



YFIRSKATTANEFND

Úrskurður yfirskattanefndar

- Bindandi álit
- Teknategund
- Öflun eigin hluta
- Hlutfjárleggur

Úrskurður nr. 192/2017

Lög nr. 90/2003, 2. gr. 3. mgr., 7. gr. C-liður 4. og 8. tölul., 11. gr. 4. mgr., 18. gr., 31. gr. 9. tölul. (brl. nr. 166/2007, 4. gr.) Lög nr. 94/1996, 1. gr., 4. gr. 3. mgr. Lög nr. 2/1995, 51. gr., 55. gr., 57. gr., 60. gr., 61. gr. Lög nr. 37/1993, 11. gr. Lög nr. 91/1998, 1. gr., 6. gr.

Samlagshlutafélagið A, sem ekki var sjálfstæður skattaðili, var eigandi alls hlutfjár í D hf. A slhf. og D hf. ráðgerðu að gera með sér kaupsamning þar sem D hf. keypti af A slhf. allt hlutaféð að undanskildu lögbundnu lágmarkshlutafé. Var jafnframt gert ráð fyrir því að hin ráðgerðu kaup D hf. á eigin hlutum yrðu liður í eftirfarandi lækkun hlutfjár félagsins. Í máli þessu vegna bindandi álits ríkisskattstjóra komst embættið að þeirri niðurstöðu að virða bæri tekjur eigenda A slhf., þ.e. B hf. og C hf., vegna fyrirhugaðrar sölu A slhf. á hlutafénu í D hf. sem arð samkvæmt 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, en kærendur töldu að líta bæri á tekjurnar sem söluhagnað hlutabréfa í skilningi 18. gr. sömu laga. Yfirskattanefnd taldi að þegar umræddar ráðstafanir væru virtar heildstætt í ljósi ákvæða hlutafélagalaga nr. 2/1995 varðandi öflun eigin hluta, þar á meðal að um væri að ræða kaup á megninu af hlutafé félags langt umfram það sem lög leyfðu og þegar í upphafi afráðið að láta bréfin ekki af hendi heldur „annullera“ þau með tilheyrandi lækkun hlutfjárins, yrði að taka undir þá niðurstöðu ríkisskattstjóra að í raun væri á ferðinni lækkun hlutfjár með greiðslu til hluthafa. Tekjur, sem mynduðust vegna kaupa D hf. á eigin hlutum, teldust

Því til arðs, sbr. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Á hinn bóginn var fallist á með kærendum að B hf. og C hf. væri heimilt að draga arðsfjárhæð vegna lækkunar hlutafjár í D hf. frá tekjum á því ári sem greiðsla (úthlutun) ætti sér stað.

Ár 2017, miðvikudaginn 13. desember, er tekið fyrir mál nr. 35/2017; kæra A slhf., B hf., C hf. og D hf., dags. 10. mars 2017, vegna bindandi álits ríkisskattstjóra, dags. 22. desember 2016. Í málinu úrskurða Sveinur Örn Björnsson, Þórarinn Egill Þórarinsson og Kristinn Gestsson. Upp er kveðinn svofelldur

úrskurður:

I.

Með kæru, dags. 10. mars 2017, hafa kærendur skotið til yfirséðingar bindandi álit ríkisskattstjóra, sem embættið lét uppi hinn 22. desember 2016 samkvæmt lögum nr. 91/1998, um bindandi álit í skattamálum, sbr. kæruheimild í 5. gr. þeirra laga. Kærendur gera þá aðalkröfu að yfirséðing hafni niðurstöðum ríkisskattstjóra og fallist á kröfur kæranda þess efnis að „tekjur kæranda, B hf. og C hf., af sölu A slhf. á hlutabréfum í D hf., teljist til söluhagnaðar skv. 1. mgr. 12. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 1. mgr. 18. gr. sömu laga, og séu þar af leiðandi ekki staðgreiðsluskyldar samkvæmt lögum nr. 94/1996, enda sé ekki um arð að ræða“. Þá er sú aðalkrafa gerð „að B hf. og C hf. sé heimilt á grundvelli 9. tölul. a. 31. gr. laga nr. 90/2003, að færa til frádráttar sömu fjárhæð og nemur söluhagnaði hlutabréfa til D hf.“ Verði ekki fallist á aðalkröfur kæranda er þess krafist til vara að þá sé „B hf. og C hf. heimilt á grundvelli 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, að færa til frádráttar sömu fjárhæð og nemur hlutdeild þeirra í arðstekjum vegna sölu á hlutabréfum í D hf.“ Þá er þess krafist að kærendum verði úrskurðaður málskostnaður til greiðslu úr ríkissjóði samkvæmt 2. mgr. 8. gr. laga nr. 31/1992, um yfirséðing, með áorðnum breytingum.

II.

Málavextir eru þeir helstir að með bréfi, dags. 29. júlí 2016, fóru kærendur fram á að ríkisskattstjóri léti uppi bindandi álit á grundvelli laga nr. 91/1998, um bindandi álit í skattamálum. Fram kom í álitsbeiðninni að kærendur, B hf., C hf. og D hf., væru félög, sem bæru ótakmarkaða skattskyldu hér á landi, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Kærandi, D hf., væri í fullri eigu kæranda, A slhf., sem væri ósjálfstæður skattaðili, sbr. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003. Félagsaðilar (hluthafar) A slhf., sem væri samlagshlutafélag, væru m.a. kærendur, B hf. og C hf. Að auki væru 15 lífeyrissjóðir hluthafar í A slhf., sem allir væru undanþegnir skattskyldu. sbr. 6. tölul. 4. gr. laga nr. 90/2003. Fram kom að D hf. hefði orðið til við skiptingu á E hf. í tvö félög á árinu 2012 og verið liður í endurskipulagningu félagsins.

Fram kom í álitsbeiðninni að fyrirætlun álitsbeiðenda, D hf. og A slhf., væri sú að gera með sér kaupsamning þar sem fyrrnefnda félagið keypti af hinu síðarnefnda megnið af hlutafé félagsins eða að undanskyldu lögbundnu lágmarki að fjárhæð 4.000.000 kr. Áður en kaupsamningur yrði gerður myndi

stjórn D hf. boða til hluthafafundar og leita eftir heimild fundarins til að afla eigin hluta, m.a. á grundvelli 2. mgr. 55. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög. Á sama fundi yrði kynnt sú fyrirætlan félagsins að áætluð kaup eigin hluta yrðu liður í eftirfarandi lækkun hlutafjár í skilningi 1. tölul. 57. gr. laga nr. 2/1995. Þannig væri áætlað að innan mjög skamms tíma frá kaupum félagsins á eigin bréfum yrði haldinn annar hluthafafundur þar sem lögð yrði fram tillaga stjórnar þess efnis að hlutafé félagsins yrði lækkað til að jafna eða eyða eigin hlutum.

Þá var í álitsbeiðninni að því vikið að þar sem kærandi, A slhf., væri ósjálfstæður skattaðili bæri að skipta tekjum og eignum félagsins milli félagsaðila samkvæmt félagssamningi og þær skattlagðar með öðrum eignum og tekjum viðkomandi félagsmanna (hluthafa), sbr. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003. Þar af leiðandi teldi kærandi, A slhf., ekki fram til skatts skattstofn sinn, heldur teldu félagsmenn (hluthafar) skattstofn félagsins fram með öðrum tekjum sínum við önnur skattskil sín eftir atvikum. Á sama tíma lægi fyrir að söluverð hluta í D hf. yrði hærra en kaupverð í hendi A slhf. og því myndi innleysast söluhagnaður þess síðarnefnda við söluna. Skráður eigandi hlutanna og þar af leiðandi seljandi yrði A slhf. sem væri ósjálfstætt í skattalegu tilliti.

Í álitsbeiðninni var gerð grein fyrir því að ef til þess kæmi að D hf. yrði talið skylt að halda eftir og skila til ríkissjóðs skatti í staðgreiðslu af kaupverði (hagnaði) vegna kaupa þess á eigin hlutum myndi það varða A slhf. og hluthafa þess miklu, enda um að ræða háar fjárhæðir sem ríkissjóður héldi utan um í langan tíma sem hefði neikvæð áhrif á aðila sem á annað borð væru ekki skattskyldir. Ekki síður skipti máli að um væri að ræða gjaldeyrstengd mál, þar sem kaupverð hlutafjárins yrði greitt með gjaldeyri. Yrði talið skylt að halda eftir og skila í ríkissjóð skatti af hluta kaupverðsins myndi sú skylda vera í íslenskum krónum. Í ofanálag myndi það leiða til þess að D hf. þyrfti að selja eignir til að geta staðið skil á staðgreiðslunni. Til stæði að endurgjald fyrir eigin bréf yrði afhending á eign félagsins í erlendum verðbréfasjóði með sveiflukenndu gengi. Kæmi því markaðsáhætta einnig til álita, enda allsendis óljóst hvort A slhf. gæti keypt hin seldu verðbréf aftur á sama gengi og þau voru seld á. Nánari grein var gerð fyrir þessum sjónarmiðum í álitsbeiðninni og frekar fjallað um fyrrgreinda gjaldeyris- og markaðsáhættu. Meðal annars var tekið fram að ef staðgreiðsluskylda teldist vera fyrir hendi stæðu hluthafarnir frammi fyrir markaðs- og gjaldeyrisáhættu, enda myndu þeir fá staðgreiðsluna endurgreidda í íslenskum krónum og á síðari stigum þegar gengi verðbréfanna í erlenda sjóðnum kynni að hafa hækkað.

Í álitsbeiðninni kom fram að í málinu væru uppi tvenns konar álitaefni í skattalegu tilliti. Í fyrsta lagi væri til staðar óvissa um staðgreiðsluskyldu D hf., þ.e. skyldu til að halda eftir og skila í ríkissjóð skatti af söluhagnaði A slhf. af hlutafé í D hf., en ljóst væri að kaupverð hvers nafnverðshlutar væri áætlað hærra en stofnverð í hendi eigandans A slhf. Í öðru lagi væri skattaleg óvissa varðandi skattskil félagsmanna (hluthafa) A slhf. og heimildir þeirra til að beita frádráttarákvæði 9. tölul. a. 31. gr. laga nr. 90/2003. Þá kom fram í þriðja lagi að ef litið yrði á hluta söluverðs eigin hluta sem arð samkvæmt 2. málslíð 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 þyrfti að meta hvort til staðar væri frádráttarréttur á móti arði á grundvelli 9. tölulíðar 31. gr. laga nr. 90/2003. Álitaefnið sneri þannig einnig að því hvort mótttekinn arður, í skilningi 2. málslíðar 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, væri frádráttarbær á þessum

grundvelli þrátt fyrir að eigin hlutir yrðu keyptir á grundvelli undanþágu 1. tölul. 1. mgr. 57. gr. laga nr. 2/1995. Nánar kom fram varðandi fyrstnefnda álitaeefnið að óvissan lyti að því hvort litið yrði svo á að sú fjárhæð (söluverð), sem væri umfram stofnverð, teldist arður í skattalegu tilliti og þá helst með vísan til 2. málsl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Þar sem kaupverð eigin hluta yrði umfram almennar heimildir hlutafélags til að kaupa eigin hluti, sbr. 4. mgr. 55. gr. laga nr. 2/1995, yrði undanþáguákvæði 1. tölul. 1. mgr. 57. gr. sömu laga beitt. Þannig myndu kaup eigin hluta vera „þáttur í að lækka hlutaféð“ og myndi hlutaféð verða fært niður til jöfnunar (eyðingar) eigin hluta í kjölfarið. Óvissan sneri því fyrst og fremst að því hvort tilvitnað orðalag 57. gr. gæti þýtt að litið yrði á hluta kaupverðsins (söluhagnaðinn) sem arð í skilningi umrædds ákvæðis 11. gr. laga nr. 90/2003. Að mati álitsbeiðenda hvíldi ekki skylda á kaupanda D hf. til að halda eftir staðgreiðslu af skatti af mögulegum hagnaði hlutafjárins í hendi seljanda, A slhf. Víkið var að staðgreiðsluskyldu vaxta og arðs samkvæmt lögum nr. 94/1996, um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur. Þá var fjallað um ákvæði 2. málsl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 þar sem svo væri mælt fyrir að til arðs teldist lækkun hlutafjár sem greidd væri til hluthafa umfram kaupverð. Að mati álitsbeiðenda gæti ekki komið til þess að sá söluhagnaður, sem seljandi, A slhf., innleysti við söluna, gæti talist arður hvorki í skilningi laga nr. 94/1996 né laga nr. 90/2003, enda væri ljóst að viðskiptin með hlutabréfin myndu eiga sér stað milli A slhf. og D hf. hvað sem liði niðurstöðu eftirfarandi boðaðs hluthafafundar, þ.e. hvort lækkun færi fram í kjölfarið. Jafnframt væri ljóst að ef eiginleg niðurfærsla færi fram síðar, eins og til staði, yrði ekki um að ræða neinar greiðslur til hluthafa. Skilningur álitsbeiðenda væri sá að hagnaður af sölu hlutafjárins félli undir 18. gr. laga nr. 90/2003, þ.e. teldist vera söluhagnaður af eignarhlutum í félagi. Áréttað var að hvergi í lögum nr. 94/1996 væri felld skylda á kaupanda hlutafjár til að halda eftir í staðgreiðslu skatti af söluhagnaði. Engu breytti þar um að kaup eigin hluta væru liður í lækkun hlutafjár í skilningi 1. tölul. 1. mgr. 57. gr. laga nr. 2/1995.

Varðandi frádráttarheimildir í 9. tölulið 31. gr. laga nr. 90/2003 og 9. tölul. a. sömu lagagreinar kom fram að seljandi hlutafjár í D hf. myndi innleysa hagnað yrði af hinum fyrirhuguðu ráðstöfunum. Seljandi væri ósjálfstæður skattaðili og því kæmi söluhagnaðurinn til skattlagningar hjá eigendum í réttu hlutfalli við hlutafjáreign þeirra. Þá hlyti hlutdeild hvers og eins félagsmanns (hluthafa) A slhf. í tekjum félagsins af sölu bréfanna í D hf. að teljast tekjur af atvinnurekstri eigendanna og frádráttarheimildir að ráðast út frá því. Að mati álitsbeiðenda, A slhf., B hf. og C hf., ætti þeim að heimilast frádráttur samkvæmt 9. tölul. a. 31. gr. laga nr. 90/2003 og færa í skattskilum sínum frádrátt sömu fjárhæðar og næmi hlutdeild þeirra í söluhagnaði af umræddum hlutabréfum í D hf. við kaup þess félags á eigin bréfum af A slhf. Með því móti myndi enginn skattstofn vera til staðar vegna viðskipta með hlutafé D hf.

Í álitsbeiðninni var sérstaklega vísað til þess að ríkisskattstjóri hefði svarað spurningum varðandi fyllilega sambærileg álitaeefni með bindandi álit frá 4. desember 2014 (BÁL 08/14) svo sem nánar var tilgreint.

Með vísan til forsendna sinna í álitsbeiðninni fóru álitsbeiðendur í fyrsta lagi fram á að ríkisskattstjóri léti uppi bindandi álit þess efnis að söluhagnaður, sem kynni að myndast vegna kaupa D hf. á eigin hlutafé sem „þátt í að lækka hlutafé“, félli ekki undir að vera arður í skilningi 2. ml. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 og væri þar með ekki staðgreiðsluskyldur samkvæmt lögum nr. 94/1996. Í öðru lagi var farið fram á bindandi álit ríkisskattstjóra, við þær aðstæður að söluhagnaður teldist ekki til arðs, sbr. fyrstnefnda þáttinn, að ríkisskattstjóri léti uppi bindandi álit þess efnis að þeim hluthöfum seljanda hlutafjárins, sem væru hlutafélög, yrði heimilt í skattskilum sínum að færa frádrátt sömu fjárhæðar og næmi hlutdeild þeirra í söluhagnaði hlutabréfa í D hf., í samræmi við félagssamning þeirra, á grundvelli 9. tölul. a. 31. gr. laga nr. 90/2003. Í þriðja lagi var þess farið á leit, yrði niðurstaðan sú að greind álitafni næðu ekki fram að ganga og umræddar tekjur skilgreindar sem arður með vísan til 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, þá yrði hluthöfum seljanda hlutafjárins, A slhf., heimilt að færa í skattskilum sínum frádrátt sömu fjárhæðar og næmi móttæknum arði á grundvelli 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003.

III.

Hinn 22. desember 2016 lét ríkisskattstjóri uppi álit á grundvelli laga nr. 91/1998, um bindandi álit í skattamálum. Ríkisskattstjóri gerði grein fyrir álitsbeiðendum, sbr. greinargerð um viðkomandi félög, tengsl þeirra og félagsform í I. og II. kafla hér að framan. Þá reifaði ríkisskattstjóri fyrirhugaðar ráðstafanir álitsbeiðenda, eins og þeim var lýst í álitsbeiðninni og rakið er í II. kafla hér að framan. Ennfremur tiltók ríkisskattstjóri þau álitafni sem lögð væru fyrir embættið og óskað væri eftir að staðfest væru með bindandi álit. Tilgreindi ríkisskattstjóri álitafnin, eins og þau voru framsett af kæranda hálfu, sbr. framansagt. Einnig gerði ríkisskattstjóri grein fyrir meginröksemdum kæranda. Varðandi meinta staðgreiðsluskyldu kom fram í umfjöllun ríkisskattstjóra að viðhorf álitsbeiðenda væri það að engri staðgreiðsluskyldu væri fyrir að fara hjá D hf. vegna innlausnar A slhf. á söluhagnaði, enda teldist sá söluhagnaður sem þannig yrði innleystur ekki arður. Hvergi í lögum væri mælt fyrir um slíka skyldu. Þá gerði ríkisskattstjóri grein fyrir rökum kæranda varðandi frádráttarrétt á grundvelli 9. tölul. a. 31. gr. laga nr. 90/2003.

Í bindandi álitinu gerði ríkisskattstjóri grein fyrir forsendum sínum og þá fyrst varðandi staðgreiðsluskyldu. Tók ríkisskattstjóri fram að það álitafni varðaði í raun hvernig lítið yrði á þær tekjur í skattalegu tilliti, sem mynduðust í þeim hlutabréfaviðskiptum sem ráðgerð væru milli álitsbeiðenda, þ.e. álitafni þetta sneri að því hvort um væri að ræða söluhagnað samkvæmt 18. gr. laga nr. 90/2003 eða arð samkvæmt 11. gr. sömu laga.

Ríkisskattstjóri tók fram að samkvæmt 11. gr. laga nr. 90/2003 gætu aðrar greiðslur en venjulegur arður verið skilgreindar sem arður í skattalegu tilliti, þ.m.t. lækkun á hlutafé sem væri umfram kaupverð. Með hugtakinu venjulegur arður í 1. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 væri átt við arð sem úthlutað væri samkvæmt 99. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög, og 74. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög. Þá rakti ríkisskattstjóri ákvæði b-liðar 2. mgr. 2. gr. laga nr. 154/1998, um breyting á lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum, þar sem gerð var sú breyting á þágildandi 9. gr. laga nr. 75/1981 um skattskyldan arð að lækkun á hlutafé með greiðslum til

hluthafa umfram kaupverð skyldi teljast til skattskylds arðs. Í almennum athugasemdum með frumvarpi því, sem varð að lögum nr. 154/1998, sbr. og athugasemdir með 2. gr. frumvarps til laga þessara, sem ríkisskattstjóri rakti, kæmi fram að forsendur fyrir umræddri breytingu á ákvæðum tekjuskattslaga um arðgreiðslur, sem komið var á með b-lið 2. mgr. 2. gr. laga nr. 154/1998, hefðu beinlínis að markmiði að útgreiðslur til hluthafa við lækkun hlutafjár yrðu skattlagðar sem arður í stað söluhagnaðar áður.

Þá vék ríkisskattstjóri að 1. mgr. 55. gr. laga nr. 2/1995 þar sem lagt væri bann við því að hlutafélag eignaðist við kaup eigin hluti gegn endurgjaldi ef nafnverð samanlagðra hluta, sem félag ætti í félaginu væri eða yrði meira en 10% af hlutafénu. Í 57. gr. laga nr. 2/1995 kæmi fram að ákvæði 55. gr. laga þessara stæði því þó ekki í vegi að hlutafélag gæti eignast eigin hluti sem þátt í að lækka hlutaféð samkvæmt VII. kafla laganna.

Ríkisskattstjóri vísaði til þess að í álitsbeiðni kæmi fram að fyrirhuguð væru kaup á öllu því hlutafé, sem umfram væri lögbundið lágmark hlutafjár hlutafélaga, en skráð hlutafé D hf. næmi 4.995.422.000 kr. Ennfremur kæmi fram að kaupin væru liður í eftirfarandi lækkun hlutafjár í skilningi 1. mgr. 57. gr. laga nr. 2/1995. Eins og málavöxtum væri lýst í álitsbeiðninni yrði þannig ekki annað ráðið en að fyrirhuguð væri það stórfelld innlausn á eigin hlutabréfum að beinlínis væri um óhjákvæmilegan undanfara lækkunar hlutafjár D hf. að ræða. Ríkisskattstjóri kvaðst telja verulegan mun á því hvort félag keypti eigin hlutabréf í það litlum mæli að um einstök tilfallandi kaup væri að ræða sem rúmuðust þannig innan heimildar 1. mgr. 55. gr. laganna og eignarhald eigin bréfa héldist þannig innan 10% marksins eða innlausn eigin bréfa væri almenn og í því magni að beinlínis væri um beinan eða óbeinan þátt í niðurfærslu hlutabréfa að ræða á grundvelli ákvæðis 1. mgr. 57. gr. laga nr. 2/1995. Skattaleg staða hluthafa væri að sama skapi ólík eftir því hvor leiðin væri farin.

Þá kom fram í áliti ríkisskattstjóra að fyrirhugaðar aðgerðir álitsbeiðenda, eins og þeim væri lýst í álitsbeiðni, lytu að því að D hf. myndi kaupa af A slhf. megnið af hlutafé félagsins. Þannig myndi fyrrnefnda félagið verða eigandi að eigin bréfum og ráða mætti að eignarhlutfallið færi yfir 10% af heildarhlutafé. Áréttað væri að fram kæmi í álitsbeiðni að kaup á eigin hlutafé væri liður í eftirfarandi lækkun hlutafjár. Ekkert benti til þess að fyrirhuguð innlausn hlutabréfa yrði gerð með endursölu að markmiði eða bréfin látin af hendi með öðrum hætti, sbr. ákvæði VIII. kafla laga nr. 2/1995, þannig að endurgreiðsla hlutafjár til hluthafa í þeim mæli sem hér væri á ferðinni gæti ekki skoðast sem annað í skattalegu tilliti en sem órjúfanlegur liður í lækkun hlutafjár í skilningi 1. tölul. 1. mgr. 57. gr. laga nr. 2/1995 til að jafna út eða eyða eigin bréfum, sbr. 2. másl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Markviss öflun eigin hlutabréfa með þeim hætti, sem hér um ræddi, yrði að öðrum kosti talin beinlínis í hróplegri andstöðu við ákvæði 55. gr., sbr. 57. gr. laga nr. 2/1995 og þætti engu máli skipta í skattalegu tilliti við aðstæður sem þessar hvort atvikið leiði óhjákvæmilega af öðru, þ.e. ákvörðun um lækkun og eftirfarandi innlausn hlutabréfa eða innlausn þar sem lækkun hlutafjár er óhjákvæmileg afleiðing eða að henni stefnt.

Vegna tilvísunar á l ítsbeiðenda til fyrrgreinds bindandi á l íts nr. 08/14 kvaðst ríkisskattstjóri vilja taka fram að á l ít þetta hefði verið tekið til endurmats í ljósi niðurstöðu um á l ítaefni sem reifuð hefðu verið, sbr. og birt á l ít nr. 01/16. Samkvæmt 8. gr. laga nr. 91/1998 skyldu á kvarðanir og niðurstöður, sem fram kæmu í bindandi á l ítum, birtar að því leyti sem þær teldust hafa almenna þýðingu. Tilvitnað á l ít nr. 08/14 hefði ekki verið birt og því takmarkaðist fordæmisgildi þess við móttakanda þess að því marki sem á l ítsbeiðandi hefði hrundið fyrirhuguðum ráðstöfunum í framkvæmd. Nánar var rakið að við gerð á l íts nr. 08/14 hefði meðal annars verið l ítið svo á að þegar einn hluthafa seldi félaginu hlutabréf sín í félaginu þá gæti sá gerningur einn og sér talist sala hlutabréfa óháð því hvort hluthafafundur á kvæði að lækka hlutafé félagsins í kjölfarið. Samkvæmt því, sem upplýst væri í málinu, lægi beinlínis fyrir að stefnt væri að innlausn hlutabréfa í á l ítsbeiðanda hjá öllum hluthöfum og í þeim mæli, þ.e. 4.995.422.000 kr. - 4.000.000 kr., að beinlínis blasti við að stríddi gegn 1. mgr. 55. gr. laga um hlutafélög og yrði ekki gert lögum samkvæmt nema sem liður í lækkun hlutafjár á grundvelli 1. tölul. 57. gr. tilvitnaðra laga um hlutafélög. Í þessu ljósi yrði ekki séð, með vísan til þeirrar niðurstöðu, sem fram kæmi í máli því sem hér væri til umfjöllunar, að hið tilvitnaða á l ít hefði getað haft neitt fordæmisgildi almennt, enda þótt það hefði ekki verið afturkallað, þannig að krafist yrði á afar sértækum forsendum þess á l íts sambærilegrar niðurstöðu á grundvelli almennrar jafnræðisreglu, sbr. og úrskurð yfirs kattane fndar nr. 170/2000 varðandi túlkun á jafnræðisreglu. Tók ríkisskattstjóri fram að í máli því, sem væri til umfjöllunar, byggðist hin skattalega niðurstaða í þeim á l ítaefnum, sem lögð væru fyrir ríkisskattstjóra, meðal annars á túlkun á á kvæðum laga nr. 2/1995, um hlutafélög. Ekki væri um matskennda á kvörðun að tefla er væri sambærileg því sem hefði verið til úrlausnar í tilvitnuðum úrskurði yfirs kattane fndar, enda réðist niðurstaðan af endurmetinni heimfærslu málsatvika undir á kvæði viðkomandi laga. Að þessu virtu og með hliðsjón af því að hið tilvitnaða á l ít hefði verið gefið út með fyrirvara um fordæmisgildi þess gagnvart öllum þeim aðilum, sem teldu sig vera í sömu aðstæðum og á l ítsbeiðandi, hvort heldur óskað væri bindandi á l íts eða ráðist yrði í ráðstafanir á eigin ábyrgð, yrði ekki fallist á að byggja á niðurstöðu þess við úrlausn á fyrirliggjandi á l ítsbeiðni. Til viðbótar benti ríkisskattstjóri á að í frá vísun á beiðni um bindandi á l ít nr. 01/16 kæmi fram í texta á l ítsins varðandi lækkun hlutafjár einkahlutafélags og innlausnar eigin hluta að þær ráðstafanir, sem lýst væri í umræddri á l ítabeiðni, fælu fyrst og fremst í sér lækkun hlutafjár og greiðslur til hluthafanna og gætu því hvorki falið í sér kaup né annað framsal í skilningi 38. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög. Þrátt fyrir að tilvitnað á l ít varði útgreiðslur á andvirði áður inngreiddra hluta einkahlutafélags þá væri í forsendum frá vísunar að finna afstöðu ríkisskattstjóra til órjúfanlegs samhengis innlausnar á hlutum og afleiddrar óhjákvæmilegrar lækunar hlutafjár í ljósi 2. málsl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, sbr. fyrrgreind ummæli í athugasemdum með frumvarpi að lagabreytingunni.

Ríkisskattstjóri tók fram í á l íti sínu að sérstaklega væri spurt um staðgreiðslu af þeim tekjum sem mynduðust í umræddum viðskiptum á l ítsbeiðendanna. Af því tilefni benti ríkisskattstjóri á að á kvæði laga nr. 94/1996, um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, tækju til arðs samkvæmt 1. gr., sbr. 4. mgr. 5. gr. laganna.

Þá vék ríkisskattstjóri að því hvort álitsbeiðendum, B hf. og C hf., væri heimill frádráttur samkvæmt 9. tölul. a. 31. gr. laga nr. 90/2003, vegna þess söluhagnaðar sem myndi myndast við fyrirhuguð hlutabréfaviðskipti. Hvað þann þátt málsins varðar vísaði ríkisskattstjóri til framangreindrar niðurstöðu þess efnis að þar sem um væri að ræða lækkun hlutafjár og þar af leiðandi arð í hendi þeirra, sem létu bréfin af hendi, þá reyndi ekki á frádráttarbærni söluhagnaðar hlutabréfa samkvæmt fyrrnefndri frádráttarheimild laganna.

Ríkisskattstjóri tók fram að tekjur þær, sem myndu falla til álitsbeiðenda og felldar yrðu undir ákvæði 2. másl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, teldust ekki frádráttarbærar á grundvelli 9. tölul. 31. gr. laga þessara þar sem forsenda frádráttarbærni samkvæmt frádráttarheimild þessari væri að mótteknum arði hefði verið úthlutað samkvæmt XII. kafla laga nr. 2/1995, um hlutafélög. Vísaði ríkisskattstjóri til þess að fyrirsögn XII. kafla laga nr. 2/1995 væri „Arðsúthlutun, varasjóðir o.fl.“. Í 98. gr. laga um hlutafélög kæmi fram sú meginregla að óheimilt væri að úthluta af fjármunum félagsins til hluthafa nema það færi fram eftir reglum um úthlutun arðs, sem endurgreiðsla vegna lækkunar hlutafjár eða varasjóðs eða vegna félagsslita. Ákvæði XII. kafla laganna fjölluðu að öðru leyti um úthlutun arðs og ólögmetar lánveitingar. Ákvæði VII. kafla laganna fjölluðu svo um lækkun hlutafjár og greiðslur til hluthafa við innlausn hlutabréfa. Því væri ljóst að greiðslur til álitsbeiðenda vegna lækkunar hlutafjár myndu fara fram á grundvelli VII. kafla laganna en ekki á grundvelli XII. kafla laganna, eins og áskilið væri í 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003. Auk þess vísaði ríkisskattstjóri til tveggja bindandi álita, nr. 05/16 og 06/16, sem bæði væru birt á vefsíðu embættisins. Nánar kom fram hjá ríkisskattstjóra að ákvæði 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003 hefði að geyma undantekningu frá þeirri meginreglu að greiða bæri skatt af öllum tekjum. Samkvæmt almennum lögskýringarsjónarmiðum yrði við þessar aðstæður fyrst og fremst að líta til orðanna hljóðan við túlkun á umræddu ákvæði. Samkvæmt skýru orðalagi tæki ákvæðið til úthlutunar til hluthafa sem færi fram á grundvelli XII. kafla laga um hlutafélög og laga um einkahlutafélög. Sú úthlutun í formi innlausnar á áður innborguðu hlutafé, sem fyrirhuguð væri til álitsbeiðenda, félli ekki undir þann kafla laganna heldur undir VII. kafla. Með vísan til þessa væri ekki unnt að fallast á að álitsbeiðendum væri heimilt að draga úthlutunina frá rekstrartekjum sínum.

Í samræmi við það, sem að framan greinir, tiltók ríkisskattstjóri í fyrsta lagi, sbr. álit sorð, að þær tekjur, sem mynduðust vegna kaupa D hf. á eigin hlutafé sem „þátt í að lækka hlutafé“ féllu undir að vera arður í skilningi 2. másl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 og væru þar með staðgreiðsluskyldar samkvæmt lögum nr. 94/1996. Þá var niðurstaða ríkisskattstjóra í öðru lagi sú, sbr. álit sorð, að B hf. og C hf. væri ekki heimilt á grundvelli 9. tölul. a. 31. gr. laga nr. 90/2003 að færa til frádráttar sömu fjárhæð og næmi hlutdeild í tekjum vegna afhendingar á hlutabréfum til D hf. Í þriðja lagi varð það niðurstaða ríkisskattstjóra, sbr. álit sorð, að B hf. og C hf. væri ekki heimilt á grundvelli 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003 að færa til frádráttar sömu fjárhæð og næmi hlutdeild í tekjum vegna afhendingar á hlutabréfum í D hf.

IV.

Í kafla I hér að framan er gerð grein fyrir kröfugerð kæranda samkvæmt kæru félaganna til yfirs kattane fndar, dags. 10. mars 2017. Þá er í kærinni gerð grein fyrir málsatvikum með hliðstæðum hætti og í fyrrgreindri álitsbeiðni, dags. 29. júlí 2016. Ítrekað er að kærendur, B hf., C hf. og D hf., séu félög, sem beri ótakmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003. Kærandi, D hf., sé í eigu A slhf. er sé ósjálfstæður skattaðili, sbr. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003. Félagsmenn (hluthafar) A slhf. séu m.a. umræddir kærendur, B hf. og C hf. Auk þess séu 15 lífeyrissjóðir hluthafar í A slhf. er allir séu undanþegnir skattskyldu, sbr. 6. tölul. 4. gr. laga nr. 90/2003. Vísað er til álitsbeiðni varðandi lýsingu á fyrirætlunum kæranda. Ráðgert sé að kærendurnir, D hf. og A slhf., geri með sér kaupsamning þar sem fyrrnefnda félagið kaupi af hinu síðarnefnda félagi megnið af útgefnu hlutafé þannig að eftir standi lögbundið lágmarks hlutafé að fjárhæð 4.000.000 kr. Áður en kaupsamningur verði gerður muni stjórn D hf. boða til hluthafafundar þar sem óskað verði eftir heimild fundarins til að afla eigin hluta, m.a. á grundvelli 2. mgr. 55. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög. Á sama fundi verði kynnt að áætluð kaup eigin hluta séu liður í eftirfarandi lækkun hlutafjár, í skilningi 1. tölul. 1. mgr. 57. gr. laga nr. 2/1995. Þannig sé áætlað að innan mjög skamms tíma frá kaupum félagsins á eigin bréfum verði haldinn annar hluthafafundur þar sem lögð verði fram tillaga stjórnar þess efnis að hlutafé félagsins verði lækkað til að jafna eða eyða eigin hlutum.

Þá segir í kærinni að fyrir liggi að A slhf. sé ósjálfstæður skattaðili þannig að tekjum og eignum sé skipt á milli félagsaðila samkvæmt félagssamningi og þær skattlagðar með öðrum eignum og tekjum viðkomandi félagsmanna (hluthafa), sbr. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003. Á sama tíma liggi fyrir að söluverð hluta í D hf. verði hærra en kaupverð (stofnverð) í hendi A slhf. og því muni myndast söluhagnaðar þess síðarnefnda við söluna. Með því að A slhf. sé ekki sjálfstæður skattaðili muni söluhagnaðurinn teljast til tekna hjá félagsaðilum (hluthöfum) í samræmi við félagssamning.

Síðan er í kærinni vikið að ágreiningsefnum málsins, þ.e. skyldu D hf. til að halda eftir staðgreiðslu af söluhagnaðinum, teldist vera um arð að ræða, og frádráttarheimild á móti tekjufærðum arði vegna lækkunar hlutafjár. Ríkisskattstjóri hafi komist að þeirri niðurstöðu að þær tekjur, sem myndu myndast vegna kaupa D hf. á eigin hlutafé sem „þátt í að lækka hlutafé“ féllu undir að vera arður í skilningi 2. másl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Þá hefði ríkisskattstjóri komist að þeirri niðurstöðu að arður, sem myndaðist við lækkun hlutafjár, sé ekki frádráttarbær á grundvelli 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003. Þeirri niðurstöðu hefði verið hnekkt með úrskurði yfirs kattane fndar nr. 13/2017. Með úrskurði þessum hafi yfirs kattane fnd fallist á frádráttarbærni arðstekna vegna lækkunar hlutafjár, sbr. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, samkvæmt 9. tölul. 31. gr. laganna.

Fram kemur í kærinni að kærendur séu ósammála forsendum og niðurstöðu ríkisskattstjóra í hinu kærða bindandi áliti og geri þá kröfu að yfirs kattane fnd breyti niðurstöðum álitsins í samræmi við kröfur kæranda.

Samkvæmt aðalkröfu sé þess þannig krafist að yfirs kattane fnd breyti niðurstöðu ríkisskattstjóra samkvæmt álitinu þess efnis að þær tekjur, sem myndast vegna kaupa D hf. á eigin hlutafé sem „þátt í að lækka hlutafé“, falli undir að vera arður í skilningi 2. másl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 og séu

þar með staðgreiðsluskyldar tekjur samkvæmt lögum nr. 94/1996. Fram kemur í kærinni að ákvæði laga um hlutafélög nr. 2/1995 gildi um hinar fyrirhuguðu ráðstafanir kæranda. Fyrirætlanirnar lúti að tveimur sjálfstæðum gerningum sem sérstakar reglur gildi um samkvæmt greindum lögum um hlutafélög. Þær reglur séu formfastar og heimili fyrirhugaðar ráðstafanir, að ákveðnum skilyrðum uppfylltum. Reglur þessar sé annars vegar að finna í VIII. kafla laga um hlutafélög varðandi eigin hluti og hins vegar í VII. kafla sömu laga um lækkun hlutafjár. Fyrri gerningurinn sé sjálfstæð viðskipti með hlutafé í D hf. sem muni að öllu leyti fara fram í samræmi við strangar reglur 55. gr. og 1. tölul. 57. gr. laga nr. 2/1995. Um skattalega meðhöndlun gildi m.a. ákvæði 12. gr., sbr. 18. gr. laga nr. 90/2003, þ. e. tekjurnar, sem A slhf. innleysi við sölua séu skattskyldar eftir reglum um söluhagnað hlutabréfa. Engar lagareglur kveði á um að söluhagnaður, sem þannig myndist, skuli sæta staðgreiðslu. Í hendi seljanda muni mismunur á söluverði hlutabréfanna annars vegar og kaupverði þeirra hins vegar þannig teljast að fullu til tekna á söluári og sé ráðgert að færa til frádráttar í skattskilum hluthafanna fjárhæð er nemi söluhagnaði á grundvelli 9. tölul. a. 31. gr. laga nr. 90/2003. Síðari gerningurinn, lækkun hlutafjár D hf. síðar, muni hafa í för með sér að eigin hlutabréfum félagsins verði eytt. Við það muni engar greiðslur renna til hluthafa og engin tekjufærsla eiga sér stað. Í kærinni segir að ljóst megi vera að undanþáguregla 57. gr. laga um hlutafélög standi meginreglu 55. gr. laganna ekki í vegi að hlutafélög eignist hluti umfram 10% mörkin, til að mynda ef um sé að ræða þátt í lækkun hlutafjár samkvæmt VII. kafla laganna, sbr. 1. tölulið ákvæðisins. Raunar sé gert ráð fyrir tilvikum þar sem hlutafélög eignast hluti andstætt meginreglum 55.-58. gr. laganna og hvernig bregðast skuli við slíku. Þá skuli láta hlutina af hendi svo fljótt sem auðið er og eigi síðar en sex mánuðum eftir að félagið eignaðist þá. Takist það ekki skuli stjórnin hlutast til um að lækka hlutaféð sem nemi nafnverði þessara hluta, sbr. 61. gr. laga um hlutafélög.

Af hálfu kæranda er ítrekað og áréttað í kærinni að umrædd viðskipti með hlutabréf í D hf. milli félagsins sjálfs og hluthafans A slhf. séu sjálfstæð viðskipti hvað sem líði eftirfarandi lækkun hlutafjár í D hf. Um þau viðskipti gildi skýrar reglur laga um hlutafélög og ákvæði laga nr. 90/2003 um söluhagnað og meðferð hans. Slík heimfærsla undir ákvæði laga nr. 90/2003 sé skýr og ótvíræð svo og í samræmi við almenn lögskýringarsjónarmið í skattarétti um orðskýringar og úrskurðaframingar. Í þessu sambandi er vísað til úrskurðar yfirskattanefndar nr. 260/2016 svo sem nánar er rakið m.a. með orðréttri tilvitnun í forsendur úrskurðarins. Að auki vísa kærendur til bindandi álits ríkisskattstjóra nr. 08/14 frá 4. desember 2014, en þar taki ríkisskattstjóri fram um kaup félags á eigin hlutabréfum að ekki verði annað séð en um sé að ræða sölu á hlutabréfum, óháð því hvort hluthafafundur ákveði að lækka hlutaféð í kjölfarið. Taki ríkisskattstjóri fram að samkvæmt þessu séu þær tekjur sem myndist söluhagnaður í skilningi 1. mgr. 12. gr. laga nr. 90/2003. Er staðhæft í kærinni að forsendur þessa álits og framlögð álitamál þess séu efnislega samhljóða þeim álitamálum sem lögð voru fyrir ríkisskattstjóra með álitshæðni kæranda frá 29. júlí 2016. Fram kemur að kærendur telji að úrskurður yfirskattanefndar nr. 260/2016 og bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 08/14 frá 4. desember 2014 séu skýr og ótvíræð um skattalega meðferð viðskipta með eigin hlutabréf. Hins vegar bregði svo við að ríkisskattstjóri taki upp af sjálfsdáðum nýja stefnu á túlkun á skattalegum áhrifum slíkra viðskipta í hinu kærða bindandi áliti án þess að nokkur lagabreyting hafi orðið eða

annað gilt tilefni. Ríkisskattstjóri hafni þannig eigin túlkun og gangi í berhöggi við skýrt orðalag yfirskattanefndar í greindum úrskurði. Í kærinni er vísað orðrétt til bindandi álits ríkisskattstjóra og dregin sú ályktun að afstaða ríkisskattstjóra byggji nú á sjálfstæðu áliti þess efnis í meginatriðum að verulegur munur sé á því hvort félag kaupi eigin hlutabréf í það litlum mæli að um einstök tilfallandi kaup sé að ræða eða séu þannig talin innan þeirrar heimildar sem rúmast í 1. mgr. 55. gr. laga nr. 2/1995 eða þá að innlausn eigin bréfa sé almenn og í því magni að beinlínis sé um að ræða beinan eða óbeinan þátt í niðurfærslu hlutabréfa á grundvelli ákvæðis 1. mgr. 57. gr. Skattaleg staða hluthafa sé að sama skapi ólík eftir því hvor leiðin sé farin. Nánar kemur fram í kærinni, m.a. með vísan til álits ríkisskattstjóra, að svo virðist sem ríkisskattstjóri telji að hin ólíka skattalega staða ákvarðist af einhverju huglægu mati á ákvörðunarástæðum kaupanda eigin hlutabréfa, sbr. tilvitnun í forsendur álitsins, þar sem meðal annars komi fram að endurgreiðsla hlutafjár til hluthafa í þeim mæli, sem um sé að ræða, gæti ekki annað en skoðast í skattalegu tilliti sem órjúfanlegur liður í lækkun hlutafjár í skilningi 1. tölul. 1. mgr. 57. gr. laga nr. 2/1995 til að jafna út eða eyða eigin bréfum, sbr. 2. másl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Fram komi í áliti ríkisskattstjóra að markviss öflun eigin bréfa í þeim mæli, sem hér um ræðir, myndi að öðrum kosti talin beinlínis í hróplegri andstöðu við ákvæði 55. gr., sbr. 57. gr. laga um hlutafélög, og þætti engu máli skipta, við slíkar aðstæður, hvort atvikið leiðir óhjákvæmilega af öðru. Tekið er fram í kærinni að af tilvitnuðu orðalagi ríkisskattstjóra verði ekki annað ráðið en að skattlagning hluthafa við sölu hlutabréfa til félagsins sjálfs sé nú atviksbundin og meðal annars háð mati á markmiðum kaupanna. Þetta nýja mat embættisins á skattlagningu slíkra viðskipta ráðist af því hvort kaup eigin bréfa séu gerð með endursölu að markmiði eða hvort hlutabréfin skuli ekki látin af hendi með öðrum hætti. Síðan felli ríkisskattstjóri skattskyldu hluthafa undir 2. másl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Miðað við efni þess ákvæðis sé nokkuð ljóst að hið nýja mat ríkisskattstjóra byggji ekki á neinni lagareglu hvorki á vettvangi félagaréttar né skattaréttar.

Í kærinni er síðan vikið að þeim rökstuðningi ríkisskattstjóra fyrir fyrrgreindri afstöðu sinni að órjúfanlegt samhengi sé á milli innlausnar á hlutum í þeim mæli, sem hér sé á ferðinni, og afleiddrar og óhjákvæmilegrar lækkunar hlutafjár í „ljósi 2. másl. 4. mgr. 11. gr. tekjuskattslaga, sbr. og áður tilvitnuð ummæli í frumvarpi með lagabreytingunni.“ Með áður tilvitnuðum ummælum í frumvarpi með lagabreytingunni sé ríkisskattstjóri að vísa til umfjöllunar sinnar í álitinu um lög nr. 154/1998, en af einhverjum ástæðum hafi ríkisskattstjóri séð tilefni til að fjalla um þessi breytingalög og það sem meira sé hvað segði í almennum athugasemdum með frumvarpi því sem varð að lögum þessum. Með lögum þessum hafi ákvæði um skattlagningu við slit félaga og lækkun hlutafjár verið færð í sama horf og áður hefði verið, þannig að slíkar úthlutanir teldust arðgreiðslur. Ekkert komi fram í lögnum né lögskýringargögnum sem gefi tilefni til þessarar umfjöllunar við úrlausn þeirra álitaefna sem lögð voru fyrir ríkisskattstjóra með álitsbeiðninni. Ekkert bendi til þess að tilgangur með lagabreytingu hafi verið að kveða á um að fara skuli með kaup eigin hlutabréfa sem undanfara lækkunar hlutafjár sem arð í skattalegu tilliti. Umrædd lagabreyting hafi ekki nokkra þýðingu í málinu. Breytingin átti sér stað 1998 og síðan þá hafi skattyfirvöld tekið samsvarandi álitamál til úrlausnar án þess að minnst sé á breytingalög þessi. Umfjöllun um lög þessi og lögskýringargögn með þeim komi málinu því ekkert

við. Þýðing athugasemda með frumvarpi til laga til að ráða í vilja löggjafans sé háð því að þar sé um að ræða atriði sem hafi einhverja efnislega þýðingu við úrlausn álitaefnis eða skýringu á hlutaðeigandi lagaákvæði.

Að svo búnu er í kærinni vikið að skattlagningarheimildum, sbr. 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar, svo og lögmætisreglu stjórnsýsluréttar. Af þeim ákvæðum leiði að ákvarðanir stjórnvalda skuli eiga stoð í lögum og vera fyrirsjáanlegar. Þá skuli stjórnvöld gæta samræmis og jafnræðis í lagalegu tilliti við töku ákvarðana, sbr. 11. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Er því haldið fram að í andstöðu við þessar grundvallarreglur komist ríkisskattstjóri að þeirri niðurstöðu í hinu kærða bindandi álitu að skattlagning viðskipta með eigin hlutabréf falli undir ákvæði 2. málsl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 í hendi kæranda. Með því kollvarpi hann ekki aðeins fyrri skatt- og úrskurðaframkvæmd, heldur það sem verra sé, þ.e. beiti lögskýringum sem standist ekki. Kærendur hafni alfarið þeim „framsæknu“ túlkunum á ákvæðum tekjuskattslaga og hlutafélagalaga. Skattákvæði stjórnarskrár og almenn lögskýringasjónarmið, sem af þeim leiði, standi gegn því að skattyfirvöld beiti slíkum rúmum lögskýringum við túlkun ákvæða skattalaga. Þá brjóti ríkisskattstjóri ennfremur gegn jafnræðisreglu stjórnsýsluréttar, enda sé hið kærða álit í grundvallaratriðum sambærilegt álitu nr. 08/14 þar sem aðstæður, atvik og lagareglur séu þær sömu. Í lagalegu tilliti sé enginn munur á álitunum eða þeim fyrirætlunum sem þar sé lýst.

Þá er í kærinni vikið að þeirri skoðun ríkisskattstjóra að fordæmisgildi bindandi álits embættisins nr. 08/14 sé takmarkað og einskorðist við móttakanda þess, enda hafi álituð ekki verið birt. Þessu sé með öllu hafnað, sbr. 8. gr. laga nr. 91/1998 þar sem svo sé mælt fyrir að birta skuli ákvarðanir og niðurstöður, sem fram komi í bindandi álitum, að því leyti sem þær teljist hafa almenna þýðingu. Ljóst sé að umrætt álit nr. 08/14 hafi almenna þýðingu og vanræksla ríkisskattstjóra á að birta álituð geti ekki rýrt fordæmisgildi þess, enda samræmist það trauðla kröfum réttarríkisins að ríkisskattstjóri geti upp á sitt eindæmi ákveðið hvaða álit séu fordæmisgefandi og hver ekki.

Þá er á það bent að ríkisskattstjóri hafi ekki afturkallað greint álit nr. 08/14. Vísað er til athugasemda með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 91/1998, þar á meðal tilgangsins með lögfestingu bindandi álita, en meginmarkmiðið hafi verið að auka réttaröryggi skattaðila svo sem nánar er lýst. Það fari eftir eftir almennum reglum um áhrif stjórnvaldsákvæðana, fordæmisgildi úrskurða yfirséðingarnefndar og niðurstöðum dómstóla hvert gildi bindandi álita sé í málum sem varða aðra aðila eða önnur atvik en þau sem álituð snúist um. Í samræmi við almennar reglur, einkum jafnræðisreglu, sbr. 11. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993, hefði ríkisskattstjóri með réttu leyst úr álitamálum kæranda á grundvelli sömu sjónarmiða og með sömu rökum og gert var við úrlausn bindandi álits nr. 08/14. Þess í stað beri embættið því við að umrætt bindandi álit hafi verið tekið til endurmats „í ljósi niðurstöðu um þau álitaefni sem reifuð eru hér að framan, sbr. og bindandi álit 1/16 sem birt sé á vef embættisins“, eins og segi í bindandi álitu ríkisskattstjóra nr. 10/16. Ekki sé ljóst hvað ríkisskattstjóri sé að fara, en að líkindum sé embættið að vísa til þeirrar niðurstöðu sinnar að kaup eigin hlutabréfa umfram 10% séu í „andstöðu“ við ákvæði hlutafélagalaga. Þeirri afstöðu sé hafnað. Að minnsta kosti skjóti það skökku við að ríkisskattstjóri skuli hvorki afturkalla umrætt bindandi álit nr. 08/14 né birta álituð.

Þá er í kærinni vikið að óbirtum úrskurðum yfirskattanefndar og bent á að ríkisskattstjóri skirrist ekki við að vísa til þeirra sem fordæma svo sem nánar er útlistað, sbr. tilvísun ríkisskattstjóra til óbirts úrskurðar nefndarinnar máli embættisins til stuðnings. Þannig telji ríkisskattstjóri að vöntun á birtingu skerði ekki fordæmisgildið að neinu leyti nema þegar fordæmið veiki málstað ríkisskattstjóra. Vísað er til þess að samkvæmt lögum um birtingu laga og rötgrónum kenningum fræðimanna varðandi fordæmisgildi óbirtra fyrirmæla gagnvart stjórnvöldum geti stjórnvöld ekki borið fyrir sig að farist hafi fyrir að birta fyrirmæli sem veita almenningi eða borgurunum tiltekin réttindi, enda beri stjórnvöld ábyrgð á því og beri að sjá til þess að fyrirmælin sé réttilega birt. Óeðlilegt sé að stjórnvöld geti borið fyrir sig eigin vanrækslu við framkvæmd birtingar. Sömu rök eigi við um óbirt bindandi álit.

Í kærinni er því næst vikið að þeirri forsendu ríkisskattstjóra að forsendur í álit nr. 08/14 séu afar sértækar, eins og embættið orði það. Ekki sé ljóst hvað ríkisskattstjóri eigi við, enda verði ekki ráðið hvaða sértæku forsendur hafi verið fyrir hendi í bindandi álit nr. 08/14 sem ekki séu til staðar í máli kæranda. Ríkisskattstjóri segi m.a. að litið hafi verið til þess að einn hluthafi hafi selt hlutabréf sín og því „gæti sá gerningur einn og sér talist sala hlutabréfa óháð því hvort hluthafafundur ákveði að lækka hlutafé í kjölfarið.“ Í máli kæranda liggi fyrir að einn hluthafi, A slhf., ætli að selja hlutabréf sín til félagsins D hf. Í báðum tilvikum sé félag að kaupa eigin bréf af einum hluthafa umfram 10% sem lið í lækkun hlutafjár. Vissulega sé um að ræða herra hlutfall af útgefnu hlutafé sem verið sé að kaupa. Það eitt og sér geti ekki haft áhrif á skattalega meðferð ráðstafananna sé á annað borð stuðst við skýran lagatextann við ákvörðun skattlagningar. Hinar meintu sértæku forsendur eigi því við í hinu kærða bindandi álit rétt eins og í margnefndu álit nr. 08/14.

Þá er í kæru kæranda vikið að þeirri ályktun ríkisskattstjóra að ekki verði krafist „sambærilegrar niðurstöðu á grundvelli almennrar jafnræðisreglu“. Í þessu sambandi þyki ríkisskattstjóra rétt að vísa til þess „að jafnræðisregla stjórnsýslulaga hafi mesta þýðingu þegar um matskenndar stjórnvaldsákvarðanir er að ræða“. Ríkisskattstjóri kveðst byggja niðurstöðuna m.a. á ákvæðum hlutafélagalaga og að ekki sé um matskennda ákvörðun að ræða. Enda þótt ríkisskattstjóri bendi sjálfur á að ekki sé um matskennda ákvörðun að ræða telji hann engu að síður svigrúm fyrir mismun á úrlausn sambærilegra mála. Verði ekki annað ráðið en að ríkisskattstjóri misskilji inntak jafnræðisreglunnar. Að svo búnu er í kærinni fjallað um reglu þessa er sé lögfest grundvallarregla stjórnsýsluréttarins. Í reglunni felist að við úrlausn máls skuli stjórnvöld gæta samræmis og jafnræðis í lagalegu tilliti. Mál, er séu sambærileg í lagalegu tilliti, skuli hljóta samskonar úrlausn. Nánar er í kærinni fjallað um jafnræðisreglu stjórnsýsluréttarins með almennum hætti.

Þótt talið sé að stjórnvöld verði ekki ávallt bundin við þau sjónarmið, sem lögð hafa verið til grundvallar við úrlausn máls og heimilt sé að breyta framkvæmd að einhverju marki, verði engu að síður slík breyting að vera heimil. Það sem réttlætt gæti mismun á úrlausn sambærilegra mála er að fyrir hendi sé lagaheimild fyrir slíkum mismun eða þegar um sé að ræða matskennda ákvörðun, enda byggist mismunurinn þá á frambærilegum og málefnalegum sjónarmiðum. Í tilviki kæranda sé ekki fyrir að fara matskenndri ákvörðun og því yrði að byggja breytta niðurstöðu á lagaheimild. Í

lagalegu tilliti sé enginn munur á álitum nr. 08/14 og 10/16. Engar lagabreytingar hafi orðið á þeim ákvæðum hlutafélagalaga og tekjuskattslaga, sem varði álitafni, á þeim tíma sem liðið hafi milli álitanna. Því réttlæti ekkert aðra og breytta niðurstöðu í máli kæranda. Önnur og breytt niðurstaða verði ekki fengin „af endurmetinni heimfærslu málsatvika undir ákvæði viðkomandi laga“, eins og ríkisskattstjóri orði það, án þess að lögin séu skýr í þá veru. Til að fá aðra og rétta niðurstöðu hefði þurft lagaákvæði þess efnis. Því verði ekki annað séð en að geðþótti eða hending ein hafi ráðið för ríkisskattstjóra í málinu, er sé með öllu ótækt. Kærandur telja að með hinu kærða bindandi álitu hafi allt verið gert til að mynda skattstofn vegna hinna fyrirhuguðu ráðstafana. Efnisinntak laga um tekjuskatt um arð sé ákveðið rýmra en orðalag gefi til kynna. Verði álituð látið óhaggað standa þýði það að viðskipti með eigin hlutabréf séu, við einhverjar tiltekna aðstæður, en óljósar þó, frábrugðnar þeim sem uppi hafa verið í skatt- og úrskurðaförkvæmd til þessa, og falli undir að vera lækkun hlutafjár í skattalegu tilliti í stað sölu. Við blasi að ríkisskattstjóri gangi langt í að teygja ákvæði tekjuskattslaga svo sem raun beri vitni.

Í framhaldi af því, sem að framan greinir, er í kærinni vikið að úrskurði yfirséðingarnafndar nr. 13/2017, en mál það, sem veitt var úrlausn með úrskurði þessum, hafi varðað bindandi álit ríkisskattstjóra og lotið að frádráttarheimild 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003 á móti tekjufærðri arðsfjárhæð vegna lækkunar hlutafjár, sbr. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Þegar ríkisskattstjóri hafi látið uppi bindandi álit sitt í málinu hafi umræddur úrskurður yfirséðingarnafndar ekki verið genginn. Því verði ekki annað ráðið en að tilgangurinn hafi verið að skilgreina tekjurnar sem arð og hafna frádráttarrétti á þeim grundvelli að ekki væri um hefðbundna arðgreiðslu að ræða. Öllum meginreglum hafi verið vikið til hliðar í því skyni að mynda skattstofn. Ný og atviksbundin túlkun á ákvæðum skattalaga hafi án nokkurrar lagastoðar verið lögð til grundvallar. Með úrskurði yfirséðingarnafndar nr. 13/2017 hafi stöðum verið kipt undan þeim grundvelli ríkisskattstjóra í álitinu. Ein meginforsendan að baki afstöðu embættisins í máli kæranda, þ.e. að söluhagnaður hluthafa vegna kaupa félags á eigin hlutabréfum skuli í skattalegu tilliti teljast til arðs, sé væntanlega sú að samræmi yrði í skattalegri meðferð milli hluthafa, sem nytu tekna frá félagi í sinni eigu, annars vegar með lækkun hlutafjár og hins vegar með sölu hlutabréfa til félagsins. Hefði sú túlkun ríkisskattstjóra staðist að einungis venjulegur arður væri frádráttarbær, hefði myndast ósamræmi þar á milli. Nú þegar þessari forsendu hafi verið hnekkt með greindum úrskurði yfirséðingarnafndar sé ekkert ósamræmi lengur til staðar, nema það eitt að arður sé staðgreiðsluskyldur meðan söluhagnaður sé það ekki. Bent er á að staðgreiðsla sé bráðabirgðagreiðsla upp í álagðan tekjuskatt. Með því að móttækinn arður, sem myndist við lækkun hlutafjár, sé frádráttarbær muni hann ekki mynda tekjuskattstofn, heldur verða endurgreiddur við almenna álagningu árið eftir, auk 2,5% álags, sbr. 1. mgr. 122. gr. tekjuskattslaga. Því sé vandséð hvað vinnist með túlkun ríkisskattstjóra. Að minnsta kosti sé það ekki hagur ríkissjóðs að greiða 2,5% álag á þá of háu staðgreiðslu sem haldið yrði eftir og kæmi í ljós við álagningu. Þá gæti niðurstaðan haft verulegt fjárhagslegt tjón í för með sér bæði fyrir kærndur og marga lífeyrissjóði. Aukinheldur myndi skapast flækjustig í skattförkvæmd, m.a. við mat á því hvenær um sé að ræða söluhagnað og hvenær arð þegar félag kaupir eigin hluti.

Í kær unni eru síðan ítrekuð mótmæli kær enda við túlkun ríkisskattstjóra á skýrum reglum hlutafélagalaga um kaup félags á eigin hlutum. Þannig haldi embættið því fram að í skattalegu tilliti skipti máli hvort félag kaupi eigin bréf umfram tiltekin mörk og láti embættið skattalega meðhöndlun ráðast af því, að því er virðist, hvort félag festi kaup á meira eða minna en 10% heildarhlutafjár. Þessu er haldið fram þrátt fyrir að einkahlutafélagi sé samkvæmt skýru ákvæði 38. gr. laga nr. 138/1994 heimilt að eiga umfram 10% eigin hlutafjár í allt að sex mánuði og að hlutafélagi sé samkvæmt 2. mgr. 57. gr. laga nr. 2/1995 heimilt að fara umfram 10% mörkin sé fyrirhugað að færa hlutaféð niður til jöfnunar eigin hluta í framhaldinu. Áréttað er að það sé gefin forsenda í álitsbeiðninni að öllum skilyrðum, sem reglur hlutafélagalaga setji fyrir kaupum á eigin hlutafé, verði fylgt út í hörgul í fyrirhuguðu ferli. Áréttað er að fyrirhugaðar ráðstafanir séu að öllu leyti í samræmi við reglur hlutafélagalaga. Tekjur þær, sem myndist við sölu kær enda, A slhf., til D hf., séu réttilega söluhagnaður í skilningi 12. og 18. gr. laga nr. 90/2003. Frá þessu verði ekki vikið án skýrrar lagaheimildar og hvergi komi fram að vilji löggjafans hafi staðið til annars. Lög in beri að skýra í samræmi við orðanna hljóðan og sjónarmið um jafnræði og samræmi styðji það. Af þessu leiði að ekki hvíli skylda á D hf. til að halda eftir í staðgreiðslu skatti af söluhagnaði A slhf., enda sé hagnaður vegna sölu hlutabréfa ekki staðgreiðsluskyldur.

Varðandi síðari liðinn í aðalkröfum kemur fram að kær endur byggi á því að seljandi hlutafjárins í D hf. muni njóta söluhagnaðar vegna fyrirhugaðra ráðstafana. Seljandi sé ósjálfstæður skattaðili og því muni söluhagnaðurinn teljast til tekna hjá eigendum í réttu hlutfalli við félagssamning þeirra, sbr. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003. Hlutdeild hvers og eins félagsmanns (hluthafa) A slhf. komi þannig til skattlagningar með öðrum tekjum þeirra, að virtum frádráttarheimildum, sbr. bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 03/07. Því sé þess krafist að kær endum, B hf. og C hf., verði heimill frádráttur samkvæmt 9. tölul. a. 31. gr. laga nr. 90/2003, þ.e. að færa í skattskilum sínum frádrátt sömu fjárhæðar og nemi hlutdeild þeirra af söluhagnaði vegna sölu bréfanna í D hf. við kaup þess félags á eigin hlutabréfum af A slhf.

Í lok kær unnar er vikið að varakröfu kær enda sem sett er fram nái aðalkröfur ekki fram að ganga. Varakrafan er sett fram vegna kær endanna B hf. og C hf. og er þess efnis að yfirs kattane fnd úrskurði um að þessum kær endum verði heimilt í skattskilum sínum að færa frádrátt sömu fjárhæðar og nemi móttæknum arði á grundvelli 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003. Vísað er til úrskurðar yfirs kattane fndar nr. 13/2017 varakröfunni til stuðnings.

Varðandi málskostnaðarkröfu er vísað til 2. mgr. 8. gr. laga nr. 30/1992, um yfirs kattane fnd, með áorðnum breytingum. Boðað er að yfirlit yfir kostnað vegna málsins verði lagt fram þegar allur kostnaður liggja fyrir.

V.

Með bréfi, dags. 10. maí 2017, hefur ríkisskattstjóri lagt fram umsögn um kær unna og krafist þess að staðfestur verði sá hluti hins kær ða bindandi álits sem lúti að því hvort hinar umdeildu tekjur teljist arður. Hins vegar gerir ríkisskattstjóri ekki athugasemd við varakröfu kær enda. Varðandi fyrra atriðið áréttar ríkisskattstjóri þau rök sem sett séu fram fyrir niðurstöðu bindandi álits þess efnis að þær

tekjur, sem myndist vegna kaupa D hf. á eigin hlutafé „sem þátt í að lækka hlutafé“, teljist arður í skilningi 2. másl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 og séu þar með staðgreiðsluskyldar samkvæmt lögum nr. 94/1996. Þá telur ríkisskattstjóri að tilvísun kæranda til sjónarmiða, sem fram komi í úrskurði yfirskattanefndar nr. 260/2016, eigi ekki við þar sem málsatvik hafi verið með öðrum hætti, enda hafi töku ákvörðunar um lækkun hlutafjár og formkröfum almennt hvað slíkt varði ekki verið fylgt og hafi hlutafjárlækkun ekki verið tilkynnt til fyrirtækjaskrár í samræmi við 5. mgr. 34. gr. laga nr. 138/1994. Í máli kæranda liggja fyrir að kaup félagsins á eigin hlutum séu undanfari hlutafjárlækkunar og geti ekki annað en skoðast í skattalegu tilliti sem órjúfanlegur liður í lækkun hlutafjár í skilningi 1. mgr. 57. gr. laga nr. 2/1995 til að jafna út eða eyða eigin bréfum, sbr. og 2. másl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Varðandi síðari þáttinn, varakröfu kæranda, er í umsögn ríkisskattstjóra vísað til úrskurðar yfirskattanefndar nr. 13/2017 sem kveðinn hafi verið upp eftir að hið kærða bindandi álit var gefið. Í úrskurðinum hafi verið komist að þeirri niðurstöðu að heimilt sé á grundvelli 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003 að draga arðsfjárhæð vegna lækkunar hlutafjár frá tekjum á því ári sem greiðsla (úthlutun) eigi sér stað. Um gildandi rétt sé að ræða og með vísan til þessa sé ekki gerð athugasemd við varakröfu kæranda.

Með bréfi yfirskattanefndar, dags. 16. maí 2017, var kærendum sent ljósrit af umsögn ríkisskattstjóra í málinu og félögunum gefinn kostur að tjá sig um hana og leggja fram gögn til skýringar. Gefinn var 20 daga svarfrestur. Ekki bárust athugasemdir frá kærendum innan veitts svarfrests. Með bréfi, dags. 3. júlí 2017, barst hins vegar greinargerð kæranda fyrir málskostnaðarkröfu ásamt gögnum um þann kostnað. Þar kemur fram að málskostnaður kæranda samanstandi af þóknunum til KPMG ehf. fyrir vinnu við ritun kærubréfs og ýmislegt annað í tengslum við það. Þóknun KPMG ehf. nemi 918.787 kr. að meðtöldum virðisaukaskatti. Vísað er til meðfylgjandi reiknings frá KPMG ehf. sem upphaflega hafi vegna mistaka verið gefinn út á C hf., en verið bakfærður og gefinn út á A slhf. Reikningurinn 793.600 kr. hafi verið greiddur 16. maí 2017. Önnur vinna 218.807 kr. hafi ekki verið reikningsfærð svo sem nánar greinir. Tekið er fram í bréfinu að krafa um greiðslu málskostnaðar sé reist á þeirri forsendu að kærendur hafi verið knúnir til að leggja í umtalsverðan kostnað við kæru til yfirskattanefndar sem ekki sé sanngjarnt að þeir beri sjálfir. Sé til þess að líta að lagatúlkun ríkisskattstjóra sé röng og byggð á rangri lögskýringaraðferð sem skattskylda verði ekki byggð á. Sama sé að segja um umsögn ríkisskattstjóra, dags. 10. maí 2017.

VI.

Mál þetta varðar bindandi álit ríkisskattstjóra samkvæmt lögum nr. 91/1998, um bindandi álit í skattamálum, sem embættið lét uppi hinn 22. nóvember 2016 í tilefni af beiðni kæranda, dags. 29. júlí 2016. Í álitsbeiðni kæranda kom fram að kærendur, B hf., C hf. og D hf., væru félög sem bæru ótakmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Kærandi, D hf., væri að fullu í eigu kæranda, A slhf., sem væri samlagshlutafélag og ósjálfstæður skattaðili, sbr. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003. Félagsaðilar (hluthafar) í greindu samlagshlutafélagi væru umræddir kærendur B hf. og C hf., auk 15 lífeyrissjóða, sem allir væru undanþegnir skattskyldu samkvæmt 6. tölul. 4. gr. laga nr. 90/2003.

Eins og fram kemur í kafla II hér að framan var í álitshæðinni gerð grein fyrir þeim atvikum og álitafnum sem beiðst var álits á, sbr. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 91/1998. Kom fram að fyrirætlanir álitshæðenda væru þær að álitshæðendurnir D hf. og A slhf. ráðgerðu að gera með sér kaupsamning þar sem fyrrnefnda félagið keypti af hinu síðarnefnda megnið af hlutafé þess félags eða að undanskildu lögbundnu lágmarki að fjárhæð 4.000.000 kr. Áður en greindur kaupsamningur yrði gerður myndi stjórn D hf. boða til hluthafafundar þar sem leitað yrði eftir heimild fundarins til að afla eigin hluta á grundvelli 2. mgr. 55. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög. Á fundinum yrði kynnt sú fyrirætlan félagsins að ráðgerð kaup á eigin hlutafé yrðu liður í eftirfarandi lækkun hlutafjár í skilningi 1. tölul. 57. gr. laga nr. 2/1995. Þannig væri gert ráð fyrir að innan mjög skamms tíma frá kaupum félagsins á eigin hlutafé yrði annar hluthafafundur haldinn þar sem lögð yrði fram tillaga stjórnar þess efnis að hlutafé félagsins yrði lækkað „til að jafna eða eyða eigin hlutum“, eins og þar sagði.

Af hálfu kæranda var í álitshæðinni vikið að því að þar sem seljandi hlutafjárins, A slhf., væri ekki sjálfstæður skattaðili bæri að skipta tekjum og eignum félagsins milli félagsaðila (hluthafa) og skattleggja með öðrum tekjum og eignum viðkomandi félagsaðila, sbr. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003. Skráður eigandi hlutafjárins sé seljandi, A slhf. Það félag sé ekki sjálfstæður skattaðili og því sé horft fram hjá sjálfstæðri tilvist þess við framkvæmd skattalaga. Rétt er að taka fram í tilefni af þessu að kærundur, B hf. og C hf., eru þannig ekki hluthafar í D hf., heldur A slhf., sem er samlagshlutafélag og ekki sjálfstæður skattaðili samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003. Eru tekjur A slhf. því skattlagðar hjá hluthöfum í samræmi við 3. mgr. 2. gr. umræddra laga og skilning kæranda hér að lútandi. Ekki verður séð að þessi aðstaða hafi sérstaka þýðingu fyrir úrlausn þeirra álitafna sem um ræðir í máli þessu, hvorki frádráttarrétt né afdráttarskyldu staðgreiðslu.

Ágreiningsefni málsins lúta í meginatriðum að því hvernig virða ber í skattalegu tilliti þá ráðgerðu öflun D hf. á eigin hlutafé við fyrirhugaða sölu A slhf. til fyrrgreinda félagsins. Af hálfu kæranda er því haldið fram að tekjur kæranda B hf. og C hf. vegna umræddrar sölu A slhf. á hlutafénu í D hf. til þess félags beri að telja söluhagnað samkvæmt 1. mgr. 12. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 1. mgr. 18. gr. sömu laga. Af því leiði að staðgreiðsluskyldu samkvæmt lögum nr. 94/1996, um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, sé ekki fyrir að fara vegna tekna B hf. og C hf. af sölnunni. Ríkisskattstjóri taldi hins vegar að hér væri um arð að ræða samkvæmt 2. másl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, enda yrði að virða svo stórfellda og markvissa öflun eigin hlutafjár, sem um ræðir, sem órjúfanlegan lið í lækkun hlutafjár svo sem nánar greindi. Ríkisskattstjóri tók fram að slík öflun eigin hlutafjár, sem hér um ræddi, væri andstæð ákvæðum 55., sbr. 57. gr. laga nr. 2/1995. Þá varða ágreiningsefnin frádráttarheimild 9. tölul. a. 31. gr. laga nr. 90/2003. Ríkisskattstjóri taldi að ekki reyndi á frádráttarheimild þessa með vísan til fyrrgreindrar niðurstöðu embættisins þess efnis að um væri að ræða lækkun hlutafjár og þar af leiðandi arð. Í kæru er sett fram varakrafa er lýtur að viðurkenningu frádráttarréttar samkvæmt frádráttarheimild 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, nái aðalkröfur kæranda ekki fram að ganga. Komi varakrafan til skoðunar er á hana fallist af hálfu ríkisskattstjóra, sbr. umsögn embættisins, dags. 10. maí 2017, með vísan til fordæmis í úrskurði yfirskattanefndar nr. 13/2017.

Telja verður að niðurstaða ríkisskattstjóra varðandi eðli greindra tekna hafi byggst á greiningu á umræddum ráðstöfunum, eins og þeim var lýst og þær settar fram í álitsskiðni kærenda, dags. 29. júlí 2016. Eins og fram er komið varð niðurstaðan sú að fyrirhuguð kaup D hf. á öllu eigin hlutafé félagsins, að undanskilinni lögboðinni lágmarksfjárhæð samkvæmt lögum um hlutafélög, væri í raun lækkun hlutafjár til greiðslu til seljanda, A slhf., samkvæmt 51. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög, sbr. 2. tölul. 2. mgr. lagagreinar þessarar. Þá varð það niðurstaða ríkisskattstjóra að virða bæri fyrirhugaða greiðslu sem arð samkvæmt skýlausum ákvæðum 2. másl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, sbr. og athugasemdir með frumvarpi til laga um breytingu á þágildandi lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. b-lið 2. gr. laga nr. 154/1998, er breytti 9. gr. hinna fyrrgreindu laga.

Eins og fram er komið er af hálfu kærenda teflt fram ýmsum viðbárum sem lúta að meðferð ríkisskattstjóra á máli þessu. Ber þar hæst skírskotun kærenda til gengins bindandi álitsskiðni ríkisskattstjóra nr. 08/14 frá 4. desember 2014, sem kærendur telja að hafi ótvírætt fordæmisgildi í málinu, en forsendur þess álitsskiðni og framsett álitamál séu samhljóða þeim álitamálum sem lögð voru fyrir ríkisskattstjóra með álitsskiðni kærenda. Þar af leiðandi sé brotið gegn jafnræðisreglu stjórnsýslulaga, sbr. 11. gr. þeirra laga nr. 37/1993, með því að afgreiða ekki mál kærenda með sama hætti og raun varð á í greindu álitsskiðni nr. 08/14. Þá er fundið að því að álit þetta hafi ekki verið birt, en fordæmisgildi þess sé ótvírætt. Þá telja kærendur að úrskurður yfirséðingdar nr. 260/2016 hafi þýðingu í málinu, svo sem nánar greinir í kæru.

Með 11. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 var lögfest almenn jafnræðisregla á sviði stjórnsýsluréttar sem byggð er á óskráðri grundvallarreglu stjórnsýsluréttarins um jafnrétti borgaranna. Í athugasemdum með 11. gr. frumvarps þess, er varð að lögum nr. 37/1993, kemur fram að í reglunni felst að mál, sem eru sambærileg í lagalegu tilliti, skuli hljóta sams konar úrlausn. Hafa beri þó í huga að þótt mismunur sé á úrlausn mála sé ekki um að ræða mismunur í lagalegu tilliti ef mismunurinn byggist á frambærilegum og lögmætum sjónarmiðum. Þar sem þannig hefur verið lögfest almenn jafnræðisregla, sem sérstaklega gildir á vettvangi stjórnsýsluréttar, er ljóst að jafnræðisregla stjórnskrárinnar hefur af þeim sökum minni þýðingu á því sviði. Í því sambandi er þess að geta að með 3. gr. stjórnskipunarlaga nr. 97/1995 var lögfest í 65. gr. stjórnskrárinnar nr. 33/1944 almenn jafnræðisregla í 1. mgr. ásamt sérreglu í 2. mgr. Fram að þeim tíma var skráðri stjórnskipulegri jafnræðisreglu ekki til að dreifa, en lítið svo á að slík regla væri til staðar sem óskráð grundvallarregla. Þessi almenna jafnræðisregla stjórnskrárinnar gildir þegar löggjafarvald, dómvald og framkvæmdarvald setur, túlkar eða beitir löggjöf eða valdi sínu almennt og felur í sér bæði efnisreglu og leiðbeiningar- og túlkunarreglu, sbr. dómaframkvæmd og viðtekin fræðileg viðhorf. Sérstök ástæða er til að geta þess að stjórnskipuleg jafnræðisregla hefur ítrekað komið til umfjöllunar í dómsmálum á sviði skattaréttar, enda þótt áður hafi í þeim efnum ekki verið beitt almenntri, óskráðri grundvallarreglu heldur talið að í stjórnskipulegri vernd eignaréttar, sbr. nú 72. gr. stjórnskrárinnar og áður 67. gr. hennar, fælist sérstök jafnræðisregla. Samkvæmt dómaframkvæmd hefur verið talið að skatthugtakið fæli í sér það skilyrði að skatta yrði að leggja á eftir almennum efnislegum mælikvarða og vissri jafnræðisreglu. Um þessi viðhorf má m. a. vísa til H 1958:753 og H 1986:706 og 714. Að

auki má geta dóms Hæstaréttar Íslands frá 10. apríl 2014 í málinu nr. 726/2013 (Guðrún Helga Lárusdóttir gegn íslenska ríkinu) þar sem á það reyndi hvort álagning auðlegðarskatts bryti gegn jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar og 1. mgr. 72. gr. hennar um friðhelgi eignarréttar.

Einsýnt er að jafnræðisregla stjórnarskrárinnar styrkir almennt jafnræðisreglu stjórnsýsluréttar, auk þess sem hafa verður í huga takmarkað gildissvið stjórnsýslulaga nr. 37/1993, sbr. 1. gr. laganna þar sem m.a. kemur fram að löggin gilda ekki um samningu reglugerða né annarra stjórnvaldsfyrirmæla. Þá ber að gæta að þýðingu jafnræðisreglna og jafnræðisviðhorfa á sviði skattaréttar, eins og fyrr getur.

Eins og fram er komið varðar mál þetta bindandi álit ríkisskattstjóra samkvæmt lögum nr. 91/1998, um bindandi álit í skattamálum. Samkvæmt 1. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 taka löggin til stjórnsýslu ríkis og sveitarfélaga og gilda þegar stjórnvöld, þar á meðal stjórnsýslunefndir, taka ákvarðanir um rétt eða skyldu aðila, hvort sem er manna eða lögaðila. Með orðinu „ákvarðanir“ er vísað til svonefndra stjórnvaldsákvarðana og taka löggin þannig einungis til einstaklegra ákvarðana stjórnvalda í ákveðnum og fyrirliggjandi stjórnsýslumálum, sbr. athugasemdir við 1. gr. í frumvarpi því sem varð að lögum nr. 37/1993. Tæpast verður talið að bindandi álit ríkisskattstjóra í skattamálum geti talist til stjórnvaldsákvarðana í þessum skilningi, enda er beiðni um bindandi álit í eðli sínu ósk um svar við lögspurningu og lúta réttaráhrif slíks álits eingöngu að því hvert efni ákvörðunar ríkisskattstjóra verði ef tiltekið mál yrði lagt fyrir embættið til úrlausnar, sbr. 6. gr. laga nr. 91/1998. Hvað sem því líður verður þó að leggja til grundvallar að flestum ákvæðum stjórnsýslulaga nr. 37/1993 verði beitt með lögjöfnun um undirbúning, meðferð og úrlausn mála vegna bindandi álita.

Af hálfu kæranda er byggt á því að í lagalegu tilliti sé enginn munur á bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 08/14 annars vegar og álit nr. 10/16 í máli kæranda hins vegar. Engar lagabreytingar hafi orðið hvorki á ákvæðum laga um hlutafélög né skattalögum sem réttlæti aðra og breytta niðurstöðu í máli kæranda en varð í tilvitnuðu bindandi álit nr. 08/14. Önnur og breytt niðurstaða verði ekki fengin „af endurmetinni heimfærslu málsatvika undir ákvæði viðkomandi laga“, eins og ríkisskattstjóri orði það, án þess að lög séu skýr í þá veru. Ríkisskattstjóri hafi því brotið gegn jafnræðisreglu 11. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993.

Málsaðilar og álitsbeiðendur í máli því, sem bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 08/14 frá 4. desember 2014 laut að, voru P hf. og L ehf. Fyrirhuguðum ráðstöfunum var lýst svo að greind félög áformuðu að gera með sér kaupsamning þar sem P hf. keypti af L ehf. um 36% af heildarhlutafé P hf. Eftir söluna myndi L ehf. eiga 14% hlutafjár í P hf. Áður en kaupsamningur yrði gerður myndi stjórn P hf. boða til hluthafafundar þar sem leitað yrði eftir heimild til öflunar eigin hluta, sbr. 55. gr. laga um hlutafélög. Á sama fundi yrði kynnt sú fyrirætlun félagsins að kaup eigin hluta væri líður í eftirfarandi lækkun á hlutafé í skilningi 1. tölul. 1. mgr. 57. gr. greindra laga um hlutafélög. Þannig áætli P hf. að innan mjög skamms tíma frá kaupum yrði haldinn annar hluthafafundur þar sem lögð yrði fram tillaga stjórnar þess efnis að lækka hlutafé félagsins til að jafna/eyða hlutum. Farið var fram á bindandi álit ríkisskattstjóra þess efnis í fyrsta lagi að söluhagnaður, sem myndaðist vegna kaupa P hf. á eigin hlutafé „sem þátt í að lækka hlutafé“, félli ekki undir að vera arður í skilningi 2. másl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 og þar með ekki staðgreiðsluskyldur samkvæmt lögum nr. 94/1996. Í öðru lagi,

teldist söluhagnaðurinn ekki til arðs, að seljanda L ehf. yrði heimilt í skattskilum sínum að færa til frádráttar sömu fjárhæð og næmi söluhagnaði hlutabréfa í P hf. á grundvelli 9. tölul. a. 31. gr. laga nr. 90/2003. Næðu fyrrgreindar kröfur ekki fram að ganga væri þess krafist í þriðja lagi að heimilt væri að færa til frádráttar sömu fjárhæð og næmi mótteknum arði, sbr. 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003. Er skemmst frá því að segja að ríkisskattstjóri féllst á aðalkröfur kæranda í málinu óbreyttar og reyndi þannig ekki á varakröfu.

Fram kemur í hinu kærða álitu ríkisskattstjóra að verulegur munur sé á því að mati embættisins hvort félag kaupir eigin hlutabréf í það litlum mæli að rúmist innan heimildar 1. mgr. 55. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög. Í álitu sínu vikur ríkisskattstjóri að tilvísun kæranda til fyrrgreinds bindandi álits embættisins nr. 08/14 og tekið fram að það álit hefði verið tekið til endurmats í ljósi niðurstöðu um tilgreind álitaefni, sem reifuð séu í hinu kærða bindandi álitu nr. 10/16, sbr. og bindandi álitu nr. 1/16 sem birt hafi verið á vef embættisins. Þá er því lýst að við gerð umrædds álits nr. 08/14 hafi verið litið svo á að þegar einn hluthafa seldi félaginu hlutabréf sín í félaginu þá gæti sá gerningur einn og sér talist sala hlutabréfa óháð því hvort hluthafafundur tæki ákvörðun um að lækka hlutafé félagsins í kjölfarið. Í máli kæranda liggja beinlínis fyrir að stefnt sé að innlausn hlutabréfa í álitsbeiðanda hjá öllum hluthöfum og í þeim mæli að beinlínis blasi við að stríði gegn 1. mgr. 55. gr. hlutafélagalaga og verði ekki gert lögum samkvæmt nema sem liður í lækkingu hlutafjár á grundvelli 1. tölul. 57. gr. hlutafélagalaga. Verði ekki séð, með vísan til þeirrar niðurstöðu sem fram komi í hinu kærða bindandi álitu, að hið tilvitnaða álitu nr. 08/14 hafi eða geti haft nokkurt fordæmisgildi, þótt óafturkallað sé, þannig að krafist verði á afar sértækum forsendum þess álits sambærilegrar niðurstöðu á grundvelli almennrar jafnræðisreglu. Þá kemur fram í hinu kærða álitu að skattaleg niðurstaða byggist á þeim álitaefnum, sem lögð séu fyrir ríkisskattstjóra, meðal annars túlkun á ákvæðum laga um hlutafélög. Ekki sé um matskennda ákvörðun að ræða, enda ráðist niðurstaðan af endurmetinni heimfærslu málsatvika undir ákvæði viðkomandi laga. Þá vísar ríkisskattstjóri til þess að umrætt álit hafi verið gefið með fyrirvara varðandi fordæmisgildi þess. Þá er lýst afstöðu ríkisskattstjóra til órjúfanlegs samhengis innlausnar á hlutum og afleiddrar og óhjákvæmilegrar lækkunar hlutafjár í ljósi 2. málsl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003.

Taka má undir það með kærendum að málsatvikum og lagaaðstöðu í máli kæranda svipi óneitanlega allnokkuð til atvika og lagaaðstöðu, sem uppi var í greindu bindandi álitu nr. 08/14 frá 4. desember 2014. Ekki verður þó talið að tilvikin séu að öllu leyti sambærileg í lagalegu tilliti, eins og kærundur halda fram. Af umfjöllun ríkisskattstjóra í hinu kærða álitu um tilvitnað álitu nr. 08/14 má ljóst vera að embættið telur að síðastgreint álitu sé naumast reist á nægilega traustum grundvelli. Í þessu sambandi skal þess getið að jafnræðisreglan veitir mönnum almennt ekki tilkall til neins þess sem ekki samrýmist lögum. Hafi efni ákvörðunar orðið ólögum getur aðili í öðru máli almennt ekki borið fyrir sig þá ákvörðun og krafist sambærilegrar úrlausnar.

Í máli þessu reynir efnislega á réttaráhrif atvika og lagaaðstæðna sem endurspeglast í umræddum bindandi álitum ríkisskattstjóra, þ.e. greinds álits nr. 08/14 annars vegar og hins kærða álits nr. 10/16 hins vegar. Að virtum álitum þessum og atvikum að öðru leyti verður ekki talið að af hálfu kæranda

hafi verið sýnt fram á að ríkisskattstjóri hafi brotið gegn jafnræðisreglu 11. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 með því að afgreiða ekki í hinu kærða bindandi álitni mál kæranda með sama hætti og raun varð á í fyrrgreindu bindandi álitni nr. 08/14 frá 4. desember 2014. Varðandi þýðingu úrskurðar yfirskattanefndar nr. 260/2016 fyrir málsúrslit þá verður ekki talið að úrskurður þessi hafi þá þýðingu sem kærendur telja. Er þá lítið til þess að atvik og forsendur voru með öðrum hætti í máli því sem lauk með úrskurði þessum. Verður ekki talið að hann skipti hér máli, enda geta forsendur úrskurðarins varðandi tvo sjálfstæða gerninga, þ.e. öflun eigin hluta annars vegar og formlega hlutafjárþækkun hins vegar, ekki haft þá þýðingu fyrir niðurstöðu málsins sem kærendur telja. Víkur þá að efnisúrlausn málsins.

Samkvæmt 1. mgr. 55. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög, má hlutafélag ekki gegn endurgjaldi eignast eigin hluti með kaupum eða fá þá að veði ef nafnverð samanlagðra hluta, sem félagið og dótturfélög þess eiga í félaginu, er meira en eða mun verða meira en 10% af hlutafénu. Hluti, sem félag hefur eignast andstætt ákvæðum 55.-58. gr. laganna, skal það láta af hendi svo fljótt sem auðið er og eigi síðar en sex mánuðum eftir að það eignaðist þá, sbr. 60. gr. laga nr. 2/1995. Hafi félag með sama hætti tekið hlutina að veði skal veðsetningunni aflétt innan loka sama frests, sbr. sömu lagagrein.

Samkvæmt 61. gr. laga nr. 2/1995 ber stjórn hlutafélags, séu hlutirnir ekki látnir af hendi á réttum tíma samkvæmt 59. gr. og 60. gr., að hlutast til um að lækka hlutaféð sem nemur nafnverði þessara hluta, sbr. VII. kafla laganna.

Þess er að geta að almennt er í löggjöf um hlutafélög reistar verulegar skorður við möguleikum hlutafélags til að eignast eigin hlutabréf, enda telst eigin hlutafjáreign hlutafélaga varasöm, meðal annars af þeim sökum að með henni opnast auðveld leið til að fara í kringum ákvæði hlutafélagalaga um lækkun hlutafjár, sbr. athugasemdir með 43. gr. frumvarps þess er varð að lögum nr. 32/1978, um hlutafélög.

Þegar umræddar ráðstafanir eru virtar heildstætt í ljósi greindra ákvæða laga nr. 2/1995 varðandi eigin hluti, þar á meðal að um er að ræða kaup á megninu af hlutafé félags og langt umfram það sem lög leyfa, sbr. 1. mgr. 55. gr. laga nr. 2/1995, og þegar í upphafi afráðið að láta bréfin ekki af hendi, sbr. 60. gr. laga nr. 2/1995, heldur „annullera“ þau með tilheyrandi lækkun hlutafjárins, verður að taka undir þá niðurstöðu ríkisskattstjóra að í raun sé hér á ferðinni lækkun hlutafjár þar sem lækkunarfénu verði ráðstafað til greiðslu til hluthafa. Þá verður með vísan til ótvíræðs ákvæðis 2. másl. 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 að fallast á með ríkisskattstjóra að þær tekjur, sem myndast vegna kaupa D hf. á eigin hlutafé, teljist arður. Af þeirri niðurstöðu leiðir að tekjurnar falla undir staðgreiðsluskyldu samkvæmt lögum nr. 94/1996, sbr. 1. gr. og 3. mgr. 4. gr. laga þessara. Þá leiðir jafnframt af þessu að frádráttur söluhagnaðar samkvæmt 9. tölul. a. 31. gr. laga nr. 90/2003 kemur ekki til álita vegna teknanna.

Fallist er á með kærendum að B hf. og C hf. sé heimilt á grundvelli 9. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003 að draga arðsfjárhæð vegna lækkunar hlutafjár í D hf. frá tekjum á því ári sem greiðsla (úthlutun) á sér stað, sbr. varakröfu kæranda. Er varakrafan því tekin til greina eins og fram kemur í úrskurðarorði.

Umboðsmaður kæranda hefur gert kröfu um að kændum verði úrskurðaður málskostnaður til greiðslu úr ríkissjóði samkvæmt 2. mgr. 8. gr. laga nr. 30/1992, um yfirséðing, sbr. 4. gr. laga nr. 96/1998, um breyting á þeim lögum. Í ákvæði þessu kemur fram að falli úrskurður yfirséðing skattaðila í hag að hluta eða öllu leyti geti yfirséðing úrskurðað greiðslu málskostnaðar úr ríkissjóði, að hluta eða öllu leyti, enda hafi skattaðili haft uppi slíka kröfu við meðferð málsins, um sé að ræða kostnað sem eðlilegt var að hann stofnaði til vegna meðferðar málsins og ósanngjarnt væri að hann bæri þann kostnað sjálfur. Af hálfu kæranda hafa verið lögð fram gögn um útlagðan kostnað félaganna vegna meðferðar málsins, sbr. bréf kæranda, dags. 3. júlí 2017, og meðfylgjandi reikninga sem vikið er að í V. kafla hér að framan. Þegar til þessa er litið og með tilliti til þess að kröfur kæranda hafa einungis að hluta til náð fram að ganga þykir málskostnaður kæranda til greiðslu úr ríkissjóði hæfilega ákvarðaður 250.000 kr.

Úrskurðarorð:

Bindandi álit ríkisskattstjóra er breytt þannig að fallist er á að kændum, B hf. og C hf., sé heimilt að draga arðsfjárhæð vegna lækkunar hlutafjár í D hf. frá tekjum á því ári sem greiðsla (úthlutun) á sér stað, sbr. varakröfu kæranda. Málskostnaður til greiðslu úr ríkissjóði ákveðst 250.000 kr. Að öðru leyti er kröfum kæranda hafnað.