvöxtum skv. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu, frá 5. janúar 2017 til greiðsludags, að frádreginni endurgreiðslu að fjárhæð 21.446.779 krónur, dags. 23. febrúar 2017.
3. Að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda málskostnað að mati dómsins eða samkvæmt málskostnaðaryfirliti sem lagt verður fram við aðalmeðferð málsins ef til hennar kemur.

Stefndi krefst aðallega sýknu af kröfum stefnanda en til vara lækkunar. Þá er krafist greiðslu málskostnaðar úr hendi stefnanda en til vara að hann verði látinn niður falla.

### II.

#### Málsatvik

Stefnandi er eignarhaldsfélag, sem hefur m.a. fjárfest í hlutabréfum og eignarhlutum í félögum auk m.a. skuldabréfa, bæði í eigin nafni og fyrir milligöngu dótturfélaga. Árið 2007 keypti stefnandi einkahlutafélagið Imagine Investment ehf. í þeim tilgangi að fjárfesta í norsku fasteignafélagi og fjárfesti meðal annars í Glitni Property Holding AS fyrir um einn milljarð íslenskra króna. Í ágúst 2011 samþykkti RSK umsókn stefnanda um samsköttun stefnanda og Imagine Investment ehf. frá og með skattframtali 2011.

Stefnandi og dótturfélag hans, Imagine Investment ehf., sameinuðust á reikningsárinu 2012 undir nafni og kennitölu stefnanda. Sameiningin var með þeim hætti að Imagine Investment ehf. var slitið með algjörum samruna við stefnanda og miðaðist hún við 31. desember 2011. Þegar samruninn tók gildi voru eignir Imagine Investment ehf. 27.919.897 krónur samkvæmt skattframtali 2012 og samrunareikningi.

Eignir samkvæmt framtali voru eignarhlutir í félögum að fjárhæð 977.500 kr., verðbréf að fjárhæð 1.074.651 kr., fjárkröfur á stefnanda, móðurfélagið, að fjárhæð 25.854.724 krónur, auk handbærs fjár og skammtímakrafna að fjárhæð 13.022 krónur. Við sameininguna færði stefnandi yfirfæranlegt tap dótturfélagsins frá reikningsárunum 2008 og 2009 til frádráttar tekjum í skattframtölum sínum árin 2013 og 2014. Hið sameinaða félag nýtti rekstrartapið í skattskilum sínum. Fór nýting á tapi fram í skattskilum stefnanda gjaldárin 2013 og 2014, samtals 341.667.958 kr. gjaldárið 2013 og 69.097.320 kr. gjaldárið 2014.

Með bréfi, dags. 22. maí 2015, barst stefnanda fyrirspurn frá embætti ríkisskattstjóra samkvæmt 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, þar sem tilkynnt var að embættið hefði til skoðunar samsköttun og samruna stefnanda og Imagine Investment ehf. og óskað var eftir nánar tilteknum upplýsingum frá stefnanda varðandi samrunann.

Erindi ríkisskattstjóra var svarað með bréfi KPMG fyrir hönd stefnanda, dags. 6. júlí 2015, þar sem veittar voru nánari upplýsingar og færð rök fyrir því álitum stefnanda að samruninn uppfyllti öll skilyrði 54. gr. tekjuskattslaga og vísað til samrunagagna sem móttækin höfðu verið af embætti ríkisskattstjóra 14. mars 2012. Hinn 14. júlí 2015 óskaði ríkisskattstjóri eftir nánar tilgreindum upplýsingum og voru þær veittar með bréfi dags. 19. júlí sama ár.

Með bréfi ríkisskattstjóra, dags. 27. ágúst 2015, var stefnanda kynnt fyrirhuguð endurákvörðun opinberra gjalda árin 2013 og 2014. Fram kom að ríkisskattstjóri teldi að skilyrði ákvæðis 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt væru ekki uppfyllt þar sem samruninn hefði ekki verið gerður í eðlilegum og venjulegum rekstrartilgangi. Þá taldi ríkisskattstjóri að dótturfélagið hefði átt óverulegar eignir fyrir samrunann og yrði ekki séð að það hefði haft með höndum atvinnurekstur á árunum fyrir samrunann. Umboðsmaður stefnanda, KPMG, andmælti boðaðri endurákvörðun opinberra gjalda með bréfi, dags. 6. október 2015. Ríkisskattstjóri felldi síðan með úrskurði 16. febrúar 2016 niður ónotað rekstrartap dótturfélagsins frá árunum 2008 og 2009 í skattframtölum stefnanda árin 2013 og 2014. Þá beitti ríkisskattstjóri jafnframt 25% álagi á vanframtalda tekjustofna, sbr. 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003.

Málið var í framhaldinu kært til yfirskattanefndar 13. maí 2016. Stefnandi krafðist þess aðallega að úrskurður ríkisskattstjóra yrði ógiltur en til vara að fallið yrði frá álagsbeitingu. Í úrskurði yfirskattanefndar 15. febrúar 2017 í máli nr. 33/2017 komst nefndin að þeirri niðurstöðu að staðfesta bæri úrskurð ríkisskattstjóra frá 16. febrúar 2016 en fella bæri álag niður.

Í úrskurðinum kom fram að Imagine Investment hefði ekki haft með höndum rekstur fyrir slit félagsins vegna samrunans, félagið hefði átt óverulegar eignir og að ekki hefði legið eðlilegur viðskiptalegur tilgangur að baki samrunanum. Eins og kemur fram í úrskurði YSKN er hins vegar ekki ágreiningur um að uppfyllt hafi verið skilyrði 54. gr. TSL um að félögin hafi haft með höndum skyldan rekstur eða starfsemi og að tap Imagine Investment ehf. hafi myndast í sams konar rekstri og stefnandi hafði með höndum. Sérstaklega var vikið að skýrleika 54. gr. tekjuskattslaga í úrskurði yfirskattanefndar og þar sagði meðal annars: „Þau skilyrði sem 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 setur fyrir yfirfærslu rekstrartaps eru ekki skýr og tiltæk lögskýringargögn veita takmarkaðar leiðbeiningar um túlkun þeirra. Við túlkun ákvæðisins er óhjákvæmilegt að hafa hvort tveggja í huga að það vikur frá greindum meginreglum með því að setja sérstök skilyrði fyrir yfirfærslu rekstrartaps við samruna eða skiptingu félaga og er aukin heldur í verulegum mæli matskennt.“

Þá kemur fram rökstuðningur yfirskattanefndar fyrir niðurfellingu álags: „Rétt þykir þó í ljósi álitaeftna í máli þessu og málavaxta að öðru leyti að fallast á kröfu kæranda um niðurfellingu álags.“

Hinn 21. mars 2016 greiddi stefnandi kröfu stefnda vegna breytingar á gjaldstofnum og álögðum tekjuskatti samkvæmt framangreindum úrskurði RSK. Greiðslan nam samtals 102.685.145 kr., sem er stefnufjárhæð málsins. Í kjölfar úrskurðar yfirskattanefndar í málinu fékk stefnandi endurgreiðslu að

fjárhæð 21.446.889 kr. frá stefnda, sem tekið er tillit til í dómkröfu stefnanda. Mál þetta var síðan höfðað með stefnu þingfestri 19. desember 2017.

### III.

#### Málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi byggir á því að skilyrði 54. gr. tekjuskattslaga (TSL) hafi verið uppfyllt við samruna stefnanda og Imagine Investment ehf., og þar af leiðandi hafi stefnanda verið heimilt að nýta umrætt tap, sem myndaðist í rekstri Imagine Investment ehf. fyrir samrunann, í skattskilum sínum.

Við samruna hlutafélaga, þar sem hlutafélagi sé slitið þannig að það sé algjörlega sameinað öðru hlutafélagi og hluthafar í fyrrnefnda félaginu fá einungis hlutabréf í síðarnefnda félaginu sem gagngjald fyrir hlutafé sitt í því félagi sem slitið var, skuli það félag er við tekur taka við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum þess félags sem slitið var, sbr. 51. gr. TSL. Í þessu felist sú meginregla að viðtökufélagið eigi rétt á því að nýta að fullu ónýtt rekstrartap hins yfirtekna félags, nema takmarkanir séu settar í lögum. Ekki sé ágreiningur um það í málinu að skilyrði 51. gr. TSL hafi verið uppfyllt í tilviki þess samruna, sem hér um ræðir.

Til viðbótar við þau skilyrði skattalegs samruna sem komi fram í 51. gr. TSL samkvæmt framansögðu þurfi öll skilyrði 54. gr. TSL að vera uppfyllt til þess að heimilt sé að nýta eftirstöðvar rekstrartaps frá því félagi sem slitið var í rekstri hins sameinaða félags. Skilyrði ákvæðisins séu eftirfarandi:

1. Félag eða félög þau sem við taka skulu hafa með höndum skyldan rekstur eða starfsemi og það félag sem slitið var.
2. Það félag sem slitið var þarf að hafa átt eignir fyrir slitin, þ.e. má ekki hafa átt óverulegar eignir fyrir slitin.
3. Það félag sem slitið var þarf að hafa stundað rekstur fyrir slitin.
4. Sameining eða skipting félaga verður að vera gerð í venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi.
5. Hið yfirfærða tap verður að hafa myndast í sams konar rekstri og það félag sem við tekur eða þau félög sem við taka hafa með höndum.

Litið hafi verið á 54. gr. TSL sem undantekningu frá þeirri meginreglu að yfirtökufélagi sé frjálst að nýta uppsafnað rekstrartap hins yfirtekna félags í kjölfar samruna, enda leiði það af skyldu yfirtökufélagsins til þess að taka við öllum skattalegum réttindum og skyldum hins yfirtekna félags. Ákvæðið hafi upphaflega verið lögfest með lögum nr. 97/1988, einkum í þeim tilgangi að sporna við því að félög með mikið uppsafnað rekstrartap myndu ganga kaupum og sölum í þeim eina tilgangi að nýta slíkt tap í rekstri yfirtökufélaganna. Að mati stefnanda verði við skýringu ákvæðisins að líta til upphaflegs tilgangs þess og þeirrar staðreyndar að aðstaða stefnanda sé allt annars eðlis en þau tilvik sem ákvæðinu sé ætlað að taka til. Í því tilviki sem hér um ræði hafi ekki verið um kaup félags að ræða í þeim eina tilgangi að nýta uppsafnað rekstrartap þess í öðrum rekstri, heldur hafi þetta verið samruni tveggja félaga, sem um árabíl höfðu verið í eigu stefnanda og verið hluti af samstæðu stefnanda.

Stefnandi byggir á því að þær undantekningar sem 54. gr. TSL feli í sér skuli sæta þröngri túlkun, einkum með vísan til lögmætisreglu skattaréttar, sbr. 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar og almenn lögskýringarsjónarmið, ekki síst í ljósi þess að þau skilyrði sem ákvæðið setji séu almennt orðuð og óskýr. Þannig byggir stefnandi á því að þau skilyrði sem 54. gr. TSL setji fyrir nýtingu rekstrartaps frá yfirteknu félagi í kjölfar samruna geti ekki gengið lengra en beinlínis leiði af orðalagi ákvæðisins. Ákvæði stjórnarskrárinnar standi því meðal annars í vegi að skattyfirvöld geti tekið matskenndar ákvarðanir um túlkun og beitingu skattalaga umfram það sem leiði af orðalagi slíkra ákvæða. Það eigi einkum við í tilviki matskenndra íþyngjandi stjórnvaldsákvarðana, eins og hér um ræði.

Skal nú vikið nánar að einstökum liðum ákvæðis 54. gr. TSL:

1. Félag eða félög þau sem við taka skulu hafa með höndum skyldan rekstur eða starfsemi og það félag sem slitið var.

Stefnandi byggir á því að hann hafi haft með höndum sams konar rekstur og Imagine Investment hafði fyrir samrunann. Raunar telji stefnandi að þetta sé óumdeilt, enda hafi hvorki RSK né YSKN byggt á því í niðurstöðum sínum að þetta skilyrði væri ekki uppfyllt í tilviki samruna stefnanda og Imagine Investment. Engu að síður sé rétt að taka fram að bæði stefnandi og Imagine Investment hafi verið eignarhaldsfélög og stundað fjárfestingarstarfsemi fyrir samrunann og hafi stefnandi stundað slíka starfsemi allar götur síðan. Því sé ljóst, að mati stefnanda, að þetta skilyrði hafi verið uppfyllt í málinu.

2. Það félag sem slitið var má ekki hafa átt óverulegar eignir fyrir slitin.

Stefnandi byggir á því að eignastaða Imagine Investment fyrir slitin geti ekki talist vera óveruleg í skilningi framangreinds skilyrðis. Bæði RSK og YSKN hafi byggt á því í úrskurðum sínum að eignir Imagine Investment hafi verið óverulegar fyrir samrunann, sem hafi leitt til þess að einu af skilyrðum 54. gr. TSL hafi ekki verið fullnægt. Þannig hafi bæði RSK og YSKN meðal annars komist að þeirri niðurstöðu að virða bæri að vettugi stærstu eign félagsins, sem var krafa á hendur stefnanda að fjárhæð 25.854.724 kr. Þessu sé alfarið mótmælt af hálfu stefnanda. Meðal annars hafi verið byggt á því í niðurstöðum að fjárfrafan gæti ekki talist vera tilkomin af eðlilegum eða venjulegum rekstri. Stefnandi hafni því að slík túlkun sé í samræmi við orðalag 54. gr. TSL. Hið rétta sé að Imagine Investment ehf. hafi átt eignir sem hafi réttilega verið bókfærðar á samtals 27.919.897 kr., eins og gögn málsins beri með sér. Það geti að mati stefnanda ekki talist vera óveruleg eign í nokkrum skilningi. Stefnandi byggir á því að eignfærsla kröfu Imagine Investment ehf. hafi verið í samræmi við lög og reglur þar lútandi. Af þeim sökum sé ekki hægt að horfa fram hjá henni við mat á eignastöðu félagsins.

Umrætt skilyrði 54. gr. TSL sé einungis það að við samruna megi hið yfirtekna félag ekki eiga óverulegar eignir. Ekki séu settar takmarkanir við því hvers kyns eignir sé um að ræða og raunar sé ekki gerð krafa um að nettó eignastaða félagsins sé jákvæð, þ.e. ákvæðið girði ekki fyrir það að félagið skuldi jafn mikið, eða jafnvel meira, en eignum þess nemi. Þá bendi stefnandi á að í ákvæðinu eða lögskýringargögnum sé ekki að finna neinn hlutlægan mælikvarða á það hvað teljist vera óveruleg eign í skilningi þess. Ekki verði hjá því komist að nefna í þessu sambandi að svo virðist sem skattyfirvöld leggi ólíkt mat á það hvað teljist verulegar eignir eða fjárhæðir eftir því hvers konar mál sé um að ræða hverju sinni, sem geti vart talist eðlilegt að mati stefnanda.

Stefnandi byggir á því að skattyfirvöld hafi ekki heimild að lögum til þess að útiloka tilteknar eignir félaga við mat á því hvort þetta skilyrði sé uppfyllt eða velja úr þær eignir sem heimilt sé að horfa til í því tilliti. Hið rétta sé að ákvæðið geri engan greinarmun á eignum. Í því sambandi telji stefnandi meðal annars nauðsynlegt að horfa til eðlis starfsemi Imagine Investment, þ.m.t. þeirrar staðreyndar að starfsemi þess útheimti ekki fjárfestingar í fasteignum eða rekstrarfjármunum. Auk þess telji stefnandi að líta beri til þess ástands sem ríkti í efnahagslífinu frá síðari hluta 2008 og næstu ár þar á eftir við mat á umfangi og verðmæti þeirra fjárfestingareigna sem fyrir hendi voru í félaginu við samrunann.

Með vísan til framangreinds byggir stefnandi á því að eignir Imagine Investment geti ekki talist hafa verið óverulegar fyrir slit félagsins við samruna þess við stefnanda og að þar með hafi framangreint skilyrði 54. gr. TSL verið uppfyllt við samruna stefnanda og Imagine Investment ehf.

3. Það félag sem slitið var þarf að hafa stundað rekstur fyrir slitin.

Stefnandi byggir á því að Imagine Investment hafi haft rekstur með höndum áður en því var slitið með samruna við stefnanda. Í hinum umþrættu úrskurðum sé komist að þeirri niðurstöðu að Imagine Investment hafi ekki haft rekstur með höndum fyrir slit félagsins vegna samruna þess við stefnanda. Þessu mótmæli stefnandi alfarið.

Í 54. gr. TSL segi meðal annars að tap flytjist ekki milli félaga við sameiningu eða skiptingu þegar það félag sem slitið var hafði engan rekstur með höndum fyrir slitin. Með vísan til þess sem að framan hafi verið rakið byggji stefnandi á því að þetta skilyrði verði ekki túlkað með viðtækari hætti en orðalag þess gefi til kynna. Þannig sé skilyrðið uppfyllt svo fremi sem einhver starfsemi hafi verið í hinu yfirtekna félagi fyrir samruna. Í röksemdafærslu hinna umþrættu úrskurða sé því haldið fram að óverulegur rekstur hafi verið í félaginu. Síðan sé komist að þeirri niðurstöðu að engin starfsemi hafi verið í félaginu. Það fái vitaskuld ekki staðist, enda geti ekki verið um hvort tveggja að ræða í senn, óverulegan og engan rekstur.

Við mat á því hvort yfirtökufélag hafi haft rekstur með höndum fyrir samruna verði að mati stefnanda að fara fram atvikabundið mat þar sem litið sé til eðlis starfsemi viðkomandi félags. Í þessu tilviki hafi verið um að ræða eignarhaldsfélag, sem hafði þann tilgang að fjárfesta og fara með eignarhald fjárfestinga. Í því sambandi megi nefna að það tap sem mál þetta snýst um hafði komið til vegna einnar mjög stórrar fjárfestingar. Eðli málsins samkvæmt sé ekki fyrir að fara daglegum atvinnurekstri í slíku félagi, en það þýði ekki að félagið hafi ekki haft rekstur með höndum. Þá sé einnig ljóst að umfang starfsemi slíks félags ráðist að miklu leyti af markaðsaðstæðum hverju sinni, þ.m.t. þeim fjárfestingarkostum sem í boði séu og aðgengi að lánsfjármagni, en lítið hefði farið fyrir hvoru tveggja á árunum í kjölfar bankahrunsins. Þrátt fyrir það hafi ýmis fjárfestingartækifæri verið tekin til skoðunar á þessum tíma, en ekkert þeirra hafi þótt réttlæta að í umræddar fjárfestingar yrði ráðist. Stefnandi byggji á því að það hvort rekstur sé fari fram í fjárfestingarfélagi ráðist ekki eingöngu af umfangi fjárfestinga sem ráðist sé í. Einnig verði að líta til þeirra fjárfestinga sem ekki sé ráðist í en þó komi til skoðunar. Að öðrum kosti megi skilja niðurstöðu bæði RSK og YSKN þannig að fjárfestingarfélög verði stöðugt að fjárfesta, jafnvel þótt engar arðbærar fjárfestingar séu fyrir hendi, til þess eins að teljast vera í rekstri. Það fái augljóslega ekki staðist skoðun að mati stefnanda, enda sé það ekki undir skattyfirvöldum komið að ákvarða hver efnahagsleg umsvif félaga skuli vera. Þá beri þess að geta að félagið hafi verið rekið sem einkahlutafélag í samræmi við þau lög sem um starfsemi og rekstur slíkra félaga gilda. Í félaginu hafi verið virk stjórn og fyrir liggja meðal annars fundargerðir aðalfundar félagsins vegna rekstraráranna 2009 og 2010. Þá hafi bæði ársreikningum og skattframtölum verið skilað fyrir félagið í samræmi við lög og reglur þar að lútandi. Engar lagalegar takmarkanir séu á því hvaða rekstrarlega tilgang fyrirtæki hafi og ráðist eðli og umfang starfsemi þeirra af umfangi og eðli þeirrar starfsemi sem rekin sé hverju sinni. Í því sambandi telji stefnandi til að mynda að félag, sem stofnað sé utan um eina tiltekna fjárfestingu, teljist vera í rekstri þrátt fyrir að engar frekari fjárfestingar fari fram. Í slíkum tilvikum felist reksturinn í eignar- og utanumhaldi yfir viðkomandi fjárfestingu. Þá byggji stefnandi einnig á því að ekki sé unnt að halda því fram að félag stundi ekki rekstur þegar starfsemi þess hafi að einhverju leyti legið tímabundið niðri af orsökum sem hluthafar þess hafi ekki stjórn á, eins og hafi verið raunin í tilviki Imagine Investment ehf.

Eins og lýst sé að framan hafi Imagine Investment ehf. verið keypt í þeim tilgangi að fjárfesta í tilteknu verkefni. Sú fjárfesting hafi átt sér stað á árinu 2007, en hafi fallið í verði á árinu 2008 og rekstur félagsins í kjölfarið snúist um að gera upp skuldir sem tengdust umræddri fjárfestingu og að koma félaginu aftur á réttan kjöl, ásamt því að leita uppi ný fjárfestingartækifæri. Í þessu sambandi bendi stefnandi á að stefnandi, móðurfélag Imagine Investment ehf., hafi keypt kröfu Glitnis á hendur félaginu, sem kom til vegna kaupa á hlutabréfum í Glitni Property Holding AS. Uppgjör milli stefnanda og Imagine Investment ehf. hafi farið fram með hækkun hlutfjár í síðarnefnda félaginu, svo sem rakið hafi verið. Slík fjárútlát séu að mati stefnanda augljóslega til marks um það að áformað hafi verið að halda félaginu áfram í rekstri, enda engar aðrar mögulegar ástæður þarna að baki. Þegar íslenskt viðskiptalíf hafi farið að taka við sér í kjölfar efnahagshruns hafi félagið farið að fjárfesta á ný og á árinu fyrir samrunann hafi það fjárfest í verðbréfum

fyrir tvær milljónir króna, auk þess sem talsverð vinnu hafi farið í að undirbúa væntanlega fjárfestingu í félagi, sem þó varð ekki af. Af framangreindu megi ljóst vera að félagið stundaði rekstur áður en til samrunans kom.

4. Sameining eða skipting félaga verður að vera gerð í venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi.

Stefnandi byggir á því að samruni stefnanda og Imagine Investment ehf. hafi verið gerður í venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi. Niðurstöður bæði RSK og YSKN byggist að miklu leyti á þeim sjónarmiðum sem liggja að baki skilyrðunum í 54. gr. TSL og því sem fram komi um tilgang þeirra í athugasemdum með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 87/1988. Stefnandi byggir á því að þær aðstæður sem lýst sé í frumvarpinu og vísað sé til í niðurstöðum RSK og YSKN eigi alls ekki við í málinu. Það komi skýrt fram í framangreindu frumvarpi að tilgangur með skilyrðunum hafi einkum verið sá að sporna við þeirri þróun sem hafði orðið, að fyrirtæki í fullum rekstri væru í auknum mæli að kaupa félög, sem áttu engar eignir og höfðu hætt allri starfsemi, í þeim eina tilgangi að taka yfir ójafnað rekstrartap þeirra. Ljóst sé að í þessu máli sé staðan allt önnur. Við samruna stefnanda og Imagine Investment ehf. hafi ekki verið um að ræða kaup á félagi í þeim tilgangi að nýta yfirfært rekstrartap hins yfirtekna félags, heldur sameiningu tveggja félaga í eigu sama aðila. Rýmkandi skýring RSK og YSKN í hinum umþrættu úrskurðum á ákvæði 54. gr. TSL, sem aftrar hluthafa félaganna frá því að nýta skattalegt tap á móti hagnaði, gangi þannig í berhöggi við eignarréttindi, sem varin séu af 72. gr. stjórnarskrárinnar. Þessi staðreynd hafi að mati stefnanda grundvallarþýðingu fyrir úrlausn málsins. Þá sé einnig til þess að líta, að það sé viðurkennt í skattframkvæmd að þrátt fyrir að möguleiki á nýtingu taps frádráttar hafi áhrif á ákvörðun um samruna, þá girði það ekki fyrir það að skilyrðum 54. gr. TSL sé fullnægt.

Stefnandi byggir á því að líta beri á samstæður hlutafélaga sem eina heild, bæði réttar- og fjárhagslega, í ýmsu tilliti. Styðjist sú fullyrðing meðal annars við þá staðreynd að löggjafinn hefur heimilað samsköttun þessara félaga, en það gefi til kynna að félög innan sömu samstæðu megi nýta skattalegt tap hvert annars, algerlega óháð skilyrðum eins og þeim sem fram komi í 54. gr. TSL. Raunar hafi Sjávarsyn og Imagine Investment ehf. haft slíka heimild áður en til samrunans kom. Í þessu sambandi sé einnig mikilvægt að mati stefnanda að líta til þess hver tilgangurinn sé með því að skipta starfsemi eignarhaldsfélaga á milli félaga. Slík tilhögun helgist einkum af því að nauðsynlegt sé að dreifa áhættu í fjárfestingarstarfsemi. Þegar ráðist sé í áhættusamar fjárfestingar sé nauðsynlegt að verja aðrar eignir, t.d. með því að setja áhættusamar fjárfestingar í sérstök félög, eins og stefnandi hafi gert í tilviki fjárfestingar sinnar í Glitni Property Holding AS. Að sama skapi, þegar breytingar verði á eignasafni og fjárfestingarumhverfi, sé eðlilegt að uppsetning félagasamstæðu sé tekin til endurskoðunar og henni breytt til samræmis við aðstæður og þarfir hverju sinni. Að mati stefnanda verði að líta til þess að sá samruni sem hér um ræðir hafi verið hluti af slíkri vinnu, sem teljist að mati stefnanda til venjulegs og eðlilegs rekstrartilgangs í þeirri starfsemi sem umrædd félög höfðu með höndum.

5. Hið yfirfærða tap verður að hafa myndast í sams konar rekstri og það félag sem við tekur eða þau félög sem við taka hafa með höndum.

Stefnandi byggir á því að rekstur Imagine Investment hafi verið sams konar og rekstur stefnanda og því sé ljóst að yfirfært tap Imagine Investment hafi myndast í sams konar rekstri í skilningi þessa skilyrðis. Líkt og varðandi fyrsta skilyrðið hér að framan hafi hvorki RSK né YSKN byggt á því í niðurstöðum sínum að þetta skilyrði væri ekki uppfyllt í tilviki samruna stefnanda og Imagine Investment ehf. Eins og að framan greini sé sérstaklega tekið fram í úrskurði YSKN að ekki virtist vera ágreiningur um að skilyrðið hafi verið uppfyllt. Engu að síður sé rétt að ítreka að bæði stefnandi og Imagine Investment ehf. hafi verið eignarhaldsfélög, sem stunduðu fjárfestingarstarfsemi fyrir samrunann og hafi stefnandi stundað slíka starfsemi allar götur síðan. Þannig sé ljóst að tap Imagine Investment ehf., sem færðist yfir til stefnanda við samrunann, hafi orðið til í sams konar rekstri og skilyrðið sé þar með uppfyllt.

Með vísan til þess sem að framan greini byggir stefnandi á því að ljóst sé að öll skilyrði 54. gr. TSL hafi verið uppfyllt við samruna stefnanda og Imagine Investment hinn 31. desember 2011. Í öllu falli telji stefnandi að þau skilyrði sem ákvæðið feli í sér séu svo óskýr að ekki sé stætt á því að hafna nýtingu stefnanda á yfirfærðu rekstrartapi Imagine Investment, enda sé um að ræða undantekningu frá þeirri meginreglu sem 51. gr. TSL feli í sér og beri að túlka þröngt. Hinir umþrættu úrskurðir, sem stefnandi krefjist nú ógildingar á, feli í sér íþyngjandi niðurstöðu fyrir stefnanda, sem ekki fáist staðist, enda ljóst að niðurstaða þeirra gangi mun lengra en orðalag þeirra lagaákvæða sem þeir byggir á. Í því sambandi byggir stefnandi á því að vilji löggjafans að baki þeim skilyrðum sem felast í 54. gr. TSL girði ekki fyrir nýtingu rekstrartapsins í starfsemi stefnanda eftir samrunann, enda séu aðstæður í málinu alls ekki hinar sömu og lýst sé í greinargerð með frumvarpi til laga nr. 87/1988. Verði því ekki byggt á þeim sjónarmiðum sem þar komi fram til að styðja niðurstöður RSK og YSKN.

Stefnandi byggir á því að í niðurstöðu YSKN felist í raun viðurkenning á því að ákvæði 54. gr. TSL sé svo óskýrt að ekki sé fyllilega ljóst hvernig beri að túlka það við þær aðstæður sem hér séu uppi, en eins og áður greini hafi nefndin fellt niður álagsbeitingu RSK í málinu „í ljósi álítaefna [þess] og málavaxta að öðru leyti“, án þess að fjalla um það eða rökstyðja með nánari hætti. Framangreint bendir að mati stefnanda til þess að beiting 54. gr. TSL í máli þessu hafi farið í bága við 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrár og því beri að taka kröfur stefnanda til greina að öllu leyti.

Auk framangreinds telji stefnandi að RSK hafi verið óheimilt að endurákvörða skatta stefnanda vegna þeirra tekjuára, sem um ræði, enda hafi tímafrestrir embættisins til endurákvörðunar verið liðnir, sbr. 2. mgr. 97. gr. TSL. Samkvæmt því ákvæði sé einungis heimilt að endurákvörða skatta vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fari fram, hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á. Þannig sé 2. mgr. 97. gr. ætlað að treysta réttaröryggi og vernda skattgreiðendur gegn ónákvæmum og handahófskenndum vinnubrögðum skattyfirvalda.

Stefnandi byggir á því að RSK hafi þegar við álagningu tekjuskatts hjá stefnanda vegna hvors þeirra gjaldára sem um sé að ræða haft undir höndum nauðsynleg gögn og upplýsingar, sem hægt hefði verið að byggja rétta álagningu á samkvæmt 1. mgr. 95. gr. Í því máli sem hér sé til skoðunar hafi úrskurður RSK verið kveðinn upp í febrúar 2016, en þá hafi framangreint tveggja ára tímamark verið liðið vegna tekjuáranna 2012 og 2013. Í skattframtali stefnanda árið 2013 hafi verið gerð grein fyrir samruna félagsins og Imagine Investment ehf. í athugasemdaglugga á fremstu síðu framtalsins. Ársreikningar beggja félaga næstliðin ár á undan og samrunagögn hafi þá þegar legið fyrir hjá fyrirtækjaskrá, enda um opinber gögn að ræða, sem aðilum hafi verið skylt að skila til skattyfirvalda. Ársreikningar beggja félaga hafi auk þess verið sendir til RSK með skattframtölum félaganna.

Stefnandi byggir á því að sú endurákvörðun skatta sem hinir umþrættu úrskurðir RSK og YSKN kveði á um byggir einvörðungu á þeim gögnum sem hér hafi verið upp talin og hafi þegar legið fyrir þegar skattframtölum vegna umræddra ára var skilað og þegar kom að álagningu RSK. Stefnandi byggir á því að ekki verði lagðar ríkari skyldur á skattaðila til gagnaframlagningar en tilefni gefi til og að skil á réttum samrunagögnum, ársreikningum og skattframtölum eigi að nægja til þess að skattyfirvöldum séu sett skemmri tímamörk til ákvörðunar skatta. Styðjist þessi fullyrðing við þá staðreynd að niðurstaða RSK og YSKN í þessu máli hafi einungis ráðist af upplýsingum úr umræddum gögnum.

Hafi YSKN meðal annars í fyrri úrskurðum þar sem byggt hafi verið á 2. mgr. 97. gr. litið bæði til gagna hlutafélags og hluthafa þess við mat á því hvort fullnægjandi upplýsingar hafi legið fyrir þegar við álagningu. Þá byggir stefnandi á því að sú rannsóknarskylda sem hvíli á RSK samkvæmt 1. mgr. 95. gr. TSL taki einnig til þeirra upplýsinga sem skilað hafi verið og aðgengilegar séu hjá embættinu. Þannig verði að gera þá kröfu til RSK sem stjórnvalds að við frumathugun framtalsgagna horfi embættið einnig til annarra

gagna sem máli kunna að skipta varðandi skattskil skattaðila. Í því máli sem hér um ræði liggja fyrir að sérstök grein hafi verið gerð fyrir samruna Imagine Investment ehf. við stefnanda á skattframtali stefnanda. Stefnandi vísi sérstaklega til þess að inntak þessarar rannsóknarskyldu RSK hafi verið staðfest í dómaframkvæmd Hæstaréttar þar sem beinlínis komi fram að skattyfirvöld geti sótt upplýsingar frá hlutafélagaskrá gefist tilefni til. Stefnandi byggir á því með hliðsjón af 1. mgr. 95. gr. TSL, að sú staðreynd að gerð hafi verið grein fyrir umræddum samruna á skattframtali stefnanda hafi gefið skattyfirvöldum fullt tilefni til þess að kanna hvort samruninn hafi verið í samræmi við gildandi lög og fyrirmæli skattyfirvalda og hafi þau í því sambandi haft aðgang að öllum nauðsynlegum gögnum hjá hlutafélagaskrá.

Þá byggir stefnandi á því að þrátt fyrir að skattyfirvöld kjósi að leita skýringa áður en ákvörðun sé tekin þýði það að mati stefnanda ekki að skilyrði 2. mgr. 97. gr. séu ekki uppfyllt, þegar fyrir liggja að unnt hefði verið að taka ákvörðun á grundvelli fyrirliggjandi gagna. Hafi komið fram í dómaframkvæmd Hæstaréttar að ekki skipti máli hvort skýringa hafi í raun verið leitað heldur hvort þeirra var þörf. Með vísan til framangreinds byggir stefnandi á því að heimild RSK til endurákvörðunar skatta vegna samrunans sé takmörkuð við tvö ár, sbr. 2. mgr. 97. gr. TSL.

Um lagarök vísi stefnandi í tilvísanir til laga í umfjöllun um málsástæður hér að framan, einkum er vísað til stjórnarskrárinnar nr. 33/1944, þá sérstaklega 40. gr. og 77. gr., laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, einkum 51. gr., 54. gr., 97. gr. og 3. mgr. 108. gr.

Vaxtakrafa stefnanda byggir á 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 8. gr. Krafa um dráttarvexti byggir á 3. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, en til vara á 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu.

Krafa um málskostnað styðjist við XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, einkum 1. mgr. 130. gr. Um varnarþing sé vísað til 3. mgr. 33. gr. laga nr. 91/1991.

#### IV.

##### Málsástæður og lagarök stefnda

Ágreiningur aðila lúti að því hvort skilyrði 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 séu fyrir hendi. Stefndi telji svo ekki vera, ekkert hafi komið fram í málinu sem leiða eigi til þess að úrskurðir yfirskattaneftndar 17. febrúar 2017 og ríkisskattstjóra 16. febrúar 2016 um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldárin 2013 og 2014 verði felldir úr gildi og að stefnandi eigi rétt á endurgreiðslu. Beri því að sýkna stefnda af kröfum stefnanda í málinu.

Stefndi leggi áherslu á að samkvæmt 8. tölulið 31. gr. laga nr. 90/2003 sé heimilt að draga frá tekjum lögaðila og þeim tekjum manna sem stafi af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi eftirstöðvar rekstrartapa frá síðustu tíu árum á undan tekjuári, enda hafi fullnægjandi grein verið gerð fyrir rekstrartapinu og eftirstöðvum þess á því tekjuári þegar tapið myndaðist.

Á grundvelli 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003 sé unnt að slíta félagi þannig að það sé algjörlega sameinað öðru félagi og hluthafar í fyrrgreinda félaginu fái eingöngu hlutabréf í síðar greinda félaginu sem gagngjald fyrir hlutafé sitt í því félagi sem slitið var. Skiptin sem slík hafi ekki í för með sér skattskyldar tekjur fyrir þann sem hlutabréfin lét af hendi. Meginreglan sé að við slíkan samruna skuli viðtökufélagið taka við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum þess félags sem slitið var. Af því leiði að þau skattaréttarlegu réttindi sem felast í frádrætti taps samkvæmt 8. tölulið 31. gr. laga nr. 90/2003 flytjist yfir til viðtökufélagsins frá því félagi sem slitið var.

Stefndi bendi á að ákvæði 54. gr. laga nr. 90/2003 feli í sér sérreglu gagnvart 51. gr. laganna. Í ákvæðinu séu ýmis viðbótarskilyrði fyrir því að tiltekinn kostnaður, það er rekstrartap, flytjist við samruna til þess félags sem taki við. Þannig þurfi yfirfært og frádráttarbært tap að hafa myndast í sams konar rekstri



og viðtökufélagið hafi með höndum og tap flytjist ekki milli félaga við sameiningu þegar það félag sem slitið var átti fyrir slitin óverulegar eignir eða hafði engan rekstur með höndum. Stefndi leggi áherslu á að skilyrði fyrir heimild til frádráttar frá tekjum séu þannig þrengri samkvæmt 54. gr. laga nr. 90/2003 en 1. mgr. 51. gr. laganna. Þá verði að mati stefnda jafnframt að líta til þeirra markmiða og þess tilgangs sem ákvæði laga nr. 90/2003 um sameiningu og skiptingu félaga, sbr. 51.–54. gr. laganna, kveði á um. Það sé að ná fram samlegðaráhrifum og auðvelda félögum skattfrjálsan samruna að uppfylltum skilyrðum þannig að eignaaukning í félögunum við þær aðstæður leiði ekki til skattlagningar tekna.

Stefndi telji samhengisins vegna þarft að rekja uppruna ákvæðisins í 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003. Ákvæðið sé efnislega sambærilegt 1. mgr. 57. gr. A í lögum nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, þó svo að ákvæðinu hafi verið breytt til samræmis við önnur ákvæði laga nr. 90/2003 sem og skilyrði til flutnings rekstrartaps verið þrengd. Ákvæðið hafi upphaflega komið inn í lög nr. 75/1981 með lögum nr. 97/1988 um breyting á lögum nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Í almennum athugasemdum með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 97/1988 hafi verið sagt að tilgangur breytinganna væri að þrengja yfirfærslu taps við kaup eða sameiningu fyrirtækja í óskyldum rekstri. Þá hafi einnig sagt í frumvarpinu að þágildandi réttur hefði verið sá að allar skattaréttarlegar skyldur og réttindi þess félags sem slitið var hefðu flust til viðtökufélagsins, sbr. þágildandi 56. og 57. gr. laga nr. 75/1981. Ástæða að baki breytingunni væri sú að félög, sem í raun væru hætt allri starfsemi, væru keypt af félögum sem væru í fullum rekstri, vegna þess að ójafnað tap stæði eftir frá því að þau voru í rekstri en að öðru leyti kynnu félögin að vera skuld- og eignalaus. Þannig nýtti viðtökufélagið (kaupandi) hið ójafnaða tap til lækkunar á skattskyldum tekjum með því að það yfirtæki allar skattaréttarlegar skyldur og réttindi þess félags sem keypt var. Einnig hafi verið tekið fram í frumvarpinu að dæmi hefðu verið um samruna félaga sem væru í alls óskyldum atvinnugreinum þar sem slíkur tapsfrádráttur væri nýttur af viðtökufélaginu. Að endingu sagði að kaup af þessu tagi hefðu í raun engan annan tilgang en þann að komast hjá greiðslu tekjuskatts og væri því lagt til með frumvarpinu að eftirstöðvar rekstrartapa frá fyrri árum hjá því félagi, sem slitið var flyttust ekki til viðtökufélagsins nema það hefði undir höndum sams konar rekstur eða starfsemi og félagið sem slitið var. Enn fremur sagði að eftirstöðvar rekstrartapa þess félags sem slitið var flyttust ekki til viðtökufélagsins hefði það félag sem slitið var hætt starfsemi sinni fyrir slitin og átt óverulegar eignir.

Með 8. gr. laga nr. 85/1991 um breyting á lögum nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt með síðari breytingum hafi 57. gr. A í síðarnefndu lögunum verið breytt og hert á þeim skilyrðum sem sett voru fyrir yfirfærslu taps og jafnframt aukið við þau. Ákvæði 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 hafi síðan komist í núverandi horf með 8. gr. laga nr. 137/1996 um breyting á lögum nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt með síðari breytingum. Með lögum nr. 137/1996 hafi meðal annars verið mælt fyrir um heimild til yfirfærslu skattalegra skyldna og réttinda við skiptingu hlutafélaga. Hins vegar hafi þau skilyrði staðið óbreytt sem sett höfðu verið með 8. gr. laga nr. 85/1991. Í lögskýringargögnum hafi ekki verið sérstaklega vikið að breytingum á ákvæðum 57. gr. A í lögum nr. 75/1981 að öðru leyti en því að tekið hafi verið fram í nefndaráliti meirihluta efnahags- og viðskiptanefndar að eins og gert væri ráð fyrir að 57. gr. A hljóðaði eftir breytingar, væri stefnt að því að lagagreinin kæmi í veg fyrir að tap væri flutt milli félaga í tengslum við skiptingu hlutafélags nema í þeim tilfellum að viðtökufélögin uppfylltu öll skilyrði greinarinnar. Ef eitt viðtökufélaganna fullnægði ekki öllum skilyrðum 57. gr. A félli niður það tap sem hefði ella flust til þess samkvæmt skiptingarreglunni. Stefndi bendi á að með breytingarlögum nr. 137/1996 sé ákvæðið skýrt, það er að sameining eða skipting félaga verði að vera gerð í venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi, sem og að hið yfirfærða tap verði að hafa myndast í sams konar rekstri og viðtökufélagið eigi í. Markmið löggjafans hafi því verið að þrengja heimildir til að nýta ónotað rekstrartap við samruna eða skiptingu félaga.

Stefndi bendi á að enda þótt tiltæk lögskýringargögn veiti takmarkaðar leiðbeiningar um hvernig skýra beri skilyrði 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 verði óhjákvæmilega að hafa í huga við skýringu ákvæðisins að það víki frá meginreglum 51.–53. gr. laganna með því að setja sérstök skilyrði fyrir yfirfærslu rekstrartaps við samruna eða skiptingu félaga og sé jafnframt fremur matskennt.

Að öllu framangreindu virtu telji stefndi ljóst að vilji löggjafans hafi staðið til þess að heimila ekki yfirfærslu rekstrartaps þegar þannig stendur á að telja megi að tilgangur samruna eða skiptingar sé skattahagræði eitt, og í þeim efnunum gefi skilyrði lagaákvæðisins slíkan tilgang til kynna. Af dómaframkvæmd, sem og úrskurðum yfirskattanefndar, megi enn fremur ráða að ákvæðið eigi ekki að hindra að félög í atvinnurekstri geti sameinast í þeim tilgangi að ná fram hagræðingu en hins vegar eigi 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 að koma í veg fyrir að félög sameinist í þeim eina tilgangi að nýta uppsafnað tap til að lækka skattbyrði yfirtökufélagsins.

Skilyrði 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 séu fjögur og verði þau öll að vera uppfyllt svo unnt sé að flytja rekstrartap til viðtökufélags eða viðtökufélaga. Þetta komi skýrt fram í lokamálslið 1. málslið 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003. Stefndi bendi á að áður en til þess komi að meta hvort skilyrði 1. mgr. 54. gr. séu uppfyllt verði að taka afstöðu til þess hvort uppfyllt séu skilyrði 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003. Virðist meginreglan vera sú að skattaleg réttindi flytjist ekki á milli aðila nema í þeim undantekningartilvikum þegar fyrir því er jákvæð heimild í lögum. Ákvæði 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003 hafi að geyma slíka jákvæða heimild vegna sameiningar hlutafélaga, þar með talið einkahlutafélaga. Heimildin sé bundin tveimur skilyrðum, annars vegar að hlutafélagi sé slitið þannig að það sé algjörlega sameinað öðru hlutafélagi og hins vegar að hluthafar í því félagi sem slitið er fái eingöngu hlutabréf í viðtökufélaginu sem gagnjald fyrir hlutafé sitt í félagi því sem slitið er. Samruni félaganna skuli því vera algjör samruni fjármuna og eigin fjár með skiptum á hlutabréfum en engum öðrum greiðslum til hluthafa í félagi sem hverfur inn í annað félag. Því aðeins að bæði skilyrðin séu uppfyllt taki viðtökufélagið við skattaréttarlegum skyldum og réttindum þess félags sem slitið er. Virðist slík aðstaða hafa verið fyrir hendi hjá stefnanda og Imagine Investment ehf.

Stefndi bendi á að sé ætlunin að nýta eftirstöðvar rekstrartaps þurfi öll skilyrði 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 að vera uppfyllt til viðbótar skilyrðum 1. mgr. 51. gr. laganna. Í dómaframkvæmd hafi því verið slegið föstu að við skýringu á skilyrðunum skuli líta heildstætt á tilvik og hafa verði í huga að markmið ákvæðisins sé að koma í veg fyrir að félög sameinist eingöngu í þeim tilgangi að komast hjá greiðslu tekjuskatts.

Stefndi mótmæli þeim málartilbúnaði stefnanda að öll skilyrði 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 hafi verið uppfyllt við samruna stefnanda og Imagine Investment ehf. Þá sé einnig mótmælt staðhæfingum stefnanda um að skilyrði ákvæðisins séu svo óskýr að ekki sé unnt að hafna því að stefnandi nýti yfirfært rekstrartap, enda sé um að ræða undantekningu frá þeirri meginreglu sem 51. gr. laganna byggir á og því beri að túlka undanþáguákvæði 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 með þrengjandi hætti. Stefndi hafni því enn fremur að yfirskattanefnd viðurkenni í reynd að ákvæðið sé óskýrt þar sem nefndin, gagnstætt ríkisskattstjóra, hafi fallið frá álagsbeitingu samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003.

Stefndi víki að hverju og einu skilyrði ákvæðis 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 fyrir sig: Ekki sé um það deilt hvort stefnandi og það félag sem slitið var hafi verið í skyldum rekstri eða starfsemi. Þar af leiðandi verður ekki vikið sérstaklega að þessu skilyrði.

Stefndi bendi á að í máli þessu reyni sérstaklega á þessi skilyrði, það er að félagið Imagine Investment ehf. mátti ekki hafa átt óverulegar eignir fyrir slitin eða hafa engan atvinnurekstur með höndum. Stefndi leggi áherslu á að reynt hafi á skilyrðið um óverulegar eignir og hvað fælist í því í meðferð máls stefnanda hjá skattyfirvöldum. Í dómaframkvæmd Hæstaréttar hafi komið fram að ákvæði 3. málsliðar 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 sé vandskýrt og litlar sem engar vísbendingar sé að finna í lögskýringargögnum. Skilyrðið

sé þannig matskennt og atviksbundið hverju sinni. Stefndi bendi á að við samruna félaganna hafi eignir Imagine Investment ehf. numið 27.919.897 krónum, sbr. leiðréttan samrunaefnahagsreikning 1. janúar 2012, sem sendur hafi verið fyrirtækjaskrá 8. október 2012, en eignir stefnanda á sama tíma verið reikningsfærðar með 2.717.077.963 krónum. Eignir Imagine Investment ehf. hafi verið eignarhlutir í öðrum félögum að fjárhæð 977.500 krónur og tilgreindir veltufjármunir verið samtals 26.942.397 krónur, sem hafi staðið saman af hlutdeildarskírteinum að fjárhæð 1.074.651 krónu, kröfu á móðurfélagið að fjárhæð 25.854.724 krónur og handbæru fé sem nam 12.864 krónum. Krafan á stefnanda mun hafa verið tilkomin vegna samsköttunar félaganna gjaldárin 2011 og 2012. Tap Imagine Investment ehf. umrædd ár, sem kom til frádráttar hreinum tekjum stefnanda við samsköttun félaganna, hafi leitt af gjaldfærslu gengistaps í skattskilum fyrrnefnda félagsins, sbr. 4. tölulið 1. mgr. 49. gr. laga nr. 90/2003. Reiknaður skattsparnaður stefnanda af þessum sökum hafi verið tekjufærður í reikningsskilum Imagine Investment ehf. og jafnframt færður sem krafa á stefnanda. Samkvæmt þessu hafi krafan ekki stofnast af viðskiptum félaganna tveggja heldur eingöngu komið til af þeim skattalegu ráðstöfunum sem félögin ákváðu. Stefndi byggir á því, eins og gert hafi verið í úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar, að líta beri framhjá þessum eignalið við umfjöllun um það skilyrði 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 sem varði eignastöðu hins yfirtekna félags, Imagine Investment ehf. Að þessu athuguðu verði að telja að um hafi verið að ræða óverulegar eignir í skilningi 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003.

Stefndi telji enn fremur að eignirnar séu óverulegar, hvort sem tekið sé tillit til framangreinds eignaliðar eða ekki, í samanburði við frádrátt hins ónotaða rekstartaps Imagine Investment ehf, en hann hafi numið samtals 602.692.776 krónum í skattframtölum stefnanda árin 2013 og 2014. Þá verði jafnframt að telja að eignirnar séu óverulegar í samanburði við eignir stefnanda miðað við eignir félaganna tveggja eins og þær hafi verið við samrunann.

Stefndi fái ekki séð að í stefnu sé að finna neinar nýjar skýringar eða að lögð hafi verið fram ný gögn er varpi öðru ljósi á þær eignir sem um ræðir. Það hafi verið mat bæði ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar að umræddar eignir Imagine Investment ehf. teldust vera óverulegar eignir í skilningi 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 við sameiningu félagsins við stefnanda. Stefndi byggir á því að í ákvæði 54. gr. laga nr. 90/2003 sé ekki gerður greinarmunur eigna. Rétt sé að taka fram í því ljósi að við mat á því hvað teljist eign í skilningi ákvæðisins verði að vera um að ræða eiginlegar rekstartengdar eignir en ekki eign sem hafi orðið til við nýtingu á tapi vegna samsköttunar við móðurfélag. Stefndi telji að ekki sé unnt að gera þá kröfu að í löggjöf á borð við ákvæði 54. gr. laga nr. 90/2003 sé að finna tæmandi upptalningu á eignum sem geti fallið undir þetta skilyrði, enda geti kennt ýmissa grasa þegar komi að eignum í atvinnurekstri. Stefndi leggi þó áherslu á að mat á því hvað teljist vera óverulegar eignir sé í höndum skattyfirvalda. Það hafi verið mat skattyfirvalda að þær eignir sem um ræðir teldust vera óverulegar í skilningi ákvæðisins. Stefndi hafi hvorki lagt fram frekari skýringar né gögn er breyti þessu mati. Verði því að leggja til grundvallar að eignir Imagine Investment ehf. hafi verið óverulegar.

Stefndi byggir á því að skilyrði 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 um að Imagine Investment ehf. hafi haft með höndum rekstur þegar samruninn átti sér stað hafi ekki verið uppfyllt. Stefndi bendi á að við ákvörðun þess hvort um atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi sé að ræða í skattalegu tilliti hafi í úrskurðaframkvæmd einkum verið horft til þess hvort um starfsemi sé að ræða sem rekin sé reglubundið og í nokkru umfangi í þeim efnahagslega tilgangi að skila hagnaði. Almennt verði að fara fram ákvæðið heildarmat á atvikum hverju sinni og mismunandi geti verið eftir starfsgreinum hversu miklar kröfur séu gerðar til hvers og eins skilyrðis, það er hvort starfsemi sé rekin reglubundið, í nokkru umfangi og í þeim efnahagslega tilgangi að skila hagnaði.

Tilgangur Imagine Investment ehf. hafi verið skráður sá að eiga og fara með eignarhluti í öðrum félögum og annast eignaumsýslu, kaup og sölu eigna, lánstarfsemi og skylda starfsemi. Á árinu 2007 hafi Imagine Investment ehf. keypt hlutabréf í Glitni hf. og Glitni Property Holding AS fyrir 1.008.242.989 krónur og greitt fyrir þau kaup að mestu með lánsfé. Hlutabréfin munu hafa verið afskrifuð sem verðlaus á árinu 2008 vegna efnahagshrunsins sem þá varð. Á árinu 2009 hafi lán vegna hlutabréfakaupanna síðan verið gerð upp. Ekki hafi verið um frekari eignaumsýslu að ræða hjá félaginu fyrr en keyptir voru hlutir í Marel hf. á árinu 2011 fyrir 999.843 krónur, auk þess sem 1.000.000 króna hafi verið varið til kaupa á hlutdeildarskírteinum í fjárfestingarsjóði. Stefnandi hafi sjálfur lagt fram fjármuni til þessara fjárfestinga.

Fyrir liggir að þegar frá séu talin umrædd hlutabréfakaup á fyrri hluta árs 2011 hafi engin starfsemi verið á vettvangi félagsins frá því á árinu 2008 þar til stjórn félagsins ákvað 16. maí 2012 samruna þess við stefnanda. Félagið hafi engar tekjur haft á árunum 2009 og 2010 og aðeins 52.308 krónur á árinu 2011, sem hafi verið tilkomnar af matsbreytingu, gengismun, vöxtum og verðbótum vegna verðbréfa. Þá hafi ekki verið annar rekstrarkostnaður félagsins á þessum árum en greiðsla til endurskoðunarstofu og gengistap skulda, sem gjaldfært hafi verið á árunum 2009, 2010 og 2011. Þá geti umfang umræddra hlutabréfaviðskipta ekki talist til reglubundinnar starfsemi.

Í stefnu birtist sú afstaða stefnanda að starfsemi eignarhaldsfélaga sé með þeim hætti að hún geti legið tímabundið niðri ef ekki finnast fjárfestingartækifæri. Út af fyrir sig sé ekki gerður ágreiningur um að starfsemi eignarhaldsfélaga geti verið í biðstöðu vegna skorts á fjárfestingartækifærum. En þegar komi að þeirri lagaskyldu skattýfirvalda að meta hvort skilyrði teljist uppfyllt fyrir nýtingu á yfirferanlegu tapi vegna sameiningar hlutafélaga verði að líta til atvika máls eins og þau blasi við á hverjum tíma. Stefnandi hafi lagt áherslu á að ekki hafi þótt vera tilefni til að fjárfesta innan Imagine Investment ehf. á þeim árum sem um ræðir. Stefndi bendi hins vegar á að þessi skortur fjárfestinga endurspegli að ekki hafi verið um að ræða starfsemi, hvort sem líta beri á þá stöðu tímabundna eða til langframa. Huglæg afstaða hluthafa þyki ekki geta orðið að hlutlægu viðmiði í þessu sambandi. Við hafi blasað að Imagine Investment ehf. hafi ekki haft neinn rekstur með höndum fyrir slit félagsins vegna samruna við stefnanda á árinu 2012. Að mati stefnda hafi ekki verið sýnt fram á annað.

Stefndi telji ljóst með hliðsjón af framangreindu að rekstur félagsins hafi í reynd lagst af á árinu 2009 með uppgreiðslu láns þess sem nýtt hafi verið til hlutabréfakaupa á árinu 2007. Umrædd fjárfesting í maí 2011, það er tæpu ári áður en stjórnir stefnanda og Imagine Investment ehf. hafi ákveðið samrunaáætlun félaganna, geti að mati stefnda ekki breytt þessu. Skilyrði 3. málslíðar 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 sé skýrt. Hið yfirtekna félag verði að hafa verið í rekstri þegar samruninn átti sér stað. Samruninn í tilviki stefnanda og Imagine Investment ehf. hafi verið ákveðinn 16. maí 2012. Miðað við þær forsendur sem liggja að baki hugtakinu atvinnurekstur sé ekki unnt að fallast á að um atvinnurekstur hafi verið að ræða á þeim tíma í tilviki Imagine Investment ehf. Þá sé ekki unnt að vekja aftur upp rekstur, sem var enginn frá árinu 2009 til ársins 2011, á grundvelli þeirra fjárfestinga sem átt hafi sér stað á fyrri hluta árs 2011 og komast þannig fram hjá skilyrði 3. málslíðar 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003. Slíkt stríði enn fremur gegn 1. mgr. 57. gr. laganna. Verði því að mati stefnda að leggja til grundvallar að Imagine Investment ehf. hafi ekki haft neinn rekstur með höndum fyrir slit félagsins vegna samruna við stefnanda á árinu 2012.

Stefndi byggi á því, eins og rakið hafi verið, að draga megir þá ályktun af lögskýringargögnum að skýr vilji lögjafans hafi verið fyrir því að skilyrði fyrir sameiningu félaga yrðu ekki svo þröng að þau kæmu í veg fyrir samruna félaga í venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi. Gæta verði meðalhófs í beitingu 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 þannig að skilyrðin nái ekki lengra en að koma í veg fyrir samruna félaga í þeim eina tilgangi að nýta uppsafnað rekstrartap til lækkunar á tekjuskatti í yfirtökufélagi. Í

skattfrákvæmd hafi hins vegar verið litið svo á að ef eini tilgangur að baki samruna félaga er sá að ná fram skattalegu hagræði vegna tapsyfirfærslu verði ekki talið að samruni sé gerður í venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi í skilningi 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003.

Í tilviki Imagine Investment ehf. og stefnanda hafi rekstur fyrrgreinda félagsins verulega dregist saman eftir árið 2008. Í greinargerð stjórnar Imagine Investment ehf. 6. mars 2012, sem fylgt hafi samrunaáætlun félaganna, hafi þess verið getið að vegna samdráttar í rekstri félagsins sæju stjórnir félaganna ekki lengur tilgang með því að halda rekstrinum áfram í sérstöku félagi. Á síðari stigum hafi stefnandi lagt áherslu á að í samrunanum hafi falist stjórnunarlegt hagræði, auk þess sem samruninn hafi verið til þess fallinn að draga úr rekstrarkostnaði. Stefndi leggur áherslu á að miðað við skýringar í greinargerð stjórnar stefnanda 6. mars 2012 verði ekki annað ráðið en að fyrirhugaður samruni hafi lotið meðal annars að því að ljúka tilvist félagsins þar sem rekstrarlegu hlutverki þess væri lokið.

Stefndi bendi enn fremur á að rakið hefur verið hér að framan að í raun hafi enginn rekstur farið fram hjá Imagine Investment ehf. á árunum fyrir samruna við stefnanda auk þess sem eignir félagsins hafi verið óverulegar. Verði því hvorki séð að umsvif við stjórnun hafi verið slík að skipt geti máli við ákvörðun um samruna né að lánshæfi félaganna hafi aukist við þá aðgerð eða að sterkari eining hafi orðið til, enda hafi samruninn bætt óverulegu við eignir stefnanda. Stefnda þyki því vandséð að hvaða leyti samruni félaganna hafi verið í rekstrarlegum tilgangi.

Stefnandi byggir hins vegar á því að líta beri til þess að ekki hafi verið um að ræða kaup á einkahlutafélagi með nýtingu á tapi í huga, sameiningin hafi verið á milli móður- og dótturfélags, sem hafi meðal annars verið samsköttuð. Vísað sé til þess að máli skipti hver sé tilgangurinn með því að skipta starfsemi eignarhaldsfélaga á milli félaga. Slík tilhögun helgist einkum af því að nauðsynlegt hafi verið að dreifa áhættu í fjárfestingastarfsemi. Að sama skapi, þegar breytingar verði á eignasafni og fjárfestingarumhverfi, sé eðlilegt að uppsetning félagasamstæðu sé tekin til endurskoðunar og henni breytt til samræmis við aðstæður og þarfir hverju sinni.

Hvað framangreind sjónarmið snerti þá telji stefndi að líta verði til þess að yfirfæranlegt tap, sem myndast í rekstri, tilheyri þeim skattaðila sem í hlut eigi. Í lögum nr. 90/2003 sé að finna þröng skilyrði fyrir því að tapið færist til annars skattaðila hvað sem líði samsköttunarheimildum, enda verði ekki séð að líta beri til þeirra heimilda við mat á því hvort heimila eigi flutning eftirstöðva af yfirfæranlegu tapi fyrri ára að öllu leyti yfir til annars skattaðila. Samsköttun taki einungis til viðkomandi rekstrarárs, þannig að tap fyrri ára nýtist einvörðungu til frádráttar þau ár sem samsköttun tekur til.

Að mati stefnda verði enn fremur að hafa í huga að í skattafrákvæmd hafi verið litið svo á að það teljist veruleg breyting á starfsemi í skilningi 8. töluliðar 31. gr. laga nr. 90/2003 þegar blásið sé nýju lífi í starfsemi félags, sem hafi ekki haft með höndum neinn rekstur um árabíl. Þá hafi Imagine Investment ehf. átt óverulegar eignir, eins og rakið hefur verið. Verði því tæpast séð hvernig hafi verið um að ræða venjulegan og eðlilegan rekstrartilgang. Samsköttun sé eingöngu möguleg á meðan bæði eða öll félögin séu í rekstri. Öðru máli gegni hins vegar um samruna og flutning á skattaréttarlegum skyldum. Stefndi bendi á að Imagine Investment ehf. hafi í raun verið órekstrarhæft félag með litla eða enga tekjuöflunarmöguleika og hafi engan rekstur haft með höndum. Af þeim sökum hefði þurft að grípa til ráðstafana til að halda félaginu gangandi svo það mætti samskatta með stefnanda. Slíku hafi ekki verið fyrir að fara þegar stefnandi og Imagine Investment ehf. voru sameinuð. Stefndi leggi áherslu á að hin þröngu skilyrði þurfi að vera uppfyllt til að tap yfirfærast. Eignaraðild, tilkoma hennar eða tímalengd hafi ekki þau áhrif að líta beri fram hjá skilyrðum 54. gr. laga nr. 90/2003.

Samkvæmt framangreindu verði ekki annað ráðið en að félögin hafi verið sameinuð í þeim tilgangi einum að nýta uppsafnað tap í rekstri Imagine Investment ehf. til lækkunar á skattskyldum tekjum stefnanda. Stefndi byggir þar af leiðandi á því að skilyrði 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 um venjulegan og

eðlilegan rekstrarilgang hafi ekki verið uppfyllt í tilvikum Imagine Investment ehf. og stefnanda.

Stefndi telur ekki ástæðu til að fjalla sérstaklega um þetta atriði þar sem endurákvörðun grundvallaðist ekki á því að þetta skilyrði hefði ekki verið uppfyllt.

Stefndi mótmæli þeirri málsástæðu stefnanda að ríkisskattstjóri hafi brotið gegn tveggja ára reglunni sem komi fram í 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003. Stefndi bendi á að í 1. mgr. 97. gr. laganna sé að finna meginreglu um tímamörk endurákvörðunar. Þar segi að heimild til endurákvörðunar opinberra gjalda samkvæmt 96. gr. sömu laga taki til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. Samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 sé eigi heimilt að endurákvörða skattaðila skatt nema vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram, þótt í ljós komi að álagning hafi verið of lág, enda hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar sem byggja mátti rétta álagningu á. Ákvæði 2. mgr. 97. gr. laganna feli í sér undantekningu frá meginreglu 1. mgr. sömu lagagreinar um sex ára tímamörk. Beri því að skýra 2. mgr. 97. gr. laganna þröngt. Í athugasemdum með 2. mgr. 97. gr. í frumvarpi því sem varð að lögum nr. 40/1978 um tekjuskatt og eignarskatt, en ákvæðið er samhljóða 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, komi fram að í þessu nýmæli felist „[...]“ að frestur til endurupptöku er stytur ef ástæðan fyrir henni er ófullnægjandi skoðun skattstjóra [nú ríkisskattstjóri] á framtali og fylgigögnum þess en ekki ófullnægjandi upplýsingar skattaðila“. Þá sé tekið fram að málsgreinin eigi aðeins við „[...]“ ef upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, koma beinlínis fram í framtali eða fylgigögnum þess, en 1. mgr. gildir ef þessi gögn eru ófullnægjandi enda þótt skattstjóra [nú ríkisskattstjóri] hefði mátt vera ljóst fyrir að eitthvað var athugavert við framtalið“.

Stefndi byggi á því að líta megi til nokkurrar dómaframkvæmdar sé til um skýringu á 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981, sem sé samhljóða núgildandi 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003. Samkvæmt dómum beri að líta til orðalags 2. mgr. 97. gr. laganna og meta hvort fyrir hafi legið nægjanlegar upplýsingar í framtali eða fylgigögnum þess, sem byggja mátti rétta álagningu á. Þá beri að skýra ákvæði 2. mgr. 97. gr. með hliðsjón af leiðréttingarheimildum ríkisskattstjóra í 3. málslíð 1. mgr. 95. gr. laga nr. 90/2003, en ákvæðið í lögum nr. 90/2003 sé óbreytt frá lögum nr. 40/1978. Samkvæmt síðarnefnda lagaákvæðinu skuli ríkisskattstjóri fyrir álagningu leiðrétta fjárhæðir einstakra liða ef þeir eru í ósamræmi við gildandi lög og fyrimæli skattyfirvalda, svo og einstaka liði skattframtals ef telja má að óyggjandi upplýsingar séu fyrir hendi, en gera skal skattaðila viðvart um slíkar breytingar. Af þessu leiði að til þess að 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 eigi við verði ríkisskattstjóra þannig að hafa verið heimilt að breyta framtali skattaðila fyrir álagningu á grundvelli 1. mgr. 95. gr. laganna, án þess að afla upplýsinga og án þess að gefa skattaðila kost á að koma að gögnum og skýringum. Sé framtali breytt fyrir álagningu á grundvelli 1. mgr. 95. gr. laga nr. 90/2003 fái skattaðili eigi notið andmælaréttar áður en breyting gerð. Áhersla skuli lögð á að 1. mgr. eigi við ef upplýsingar, sem fram koma í framtali eða fylgigögnum þess, eru ófullnægjandi, enda þótt ríkisskattstjóra hefði mátt vera ljóst fyrir að eitthvað var athugavert við framtalið. Með fylgigögnum framtals er átt við þau gögn sem fylgja skulu skattframtali, sbr. 90. gr. laga nr. 90/2003.

Stefndi byggi á því að ríkisskattstjóri hafi ekki getað tekið afstöðu til réttmætis skattframtalsskila stefnanda um nýtingu á yfirfæranlegu tapi vegna sameiningar við Imagine Investments ehf. án þess að afla frekari upplýsinga og eftir atvikum ganga úr skugga um á hvernig stefnandi taldi sameiningu hans við umrætt félag uppfylla öll skilyrði 54. gr. laga nr. 90/2003. Þar sem öll skilyrði þurfi að vera uppfyllt þurfi afstaða skattaðila til þeirra allra að koma fram. Eitt af þeim skilyrðum lúti að því hvort sameiningin hafi verið í venjulegum og eðlilegum rekstrarlegum tilgangi. Í athugasemdum á skattframtali stefnanda gjaldárið 2013 komi fram að stefnandi hafi litið svo á að hann ætti rétt á að nýta yfirfæranlegt tap Imagine Investment ehf. en orðrétt var athugasemd hans á framtalinu eftirfarandi: „Félögin Sjávarsýn ehf. kt. 460404-2320 og Imagine Investment ehf., kt. 480705-0920, sameinuðust frá og með 1.1.2012 undir nafni

og kennitölu Sjávarsýnar ehf. Yfirfæranlegt tap Imagine Investment ehf. að fjárhæð 472.180.367 kr. flyst yfir til Sjávarsýnar ehf. þar sem skilyrði 54. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt eru uppfyllt. Við gerð skattframtalsins lágu ekki fyrir upplýsingar um skattalegt eigið fé allra hlutabréfa í eigu félagsins. Í þeim tilfellum þar sem ekki var vitað um skattalegt eigið fé var notast við gengið 1 í reit 0440 í töflunni yfir hlutabréfaeign.“

Ekki verði dregin önnur ályktun en sú af framangreindri athugasemd stefnanda að hann hafi gengið út frá því að öll skilyrði 54. gr. laga nr. 90/2003 hafi verið uppfyllt hvað varðar sameiningu hans við Imagine Investment ehf. Ekki sé í athugasemdinni að finna nánari skýringu á því að hvaða leyti hann telji einstök skilyrði uppfyllt. Þau skilyrði sem sé að finna í fyrrgreindri 54. gr. lúti að verulegu leyti að matskenndum viðmiðunum, svo sem hvaða eignir hafi verið til staðar við sameiningu og þá hvort þær eigi að telja með við mat á því hvort um óverulegar eignir hafi verið að ræða. Einnig þurfi að kanna til hlítar hvort og þá hvaða rekstur hafi verið fyrir hendi í hinu yfirtekna félagi. Síðan þurfi að afla upplýsinga um rekstrarlegan tilgang með sameiningu til að leiða í ljós hvort skilyrði um venjulegan og eðlilegan rekstrarlegan tilgang hafi verið uppfyllt. Öll þessi atriði kalli á að fyrir liggi afstaða skattaðila þannig að unnt sé fyrir ríkisskattstjóra að afstöðu og gefa skattaðila færi á að tjá sig um sýn embættisins áður en endanleg afstaða verði tekin af þess hálfu.

Af framangreindu verði ekki séð að sú breyting sem ríkisskattstjóri gerði á skattframtölum stefnanda með því að fella niður hið áður nefnda yfirfæranlega tap hafi getað rúmast innan þeirra skilyrða sem sé að finna í 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, um að við álagningu opinberra gjalda stefnanda gjaldárið 2013 hafi legið fyrir fullnægjandi upplýsingar þannig að embættið hafi með tilkynningu til stefnanda, sbr. 1. mgr. 95. gr. laga nr. 90/2003, getað felld niður hið yfirfæranlega tap frá Imagine Investment ehf., þar sem ekki hafi öll skilyrði 54. gr. tilvitnaðra laga verið uppfyllt.

Stefndi byggir á því að skilyrði 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 til yfirfærslu taps hafi ekki verið fyrir hendi í tilviki stefnanda og Imagine Investment ehf. Því hafi ekkert komið fram í málinu sem leiða eigi til þess að úrskurðir yfirskattanefndar 17. febrúar 2017 og ríkisskattstjóra 16. febrúar 2016 um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldárin 2013 og 2014 skuli felldir úr gildi og að endurgreiða eigi stefnanda. Með vísan til alls sem fyrr er rakið og að öðru leyti sé málsástæðum stefnanda og kröfum sem reistar eru á þeim mótmælt. Verði því að sýkna stefnda af kröfum stefnanda.

Til stuðnings kröfum stefnda um málskostnað er vísað til XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

## V.

### Niðurstaða

Stefnandi byggir á því að öll skilyrði 1. mgr. 54. gr. tekjuskattslaga hafi verið uppfyllt við samruna stefnanda og Imagine Investment ehf., og þar af leiðandi hafi honum verið heimilt að nýta það tap, sem myndaðist í rekstri Imagine Investment ehf. fyrir samrunann í skattskilum sínum, Hann krefst þess að úrskurður yfirskattanefndar nr. 33/2017, dags. 15. febrúar 2017, og úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 16. febrúar 2016, um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldárin 2013 og 2014 verði felldir úr gildi og að stefnda verði gert að greiða stefnanda 102.685.145 krónur með vöxtum skv. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda. Þessu er mótmælt af hálfu stefnda, sem telur skilyrði 1. mgr. 54. gr. ekki hafa verið uppfyllt.

Í 51. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt segir að ef hlutafélagi er slitið þannig að það sé algjörlega sameinað öðru hlutafélagi og hluthafar í fyrrnefnda félaginu fái eingöngu hlutabréf í síðarnefnda félaginu sem gagngjald fyrir hlutafé sitt í félagi því, sem slitið var, þá skuli skiptin sem slík ekki hafa í för með sér skattskyldar tekjur fyrir þann sem lét hlutabréfin af hendi. Við slíkan samruna hlutafélaga skuli það félag er við tekur taka við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum þess félags sem slitið var. Litið er svo á að

meginreglan sé sú að viðtökufélagið eigi rétt á því að nýta að fullu ónýtt rekstrartap hins yfirtekna félags nema takmarkanir séu settar í lögum. Ekki er ágreiningur í málinu um að skilyrði 51. gr. tekjuskattslaga hafi verið uppfyllt við þann samruna sem hér er til umfjöllunar.

Til viðbótar við þau skilyrði skattalegs samruna sem koma fram í 51. gr. tekjuskattslaga þurfa öll skilyrði 54. gr. tekjuskattslaga að vera uppfyllt til þess að heimilt sé að nýta eftirstöðvar rekstrartaps frá því félagi sem slitið var í rekstri hins sameinaða félags. Í 54. gr. segir að þrátt fyrir ákvæði 51.–53. gr. [og 53. gr. a]<sup>1)</sup> skuli rekstrartap, þar með taldar eftirstöðvar rekstrartapa frá fyrri árum, sbr. 8. tölulið 31. gr., hjá því félagi sem slitið var ekki flytjast til þess félags eða þeirra félaga sem við taka nema uppfyllt séu öll skilyrði þessarar greinar. Félag eða félög þau sem við taka skulu hafa með höndum skyldan rekstur eða starfsemi og það félag sem slitið var. Tap flytjist ekki milli félaga við sameiningu eða skiptingu þegar það félag sem slitið var átti fyrir slitin óverulegar eignir eða hafði engan rekstur með höndum. Þá segir að sameining eða skipting félaga verði að vera gerð í venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi. Hið yfirfærða tap verði að hafa myndast í sams konar rekstri og það félag sem við tekur eða þau félög sem við taka hafa með höndum. Samkvæmt 8. tölulið 31. gr. tekjuskattslaga er heimilt að draga frá tekjum lögaðila og þeim tekjum manna sem stafa af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi eftirstöðvar rekstrartapa frá síðustu tíu árum á undan tekjuári, enda hafi fullnægjandi grein verið gerð fyrir rekstrartapinu og eftirstöðvum þess á því tekjuári þegar tapið myndaðist.

Varðandi túlkun á 54. gr. tekjuskattslaga þá er litið svo á að hún feli í sér undantekningu frá þeirri meginreglu að yfirtökufélagi sé heimilt að nýta uppsafnað rekstrartap. Í því sambandi er rétt að líta til aðdraganda að þessari lagabreytingu. Með lögum nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt með síðari breytingum bættist við ný grein, 57. gr. A, og hljóðaði hún svo: „Þrátt fyrir ákvæði 56. gr. og 57. gr. skulu eftirstöðvar rekstrartaps frá fyrri árum, hjá því félagi sem slitið var, ekki flytjast til þess félags sem við tekur nema það stundi skyldan rekstur eða haldi að mestu leyti áfram svipuðum rekstri eða starfsemi og það félag sem slitið var. Sama gildir þegar það félag sem slitið var átti fyrir slitin óverulegar eignir og hafði engan rekstur með höndum.“

Í frumvarpi með þessum breytingarlögum segir m.a. að nokkur brögð hafi verið að því að félög, sem í raun hafi hætt allri starfsemi, væru keypt af fyrirtækjum sem væru í fullum rekstri, vegna þess að eftir staði í reikningum þeirra ójafnað tap frá því að þau voru í rekstri. Síðan segir að kaup af því tagi hafi í raun engan tilgang annan en þann að komast hjá greiðslu tekjuskatts.

Í forsendum héraðsdóms, sem staðfestur var með dómi Hæstaréttar í máli nr. 202/2000, segir að ákvæði 57. gr., nú 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003, verði að líta á sem undantekningu frá þeirri almennu reglu sem fram komi í 1. mgr. 56. gr. (nú 51. gr. laga nr. 90/2003), að við samruna hlutafélaga skuli það félag sem við tekur taka við öllum skattalegum skyldum og réttindum þess félags sem slitið var. Þá segir að almennt verði að gera þær kröfur til skattalagaákvæða að þau séu skýr og auðskilin og þetta eigi sérstaklega við um undantekningarreglur, sem séu íþyngjandi fyrir skattþegn. Síðan segir að þau skilyrði sem 57. gr. A setji fyrir því að uppsafnað tap verði nýtt í yfirtökufélagi séu að ýmsu leyti almennt orðuð og óskýr og gefi talsvert svigrúm til túlkunar. Með vísan til þessa beri að beita þrengjandi lögskýringu við túlkun ákvæðisins með þeim hætti að skilyrðin verði ekki talin setja samruna hlutafélaga meiri skorður en örugglega verði talið rúmast innan orðalags þess.

Varðandi þau fjögur skilyrði, sem uppfylla þarf til þess að unnt sé að nýta eftirstöðvar rekstrartaps, þá er ekki ágreiningur um að fyrsta skilyrðið, að félag sem við tekur hafi með höndum skyldan rekstur eða starfsemi og félagið sem slitið var, sé uppfyllt.

Varðandi skilyrðið um að félag sem slitið var megi ekki fyrir slitin eiga óverulegar eignir eða hafa engan rekstur með höndum, þá er ágreiningur um þetta atriði. Stefndi byggir á því að reynt hafi á þetta skilyrði hjá skattyfirvöldum. Í dómaframkvæmd Hæstaréttar hafi komið fram að ákvæði 3. málslíðar 54. gr.



sé vandskýrt og litlar vísbendingar séu í lögskýringargögnum. Skilyrðið sé þannig matskennt og atviksbundið í hverju tilviki.

Sama kemur fram í úrskurði yfirskattanefndar sem til umfjöllunar er í máli þessu, en þar er vikið að skýrleika 54. gr. tekjuskattslaga og þar segir meðal annars: „Þau skilyrði sem 1. mgr. 54. gr. laga nr. 90/2003 setur fyrir yfirfærslu rekstrartaps eru ekki skýr og tiltæk lögskýringargögn veita takmarkaðar leiðbeiningar um túlkun þeirra. Við túlkun ákvæðisins er óhjákvæmilegt að hafa hvort tveggja í huga að það víkur frá greindum meginreglum með því að setja sérstök skilyrði fyrir yfirfærslu rekstrartaps við samruna eða skiptingu félaga og er aukin heldur í verulegum mæli matskennt.“

Þá kemur fram rökstuðningur yfirskattanefndar fyrir niðurfellingu álags sem rennir frekari stoðum undir þetta, en þar segir: „Rétt þykir þó í ljósi álitafna í máli þessu og málavaxta að öðru leyti að fallast á kröfu kæranda um niðurfellingu álags.“

Stefnandi byggir á því að þær undantekningar sem 54. gr. tekjuskattslaga felur í sér skuli sæta þröngri túlkun, einkum með vísan til lögmætisreglu skattaréttar, sbr. 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar, og almennra lögskýringarsjónarmiða, ekki síst í ljósi þess að þau skilyrði, sem ákvæðið setji séu almennt orðuð og óskýr.

Stefnandi byggir á því að líta beri á samstæður hlutafélaga sem eina heild, bæði réttar- og fjárhagslega, í ýmsu tilliti. Styðjist sú fullyrðing meðal annars við þá staðreynd að löggjafinn hafi heimilað samsköttun þessara félaga, sem gefi til kynna að félög innan sömu samstæðu megi nýta skattalegt tap hvert annars, algerlega óháð skilyrðum eins og þeim, sem fram komi í 54. gr. tekjuskattslaga. Raunar hafi stefnandi og Imagine Investment ehf. haft slíka heimild áður en til samrunans kom. Í þessu sambandi sé einnig mikilvægt að mati stefnanda að líta til þess hver tilgangurinn sé með því að skipta starfsemi eignarhaldsfélaga á milli félaga. Slík tilhögun helgist einkum af því að nauðsynlegt sé að dreifa áhættu í fjárfestingarstarfsemi. Þegar ráðist sé í áhættusamar fjárfestingar sé nauðsynlegt að verja aðrar eignir, t.d. með því að setja áhættusamar fjárfestingar í sérstök félög, eins og stefnandi hafi gert í tilviki fjárfestingar sinnar í Glitni Property Holding AS. Að sama skapi sé eðlilegt, þegar breytingar verði á eignasafni og fjárfestingarumhverfi, að uppsetning félagasamstæðu sé tekin til endurskoðunar og henni breytt til samræmis við aðstæður og þarfir hverju sinni.

Í niðurstöðum ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar er byggt á því að fjárkrafan sé ekki komin af eðlilegum rekstri. Á þessu er einnig byggt af hálfu stefnda, en stefnandi mótmælir þessu og byggir á því að slík túlkun sé ekki í samræmi við 54. gr. tekjuskattslaga og vísar til þess að réttilega bókfærðar eignir stefnanda hafi verið samtals að fjárhæð 27.919.897 krónur.

Við aðalmeðferð gaf skýrslu C, löggiltur endurskoðandi. Vitnið kvaðst vera endurskoðandi stefnanda og einnig hafa verið endurskoðandi Imagine investment ehf. frá 2008 til 2011. Vitnið staðfesti að hafa komið að gerð ársreiknings Imagine Investment ehf. fyrir árið 2011, sem liggur fyrir í málinu. Í áritun endurskoðanda á ársreikninginn kemur fram að hann sé í samræmi við alþjóðlegan staðal, ISRS 4410, um gerð óendurskoðaðra reikningsskila.

Vitnið kvað kröfu félagsins á móðurfélagið, stefnanda í máli þessu, hafa verið liðlega 25,8 milljónir króna. Þá kvað vitnið eign þessa hafa komið til vegna samsköttunar félaganna þar sem stefnandi hefði verið að nýta skattalegt tap. Þannig hafi myndast krafa Imagine Investment ehf. á stefnanda og hér væri um að ræða réttmæta eign félagsins og þetta væri í samræmi við það sem almennt gerðist við samsköttun. Krafa þessi myndist sjálfkrafa og viðkomandi félög hafi ekki val um hvort þessi krafa verði til eða ekki. Aðrar eignir félagsins hafi verið eignir í félögum, 977.500 kr., verðbréf 1.074.651 kr. og handbært fé og skammtímakröfur að fjárhæð 13.022 krónur. Heildareignir félagsins hafi þannig numið 27.919.897 krónum.

Til þess er að líta að umrætt skilyrði 54. gr. tekjuskattslaga gerir eingöngu þá kröfu að hið yfirtekna félag eigi ekki óverulegar eignir, án þess að það sé skýrt nánar, og enginn greinarmunur er gerður á eignum. Fyrir liggur samkvæmt því sem að framan hefur verið rakið að ákvæði 54. gr. beri að skýra þröngt. Í úrskurði Yfirkattaneftndar segir um kröfu Imagine Investment ehf. að þessi krafa hafi ekki stofnast af viðskiptum félagsins heldur hafi hún einungis sprottið af þeim skattalegu ákvörðunum sem félögin tóku. Því þyki bera að líta fram hjá þessum eignalið við umfjöllun um framgreint skilyrði 1. mgr. 54. gr. tekjuskattslaga.

Varðandi mat á því hvort viðtökufélagi sé óheimilt að nýta rekstrartap framlagsfélags til frádráttar tekjum hjá sér ef það á óverulegar eignir hefur ekki verið talið heimilt að synja um tapsfrádrátt þó nettó eign framlagsfélagsins sé neikvæð eða hefur það verið talið að máli skipti hvers eðlis eignirnar séu. Í þessu sambandi vísaði stefnandi við aðalmeðferð til úrskurðar yfirkattaneftndar í máli YSÚ 220/1998. Í því máli taldi skattstjóri að afhendingarfélag hefði aðeins átt peningalegar eignir en YSN taldi þessa niðurstöðu ekki á rökum reista, enda gerði ákvæði 54. gr. tekjuskattslaga engan greinarmun á eignum í þessu sambandi. Þá ætti heldur ekki að miða við hreina eign við mat á því hvort skilyrðinu væri fullnægt.

Með vísan til þess sem rakið hefur verið verður ekki fallist á að skattyfirvöld geti undanskilið tiltekna eignir án þess að fyrir liggi skýrar lagaheimildir þar að lútandi þar sem um íþyngjandi ákvörðun er að ræða fyrir viðkomandi aðila. Þá þykja ekki hafa verið færð haldbær rök fyrir því af hálfu stefnda að eignir félagsins hafi verið óverulegar. Í því sambandi þykir ekki skipta máli samanburður á eignum stefnanda og Imagine Investment ehf. Umrætt skilyrði, að eignir Imagine Investment ehf. hafi ekki verið óverulegar, telst því hafa verið uppfyllt við samruna stefnanda og Imagine Investment ehf.

Eitt af skilyrðum 54. gr. tekjuskattslaga er að tap flytjist ekki milli félaga við sameiningu eða skiptingu þegar það félag sem slitið var hafði engan rekstur með höndum fyrir slitin. Stefnandi byggir á því að Imagine Investment ehf. hafi haft með höndum rekstur áður en félaginu var slitið við samruna þess við stefnanda. Af hálfu stefnda og í umstefndum úrskurðum er hins vegar byggt á því að félagið hafi ekki haft rekstur með höndum fyrir slitin vegna samrunans. Hins vegar er ekki ágreiningur um þau skilyrði ákvæðisins að félögin hafi haft með höndum skyldan rekstur eða starfsemi og að tap yfirtekna félagsins hafi myndast í sams konar rekstri og yfirtökufélagið hafi með höndum.

Í úrskurði yfirkattaneftndar segir að leggja verði til grundvallar að Imagine Investment ehf. hafi engan rekstur haft með höndum við slit félagsins vegna samruna við kæranda, stefnanda í máli þessu, á árinu 2012. Engu að síður er rakið í úrskurði yfirkattaneftndar og í greinargerð stefnda að fyrir liggi að stefnandi hafi keypt félagið á árinu 2007 og skráður tilgangur þess hafi verið að eiga og fara með eignarhluta í öðrum félögum og annast eignaumsýslu, kaup og sölu eigna, lánstarfsemi og skylda starfsemi. Rakin eru kaup félagsins á hlutabréfum í Glitni hf. og Glitni Property Holding AS fyrir 1.008.242.989 kr., að mestu fyrir lánsfé, og að þau hafi verið afskrifuð verðlaus á árinu 2008. Síðan segir að á árinu 2009 hafi lán vegna hlutabréfakaupanna verið gerð upp. Ekki hafi verið um frekari eignaumsýslu að ræða fyrir en keyptir hafi verið hlutir í Marel hf. á árinu 2011 fyrir 999.843 kr. auk 1.000.000 króna kaupa á hlutdeildarskírteinum í fjárfestingarsjóði. Hvað sem líði skýringum stefnanda um skort á fjárfestingartækifærum hafi, utan framangreindra hlutfjárkaupa, engin starfsemi verið á vettvangi félagsins frá árinu 2008 þar til ákvörðun var tekin um samruna félaganna þann 16. maí 2012.

Stefnandi byggir á því að í 54. gr. tekjuskattslaga segi að tap flytjist ekki milli félag við sameiningu hafi félag sem slitið var engan rekstur með höndum fyrir slitin. Þetta skilyrði verði ekki túlkað með viðtækari hætti en orðalagið gefi til kynna. Við mat á því hvort yfirtökufélag hafi haft rekstur með höndum verði að miða við atvikabundið mat þar sem litið sé til eðlis starfsemi. Um hafi verið að ræða eignarhaldsfélag sem hafði þann tilgang að fjárfesta og fara með eignarhald fjárfestinga. Eðli málsins

samkvæmt sé ekki um daglegan atvinnurekstur í slíku félagi að ræða, en það þýði ekki að félagið hafi ekki haft rekstur með höndum. Það fari eftir markaðsaðstæðum á hverjum tíma, þ.m.t. fjárfestingarkostum sem séu í boði.

Í skýrslu sinni við aðalmeðferð gerði eigandi stefnanda, A, grein fyrir fjárfestingum sem hafi komið til skoðunar á þessu tímabili. Frá 2007 til 2011 hafi starfsemi félagsins falist í því að halda í eignarhlut í Glitni Property Holding AS. Eftir efnahagshrunið 2008 hafi hlutabréf í félaginu orðið verðlaus en skuldir vegna kaupanna á félaginu enn verið til staðar. Hann kvaðst hafa boðist til að afhenda Glitni banka félagið, en niðurstaðan orðið sú að stefnandi keypti félagið af slitabúinu árið 2009. Farið hafi verið í að breyta þeirri skuld í hlutafé og við þetta hafi tapið myndast. Fjárfestingum hafi verið sinnt, en á þessum tíma hafi verið takmarkað úrval þeirra þó margt hefði verið skoðað og því orðið minna af fjárfestingum. Á árinu 2011 hafi hann sótt um samsköttun við Sjávarsýn sem hafi verið samþykkt. Hann hafi ætlað út í fjárfestingar um vorið, og Imagine Investment ehf. hafi keypt hlutabréf í Marel og ríkisskuldabréf. Um haustið 2011 hafi verið áformað að fara í kaup á Emm Ess ís en ekki hafi orðið af þeirri fjárfestingu. Á þessum tíma hafi hann verið með teymi fólks sem hafi unnið við að skoða fjárfestingar, B frá árinu 2009 og einnig hafi C unnið hjá félaginu. Síðan hafi verið ákveðið að rífa seglin og breyta um áherslur, einfalda skipulagið, og þau fjögur félög sem hann hafi átt hafi orðið að tveimur. Í framhaldinu hafi þessir starfsmenn hætt en hann starfað áfram einn því kostnaðarsamt sé að halda úti félögum.

Í vitnaskýrslu B við aðalmeðferð kom fram að hann hefði verið framkvæmdastjóri hjá stefnanda frá miðju ári 2009 til 2011 og hann hefði sinnt verkefnum fyrir bæði félögin og raunar öll félögin í samstæðunni. Verkefni hans fyrir Imagine Investment ehf. hafi verið að skoða mögulegar fjárfestingar, hann hafi m.a. skoðað möguleg kaup á Emm Ess ís, um hafi verið að ræða ýmiss konar greiningarvinnu. Imagine Investment ehf. hafi, eins og hin félögin, verið í rekstri en fjárfestingar hafi farið eftir því hvaða fjárfestingarkostir voru í boði á hverjum tíma.

Fyrir liggur að Imagine Investment ehf. var rekið sem einkahlutafélag í samræmi við lög sem um rekstur slíkra félaga gilda, í félaginu var virk stjórn, fyrir liggja fundargerðir aðalfunda félagsins vegna rekstrar árána 2009 og 2010 og skilað hefur verið ársreikningum og skattframtölum í samræmi við lög og reglur. Telja verður að fara verði varlega í að synja viðtökufélagi um að draga frá tekjum sínum tap framlagsfélags hafi starfsemi legið niðri um einhvern tíma af orsökum sem atvinnurekandi á enga sök á. Litið hefur verið svo á að við mat á þessu skilyrði sé gjarnan skoðað lengra tímabili, tvö til þrjú rekstrarár.

Í úrskurði ríkisskattanefndar er rakið hvenær 54. gr. var upphaflega lögtekin og kom til framkvæmda, 1. janúar 1989. Þar er vísað til almennra athugasemda við 9. gr. frumvarpsins sem varð 7. gr. laga nr. 97/1988 og nánari skýringar og ástæður fyrir þessu laganýmæli raktar. Ákvæðið hafi upphaflega verið lögfest með lögum nr. 97/1988, einkum í þeim tilgangi að sporna við því að félög með mikið uppsafnað rekstrartap myndu ganga kaupum og sölum í þeim eina tilgangi að nýta slíkt tap í rekstri yfirtökufélaganna.

Telja verður að við úrlausn máls þessa beri að líta til upphaflegs tilgangs ákvæðisins og ljóst er að aðstaða stefnanda er allt annars eðlis en þau tilvik, sem ákvæðinu var upphaflega ætlað að taka til og stefndi byggir á til stuðnings kröfum sínum. Í því tilviki sem hér um ræðir er ekki um kaup óskylds félags að ræða í þeim eina tilgangi að nýta uppsafnað rekstrartap þess í öðrum rekstri, heldur samruna tveggja félaga í eigu sama aðila, sem höfðu um árábil verið í eigu stefnanda og verið hluti af samstæðu stefnanda. Þá var einn eigandi allra félaga í samstæðunni.

Varðandi það skilyrði 54. gr. að samruni stefnanda og Imagine Investment ehf. hafi verið gerður í venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi, þá er af hálfu stefnda byggt á því að skilyrði 1. mgr. 54. gr. um venjulegan og eðlilegan rekstrartilgang hafi ekki verið fullnægt og meðal annars er vísað til greinargerðar stjórnar Imagine Investment ehf., dags. 6. mars 2012, sem fylgt hafi samrunaáætlun félaganna Þar hafi komið fram að stjórnir félaganna teldu ekki lengur tilgang með því að halda rekstrinum áfram í sérstöku

félagi. Af skýringum í greingargerð stjórnar verði ekki annað ráðið en fyrirhugaður samruni lúti að því að ljúka tilvist félagsins þar sem rekstrarlegu hlutverki þess sé lokið. Stefnandi byggir á því þessari niðurstöðu til stuðnings að eignir félagsins hafi verið óverulegar og ekki verði séð að umsvif við stjórnun hafi verið slík að máli skipti við ákvörðun um samruna eða að lánshæfi félaganna hafi aukist við þessa aðgerð.

Stefnandi byggir á því að sameining félaganna hafi verið gerð í venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi. Staða í þessu máli sé með allt öðrum hætti en verið var að bregðast við með framangreindu frumvarpi sem vísað er til í niðurstöðum ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar. Stefnandi telur að rýmkandi skýring í niðurstöðu skattyfirvalda sem aftri hluthafa félaganna frá því að nýta skattalegt tap á móti hagnaði gangi í berhögg við eignarréttindi sem varin séu af 72. gr. stjórnarskrárinnar. Þá sé viðurkennt í skattframkvæmd að þrátt fyrir að möguleiki á nýtingu tapsfrádráttar hafi áhrif á ákvörðun um samruna, þá girði það ekki fyrir það að skilyrðum 54. gr. tekjuskattslaga sé fullnægt. Líta beri á samstæður hlutafélaga sem eina heild. Löggjafinn hafi heimilað samsköttun þessara félaga og félög innan sömu samstæðu megi nýta skattalegt tap hvert annars óháð skilyrðum í 54. gr. Mikilvægt sé að líta til þess hver tilgangurinn sé með skiptingu eignarhaldsfélaga á milli félaga, en hann helgist af því að nauðsynlegt sé að setja áhættusamar fjárfestingar í sérstök félög. Þegar breytingar verði á eignasafni og fjárfestingarumhverfi sé eðlilegt að uppsetning félagasamstæðu sé tekin til endurskoðunar. Samruni í þeim tilgangi hafi verið hluti af slíkri vinnu og hafi falið í sér venjulegan og eðlilegan rekstrartilgang í þeirri starfsemi sem umrædd félög hafi haft með höndum. Stefnandi vísar til þess að í niðurstöðu yfirskattanefndar felist í raun viðurkenning á því að ákvæði 54. gr. sé svo óskýrt að ekki sé fyllilega ljóst hvernig túlka beri það við þær aðstæður sem hér séu uppi, sbr. þegar nefndin felldi niður álagsbeitingu ríkisskattstjóra í ljósti álitæfnda og málavaxta að öðru leyti án þess að rökstyðja það frekar. Þetta sýni að beiting 54. gr. í máli þessu hafi verið í bága við 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrár og því eigi að taka til greina kröfur stefnanda. Telja verður að endurákvörðun skattyfirvalda hafi verið mjög íþyngjandi fyrir stefnanda með hliðsjón af því að hið umþrætta tap varð í félagasamstæðu stefnanda og því líklegt að skattalegt hagræði af sameiningu hafi átt þátt í að sú leið var farin. Það hefur hins vegar verið talið eðlilegt og lögmætt að stjórnendur og eigendur fyrirtækja hafi skattalegar afleiðingar í huga við rekstrarlegar ákvarðanir, svo fremi sem það er ekki eini tilgangur ákvörðunarinnar.

Fallist er á með stefnanda að auk skattalegs hagræðis hafi ráðið ferðinni rekstrarlegar ákvarðanir sem komið hafi til vegna breytts rekstrarumhverfis er leitað var hagræðingar í rekstri samstæðunnar.

Samkvæmt 97. gr. tekjuskattslaga nær heimild til endurákvörðunar skatts samkvæmt 96. gr. til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. Í 2. mgr. segir síðan að hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, sé þó eigi heimilt að endurákværða honum skatt nema vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram þótt í ljós kom að álagning hafi verið of lág.

Stefnandi byggir á því að ríkisskattstjóri hafi þegar við álagningu haft undir höndum nauðsynleg gögn og upplýsingar sem hægt hafi verið að byggja rétta álagningu á, sbr. 1. mgr. 95. gr. Stefnandi byggir á því að sú endurákvörðun skatta sem hinir umþrættu úrskurðir kveða á um byggi einvörðungu á þeim gögnum sem fylgdu skattframtali og því hafi ríkisskattstjóra verið óheimilt að endurákværða álagningu stefnanda vegna þeirra tekjuára sem hér um ræðir þar sem tímafrestir ríkisskattstjóra til endurákvörðunar hafi verið liðnir, sbr. 2. mgr. 97. gr. Úrskurður ríkisskattstjóra hafi verið kveðinn upp í febrúar 2016, en þá hafi frestur til endurákvörðunar verið liðinn. Í skattframtali stefnanda 2012 hafi verið gerð grein fyrir samruna félaganna og ársreikningar beggja félaga næstliðin ár á undan og samrunagögn hafi legið fyrir hjá fyrirtækjaskrá. Þá hafi ársreikningar beggja félaganna fylgt framtölum þeirra. Þá byggir stefnandi á því að sú

rannsóknarskylda sem hvílir á ríkisskattstjóra samkvæmt 1. mgr. 195. gr. taki einnig til upplýsinga sem skilað hafi verið til embættisins. Inntak þessarar rannsóknarskyldu hafi verið staðfest í dómaframkvæmd Hæstaréttar, sbr. dóm réttarins í máli nr. 85/1998.

Stefndi mótmælir þessari málsástæðu stefnanda og vísar til þess að meginregla um tímamörk endurákvörðunar sé í 1. mgr. 97. gr. Ákvæði 2. mgr. feli í sér undantekningu og hana beri að skýra þröngt og hún eigi aðeins við ef fyrir hendi er ófullnægjandi skoðun ríkisskattstjóra en ekki ófullnægjandi upplýsingar skattaðila. Ríkisskattstjóra hafi ekki verið unnt að taka afstöðu til nýtingar stefnanda á yfirfæranlegu tapi vegna sameiningarinnar án þess að afla frekari upplýsinga og vísar stefndi í því sambandi til athugasemdar á framtali stefnanda. Þar sé ekki að finna nánari skýringu á því að hvaða leyti einstök skilyrði sameiningar hafi verið til staðar.

Það er mat dómsins að upplýsingar sem fram komu í gögnum sem fylgdu skattframtölum hefðu nægt til þess að haga álagningu samkvæmt 95. gr. tekjuskattslaga hefði ríkisskattstjóri talið að færsla í skattframtölum bryti í bága við lög, en hann hafi mátt án frekari upplýsinga eða með upplýsingum frá Hlutafélagaskrá eða öðrum gögnum í vörslum embættisins gera sér ljósa grein fyrir því að færsla í umræddum skattframtölum bryti í bága við lög. Í því sambandi má vísa til dóms Hæstaréttar í máli nr. 85/1998. Þá er fallist á það með stefnanda að endurákvörðun hinna umþrættu úrskurða virðist eingöngu byggjast á þeim gögnum sem fylgdu skattframtölum vegna þeirra ára sem var skilað. Af hálfu stefnda er ekki sérstaklega mótmælt vaxtakröfum stefnanda að öðru leyti en því að krafist var sýknu af öllum kröfum stefnanda.

Samkvæmt því sem rakið hefur verið er fallist á að úrskurður yfirskattanefndar, nr. 33/2017, dags. 15. febrúar 2017, og úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 16. febrúar 2016, um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldárin 2013 og 2014 verði felldir úr gildi.

Að fenginni þessari niðurstöðu ber að dæma stefnda til að greiða stefnanda 102.685.145 krónur með vöxtum skv. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu, frá 21. mars 2016 til 5. janúar 2017, en stefnandi greiddi þessa fjárhæð 21. mars 2016 í samræmi við endurákvörðun ríkisskattstjóra. Til frádráttar komi endurgreiðsla til stefnanda að fjárhæð 21.446.779 krónur, dags. 23. febrúar 2017, í samræmi við niðurstöðu yfirskattanefndar.

Þá ber að dæma stefnda til að greiða framangreinda fjárhæð með dráttarvöxtum skv. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu, frá 5. janúar 2017 til greiðsludags, en stefna í máli þessu með kröfu um endurgreiðslu var þingfest 19. desember.

Með vísan til 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála er stefndi dæmdur til að greiða stefnda málskostnað sem þykir hæfilega ákveðinn með hliðsjón af umfangi og eðli málsins eins og nánar er kveðið á um í dómsorði.

Vegna embættisanna dómara hefur uppkvaðning dóms dregist umfram frest samkvæmt 1. mgr. 115. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála. Dómari og aðilar erum sammála um að ekki sé þörf á endurflutningi málsins.

Þórður Clausen Þórðarson héraðsdómari kveður upp dóminn.

Dómsorð:

Úrskurður yfirskattanefndar, nr. 33/2017, dags. 15. febrúar 2017, og úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 16. febrúar 2016, um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldárin 2013 og 2014 eru felldir úr gildi.

Stefndi, íslenska ríkið, greiði stefnanda, Sjávarsýn ehf., 102.685.145 krónur með vöxtum skv. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu, frá 21. mars 2016 til 5. janúar 2017 og með dráttarvöxtum skv. 1. mgr. 6. gr. laga

nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu, frá 5. janúar 2017 til greiðsludags, að frádreginni endurgreiðslu að fjárhæð 21.446.779 krónur, dags. 23. febrúar 2017.

Stefndi greiði stefnanda 3.000.000 kr. í málskostnað.

Pórður Clausen Þórðarson