

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 22. mars 2010 í máli nr. E-8656/2009:

Þórður Már Jóhannesson

(Garðar Valdimarsson hrl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Guðrún M. Árnadóttir hrl.)

Mál þetta sem dómtekið var 16. febrúar 2010 er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur af Þórði Má Jóhannessyni, kt. 000000-0000, Heimalind 24, Kópavogi á hendur íslenska ríkinu með stefnu áritaðri um birtingu 29. júní 2009.

Dómkröfur stefnanda á hendur stefnda eru eftirfarandi:

-

Aðallega,

1. að úrskurði yfirskattanefndar í kærumáli stefnanda nr. 117/2009 frá 27. maí 2009 og úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 29. október 2007, í skattamálum stefnanda, verði hrundið, og
2. viðurkennt verði með dómi að stefnanda hafi verið rétt í framtali sínu gjaldárið 2005 að telja fram hagnað að fjárhæð 47.600.000 krónur af sölu eignarhluta í Straumi hf. sem fjármagnstekjur í 10% skatti samkvæmt 3. mgr. 66. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, og
3. endanlegar dómkröfur samkvæmt þessum lið eru að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda 15.399.602 krónur ásamt vöxtum, sbr. 1. mgr. 2. gr. 1. nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 8. gr. 1. nr. 38/2001, frá 26. október 2007 til 9. nóvember sama ár og dráttarvöxtum, sbr. 2. mgr. 1. nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 6. gr. 1. nr. 38/2001, af þeirri fjárhæð frá þeim degi auk vaxtavaxta, sbr. 12. gr. sömu laga, allt til greiðsludags.

-

Til vara gerir stefnandi sömu dómkröfur og í aðalkröfu utan þess að krafist er vaxta samkvæmt tilvitnuðum ákvæðum frá 26. október 2007 til 29. júní 2009 og dráttarvaxta samkvæmt tilvitnuðum ákvæðum frá þeim degi til greiðsludags.

Í báðum tilvikum er þess krafist að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda málskostnað samkvæmt málskostnaðaryfirliti, en ella er krafist málskostnaðar að skaðlausu samkvæmt mati dómsins.

Stefndi geri þær dómkröfur aðallega að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og honum tildæmdur málskostnaður úr hendi hans að mati réttarins.

Til vara krefst stefndi að hann verði sýknaður að svo stöddu af kröfum stefnanda og honum tildæmdur málskostnaður úr hendi stefnanda að mati réttarins.

Til þrautavara krefst stefndi þess að stefnukröfurnar verði stórkostlega lækkaðar og málskostnaður verði í því tilviki látinn niður falla.

Ágreiningurinn í hnotskurn:

Helstu málavextir eru þeir að stefnandi máls þessa var forstjóri Fjárfestingarfélagsins Straums hf. Þann 13. mars 2003 tók hann að láni hjá Íslandsbanka 44.100.000 krónur til kaupa á hlutabréfum að nafnvirði 14.000.000 króna í Straumi hf. á genginu 3,15. Stefnandi skuldbatt sig sama dag, með söluréttarsamningi við Straum til að eiga hlutabréfin í tvö ár gegn því að geta selt hlutina á tímabilinu frá 15. til 25. mars 2005 á genginu sem hann keypti bréfin á, 3,15. Stefnandi veðsetti Íslandsbanka jafnframt hlutabréfin til tryggingar greiðslu skuldarinnar. Þann 18. júní 2004 gerðu stefnandi og Straumur hf. nýjan samning sem heimilaði stefnanda að selja hlutabréfin. Fékk hann 91.700.000 krónur fyrir hlutabréfin og greiddi upp lánið hjá Íslandsbanka.

Ríkisskattstjóri hóf á árinu 2006 rannsókn á kaupréttar- og söluréttarsamningum stefnanda, með tilliti til skattlagningar. Með úrskurði ríkisskattstjóra 29. október 2007 var stefnanda endurákværðaður skattur af hagnaðinum af sölu hlutabréfanna í júní 2004 sem launagreiðslur, og lagt á skattinn 25% álag. Með því var tekjuskattsstofninn hækkaður um 47.600.000 krónur en fjármagnstekjustofn var lækkaður um sömu fjárhæð. Var stefnanda gert að greiða 20.577.543 krónur samkvæmt skattbreytingaseðli.

Stefnandi kærði úrskurðinn til yfirskattanefndar, sem kvað upp úrskurð sinn nr. 117/2009, þann 27. maí 2009. Yfirskattanefnd staðfesti niðurstöðu ríkisskattstjóra að öðru leyti en því að 25% álagið var fellt niður og jafnframt felldur niður tilfærður arður að fjárhæð 4.900.000.

Málavextir:

Þann 13. mars 2003 gerði stefnandi, sem var forstjóri Fjárfestingarfélagsins Straums hf., fjóra tengda samninga.

Í fyrsta lagi *kaupsamning*, þar sem hann keypti hlutafé í Straumi af Íslandsbanka hf. að nafnverði 14.000.000 króna á kaupgenginu 3,15 eða að kaupverði 44.100.000 krónur.

Í öðru lagi *lánasamning* við Íslandsbanka hf., þar sem hann tók að láni 44.100.000 krónur (lán nr. 303902) til fjármögnunar á nefndum kaupum á hlutabréfum í Straumi. Kom lánið til útborgunar sama dag, en skyldi vera til endurgreiðslu ásamt vöxtum eigi síðar en 15. mars 2005. Þá var stefnanda veittur réttur til að greiða lánið að fullu eða að hluta hvenær sem var á lánstímanum. Þá skuldbatt hann sig til að setja að handveði hina keyptu eignarhluti og framseldi til Íslandsbanka hf. rétt sinn samkvæmt söluréttarsamningi við Straum. Þessa skuldbindingu samþykkti félagið með áritun sinni á lánasamninginn.

Í þriðja lagi undirritaði hann *handveðsyfirlýsingu*, þar sem hann setti Íslandsbanka að veði hlutabréfin í Straumi. Tekið er fram í yfirlýsingunni að stefnandi héldi atkvæðisrétti er fylgdi hlutunum, réttinum til að skrifa sig fyrir nýjum hlutum, forkaupsrétti og rétti til þess að taka við arði vegna hlutanna.

Í fjórða lagi undirritaði hann *samning um sölurétt*. Með samningnum veitti Straumur hf. stefnanda einhliða rétt til þess að selja félaginu umrædd hlutabréf í félaginu á sölugenginu 3,15. Stefnandi skuldbatt sig samkvæmt samningnum til að eiga hlutabréfin í a.m.k. tvö ár en mátti nýta sér söluréttinn frá 15. mars til 22. mars 2005. Í 2. grein samningsins er að finna ákvæði um að sölugengið gæti sætt breytingum til hækkunar vegna fjármagnskostnaðar stefnanda af láni Íslandsbanka til stefnanda vegna kaupanna eða til lækkunar vegna útgreidds arðs Straums til stefnanda frá undirritun samningsins. Tekið er fram í 3. grein samningsins að hann sé gerður á þeirri forsendu að stefnandi starfi hjá Straumi eigi skemur en til 15. mars 2005. Jafnframt var tekið fram að léti stefnandi af störfum fyrir þann tíma veitti hann Straumi einhliða kauprétt á þeim hlutabréfum, sem söluréttarsamningurinn tæki til á sölugenginu 3,15, að teknu tilliti til breytinga samkvæmt 2. grein samningsins. Þá var í 4. grein samningsins ákvæði um að kysi stefnandi að nýta sér sölurétt sinn skyldi Straumur ráðstafa söluverði beint til uppgreiðslu skuldar stefnanda samkvæmt lánasamningnum við Íslandsbanka hf.

Stefnandi ráðstafaði arði frá félaginu að fjárhæð 2.240.000 krónur, að frádreginni staðgreiðslu 224.000 krónum, fyrst inn á reikning sinn í Íslandsbanka nr. 103825 þann 10. apríl 2003, en síðan greiddi hann þessa fjárhæð í vexti og afborgun af láninu til Íslandsbanka, í samræmi við ákvæði lánasamningsins, þann 13. júní 2003.

Í skattframtali stefnanda fyrir gjaldárið 2004 taldi hann fram hlutabréfin til eignar í kafla 3.7. og til tekna arðinn af þeim, 2.240.000 krónur. Þá gerði stefnandi grein fyrir eftirstöðvum lánsins við Íslandsbanka að fjárhæð 42.290.464 krónur og vaxtagjöldum að fjárhæð 2.070.800 krónur í kafla 5.5. Stefnandi gerði grein fyrir kaupum á hlutabréfunum á fylgiskjali 3.09, en þar kemur fram að eiginkona stefnanda, Nanna Björg Lúðvíksdóttir, hafi keypt bréfin.

Hinn 18. júní 2004 gerði stefnandi samkomulag við Straum um niðurfellingu söluréttar. Með þeim samningi féllu niður kvaðir samningsins frá 2003 um lágmarkseignarhaldstíma hlutabréfanna í Straumi. Stefnandi seldi Straumi

hlutabréfin á genginu 6,55 fyrir 91.700.000 krónur. Þessa 14.000.000 hluti keypti síðan félag hans, Fjárfestingarfélagið Brekka ehf., ásamt fleiri hlutabréfum, sama dag af Straumi á sama gengi, 6,55 fyrir hvern hlut. Samtals nam kaupsamningurinn 50.000.000 hlutum, að kaupverði 327.000.000 króna.

Stefnandi fékk greiddan arð frá félaginu, á árinu 2004, að fjárhæð 4.900.000 krónur, sem hann að frádreginni staðgreiðslu, 490.000 krónur, lagði inn á reikning sinn í Íslandsbanka nr. 103825. Lagði stefnandi þannig 4.410.000 krónur þann 7. apríl 2004 inn á reikning sinn. Þessa fjárhæð, að viðbættum 15.000 krónum sem hann átti inni á reikningnum, notaði stefnandi síðan, þann 8. apríl 2004, til þess að greiða vexti að fjárhæð 2.844.419 krónur, kostnað 450 krónur og afborgun 1.580.131 krónu af áðurgreindu láni.

Eftir söluna á hlutabréfunum 18. júní 2004, eða þann 28. júní 2004, greiddi stefnandi upp lán nr. 303902 með 40.710.333 krónum, auk vaxta.

Á skattframtali hjónanna, stefnanda og Nönnu Bjargar Lúðvíksdóttur, gjaldársins 2005, vegna ársins 2004, gerðu þau grein fyrir sölunni á hlutunum 14.000.000 undir nafni Nönnu. Kaupverð hlutanna á árinu 2003 var 44.100.000 krónur en söluverðið þann 18. júní 2004 91.700.000 krónur. Hagnaðinn af sölunni, 47.600.000 krónur, færðu hjónin til tekna í framtali sínu meðal fjármagnstekna. Auk þessa gerði stefnandi grein fyrir áðurnefndum arðstekjum, 4.900.000 krónum, sem hann taldi til fjármagnstekna af eignarhlutum sínum í Straumi í kafla 3.7 í framtali gjaldársins 2005.

Með bréfi, dags. 29. júní 2006 sendi ríkisskattstjóri stefnanda fyrirspurn samkvæmt 94. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, og óskaði eftir upplýsingum um kaup stefnanda á hlutabréfum í Straumi samkvæmt kaupréttarsamningum eða söluréttarsamningum á árunum 2002 til 2005.

Stefnandi svaraði með bréfi, dags. 12. júlí s.á. Gerði hann grein fyrir kaupum í sínu nafni og í nafni eignarhaldsfélags í sinni eigu, Fjárfestingarfélagsins Brekku ehf. Í bréfinu kom fram að stefnanda hafði verið sagt upp störfum hjá Straumi þann 21. júní 2006 og enn fremur að hann hafi þrisvar keypt hlutabréf á grundvelli söluréttarsamninga.

Í framhaldi af því sendi ríkisskattstjóri tvö bréf með beiðni um upplýsingar, annars vegar til Friðriks Jóhannssonar hjá Straumi, dags. 19. desember 2006, og hins vegar til Tómasar Kristjánssonar hjá Glitni banka. Í svari Óttars Pálssonar hrl., fyrir hönd Straums, dags. 8. janúar 2007, kom fram að Straumur hefði ekki lagt fram neinar frekari tryggingar vegna lána Glitnis banka en söluréttinn. Í svari Ingvars Arnar Sighvatssonar, dags. 10. janúar 2007, fyrir hönd Glitnis banka, kemur fram það álit hans að áhrif framsals stefnanda á sölurétti í bréfunum í Straumi til Glitnis séu þau að í raun ábyrgist Straumur greiðslu höfuðstóls, vaxta og kostnaðar.

Ríkisskattstjóri bað stefnanda um upplýsingar og gögn með bréfi, dags. 20. febrúar 2007. Í bréfinu reifar ríkisskattstjóri jafnframt þau sjónarmið að samningar stefnanda við Straum og Glitni gætu falið í sér tiltekna útfærslu á kauprétti sem væri skattskyld sem laun. Þá var stefnandi krafinn útskýringa á færslu teknanna sem fjármagnstekna í framtali gjaldársins 2005.

Stefnandi svaraði beiðni ríkisskattstjóra með bréfi, dags. 8. mars 2007. Þar er útskýrð tekjufærsla söluhagnaðarins sem fjármagnstekna og mótmælt hugmyndum ríkisskattstjóra um skattlagningu teknanna sem launa.

Ríkisskattstjóri sendi enn fremur beiðni um upplýsingar samkvæmt 96. gr. laga nr. 90/2003 með bréfum, dags. 14. og 15. maí 2007. Stefnandi svarar, með bréfi dags. 29. maí 2007. Jafnframt sendi hann ríkisskattstjóra afrit af kaupsamningi, dags. 18. júní 2004, sem hann kveður efnislega samhljóða kaupsamningi um kaup stefnanda persónulega á hlutunum 14.000.000 í mars 2003, en síðastnefndi samningurinn hafði glatast.

Ríkisskattstjóri sendi stefnanda boðunarbréf, dags. 22. júní 2007, þar sem hann m.a. boðaði lækun stofns til fjármagnstekjuskatts um 47.600.000 krónur og hækkun tekjuskattsstofns um sömu fjárhæð, auk 25% álags. Með bréfinu var stefnanda veittur andmælaréttur til 9. júlí 2007.

Stefnandi svaraði boðunarbréfi ríkisskattstjóra með tveimur bréfum, dags. 6. júlí og 8. ágúst 2007. Í þessum bréfum nýtti hann andmælarétt sinn og krafðist þess að embættið félli frá boðun sinni um hækkun opinberra gjalda vegna gjaldársins 2005. Auk þess fylgdi fyrra bréfinu yfirlit yfir VS reikninga stefnanda og bankayfirlit yfir arðgreiðslur til hlutafélags í eigu stefnanda á árunum 2004 og 2005. Með síðari bréfinu fylgdu gögn frá Glitni (Íslandsbanka) yfir peningahreyfingar vegna hlutabréfaviðskipta.

Með úrskurði, dags. 29. október 2007, endurákvarðaði ríkisskattstjóri skattstofn stefnanda þannig að hann hækkaði um 47.600.000 krónur. Auk þess ákvað ríkisskattstjóri að leggja 25% álag á vantalda gjaldstofna gjaldársins 2005, sbr. 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003. Hækkun opinberra gjalda, sem af hinum kærða úrskurði leiddi, nam 20.577.543 krónum. Stefnandi greiddi skuldina með fyrirvara þann 6. nóvember 2007. Í forsendum úrskurðar ríkisskattstjóra segir m.a.:

„Um er að ræða samning sem er hluti af kaupréttaráætlun Straums og felur hann í sér að ef gjaldandi starfi hjá félaginu, eða eigi skemur en til 15. mars 2005, hljóti hann þau hlunnindi sem samningurinn hefur í för með sér. Fram kemur að starfsmaðurinn hafi keypt hlutabréf að nafnverði 14.000.000 kr. í Straumi og samhliða kaupunum veiti Straumur starfsmanninum einhliða rétt til þess að selja hlutabréf sín í Straumi til Straums. Sölugengið er 3,15 kr. eða jafnt kaupgenginu. Þá skal sölugengi hækka um sem svarar til fjármagnskostnaðar af skuld skv. lánasamningi sem Straumur útvegaði starfsmanni og lækka um sem svarar til útgreidds arðs af hlutabréfunum. Í samningunum skuldbindur starfsmaðurinn sig að eiga hlutabréfin í a.m.k. 2 ár eða til 15. mars 2005 hið skemmsta. Skýrt kemur fram að samningurinn er gerður á þeirri forsendu að starfsmaðurinn starfi hjá Straumi eigi skemur en til 15. mars 2005 og láti hann af störfum hjá Straumi fyrir þann tíma veitir starfsmaðurinn Straumi einhliða kauprétt á þeim hlutabréfum sem söluréttarsamningurinn tekur til á sölugenginu 3,15 kr. eða jafn háu og kaupgenginu að viðbættum fjármagnskostnaði og frádregnum arði. Ekki verður séð, ef gjaldandi hefði keypt sölurétt til að takmarka áhættu sína af hlutabréfakaupunum af öðru fjármálaþyrirtæki, að slík trygging hefði verið þeim takmörkunum háð að hann yrði að eiga hlutabréfin í tvö ár, hann yrði í starfi hjá Straumi næstu tvö ár og Straumur gæti ella keypt hlutabréfin af honum á sama

verði og hann hefði keypt þau á. Söluréttur keyptur af fjármálaafyrirtæki getur gengið kaupum og sölum og slíkur samningur takmarkaði ekki það hvort eða hvenær eigandi söluréttarins gæti selt hlutabréf sín. Hefði gjaldandi keypt sölurétt og ef ekki væri um hluta af starfskjörum hans að ræða hefði hann átt að geta selt hlutabréfin hvenær sem honum hentaði, selt hlutabréfin ásamt söluréttinum eða þá selt söluréttartrygginguna eina sér ef honum sýndist svo. Endurgreiðsla fjármagnskostnaðar af lánessamningnum sem er föst prósentutala í söluréttartryggingu gjaldanda hefði varla verið verðlögð með öðrum hætti en sem svarar til þeirra vaxta sem ljóst var að myndu falla á lánið á lánstímanum en til frádráttar kæmi mat á hugsanlegum arði af hlutabréfunum. Meðal annars með þetta í huga er ekki að aðferðafræði sú sem umboðsmaður gjaldanda hefur lagt fram um útreikning á kostnaðarverði söluréttar á markaði eigi við um söluréttarsamning gjaldanda (sic). Á þeim tímapunkti sem hann fékk söluréttarsamninginn frá Straumi hafði sölurétturinn sem slíkur takmarkað verðmæti í sér þar sem samningurinn var bundinn framangreindum skilyrðum. Líkja mætti verðmæti samningsins við ráðningarsamning starfsmanns þar sem samið er um að á móti vinnuframlagi starfsmannsins greiði vinnuveitandi hans honum laun fyrir. Söluréttarsamningurinn var háður starfsframlagi gjaldanda þar til 15. mars 2005 og verðmæti hans felst í því að á tímabilinu 15. til 22. mars 2005 veitti samningurinn honum þann valkost að geta valið að ganga að kaupunum að hlutabréfunum eða falla frá kaupunum sér að skaðlausu. Þá kemur fram í samningnum að Straumur sjái um að útvega starfsmanninum lánasamning við Íslandsbanka hf. og kjósi starfsmaðurinn að nýta sér söluréttinn skal Straumur ráðstafa söluverði beint til uppgreiðslu skuldar starfsmannsins skv. lánasamningnum. Við sölu vegna nýtingar söluréttar greiðir starfsmaðurinn ekki sölulaun. Komi til gjaldfellingar lánasamningsins skal sölurétturinn nýttur við uppgjör hans. Þannig hafi gjaldandi fengið í hendurnar mun viðtækara samkomulag en fólgið var í sölurétti sem keyptur er á markaði. Starfsmaðurinn fékk í hendurnar samningafléttu á grundvelli starfssambands síns og þurfti hann lítið annað að aðhafast en undirrita samningana, þ.e. söluréttarsamninginn, lánasamninginn og kaupsamninginn, án þess að taka áhættu eða leggja út svo mikið sem eina krónu, nema hugsanlega 5.000 kr. lántökugjald fyrir lánasamninginn, stæði hann við samninginn. Með ofangreint í huga verður að líta svo á að þessi sérstöku kjör við hlutabréfakaupin hafi byggst á starfssambandi gjaldanda við Straum og geti því ekki verið annað en andlag launaskattlagningar.“

Stefnandi skaut úrskurði ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar með kærnu, dags. 26. janúar 2008.

Með bréfi dags. 18. apríl 2008 sendi ríkisskattstjóri kröfugerð sína í máli stefnanda til yfirskattanefndar og þann 30. maí 2008 framhaldskröfugerð sína.

Stefnandi sendi ríkisskattstjóra minnisblað um sölurétt, dags. 14. maí 2008.

Stefnandi svaraði kröfugerð ríkisskattstjóra með greinargerð, dags. 17. mars 2009. Þar gerir stefnandi athugasemdir við að sér hafi ekki borist kröfugerð og framhaldskröfugerð ríkisskattstjóra, ásamt gögnum frá yfirskattanefnd, fyrr en með bréfi formanns nefndarinnar, dags. 9. febrúar 2009. Jafnframt að í ljós hafi komið þegar skoðaður var fylgiskjalalistinn frá 18. apríl 2008 að 6 af 20 þeirra fylgiskjala

sem ríkisskattstjóri taldi til skjala málsins hefðu ekki verið afhent stefnanda undir meðferð málsins. Að beiðni stefnanda sendi yfirskattanefnd stefnanda þessi skjöl með bréfi, dags. 3. mars 2009.

Með úrskurði í málinu nr. 117/2009 frá 27. maí 2009 staðfesti yfirskattanefnd niðurstöðu ríkisskattstjóra. Í forsendum úrskurðarins segi orðrætt:

„Af hálfu kæranda hefur verið lögð á það áhersla í málinu að í tilviki hans sé um að ræða kaup á hlutabréfum í Straumi hf. með svonefndum sölurétti, en ekki kauprétt að hlutabréfum í skilningi 9. gr. laga nr. 90/2003. Umrætt ákvæði laga nr. 90/2003 fjallar um kaup á hlutabréfum samkvæmt kauprétti sem maður hefur öðlast vegna starfa fyrir annan aðila og kveður á um að tekjur af slíkum kauprétti skuli ákveðnar til skattlagningar sem mismunur á kaupverði samkvæmt kaupréttarsamningi og gangverði hlutabréfanna þegar kaupréttur er nýttur. Fallast verður því á það með kæranda að ákvæðið taki almennt ekki til starfstengdra hlunninda manns sem fölgin eru í rétti til að selja hlutabréf í félagi á fyrirfram ákveðnu verði á fyrirfram ákveðnum tíma, þ.e. svonefndum sölurétti (e. put-option). Um ákvörðun tekna manns af slíkum sölurétti, sem hann hefur öðlast vegna starfa fyrir annan aðila, fer því eftir almennum reglum laga nr. 90/2003, sbr. 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laganna og 2. mgr. B-liðar 13. gr. reglugerðar nr. 245/1963. Rétt er að taka fram að í ákvæði 79. gr. a laga nr. 2/1995, um hlutafélög, sbr. 3. gr. laga nr. 89/2006, um breyting á þeim lögum, þar sem fjallað er um skyldu félagsstjórnar í hlutafélögum til þess að samþykka starfskjarastefnu varðandi laun og aðrar greiðslur til æðstu stjórnenda og stjórnarmanna félagsins, er söluréttur að hlutabréfum nú talinn með ýmsum starfstengdum greiðslum sem tengdar eru hlutabréfum í félagi eða þróun verðs á hlutabréfum í félagi, sbr. og hliðstætt ákvæði í 54. gr. a laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög, sbr. 2. gr. laga nr. 93/2006, um breyting á þeim lögum.

Í tilviki kæranda verður hins vegar að leysa úr því, hvort sýnt hafi verið fram á af hálfu ríkisskattstjóra að virða beri hinar umdeildu ráðstafanir kæranda og Straums hf. sem kaup kæranda á hlutabréfum í félaginu samkvæmt kauprétti, þannig að haga beri skattlagningu umræddra tekna kæranda eftir ákvæðum 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 9. gr. sömu laga, ellegar hvort um sé að ræða söluhagnað hlutabréfa samkvæmt 1. mgr. 18. gr. laganna, sbr. 8. tölul. C-liðar 7. gr. þeirra, sem skattleggja beri sem fjármagnstekjur utan rekstrar samkvæmt 3. mgr. 66. gr. laga nr. 90/2003, svo sem kærandi byggir á. Í málinu verður því ekki leyst úr álitaefnum varðandi skattlagningu starfstengdra hlunninda vegna söluréttar að hlutabréfum umfram það sem hér að framan greinir, enda er margítrekað komið fram af hálfu ríkisskattstjóra að hin kærða skattlagning hafi ekki verið byggð á neinum slíkum grundvelli.

Eins og áður er rakið kemur fram í söluréttarsamningi kæranda og Straums hf., dags. 13. mars 2003, að samningurinn sé liður í kaupréttaráætlun Straums hf. Taka verður undir það með ríkisskattstjóra að sú staðhæfing umboðsmanns kæranda í kæru til yfirskattanefndar, að um augljósa prentvillu í samningnum sé að ræða, sem ekki kom fram á fyrri stigum málsins, þykir ósannfærandi, enda er alveg hliðstætt ákvæði að finna í þeim söluréttarsamningum við Straum hf. sem kærandi gerði fyrir hönd Fjárfestingarfélagsins Brekku ehf. á árunum 2004 og 2005, sbr. lið 3 í samningum þessum þar sem tekið er fram að þeir séu liður í kaupréttaráætlun Straums hf. við forstjóra félagsins, þ.e. kæranda. Eins

og fram er komið voru kaup hlutabréfanna í Straumi hf. að öllu leyti fjármögnuð með lánveitingu frá Íslandsbanka hf., en höfuðstóll lánsfjárhæðar nam sömu fjárhæð og kaupverð hlutabréfanna eða 44.100.000 kr. Var um að ræða eingreiðslulán sem endurgreiða skyldi í einu lagi ásamt vöxtum við lok lánstíma hinn 15. mars 2005, þ.e. sama dag og söluréttur kæranda samkvæmt söluréttarsamningi hans við Straum hf. varð virkur. Til tryggingar endurgreiðslu lánsins voru hin keyptu hlutabréf sett Íslandsbanka hf. að handveði með tilheyrandi réttaráhrifum á lánstímanum, sbr. m.a. ákvæði 22. og 43. gr. laga nr. 75/1997, um sanningsveð, en eins og fram er komið var kærandi skuldbundinn samkvæmt söluréttarsamningnum við Straum hf. til þess að eiga hlutabréfin út lánstímann, þ.e. til 15. mars 2005 hið skemmsta. Þá blasir við að framsal kæranda á hinum umsamda sölurétti að hlutabréfunum til lánveitanda, þ.e. Íslandsbanka hf., til tryggingar endurgreiðslu lánsins, auk alls fjármagnskostnaðar af því, fól í raun í sér óskoraða ábyrgð vinnuveitanda kæranda, Straums hf., á endurgreiðslu lánsins, svo sem bent var á í bréfi Glitnis banka hf. til ríkisskattstjóra, dags. 10. janúar 2007. Í bréfi þessu kom m.a. fram að 100% lánshlutfall í lánsviðskiptunum hafi ekki brotið í bága við reglur bankans um útlán til ótengdra aðila þar sem traustar tryggingar hafi legið að baki láninu, þ.e. ábyrgð leyfissskylds fjármálaþyrftækis. Eins og kærandi hefur sjálfur lagt áherslu á verður að telja að sú staðreynd skýri að öllu verulegu leyti lánskjör í viðskiptum þessum. Kærandi hefur lagt áherslu á að vegna kaupa hlutabréfanna hafi hann farið með öll venjuleg eignarráð yfir hlut sínum í Straumi hf. og þannig m.a. notið atkvæðisréttar og fengið arðgreiðslur frá félaginu sem hann hafi talið fram til skatts í skattframtölum sínum árin 2004 og 2005. Að því er arðgreiðslur snertir er hins vegar til þess að líta að samkvæmt lánsamningi kæranda og Íslandsbanka hf. hafði lánveitandi rétt til þess að ráðstafa arðgreiðslum til greiðslu vaxta og/eða höfuðstóls af láninu og fyrir liggur að arðgreiðslum á árunum 2003 og 2004 var ráðstafað með þeim hætti, sbr. bréf umboðsmanns kæranda til ríkisskattstjóra frá 8. ágúst 2007 og gögn sem því fylgdu, þ.e. yfirlit Íslandsbanka hf. yfir greiðslur af láninu á tímabilinu 13. mars 2003 til 22. júní 2004 og kvittun fyrir uppgreiðslu lánsins, dags. 28. júní 2004. Runnu arðgreiðslur af hlutabréfunum því í reynd ekki til kæranda, heldur til greiðslu afborgana og vaxta af láni Íslandsbanka hf. sem Straumur hf. bar í raun ábyrgð á vegna þess söluréttar sem félagið veitti kæranda og framseldur var Íslandsbanka hf. í tengslum við fjármögnun viðskiptanna. Að endingu er ljóst að sölurétturinn fól í sér að áhætta af lækkun hlutabréfaverðs í Straumi hf. í viðskiptum þessum hvíldi alfarið á félaginu sjálfu.

Með vísan til framangreinds verður að fallast á það með ríkisskattstjóra að þrátt fyrir að kærandi hafi að nafninu til verið kaupandi umræddra hlutabréfa í Straumi hf. á árinu 2003 og skuldari láns frá Íslandsbanka hf. sem tekið var í tengslum við þau hafi fjárhagsleg ábyrgð og áhætta kæranda af viðskiptum þessum í raun verið hverfandi. Verður ekki talið að atburðir í íslensku efnahagslífi haustið 2008 og afleiðingar þeirra fyrir Straum hf., sem nú liggja fyrir, geti breytt neinu í þessu sambandi, enda verður að leggja mat á greindar ráðstafanir miðað við þær aðstæður sem uppi voru á þeim tíma þegar í þær var ráðist, þ.e. á árinu 2003.

Eins og fram er komið varð að samkomulagi með kæranda og Straumi hf. hinn 18. júní 2004 að falla frá söluréttarsamningi aðila, dags. 13. mars 2003, þannig að kæranda væri heimilt að selja hlutabréf sín í félaginu og greiða upp lánið frá Íslandsbanka hf. Þegar litið er til þess sem hér að framan er rakið og umræddar ráðstafanir eru virtar í heild sinni verður að taka undir með ríkisskattstjóra að líta

verður svo á að greint samkomulag hafi í skattalegu tilliti falið í sér nýtingu kæranda á kauprétti að umræddum hlutabréfum í Straumi hf. sem kærandi öðlaðist í raun á árinu 2003 á tilgreindu gengi vegna starfa í þágu félagsins, sem útfærð var með þeim hætti sem í málinu greinir, sbr. 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. og 9. gr. laga nr. 90/2003. Verður því að telja að kæranda hafi borið að telja fram til skattskyldra launatekna í skattframtali sínu árið 2005 mismun á því kaupverði hlutabréfanna 44.100.000 kr., sem lagt var til grundvallar ákvörðun söluverðs í söluréttarsamningi aðila frá 13. mars 2003, og gangverði bréfanna þegar kaupréttur var nýttur hinn 18. júní 2004. Upplýsingar um skráð gangverð hlutabréfa í Straumi hf. þann dag liggja ekki fyrir í málinu, en eins og áður greinir lagði ríkisskattstjóri til grundvallar í þessu sambandi skráð gengi hlutabréfanna við sölu þeirra hinn 27. júní 2004 eða gengið 6,55 og söliverð 91.700.000 kr. Af hálfu kæranda hafa engar athugasemdir verið gerðar í því sambandi og þykir því mega byggja á umræddu gangverði. Með vísan til þess verður að hafna aðalkröfu kæranda í máli þessu.“

Með úrskurði sínum staðfesti yfirskattanefnd niðurstöðu ríkisskattstjóra að öðru leyti en því að nefndin felldi niður tilfærðan arð og 25% álag á tekjuskattinn. Í samræmi við það fékk stefnandi endurgreiddar 5.177.942 krónur af þeim 20.577.543 krónum, sem hann greiddi í kjölfar endurákvörðunar ríkisskattstjóra.

Málsástæður og lagarök stefnanda:

Stefnandi byggir kröfur sínar á eftirfarandi:

Um form málsins:

Stefnandi kveðst hafa bent á það fyrir yfirskattanefnd að skilyrði fyrir beitingu ákvæða 57. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt væru ekki uppfyllt í máli hans, þ.e. skilyrðin um tengsl aðila, og sönnun á því að umræddar ráðstafanir væru óvenjulegar og hefðu fyrirsjáanlega skattaspörun í för með sér. Þrátt fyrir það að yfirskattanefnd byggji úrskurð sinn á 1. mgr. nefndrar 57. gr. víki hún ekki einu orði að þessum málsástæðum stefnanda.

Stefnandi kveðst jafnframt hafa bent á það að hann hafi sjálfur axlað alla áhættu af því að vera sagt upp störfum hjá Straumi og af hugsanlegu gjaldþroti þess aðila sem veitt hefði söluréttinn, þ.e. gjaldþroti Straums. Þá hafi stefnandi einnig lýst áhættu þeirri sem hann hafi tekið af hugsanlegri skattlagningu hans vegna notkunar söluréttar hefði verð hlutabréfanna lækkað í verði. Án þess að fjalla nokkuð um þessar málsástæður stefnanda í úrskurði sínum fullyrði yfirskattanefnd að ljóst sé „að sölurétturinn fól í sér að áhætta af lækkun hlutabréfaverðs í Straumi hf. í viðskiptum þessum hvíldi alfarið á félaginu sjálfu“ og að „fjárhagsleg ábyrgð og áhætta kæranda af viðskiptum þessum (hafi) í raun verið hverfandi“. Stefnandi fullyrðir að með þessu hafi nefndin brugðist þeim skyldum sem á hana eru lagðar í 1. gr. l. nr. 30/1992 um yfirskattanefnd. Einnig sé brotið gegn 4. mgr. 21. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993 um rökstuðning úrskurðar í kærumáli.

Eins og fram hafi komið í lýsingu á niðurstöðum yfirskattanefndar í málavaxtakafila, hafi legið fyrir tvær mismunandi yfirlýsingar í málinu frá Glitni. Nefndin hafi valið að rökstyðja mál sitt með þeirri yfirlýsingu sem hafi verið stefnanda frekar í óhag, en sleppt að taka afstöðu til þeirrar yfirlýsingar sem hafi verið honum í hag. Verði að telja að með því hafi verið brotið gegn 11. gr. stjórnarsýslulaga um jafnræði og fyrrnefndri 21. gr. um rökstuðning.

Þá fjallar stefnandi um að yfirskattanefnd leggi upp með það í úrskurði sínum að grafast fyrir um það hvert sé í raun efni tiltekinna gerninga, án tillits til þeirra heita sem gerningunum er gefið. Stefnandi kveðst telja ósamræmi í því hjá nefndinni að leggja upp úr prentvillu í söluréttarsamningnum og að þetta sýni fyrirframafstöðu nefndarinnar til máls stefnanda, og skort á hlutleysi sem sé ein af óskrifuðum meginreglum stjórnarsýslunnar.

Stefnandi telur að þessir ágallar í málsmeðferð fyrir ríkisskattstjóra og yfirskattanefnd styðji kröfu hans um ómerkingu úrskurða þeirra.

Um efni málsins:

Stefnandi byggir á því að engar reglur eða leiðbeiningar hafi legið fyrir á árinu 2003 frá skattyfirvöldum um það hvernig skattlagningu söluréttar skyldi háttað. Eins og fram komi í gögnum málsins hafi skattyfirvöld verið að velta því fyrir sér í október 2005 hvernig skattleggja ætti söluréttarsamninga.

Gögn málsins sýni enn fremur að síðar, eða á árunum 2006 og 2007, hafi það verið niðurstaða skattyfirvalda að söluréttarsamninga almennt eigi að skattleggja eftir sömu reglum og kaupréttarsamninga og ráðist skattlagningartíminn af því hvenær gjaldandi falli frá sölurétti sínum. Stefnandi bendir á að hér sé um að ræða breytingu á skattaframkvæmd en um slíka breytingu gildi að hún megi ekki hafa afturvirk áhrif, sbr. meginreglu stjórnarsýsluréttar og 2. mgr. 77. greinar stjórnarskrárinnar. Stefnandi heldur því fram að ef hann hefði, á árinu 2003, vitað um þessa túlkun skattyfirvalda á söluréttarsamningum, hefði hann hagað ráðstöfunum sínum með allt öðrum hætti á þeim tíma sem hann seldi hlutbréfin í Straumi yfir í eignarhaldsfélag sitt. Stefnandi heldur því fram að hann eigi ekki að gjalda þess að hvorki voru á þessum tíma settar lagareglur um söluréttarsamninga né kynnt sjónarmið skattyfirvalda um skattlagningu þeirra.

Stefnandi byggir á því, að af framansögðu leiði enn fremur, að framtal hans gjaldárið 2004 hafi verið gert eftir þágildandi lögum og fyrirmælum skattyfirvalda, sbr. 1. mgr. 95. gr. tekjuskattslaga, og hann hafi með því framtali og fylgigögnum þess látið í té fullnægjandi upplýsingar. Því hafi skattyfirvöld ekki mátt, þann 29. október 2007, endurákvarða honum skatt vegna gjaldársins 2004, en þá hafi sá frestur sem skattyfirvöld höfðu, samkvæmt 2. mgr. 97. gr. tekjuskattslaga, til þess að taka upp framtal þess gjaldárs verið löngu liðinn.

Stefnandi kveðst telja ljóst að með kaupsamningi við Straum á árinu 2003, þegar hann keypti 14.000.000 hluti í félaginu fyrir 44.100.000 krónur, hafi hann orðið eigandi að þeim eignarhlutum í Straumi. Hann hafi farið með öll

eignaryfirráð yfir eignarhlutunum, þ.m.t. eftirfarandi réttindi: Atkvæðisréttinum sem fylgi hlutunum, réttinum til að skrifa sig fyrir nýju hlutafé í félaginu, forkaupsrétt hluthafa til kaupa á öðrum eignarhlutum í Straumi og rétt til arðgreiðslu. Þessu til stuðnings vísar stefnandi til bls. 20 í úrskurði ríkisskattstjóra, þar sem segi að miða eigi hugsanlega tekjufærslu kaupréttar við þau tímamörk þegar áhætta og ábyrgð á kaupunum flyst yfir til starfsmanns. Kaup stefnanda hafi farið fram 13. mars 2003 og þá hafi áhættan af seldum hlut færst yfir á hann sem eiganda, sbr. skráningu Verðbréfaskráningar Íslands. Það að stefnandi hafi stofnað til óbeinna eignarréttinda yfir hlutnum með veðsetningu, eða minnkað áhættu sína af hlutnum með öflun söluréttar frá vinnuveitanda sínum, breyti ekki þessum staðreyndum.

Stefnanda hafi því verið bæði rétt og skylt samkvæmt lögum að gera grein fyrir hlutafjárkaupum sínum í framtali gjaldársins 2003 og færa þar til tekna arð sinn af hlutunum, samtals 2.240.000 krónur, og greiða skatt af þeim, sem og tilgreina skuld sína við Glitni vegna kaupanna. Þá hafi stefnanda enn fremur verið rétt og skylt að gera grein fyrir sölunni á hlutunum 14.000.000 í framtali sínu gjaldárið 2005 og færa söluhagnaðinn 47.600.000 krónur til tekna sem fjármagnstekjur í framtali sínu, og enn fremur arð af hlutabréfaeigninni í Straumi til tekna sem fjármagnstekjur, 4.900.000 krónur.

Stefnandi leggur áherslu á að allar færslur og tilgreiningar stefnanda í framtölum hans vegna nefndra gjaldára séu í samræmi við ákvæði skattalaga og reglur og leiðbeiningar skattyfirvalda og endurspegli þann raunveruleika að kærandi hafi keypt eignarhlutina af Straumi á árinu 2003 og talið þá til eignar og tekjur af þeim til skattskyldra fjármagnstekna og síðan söluhagnað af þeim til skattskyldra fjármagnstekna í framtali gjaldársins 2005. Þennan veruleika staðfesti skattstjóri við álagningu sína á framtöl kæranda, þar sem m.a. sé lagður fjármagnstekjuskattur á arðstekjur hans af eignarhlutunum í Straumi við álagningu gjaldárin 2004 og 2005.

Um þetta fjalli yfirskattanefnd í úrskurði sínum á bls. 24. Nefndin telji að varðandi arðgreiðslurnar sé til þess að líta að samkvæmt lánssamningi stefnanda við Glitni hafi lánveitandi rétt til þess að ráðstafa arðgreiðslum til greiðslu vaxta og/eða höfuðstóls lánsins og fyrir liggi samkvæmt gögnum frá stefnanda að svo hafi verið gert á árunum 2003 og 2004. Fullyrði nefndin miðað við þessar staðreyndir málsins að arðgreiðslurnar hafi ekki í reynd runnið til kæranda. Stefnandi mótmælir því að opinber nefnd hafi leyfi til þess að túlka staðreyndir með þessum hætti þvert á gögn og raunveruleika málsins. Stefnandi bendir á að algilt sé í lánasamningum að lánveitandi krefjist þess að arðgreiðslur úr því hlutafélagi sem lánað er til kaupa á, greiðist inn á lán viðkomandi og þannig sé komið í veg fyrir að kaupandi bréfanna geti tekið fjármuni út án nokkurra kvaða. Þetta sé gert til að bæta tryggingarstöðu bankans sem lánveitanda.

Stefnandi bendir á að samningar sem gerðir voru milli hans og Straums varðandi kaup og sölu á hlutabréfum og milli hans og Íslandsbanka hafi allir verið raunverulegir og lögmætir og hafi haft fullt bindandi gildi milli þessara aðila. Þriðju aðilar séu einnig bundnir af þessum samningum, þar með talið skattyfirvöld. Við söluna á hlutabréfunum 13. mars 2003 hafi Straumur strax fært þau sem eign stefnanda, samkvæmt skýringum í ársreikningi félagsins árið 2003. Það sé þannig fullt samræmi milli færslna hjá seljanda annars vegar og kaupanda hins vegar.

Fulltrúar Glitnis hafi staðfest, að um eðlileg lánakjör hafi verið að ræða.

Stefnandi leggur áherslu á að í úrskurði ríkisskattstjóra sé byggt á rangri ályktun, þess efnis að stefnandi hafi aldrei greitt neitt fyrir þá 14.000.000 hluti sem hann keypti í Straumi. Þá gagnrýnir stefnandi þá staðhæfingu í úrskurðinum að stefnandi hafi ekki fengið arðinn af hlutunum í Straumi til ráðstöfunar og nefndin kalli þessi viðskipti „pappírsmálur“, þótt arðinum af hlutabréfunum hafi verið ráðstafað inn á vexti af láninu hjá Íslandsbanka. Orðalagið í úrskurðinum sé svohljóðandi: „engu máli skipti hvort þessar fjárhæðir hafi af tæknilegum ástæðum við útborgun arðsins hjá Straumi haft viðkomu á reikningi stefnanda og farið inn á hann fyrst og síðan út af honum aftur.“ Stefnandi gagnrýnir einnig ríkisskattstjóra fyrir að láta undir höfuð leggjast að gera grein fyrir framtalsskilum stefnanda varðandi þessi viðskipti. Stefnandi ítrekar það sem hann byggði á í málarekstrinum fyrir skattyfirvöldum að ríkisskattstjóra hafi skort réttarheimildir til að fara fram með málið á öðrum grunni en þeim að tekjur af sölu eignarhlutanna séu fjármagnstekjur. Þá hefur stefnandi einnig mótmælt því að ákvæði 9. greinar laga nr. 90/2003 sé notað með lögjöfnun um viðskipti kæranda og bendir á mismuninn á sölurétti og kauprétti. Í fyrsta lagi sé um að ræða að efnislegt framsal eigi sér stað yfir hlutabréfum þegar söluréttur sé veittur, gagnstætt því sem gildi um kauprétt, en þetta feli í sér að söluréttarhafi fari með öll hefðbundin réttindi hluthafa, þar með talinn réttinn til að fá arðgreiðslu, atkvæðisrétt o.fl. Í öðru lagi flytjist áhættan á hlutabréfi yfir til söluréttarhafa og í þriðja lagi verði starfsmaður sjálfur að fjármagna kaupin hvort sem er með eigin fé eða lánsfé. Ljóst sé af þessu að ekki sé unnt að lögjafna milli reglna um skattlagningu kaupréttar annars vegar og skattlagningu söluréttar hins vegar. Þá sé ljóst að 9. gr. tekjuskattslaganna sé sérregla sem ekki verði skýrð rúmt. Þá sé það grunnregla í skattarétti að skattareglur verði að vera ótvíræðar og bendir hann á að samkvæmt 77. gr. stjórnarskrárinnar megi engan skatt á leggja, né af taka, nema með lögum.

Að mati stefnanda velta efnisleg úrslit þessa máls aðallega á því á hvaða tíma hann verður talinn hafa keypt þau hlutabréf sem fjallað er um í málinu. Hann telur að við mat á því hvenær kaupin verða talin hafa átt sér stað skipti mestu máli að greina hvenær áhættan af hlutabréfunum verði talin hafa flust frá seljanda þeirra, Glitni hf., til kaupanda þeirra, þ.e. stefnanda. Stefnandi hefur haldið því fram að kaupin hafi farið fram 13. mars 2003 en ríkisskattstjóri að þau hafi farið fram 18. júní 2004. Áhættan af hlutabréfakaupum felist í þeim möguleika að hin keyptu bréf kunni að falla í verði eða verði jafnvel verðlaus vegna gjaldþrots útgefanda bréfanna. Þessa áhættu verði kaupandi að meta þegar kaup fara fram og kaupandi tekur ákvörðun um fjármögnun þeirra. Hvort þetta mat hafi reynst rétt eða ekki skipti ekki máli að mati stefnanda. Stefnandi hafi talið möguleika á því að verð bréfanna í Straumi gæti lækkað og þess vegna hafi hann talið sér hag í því að semja um sölurétt við Straum, vinnuveitanda sinn. Þetta hafi einnig verið forsenda þess að stefnandi hafi átt kost á lánafyrirgreiðslu frá Glitni, sem hann framseldi söluréttinn til. Stefnandi kveðst hafa tekið á sig tvöfalda áhættu á árinu 2003, annars vegar þá að hlutabréfin í Straumi lækkuðu í verði og hins vegar að sölurétturinn yrði einskis virði vegna hugsanlegs gjaldþrots eða greiðslufalls Straums. Ljóst sé að ef Straumur hefði orðið gjaldþrota hefði Glitnir gengið að stefnanda um greiðslu lánsins frá 13. mars 2003. Auk þess hafi hann tekið áhættu af því að þurfa að greiða skatt af hugsanlegri nýtingu söluréttarins við sölu í lakkandi verði. Stefnandi kveður sig þannig geta sýnt fram á að sú höfuðmálsástæða, sem bæði ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd byggja á í máli stefnanda, að um áhættulausa

afhendingu á hlutabréfum til kæranda hafi verið að ræða 13. mars 2003, sé röng og fái ekki staðist. Sú staðreynd að Straumur hafi síðan orðið gjaldþrota undirstriki réttmæti þessarar málsástæðu stefnanda.

Um lagarök vísar stefnandi til ákvæða stjórnarskrár, tekjuskattslaga og stjórnarsýslulaga og fjármunaréttar, einkum kröfuréttar og eignaréttar.

Um varnarþing er vísað til 3. mgr. 33. gr. laga 91/1991.

Krafa um málskostnað byggir á ákvæði XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, einkum 129. gr. laganna.

Málsástæður og lagarök stefnda:

Stefndi byggir sýknukröfu sína á því að engum þeim forms- eða efnisannmörkum sé fyrir að fara á úrskurði ríkisskattstjóra og úrskurði yfirskattanefndar er leitt gæti að lögum til þess að endurálagningu samkvæmt þeim verði hrundið.

Af hálfu stefnda er vísað á bug staðhæfingum stefnanda þess efnis að ríkisskattstjóra hafi skort réttarheimildir til að fara fram með málið á öðrum grunni en þeim að tekjur af sölu hlutabréfanna hafi verið fjármagnstekjur. Einnig vísar hann á bug staðhæfingum stefnanda um að hann hafi keypt og eignast hlutabréfin samkvæmt sölurétti árið 2003 og hafi allar færslur og tilgreiningar í framtölum hans gjaldárin 2004 og 2005 verið í samræmi við ákvæði skattalaga og reglur og leiðbeiningar skattýfirvalda.

Stefndi tilgreinir þau lagaákvæði sem hann telur að reynt hafi á í málinu. Hann vísar í upphafsákvæði 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt sem kveði á um að skattskyldar tekjur séu, „með þeim undantekningum og takmörkunum er síðar greinir, hvers konar gæði, arður, laun og hagnaður sem skattaðila hlotnast og metinn verður til peningaverðs og skiptir ekki máli hvaðan þær stafa eða í hvaða formi þær eru“. Sé tekjuhugtak 7. gr. mjög vítt og einungis í dæmaskyni talin upp í ákvæði greinarinnar helstu dæmi um tekjur og í hvaða myndum þær geti birst og verði ekki gagnályktað af upptalningum sem koma fram í henni í þá veru að afhending verðmæta sem ekki eru sérstaklega talin upp í ákvæðinu falli utan skattskyldu tekna samkvæmt 7. gr.

Í 1. tölulið A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 sé mælt fyrir um skattskyldu endurgjalds fyrir hvers konar vinnu, starf eða þjónustu, sem innt er af hendi fyrir annan aðila. Séu í ákvæðinu nefnd í dæmaskyni ýmiss konar laun, svo og „fatnaður, fæði, húsnæði, risnufé, verkfæraperingar, ökutækjastyrkir, flutningspeningar og aðrar hliðstæðar greiðslur, fríðindi og hlunnindi, svo og framlög og gjafir sem sýnilega eru gefnar sem kaupauki“. Tekið sé fram að hvorki skipti máli „hver tekur við greiðslu né í hvaða gjaldmiðli goldið er, hvort sem það er í reiðufé, fríðu, hlunnindum eða vinnuskiptum“. Samkvæmt þessu teljist ekki einungis beinar fjárgreiðslur til skattskyldra tekna sem laun fyrir vinnu, heldur einnig hvers konar fríðindi og hlunnindi sem launamenn njóta í starfi.

Þá vísar stefndi í A-lið 13. gr. reglugerðar nr. 245/1963, um tekjuskatt og eignarskatt, þar sem fjallað sé um hvað teljist til skattskyldra launa og séu í því sambandi nefnd dæmi um slíkar tekjur. Í 1. mgr. B-lið greinarinnar sé tekið fram að ekki skipti máli í hverju laun eða endurgjald fyrir unnið verk er fólgið ef það verður metið til peninga. Í 2. mgr. B-liðarins sé mælt svo fyrir að laun greidd í hlunnindum skuli talin til tekna eftir gangverði á hverjum stað og tíma.

Stefndi kveður að ákvæði 9. greinar laga nr. 90/2003 hafi komið inn með lögum nr. 86/2000, um breyting á lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt. Með þeim lögum hafi verið tekin upp sérstök ákvæði um skattlagningu vegna kaupa á hlutabréfum samkvæmt svonefndum kauprétti. Með 2. gr. umræddra laga hafi verið bætt við lög nr. 75/1981 tveimur nýjum greinum, sem urðu 8. gr. A og 8. gr. B, sbr. nú 9. og 10. gr. laga nr. 90/2003. Í 8. gr. A hafi komið fram að tekjur samkvæmt 1. tölulið A-liðar 7. gr., vegna kaupa manns á hlutabréfum samkvæmt kauprétti sem hann hefði öðlast vegna starfa fyrir annan aðila, skyldu ákveðnar eins og kveðið væri á um í greininni. Til skattskyldra tekna teldist mismunur á kaupverði samkvæmt kaupréttarsamningi og gangverði bréfanna þegar kaupréttur væri nýttur. Samkvæmt 8. gr. B skyldu tekjur skv. 8. gr. A þó skattlagðar sem fjármagnstekjur skv. C-lið 7. gr. laganna að uppfylltum tilgreindum skilyrðum. Komið hafi fram í 2. mgr. 8. gr. B að tekjur samkvæmt þeirri grein kæmu til skattlagningar þegar starfsmaður seldi hlutabréfin og teldust mismunur á upphaflegu kaupverði og söluverði bréfanna.

Af hálfu stefnda er jafnframt vísað til 57. gr. laga nr. 90/2003. Í 1. mgr. ákvæðisins sé kveðið á um það að ef skattaðilar semja um skipti sín í fjármálum á hátt sem er verulega frábrugðin því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum skulu verðmæti, sem án slíkra samninga hefðu runnið til annars skattaðilans en gera það ekki vegna sammingsins, teljast honum til tekna. Í 2. mgr. sé kveðið á um það að kaup skattaðili eign á óeðlilega háu verði eða selji eign á óeðlilega lágu verði geti skattyfirvöld metið hvað telja skuli eðlilegt kaup- eða söluverð. Mismun kaupverðs eða söluverðs annars vegar og matsverðs hins vegar skuli telja til skattskyldra tekna hjá þeim aðila sem slíkra viðskipta nýtur.

Með vísan til framangreinds telur stefndi að ekki fái staðist þau sjónarmið stefnanda að endurákvörðun ríkisskattstjóra, sem staðfest hafi verið með úrskurði yfirskattanefndar, hafi skort lagastoð.

Stefndi vísar til sjónarmiða stefnanda, þess efnis að ríkisskattstjóri hefði í úrskurði sínum beitt 9. gr. laga nr. 90/2003 með löggjöfnun í tilviki stefnanda. Stefnandi bendir á að í úrskurði sínum hafi ríkisskattstjóri tekið fram að svo væri ekki, enda væri byggt á skattlagningarheimild 1. mgr. 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Ekki væri þannig um að ræða skattlagningu á söluverðinum sem slíkum, heldur skattlagningu á valréttinum sem stefnanda hefði staðið til boða, það er að hann átti val um að eiga bréfin. Um væri að ræða starfstengd hlunnindi hans. Í 9. gr. laga nr. 90/2003 væri hins vegar fjallað um útreikning hlunninda.

Þá hafi ríkisskattstjóri fjallað nánar um andmæli umboðsmanns stefnanda í einstökum atriðum. Hafi m.a. komið fram í því sambandi, varðandi tengsl aðila, að meginatriði málsins væru tengsl stefnanda og Straums hf. og sú staðreynd að Straumur hf. hefði borið áhættu af viðskiptum aðila svo lengi sem söluverður

hlutabréfanna hefði verið í gildi. Stefnandi sjálfur hefði verið varinn fyrir öllum skakkaföllum í þeim efnunum. Lánskjör stefnanda hefðu verið betri en þau kjör sem almenningi hefðu staðið til boða í lánastofnunum á sama tíma. Staðhæfingar í bréfi umboðsmanns stefnanda um að stefnanda hefði verið kleift að kaupa sér hliðstæða tryggingu annars staðar væri röng, enda hefði söluréttur hans tengst starfssambandi við Straum hf. og verið háður því að stefnandi héldi áfram störfum fyrir félagið. Í umfjöllun sinni um eignarráð stefnanda yfir hinum keyptu hlutabréfum, svo sem vegna atkvæðisréttar og forkaupsréttar að nýjum hlutum, væri af hálfu umboðsmanns stefnanda litið fram hjá þeirri staðreynd að stefnandi hefði verið skuldbundinn til þess að eiga hlutabréfin í tvö ár og hann því ekki getað ráðstafað bréfunum með sölu. Þá hefðu öll umrædd réttindi fallið niður ef stefnandi hefði nýtt sér hinn umsamda sölurétt. Varðandi rétt til arðgreiðslu og ráðstöfun arðgreiðslna yrði að líta til þess að þótt greiddum arði af hlutabréfunum kynni að hafa verið ráðstafað til greiðslu vaxta af láni stefnanda hefði stefnandi ekki fengið arðinn til ráðstöfunar að eigin vild, svo sem til neyslu eða annarra fjárfestinga. Þvert á móti hefði arðurinn runnið til Íslandsbanka hf. til greiðslu á vöxtum og skuld sem tryggð hefði verið með handveði í hinum keyptu hlutabréfum. Þá væri ljóst að hefði stefnandi nýtt sér sölurétt að hlutabréfunum hefði arður runnið til lánveitanda og Straumur hf. greitt það sem upp á vantaði til uppgreiðslu lánsins. Með ákvörðun stefnanda um að nýta ekki söluréttinn hefði hin raunverulega afhending hlutabréfanna farið fram og þá urðu hreyfingar vegna arðsins virkar gagnvart honum á þann hátt að lánsfjárhæðin varð lægri en sem nam úthlutudum arði frá því að samningar hefðu verið gerðir. Þannig rynni arðurinn einungis til stefnanda í gegnum skuldskeytingu þegar hann hefði ákveðið að falla frá sölurétti, standa við kaupun og taka áhættu af því að eiga hlutabréfin.

Ríkisskattstjóri hafi tekið fram að hjá því yrði ekki litið að við undirritun samninga sem um ræðir í upphafi hefðu engar peningagreiðslur farið fram. Færslur milli bankareikninga, þ.e. svokallaðra VS-reikninga, vegna arðgreiðslna með sömu fjárhæðum yrðu ekki taldar raunverulegar hreyfingar á fjármunum, enda væri ekki um að ræða neina breytingu á peningastöðu stefnanda. Samningur stefnanda við launagreiðanda hefði falið í sér að honum hefði verið gert kleift að kaupa hlutabréf í félaginu á undirverði án nokkurrar teljandi áhættu og slíkan samning hefði stefnanda ekki verið unnt að kaupa á frjálsum markaði. Þá hefði söluréttur í tilvikum stefnanda einnig náð til vaxta af láninu frá Íslandsbanka hf., en fátítt hlyti að vera að slík kjör fylgdu kaupum á söluréttartryggingum almennt. Þótt ekki væri lagt mat á tekjur af þessum toga í skattmatsreglum fjármálaráðherra hefði það ekki í för með sér skattfrelsi teknanna, sbr. ákvæði B-liðar 13. gr. reglugerðar nr. 245/1963, úrskurð yfirsattanefndar nr. 452/2000 og dóm Hæstaréttar Íslands í máli nr. 26/2002. Að því er varði gögn um greiðslur vegna viðskiptanna hefðu engin slík gögn komið fram að undanskildum yfirlitum sem bæru með sér færslur á VS-reikningum, þ.e. skráningar án peningafærslu. Peningastaða stefnanda væri óbreytt fyrir og eftir viðskiptin þar sem sama fjárhæð hefði farið inn á og út af reikningnum. Þar sem Íslandsbanki hf. hefði bæði verið seljandi hlutabréfanna og lánveitandi í viðskiptunum hefði greiðslan komið frá bankanum. Færsla á VS-reikninginn hefði ekki peningagreiðslur í för með sér. Sölurétturinn hefði síðar verið felldur niður og stefnandi selt hlutabréfin og þá fyrst væri hægt að halda því fram að peningagreiðsla hefði átt sér stað, enda hefði stefnandi þá fengið 91,7 milljónir króna fyrir hlutabréfin sem hann hefði nýtt til uppgreiðslu lánsins að viðbættum vöxtum og að teknu tilliti til arðgreiðslna af bréfunum.

Stefndi áréttar að með vísan til framanritaðs hafi ríkisskattstjóri ákveðið að endurákværða skattskil stefnanda vegna gjaldársins 2005 og að skattleggja starfstengd hlunnindi stefnanda vegna kaupa á hlutabréfum í Straumi hf. með sölurétti á grundvelli 1. mgr. 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Tekjuskattsstofn stefnanda gjaldárið 2005 væri því hækkaður um 47.600.000 kr. og fjármagnstekjuskattsstofn hans umrætt gjaldár lækkaður um sömu fjárhæð.

Stefndi kveðst taka undir röksemdir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar og geri hann þær að sínum. Ekki fái staðist sjónarmið stefnanda um að færslur og tilgreiningar í framtölum hans gjaldárin 2004 og 2005 hafi verið í samræmi við ákvæði skattalaga og reglur og leiðbeiningar skattyfirvalda, um ætlaða breytingu á skattframkvæmd, afturvirkni, beitingu löggjöfnunar né að endurákvörðun ríkisskattstjóra, sem staðfest hafi verið með úrskurði yfirskattanefndar, hafi skort lagastoð.

Þá tekur stefndi fram vegna umfjöllunar í stefnu um ætlaða forms- og efnisannmarka á úrskurðunum:

Í stefnu sé haldið fram þeirri óljósu málsástæðu sem efnisannmarka að við uppkvaðningu úrskurðar ríkisskattstjóra 29. október 2007 hafi verið liðinn tveggja ára frestur sem skattyfirvöld hafi haft skv. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt til að taka upp gjaldárið 2004 og hafi hann með því framtali látið í té fullnægjandi upplýsingar.

Stefndi telur að þetta fái ekki á nokkurn hátt staðist. Vekur hann athygli á því að hvorki í skattframtali 2004 né skattframtali 2005 hafi komið fram upplýsingar um það að umrædd hlutabréfakaup á árinu 2003 hefðu tengst söluréttarsamningi stefnanda við vinnuveitanda sinn Straum hf. né heldur að sala hlutabréfanna á árinu 2004 hefði tengst brottfalli á því samkomulagi með sérstöku samkomulagi hinn 18. júní 2004 milli sömu aðila. Sé þessa í engu getið. Þvert á móti sé eiginkona stefnanda tilgreind sem kaupandi og seljandi að hlutabréfunum í fylgiskjölum með skattframtölum bæði gjaldárin 2004 og 2005, en það hafi verið gjaldárið 2005 sem endurákvörðun tók til. Í þessu tilviki eigi því við sex ára regla 1. mgr. 97. gr. um bæði gjaldárin.

Stefndi mótmælir þeirri staðhæfingu stefnanda að brotið hafi verið á upplýsingarétti og andmælarétti hans, þar sem sex af þeim skjölum sem ríkisskattstjóri hafi byggt úrskurð sinn á, hafi ekki verið afhent honum fyrr en eftir uppkvaðningu úrskurðar hans.

Hann kveður að í kjölfar bréfaskipta ríkisskattstjóra við Straum hf. og Glitni banka hf. vegna málsins, sbr. tvö samhljóða fyrirspurnarbréf ríkisskattstjóra til þessara félaga, dags. 19. desember 2006, og svarbréf Straums hf., dags. 8. janúar 2007, og Glitnis banka hf., dags. 10. sama mánaðar, alls fjögur skjöl, hafi ríkisskattstjóri ritað stefnanda bréf, dags. 20. febrúar 2007. Í því bréfi hafi stefnanda sérstaklega verið gerð grein fyrir þessum bréfaskiptum og efni þeirra og jafnframt hafi verið tekið fram að honum væri heimilt að kynna sér innihald þessara bréfa óskaði hann eftir því. Í hinum tveimur tilvikunum hafi verið um að ræða skjöl sem ekki hafi verið byggt á í úrskurði ríkisskattstjóra. Annars vegar hafi verið um að ræða minnisblað um að þáverandi lögmaður stefnanda hefði haft samband til að

fá frest sem var veittur og hins vegar útprentun á skýringu úr samstæðuársreikningi Nýherja hf. 2007, en ársreikningur þessi sé opinbert plagg, aðgengilegt hverjum sem er m.a. á netinu og sem ríkisskattstjóri hafi vísað til í umsögn sinni til yfirskattanefndar. Fáir þannig ekki staðist að ríkisskattstjóri hafi ekki fullnægt upplýsingaskyldu og þannig brotið gegn andmælarétti stefnanda. Enn fremur liggir fyrir að stefnandi hafi kallað eftir þessum gögnum og fengið þau frá yfirskattanefnd áður en hann skilaði inn athugasemdum við kröfugerð ríkisskattstjóra með bréfi 17. mars 2009. Engum formannmörkum þessu tengt geti þannig verið til að dreifa að lögum.

Stefnandi heldur því fram að sá formannmarki sé á úrskurði ríkisskattstjóra að lagagrundvöllur skattlagningarinnar hafi verið óljós og villandi, þannig að honum hafi verið gert erfitt að taka til varna. Yfirskattanefnd hafi ekki fallist á þau sjónarmið stefnanda og stefndi kveðst vísa þessum staðhæfingum á bug.

Engum formannmörkum að þessu leyti sé fyrir að fara á úrskurði ríkisskattstjóra. Skýrt komi fram af hálfu ríkisskattstjóra í bréfum hans og úrskurði að hann teldi að með hinum innbyrðis tengdu samningum fælist heildstætt metið tiltekin útfærsla á starfstengdum kauprétti að hlutabréfunum og bæri að skattleggja þau hlunnindi er fólust í kaupum á undirverði sem laun á grundvelli 1. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 og meta verðmæti þeirra til skattlagningar með vísan til 9. gr. sömu laga. Þá hefði slík skattframkvæmd átt lagastöð og viðgengist lengi, sbr. 1. mgr. B-liðar 13. gr. reglugerðar nr. 245/1963 um tekjuskatt og eignarskatt. Þá hafi ríkisskattstjóri tilgreint og skýrt rækilega þau lagaákvæði sem hann hafi talið eiga við, þar á meðal forsendur þess að vísa jafnframt til ákvæða 57. gr. laganna.

Þá fjallar stefndi um staðhæfingu stefnanda þess efnis að afgreiðsla yfirskattanefndar á tveimur yfirlýsingum er lágu fyrir í málinu frá Glitni hafi brotið gegn jafnræðisreglu og rökstuðningsreglu stjórnarsýslulaga. Jafnframt hafi nefndin sýnt af sér fyrirframafstöðu og skort á hlutleysi með því að leggja upp úr prentvillu í söluréttarsamningi. Stefndi kveður að í úrskurði yfirskattanefndar komi fram að framsal stefnanda á söluréttinum til endurgreiðslu lánsins, auk alls fjármagnskostnaðar, feli í raun í sér óskoraða ábyrgð vinnuveitanda á endurgreiðslu lánsins. Jafnframt hafi yfirskattanefnd fallist á þau sjónarmið stefnanda að það að traustar tryggingar hafi legið baki láninu, skýrðu að öllu verulegu leyti hagstæð lánskjör í viðskiptunum. Ekki fái heldur staðist að í úrlausn yfirskattanefndar felist fyrirframafstaða eða skortur á hlutleysi á þeirri síðbúnu skýringu stefnanda að tilvísun í 3. gr. söluréttarsamningsins um að hann væri liður í kaupréttaráætlun væri prentvilla sem yfirskattanefnd hafnaði með ítarlegum rökstuðningi. Engum annmörkum á úrskurði yfirskattanefndar sé þannig fyrir að fara hvað þessi atriði varðar.

Þá fjallar stefndi um staðhæfingu stefnanda þess efnis að yfirskattanefnd hafi ekki fjallað um höfuðmálsástæður hans er varði áhættu er hann hafi tekið vegna hugsanlegrar uppsagnar úr starfi eða hugsanlegs gjaldþrots Straums hf. og vegna skattlagningar. Stefndi kveður úrskurð yfirskattanefndar ítarlegan um fjárhagslega áhættu og ábyrgð er máli skiptu og sé engum annmörkum í því efni fyrir að fara á úrskurðinum.

Bæði í úrskurði ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar hafi verið lagt mat á ráðstafanirnar miðað við þær aðstæður sem uppi voru á þeim tíma er ráðist var í

þær á árinu 2003 og sé það skýrt tekið fram í úrskurði yfirskattanefndar. Aðstæður á markaði á þeim tíma hafi verið með þeim hætti að líkur hafi verið á að hlutabréfin myndu hækka í verði. Stefnandi hafi verið forstjóri félagsins og innherji í félaginu og hafi haft yfirburða þekkingu á rekstrarhorfum félagsins og röksemdir hans um áhættu hans séu langsóttar. Þá sé vandséð að skattlagning tekna geti að réttu lagi nokkurn tímann talist áhætta sem þýðingú gæti haft að þessu leyti.

Af hálfu stefnda er því eindregið vísað á bug að það sé formgalli á málsmeðferð yfirskattanefndar að því leyti að nefndin hafi ekki vikið að þeim málsástæðum stefnanda er lúta að skilyrðum beitingar 57. gr. laga nr. 90/2003. Í úrskurði yfirskattanefndar sé tekin með fullnægjandi hætti rökstudd afstaða til málsástæðna stefnanda hvað þetta varðar. Fjöldmörg fordæmi Hæstaréttar standi til þess að ákvæðið feli í sér grunnreglu um óvenjuleg viðskipti í fjármálum og beiting ríkisskattstjóra á þeirri reglu í úrskurði hans hafi beinst sérstaklega að máli stefnanda. Í úrskurði ríkisskattstjóra hafi ítarlega verið sýnt fram á að heildstætt metið fælu samningarnir í sér tiltekna útfærslu starfstengds kaupréttarsamnings að hlutabréfunum sem skattleggja bæri sem laun. Tilvísun í 57. gr. hafi verið gerð með vísan til þess að reynt hafi verið að færa viðskiptin í þannig búning að af þeim hlytist skatthagraði, sem leiddi til þess að hin starfstengdu hlunnindi yrðu skattlögð sem fjármagnstekjur en ekki launatekjur.

Með vísan til framangreinds kveðst stefndi telja að skattyfirvöld hafi í hvívetna verið innan valdheimilda sinna við endurákvörðun skattskila stefnanda gjaldárið 2005. Engum þeim annmörkum að formi eða efni sé fyrir að fara á úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar er leitt gætu að lögum til þess að þeim verði hrundið eins og stefnandi krefst í máli þessu. Beri þegar af þeirri ástæðu að sýkna af öllum kröfum stefnanda.

Verði ekki fallist á sýknu af öllum kröfum stefnanda gerir stefndi þá varakröfu að hann verði sýknaður að svo stöddu. Í því sambandi byggir hann á því að fallist dómurinn á að á úrskurði yfirskattanefndar séu formgallar geti þeir ekki leitt til þess að endurálagningu samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra verði hrundið heldur hljóti málið í því tilviki að vera enn til meðferðar fyrir yfirskattanefnd sem þurfi þá að kveða upp úrskurð að nýju.

Þrautavarakröfu stefnda, um að kröfur stefnanda verði stórkostlega lækkaðar, kveðst hann reisa á því að þó fallist yrði á kröfuliði stefnanda nr. 1. og 2. beri allt að einu að lækka kröfu stefnanda samkvæmt lið 3 þar sem hann krefst greiðslu á 20.577.544 krónum, sem sé sú hækkun sem hafi leitt af endurákvörðun ríkisskattstjóra. Fyrir liggi að yfirskattanefnd felldi niður álag og tilfærðan arð af hlutabréfum. Þetta hafi leitt til lækkunar endurákvörðunarinnar um 5.177.942 krónur Úrskurður yfirskattanefndar hafi þegar komið til framkvæmda og stefnandi hafi fengið þá fjárhæð endurgreidda lögum samkvæmt. Af því leiði að stefnandi geti ekki átt rétt til kröfu á hærri endurgreiðslu en 15.399.602 krónur.

Stefndi kveðst mótmæla kröfum stefnanda um að dráttarvextir verði dæmdir frá fyrri tíma en birtingardegi stefnu, 29. júní 2009.

Skýrslur fyrir dómi

Stefnandi málsins, kom fyrir dóminn og staðfesti undirskrift sína undir samninga þá er mál þetta byggir á. Hann kvaðst sjálfur hafa annast gerð skattframtala sinna. Hann hafi kannað skattahlið málsins með því að kynna sér leiðbeiningar RSK og reglur um hlutabréfakaup og reglur um kauprétti. Ekki hafi verið kveðið neitt á um skattalega meðferð söluréttar. Hann sagðist hafa leitað ráða hjá endurskoðanda, sem hafi sagt honum að ekkert væri til um sölurétt. Hann hafi því ekki haft ástæðu til að hafa áhyggjur af skattahlið málsins fyrr en hann fékk bréfið frá Ríkisskattstjóra sumarið 2006. Stefnandi sagði nafn eiginkonu sinnar komi á undan sínu nafni í forskráðu skattframtali. Það væri ástæða þess að umrædd hlutabréfaviðskipti hefðu verið talin fram í hennar nafni.

Stefnandi sagði að á árinu 2003, hafi fyrirtækið verið að stækka. Því hafi verið uppi hávæer krafa um að stjórnendur tækju raunverulega áhættu samhliða hluthöfum félagsins. Þetta hafi verið gert með söluréttarsamningum, sem hluthafar félagsins hefðu haft frumkvæði að. Stefnandi kvað ofsögum sagt í úrskurði ríkisskattstjóra að hann hefði haft yfirburðarþekkingu á viðskiptum félagsins. Hann sagðist ekki hefði gert söluréttarsamning á árinu 2003 ef hann hefði vitað hvernig samningurinn yrði skattlagður. Ástæða þess sé hve mikil áhætta sé fólgin í eign hlutabréfanna. Hann sagðist hafa verið að takmarka áhættu sína þegar hann færði hlutabréfin yfir í einkahlutafélag í sinni eigu.

Tómas Sigurðsson, forstöðumaður lögfræðideildar Íslandsbanka, kom fyrir dóminn sem vitni. Hann sagðist hafa afgreitt lánin fyrir bankans hönd, með aðstoð annarra starfsmanna. Þessir samningar hafi verið gerðir í sama formi og söluréttarsamningar sem gerðir hafi verið á milli æðstu stjórnenda Íslandsbanka og stjórnar Íslandsbanka hf. á þessum tíma.

Hann var spurður um tilefni 6. greinar söluréttarsamningsins um skattalegan fyrirvara. Hann sagði að þar sem skýrt ákvæði væri í skattalögum um hvernig fara skyldi með skattlagningu á kauprétti, en ekki hafi legið fyrir hvernig færi um söluréttarsamninga hefði þótt eðlilegt að gera fyrirvara þess efnis að fyrirtækið bæri ekki ábyrgð á skattalegum afleiðingum söluréttarins. Þetta hafi ekki verið algengir samningar 2003. Aðspurður um hver hefði verið ástæða fyrir gerð slíkra samninga svaraði vitnið að ástæðan hafi verið skattalegs eðlis. Annars vegar að kaupréttarsamningar væru íþyngjandi fyrir hlutafélagið, því það þyrfti að gjaldfæra veittan kauprétt, sem kostnað í rekstrarreikningi. Þá sagði hann að menn hefðu líka viljað forðast að hagnaður af söluréttarsamningum yrði skattlagður eins og launatekjur. Markmiðið með þessum nýju tegundum samninga hafi verið að hagnaður yrði skattlagður eins og fjármagnstekjur.

Vitnið sagði að lánskjör stefnanda hafi endurspeglað lánskjör Straums á þessum tíma hjá Íslandsbanka. Lánskjörin hefðu verið nokkuð hagstæðari en önnur lán til kaupa á hlutabréfum. Lánið hafi verið samþykkt í lánanefnd bankans. Þá sagði vitnið að í augum bankans hefði stefnandi verið eigandi hlutabréfanna. Bankinn hefði veitt honum lán til að fjármagna kaup á hlutabréfum. Stefnandi hefði borið ábyrgð á endurgreiðslu lánsins hefði Straumur orðið gjaldþrota.

Niðurstöður:

Ágreiningur í máli þessu snýst um hvort skattleggja skuli hagnað af sölu hlutabréfa sem stefnandi, vegna stöðu sinnar sem forstjóri Fjárfestingarfélagsins Straums hf., keypti fyrir lánsfé, handveðsetti og gerði söluréttarsamning um, sem fjármagnstekjur eða sem launatekjur. Þá er ágreiningur um hvort ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd hafi farið að lögum í stjórnýslu sinni við meðferð málsins.

Stefnandi hefur byggt á því að lögmæltur frestur samkvæmt 2. mgr. 97. gr. tekjuskattslaga hafi verið liðinn þegar ríkisskattstjóri kvað upp úrskurð sinn 29. október 2007 vegna skattframtals fyrir gjaldárið 2004. Í máli þessu byggir stefnandi á því að hann hafi með réttu lagi og í góðri trú talið fram hagnaðinn af sölu hlutabréfanna sem hann öðlaðist fyrir tilstilli þeirra samninga sem ítarlega er lýst hér að framan, sem fjármagnstekjur í skattframtali vegna ársins 2004. Embætti ríkisskattstjóra hóf rannsókn á kaupréttar- og söluréttarsamningum stefnanda á árinu 2006. Framtal stefnanda var þannig úr garði gert vegna árána 2003 og 2004, að fyrra árið voru tilgreind kaup eiginkonu stefnanda á 14.000.000 hlutum í Fjárfestingarfélaginu Straumi hf. og síðara árið tilgreint að hún hefði selt hlut sinn í félaginu með hagnaði og talið fram til fjármagnstekna. Með þessu móti upplýsti stefnandi skattyfirvöld ekki að eigin frumkvæði um að hann hefði eignast hlutafé í félaginu vegna stöðu sinnar og starfa hjá því. Þykir því frestur samkvæmt 1. mgr. 97. gr. tekjuskattslaga, þ.e. heimild til endurákvörðunar skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára, eiga við í máli þessu.

Stefnandi byggir mál sitt á því að ríkisskattstjóri hafi brotið stjórnýslulög við undirbúning kærumeðferðar hjá yfirskattanefnd. Um sé að ræða að 6 skjöl af 20 fylgiskjölum, sem ríkisskattstjóri hafi í kröfugerð talið til skjala málsins, hefðu ekki verið afhent stefnanda undir meðferð þess. Með þessu hafi ríkisskattstjóri brotið á upplýsingarétti samkvæmt 15. gr. stjórnýslulaga og um leið brotið gegn andmælarétti stefnanda, sbr. 13. gr. laganna. Stefndi mótmælti þessari staðhæfingu og tilgreindi að í bréfi ríkisskattstjóra, dags. 20. febrúar 2007, hafi stefnanda sérstaklega verið gerð grein fyrir þessum tilteknu bréfaskiptum og honum jafnframt verið boðið að kynna sér innihald bréfanna. Önnur tvö skjöl hafi verið þess efnis að ekki hafi verið byggt á þeim í úrskurði ríkisskattstjóra. Ekki verður séð að sá háttur sem hafður var á, af hálfu ríkisskattstjóra, við aðgang stefnanda að þessum tilteknum skjölum hafi leitt til réttarspjalla fyrir stefnanda. Því verður ógildingarkrafa úrskurðar ríkisskattstjóra eða yfirskattanefndar á þessum grundvelli ekki tekin til greina.

Í 1. mgr. 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt kemur fram sú meginregla að skattskyldar tekjur teljist endurgjald fyrir hvers konar vinnu, starf eða þjónustu sem innt eru af hendi fyrir annan aðila. Ekki skipti máli hver tekur við greiðslu, né í hvaða gjaldmiðli galdið er, hvort sem það er í reiðufé, fríðu, hlunnindum eða vinnuskriptum og eru síðan í nokkrum liðum lagagreinarinnar talin ýmis slík tilvik. Samkvæmt lagagreinininni skuli skattskyldar tekjur meðal annars teljast fríðindi og hlunnindi, svo og framlög og gjafir sem sýnilega eru gefnar sem kaupauki.

Við úrlausn á því hvort stefnanda hafi með umræddum hlutabréfakaupum verið veitt hlunnindi sem skattskyld eru samkvæmt ofangreindri meginreglu verður

að líta til þess að stefnanda var af vinnuveitanda sínum boðið að gera umrædd viðskipti gegn því að hann skuldbindi sig til að starfa að lágmarki í tvö ár í þjónustu fyrirtækisins. Einnig er til þess að líta að ekki var öðrum starfsmönnum fyrirtækisins, eða almenningi, boðið að kaupa hlutabréf á viðlíka kjörum. Upplýst er að stefna fyrirtækisins hafi verið að æðstu stjórnendur ættu hagsmuna að gæta við rekstur og afkomu þess með því að eiga hlutabréf. Líta verður á kaup stefnanda á hlutabréfunum, lánsamninginn við Íslandsbanka hf., handveðsetningu bréfanna til tryggingar greiðslu lánsins og söluréttarsamninginn sem tryggði stefnanda að hann fengi ekki lægra verð fyrir bréfin en hann keypti þau á, sem innbyrðis tengda samninga. Samninga sem fólu í sér starfstengd hlunnindi, skattskyld samkvæmt meginreglu 7. gr. A-liðar tekjuskattslaga.

Byggir stefnandi á því að eignarréttur stefnanda yfir hlutabréfunum hafi stofnast við kaupin á þeim 13. mars 2003. Frá þeim degi hafi stefnandi borið áhættuna af því að eiga bréfin. Stefnandi hefur borið fyrir dóminum að hluthafar í Straumi hafi sett á sig þrýsting um að hann, sem æðsti stjórnandi fyrirtækisins, deildi með þeim áhættunni á afkomu fyrirtækisins og þróun hlutabréfaverðs með því að eignast hlutabréf í félaginu. Telur dómurinn að það fyrirkomulag að félagið útvegaði stefnanda lánsfé fyrir öllum kaupunum á hagstæðari kjörum en almennt gerðist og tryggði jafnframt að stefnandi gæti selt bréfin á ekki lakari kjörum en sem næmi kaupverði, ásamt fjármögnunarkostnaði, hafi á sama tíma dregið svo verulega úr áhættunni af því að eiga hlutabréf að hún nánast þurrkist út. Stefnandi hefur haldið fram að hefði Straumur hf. orðið gjaldþrota á því tveggja ára tímabili sem upphaflega var samið um, hefði hann orðið að endurgreiða lánið. Er í því efni til þess að líta að samningurinn var gerður til skamms tíma, tveggja ára, og því um að ræða fyrirséða framtíð sem eðlilegt var að ætla stefnanda að hafa yfirsýn yfir rekstrarhorfur og stöðu. Þá verður ekki litið framhjá því varðandi meinta áhættu, að aðeins rúmu ári eftir að upphaflegir samningar voru gerðir gat stefnandi slitið samningi og selt hlutabréfin á ríflega tvöföldu verði. Á þeim tíma gerði stefnandi nýja söluréttarsamninga við Straum hf. en færði bæði eignarréttinn yfir hlutabréfunum og lántökuna yfir á einkahlutafélag í sinni eigu, til að takmarka áhættuna. Verður því ekki hjá því komist að meta áhættu stefnanda af hlutabréfaeign samkvæmt söluréttarsamningum fyrst og fremst sem táknræna.

Með vísan til framangreinds, og til forsendna í úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirs kattanevndar, fellst dómurinn á það með stefnda að þrátt fyrir að kærandi hafi að nafninu til verið kaupandi umræddra hlutabréfa í Straumi hf. á árinu 2003 og skuldari láns frá Íslandsbanka hf. sem tekið var í tengslum við þau hafi fjárhagsleg ábyrgð og áhætta kæranda af viðskiptum þessum í raun verið hverfandi.

Ágreiningslaust er að hlutabréfaeign stefnanda í Straumi hf. var tilkomin vegna starfa hans fyrir félagið. Eins og fram hefur komið voru söluréttarsamningar nýlunda á árinu 2003. Engin sérákvæði höfðu verið leidd í lög um skattalega meðferð þeirra. Aftur á móti hafði verið leitt í lög sérákvæði um skattalega meðferð kaupréttarsamninga, nú 9. gr. laga nr. 90/2003. Er þar kveðið á um að mismunur á kaupum á hlutabréfum samkvæmt slíkum samningi og gangverði bréfanna þegar kaupréttur er nýttur skuli skattlagður sem launatekjur. Dómurinn tekur undir með ríkisskattstjóra og yfirs kattanevnd um að líta verði svo á að söluréttarsamningurinn og tengdir samningar hafi í skattalegu tilliti falið í sér nýtingu stefnanda á kauprétti að umræddum hlutabréfum í Straumi hf. sem hann öðlaðist í raun á árinu 2003 á tilgreindu gengi, sbr. 1. mgr. 1. tölulið A-liðar 7. gr. og 9. gr. laga nr. 90/2003. Í samræmi við það bar stefnanda að telja fram til skattskyldra launatekna í

skattframtali árið 2005 mismun á því kaupverði hlutabréfanna 44.100.000 krónur, sem lagt var til grundvallar ákvörðun söluverðs í söluréttarsamningi aðila frá 13. mars 2003 og gangverði bréfanna þegar kaupréttur var nýttur hinn 18. júní 2004.

Hlutabréfin voru keypt fyrir lánsfé. Stefnandi tók í eigin nafni lán fyrir kaupunum, leit því ekki á þau sem endurgjald fyrir vinnu eða gjöf til sín og gaf þau ekki upp til skatts sem starfstengd hlunnindi á þeim tíma. Stefnanda hlaut þó að vera ljóst að hlutabréfaeignin eða ávinningurinn af henni, væru skattskyld hlunnindi, sbr. 7. gr. A, 1. töluliður tekjuskattslaga. Þegar hlutabréfin voru seld 18. júní 2004 varð sannreynt hver hagnaðurinn af viðskiptunum var. Verður því ekki fallist á með stefnanda að beiting meginreglunnar í ofangreindri 7. gr. A-lið feli í sér afturvirkni. Eiga því sjónarmið 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar ekki við.

Með vísan til þess sem að framan greinir koma sjónarmið varðandi 57. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003 ekki til álita í máli þessu.

Stefnandi byggir ennfremur á því að yfirskattanefnd hafi í úrskurði sínum brotið gegn 21. gr. stjórnsýslulaga um rökstuðning, þar sem skort hafi á að nefndin hafi fjallað um málsástæður stefnanda er varða áhættu hans af hlutabréfakaupunum. Enn fremur að nefndin hafi brotið 11. gr. stjórnsýslulaga um jafnræði þegar hún byggði niðurstöðu sína á efni bréfs frá Íslandsbanka þegar annað bréf frá sama aðila lá einnig fyrir með sem sýndi hagfelldari túlkun fyrir stefnanda. Verður ekki fallist á það með stefnanda að yfirskattanefnd hafi látið undir höfuð leggjast að fjalla um mikilvæga málsástæðu. Úrskurður nefndarinnar geymir allitarlega umfjöllun um áhættutöku. Þá er staðhæfing um að brotin hafi jafnræðisregla á stefnanda óhaldbær og verður ekki tekin til greina.

Samkvæmt framansögðu er stefndi sýknaður af öllum kröfum stefnanda í máli þessu.

Með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 þykir hæfilegt að stefnandi greiði stefnda 750.000 í málskostnað.

Dóm þennan kvað upp Unnur Gunnarsdóttir, settur héraðsdómari.

D Ó M S O R Ð

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknað af kröfum stefnanda, Þórðar Mús Jóhannessonar, í máli þessu.

Stefnandi greiði stefnda 750.000 krónur í málskostnað.

Unnur Gunnarsdóttir