

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 14. nóvember 2007 í máli nr. E-6527/2006:

Hreggviður Jónsson

(Kristinn Bjarnason hrl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Guðrún M. Árnadóttir hrl.)

Mál þetta, sem dómtekið var að loknum munnlegum málflutningi 19. október sl., er höfðað með stefnu, birtri 1. nóvember 2006.

Stefnandi er Hreggviður Jónsson, Urriðakvísl 26, Reykjavík.

Stefndi er íslenska ríkið og er fjármálaráðherra stefnt fyrir þess hönd.

Dómkröfur stefnanda eru þær að úrskurður yfirs kattanevndar í máli nr. 148/2006, sem upp var kveðinn 31. maí 2006, verði felldur úr gildi að hluta og breytt þannig:

- a) Að tekjuviðbót á tekjuárinu 1999 að fjárhæð kr. 20.049.947 vegna skipta á hlutabréfum í Íslenska útvarpsfélaginu hf. að nafnverði kr. 4.568.000 í hlutabréf í Norðurljósum hf. að nafnverði kr. 20.528.526 falli niður.
- b) Að 25% álag á tekjuviðbót á tekjuárinu 1999 samkvæmt a) lið falli niður.
- c) Að 2,5% álag að fjárhæð kr. 559.870 tekjuárin 1999, 2000 og 2001 falli niður.

Þá krefst stefnandi málskostnaðar úr hendi stefnda að skaðlausu, að meðtöldum 24,5% virðisaukaskatti, samkvæmt framlögðum málskostnaðarreikningi.

Stefndi krefst aðallega sýknu af öllum kröfum stefnanda og málskostnaðar úr hans hendi, að mati réttarins. Til vara er þess krafist að stefnukröfur verði lækkaðar og málskostnaður þá látinn falla niður.

Við munnlegan flutning málsins vakti lögmaður stefnanda athygli á því að dómkrafa hans samkvæmt a) lið hér að ofan hefði misritast þannig að í stefnu var fjárhæðin sögð kr. 20.047.947 í stað kr. 20.049.947. Kröfugerð hans hefur því verið leiðrétt.

Málsatvik og ágreiningsefni

Stefnandi hóf störf hjá Íslenska útvarpsfélaginu hf. á árinu 1995. Með ráðningarsamningi 5. janúar 1997 var hann ráðinn framkvæmdastjóri félagsins frá 1. janúar 1998 að telja, og skyldi samningurinn gilda til 31. desember 1999. Um laun og önnur kjör var m.a. svo samið að stefnandi öðlaðist rétt til 1,5% hlutafjár í Íslenska útvarpsfélaginu, án greiðslu. Skyldi réttur hans safnast upp þannig að 0,25%, eða 761.000 krónur í hlutafé, áygnist í lok hvors árs 1997 og 1998 og 1% til viðbótar, eða 3.046.000 krónur í árslok 1999, eða samtals að nafnverði 4.568.000 krónur. Hlutafé Íslenska útvarpsfélagsins nam þá 300.000.0000 króna, en 304.568.000 krónum eftir hlutafjáraukningu til þess að mæta hlut stefnanda.

Afhending hlutabréfanna fór fram í tvennu lagi, annars vegar 761.000 krónur árið 1998 og 3.807.000 krónur árið 1999. Stefnandi taldi hlutabréfin fram á nafnverði á skattframtölum sínum 1999 og 2000, miðað við framangreind afhendingarár. Á árinu 1999 hækkaði hlutafé félagsins um 67.765.000 krónur þar sem Chase Manhattan bankinn neytti heimildar til að breyta víkjandi láni í hlutafé í félaginu. Eftir þá hlutafjárhækkun átti stefnandi 1,23% af heildarhlutafé Íslenska útvarpsfélagsins hf.

Með úrskurði yfirskattaneftndar í máli nr. 26/2005, upp kveðnum 9. febrúar 2005, var úrskurðað að færa skyldi hlutabréfin til tekna hjá stefnanda á þeim árum sem hann ávann sér rétt til afhendingar þeirra og að miða skyldi við innra virði Íslenska útvarpsfélagsins hf. í árslok næstliðins árs vegna tekjuáranna 1997 og 1998. Álagi var ekki beitt vegna þessara skattbreytinga. Hefur stefnandi unað þessum úrskurði og stefndi einnig. Með úrskurði yfirskattaneftndar nr. 148/2006, sem kveðinn var upp 31. maí 2006, var úrskurðað að hlutafé sem stefnandi ávann sér á árinu 1999 skyldi tekjufært miðað við innra virði Íslenska útvarpsfélagsins hf. í árslok 1998. Hefur stefnandi unað þeirri ákvörðun.

Um mitt ár 1998 var Norðurljós samskiptafélag hf. stofnað og var gert ráð fyrir að félagið tæki við rekstri Íslenska útvarpsfélagsins hf. og tengdra félaga. Á þeim tíma voru tveir hluthafar í Íslenska útvarpsfélaginu hf., annars vegar Fjölmiðlun hf. og hins vegar stefnandi. Hafist var handa um samruna Fjölmiðlunar hf. við Norðurljós samskiptafélag hf. á árinu 1999, og er samrunaáætlun félaganna dagsett 30. júní það ár. Skyldu hluthafar í Fjölmiðlun hf. fá hlutabréf í síðargreinda félaginu í sömu hlutföllum og þeir áttu í Fjölmiðlun hf. Taldi Símon Á. Gunnarsson, endurskoðandi beggja félaganna, endurgjaldið sanngjarnt.

Þann 2. desember 1999 seldi stefnandi Kaupþingi Luxemborg hlutabréf sín í Íslenska útvarpsfélaginu hf., að nafnverði 4.568.000 krónur. Söluverð var 9.136.000 krónur, eða tvöfalt nafnverð bréfanna, og gerði stefnandi grein fyrir sölu þessari í skattframtali sínu gjaldárið 2000 og greiddi á grundvelli þess fjármagnstekjuskatt af fjármagnstekjum sem hann hafði af sölu hlutabréfanna. Kaupþing Luxemborg framseldi hlutabréfin í Íslenska útvarpsfélaginu hf. 23. desember 1999 til Saxi Holding, sem var eignarhaldsfélag í vörslu Kaupþings Luxemborg. Stefnandi keypti 28. febrúar 2000 allt hlutafé Kaupþings Luxemborg í Saxi Holding, en í eigu þess félags voru ýmis verðbréf, auk þeirra bréfa sem mál þetta snýst um.

Samkvæmt tölvubréfi Símonar Á. Gunnarssonar endurskoðanda, dagsettu 11. apríl 2000, var um áramót 1999/2000 gerður samningur um að Saxi Holding fengi hlutafé í Norðurljósum samskiptafélagi hf. að nafnverði 20.528.526 krónur fyrir hlutafé sitt í Íslenska útvarpsfélaginu hf. að nafnverði 4.568.000 krónur. Um var að ræða 1,23% af hlutafé Norðurljósa samskiptafélags hf., og kom fyrir sömu hlutdeild hlutafjár í Íslenska útvarpsfélaginu hf.

Stefnandi lét af störfum sem framkvæmdastjóri Norðurljósa hf. í febrúar 2002, en í sama mánuði hófst rannsókn á skattskilum þess fyrirtækis og tengdra félaga. Í kjölfar þeirrar rannsóknar voru skattskil stefnanda vegna tekjuáranna 1997-2001 tekin til rannsóknar hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins frá 15. september 2003 er rakið að við rannsókn á máli stefnanda hafi komið fram óundirritaður viðauki við ráðningarsamning hans og Íslenska útvarpsfélagsins hf. frá 5. janúar 1997. Hafi viðaukinn verið dagsettur 17. desember 1999, saminn af stefnanda sjálfum í tengslum við fyrirhugaða endurnýjun ráðningarsamningsins. Hafi þar m.a. verið gert ráð fyrir skiptum á hlutabréfum stefnanda í Íslenska útvarpsfélaginu hf. fyrir hlutabréf í Norðurljósum hf., þannig að stefnandi ætti sama hlutfall í síðarnefnda félaginu og hann hefði átt í því fyrrnefnda. Taldi skattrannsóknarstjóri ljóst að 1,23% hlutur stefnanda í Norðurljósum hf. hefði á þessum tíma verið mun verðmætari en samsvarandi eignarhlutur í Íslenska útvarpsfélaginu hf. Í því sambandi benti skattrannsóknarstjóri á að eigið fé Íslenska útvarpsfélagsins hf. hefði numið 1.229.804 krónum í árslok 1999, en eigið fé Norðurljósa hf. hefði á sama tíma numið 2.859.881 krónu. Í rannsóknarskýrslu sinni leitaðist skattrannsóknarstjóri við að leggja mat á verðmæti (gangverð) hlutabréfa í Íslenska útvarpsfélaginu hf. annars vegar og hlutabréfa í Norðurljósum hf. hins vegar á þeim tíma sem um ræðir, og benti á leiðir í því sambandi.

Samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra frá 8. nóvember 2004 taldi hann að ákvarða bæri mismun á verðmæti (gangverði) hlutabréfa í Íslenska útvarpsfélaginu hf. annars vegar og Norðurljósum hf. hins vegar, vegna skipta stefnanda á hlutabréfum sínum, miðað við hlutfall af eigin fé félaganna í árslok 1999, þ.e. miðað við 1,23% hlut í eigin fé. Kom fram í úrskurði ríkisskattstjóra að samkvæmt ársreikningum Íslenska útvarpsfélagsins hf. og Norðurljósa hf. hefði eigið fé fyrrnefnda félagsins numið 1.229.804.000 krónum í árslok 1999, en eigið fé hins síðarnefnda 2.859.881.000 krónum á sama tíma. Samkvæmt því teldist verðmæti

1,23% eignarhlutar í Íslenska útvarpsfélaginu hf. hafa numið 15.126.589 krónum og verðmæti sama hlutar í Norðurljósum hf. hafa numið 35.176.536 krónum. Á þeim grundvelli ákvarðaði ríkisskattstjóri að mismunur fyrrgreindra fjárhæða, 20.049.947 krónur, skyldu færast sem tekjuviðbót í skattframtali stefnanda árið 2000.

Stefnandi skaut úrskurði ríkisskattstjóra til yfirsattanefndar með kæru 26. janúar 2005. Í úrskurði yfirsattanefndar í máli stefnanda, nr. 148/2006 frá 31. maí 2006, kemur m.a. fram að ekkert „*hafi staðið því í vegi að ríkisskattstjóri ákvarðaði verðmæti hinna umdeildu skipta kæranda á hlutabréfum í Íslenska útvarpsfélaginu hf. fyrir hlutabréf í Norðurljósum hf. á þeim grundvelli sem hann gerði, enda verður að telja óbyggjandi að hin umdeilda tekjuviðbót hafi ekki verið ofákvörðuð samkvæmt því verði. Verður krafa kæranda um niðurfellingu tekjuviðbótar ríkisskattstjóra því ekki tekin til greina*“.

Í stefnu kemur fram að ríkisskattstjóri hafi með þremur úrskurðum endurákvæð skattaálagningu hjá stefnanda á grundvelli rannsóknarniðurstöðu skattrannsóknarstjóra ríkisins fyrir tekjuárin 1997 til og með 2001. Kröfugerð í þessu máli lúti að því að fá hnekkkt niðurstöðu úrskurðar yfirsattanefndar í máli nr. 148/2006 frá 31. maí 2006. Kveðst stefnandi una niðurstöðu hans um annað en lýtur að tekjuviðbót vegna svokallaðrar umbreytingar eða skipta hlutabréfa í Íslenska útvarpsfélaginu hf. að nafnverði 4.568.000 krónur í hlutabréf í Norðurljósum hf. að nafnverði 20.528.526 krónur og um 25% álag á þá tekjuviðbót. Þá krefst hann þess að úrskurðurinn verði felldur niður að öllu leyti varðandi þann þátt að beita 2,5% álagi að fjárhæð 559.870 krónur fyrir gjaldárin 2000, 2001 og 2002 á grundvelli 1. mgr. 121. gr. laga nr. 75/1981, sbr. nú 1. mgr. 122. gr. laga nr. 90/2003.

Málsástæður stefnanda og lagarök

Kröfu sína um að fella úr gildi úrskurð yfirsattanefndar um að færa stefnanda til tekna 20.049.947 krónur vegna skipta á hlutabréfum í Íslenska útvarpsfélaginu hf. að nafnverði 4.568.000 krónur í hlutabréf í Norðurljósum samskiptafélagi hf. að nafnverði 20.528.526 krónur, byggir stefnandi fyrst og fremst á þremur málsástæðum.

Í fyrsta lagi er á því byggt að skattskyldu stefnanda vegna umræddra hlutabréfa hans í Íslenska útvarpsfélaginu hf. hafi lokið endanlega með því að hann hafi selt Kaupþingi Luxemborg hlutabréfin 2. desember 1999. Stefnandi hafi þá greitt fjármagnstekjuskatt af söluhagnaði og hafi hann verið reiknaður af mismun á nafnverði og söluverði. Þá hafi stefnanda einnig verið gert að greiða tekjuskatt vegna móttöku þessara hlutabréfa tekjuárin 1997, 1998 og 1999. Skattalegri meðferð hlutabréfanna í skattskilum stefnanda sé þar með lokið, enda hafi skattskil vegna sölunnar til Kaupþings Luxemborg ekki sætt athugasemdum skattyfirvalda.

Stefnandi byggir einnig á því að umrædd viðskipti, sem stefnandi er skattlagður fyrir á árinu 1999, hafi farið fram milli Kaupþings Luxemborg og félags í eigu bankans, sem bar réttindi og skyldur í Luxemborg, og Norðurljósa hf. Þannig hafi það verið Kaupþing Luxemborg, eða félag í eigu þess, sem lét af hendi

hlutabréfin í Íslenska útvarpsfélaginu hf. til Norðurljósa hf. og fékk í staðinn hlutabréf í Norðurljósum hf. Með sameiningu Fjölmíðlunar hf. og Norðurljósa hf. og umræddum kaupum á hlutabréfum sem stefnandi fékk upphaflega afhent, hafi Íslenska útvarpsfélagið hf. orðið dótturfélag Norðurljósa hf. í fullri eign, og hafi sú staða verið óháð því hvort hluthafar í Íslenska útvarpsfélaginu hf., beint eða í gegnum Fjölmíðlun hf., væru í ráðningarsambandi við Norðurljós hf.

Með ofanritað í huga byggir stefnandi á því að ekki hafi hvílt á honum skylda til þess að telja viðskipti sín með hlutabréf sín í Íslenska útvarpsfélaginu hf. fram með öðrum hætti en hann gerði í skattframtali 2000, þar sem hann gerði grein fyrir sölu hlutabréfanna til Kaupþings Luxemborg. Með þeirri sölu og greiðslu fjármagnstekjuskatts af söluhagnaði telur stefnandi að skattskyldu hans hér á landi vegna afhendingar umræddra hlutabréfa á skattárinu 1999 hafi verið lokið.

Í öðru lagi er á því byggt að skipti hlutabréfa í Íslenska útvarpsfélaginu hf., sem stefnandi hafði þegar eignast á árinu 1999 á grundvelli starfa sinna fyrir það félag, hafi ekki tengst starfi hans hjá Norðurljósum hf. með þeim hætti sem haldið sé fram í úrskurði yfirskattanefndar. Þannig fái ekki staðist sú forsenda yfirskattanefndar að um tekjur sé að ræða sem spróttnar séu af vinnusamningi stefnanda og Norðurljósa hf. Telur stefnandi að meðhöndlun og túlkun skattyfirvalda á uppkasti að viðauka og breytingum á ráðningarsamningi, sem aldrei var undirritað, en dagsett sé 17. desember 1999, fái engan veginn staðist. Ekki verði þó annað séð en skattyfirvöld líti á uppkastið sem samning eða ígildi hans. Og jafnvel þótt lítið yrði svo á að uppkastið að viðaukanum hafi fengið samningsgildi telur stefnandi að þá geti það ekki leitt til þeirrar niðurstöðu sem skattyfirvöld komist að.

Stefnandi heldur því fram að ekki geti komið til álita að telja að viðskipti Saxi Holding og Norðurljósa hf. um áramót 1999/2000 hafi skapað stefnanda endurgjald fyrir vinnu, starf eða þjónustu, og breyti þar engu um þótt hlutabréfin í Íslenska útvarpsfélaginu hf., sem látin voru af hendi gegn hlutabréfum í Norðurljósum hf., hafi upphaflega komið sem endurgjald fyrir vinnu stefnanda, enda sé skattalegri meðferð á þeirri afhendingu lokið. Þá sé rangt í úrskurði yfirskattanefndar að stefnandi hafi með einhverjum hætti viðurkennt að tilgreind hlutabréfaskipti hafi verið liður í starfskjörum hans sem forstjóra og að ekkert hafi komið fram um að stefnandi hafi á öðrum grundvelli átt rétt á að skipta hlut sínum í Íslenska útvarpsfélaginu hf. fyrir hlut í Norðurljósum hf. Að mati stefnanda verði af gögnum málsins ekki annað ráðið en að hin umdeildu hlutabréfaskipti hafi ráðist af þeim breytingum sem urðu við stofnun Norðurljósa hf. og þeirri meginákvörðun ráðandi hluthafa og lánveitenda að færa rekstrareiningar (félög) saman undir eignarhaldsfélagið Norðurljós hf. og gera rekstrarfélögin að dótturfélögum þess. Til þess að hægt væri að ljúka þeirri formbreytingu að fullu með 100% eignarhaldi Norðurljósa hf. á Íslenska útvarpsfélaginu hf., hafi Norðurljós hf. þurft að eignast þá hluti sem stefnandi hafði fengið afhenta á grundvelli starfskjara sinna.

Í samræmi við þetta byggir stefnandi á því að umrædd hlutabréfaskipti geti ekki leitt til skattskyldra tekna í skilningi 1. tl. A. liðar 7. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981, sbr. nú 7. gr. laga nr. 90/2003. Verði stefnandi að einhverju leyti talinn bera skattskyldu vegna afhendingar Saxi Holding á hlutabréfunum í Íslenska útvarpsfélaginu hf. gegn gagngjaldi í formi hlutabréfa í Norðurljósum hf. um áramót 1999/2000, geti sú skattskylda einungis varðað fjármagnstekjur.

Í þriðja lagi byggir stefnandi á því að verðmæti hlutafjár í Norðurljósum hf. að nafnverði 20.528.526 krónur, sem komu í skiptum fyrir hlutabréfin í Íslenska útvarpsfélaginu hf. að nafnverði 4.568.000 krónur, hafi ekki verið meira en verðmæti þeirra síðarnefndu.

Samkvæmt úrskurði yfirskattanefndar nr. 148/2006 og fyrri úrskurði nefndarinnar hafi hlutabréf, sem stefnandi fékk í Íslenska útvarpsfélaginu hf. án endurgjalds á grundvelli ráðningarkjara sinna hjá félaginu, verið færð honum til tekna tekjuárin 1997, 1998 og 1999. Verðmæti þeirra hafi verið reiknað miðað við innra virði félagsins í árslok næsta árs á undan því að réttur til afhendingar varð virkur. Vegna tekjuársins 1997 hafi því verið miðað við innra virði félagsins í árslok 1996, vegna tekjuársins 1998 við innra virði í árslok 1997 og vegna tekjuársins 1999 við innra virði í árslok 1998.

Samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra frá 8. nóvember 2004, sem staðfestur var með úrskurði yfirskattanefndar þann 31. maí 2006, hafi stefnanda verið ákvarðaðar tekjur á skattárinu 1999 á þeirri forsendu að stefnandi hefði á tilgreindu ári fengið hlutabréf í Norðurljósum hf. í skiptum fyrir umrædd hlutabréf í Íslenska útvarpsfélaginu hf., sem í árslok 1999 hefðu verið verðmætari sem næmi tilgreindri fjárhæð. Hafi sú tekjuviðbót verið reiknuð þannig að miðað var við eiginfjárstöðu Norðurljósa hf. og Íslenska útvarpsfélagsins hf. í árslok 1999. Þannig hafi 1,23% hlutur stefnanda í Íslenska útvarpsfélaginu hf. verið reiknaður að verðmæti 15.126.589 krónur, en samsvarandi hlutur í Norðurljósum hf. að verðmæti 35.176.536 krónur. Mismunurinn, 20.049.947 krónur, hafi verið færður stefnanda til tekna. Lagt var til grundvallar að eigið fé Íslenska útvarpsfélagsins hf. væri 1.229.804.000 krónur, en Norðurljósa hf. 2.859.881.000 krónur.

Stefnandi heldur því fram að sá munur sem hafi verið á eigin fé þessara félaga hafi ráðist af því að hjá Norðurljósum hf. var viðskiptavild færð til eignar, en það hafi ekki verið gert hjá Íslenska útvarpsfélaginu hf., Sýn hf. eða tengdum félögum. Í því sambandi bendir stefnandi á að skattrannsóknarstjóri ríkisins, ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd hafi við meðferð máls Norðurljósa hf. komist að þeirri niðurstöðu að félaginu hafi í ársreikningi tekjuárið 1999 verið óheimilt að færa til eignar viðskiptavild (óefnislegar eignir) að fjárhæð 1.642.103.000 krónur. Sé sú fjárhæð hins vegar dregin frá eigin fé Norðurljósa hf. í árslok 1999, reiknist eigið fé þess félags minna en eigið fé Íslenska útvarpsfélagsins hf. Telur stefnandi að ekki fái hér staðist sú aðferðafræði sem skattyfirvöld beiti, og hafi lagt til grundvallar við verðmat á hlutabréfum stefnanda, þ.e. að miða við innra virði beggja félaganna í árslok samkvæmt ársreikningum næsta árs á undan. Að mati hans sé það rökleysa að skattyfirvöld geti við skattskil Norðurljósa hf. hafnað eignfærslu viðskiptavildar, sem hefði verið félaginu til hagsbóta í skattalegu tilliti, en á hinn bóginn notað hina ólögsmætu eignfærslu sem grundvöll fyrir skattlagningu hjá stefnanda, eins og hér sé gert. Þar sem skattyfirvöld hafi í þessu tilviki lagt til grundvallar að gangverð hlutabréfanna skyldi miðast við innra virði samkvæmt uppgjöri í árslok, þá hljóti þau að vera bundin af því að miða við réttar forsendur í þeim efnum. Samkvæmt því hefðu stefnanda ekki verið metnar tekjur vegna hlutabréfaskiptanna, ef Norðurljós hf. hefði gengið frá ársreikningi vegna rekstarársins 1999 með þeim hætti sem skattyfirvöld töldu rétt.

Með framanritað í huga byggir stefnandi á því að forsendur skattyfirvalda fyrir því að endurákværða á hann tekjur á skattárinu 1999, vegna framsals á hlutabréfum í Íslenska útvarpsfélaginu hf. að nafnverði 4.568.000 krónur gegn gagngjaldi í formi hlutabréfa í Norðurljósum hf. að nafnverði 20.528.526 krónur, eigi sér ekki stöð.

Stefnandi telur það sjálfkrafa leiða til þess að allt álag samkvæmt b) lið kröfugerðar og hluti álags samkvæmt c) lið kröfugerðar hans falli niður, verði fallist á kröfu hans um að fella niður framangreinda tekjuviðbót vegna tekjuársins 1999. En jafnvel þótt ekki yrði fallist á kröfu hans um að fella niður tekjuviðbót, heldur hann því fram að eigi að síður beri að fella niður 25% álag samkvæmt 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, sbr. áður 3. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981.

Að álitum stefnanda standast ekki forsendur yfirskattanefndar í úrskurði frá 31. maí 2006 um álagsbeitingu, varðandi skipti á hlutabréfum. Áréttar hann að hann hafi í skattframtali sínu árið 2000, vegna skattársins 1999, gert grein fyrir sölu hlutabréfa sinna í Íslenska útvarpsfélaginu hf., að nafnverði 4.568.000 krónur, til Kaupþings Luxemborg. Fáir hann ekki séð með hvaða hætti hann gat gert frekari grein fyrir viðskiptum með þau hlutabréf í sínu skattframtali, enda hlutabréfin þá í eigu annars aðila, sem bar réttindi og skyldur að lögum. Telur hann sig hafa mátt ætla að eftir sölu hlutabréfa sinna í Íslenska útvarpsfélaginu hf. til Kaupþings Luxemborg, og með því að eigandi hlutabréfa í Norðurljósum hf., sem kom sem gagngjald, var einnig skráður lögaðili í Luxemborg, að þá væri um að ræða viðskipti tveggja erlendra lögaðila sem vörðuðu ekki skattskil hans hér á landi. Einnig bendir stefnandi á að hér sé um einstakt tilvik að ræða þar sem ekki höfðu fullmótast reglur eða verklag um skattalega meðferð hlutabréfa sem seld voru til eignarhaldsfélaga erlendis fyrir atbeina fjármálafyrirtækja. Að mati stefnanda verði vart sagt með sanngirni að á þeim tíma sem hann skilaði skattframtali árið 2000, hafi hann mátt gera sér grein fyrir því að túlka bæri atvik þannig að honum hafi borið skylda til þess að telja fram tekjur vegna skipta á hlutabréfum í Íslenska útvarpsfélaginu hf. fyrir hlutabréf í Norðurljósum hf.

Með ofangreindum rökum byggir stefnandi á því að honum verði ekki kennt um þá annmarka sem skattyfirvöld hafi síðar komist að niðurstöðu um að hafi verið á skattskilum hans. Því séu uppfyllt skilyrði 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 til þess að álagi verði ekki beitt í þessu tilvikum.

Þá heldur stefnandi því fram að ekki hafi verið uppfyllt lagaskilyrði til þess að ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd gætu beitt 2,5% álagi, að fjárhæð samtals 559.870 krónur fyrir gjaldaárin 2000, 2001 og 2002, samkvæmt 1. mgr. 121. gr. laga nr. 75/1981, sbr. nú 1. mgr. 122. gr. laga nr. 90/2003, og 2. ml. 2. mgr. 28. gr. laga nr. 4/1995.

Byggir stefnandi á því að beiting álags samkvæmt tilgreindum ákvæðum eigi ekki við þegar um sé að ræða endurákvörðun skatta á grundvelli 96. gr. laga nr. 90/2003, eins og hér standi á, enda sé í ákvæði 108. gr. laganna sérstök heimild til að beita allt að 25% álagi á gjaldstofna í slíkum tilvikum. Beiting 2,5% álags eigi, eftir orðanna hljóðan í 2. mgr. 34. gr. laga nr. 45/1987, einungis við í þeim tilvikum þegar mismunur sé á greiðslustöðu í álagningarskrá, sbr. 1. mgr. 34. gr., og skrá um staðgreiðslu á staðgreiðsluárinu. Í 1. mgr. 34. gr. laga nr. 45/1987 segi að þegar

skattstjórar hafi lokið ákvörðun og álagningu tekjuskatts og útsvars, sbr. 9. gr., skuli þeir senda ríkisskattstjóra skrá um þessa álögðu skatta og gjöld, sem nefnd sé álagningarskrá. Í 122. gr. laga nr. 90/2003, áður 121. gr. laga nr. 75/1981, er um heimild til álagsbeitingar vegna mismunar á álagningu og staðgreiðslu vísað til 34. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda. Telur stefnandi að forsendur úrskurðar yfirskattanefndar um þennan þátt fái ekki staðist, enda séu þær í andstöðu við orðalag þeirra lagaákvæða sem vísað sé til. Þá byggir stefnandi á því að slíkar viðurlagaheimildir þurfi að vera skýrar og vafalausar til þess að þeim verði beitt.

Stefnandi bendir einnig á að álagsbeiting þessi hafi ekki verið kynnt fyrir fram og honum ekki gefinn kostur á að tjá sig um hana hjá ríkisskattstjóra. Því hafi í raun einungis verið um hana fjallað efnislega á einu kærustigi, þ.e. í úrskurði yfirskattanefndar. Slík afgreiðsla sé í andstöðu við hlutverk yfirskattanefndar, sem eigi að fara með endurskoðun úrskurða lægra settra skattyfirvalda. Geti stefnandi ekki fallist á það sjónarmið að álagsbeiting þessi sé sjálfvirk, heldur byggist hún á ákvörðun skattyfirvalda sem verði að meta hverju sinni hvort uppfyllt séu lagaskilyrði til beitingar álagsins.

Kröfum sínum til stuðnings vísar stefnandi til 7. og 8. gr., 96. gr., 108. gr. og 122. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og eignarskatt og samsvarandi ákvæða í lögum nr. 75/1981. Þá er vísað til 34. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda, 22. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 og laga nr. 30/1992 um yfirskattanefnd. Krafa hans um málskostnað byggist á 129. og 130. gr. laga nr. 91/1991. Stefnandi er ekki virðisaukaskattskyldur aðili samkvæmt lögum nr. 50/1988 og ber því nauðsyn til að tekið verði tillit til skattsins við ákvörðun málskostnaðar.

Málsástæður stefnda og lagarök

Stefndi vísar eindregið á bug þeirri málsástæðu stefnanda að skattskyldu hans hafi lokið við framsal á hlutabréfum hans í Íslenska útvarpsfélaginu hf. og að skipti hlutabréfa í Íslenska útvarpsfélaginu hf. fyrir hlutabréf í Norðurljósum hf. hafi átt sér stað gagnvart Saxi Holding. Tekur stefndi fram að ákvæði um arðgreiðslur eða söluhagnað í lögum um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981, sbr. nú lög nr. 90/2003, felli ekki tekjur, sem mönnum hlotnist vegna starfs, undan skattlagningu, sbr. 1. mgr. 1. tl. A. liðar 7. gr. Sú skattskylda sé óháð því hvort starfstengd hlunnindi eða framsal þeirra geti leitt til skattskyldu fjármagnstekna, svo sem vegna arðgreiðslna eða skattskylds söluhagnaðar. Verðsveiflur, arðgreiðslur eða söluhagnaður varði ekki þær starfstengdu tekjur sem stefnandi hafði af réttinum til hlutabréfaskiptanna. Af hálfu stefnanda hafi ekki verið gerð grein fyrir þessum hlunnindum í skattframtali 2000, vegna tekjuársins 1999, né framsali á þeim til erlends lögaðila honum tengdum. Skattyfirvöld hafi því í hvívetna verið innan valdheimilda sinna, er honum voru áætlaðar tekjur vegna þessara réttinda, sem starfstengdar tekjur.

Í úrskurði ríkisskattstjóra hafi ekki verið fallist á að umbreyting á hlutabréfum stefnanda í Íslenska útvarpsfélaginu hf. hefði átt sér stað gagnvart Saxi Holding, enda bæri að líta til þess að umbreytingin hefði verið í tengslum við starf stefnanda. Þótt stefnandi kysi að afsala sér þessum verðmætum til erlends félags, leiddi það

ekki til þess að skattskylda af persónubundnum starfstekjum hans félli niður. Umræddar greiðslur í formi hlutafjár teldust persónubundnar, starfstengdar greiðslur og væru sem slíkar skattskyldar hjá stefnanda, án tillits til ráðstöfunar þeirra.

Í úrskurði yfirskattaneftndar hafi sjónarmiðum stefnanda einnig verið hafnað með þeim rökum að ekki yrði annað ráðið en að hlutabréfaskiptin hafi verið liður í starfskjörum stefnanda sem forstjóra Norðurljósa hf., og væri ekkert komið fram um að stefnandi hefði á öðrum grundvelli átt rétt á því að skipta hlut sínum í Íslenska útvarpsfélaginu hf. fyrir hlutfallslega jafn stóran hlut í móðurfélaginu, Norðurljósum hf. Af því leiddi að telja bæri hin umdeildu skipti stefnanda á hlutabréfum til skattskyldra tekna hans samkvæmt 1. mgr. 1. tl. A. liðar 7. gr. laga nr. 75/1981, að því leyti sem stefnandi hafði fjárhagslegan ávinning af þeim. Af því leiddi jafnframt að ekki var fallist á með stefnanda að tekjur af umræddum hlutabréfaskiptum tilheyrðu Saxi Holding, enda um að ræða tekjur sem sprottnar væru af vinnusamningi stefnanda og Norðurljósa hf. og tilheyrðu því stefnanda sjálfum. Samkvæmt þessu fá ekki staðist þær staðhæfingar stefnanda að tekjur, tengdar hlutabréfaskiptum í Íslenska útvarpsfélaginu fyrir hlutfallslega jafn stóran hlut í Norðurljósum hf., hafi verið ótengdar ráðningarkjörum hans, né að þær tekjur verði ekki tengdar honum sem laun við skattlagningu þar sem hlutabréfaskipti hafi átt sér stað gagnvart erlendu hlutafélagi, Saxi Holding, sem hafi fengið þau hlutabréf framseld í kjölfar sölu hans á þeim til Kauppings Luxemborg 2. desember 1999.

Stefndi tekur fram að við rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi verið leitt í ljós, þ.á m. með framburði stefnanda sjálfs, að allur ávinningur af mótteknum hlutabréfum í Íslenska útvarpsfélaginu hf. vegna starfa hans sem forstjóra, þ.m.t. skiptum á þeim hlutabréfum fyrir hlutabréf í Norðurljósum hf., hafi að lokum átt að enda í hendi hans sjálfs, annað hvort beint eða í gegnum erlent félag, Saxi Holding, sem stofnað hafi verið í hans þágu og væri í eigu hans. Sé þetta jafnframt staðfest í stefnu, þar sem segi m.a.: „*Enginn ágreiningur er um að frá upphafi viðskipta Kauppings Luxemborg og stefnanda hafi legið fyrir að stefnandi eignaðist hlutabréf í eignarhaldsfélagi skráðu í Luxemborg sem þá væri orðinn eigandi hlutabréfa þeirra sem stefnandi seldi bankanum á árinu 1999.*“ Þá sé ljóst að verðmæti hlutabréfaeignar stefnanda í Saxi Holding hækkaði sem nam aukningu verðmætis félagsins við skipti hlutabréfa í Íslenska útvarpsfélaginu hf. fyrir hlutabréf í Norðurljósum hf.

Til frekari skýringar bendir stefndi á að fyrir liggi að stefnandi hafi sjálfur í óundirrituðum viðauka við ráðningarsamning, dags. 17. desember 1999, sett fram kröfu um hlutfallslega jöfn skipti við skipti á hlutabréfum í Íslenska útvarpsfélaginu hf., sem hann ætti beint eða í gegnum fjárvörslu, fyrir bréf í Norðurljósum hf., og hafi sú krafa hans gengið eftir. Þar sem þessi kjör voru persónuleg, starfstengd kjör stefnanda sjálfs, hafi falist í þeim launatekjur í formi hlunninda, er skattleggja bæri hjá honum sjálfum, án tillits til þess hvort hann framseldi þau réttindi. Samkvæmt því verði sá ávinningur er kann að hafa hlotist af sjálfum hlutabréfaskiptunum, í skattalegu tilliti ótvírætt tengdur starfi og starfskjörum stefnanda. Hlunnindi í því fólgin eigi ótvírætt undir skattskyldu skv. 1. tl. A. liðar 7. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt. Verðmæti því tengd og skattskylda hans samkvæmt því ákvæði var óháð því hvornig hann ráðstafaði þeim starfstengdu réttindum, sbr. fyrirsmáli 1. tl. A. liðar 7. gr., þar sem gagnert sé tekið fram að ekki skipti máli hver taki við

greiðslu.

Stefndi vísar á bug þeim staðhæfingum stefnanda að engar tekjur hafi hlotist af hlutabréfaskiptunum á þeim forsendum að verðmæti hlutabréfa í Norðurljósum hf. hafi ekki verið meira en í Íslenska útvarpsfélaginu hf. Jafnframt telur stefndi að ekki fái staðist sú fullyrðing stefnanda að ársreikningur Norðurljósa hf. hafi verið ólögsmætur og rangur, þar sem í honum hafi verið færð viðskiptavild, sem skattyfirvöld hafi á öðrum vettvangi talið óheimila. Í því sambandi bendir stefndi á að í skattskilum sé ekki heimilt að eignfæra og fyrna aðra viðskiptavild en þá sem keypt er. Að því leyti leiðréttu skattyfirvöld skattskil Norðurljósa hf. Sú leiðrétting hafi engu breytt um færslu hennar í ársreikningi, né um raunverulegt verðmæti hlutafjár í félaginu. Umrædd viðskiptavild hafi við samruna Norðurljósa hf. og Fjölmíðlunar hf. verið færð til að mæta útgáfu nýs hlutafjár. Að mati forráðamanna Norðurljósa hf. hafi eignfærslan væntanlega endurspeglad betur en ella raunverulegar eignir félagsins á þeim tíma. Skattyfirvöld hafi hvorki vefengt tilvist viðskiptavildarinnar né mat forráðamanna félagsins á fjárhæð hennar.

Stefndi vísar einnig á bug staðhæfingum stefnanda um annmarka á mati skattyfirvalda á gangverði hlutabréfanna í skiptum, og fullyrðir að skattyfirvöld hafi í hvívetna verið innan valdheimilda sinna til að áætla tekjur stefnanda við skattskil, sbr. 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og eignarskatt. Því til stuðnings teflir hann fram eftirfarandi rökum:

Hlutabréf í Íslenska útvarpsfélaginu hf. hafi ekki verið skráð á skipulegum verðbréfamarkaði á þeim tíma sem málið varði, sbr. nú lög nr. 34/1998 um starfsemi kauphalla og skipulegra tilboðsmarkaða. Hlutfé félagsins muni að öllu leyti hafa verið í eigu Fjölmíðlunar hf., áður en kom til afhendingar hlutabréfa til stefnanda. Fyrir liggir að Fjölmíðlun hf. sameinaðist Norðurljósum hf. um mitt ár 1999, miðað við ársbyrjun 1999. Í skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins sé greint frá hlutafjárukningu í Íslenska útvarpsfélaginu hf. á sama ári, í tengslum við breytingu á skuld tiltekins erlends lánveitanda í hlutfé í félaginu. Heildarhlutfé félagsins hafi 31. ágúst 1999 numið 369.287.000 krónum, að undangenginni fyrrgreindri hlutafjárhækkun. Meðal annars á grundvelli upplýsinga í ársreikningi félagsins fyrir árið 1999 um breytingu á skuld hins erlenda lánveitanda í hlutfé í félaginu, hafi skattrannsóknarstjóri lagt mat á gangverð þeirra hlutabréfa í Íslenska útvarpsfélaginu hf., sem stefnandi fékk afhent vegna tekjuársins 1999. Í skýrslu skattrannsóknarstjóra sé á það bent að í ársreikningnum komi fram að um væri að ræða víkjandi lán að fjárhæð 355.791.000 krónur, sem breytt hefði verið í hlutfé í félaginu, að nafnverði 67.765.000 krónur. Miðað við þær upplýsingar mætti gera ráð fyrir því að gengi hlutabréfa í Íslenska útvarpsfélaginu hf. á umræddum tíma hafi verið 5,25. Þá tekur stefndi fram að í tengslum við rannsókn skattrannsóknarstjóra á bókhaldi og skattskilum Norðurljósa hf. hafi komið fram verðmatsskýrsla á Norðurljósum hf., unnin af Kaupþingi hf. í júní 1999, þar sem talið var að virði hlutafjár í Íslenska útvarpsfélaginu hf. næmi 4.900.000.000 króna. Einnig hafi skattrannsóknarstjóri bent á að Íslenska útvarpsfélagið hf. hefði á greindum tíma verið eitt af dótturfélögum Norðurljósa hf. og að hið síðarnefnda félag hefði til viðbótar verið eigandi alls hlutafjár í Skífunni hf. og Sýn hf. og eigandi að 34,5% hlutafjár í Tali hf. Hafi skattrannsóknarstjóri talið ljóst að 1,23% hlutur stefnanda í Norðurljósum hf. hefði á þessum tíma verið mun verðmætari en samsvarandi eignarhlutur í Íslenska útvarpsfélaginu hf. Jafnframt hefði verið bent á að eigið fé Íslenska útvarpsfélagsins hf. hefði numið 1.229.804.000 krónum í

árslok 1999, en eigið fé Norðurljósa hf. 2.859.881.000 krónum á sama tíma. Þá kvaðst skattrannsóknarstjóri telja að fyrirbyggjandi upplýsingar um markaðsverðmæti beggja félaganna á greindum tíma bæru sömuleiðis með sér að umtalsverð eignabreyting hefði verið fölgín í umræddum skiptum á hlutabréfum.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins hafi verið lagt mat á verðmæti (gangverð) hlutabréfa í Íslenska útvarpsfélaginu hf. annars vegar og hlutabréfa í Norðurljósum hf. hins vegar á þeim tíma sem um ræði. Að því er snertir verðmæti hlutabréfa í Norðurljósum hf. hafi skattrannsóknarstjóri vísað til upplýsinga um verðlagningu í tilgreindum viðskiptum með hlutabréf í Fjölmíðlun hf. á árinu 1999, og tekið fram að vegna samruna Fjölmíðlunar hf. við Norðurljós hf. á því ári mætti ætla að markaðsverðmæti Fjölmíðlunar hf. endurspegladi markaðsverðmæti Norðurljósa hf. á greindum tíma. Í fyrrgreindum viðskiptum með hlutabréf í Fjölmíðlun hf. í júní og júlí 1999 hafi gengi hlutabréfanna verið á bilinu 23,28 til 35,30. Ef tekið væri mið af annars vegar lægsta gengi í þeim viðskiptum, þ.e. genginu 23,28, við mat á markaðsverðmæti Norðurljósa hf., og hins vegar upplýsingum í ársreikningi Íslenska útvarpsfélagsins hf. fyrir árið 1999, um breytingu á skuld erlends lánveitanda í hlutafé í félaginu, við mat á markaðsverðmæti Íslenska útvarpsfélagsins hf., þá teldist markaðsverðmæti Norðurljósa hf. hafa verið 4.000.684.063 krónur, en markaðsverðmæti Íslenska útvarpsfélagsins hf. 1.954.895.604 krónur. Að teknu tilliti til þessa hefði verðmæti 1,23% eignarhlutar stefnanda í Íslenska útvarpsfélaginu hf. numið 24.045.216 krónum, en verðmæti samsvarandi eignarhlutar hans í Norðurljósum hf. 49.208.414 krónum. Með skiptum á hlutabréfunum í árslok 1999 hefði verðmæti eignarhlutar stefnanda þannig aukist um 25.163.198 krónur. Væri hins vegar miðað við eiginfjárstöðu félaganna í árslok 1999 reiknaðist verðmæti 1,23% eignarhlutar í Íslenska útvarpsfélaginu hf. 15.126.589 krónur, en verðmæti 1,23% eignarhlutar í Norðurljósum hf. 35.176.536 krónur. Miðað við það hefði stefnandi aukið virði hlutabréfaeignar sinnar um 20.049.947 krónur með skiptum á hlutabréfunum.

Ríkisskattstjóri hafi talið að ákvarða bæri mismun á verðmæti (gangverði) hlutabréfa í Íslenska útvarpsfélaginu hf. annars vegar og hlutabréfa í Norðurljósum hf. hins vegar, vegna skipta stefnanda á umræddum hlutabréfum, miðað við hlutfall af eigin fé félaganna í árslok 1999, þ.e. miðað við 1,23% hlut í eigin fé. Á þeim grundvelli hafi ríkisskattstjóri ákvarðað fyrrgreinda fjárhæð, 20.049.947 krónur, sem tekjuviðbót í skattframtali stefnanda árið 2000. Hafi yfirskattanefnd í ljósi fyrirbyggjandi gagna staðfest úrskurð ríkisskattstjóra og talið að ekki léki neinn vafi á því að stefnandi hafi haft umtalsverðan fjárhagslegan ávinning af skiptum á hlutabréfum sínum í Íslenska útvarpsfélaginu hf. fyrir samsvarandi hlut í móðurfélaginu, Norðurljósum hf., í árslok 1999. Á sama tíma hafi einnig verið ljóst að gangverð hlutabréfa í Íslenska útvarpsfélaginu hf. hafi verið mun lægra en gangverð hlutabréfa í móðurfélaginu, Fjölmíðlun hf. Þá þóttu yfirskattanefnd athugasemdir stefnanda varðandi ofmat á óefnislegum eignum í ársreikningi Norðurljósa hf. fyrir árið 1999 hafa takmarkaða þýðingu, enda yrðu ekki dregnar neinar haldbærar ályktanir af þeim upplýsingum um gangverð hlutabréfa í Íslenska útvarpsfélaginu hf. á því tímabili sem mál stefnanda varðaði. Ástæða þótti til að ítreka að tekjur stefnanda vegna skipta á hlutabréfum yrði að ákvarða til skattlagningar miðað við mismun á gangverði hlutabréfanna á þeim tíma þegar skiptin fóru fram, sbr. 2. mgr. B. liðar 13. gr. reglugerðar nr. 245/1963. Með vísan til ofanritaðs hafi yfirskattanefnd ekki talið að hin umdeilda tekjuviðbót hafi verið ofákvörðuð og því hafnað kröfu stefnanda um niðurfellingu tekjuviðbótar

ríkisskattstjóra.

Stefndi vísar á bug kröfu stefnanda um niðurfellingu 25% álags á tekjuviðbót vegna hlutabréfaskipta. Fyrir liggja að stefnandi gerði í skattframtali 2000 enga grein fyrir stofnun réttar til umræddra skipta á hlutabréfum í Íslenska útvarpsfélaginu hf. fyrir hlutabréf í Norðurljósum hf. á árinu 1999, né þeim launum sem í réttinum fælust. Ákvæði 1. t.l. A liðar 7. gr. laga nr. 75/1981, nú laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og eignarskatt, mæli skýrt fyrir um að til skattskyldra launatekna teljist endurgjald fyrir hvers konar vinnu, starf eða þjónustu, sem innt sé af hendi fyrir annan aðila, og skipti hvorki máli hver taki við greiðslu né í hvaða gjaldmiðli goldið sé. Þá sé fullljóst af 2. mgr. 60. gr. sömu laga að tekjurnar beri að telja til tekna á því ári þegar krafa til þeirra stofnist. Forsendur hafi því verið til beiðingar 25% álags á vantalin skattstofn, sbr. 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, en engar forsendur til niðurfellingar þess, enda verði engum öðrum en stefnanda kennt um þennan annmarka á skattframtali hans. Hafi stefnandi hvorki sýnt fram á að atvikum sé svo farið að 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 eigi við, né að tilefni sé til að falla frá álagsbeiðingu.

Stefndi telur ekki tilefni til að fallast á kröfu stefnanda um að fella niður 2,5% álag, að fjárhæð 559.870 krónur, sem stefnanda var ákvarðað fyrir gjaldárin 2000, 2001 og 2002 á grundvelli 1. mgr. 121. gr. laga nr. 75/1981, sbr. nú 1. mgr. 122. gr. laga nr. 90/2003, og 2. málsl. 2. mgr. 28. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga. Álag þetta sé lögbundið og leiði sjálfkrafa af þeim aðstæðum sem lýst sé í ákvæði 1. mgr. 121. gr. laga nr. 75/1981. Enginn greinarmunur sé gerður á því í ákvæðinu hvort álögð gjöld séu ákvörðuð við álagningu opinberra gjalda að liðnum framtalsfresti, sbr. 1. mgr. 98. gr. laga nr. 75/1981, eða við leiðréttingu síðar, sbr. 4. og 5. mgr. 96. gr. sömu laga. Engin heimild sé í lögum til að lækka álagið eða fella það niður og skuli ákvarða það hvort heldur gjöldin hafi verið staðgreidd of eða van. Ekki sé um refsikennd viðurlög að ræða, heldur sé markmiðið með álaginu að raungreiðsla gjaldanna sé sú sama, hvort heldur greitt er í staðgreiðslu eða eftirá. Stefnandi hafi átt þess kost að tjá sig um þetta atriði fyrir yfirsattanefnd og hafi það fengið ítarlega umfjöllun þar. Telur stefndi að sá hnökri að ekki hafi verið greint frá ákvörðun umrædds álags og fjárhæð þess í úrskurði ríkisskattstjóra um endurákvörðun eða á skattbreytingaseðlum með úrskurðinum, geti ekki leitt til niðurfellingar álagsins.

Til stuðnings varakröfu sinni um lækkan stefnukrafna byggir stefndi á sömu sjónarmiðum og hér hafa verið rakin.

Niðurstaða

Ágreiningur í máli þessu lýtur að því hvort skattyfirvöldum hafi verið heimilt að ákvarða stefnanda tekjuviðbót á gjaldárinu 2000, vegna tekjuársins 1999, að fjárhæð 20.049.947 krónur, vegna umbreytingar á hlutabréfum hans í Íslenska útvarpsfélaginu hf., að nafnverði 4.568.000 krónur, í hlutabréf í Norðurljósum hf., að nafnverði 20.528.526 krónur, svo og að bæta 25% álagi við þá tekjuviðbót. Jafnframt gerir stefnandi kröfu um að 2,5% álag, sem leiddi af endurákvörðun ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum hans fyrir tekjuárin 1999, 2000 og 2001, að fjárhæð 559.870 krónur, falli niður.

Óumdeilt er að hluti ráðningarkjara stefnanda hjá Íslenska útvarpsfélaginu hf. var réttur hans til hlutabréfa í félaginu, sem safnaðist upp á árunum 1997 – 1999, alls að nafnverði 4.568.000 krónur, án greiðslu af hans hálfu. Hefur stefnandi haldið því fram að hann hafi 2. desember 1999 framselt hlutabréfin til Kaupþings Luxeborg. Gerði hann skattyfirvöldum grein fyrir sölunni í skattframtali árið 2000 og greiddi fjármagnstekjuskatt af söluhagnaði. Kaupþing Luxeborg hafi nokkru síðar, eða 23. desember sama ár, framselt hlutabréfin til félags í eigu bankans, að nafni Saxi Holding. Því hafi skattskyldu stefnanda vegna umræddra hlutabréfa verið lokið, og hafi umbreyting hlutabréfanna í Íslenska útvarpsfélaginu hf. í hlutabréf í Norðurljósum hf. átt sér stað gagnvart Saxi Holding, sem þáverandi eiganda hlutabréfanna.

Meðal gagna málsins er óundirritaður viðauki við ráðningarsamning stefnanda og Íslenska útvarpsfélagsins hf. frá 5. janúar 1997. Er hann dagsettur 17. desember 1999 og hefur að geyma starfslýsingu stefnanda sem forstjóra Norðurljósa hf., Íslenska útvarpsfélagsins hf. og Sýnar hf. Að auki er þar mælt fyrir um gildistíma, laun og önnur kjör stefnanda. Gildistími skyldi vera frá undirskrift til 31. desember 2000. Í þeim hluta viðaukans er fjallar um laun og önnur kjör áskilur stefnandi sér rétt til hlutafjár í Íslenska útvarpsfélaginu hf. að nafnvirði 1.489.332 krónur, eða 0,40% af hlutafé þess, án greiðslu. Enn fremur segir þar í grein 3.4.: „*Kaupthing Luxembourg S.A., sem fjárvörsluaðili f.h. HrJ, er nú eigandi að kr. 4.568.000 eða 1,23% hlutafjár að nafnvirði í ÍÚ. HrJ mun því eiga beint eða í gegnum fjárvörslu samtals kr. 6.057.332 eða 1,63% í ÍÚ. Þessum bréfum skal skipt fyrir hlutabréf í NLS í sama hlutfalli við útgefið hlutafé í félaginu þ.e. 1,63% hlutur í ÍÚ verður 1,63% hlutur í NLS (sic). ... Skipti á bréfum HrJ í ÍÚ fyrir bréf í NLS skulu gerast eins fljótt og auðið er og eigi síðar en 1.3.2000. ... Þegar öll umrædd bréf hafa verið gefin út af NLS þá mun HrJ eiga beint eða í gegnum fjárvörslu kr. 33.733.323 eða 2,04% hlutafjár að nafnvirði í NLS.*“

Skammstöfunin HrJ stendur hér fyrir nafn stefnanda, ÍÚ fyrir Íslenska útvarpsfélagið hf. og NLS fyrir Norðurljós hf.

Stefnandi samdi sjálfur viðaukann í tengslum við fyrirhugaða endurnýjun ráðningarsamnings og sagði við skýrslutöku hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins 11. mars 2003 að hluti hans hefði gengið eftir.

Af orðalagi tilvitnaðrar greinar viðaukans verður ekki annað ráðið en að skipti á hlut stefnanda í Íslenska útvarpsfélaginu hf. fyrir sambærilegan hlut í Norðurljósum hf. hafi verið liður í þeim starfskjörum sem stefnandi áskildi sér sem forstjóri Norðurljósa hf. Þótt viðaukinn hafi ekki verið undirritaður er engu að síður ágreiningslaust að skipti á þeim hlutabréfum sem stefnandi hafði fengið afhent í Íslenska útvarpsfélaginu hf., að nafnverði 4.568.000 krónur, fyrir samsvarandi hlut í Norðurljósum hf. fóru fram í árslok 1999 og veittu stefnanda rétt á hlutafé í síðarnefnda félaginu að nafnverði 20.528.526 krónur. Lítur dómurinn svo á að um tekjur hafi verið að ræða sem sprottnar voru af vinnusamningi stefnanda og Norðurljósa hf., enda vandséð að stefnandi hafi á öðrum forsendum átt þess kost að skipta hlut sínum í Íslenska útvarpsfélaginu hf. fyrir hlutfallslega jafn stóran, en mun verðmætari hlut í Norðurljósum hf. Samkvæmt því töldust umrædd skipti á hlutabréfum til skattskyldra tekna stefnanda, að því leyti sem hann hafði af þeim fjárhagslegan ávinning, sbr. 1. mgr. 1. tl. A. liðar 7. gr. laga um tekju- og

eignarskatt nr. 75/1981. Af því leiðir að ekki verður á það fallist með stefnanda að skattskyldu hans vegna hlutabréfanna hafi lokið 2. desember 1999, er hann seldi Kaupþingi Luxemborg hlutabréfin, eða að tekjur af hlutabréfaskiptunum hafi tilheyrt Saxi Holding. Er þá jafnframt til þess litið að samkvæmt tilvitnuðu ákvæði 7. gr. laga nr. 75/1981 skiptir ekki máli þótt stefnandi hafi kosið að ráðstafa þeim verðmætum til erlends félags, svo framarlega sem þau verðmæti voru starfstengdar tekjur stefnanda.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins á tekjum og skattskilum stefnanda frá 15. september 2003 var lagt mat á verðmæti (gangverð) hlutabréfa í Íslenska útvarpsfélaginu hf. annars vegar og hlutabréfa í Norðurljósum hf. hins vegar á þeim tíma sem hér um ræðir. Í skýrslunni kemur fram að hlutabréf í Íslenska útvarpsfélaginu hf. voru þá ekki skráð á skipulegum verðbréfamarkaði og lægi ekkert fyrir um gangverð hlutabréfanna í viðskiptum. Í skýrslunni var þó bent á að leggja mætti mat á gangverð hlutabréfa í Íslenska útvarpsfélaginu hf. á grundvelli upplýsinga í ársreikningi um breytingu á víkjandi láni Chase Manhattan bankans í hlutabréf í félaginu. Væri sú aðferð notuð mætti gera ráð fyrir að gengi hlutabréfa í Íslenska útvarpsfélaginu hafi á umræddum tíma verið 5,25. Að því er varðar verðmæti hlutabréfa í Norðurljósum hf. vísaði skattrannsóknarstjóri til upplýsinga um verðlagningu í tilgreindum viðskiptum með hlutabréf í Fjölmíðlun hf. á árinu 1999 og tók fram að vegna samruna Fjölmíðlunar hf. við Norðurljós hf. á því ári mætti ætla að markaðsverðmæti Fjölmíðlunar hf. endurspeglaði markaðsverðmæti Norðurljósa hf. á sama tíma. Miðað við lægsta gengi í tilgreindum viðskiptum með hlutabréf í Fjölmíðlun hf. taldi skattrannsóknarstjóri að gengi á hlutabréfum í Norðurljósum hf. hafi a.m.k. verið 23,28.

Með úrskurði ríkisskattstjóra frá 8. nóvember 2004, sem staðfestur var með úrskurði yfirskattanefndar 31. maí 2006, var stefnanda ákvörðuð sú tekjuviðbót á tekjuárinu 1999, sem er tilefni þessarar málsóknar, að fjárhæð 20.049.947 krónur. Var talið að með umbreytingu hlutabréfa sinna í Íslenska útvarpsfélaginu hf. fyrir hlutabréf í Norðurljósum hf. hefði stefnandi aukið virði hlutabréfaeignar sinnar um þá fjárhæð, og hún því færð honum til tekna á árinu 1999. Við útreikning tekjuviðbótarinnar var miðað við eiginfjárstöðu félaganna í árslok 1999, en þá nam eiginfjárstaða Íslenska útvarpsfélagsins hf. 1.229.804.000 krónum á mótí 2.859.881.000 krónum í Norðurljósum hf. Samkvæmt því taldist verðmæti 1,23% eignarhlutar í Íslenska útvarpsfélaginu hf. hafa numið 15.126.589 krónum, en samsvarandi eignarhlutar í Norðurljósum hf. 35.176.536 krónum. Mismunur þeirra fjárhæða, 20.049.947 krónur, var því færður stefnanda til tekna.

Stefnandi mótmælir ekki þeim forsendum sem skattyfirvöld leggja til grundvallar við mat á virði hlutabréfa hans, þ.e. að miða við innra virði félaganna í árslok 1999, enda er sú aðferð í samræmi við úrskurði yfirskattanefndar þar sem verðmæti þeirra hlutabréfa sem stefnandi fékk í sinn hlut, án endurgjalds hjá Íslenska útvarpsfélaginu hf., var einnig reiknað samkvæmt innra virði félagsins í árslok næsta árs á undan afhendingu hlutabréfanna. Hins vegar mótmælir hann því að ársreikningur Norðurljósa hf. á umræddum tíma verði hér lagður til grundvallar, þar sem hann hafi verið rangur að því leyti að viðskiptavild (óefnislegar eignir) var þar færð til eignar, en ekki hjá Íslenska útvarpsfélaginu hf. Við skoðun á skattskilum Norðurljósa hf. hafi skattyfirvöld talið að félaginu hafi verið óheimilt að færa til eignar viðskiptavild að fjárhæð 1.642.103.000 krónur. Sé sú fjárhæð dregin frá eigin fé félagsins reiknist eigið fé Norðurljósa hf. minna en eigið fé

Íslenska útvarpsfélagsins hf. Að þessu leyti sé samanburður á eiginfjárstöðu félaganna ómarktækur og hafi stefnandi því ekki öðlast neinn fjárhagslegan ávinning af umbreytingu hlutabréfanna, sem færður verði honum til tekna.

Meðal gagna málsins er hluti af rannsóknarskýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins á bókhaldi og skattskilum Norðurljósa hf. Þar kemur fram að við samruna Fjölmíðlunar hf. og Norðurljósa hf. hafi verið búinn til eignarliður að fjárhæð 1.642.103.000 krónur, nefndur viðskiptavild, til þess að mæta útgáfu nýs hlutafjár í Norðurljósum hf. Tekið er fram að færsla viðskiptavildar með þeim hætti sem þar var gerð fái hvorki samrýmst skattalögum né ársreikningalögum og vísað í því sambandi til 6. tl. 32. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, nú laga nr. 90/2003, og 15. gr. laga nr. 144/1994 um ársreikninga. Jafnframt segir þar að úr ársreikningi félagsins eigi að fella niður eignarliðinn viðskiptavild og færa niður hlutafé þess.

Þótt skattyfirvöld hafi hafnað því í skattskilum Norðurljósa hf. að taka tillit til viðskiptavildar félagsins, þykir dóminum engu að síður óvarlegt að draga þá ályktun að sú ákvörðun hafi einhverju breytt um raunverulegt verðmæti hlutafjár í félaginu. Í málinu liggja fyrir takmarkaðar upplýsingar um ætlað gangverð hlutabréfa í Íslenska útvarpsfélaginu hf. á þeim tíma sem skipti hlutabréfanna fóru fram. Hins vegar liggja fyrir upplýsingar um gangverð á hlutabréfum í Fjölmíðlun hf. á sama tíma. Í ljósi þeirra upplýsinga, og þar sem ætla má að markaðsverðmæti Fjölmíðlunar hf. endurspegladi markaðsverðmæti Norðurljósa hf., telur dómurinn að hin umdeilda tekjuviðbót hafi ekki verið ofákvörðuð á stefnanda með því að miða við eiginfjárstöðu Íslenska útvarpsfélagsins hf. og Norðurljósa hf. í árslok 1999.

Með vísan til ofanritaðs er því hafnað kröfu stefnanda um að tekjuviðbót á árinu 1999, að fjárhæð 20.049.947 krónur, vegna skipta á hlutabréfum hans í Íslenska útvarpsfélaginu hf. að nafnverði 4.568.000 krónur, í hlutabréf í Norðurljósum hf. að nafnverði 20.528.526 krónur, falli niður.

Á grundvelli 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og eignarskatt bætti ríkisskattstjóri 25% álagi á ofangreinda tekjuviðbót vegna hlutabréfaskipta stefnanda. Var það gert með vísan til þess að óumdeilt þætti að einstakir liðir á skattframtali gjaldanda væru ranglega færðir og að hann hafi ekki bætt úr framtali sínu áður en álagning fór fram, sbr. 1. mgr. 96. gr. sömu laga. Ákvörðun ríkisskattstjóra var staðfest af yfirséðanefnd með þeim rökum að stefnandi hefði ekki gert neina grein fyrir hinum umdeildu skiptum á hlutabréfum í Íslenska útvarpsfélaginu hf. fyrir hlutabréf í Norðurljósum hf. á árinu 1999 og hefði ekki sýnt fram á að atvikum væri svo háttáð sem kveðið væri á um í 3. mgr. 108 gr. laga nr. 90/2003. Í því ákvæði segir m.a. að fella skuli niður álag samkvæmt greininni ef skattaðili færir rök fyrir því að honum verði ekki kennt um annmarka á framtali.

Samkvæmt skattframtali stefnanda árið 2000, vegna tekjuársins 1999, gerði hann grein fyrir sölu hlutabréfa sinna í Íslenska útvarpsfélaginu hf., að nafnvirði 4.568.000 krónur, til Kaupþings Luxeborg, og var kaupverð skráð tvöfalt nafnverð. Þótt stefnanda hafi mátt vera það ljóst að fjárhagslegur ávinningur af umbreytingu hlutabréfa hans í Íslenska útvarpsfélaginu hf. fyrir hlutabréf í

Norðurljósum hf. teldust skattskyldar tekjur samkvæmt 1. mgr. 1. tl. A. liðar 7. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981, telur dómurinn að líta verði hér til allra atvika, svo og til þeirrar óvissu sem ríkti um verðviðmiðun hlutabréfanna, ásamt því að reglur um skattalega meðferð hlutabréfa í viðskiptum sem þessum voru nýmæli og ekki svo skýrar sem skyldi. Í ljósi þess og með vísan til 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 er það álit dómsins að fallast beri á kröfu stefnanda og fella niður 25% álag á ofangreinda tekjuviðbót, vegna tekjuársins 1999. Samkvæmt úrskurði yfirskattanefndar í máli stefnanda nr. 148/2006 nam fjárhæð álagsins 6.652.440 krónum.

Við endurákvörðun ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum stefnanda var 2,5% álagi bætt við álögd gjöld hans vegna gjaldáranna 2000, 2001 og 2002, samtals að fjárhæð 559.870 krónur. Gerir stefnandi þá kröfu að álag þetta falli niður og telur að heimild til álagsbeitingar eigi ekki við í tilviki hans. Þá bendir hann á að honum hafi ekki verið kynnt fyrir fram að til stæði að beita álagi þessu og því hafi hann ekki haft tók á að tjá sig um ákvörðunina hjá ríkisskattstjóra.

Í 1. mgr. 121. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. nú 1. mgr. 122. gr. laga nr. 90/2003, segir m.a. að bæta skuli 2,5% álagi við mismun, sem í ljós kemur á álögdum tekjuskatti manna og staðgreiðslu samkvæmt lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, og stafar af of lágrri staðgreiðslu. Jafnframt segir þar að með sama hætti skuli bæta 2,5% álagi við mismun, sem rætur eigi að rekja til of hárrar staðgreiðslu. Samsvarandi fyrirmæli er að finna í 2. mgr. 28. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga. Er enginn greinarmunur gerður á því hvort álögd gjöld eru ákvörðuð við álagningu opinberra gjalda að liðnum framtalsfresti, eða við leiðréttingu þeirra síðar.

Upphaflegt markmið ákvæðisins var að raungreiðsla tekjuskatts manna yrði hin sama hvort sem skatturinn væri inntur af hendi með staðgreiðslu eða eftirá. Því er ekki á það fallist að um viðurlög sé að ræða þegar álaginu er beitt. Stendur heldur engin heimild til þess í lögum að lækka álagið eða fella það niður.

Þótt ríkisskattstjóri hafi ekki kynnt stefnanda þá ákvörðun að 2,5% álagi yrði beitt í tilviki hans, verður ekki talið að sá formannmarki eigi einn og sér að valda því að álagið falli niður. Er þá bæði litið til eðlis álagsins og tilgangs þess, svo og til þess að stefnandi reifaði sjónarmið sín um lögmæti þess fyrir yfirskattanefnd. Verður kröfu stefnanda um niðurfellingu álagsins því hafnað.

Að öllu framanrituðu virtu er niðurstaða dómsins sú að stefndi skuli sýknaður af kröfum stefnanda, að öðru leyti en því að 25% álag á tekjuviðbót á tekjuárinu 1999, samkvæmt úrskurði yfirskattanefndar í máli nr. 148/2006, sem upp var kveðinn 31. maí 2006, fellur niður.

Með vísan til 3. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála, þykir eftir atvikum rétt að aðilar málsins beri sjálfir hver sinn kostnað af málsókninni.

Dóminn kvað upp Ingimundur Einarsson héraðsdómari.

D Ó M S O R Ð:

Stefndi, íslenska ríkið, skal vera sýkn af kröfum stefnanda, Hreggviðs Jónssonar, að öðru leyti en því að 25% álag á tekjuviðbót á tekjuárinu 1999, samkvæmt úrskurði yfirskattanefndar í máli nr. 148/2006, sem upp var kveðinn 31. maí 2006, fellur niður.

Málskostnaður fellur niður.

Ingimundur Einarsson