

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 13. júní 2012 í máli nr. E-4614/2011:

Toyota á Íslandi ehf.

(Garðar Valdimarsson hrl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Guðrún M. Árnadóttir hrl.)



Mál þetta höfðaði Toyota á Íslandi ehf., Nýbýlavegi 6-8, Kópavogi, með stefnu birtri 30. nóvember 2011 á hendur íslenska ríkinu, en fjármálaráðherra er stefnt fyrir þess hönd. Málið var dómtekið 16. maí sl.

Stefnandi krefst þess aðallega að úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 17. nóvember 2010, tilvísun 2010/0983, í skattamáli stefnanda vegna gjaldáranna 2006 og 2007 verði felldur úr gildi, og að stefndi verði dæmdur til þess að endurgreiða stefnanda 93.883.196 krónur, auk vaxta, sbr. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 af 21.362.415 krónum frá 15. febrúar 2011 til 17. nóvember 2011, og af 93.883.196 krónum frá þeim degi til 1. desember 2011, og dráttarvaxta samkvæmt III. kafla, sbr. V. kafla sömu laga, af sömu fjárhæð frá 1. desember 2011 til greiðsludags.

Til vara krefst stefnandi þess að fellt verði niður 25% álag á hækkun tekjuskattsstofna samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 17. nóvember 2010, í skattamáli stefnanda, eða hækkun tekjuskattsstofns 4.411.752 krónur vegna gjaldársins 2006 og 99.782.272 krónur vegna gjaldársins 2007 eða samtals að fjárhæð 104.194.024 krónur, og að stefnandi verði dæmdur til þess að endurgreiða stefnanda reiknaðan tekjuskatt af tl. 1 til vara eða 18.754.924 krónur auk vaxta, sbr. 1. mgr. 2. gr. I. nr. 29/1995, samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 af þeirri fjárhæð frá 15. febrúar 2010 til 1. desember 2011, og dráttarvaxta samkvæmt III. kafla, sbr. V. kafla sömu laga, af sömu fjárhæð frá 1. desember 2011 til greiðsludags.

Í öllum tilvikum krefst stefnandi málskostnaðar að fjárhæð 4.058.750 krónur.

Stefndi krefst þess aðallega að hann verði sýknaður af kröfum stefnanda og að sér verði tildæmdur málskostnaður að mati dómsins. Til vara krefst hann þess að stefnukröfur verði lækkaðar og málskostnaður felldur niður.

Mál þetta snýst um hvort vextir af láni sem Bergey ehf. tók á sínum tíma til að fjármagna kaup á P. Samúelssyni hf., geti reiknast til frádráttar tekjum síðarnefnda félagsins, eftir að það hefur yfirtekið hið fyrrnefnda.

Einkahlutafélagið Bergey var stofnað 7. desember 2005. Stofnandi og stjórnarmaður var Magnús Kristinsson. Hlutfé var 500.000 krónur. Tilgangur félagsins var kaup, sala og eignarhald á verðbréfum, kaup sala og rekstur fasteigna og lausafjár ásamt lánastarfsemi tengdri rekstrinum og annar skyldur rekstur. Í sama mánuði seldi Magnús Kristinsson allt hlutfé í Bergey til Smáeyjar ehf., félags sem var í eigu hans sjálfs og Lóu Skarphéðinsdóttur.

Því næst keypti Bergey allt hlutfé í P. Samúelssyni hf. fyrir 5.600.000.000 króna. Kaupin fjármagnaði Bergey annar vegar með 2.350.000.000 króna, sem lagðar höfðu verið fram sem hlutfé í félaginu, hins vegar með 3.250.000.000 króna láni frá Landsbanka Íslands. Gerðir voru tveir lánssamningar við bankann um þetta, en féð var greitt fyrri hluthöfum P. Samúelssonar 22. desember.

Áðurgreind hlutafjárukning í Bergey ehf. var samþykkt á hluthafafundi 31. desember 2005. Ekki var gætt að því að tilkynna hlutafjárhækkunina til fyrirtækja skrár innan frests samkvæmt 123. gr. laga nr. 138/1994. Var ákvörðunin því staðfest á nýjum fundi 13. febrúar 2006 og tilkynnt fyrirtækjaskrá 14. febrúar 2006.

Í kjölfar þessa hófst samrunaáætlun P. Samúelssonar hf. og Bergeyjar ehf. í samræmi við XIV. kafla laga nr. 2/1995, sbr. XIV. kafla laga nr. 138/1994. Ekki er ágreiningur um þessa áætlum milli aðila og þarf því ekki að rekja hana nákvæmlega.

Í meginatriðum var um það að ræða að P. Samúelsson tók Bergey yfir. Hlut hafar í Bergey fengu eingöngu hluti í P. Samúelssyni í skiptum fyrir hluti sína í Bergey. Fyrir hlutfé að nafnverði 2.600.000.000 króna í Bergey fengu þeir hlutfé að nafnverði 100.000.000 króna í P. Samúelssyni, en það er allt hlutféð í félaginu.

Hlutfélagaskrá staðfesti móttöku samrunaáætlunar félaganna með tilkynningu 3. mars 2006. Þar kemur fram að uppgjörsdagur sé 1. september 2005. Tilkynning þessi birtist í Lögbirtingablaði 10. mars 2006. Samruninn var loks samþykktur á hluthafafundum í báðum félögunum 11. apríl 2006. Var samruninn í kjölfarið skráður í fyrirtækjaskrá. Nafni stefnanda var breytt úr P. Samúelsson í Toyota á Íslandi ...

Skattframtali fyrir stefnanda árið 2006 var skilað 10. september 2006, en skattframtali 2007 var skilað þann 27. september 2007. Stefnandi segir að fyrir mistök hafi skattframtali fyrir Bergey verið skilað 10. september 2006.

Með bréfi dags. 27. febrúar 2008 sendi ríkisskattstjóri stefnanda fyrirspurn samkvæmt 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 um samrunann. Er þar gerð grein fyrir ýmsum atriðum sem þykja orka tvímælis, einkum varðandi skuldsetningu stefnanda, sem hafi verið látinn greiða 58% kaupverðs í sjálfum sér. Var talið að

tiltæknar ráðstafanir stönguðust á við 104. gr. laga nr. 2/1995 og að vextir af lánum sem Bergey hafði tekið í Landsbanka Íslands ættu ekki að veita frádrátt samkvæmt 31. gr. laga nr. 90/2003.

Stefnandi svaraði með bréfi dags. 14. apríl 2008. Sendi þá ríkisskattstjóri annað bréf með fyrirspurnum, dags. 16. maí 2008. Var þar krafist skýrari svara við sumum af fyrri fyrirspurnum embættisins, auk þess sem nýjar spurningar voru lagðar fyrir. Kemur m.a. fram að ríkisskattstjóra þætti ljóst að greiðsla Bergeyjar fyrir hlutaféð í stefnanda hefði ekki gengið til félagsins, heldur til fyrri hluthafa, engin skipti á hlutabréfum hafi farið fram á milli hluthafa stefnanda og hluthafa Bergeyjar.

Þessu bréfi svaraði stefnandi 7. júlí 2008. Tilkynti ríkisskattstjóri stefnanda síðan með bréfi dags. 20. ágúst 2010, rúmum tveimur árum síðar, að fyrirhuguð væri endurákvörðun opinberra gjalda hans gjaldárin 2006 og 2007. Vextir af lánum sem tekin hefðu verið af Bergey til að greiða fyrir hlutabréfin í P. Samúelssyni geti ekki talist frádráttarbær rekstrarkostnaður hjá stefnanda. Þá var boðað að samkvæmt heimild í 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 yrði 25% álag lagt á vantalinna tekjuskattsstofn.

Stefnandi andmælti fyrirhugaðri endurákvörðun með bréfi dags. 4. október 2010. Að athuguðum andmælum þessum kvað ríkisskattstjóri upp úrskurð 17. nóvember 2010 þar sem hann endurákvörðaði opinber gjöld stefnanda gjaldárin 2006 og 2007.

Stefnandi greiddi viðbótargjöldin 15. febrúar og 17. nóvember 2011. Gerði hann fyrirvara um að hann væri ósammála niðurstöðu ríkisskattstjóra og myndi höfða mál til þess að fá úrskurðinum hrundið.

Úrskurður ríkisskattstjóra er 21 blaðsíða að lengd. Bæði í stefnu og greinar gerð er fjallað ítarlega um úrskurðinn og raunar er í greinargerð stefnda tekinn orðrétt upp langur kafli úr úrskurðinum. Ekki er ástæða til að lengja dóm þennan um of með löngum tilvitnunum, en segja má að í upphafi kaflans Endurákvörðun ríkisskattstjóra, sé kjarna ágreinings aðila lýst:

Það er mat RSK að atburðarásin í máli þessu hafi verið með þeim hætti að vextir af lánum, sem tekin voru af Bergey til að kaupa P. Samúelsson og notuð til að greiða andvirði hlutabréfanna til fyrrum hluthafa þess félags, geti ekki talist frádráttarbær rekstrarkostnaður hjá Toyota í samræmi við 31. gr. laga nr. 90/2003 eftir samrunann. Með yfirtöku lánanna hafi Toyota í raun fjarmagnað kaup á sjálfu sér að stórum hluta og þannig skert eigið fé sitt samsvarandi. Andvirði lánanna rann til fyrrum hluthafa í P. Samúelssyni og því komu þeir fjármunir hinu sameinaða félagi ekki á neinn hátt til góða. Engin eign færðist til Toyota á móti lánsfjárhæðinni heldur var eigið fé hins sameinaða félags skert um sömu fjárhæð og henni nam. Sá hluti kaupverðsins sem nam skerðingunni var færður til eignar sem viðskiptavild í bókum félagsins til þess að reikningar þess bæru ekki með sér að eigið fé hefði orðið neikvætt við þessar ráðstafanir. RSK fær ekki séð að vextir af því lánsfé sem notað var til að greiða fyrrum hluthöfum P. Samúelssonar fyrir hlutabréfin, og færa eignarhald á þeim til Smáeyjar, séu viðkomandi rekstri Toyota og hefur ákveðið að hafna gjaldfærslu á þeim sem frádráttarbærum rekstrarkostnaði frá tekjum í skattskilum Toyota á gjaldárunum 2006 og 2007.

Í stefnu segir að stefnandi hafi heyrt af því að mál eins þeirra fyrirtækja, sem fengið hafi sams konar fyrirspurn og hann vegna samruna og yfirtöku, hafi verið fellt niður eða afturkallað. Askilur stefnandi sér að bera fyrir sig að brotið hafi verið gegn jafnræðisreglu stjórnarskrár og stjórnarsýslulaga. Skoraði stefnandi á stefnda að leggja fram lista yfir þau hlutafélög sem tekin hefðu verið til skoðunar vegn öfugs samruna og skuldsettrar yfirtöku.

Stefndi neitaði að afla þessara gagna. Lagði hann fram sérstaka yfirlýsingu embættis ríkisskattstjóra, dags. 17. febrúar 2012, þar sem viðhorfi embættisins er lýst.

Málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi rekur málsástæður sínar fyrir aðalkröfu á samtals átta blaðsíðum í stefnu. Eru málsástæður hans þar raktar ítarlega og í löngu máli er teft fram rökum gegn einstökum ummælum í úrskurði ríkisskattstjóra. Ekki er nauðsynlegt að rekja greinargerðina í smáatriðum, heldur verður í samræmi við e-lið 1. mgr. 114. gr. laga nr. 91/1991 látið duga að skýra frá röksemdum stefnanda í stuttu máli. Umfjöllun um málsástæður er í stefnunni skipt í nokkra liði og verður það einnig gert hér.

Vanhæfi ríkisskattstjóra.

Stefnandi byggir á því að ríkisskattstjóri og starfsmenn hans hafi verið vanhæfir til meðferðar málsins. Fullyrðir hann að yfirmaður skatteftirlits ríkisskattstjóra og undirmenn hans hafi verið fyrirfram staðráðnir í því að hækka opinber gjöld stefnanda án tillits til allra faglegra og lagalegra raka í málinu. Sé þetta andstætt bæði meðalhófsreglunni og rannsóknarreglunni, sbr. 12. og 10. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Ekki hafi verið stuðst við málefnalegar forsendur þegar opinber gjöld stefnanda voru endurákvörðuð.

Stefnandi styður þessa málsástæðu við tvær greinar er umræddur starfsmaður ríkisskattstjóra skrifaði í fréttablað ríkisskattstjóra, Tíund. Önnur fjallaði um skuldsettar yfirtökur og öfugan samruna, en hin um það sem kallað er uppvakinn viðskiptavild. Til þessara greina sé vitnað í úrskurði ríkisskattstjóra, en úrskurðurinn sé saminn af undirmönnum greinarhöfundar. Greinarnar vitni um sterkar skoðanir og afstöðu til skattframkvæmdar og vinnu endurskoðenda.

Stefnandi segir að sjónarmið ríkisskattstjóra, sem fram komi í greinum þessum, sé það að með því að hafna vaxtafrádrætti í öfugum samruna og skuldsettum yfirtökum megi skapa áður óþekkta skattstofna. Sjónarmiðið vitni um ómálefnalega málsmeðferð og ásetning til að beita nýjum túlkunarreglum afturvirkri. Það brjóti gegn banni stjórnarsýsluréttar og stjórnarskrár við afturvirkri löggjöf á skattasviði.

Þá er sagt í stefnu að í úrskurði ríkisskattstjóra komi fram ásökun um refsiverða háttsemi, að hann hafi brotið gegn 2. tl. 153. gr. laga nr. 2/1995. Þessi ásökun sé tilefnislaus og meiðandi. Séu þessi ummæli hluti af ómálefnalegri málsmeðferð ríkisskattstjóra.

Um 104. gr. hlutafélagalaga.

Stefnandi mótmælir því álitum ríkisskattstjóra að hann hafi brotið gegn 104. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög. Bergey hafi ekki veitt hluthafa sínum lán eða sett tryggingu fyrir hann. Bergey hafi tekið lán hjá Landsbanka Íslands til þess að kaupa hlutafé í P. Samúelssyni hf. P. Samúelsson hafi ekki heldur veitt lán eða sett tryggingu.

Stefnandi segir að ekkert í lögum banni félagi að taka lán frá þriðja aðila til að kaupa félag og sameinast síðan því félagi. Mótmælir hann því að í þessu felist að yfirtökufélagið hafi tekið lán til að kaupa sjálft sig eða lagt fram fé til kaupanna.

Í þessu sambandi vitnar stefnandi til danskra laga og breytinga er gerðar voru á dönsku hlutafélagalögum á árinu 2009. Sú breyting hafi verið gerð til að koma í veg fyrir það sem kallað hafi verið sjálfstjórnun. Slík lagabreyting hafi ekki verið gerð hér á landi. Bergey hafi verið móðurfélag P. Samúelssonar og Smáey móðurfélag Bergeyjar. Samkvæmt 6. mgr. 104. gr. eigi 1. og 2. mgr. ákvæðisins ekki við um lán eða framlag til móðurfélags. Því geti 1. eða 2. mgr. ekki hafa verið brotnar.

Að samruni P. Samúelssonar hf. og Bergeyjar hafi farið rétt fram og að frestur til endurákvörðunar hafi verið liðinn.

Stefnandi vísar til ítarlegrar lýsingar á samruna félaganna í stefnu og öðrum skjölum málsins. Fram komi í úrskurði ríkisskattstjóra að ekki beri að ógilda samrunann sem slíkan. Í þeim greinum sem vísað var til komi hins vegar fram það viðhorf að löggjöf sé of ófullkomin til að unnt sé að sporna við skuldsettum yfirtökum. Ljóst sé af þessu að ríkisskattstjóri telji núgildandi lög ekki nægja. Segir stefnandi að ekki megi svipta fyrirtæki lögmæltum frádrætti vegna vaxtaútgjalda til að bæta úr meintum ágöllum á lagareglum á sviði félagaréttar. Vísar hann hér til 11. og 12. gr. stjórnarsýslulaga.

Stefnandi segir að öll gögn um samruna félaganna hafi legið fyrir ríkisskattstjóra og gerð hafi verið grein fyrir honum í framtölum. Hann hafi því fullnægt skilyrðum 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003. Þannig hafi ríkisskattstjóri aðeins haft tvö ár til að endurákværða gjöldin. Sá tími hafi verið liðinn 17. nóvember 2010. Vitnar stefnandi hér til dóms Hæstaréttar í máli nr. 290/1993.

Stefnandi segir einnig að samruninn og beiting hans á frádráttarheimildum hafi verið í samræmi við lög og langa framkvæmdavenju. Það sé fyrst nú sem skatt yfirvöld vilji draga lögmæti frádráttarins í efa og beita nýrri túlkun. Þessi framkvæmd sé afturvirk og því óheimil samkvæmt meginreglum stjórnarsýsluréttar og 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar.

Þá byggir stefnandi á því að samruni félaganna uppfylli skilyrði 1. mgr. 51. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003. P. Samúelsson hafi því tekið við öllum skattalegum réttindum og skyldum Bergeyjar, félagsins sem var slitið, þ.á m. réttinum til frádráttar vaxtagjalda samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 31. gr. laganna.

Heimildir stefnanda til þess að draga vaxtagjöld frá tekjum.

Stefnandi byggir heimild til að draga vaxtagjöld frá tekjum á 1. tl. 31. gr. tekjuskattslaganna. Ákvæðið um vexti af skuldum hafi í eldri lögum nr. 68/1971 áskilið að skuldirnar stöfuðu beinlínis af atvinnu. Með lögum nr. 40/1978 hafi þessi áskilnaður fallið niður. Að gildandi rétti sé það því ekki skilyrði fyrir frádráttarbærni vaxta hjá lögaðilum að þeir séu af skuldum sem stafi beinlínis af atvinnu. Hann bendir á að vaxtagjöld teljist ekki rekstrargjöld í reikningsskilum, sbr. 12. gr. reglugerðar nr. 696/1996. Þegar ríkisskattstjóri velti fyrir sér hvort vextirnir tengist rekstri stefnanda, séu þær vangaveltur málinu óviðkomandi. Allir vextir hjá lögaðilum séu frádráttarbærir frá tekjum. Svo hafi verið allt frá setningu laga nr. 40/1978.

Stefnandi mótmælir tilvísun til 49. gr. tekjuskattslaga í úrskurði ríkisskattstjóra. Ákvæði þetta eigi ekki við um frádrátt vaxtagjalda frá tekjum lögaðila. Um það atriði gildi einungis 1. tl. 31. gr.

Þá vitnar stefndi til frumvarps er varð að lögum nr. 128/2009. Þar hafi verið gerð tillaga um að vaxtagjöld af skuldum sem færðust yfir við skuldsettar yfirtökur og öfugan samruna, teldust ekki til rekstrarkostnaðar. Með þessu sé í raun viðurkennt að vextirnir séu frádráttarbærir samkvæmt núgildandi lögum, en tillagan hafi ekki náð fram að ganga.

Verði allt að einu talið að það sé skilyrði til frádráttar vaxta að þeir tengist atvinnurekstri lögaðila, þá uppfyllti stefnandi það skilyrði. Tilgangur Bergeyjar ehf. hafi m.a. verið kaup og eignarhald á hlutabréfum. Margumrætt lán hafi verið tekið til að kaupa hlutabréf.

Um fjöllum um röksemdir ríkisskattstjóra.

Í stefnu er í löngu máli farið yfir úrskurð ríkisskattstjóra. Sumt af því sem fram kemur í þessari umfjöllun er endurtekning á málsástæðum stefnanda, sem þegar hefur verið gerð grein fyrir. Er enn fullyrt að gengið hafi verið réttilega frá samruna félaganna og reikningsskilum vegna hans. Þá er vikið að atíðum sem ekki varða beint niðurstöðu um kröfugerð í þessu máli. Þannig er fjallað um færslu yfirverðs hlutabréfanna sem viðskiptavild á samrunareikningi félaganna. Mótmælir stefnandi því að þessi aðferð hafi verið óheimil.

Stefnandi segir að eftirlit ríkisskattstjóra og auglýsing samrunans í Lögbirtingablaði veiti lánardrottnum félaganna næga vernd. Þess vegna mótmæli hann því sem segir í úrskurðinum að með kaupum Bergeyjar á hlutafé í P. Samúelssyni og öfugum samruna í kjölfarið hafi verið brotið gegn því markmiði 104. gr. hlutafélagalaga að vernda fjárhag félagsins gegn ágangi hluthafa.

Stefnandi segir að 2. mgr. 104. gr. heimili ekki að litið sé á ráðstafanirnar í heild sinni, eins og ríkisskattstjóri geri í úrskurði sínum á bls. 12. Ekki sé unnt að láta seinni tíma gerninga vekja upp bann ákvæðisins. Ráðstöfunin þurfi að hafa verið gerð í tengslum við kaup á hlutum í félaginu sjálfu, en svo hafi ekki verið hér.

Stefnandi mótmælir því sem segir í úrskurðinum að Bergey ehf. hafi verið stofnuð eingöngu til þess að koma láninum frá Landsbankanum og vöxtum af því

inn í Toyota ehf. Segir hann að auðveldlega hefði mátt ná frádrætti vegna vaxta af lánum með öðrum aðferðum en þeirri sem valin var. Hefði samruna félaganna verið sleppt hefði mátt fara fram á samsköttun félaganna samkvæmt 55. gr. laga nr. 90/2003. Sé bent á þessa leið í úrskurði ríkisskattstjóra. Varpar stefnandi því fram spurningunni: Af hverju mátti fara þessar leiðir til að fá frádrátt vegna vaxtagjalda, en ekki þá leið sem var farin?

Stefnandi mótmælir því sem haldið er fram í úrskurðinum að gagngjaldsskipti í tengslum við samrunann hafi fremur verið formlegt sjónarspil en raunveruleg viðskipti. Þessar hugleiðingar séu ekki í samræmi við gögn málsins og ályktanir ríkisskattstjóra styðjist ekki við lög.

Þá mótmælir stefnandi sem röngum nokkrum atriðum í úrskurðinum. Það sé rangt að kaup stefnanda á P. Samúelssyni hafi ekki verið gerð í tengslum við rekstur stefnanda. Einnig sé rangt að hann hafi lagt fram fé ólöglega sem tekið hafi verið að láni til að færa eignarhald á hlutabréfum P. Samúelssonar til Magnúsar Kristinssonar. Loks er því mótmælt sem segir að öfugur samruni með yfirtöku skulda sé sýnu verri aðgerð en að lána hluthöfum beint, sem þó sé bannað. Bendir stefnandi hér á að lán til móðurfélags, eins og hér hefði verið um að ræða, sé heimilt.

Stefnandi mótmælir því að reikningsskil og skattskil Bergeyjar hafi verið röng og til þess fallin að villa um fyrir skattyfirvöldum eins og segi í úrskurðinum. Það sé rétt að fyrir mistök hafi verið skilað framtali fyrir Bergey miðað við 31. desember 2005. Mótmælir stefnandi því að það hafi verið til þess fallið að villa um fyrir skattyfirvöldum. Þá mótmælir hann því að hann hafi tilgreint rangt yfirtökufélag í tilkynningu til hlutafélagaskrár og að yfurfærsla lánsins hafi verið ólögmæt.

Samkvæmt framansögðu sé úrskurður ríkisskattstjóra haldinn bæði formlegum og efnislegum göllum sem leiði til ómerkingar úrskurðarins.

Varakrafa er á því byggð að það eigi ekki við hér að beita álagi, þar sem einungis sé um að ræða faglegan ágreining. Svokallaður öfugur samruni hafi tíðkast í mörg ár án þess að skattyfirvöld gerðu athugasemd. Segist stefnandi hafa verið í góðri trú um að samruninn fullnægði lagaskilyrðum og að frádráttur vaxtagjalda væri heimill.

Auk þeirra lagaákvæða sem þegar hafa verið tilgreind vísar stefnandi til 40. gr., 1. mgr. 65. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Þá vísar hann til laga um einka hlutafélag nr. 138/1994, einkum XIV. kafla, 22. gr. stjórnarsýslulaga og meginreglna stjórnarsýsluréttar, og laga nr. 17/2003 um fyrirtækjaskrá, einkum 1. gr.

Um skyldu stefnda til endurgreiðslu vísar stefnandi til 1. gr. laga nr. 29/1995. Um gjalddaga, vexti og dráttarvexti vísar hann til 2. og 3. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003 og laga nr. 38/2001.

Málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi byggir á því að engir formgallar séu á úrskurði ríkisskattstjóra. Hann mótmælir því að starfsmenn embættisins hafi verið vanhæfir til meðferðar málsins.

Stefndi hafnar þeim rökum stefnanda sem felist í því að taka almennan texta í tímaritsgreinum og slíta úr samhengi, til þess að fullyrða að greinarhöfundur og undirmenn hans hafi verið ákveðnir í því að hækka opinber gjöld stefnanda. Stefndi segir ekkert óeðlilegt við það að starfsmenn ríkisskattstjóra fjalli almennt og á hlutlausan hátt um málefni. Það valdi ekki vanhæfi. Í þeim greinum sem stefnandi vísi til sé fjallað hlutlaust um skuldsettar yfirtökur og viðskiptavild. Ekki sé þar fjallað um ákveðin mál og stefnandi sé þar ekki nefndur.

Stefndi vísar á bug fullyrðingum stefnanda um að tilvísun í úrskurðinum til refsiverðrar háttsemi sé tilefnislaus og ótengd úrlausnarefninu. Ummælin komi fram í tengslum við umfjöllun um 104. gr. hlutafélagalaga og það sem lýst sé refsivert í 2. tl. 153. gr. laganna.

Stefndi byggir á því að með því að taka við skuldbindingum Bergeyjar ehf. án þess að eign hafi komið á móti þeim skuldbindingum hafi stefnandi lagt fram fé. Að því leyti sem kaupin voru fjármögnuð með lánsfé, sem stefnanda er gert að greiða, hafi verið um að ræða beina úttekt úr félaginu til þess að eignast hlutafé í P. Samúelssyni. Fjárhagsstaða hins sameinaða félags hafi veikst sem því nam. Ráð stafanirnar í heild sinni hafi falið í sér að stefnandi lagði fram fé sem tekið hafði verið að láni til að greiða fyrri hluthöfum. Lánsféð hafi runnið til fyrri hluthafa P Samúelssonar og því ekki runnið til hins sameinaða félags. Lánsfénu hafi ekki verið ráðstafað til kaupa á eignum sem nýta átti til tekjuöflunar í rekstrinum. Því séu vextir af upphæðinni ekki frádráttarbær rekstrarkostnaður.

Nánar segir stefndi að engin eign hafi komið á móti skuldaviðtökunni í samrunaferlinu, þar sem eina eign Bergeyjar hafi fallið niður við samrunann. Við samrunann hafi skuldir Bergeyjar færst til Toyota þrátt fyrir að engin eign kæmi á móti skuldinni í samrunaferlinu, þar sem eina eign Bergeyjar féll niður við samrunann. Mótfærslan hafi ekki verið færð til skerðingar á eigin fé hins sameinaða félags til að lýsa því sem raunverulega gerðist, heldur hafi verið færð upp eign undir nafninu viðskiptavild, sem jafngildi því að Toyota hafi fært upp viðskiptavild í sjálfu sér án þess að kaupa hana.

Stefndi segir að í 1. tl. 31. gr. tekjuskattslaganna felist sú almenna regla að rekstrarkostnaður sem draga megir frá tekjum í atvinnurekstri skuli vera tengdur tekjuöflun á árinu. Nánari skilgreiningu á vöxtum í þessu sambandi sé að finna í 1. mgr. 49. gr. Þar komi fram sú viðmiðun að gjöld skuli vera tengd atvinnustarfsemi til að teljast frádráttarbær.

Stefndi mótmælir því sem stefnandi heldur fram að ekki hafi verið brotið gegn 1. mgr. 104. gr. hlutafélagalaga. Í 2. mgr. 104. gr. felist að félag megir ekki aðstoða fjárhagslega við kaup á félaginu sjálfu, en það telji ríkisskattstjóri að hafi verið gert með þeirri fléttu sem ofin var. Þá mótmælir stefndi því sérstaklega að 6. mgr. 104. gr. eigi við hér. Hér hafi dótturfélag ekki lánað móðurfélagi.

Stefndi byggir á því að allar ráðstafanir stefnanda og móðurfélagsins, Smáeyjar, hafi verið ein heildstæð aðgerð sem hafi haft þann eina tilgang að koma láni sem tekið var til kaupanna inn í stefnanda.

Stefndi mótmælir því að með afstöðu skattyfirvalda í þessu máli hafi framkvæmd verið breytt á afturvirknan hátt. Því sé ekki haldið fram að ógilda beri samruna félaganna, heldur einungis að vextir þeir sem gjaldfærðir voru hjá stefnanda sé ekki frádráttarbærir.

Stefndi mótmælir því að 2. mgr. 97. gr. tekjuskattslaganna um tveggja ára frest til endurákvörðunar eigi við hér. Þær upplýsingar sem veittar hafi verið gefi ekki til kynna hvort umrædd fjármagnsgjöld hafi verið gjaldfærð eða ekki við skatt skilin, þótt fram komi að stefnandi hafi tekið við þessum skuldbindingum Bergeyjar við samrunann. Ekki hafi verið hægt að endurávarða opinber gjöld stefnanda á grundvelli þeirra gagna sem lágu fyrir án undangenginnar fyrirspurnar. Hér eigi því við 1. mgr. 97. gr. sem veiti heimild til endurákvörðunar gjalda vegna síðustu sex ára.

Stefndi mótmælir því að hér sé um að ræða afturvirka breytingu á skatt framkvæmd. Heimilt sé að endurávarða gjöld og það feli ekki í sér afturvirka breytingu. Skattyfirvöld verði að taka á álitamálu sem komi upp vegna ráðstafana sem ekki hafi tíðkast áður. Ekki sé heimilt að draga frá tekjum gjöld sem séu óviðkomandi rekstrinum. Þessi regla hafi gilt áratugum saman.

Stefndi byggir á því að það skipti ekki máli þótt samruni félaganna hafi fullnægt skilyrðum laga. Þá sé það ekki rétt að allt frá gildistöku laga nr. 40/1978 hafi öll vaxtagjöld lögaðila verið frádráttarbær án tillits til tengsla við reksturinn. Vísar stefndi hér til dóms Hæstaréttar í máli nr. 321/2005. Sjónarmið um að 49. gr. laganna geti ekki tekið til lögaðila séu haldlaus.

Stefndi mótmælir því að vaxtakostnaður af láninu hljóti að vera frádráttarbær hjá stefnanda þar sem hann hafi verið frádráttarbær hjá Bergey ehf. Það sé ekki tilgangur 51. gr. að gera hlutafélögum kleift að kaupa frádráttarliði annarra félaga. Einkum sé litið til þess sem raunverulega gerist við samruna. Við samruna geti breyst forsendur fyrir því að gjöld séu frádráttarbær.

Stefndi segir að með skuldunum hafi ekki verið lagðar til eignir sem nýtist eða beri arð í rekstri stefnanda. Samrunafléttan feli í sér sjálfsfjármögnun hluta bréfakaupa, sem brjóti í bága við 2. mgr. 104. gr. laga um hlutafélög. Frádráttur umræddra gjalda geti eingöngu byggst á 1. tl. 31. gr. og 49. gr. tekjuskattslaga. Skilyrði ákvæðanna séu ekki uppfyllt hér.

Stefndi telur ekki að með framlagningu frumvarps sem varð að lögum nr. 128/2009 hafi hann viðurkennt að vextir við skuldsettar yfirtökur og öfugan samruna séu frádráttarbærir samkvæmt gildandi lögum. Augljóst sé af athuga semdum við 8. gr. frumvarpsins að svo sé ekki. Þá hafi ákvæði 8. gr. verið fellt úr frumvarpinu til þess að leyst yrði úr ágreiningi um túlkun laganna hjá réttum úrskurðaraðilum.

Stefndi segir að ekki skipti máli þó að unnt hefði verið að fá frádrátt vegna vaxtagreiðslanna með öðrum aðferðum. Sú leið hafi ekki verið valin.

Stefndi ítrekar það sem segir í úrskurði ríkisskattstjóra að viðskiptin hafi verið formlegt sjónarspil fremur en raunveruleg viðskipti. Gögn málsins beri með sér að eignarhald á öllum hlutabréfum í stefnanda hafi verið flutt til eigenda Smáeyjar. Þeir hafi eignast alla hluti í stefnanda án þess að greiða sjálfir allt kaup verðið.

Stefndi mótmælir loks varakröfu stefnanda. Skilyrðum 2. mgr. 108. gr. tekjuskattslaga hafi verið fullnægt til beitingar álags á skattstofna. Fyrir því séu færð ítarleg rök í úrskurðinum. Ekki séu efni til að falla frá beitingu álags og 3. mgr. 108. gr. eigi ekki við.

Niðurstaða

Fyrst verður að fjalla um þá málsástæðu stefnanda að deildarstjóri eftirlits deildar ríkisskattstjóra, Aðalsteinn Hákonarson, hafi verið vanhæfur til þess að úrskurða um skattskil stefnanda og þar með þeir undirmenn hans sem kváðu upp hinn umdeilda úrskurð. Stefnandi vísar til greina í Tíund, fréttablaði ríkisskattstjóra. Fyrsta greinin birtist í desember 2008 og er eftir Aðalstein Hákonarson. Þar er fjallað um skuldsettar yfirtökur og öfuga samruna. Skoðanir höfundar koma þar fram svo sem við má búast. Segir m.a. um atriði sem snertir beint ágreiningsefni þessa máls: „Líklegt er að lán sem B hefur tekið í þeim tilgangi að kaupa hlutaféð í A teljist ekki hafa gengið til tekjuöflunar fyrir A eða til kaupa á eignum sem afla tekna fyrir A þegar samruna félaganna er lokið.“

Tvær greinar eftir Aðalstein birtust í júní 2009. Bera þær heitin *Uppvakin viðskiptavild-víti til varnaðar* og *Gátu endurskoðendur gert betur?* Í greinunum er stutt umfjöllun um þessi efni. Raunhæf dæmi eru ekki nefnd, nema hvað í síðari greininni er tekin skýr afstaða um uppgjör SPRON 30. september 2008, sem birst hafði í nóvember sama ár.

Stefnandi máls þessa eða tengd félög eru ekki nefnd í þessum greinum. Í greinunum er fjallað um álítaefni í sambandi við ársreikninga og skattskil. Ekkert í greinunum leiðir til þess að greinarhöfundur og þar með undirmenn hans verði taldir vanhæfir til að fjalla um skattskil stefnanda í starfi sínu. Verður þessari málsástæðu stefnanda hafnað.

Stefnandi telur að í úrskurði ríkisskattstjóra komi fram ásökun um að hann hafi brotið gegn 2. tl. 153. gr. laga nr. 2/1995. Þessi ásökun vitni um ómálefnalega afstöðu ríkisskattstjóra. Á þetta er ekki unnt að fallast. Þótt deila mætti um einstök atriði í úrskurðinum er umfjöllunin ekki ómálefnaleg.

Þá mótmælir stefnandi því að hann hafi brotið gegn 104. gr. laganna um hlutafélög, eins og fram komi í úrskurðinum. Þetta atriði varðar ekki beint úrlausnarefni þessa máls, þannig að ekki þarf að fjalla um það umfram það sem á kann að reyna við úrlausn um meginágreiningsefni málsins. Ekki er sjálfgefið að

frádráttur sé heimill þótt skattaðila hafi verið heimil lántaka, eins og síðar verður vikið að. Taka má fram að gildi úrskurðarins myndi ekki endilega raskast þótt einstakar ályktanir þættu ekki vera í samræmi við gildandi lög. Þá verður ekki talið að í meðferð Alþingis á frumvarpi er varð að lögum nr. 128/2009 felist bindandi fyrir mæli til dómstóla um úrlausn þessa máls. Líta verður svo á að löggjafinn hafi ákveðið að bíða átekta þar til dómstólar hefðu leyst úr ágreiningi um gildandi lög um þetta efni.

Stefnandi segir að öll gögn um samruna félaganna hafi legið fyrir ríkis skattstjóra og að gerð hafi verið grein fyrir honum í framtölum. Hann hafi því fullnægt skilyrðum 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003. Þannig hafi ríkisskattstjóri aðeins haft 2 ár til að endurákvörða gjöldin. Sá tími hafi verið liðinn 17. nóvember 2010. Þessu mótmælir stefndi og telur að beita verði hér 1. mgr. 97. gr. laganna. Ekki hafi komið fram hvort umrædd fjármagnsgjöld hafi verið gjaldfærð eða ekki við skattskilin. Fyrirliggjandi gögn hafi ekki dugað til endurákvörðunar.

Af gögnum málsins má ráða að skilgreiningu umræddra vaxtagjalda var ekki að finna í framtali stefnanda eða fylgigögnum þess, svo sem áskilið er til að beita skuli tveggja ára fresti samkvæmt 2. mgr. 97. gr. Samrunaáætlunin er ekki fylgigagn með framtali í þessu sambandi. Gildir hér almenna reglan í 1. mgr. 97. gr. og var frestur til endurákvörðunar ekki liðinn þegar ríkisskattstjóri endurákvörðaði gjöld stefnanda.

Mál þetta snýst ekki um það hvort samruni félaganna Bergeyjar og P. Samúelssonar hafi farið fram með réttum hætti að lögum. Er raunar ekki deilt um það. Þá er því ekki haldið fram að óheimilt hafi verið að láta dótturfélag taka yfir móðurfélag sitt, þótt stefndi vilji velja þessari aðgerð heldur niðrandi heiti. Ræðst niðurstaða málsins ekki af því hvort samruni félaganna hafi verið lögmætur.

Ef samruni félaganna hefði ekki orðið, væri Bergey eigandi alls hlutafjár í stefnanda og greiddi afborganir og vexti af umræddu láni. Gæti félagið þá nýtt vextina til frádráttar samkvæmt lögum nr. 90/2003. Væri sú heimild þá á því byggð að vextirnir væru greiddir af skuld sem stofnast hefði vegna eignaaukningar félagsins. Fjár til greiðslu afborgana og vaxta yrði félagið að afla sér með afrakstri starfsemi sinnar, í þessu sambandi með arði af hlutafénu. Væri því eðlilegt samhengi milli tekna og frádráttarliða við skattskil.

Samkvæmt 2. mgr. 29. gr. laga nr. 90/2003 er lögaðilum heimilt að draga frá tekjum sínum þau gjöld sem ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við. Vextir eru nánar skilgreindir í 49. gr. Sú skilgreining haggar ekki því skilyrði 2. mgr. 29. gr. að vaxtagjöldin gangi til að afla tekna. Því verður ekki fallist á það með stefnanda að vaxtagjöld lögaðila séu frádráttarbær óháð því hvernig til skuldanna var stofnað.

Þegar Bergey hafði sameinast dótturfélagi sínu var grundvöllur frádráttarins brostinn, enda varð staðan þá sú að lánið nýttist til eignaaukningar Smáeyjar ehf., móðurfélags stefnanda, þótt félagið sem keypt hafði verið greiddi afborganir og vexti. Var með öllu óheimilt að reikna vaxtagreiðslur af láninu til frádráttar frá tekjum stefnanda. Líta verður á ráðstafanir þær sem gerðar voru sem eina heild þegar skattskil eru skoðuð, en ekki er heimilt að afmarka þær í þætti. Ákvæði 2. mgr. 104. gr. laga nr. 90/2003 skiptir ekki máli í þessu sambandi, en þar er ekki

fjallað beint um skattlagningu. Þá verður ekki leyst úr um það í þessu máli hvort vextirnir hefðu verið frádráttarbærir ef félögin hefðu ekki verið sameinuð heldur samsköttuð. Félögin voru sameinuð og skiptir ekki máli þótt það hefði verið hagkvæmara fyrir þau að sameinast ekki.

Samkvæmt framansögðu verður ekki fallist á aðalkröfu stefnanda. Eins og áður segir þarf ekki að fjalla um öll þau viðhorf sem fram koma í úrskurði ríkisskattstjóra. Leysa verður úr um efni málsins samkvæmt þeim lögum sem um það gilda. Þá er ósannað að í framkvæmd hafi skapast bindandi venja um úrlausn þess atriðis sem hér er deilt um. Loks er úrskurðurinn ekki haldinn neinum þeim formlegu annmörkum að hann beri að fella úr gildi.

Eins og getið er að framan þurfti að afla frekari gagna en lágu frammi í framtali til að séð yrði hvernig umrædd skuld stefnanda hafði stofnast og stefnandi orðið skuldbundinn til greiðslu hennar. Var því brýn ástæða til að beita álagi samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, eins og segir í úrskurði ríkisskattstjóra. Hefði stefnandi tilgreint ágreiningsefni aðila skýrt þegar í framtali ættu við þau sjónarmið sem hann styður varakröfu sína við. Tilvísun í úrskurðinum til 104 og 153. gr. laga nr. 2/1995 í þessu sambandi var hins vegar óþörf.

Samkvæmt þessu er bæði aðal- og varakröfu stefnanda hafnað. Stefnanda verður gert að greiða stefnda 900.000 krónur í málskostnað.

Jón Finnbjörnsson héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

D ó m s o r ð

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknað af kröfum stefnanda, Toyota á Íslandi ehf.

Stefnandi greiði stefnda 900.000 krónur í málskostnað.