



Úrskurður yfirskattanefndar

- Atvinnurekstur
- Hlutabréfaeign

Úrskurður nr. 197/2017
Gjaldár 2015

Lög nr. 90/2003, 7. gr. B-liður.

Ekki var fallist á með kæranda að telja bæri eignarhald og umsýslu hans með hlutabréf í X hf. til atvinnurekstrar eða sjálfstæðrar starfsemi í skattalegu tilliti. Kom m.a. fram í því sambandi að við ákvörðun þess, hvort um atvinnurekstur væri að ræða, hefði

einkum verið horft til þess í úrskurðaframkvæmd hvort um sjálfstæða starfsemi væri að ræða sem rekin væri reglubundið og í nokkru umfangi í þeim efnahagslega tilgangi að skila hagnaði. Í tilviki kæranda væri ekki fyrir að fara neinni reglubundinni starfsemi á sviði hlutabréfaviðskipta. Þá væri um að ræða eignarhald að hlutabréfum í hlutafélagi sem kærandi virtist hafa átt hlut í frá árinu 2000, þ.e. frá stofnari félagsins, og kærandi frá öndverðu hagað skattskilum sínum miðað við að um fjárfestingu utan rekstrar hefði verið að ræða eða allt til ársins 2014. Var kröfum kæranda hafnað.

Ár 2017, miðvikudaginn 20. desember, er tekið fyrir mál nr. 38/2017; kæra A, dags. 14. mars 2017, vegna álagningar opinberra gjalda gjaldárið 2015. Í málinu úrskurða Sverrir Örn Björnsson, Þórarinn Egill Þórarinsson og Bjarnveig Eiríksdóttir. Upp er kveðinn svofelldur

úrskurður:

I.

Með kæru til yfirskattanefndar, dags. 14. mars 2017, sbr. rökstuðning í bréfi, dags. 12. júní 2017, hefur kærandi skotið til yfirskattanefndar úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 15. desember 2016, um endurákvörðun opinberra gjalda kæranda gjaldárið 2015. Með úrskurði þessum gerði ríkisskattstjóri

tilteknar breytingar á skattframtali kæranda árið 2015 er leiddu af því að embættið féllst ekki á að telja umsýslu kæranda með hlutabréf í X hf. á árinu 2014 til atvinnurekstrar, svo sem kærandi hafði miðað við í skattskilum sínum. Lutu breytingarnar að því að fella niður allar fjárhæðir í skattframtali rekstraraðila (RSK 1.04) með skattframtali kæranda, færa hlutabréf í X hf. að nafnverði 81.102.200 kr. til eignar í lið 3.5 í skattframtalinu og færa tilfærðar skuldir vegna hlutabréfanna að fjárhæð 1.539.352.621 kr. sem „aðrar skuldir“ í lið 5.5 í skattframtalinu. Ákvörðun ríkisskattstjóra leiddi ekki til gjaldabreytinga.

Í kæru til yfirskattaneftindar er þess krafist að úrskurður ríkisskattstjóra verði felldur úr gildi og að álagning verði byggð á innsendu skattframtali kæranda óbreyttu. Þá er þess krafist að kæranda verði úrskurðaður málskostnaður til greiðslu úr ríkissjóði, sbr. 2. mgr. 8 gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattaneftnd, með áorðnum breytingum.

II.

Rétt þykir að rekja stuttlega tildrög málsins. Með erindi til ríkisskattstjóra, dags. 10. júní 2014, óskaði umboðsmaður kæranda eftir því að skattframtölum kæranda árin 2008 til og með 2013 yrði breytt á þann veg að hlutafjáreign kæranda í X hf. og skuldir tengdar fjárfestingum hans í greindum hlutabréfum yrðu færðar úr persónuframtali kæranda og yfir í einkarekstur. Þá barst ríkisskattstjóra skattframtal kæranda árið 2014 þann 11. júní 2014, eða eftir að skilafresti lauk. Þar var farið með hlutafjáreign kæranda í X hf. sem atvinnurekstrareign og skuldir henni tengdar sem atvinnurekstrarskuld. Í framhaldi af bréfaskiptum, sbr. fyrirspurnarbréf ríkisskattstjóra, dags. 25. nóvember 2014, og svarbréf kæranda, dags. 18. desember 2014, tók ríkisskattstjóri erindi kæranda frá 10. júní 2014 til úrlausnar á grundvelli 2. mgr. 101. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, með bréfi, dags. 24. mars 2015, og hafnaði erindinu. Var það niðurstaða ríkisskattstjóra að ekki hefði verið sýnt fram á að um atvinnurekstur hefði verið að ræða, enda hefðu hlutabréfaviðskipti kæranda samanstáð af einum viðskiptum, þ.e. kaupum hans á hlutabréfum í einu félagi, X hf., og ekki yrði séð að um reglubundna starfsemi hefði verið ræða svo sem áskilið væri í tilviki atvinnurekstrar. Með úrskurði, dags. 31. mars 2015, hafnaði ríkisskattstjóri því að byggja álagningu opinberra gjalda gjaldárið 2014 á innsendu skattframtali kæranda í stað áætlunar með sömu rökum.

Með skattframtali kæranda árið 2015 fylgdi skattframtal rekstraraðila (RSK 1.04). Voru hlutabréf kæranda í X hf. eignfærð í atvinnurekstri og farið var með skuldir, vaxtagjöld og gengisbreytingar af lánnum vegna hlutabréfaviðskipta kæranda eins og um atvinnurekstur væri að ræða.

Með bréfi, dags. 21. september 2016, lagði ríkisskattstjóri fyrir kæranda að láta embættinu í té upplýsingar um ofangreindan framtalsmáta, sbr. ákvæði 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, og skýra hvers vegna skattframtal kæranda árið 2015 hefði ekki tekið mið af fyrrgreindum úrskurðum embættisins vegna fyrri ára.

Í svarbréfi umboðsmanns kæranda, dags. 9. nóvember 2016, var vísað til fyrra erindis kæranda til ríkisskattstjóra, dags. 10. júní 2014, þar sem fram hefði komið að allt frá árinu 2008 hefði kærandi staðið í þeirri trú að farið hefði verið með fjárfestingu hans í X hf. sem atvinnurekstur. Stofnað hefði

verið til fjárfestingarinnar sem lið í áformaðri fjárfestingarstarfsemi, en efnahagshrunið 2008 hefði breytt þeim áformum, enda hefðu forsendur kæranda til að eiga í viðskiptum breyst vegna stökkbreytingar þeirra lána sem hann hefði tekið til að fjármagna kaupin auk þess sem verðmæti hlutabréfanna hefði lækkað umtalsvert. Veðsetning hlutabréfanna hefði ein og sér ekki komið í veg fyrir að kærandi gæti átt í viðskiptum en vissulega hefði hann þurft að ná samkomulagi við lánardrottna sína. Það samkomulag hefði hins vegar orðið flóknara í ljósi þróunar lánanna og í raun hefði ekki fengist lausn á þeim málum fyrr en á árinu 2015. Þá vísaði umboðsmaður kæranda til bréfaskipta hans við ríkisskattstjóra á árunum 2007 og 2008 og tók fram að samkvæmt þeim bréfaskiptum væri hvorki útilokað að fjárfestingar einstaklinga gætu talist til atvinnurekstrar þeirra né að fjárfestingar, sem í upphafi væru persónulegar fjárfestingar einstaklinga, gætu síðar talist til atvinnurekstrar. Væri ástæða til að benda á að fjárfestingar kæranda væru að miklu leyti fjármagnaðar með lánsfé með tilheyrandi fjármagnskostnaði. Slíkar fjárfestingar væru umfram það sem einstaklingar stunduðu að jafnaði í eigin nafni. Þá skyti skökku við að fjárfestingar sem þessar gætu ekki að mati skattyfirvalda verið stundaðar sem liður í eigin atvinnurekstri þegar skattyfirvöld gerðu ekki athugasemdir við hliðstæðar fjárfestingar í atvinnurekstrarskyni á vegum félaga með takmarkaða ábyrgð. Auk framangreinds væri það álit kæranda, óháð afgreiðslu ríkisskattstjóra á skattframtölum og erindum varðandi framtöl fyrri ára, að kæranda hefði verið heimilt að færa umrædda fjárfestingu (eign/skuld) í X hf. sem tilheyrandi atvinnurekstri hans á árinu 2014 og gera þannig grein fyrir henni í skattframtali árið 2015.

Í framhaldi af boðunarbréfi ríkisskattstjóra, dags. 16. nóvember 2016, sem ekki var svarað af hálfu kæranda, kvað ríkisskattstjóri upp hinn kærða úrskurð, dags. 15. desember 2016, um breytingar á skattframtali kæranda árið 2015. Lutu breytingarnar að því að fella niður allar fjárhæðir í skattframtali rekstraraðila (RSK 1.04) með skattframtali kæranda, færa hlutabréf hans í X hf. að nafnverði 81.102.200 kr. til eignar í lið 3.5 í framtalinu og færa tilfærðar skuldir að fjárhæð 1.539.352.621 kr. sem „aðrar skuldir“ í lið 5.5 í skattframtalinu. Í úrskurðinum vísaði ríkisskattstjóri til fyrri úrskurða embættisins í málum kæranda, dags. 24. og 31. mars 2015, þar sem fyrir lægi afstaða embættisins vegna sama ágreiningsefnis vegna gjaldáranna 2008 til og með 2013 og 2014, og tók fram að ekki yrði séð að neinar breytingar hefðu orðið á forsendum frá uppkvaðningu greindra úrskurða sem réttlætt gætu að skattskil kæranda árið 2015 yrðu ekki í samræmi við þá. Úrskurðunum hefði hvorki verið skotið til yfirskattanefndar né til dómstóla og hefðu skattskil kæranda árið 2015 því átt að vera í samræmi við niðurstöðu ríkisskattstjóra í greindum úrskurðum. Ríkisskattstjóri vísaði jafnframt til bindandi áhrifa skattframtala. Kom fram í því sambandi að framtalsgerð væri bindandi nema hún væri beinlínis röng eða ekki í samræmi við lög. Yrði að ætla að kærandi hefði á árunum 2008 til 2013 talið fram eftir bestu vitund og álit hagsmunum sínum best verið með þeim framtalsmáta sem hann hefði viðhaft. Þá kom fram að X hf. hefði verið stofnað á árinu 2000 og að svo virtist sem kærandi hefði verið einn af stofnendum félagsins eða a.m.k. eignast hlutabréf í félaginu stuttu eftir stofnun þess. Samkvæmt innsendum hlutafjármiðum félagsins hefði kærandi átt 1.620.000 nafnverðshluti (18%) í félaginu í árslok 2005, 71.602.200 (14,9%) í lok árunna 2006-2007 og 83.102.200 (11%) í lok árs 2008. Nafnverðseign kæranda í félaginu hefði haldist óbreytt til ársloka 2014 þegar hún hefði numið

81.102.200 kr. (6,67%). Í lok árs 2016 hefði nafnverðseign kæranda numið 38.952.200 kr. Rakið var að á árinu 2006 hefði kærandi fengið úthlutað 63.360.000 jöfnunarhlutum í félaginu og á árinu 2007 tekið þátt í hlutfjárhækkun í félaginu að nafnverði 11.500.000 kr. sem kærandi virtist hafa fjármagnað með 345.000.000 kr. lántöku, sbr. skattframtal árið 2008. Samkvæmt skattframtali kæranda árið 2005 hefði hann selt 200.000 nafnverðshluti í félaginu fyrir samtals 25.000.000 kr. á árinu 2004, en fram kæmi í greinargerð um kaup og sölu hlutabréfa að hlutabréfin hefðu verið keypt á árinu 2000. Í úrskurðinum rakti ríkisskattstjóri þau atriði sem litið væri til við mat á því hvort um atvinnurekstur væri að ræða og tók fram að eignarhald kæranda að X hf. mætti rekja til stofnunar félagsins, rétt kæranda til jöfnunarhluta í félaginu og hlutfjárhækkunar. Taldi ríkisskattstjóri að ekki yrði séð að fyrrgreind hlutfjárhækkun á árinu 2007 hefði falið í sér starfsemi sem jafna mætti til atvinnurekstrar. Þá yrði ekki séð að lántaka kæranda vegna hækkunarinnar breytti neinu hvað þetta varðaði, enda væri slík lántaka af hálfu einstaklinga ekki óvenjuleg. Þátttaka í slíkri fjárfestingu yrði ekki talin annars konar fjárfesting en fyrri fjárfestingar kæranda í sama félagi og yrði því ekki litið svo á að upphaf atvinnurekstrar kæranda mætti rekja til einna viðskipta á árinu 2007. Tók ríkisskattstjóri fram að þrátt fyrir að kaupin hefðu verið gerð í hagnaðarskyni þá teldust þau ekki endilega til atvinnurekstrar, sbr. 1. málsl. 21. gr. laga nr. 90/2003. Þá væri ekki hægt að taka undir það með umboðsmanni kæranda að einstaklingar sem stundi viðskipti í eigin nafni fjárfesti að jafnaði fyrir eigið fé. Allur gangur væri á því.

III.

Með kæru, dags. 14. mars 2017, sbr. rökstuðning í bréfi, dags. 12. júní 2017, hefur kærandi skotið úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 15. desember 2016, til yfirskattanefndar. Er þess krafist að úrskurðurinn verði felldur úr gildi og að álagning verði byggð á skattframtali kæranda þannig að skuldir og eignir verði færðar úr köflum 5.5 og 3.5 í skattframtali kæranda í rekstrarframtal (RSK 1.04). Þá er gerð krafa um að kæranda verði ákvarðaður málskostnaður að fullu, sbr. 8. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd, sbr. 2. mgr. 4. gr. laga nr. 96/1998, og þess óskað að yfirskattanefnd ákvarðaði þann kostnað á grundvelli framlagðra gagna.

Í kærinni er rakið að kærandi hafi bæði í skatterindi sínu vegna gjaldáranna 2008 til og með 2013 og í tengslum við framtalsgerð gjaldárin 2014 og 2015 fært rök fyrir því að umfang og eðli hlutabréfaviðskipta kæranda hafi verið þannig að líta bæri á þau sem atvinnurekstur. Til marks um þetta sé skuldsetning vegna hlutabréfakaupanna, sem sé langt umfram það sem hefðbundið sé hjá einstaklingum utan atvinnurekstrar. Þá hafi kærandi bent á að jafnvel þótt umrædd viðskipti hafi ekki í upphafi tengst atvinnurekstri hans þá sé ekkert sem banni að þau séu síðar færð inn í atvinnurekstur. Er vísað til fyrri röksemda sem fram hafi komið af hálfu kæranda við meðferð málsins hjá ríkisskattstjóra. Loks er tekið fram að úrlausn yfirskattanefndar í málinu hafi ekki bara áhrif gjaldárið 2015 heldur einnig gjaldárið 2016, enda megi ráða af fyrirspurnarbréfi ríkisskattstjóra frá 7. mars 2017 að það sé skoðun ríkisskattstjóra að reikna eigi söluhagnað vegna ráðstöfunar kæranda á eignarhlut í X hf. til Y ehf., sem stofnað hafi verið á árinu 2015, þar sem 56. gr. laga nr. 90/2003 eigi ekki við um yfirfærsluna þar sem hlutabréfin hafi aldrei tilheyrt einkarekstri kæranda.

IV.

Með bréfi, dags. 24. ágúst 2017, hefur ríkisskattstjóri lagt fram umsögn í málinu og gert þá kröfu að hinn kærði úrskurður verði staðfestur með vísan til forsendna hans, enda hafi ekki komið fram nein þau gögn eða málsástæður varðandi kæruefnið sem gefi tilefni til breytinga á ákvörðun ríkisskattstjóra.

Með bréfi yfirkattanefndar, dags. 31. ágúst 2017, var kæranda sent ljósrit af umsögn ríkisskattstjóra og honum gefinn kostur á að tjá sig um hana og leggja fram gögn til skýringar. Gefinn var 20 daga svarfrestur. Engar athugasemdir hafa borist.

V.

Ágreiningur í máli þessu lýtur að því hvort telja beri eignarhald og umsýslu kæranda með hlutabréf í X hf. til atvinnurekstrar eða sjálfstæðrar starfsemi kæranda í merkingu B-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Eins og fram er komið í málinu taldi ríkisskattstjóri að ekki væri um atvinnurekstur að ræða og felldi niður allar fjárhæðir í skattframtali rekstraraðila (RSK 1.04) með skattframtali kæranda árið 2015, færði hlutabréf kæranda í X hf. til eignar í lið 3.5 í skattframtalinu og færði tilfærðar skuldir vegna kaupa hlutabréfanna að fjárhæð 1.539.352.621 kr. með öðrum skuldum í lið 5.5 í framtalinu. Í skattskilum sínum umrætt ár hafði kærandi hins vegar miðað við að um eignir og skuldir í atvinnurekstri væri að ræða. Lýtur krafa kæranda að því að skattframtal hans árið 2015 standi óhaggað að þessu leyti. Er byggt á því í kærðu kæranda að umfang hlutabréfaviðskipta hans sé umfram það sem almennt tíðkist hjá einstaklingum. Er í því sambandi einkum vísað til þess að fjárfestingar kæranda í X hf. hafi verið meiri háttar og fjármagnaðar með lánsfé. Þá hafi ekki verið farið með fjárfestinguna sem atvinnurekstur í skattskilum fyrri ára vegna mistaka við framtalsgerð, svo sem nánar greinir.

Hvorki í lögum nr. 90/2003 né annars staðar í skattalöggjöfinni er að finna sérstaka skilgreiningu á atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi, að undanskilinni reglu 2. mgr. 30. gr. laga nr. 90/2003 um að útleiga manns á íbúðarhúsnæði teljist ekki til atvinnurekstrar eða sjálfstæðrar starfsemi nema því aðeins að heildarfyrningargrunnur slíks húsnæðis í eigu hans nái tilteknu lágmarki, og lögmæltum viðmiðunum varðandi skráningu virðisaukaskattsskyldra aðila í 5. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, sbr. 1. gr. laga nr. 40/1995. Við ákvörðun þess hvort um atvinnurekstur er að ræða hefur í úrskurðafrankvæmd einkum verið horft til þess hvort um sjálfstæða starfsemi er að ræða sem rekin er reglubundið og í nokkru umfangi í þeim efnahagslega tilgangi að skila hagnaði. Nokkur þeirra atriða, sem þannig er horft til við mat á því hvort um atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi er að ræða, eru hlutræn að því leyti að ekki þarf að kanna viðhorf viðkomandi skattaðila. Á þetta við um þá þætti sem snerta það hvort starfsemi sé sjálfstæð, reglubundin og hvert umfang hennar er. Hins vegar skipta viðhorf skattaðilans máli varðandi það atriði hvort starfsemi sé rekin í hagnaðarskyni, jafnframt því að hinir hlutrænu þættir hafa þýðingu við ákvörðun slíks tilgangs.

Samkvæmt rekstrarframtali (RSK 1.04) er fylgdi skattframtali kæranda árið 2015 námu eignir samtals 641.267.975 kr. og skuldir samtals 1.539.352.621 kr. Var tilfært eigið fé neikvætt um 898.084.646 kr. Þá var tilgreint að tap ársins samkvæmt ársreikningi hefði numið 44.488.023 kr. Gerð var grein fyrir gjöldum að fjárhæð 739.195 kr. vegna ýmissar aðkeyprar þjónustu innanlands, en engar tekjur tilfærðar. Ekki var gerð grein fyrir reiknuðu endurgjaldi vegna vinnu kæranda við starfsemina, sbr. 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. og 58. gr. laga nr. 90/2003. Samkvæmt skattframtalinu átti kærandi ekki í neinum viðskiptum með hlutabréf á árinu 2014.

Hér að framan er gerð grein fyrir þeim atriðum sem í úrskurðaframtæmd hefur verið horft til við mat á því hvort um atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi er að ræða. Samkvæmt því sem fram er komið keypti kærandi hvorki né seldi nein hlutabréf á árinu 2014 og er því ljóst að ekki var fyrir að fara neinni reglubundinni starfsemi á sviði hlutabréfaviðskipta, sbr. fyrrgreinda skilgreiningu á atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Af málatilbúnaði kæranda má ráða að einkum sé byggt á því að umfang hlutabréfaeignar kæranda í X hf. hafi verið slíkt með tilliti til fjárhæða og skuldsetningar vegna hennar að líta beri svo á að um atvinnurekstur hans sé að ræða. Hvað þetta varðar er rétt að taka fram að í tilviki kæranda er um að ræða eignarhald að hlutabréfum í hlutafélagi sem kærandi virðist hafa átt hlut í frá árinu 2000, þ.e. frá stofnari félagsins, þótt þeirra muni ekki hafa verið getið í skattskilum kæranda fyrr en á árinu 2005. Þá verður ekki litið framhjá því að kærandi hefur frá öndverðu hagað skattskilum sínum miðað við að um fjárfestingu utan rekstrar hafi verið að ræða eða allt til framtalsskila á árinu 2014, sbr. og erindi kæranda til ríkisskattstjóra, dags. 18. júní 2014. Hefur ekkert komið fram í málinu sem hnekkir því mati ríkisskattstjóra að ekki verði litið á ráðstafanir kæranda varðandi umrædda hlutafjáreign í X hf. sem atvinnurekstur hans í skattalegu tilliti, sbr. og umfjöllun hér að framan um þau atriði sem horft er til við mat á því hvort um atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi er að ræða. Samkvæmt þessu er kröfu kæranda um ógildingu úrskurðar ríkisskattstjóra hafnað.

Umboðsmaður kæranda hefur gert kröfu um að kæranda verði úrskurðaður málskostnaður til greiðslu úr ríkissjóði samkvæmt 2. mgr. 8. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd, sbr. 4. gr. laga nr. 96/1998, um breyting á þeim lögum. Samkvæmt úrslitum málsins eru ekki lagaskilyrði til að úrskurða kæranda málskostnað. Kröfu þess efnis er því hafnað.

Úrskurðarorð:

Kröfum kæranda í máli þessu er hafnað.

