

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 3. júní 2013 í máli nr. E-2478/2012:

Samherji hf.

(Garðar Guðmundur Gíslason hdl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Gizur Bergsteinsson hrl.)

Mál þetta, sem dómtekið var 7. maí síðastliðinn, var höfðað 25. júní 2012 af Samherja hf., Glerárgötu 30, Akureyri, gegn íslenska ríkinu.

Kröfur stefnanda í málinu eru aðallega þær:

1. Að felldur verði úr gildi með dómi úrskurður ríkisskattstjóra 16. desember 2011, tilvísun 20110104527, um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldárin 2006, 2007, 2008, 2009 og 2010.
2. Að stefnda verði gert að endurgreiða stefnanda [...] krónur með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu frá 18. maí 2012 til greiðsludags, sbr. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda. Til vara krefst stefnandi greiðslu dráttarvaxta samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu frá þingfestingardegi til greiðsludags, sbr. 4. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003.

Til vara er þess krafist að viðurkennt verði með dómi að stefnanda hafi verið óskýlt að tekjufæra gengismun af lánum (endurfjármögnun) frá B ehf. að fjárhæð [...] króna í skattframtali stefnanda gjaldárið 2008, vegna tekjuársins 2007.

Stefnandi krefst þess í öllum tilvikum að stefndi verði dæmdur til að greiða honum málskostnað að skaðlausu.

Af hálfu stefnda er krafist sýknu af kröfum stefnanda í málinu og að stefnanda verði gert að greiða stefnda málskostnað að mati dómsins.

Yfirlit málsatvika og ágreiningsefna

Stefnandi lýsir því í málatilbúnaði sínum að samkvæmt samrunaáætlun [...] hafi B ehf. verið sameinað stefnanda undir nafni og kennitölu stefnanda, en fyrrnefnda félaginu hafi verið slitið við samrunann. Uppgjörsdagur og þar með viðmiðunardagur samrunans hafi verið [...].

B ehf. hafi verið stofnað [...]. Hluthafar í því hafi jafnframt verið stærstu hluthafarnir í stefnanda. Samruninn hafi verið liður í endurskipulagningu á eignarhaldi stefnanda og rekstri samstæðunnar.

Við samrunann hafi stefnandi tekið við öllum réttindum og skyldum B ehf. í samræmi við ákvæði 127. gr. laga nr. 2/1995 um hlutfélög og 102. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutfélög. Af hálfu stefnanda er vísað til þess að þar með hafi jafnframt fylgt allar skattaréttarlegar skyldur og réttindi B ehf. í samræmi við ákvæði 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Skattalegt rekstartap, að fjárhæð [...] krónur, hafi færst til frádráttar tekjum í skattskilum stefnanda gjaldárið 2006. Með sama hætti hafi stefnandi tekið við fjárhagslegum skuldbindingum sem B ehf. hafði stofnað til vegna kaupanna á eignarhlutunum í stefnanda á árinu 2005. Vaxtakostnaður og gengismunur af umræddum skuldbindingum, svo og endurfjármögnun þeirra síðar, hafi verið meðhöndlaður með sama hætti og aðrar skuldbindingar stefnanda í skattskilum stefnanda gjaldárin 2006-2010.

Ríkisskattstjóri boðaði stefnanda eftirfarandi breytingar á álögdum opinberum gjöldum gjaldárin 2006, 2007, 2008, 2009 og 2010 með bréfi 1. júlí 2011. Það kom annars vegar til af því að hann taldi að skilyrði 1. mgr. 54. gr. laga um tekjuskatt fyrir nýtingu eftirstöðva rekstrartaps hafi ekki verið uppfyllt við samruna stefnanda og B ehf. Skilyrðum ákvæðisins um að hin sameinuðu félög hefðu haft með höndum *skyldan rekstur eða starfsemi* hefði ekki verið fullnægt, sameiningin hefði ekki verið gerð í *venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi* og yfirfært rekstrartap hefði ekki myndast í *samskonar* rekstri og stefnandi hefði með höndum. Af þeim sökum hafi stefnanda verið óheimilt að nýta sér til frádráttar tekjum yfirfært rekstrartap B ehf. að fjárhæð [...] krónur í skattskilum stefnanda árið 2006. Hins vegar taldi ríkisskattstjóri að stefnanda hefði verið óheimilt að draga frá skattskyldum tekjum í skattskilum félagsins árin 2006, 2007, 2008, 2009 og 2010, fjármagnskostnað, þ.e. vaxtagjöld og gengismun, af fjárskuldbindingum sem stefnandi yfirtók við samruna stefnanda og B ehf., svo og endurfjármögnun þeirra, með vísan til 1. tölul. 1. mgr. 31. gr. laga um tekjuskatt, sbr. a-lið 1. gr. reglugerðar nr. 483/1994 um frádrátt frá tekjum í atvinnurekstri.

Stefnandi andmælti boðuðum breytingum ríkisskattstjóra með bréfi 4. ágúst 2011.

Með úrskurði ríkisskattstjóra 16. desember 2011 komu hinar boðuðu breytingar til framkvæmdar. Í úrskurðinum kemur fram að við samruna stefnanda og B ehf. hafi yfirfæranlegt skattalegt rekstrartap B ehf., að fjárhæð [...] krónur, færst yfir til stefnanda og fjárhæðin verið færð til frádráttar í skattskilum gjaldanda þótt um óskyldan rekstur félaganna væri að ræða. Mat ríkisskattstjóra sé að stefnanda hafi ekki verið heimilt að nýta sér rekstrartapið til frádráttar. Þá hafi heldur ekki verið heimilt að færa til frádráttar vaxtakostnað og gengismun vegna fjárskuldbindinga sem stefnandi yfirtók við samruna stefnanda við B ehf.

Stefnandi höfðaði málið í þeim tilgangi að fá úrskurðinum hnekk en stefnandi telur hann ólögmetan. Því er mótmælt af hálfu stefnda.

Ógildingarkröfuna byggir stefnandi á því að starfsmenn ríkisskattstjóra hafi verið vanhæfir til að taka ákvörðun í málinu en yfirmaður þeirra, Aðalsteinn Hákonarson, yfirmaður eftirlitssviðs embættis ríkisskattstjóra, hafi tjáð sig opinberlega um efni þess áður en úrskurður ríkisskattstjóra var kveðinn upp. Úrskurðaraðilinn hafi því myndað sér skoðun í málinu áður en ákvörðun var tekin í því. Krafa um ógildingu úrskurðarins er einnig byggð á því að tímafrestrir hafi verið liðnir til að endurákvæða skatta fyrir gjaldárið 2006 samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt. Þá byggir stefnandi á því að úrskurðurinn sé efnilega rangur og krefst ógildingar hans með vísan til þess.

Málsástæður og lagarök stefnanda

Ógilding vegna vanhæfis úrskurðaraðila

Krafa stefnanda um að úrskurður ríkisskattstjóra verði felldur úr gildi sé í fyrsta lagi byggð á því að þeir starfsmenn ríkisskattstjóra sem fjölluðu um mál stefnanda og kváðu upp úrskurð í því hafi verið vanhæfir til meðferðar þess og að ákvörðun ríkisskattstjóra sé af þeim sökum ólögmet.

Um sérstakt hæfi ríkisskattstjóra og annarra skattyfirvalda fari eftir 104. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Þar segi að maður megi ekki taka þátt í rannsókn eða annarri meðferð máls, hvorki skattákvörðun né kæru, ef honum hefði borið að víkja sæti sem héraðsdómara í málinu. Um sérstakt hæfi ríkisskattstjóra og annarra skattyfirvalda fari því eftir hæfisreglum laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, en ekki hæfisreglum stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Fyrirnefndu lögin hafi að geyma strangari málsmeðferðarreglur en hin síðarnefndu, sbr. 2. mgr. 2. gr. stjórnarsýslulaga og dóm Hæstaréttar Íslands frá 20. desember 2007 í máli nr. 523/2006, Impregilo SpA, útibú á Íslandi gegn íslenska ríkinu.

Stefnandi vísi til hinnar almennu matskenndu hæfisreglu sem komi fram í g-lið 5. gr. laga um meðferð einkamála. Samkvæmt henni sé dómari vanhæfur til meðferðar máls ef fyrir hendi eru önnur atvik eða aðstæður en greinir í staflíðum a-f í greininni sem fallnar eru til að draga óhlutdrægni hans með réttu í efa.

Ríkisskattstjóri sé útgefandi og ábyrgðarmaður tímaritsins Tíundar, fréttablaðs ríkis skattstjóra, og ábyrgist því efni sem birtist í tímaritinu. Í desemberútgáfu tímaritsins árið 2008 og í júníútgáfu 2009, hafi birst greinar eftir Aðalstein Hákonarson, endurskoðanda og yfirmann eftirlitssviðs embættis ríkisskattstjóra, sem varði beinlínis inntak þess ágreinings sem hér sé til umfjöllunar, þ.e. samruna með yfirtöku dótturfélags á móðurfélagi, þar sem til staðar séu fjárhagsskuldbindingar sem stofnað hafi verið til vegna kaupa á hlutum í dótturfélaginu. Eftirlitssviðið hafi farið með öll málefni stefnanda, þar sem öll bréfaskipti við stefnanda, hvort heldur fyrirspurnarbréf, boðunarbréf eða úrskurður, séu undirrituð af starfsmönnum sviðsins, undirmönnum Aðalsteins.

Greinin í desemberútgáfu Tíundar 2008 beri heitið „Skuldsettar yfirtökur og öfugur samruni“ en greinin í júníútgáfu Tíundar 2009 beri heitið „Uppvakin viðskiptavild – víti til varnaðar“. Í báðum greinum sé alldómhörð umfjöllun, þar sem grímulaus vandlæting greinahöfundar á álitaeafninu dyljist engum. Í fyrri greininni, þar sem verið sé að lýsa skattalegum áhrifum öfugs samruna að mati greinarhöfundar, segi meðal annars:

„Líklegt er að lán sem B hefur tekið í þeim til gangi 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. Þar með eru brostnar forsendur fyrir að A geti gjaldfært vextina og dregið þá frá skattskyldum tekjum eins og framkvæmdin virðist hafa verið til þessa. Ætla má að þarna geti legið ónýttir skattstofnar fyrir hið opinbera aftur í tímann.“

Enn fremur sé, nokkru síðar í greininni, varpað fram með áberandi hætti eftirfarandi tilvitnun á miðri síðu:

„Nauðsynlegt er að koma böndum á þann stjórnlausa glannaskap sem skuldsettu yfirtökurnar og samruninn hafa verið“

Ekki verði villst um afstöðu greinahöfundar til þess úrlausnarefnis sem hér sé til umfjöllunar áður en undirmenn hans kváðu upp úrskurð í máli stefnanda. Greinaskrifin hafi fengið talsverða umfjöllun í fjölmiðlum, m.a. í prent- og ljósvaka miðlum, þar sem Aðalsteinn hafi jafnvel enn bætt í gífuryrðin, m.a. undir fyrir sögninni: „Skuldsettar yfirtökur – óvinur atvinnulífsins“.

Aðalsteinn hafi, sem yfirmaður þeirra starfsmanna sem annast hafi málsmeðferð í máli stefnanda og kveðið upp úrskurð í því, sem nú sé krafist ógildingar á, látið opinberlega í ljós skýra skoðun sína, og þar með þess embættis sem hann starfi hjá, á úrlausnarefninu sem ágreiningur aðila lúti að. Starfsmenn ríkisskattstjóra hafi því ekki getað fjallað um mál stefnanda á hlutlausan hátt. Verði ekki hjá því komist að draga hæfi þeirra til úrlausnar málsins í efa með réttu.

Megintilgangur hæfisreglna sé að stuðla að efnislega réttri og málefnalegri niðurstöðu máls og skipti miklu að þeir sem fari með dóms- og úrskurðarvald aðhafist ekkert fyrir eða við meðferð málsins, sem dragi úr tiltrú á því að komist verði að löglegri og málefnalegri niðurstöðu. Í ljósi framangreindra ummæla hafi stefnandi gilda ástæðu til að ætla að mál hans hafi ekki fengið sanngjarna og hlutlæga málsmeðferð hjá embætti ríkisskattstjóra, líkt og úrskurðurinn beri einnig með sér.

Sömu hæfiskröfur væru gerðar til ríkisskattstjóra og héraðsdómara, sbr. 104. gr. laga um tekjuskatt, m.a. vegna þeirra ríku fjárhagslegu hagsmuna sem um sé deilt í máli þessu og almennt í skattamálum. Hæfisreglur þessar séu mun strangari en hæfisreglur stjórnslulaga. Hefði dómari viðhaft þau ummæli sem stefnandi lýsi um mál sem hann hafi til úrlausnar, væri hann vanhæfur til meðferðar þess, ekki síst þegar fram komi fyrir fram mjög eindregin skoðun á niðurstöðu málsins. Um réttindi stefnanda til hlutlægrar málsmeðferðar fyrir dómstólum og hjá skattyfirvöldum sé einnig vísað til 1. mgr. 70. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands og 1. mgr. 6. gr. mannréttindasáttmála Evrópu.

Vegna alls þessa og með tilvísun til 104. gr. laga um tekjuskatt og g-liðar 5. gr. laga um meðferð einkamála, og með hliðsjón af 5. tölul. 1. mgr. 3. gr. stjórnssýslulaga, hafi yfirmaður eftirlitssviðs ríkisskattstjóra, sem og allir aðrir starfsmenn embættisins, sem undir hann heyrðu, ótvírætt verið vanhæfir til þess að úrskurða í máli stefnanda. Af þessu leiði ólögmati úrskurðarins og beri samkvæmt því að ógilda hann.

Um tímamörk endurákvörðunar gjaldárið 2006

Stefnandi byggir einnig á því að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt hafi girt fyrir heimild ríkisskattstjóra til að endurákværða skatta stefnanda gjaldárið 2006 með þeim hætti sem gert var. Eigi það að leiða til þess að úrskurðurinn verði felldur úr gildi að því er það ár varðar.

Samkvæmt ákvæðinu sé ekki heimilt að endurákværða skatt nema vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári sem endurákvörðun fer fram, enda hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar sem byggja mátti rétta álagningu á. Tveggja ára fresturinn gildi ef skoðun skattstjóra er ófullnægjandi. Í greinargerð með frumvarpi sem varð að lögum nr. 49/1978 um tekjuskatt og eignarskatt, þar sem ákvæði þetta hafi fyrst verið lögfest, komi fram að í þessu ákvæði felist að frestur til endurupptöku sé stytur ef ástæðan fyrir henni er ófullnægjandi skoðun skattstjóra á framtali og fylgigögnum þess en ekki ófullnægjandi upplýsingar skattaðila.

Hvað varði endurákvörðun ríkisskattstjóra vegna færslu á yfirfæranlegu rekstrartapi í skattskilum stefnanda gjaldárið 2006 hafi upplýsingar um tapið og tilurð þess komið fram með skýrum og ótvíræðum hætti í skattframtali stefnanda og fylgi gögnum þess. Rétt álagningu hafi mátt byggja á þeim upplýsingum þegar árið 2006, enda reisi ríkisskattstjóri endurákvörðun sína að þessu leyti einvörðungu á þeim upplýsingum sem legið hafi fyrir í skattframtali stefnanda og fylgigögnum þess, auk opinberra upplýsinga hlutafélagaskrár, sem ríkisskattstjóri hafi með höndum rekstur á, um starfsemi félaganna og samrunann.

Stefnandi vísi til dóms Hæstaréttar Íslands í málinu nr. 290/1993 (Hrd. 1995:2338). Þar hafi verið deilt um skattaleg áhrif af útgáfu jöfnunarhlutabréfa. Meirihluti Hæstaréttar hafi talið að ekki yrði annað séð en að öll efnisleg skilyrði til útgáfu hlutabréfanna hefðu verið fyrir hendi og rétt hafi verið að henni staðið að öðru leyti en því, að á hafi skort tilkynningu til Hlutafélagaskrár. Um það segi í dómnum að skattyfirvöld hefðu getað sannreynt þann skort með upplýsingum frá Hlutafélagaskrá. Með hliðsjón af því hafi meirihlutinn talið að tímamörk 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt hefðu átt við í málinu.

Ógilding vegna efnisannmarka

Krafa stefnanda um ógildinguna úrskurðarins sé jafnframt á því byggð að gildandi lög séu skýr og heimili án vafa að við samruna hlutafélaga, eins og varð á milli stefnanda og B ehf., skuli það félag er við taki, í þessu tilviki stefnandi, taka við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum þess félags sem slitið er við samrunann. Þetta komi fram í 1. mgr. 51. gr. laga um tekjuskatt, sem mæli fyrir um þetta samkvæmt orðanna hljóðan. Þá vísi stefnandi til ákvæða XIV. kafla laga nr.

2/1995 um hlutafélög, einkum 127. gr., og XIV. kafla laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög, einkum 102. gr., sem kveði á um að réttindi og skyldur teljist renna í heild sinni til yfirtökufélags við slit á yfirtekna félaginu í kjölfar samruna.

Í 51. gr. laga um tekjuskatt sé almenn og skýr regla um samruna hlutafélaga og með ferð réttinda og skyldna skattaðila m.t.t. skattlagningar í slíkum tilvikum. Ákvæðið hafi fyrst verið lögtekið með 5. gr. laga nr. 30/1971, er breytt hafi þágildandi lögum um tekjuskatt og eignarskatt nr. 90/1965. Í almennum athugasemdum með frumvarpinu, sem varð að lögum nr. 30/1971, komi berum orðum fram að þessu laga nýmæli væri ætlað að greiða fyrir samruna í skattalegu tilliti. Líta verði til tilgangs þess að ákvæðið var sett í íslensk lög.

Í forsendum héraðsdóms Reykjavíkur, sem staðfestur var með dómi Hæstaréttar Íslands 25. janúar 2001, í málinu nr. 202/2000, með vísan til forsendna, hafi einmitt verið byggt á þessum skýra tilgangi lagaákvæðisins. Mat dómsins hafi verið að ekki mætti setja samruna fyrirtækja meiri skorður í skattalegu tilliti en rúmast innan orðalags ákvæðis þess sem nú sé 54. gr. laga um tekjuskatt. Í dóminum segi orðrétt:

„Líta verður á ákvæði 57. gr. A sem undantekningu frá þeirri almennu reglu sem fram kemur í 1. mgr. 56. gr. að við samruna hlutafélaga skuli það félag sem við tekur, taka við öllum skattalegum skyldum og réttindum þess félags sem slitið var. Almennt verður að gera þær kröfur til skattalagaákvæða að þau séu skýr og auðskilin og á þetta sérstaklega við um undantekningareglur sem eru íþyngjandi fyrir skattþegn. Skilyrði þau sem 57. gr. A setur fyrir að uppsafnað rekstrartap verði nýtt í yfirtökufélagi eru að ýmsu leyti almennt orðuð og óskýr og gefa talsvert svigrúm til túlkunar. Með vísan til framangreinds ber að beita þrengjandi lögskýringu við túlkun ákvæðisins með þeim hætti að skilyrðin verða ekki talin setja samruna hlutafélaga meiri skorður en örugglega verður talið rúmast innan orðalags þess.“

Skýringarsjónarmið héraðsdóms, sem staðfest var af Hæstarétti Íslands, sé að takmarkanir frá ívilnandi skattalagaákvæðum verði að skýra þröngt. Samkvæmt almennum lögskýringarreglum beri og að skýra ívilnandi ákvæði, líkt og 51. gr. laga um tekjuskatt, eftir orðanna hljóðan og ekki þrengri skýringu en örugglega verður talin rúmast innan orðalags ákvæðisins.

Eftir uppkvaðningu dómsins hafi yfirkattanevnd lagt þessi sömu sjónarmið til grundvallar í úrskurðum sínum þar sem úrlausnarefnið hafi verið meðferð skattaréttarlegra réttinda og skyldna skattaðila við samruna, sbr. úrskurð nefndarinnar nr. 202/2005.

Engar takmarkanir séu að lögum á þeim skattalegu réttindum og skyldum sem yfir færast við samruna, nema þær sem komi skýrlega fram í 54. gr. laga um tekjuskatt varðandi yfirfærslu rekstrartaps. Hefði verið ætlun löggjafans að takmarka yfirfærslu slíkra réttinda, á þann hátt sem ríkisskattstjóri geri í úrskurði sínum, hefði þurft um það sérstök lagaákvæði, líkt og talin var þörf á varðandi takmarkanir á yfirfærslu rekstrartaps. Hér verði að gera þá kröfu að skattalög séu skýr.

Stefnandi telji að sú niðurstaða í úrskurði ríkisskattstjóra, um að hafna frádráttarbærni vaxtagjalda, sem til var stofnað í rekstri B ehf. á árinu 2006 feli í sér afturvirka skattlagningu er fari í bága við 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar.

Stefnandi vísi í því sambandi til frumvarps sem varð að lögum nr. 128/2009 um tekjuöflun ríkisins og lagt var fram á haustdögum 2009. Í 8. gr. frumvarpsins hafi verið gerðar tillögur til breytinga á 3. tölul. 50. gr. laga um tekjuskatt, þar sem lagt hafi verið til bann við frádráttarbærni vaxtagjalda af skuldum sem færðust yfir við samruna þegar um væri að ræða vexti af lánum í kjölfar þess að eignarhalds- eða fjárfestingarfélag kaupi meirihluta hlutfjár í öðru félagi. Rökin fyrir þessari lagabreytingatillögu komi m.a. fram í greinargerð með frumvarpinu þar sem segi að taka þurfi af öll tvímæli um að annars vegar sé hlutafélagi ekki heimilt að draga frá skattskyldum tekjum kostnað við að kaupa félagið sjálft og hins vegar verði ekki dreginn frá skattskyldum tekjum kostnaður sem falli til vegna ófrádráttarbærra greiðslna, eins og vaxtagjöld af lánum sem stofnað sé til við úthlutun arðs. Þessari breytingatillögu hafi Alþingi (efnahags- og skattanefnd) hafnað með þeim rökum að í athugasemdum frumvarpsins sé útskýrt hvers vegna skattyfirvöld álíti að sú regla gildi að vextir af skuldum, sem stofnað sé til í þeim tilgangi að yfirtaka fyrirtæki með þeim hætti að fyrirtækin sjálf fjármagni kaup hluthafanna, séu ekki frádráttarbærir frá tekjum. Yfirvöldin hefðu til meðferðar mál þar sem tekist sé á um tilvist reglunnar. Meirihlutinn telji, að gættum sjónarmiðum um afturvirkni, eðlilegra að viðeigandi úrskurðaraðilar skeri úr þessu og lagði því til að 8. gr. frumvarpsins félli brott.

Stefnandi telji að einnig sé um brot á jafnræðisreglu 11. gr. stjórnarsýslulaga að ræða. Önnur mál hafi á sama tíma verið til meðferðar hjá skattyfirvöldum, sem hafi verið alveg hliðstæð þessu máli og hafi að minnsta kosti eitt þeirra verið fellt niður í árslok 2009. Þar sem brotið hafi verið gegn jafnræðisreglu og þeirri meginreglu skattaréttar, að skattur verði ekki heimtur af tilteknum aðilum, þannig að öðrum, sem eins eða líkt standi á hjá er sleppt, leið það, ásamt öðrum ágöllum á málalíbúnaði ríkisskattstjóra, til ógildingar úrskurðarins.

Lög setji því heldur engin skilyrði hvaða félag geti verið yfirtökufélag við samruna tveggja eða fleiri félaga. Samruni eins og hér um ræði, svokallaður „öfugur, lóðréttur samruni“ og með viðlíka yfirfærslum allra skattaréttarlegra réttinda og skyldna yfirtekna félagsins til yfirtökufélagsins, hafi farið fram árum saman hér á landi án nokkurra athugasemda af hálfu skattyfirvalda, enda engin efni til slíks, að óbreyttum lögum. Fjölmörg atriði ráði því að jafnaði hvort eða hvert yfirtökufélagið er við samruna tveggja eða fleiri félaga. Iðulega ráði þar mestu atriði líkt og samningar um viðskiptasambönd, einkaleyfi, vörumerki, hvers kyns starfsleyfi o.þ.h. sem kalli á mikið umstang eða kostnað við að breyta. Hæpið sé að ætla að ríkisskattstjóri hefði látið sér koma til hugar að synja hinum umþrættu gjaldfærslum í skattalegu tilliti, hefði B ehf. verið yfirtökufélagið, svo sem allt eins hefði getað verið.

Það hvort félagið sé lögformlegt yfirtökufélag, þ.e. hvor kennitalan standi áfram, skipti ekki máli í raun. Slíkt geti ráðist af ýmsum hagkvæmnisástæðum og svo hafi verið í umræddu tilviki. Einfaldara og ódýrara hefði verið að kennitala Samherja hf. stæði fyrir hið sameinaða félag heldur en kennitala B ehf. Þá bendi stefnandi enn fremur á ákvæði laga nr. 3/2006 um ársreikninga og alþjóðlegs reikningskilastaðals IFRS nr. 3, Business Combinations, sbr. einkum ákvæði B19, um öfugan samruna (Reverse acquisitions). Út frá reglum reikningshalds hafi samruninn með þessum hætti verið fullkomlega eðlilegur og lögmætur.

Hefði B ehf. keypt 90% eða meira af hlutafé stefnanda, þá hefði frá þeim tíma verið unnt að skattleggja félögin sameiginlega á grundvelli 55. gr. laga um tekjuskatt. Engar takmarkanir séu í lögnum á frádráttarbærni vaxtagjalda af skuldum sem stofnað sé til vegna fjárfestinga í eignarhlutum í dótturfélögum við slíka samsköttun móður- og dótturfélaga. Samsköttunin miði að því að móður- og dóttur félög séu ein skattaleg eining þannig að heildartekjuskattur félaganna verði sá sami og hefði starfsemi þeirra verið rekin í einu félagi. Markmið þetta komi skýrt fram í almennum athugasemdum við frumvarp er varð að lögum nr. 154/1998, um breytingu á lögum um tekjuskatt og eignarskatt, en með þeim lögum hafi verið lögtekin heimild til samsköttunar móður- og dótturfélaga í formi hlutafélaga. Í ljósi þessa yfirlýsta markmiðs sé fráleitt að ætla að frádráttarbærni rekstrarkostnaðar sé önnur þegar félög eru sameinuð í eina skattalega einingu, þ.e. eitt félag, líkt og hér um ræði. Lagatúlkun ríkisskattstjóra sé enn fjarstæðukenndari í þessu ljósi.

Með vísan til alls þessa sé þess krafist að úrskurður ríkisskattstjóra verði felldur úr gildi.

Frádráttarbærni fjármagnskostnaðar

Af hálfu ríkisskattstjóra sé á því byggt að stefnanda hafi verið óheimilt að færa til frádráttar skattskyldum tekjum vexti, verðbætur og gengismun í skattskilum sínum árin 2006, 2007, 2008, 2009 og 2010 vegna fjárskuldbindinga sem stofnað hafi verið til í rekstri B ehf. fyrir samruna félaganna. Stefnandi fallist ekki á þetta og byggi kröfu sína, um að úrskurður ríkisskattstjóra verði felldur úr gildi að því leyti, á þeim málsástæðum sem hér fari á eftir.

Í skattalegu tilliti teljist hlutafélög og einkahlutafélög reka atvinnu og skuli þau skattleggjast í samræmi við það. Meginreglan sé sú að í skattskilum sé heimilt að draga frá tekjum slíkra félaga allan rekstrarkostnað, þ.m.t. vexti af skuldum, sbr. 1. mgr. 1. tölulið 31. gr. laga um tekjuskatt. Sú regla hafi gilt allt frá setningu laga nr. 40/1978 um tekjuskatt. Túlkunin byggist m.a. á forsögu ákvæðisins. Í lögum nr. 68/1971 um tekjuskatt og eignarskatt hafi verið áskilið að skuldirnar stöfuðu beinlínis af atvinnu, sbr. nánar 11. gr., en með lögum nr. 40/1978 hafi sá áskilnaður fallið niður. Samkvæmt þessu sé það ekki skilyrði fyrir frádráttarbærni vaxta hjá lögaðilum að þeir séu af skuldum sem stafi beinlínis af atvinnu.

Nánari skilgreining sé á vöxtum í 1. tölul. 1. mgr. 49. gr. laga um tekjuskatt. Samkvæmt 1. másl. teljist til gjalda „Vextir af skuldum, föstum og lausum, þar með taldir dráttarvextir“. Gjöld séu aðeins frádráttarbær að fullu séu þau tengd atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi en ekki skipti máli hvort til vaxtaberandi skuldar sé stofnað vegna eignakaupa eða af öðrum rekstrarlegum ástæðum. Þá skipti heldur ekki máli hvers eðlis rekstrarlegar eignir eru. Forsaga ákvæðisins skipti máli við túlkun á því. Í 2. mgr. segi að gjöld samkvæmt þessari grein séu aðeins frádráttarbær séu þau tengd atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Skýra verði ákvæði beinni orðskýringu með hliðsjón af því að heimila beri frádráttarbærni allra vaxtagjalda sem standi í tengslum við atvinnurekstur stefnanda. Ekki megi svipta fyrirtæki lögmaeltum frádrætti vegna vaxtaútgjalda vegna þess að á skorti að viðeigandi lagareglur hafi verið settar um það. Meginreglan sé að engar takmarkanir séu á heimildum til að draga frá skattskyldum tekjum allar vaxtatekjur sem tengdust atvinnurekstri.

B ehf. hafi stofnað til skulda til fjármögnunar kaupa á hlutabréfum, m.a. í stefnanda. Þær ráðstafanir, bæði lántakan og hlutabréfakaupin, hafi verið í fullu samræmi við tilgang félagsins, en atvinnurekstur þess felist í eignarhaldi á hlutum í félögum. Óumdeilt sé, eins og byggt sé á í úrskurði ríkisskattstjóra, að fjármagns kostnaður B ehf. af skuldunum hafi tengst atvinnurekstri félagsins og hafi sem slíkur verið frádráttarbær í skattskilum þess félags.

Við samruna B ehf. og stefnanda hafi fyrrnefnda félaginu verið slitið án skuldaskila og hafi réttindi og skyldur félagsins í heild runnið til stefnanda í samræmi við 102. gr. laga um einkahlutafélög, sbr. og 127. gr. laga um hlutafélög. Yfirtakan hafi jafnframt tekið til skattaréttarlegra réttinda og skyldna samkvæmt 1. mgr. 51. gr. laga um tekjuskatt, sem mæli skýrt fyrir um það, að þegar hlutafélagi er slitið, þannig að það sé algerlega sameinað öðru hlutafélagi og hluthafar í fyrrnefnda félaginu fái eingöngu hlutabréf í því síðarnefnda sem gagngjald, þá skuli síðarnefnda félagið taka við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum félagsins, sem slitið er. Við samrunann hafi hluthafar í B ehf. eingöngu fengið hlutabréf í stefnanda og hafi því skilyrðum ákvæðis 51. gr. um algjöran samruna verið fullnægt. Þetta sé óumdeilt og ekki dregið í efa af hálfu ríkisskattstjóra. Engar takmarkanir væru í lögum við yfirtöku skattaréttarlegra réttinda við skattalegan samruna, aðrar en þær sem lúti að yfirtöku á rekstrartapi vegna fyrri ára eins og fram komi í 54. gr. laganna. Stefnandi njóti því að lögum jafn ríkrar heimildar til gjaldfærslu fjármagnskostnaðar af skuldum B ehf. sem til staðar voru við samrunann og óumdeilt sé að félagið sjálft naut fyrir samrunann.

Ríkisskattstjóri geri því skóna að samruni félaganna hafi verið sýndargerningur, gerður í sniðgönguskyni og að samruninn hafi ekki haft á sér yfirbragð hefðbundins samruna. Þessum málatilbúnaði ríkisskattstjóra mótmæli stefnandi. Ástæður samrunans hafi verið viðskiptalegs eðlis. Hann hafi farið fram í senn í þeim tilgangi að einfalda eignarhald og rekstur á samstæðu félaganna en það séu fullkomlega lögmætar ástæður fyrir samruna féлага. Ekki brjóti gegn lögum að skipuleggja fjármál og starfsemi fyrirtækja, hvort sem þau eru í samstæðu eða ekki, með það að markmiði að ná fram hagræði. Hið sama gildi um skattalegt hagræði af aðgerðum. Lög standi ekki í vegi fyrir því að ráðstafanir séu gerðar á grundvelli skattalegs hagræðis eða að það sé ákvarðandi þáttur í aðgerðum. Jafnvel geti skattalegt atriði verið ákvörðunarástæða fyrir tilteknum ráðstöfunum. Það geri þær hins vegar ekki ólögmætar, hvorki í skattalegu tilliti né að öðru leyti. Þessa megi m.a. sjá merki í úrskurði yfirskattanefndar nr. 279/2000 sem hafi m.a. varðað gjaldfærslu vegna aflaheimildar á milli nátengdra aðila. Þar hafi skattalegir hagsmunir ráðið miklu um að málsaðili fjárfesti í aflaheimildum. Það hafi hins vegar ekki verið eini tilgangurinn heldur einnig álitleg hækkun á kvótanum. Yfirskattanefnd segi um það að óumdeilt sé að skattaleg sjónarmið hafi a.m.k. skipt verulegu máli þegar ákvörðun var tekin um umrædda fjárfestingu kæranda í rækjukvótanum. Með fjárfestingunni hafi kærandi m.a. stefnt að því að öðlast aukna gjaldfærslu í skattskilum sínum fyrir rekstrarárið 1995 vegna fyrningar kvótans. Þá segi að enda þótt skattalegt hagræði hafi þannig verið veruleg ákvörðunarástæða fyrir fjárfestingunni hafi það út af fyrir sig ekki sjálfkrafa falið í sér að farið hafi verið á svig við skattalög. Þegar umræddur kaupsamningur um kvótann sé virtur, bæði samkvæmt efni sínu og í ljósi skýringa kæranda á ýmsum stigum málsins og annarra atvika, verði ekki á það fallist með skattstjóra að þessi gerningur einn saman hafi út af fyrir sig borið með sér að um hafi verið samið á þann veg að verulega væri frábrugðið

því sem almennt gerðist í slíkum viðskiptum.

Rétt hafi verið staðið að samruna félaganna að öllu leyti og í samræmi við ákvæði XIV. kafla laga um hlutafélög og XIV. kafla laga um einkahlutafélög. Fráleitt sé af ríkisskattstjóra að halda því fram og byggja á því öðrum þræði að brotið hafi verið gegn 104. gr. laga um hlutafélög með samrunanum. Það sé rangt efnislega og ríkisskattstjóri eigi ekki um slíkt neins konar úrskurðarvald. Hann hafi þar farið út fyrir hlutverk sitt að lögum. Samrunagögn hafi verið lögð fyrir Hlutafélagaskrá sem hafi engar athugasemdir gert við gögnin eða samrunann. Samruni félaganna hefði haft öll réttaráhrif í samræmi við efni sitt. Yfirbragð samrunans hafi að öllu leyti verið í samræmi við efnið og samruninn ekki á nokkurn hátt óhefðbundinn, hvorki að efni né formi. Af niðurstöðu ríkisskattstjóra, um að fallast á að um fullgildan samruna félaganna hafi verið að ræða í skilningi laga, leiði að yfirtökufélagið taki þá jafnframt við öllum réttindum og skyldum þess félags sem slitið er. Þess vegna sé það þversögn í málalíbúnaði ríkisskattstjóra að ætla síðar að meta sérstaklega hvaða rekstrarkostnað heimilt sé að draga frá skattskyldum tekjum yfirtökufélagsins, þegar óumdeilt sé að um frádráttarbæran rekstrarkostnað hafi verið að ræða í hinu yfirtekna félagi. Hafi niðurstaða ríkisskattstjóra verið sú að stefnanda hefði verið óheimilt að taka við fjárhagslegum skuldbindingum B ehf. hefði ríkisskattstjóri átt að neita að taka samrunann til greina í skattalegu tilliti, þ.e. ef hann fullnægði ekki skilyrðum 51. gr. laga um tekjuskatt. Það standist ekki að samþykkja fyrst að stefnandi taki yfir réttindi og skyldur B ehf. að forminu til, en hafna því síðan í raun á öðrum forsendum með því að synja gjaldfærslu kostnaðar hjá yfirtökufélaginu. Þá sé jafnframt þversögn í því af hálfu ríkisskattstjóra að hafna gjaldfærslu vaxta, verðbóta og gengistaps af umræddum skuldum, án þess að hrófla jafnframt við gengishagnaði af þeim sömu skuldum þau ár sem um gengishagnað var að ræða. Varakrafa stefnanda snúi að því að verði honum synjað um gjaldfærslu vaxta, verðbóta og gengistaps af umræddum skuldum, þá verði jafnframt viðurkennt með dómi að honum hafi verið óskýlt að færa til tekna gengismun (gengishagnað) af sömu skuldum og þar með svara til skattgreiðslna af þeim, sbr. 5. tölul. 1. mgr. 8. gr. laga um tekjuskatt, á sömu forsendum og ríkisskattstjóri hafi byggt á – að gengishagnaðurinn sé rekstri félagsins óviðkomandi.

Frádráttarbærni yfirfærðs taps sem myndaðist í rekstri B ehf.

Við samruna B ehf. og stefnanda hafi rekstrartap fyrrnefnda félagsins, að fjárhæð [...] krónur, færst til hins sameinaða félags. Tapið hafi verið fært á móti tekjum sameinaða félagsins í skattskilum stefnanda gjaldárið 2006. Ríkisskattstjóri hafi komist að þeirri niðurstöðu að stefnanda hefði verið óheimilt að nýta tapið á þeim forsendum að þau skilyrði sem 1. mgr. 54. gr. laga um tekjuskatt setji fyrir yfirfærslu eftirstöðva rekstrartaps við samruna hafi ekki verið uppfyllt við samrunann. Ríkisskattstjóri hafi talið að skilyrðum ákvæðisins, um að hin sameinuðu félög hefðu haft með höndum *skyldan rekstur eða starfsemi*, hefði ekki verið fullnægt og að yfirfært rekstrartap hefði ekki myndast í *samskonar* rekstri og stefnandi hafi með höndum. Þá hafi samruninn ekki verið gerður í *venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi*.

Á þetta geti stefnandi ekki fallist og sé krafa hans um ógildingu úrskurðar ríkis skattstjóra vegna þessa byggð á eftirfarandi málsástæðum:

Ákvæði 54. gr. laga um tekjuskatt feli í sér undantekningar frá meginreglum 51.-53. gr. sömu laga um að við samruna eða skiptingu félaga eða þar greinda breytingu á rekstrarformi flytjist allar skattaréttarlegar skyldur og réttindi þess félags sem slitið er, skipt eða breytt til þess félags sem við taki, enda séu skilyrði lagagreinanna uppfyllt. Skilyrði samkvæmt 1. mgr. 54. gr. laganna fyrir yfirlæsi rekstrartaps væru ekki skýr og tiltæk lögskýringargögn veiti takmarkaðar leiðbeiningar um túlkun þeirra. Við túlkun ákvæðisins sé óhjákvæmilegt að hafa hvorutveggja í huga að um íþyngjandi undantekningu frá meginreglu sé að ræða sem að auki sé óskýr og í verulegum mæli matskennd. Stefnandi vísi til sjónarmiða í dómi Hæstaréttar Íslands frá 25. janúar 2001 í málinu nr. 202/2000.

Takmörkun á tapsnýtingu við samruna hafi fyrst verið lögfest með 7. gr. laga nr. 97/1988 um breytingu á þágildandi lögum nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Markmiðið með lagasetningunni hafi verið að stemma stigu við að yfirlæsi rekstrartap gæti gengið kaupum og solum, líkt og talsverð brögð voru að á árunum þar á undan. Í greinargerð með frumvarpi því sem varð að lögunum komi fram að nokkur brögð séu að því að félög, sem í raun hefðu hætt allri starfsemi, séu keypt af fyrirtækjum, sem séu í fullum rekstri, vegna þess að eftir standi í reikningum þeirra ójafnað tap frá því að þau voru í rekstri. Félög þessi kunni hins vegar að öðru leyti að vera skuldlaus og eignalaus. Kaupandi nýti sér þetta ójafnaða tap til lækkunar á skattskyldum tekjum því hann yfirtaki allar skattaréttarlegar skyldur og réttindi félagsins sem selt var. Dæmi séu einnig um samruna félaga í alls óskyldum atvinnugreinum í þessu skyni. Þar sem telja verði að kaup af þessu tagi hafi í raun engan tilgang annan en þann að komast hjá greiðslu tekjuskatts sé lagt til að eftir stöðvar rekstrartapa frá fyrri árum hjá því félagi sem slitið var flytjist ekki til þess félags sem við taki, nema það hafi með höndum sams konar rekstur eða starfsemi og félagið stundaði sem slitið var. Einnig felist í greininni að eftirstöðvar rekstrartaps þess félags sem slitið var flytjist ekki til þess félags sem við taki hafi það félag sem slitið var hætt starfsemi sinni fyrir slitin og átt óverulegar eignir.

Orðalag skilyrða fyrir yfirlæsi taps við samruna hafi verið fært í gildandi horf með lögum nr. 85/1991. Í greinargerð með frumvarpi því sem varð að þeim lögum komi markmið löggjafans fram í þeim orðum að ákvæðið ætti að vera veruleg hindrun á að keypt séu félög með uppsafnað rekstrartap í þeim tilgangi einum að nýta það skattalega.

Með breytingum sem gerðar hafi verið á fyrrgreindum ákvæðum virtist löggjafinn hafa reynt að leggja ekki stein í götu þess að félög í atvinnurekstri gætu sameinast í þeim tilgangi að ná fram hagræðingu, enda þótt að því væri jafnframt stefnt með ákvæðunum að koma í veg fyrir að sameining færi fram í þeim tilgangi einum að nýta uppsafnað tap til að lækka skatta yfirtökufélags. Af lögskýringargögnum megi draga þá ályktun að ákvæðin eigi ekki að ná lengra en að koma í veg fyrir samruna fyrirtækja sem fari fram í þeim eina tilgangi að nýta uppsafnað rekstrartap til lækkunar tekjuskatti í yfirtökufélagi.

Í máli stefnanda hefði ekki verið um að ræða að keypt hafi verið félag með upp söfnuðu tapi í því augnamiði að nýta það skattalega, líkt og ákvæðunum hafi verið stefnt gegn.

Félögin hafi haft með höndum „skyldan rekstur eða starfsemi“ í skilningi 54. gr. laga um tekjuskatt, er leiði til þess að stefnanda hafi verið heimilt að draga frá skattskyldum tekjum sínum greint rekstrartap. B ehf. hafi verið stofnað í apríl 2005. Samkvæmt samþykktum félagsins hafi skráður tilgangur þess verið eignarhald á hlutabréfum og öðrum verðbréfum, lánastarfsemi, önnur fjármálastarfsemi og skyldur rekstur. Starfsemi félagsins hafi verið fólgin í eignarhaldi á hlutabréfum. Meginstarfsemi stefnanda hafi verið rekstur sjávarútvegsfyrirtækis. Einnig sé veigamikill þáttur í starfsemi stefnanda eignarhald á hlutabréfum í öðrum félögum, svo sem ráðið verði m.a. af ársreikningum félagsins. Fyrir samruna félaganna, þ.e. rekstrarárin 2003-2005, hafi eignarhlutir stefnanda í dótturfélögum numið [...], eignarhlutir í hlutdeildarfélögum [...] og eignarhlutir í öðrum félögum [...], eins og fram komi í ársreikningum félagsins árin 2004 og 2005.

Skilyrðin í 1. mgr. 54. gr. um skyldleika rekstrar eða starfsemi vísi til þess sem var í raun, ekki eingöngu til skráðs tilgangs með starfrækslu félags. Á því síðarnefnda hafi ríkisskattstjóri hins vegar byggt niðurstöðu sína, sumpart með því að vísa ítrekað til þess sem hafði komið fram hjá umboðsmanni stefnanda í svari við fyrirspurnarbréfi frá ríkisskattstjóra um starfsemi félaganna. Staðreynd málsins sé hins vegar sú að félögin tvö hefðu í raun haft með höndum skyldan rekstur í skilningi lagaákvæðisins. Í dómi Hæstaréttar 25. janúar 2001, í málinu nr. 202/2000, segi að þótt fyrirtækin hafi ekki að öllu leyti stundað sömu starfsemi á þeim tíma, sem samruninn fór fram, verði að horfa heildstætt á málið og líta til þeirrar starfsemi, sem Kirkjusandur hf. hafði með höndum áður fyrr, þegar metið er hvort um skyldan rekstur sé að ræða í skilningi 57. gr. A laga nr. 75/1981.

Ríkisskattstjóri hafi komist að þeirri niðurstöðu að venjulegur og eðlilegur rekstrar tilgangur hafi ekki búið að baki samrunanum. Hann hafi synjað þeim skýringum stefnanda að endurskipulagning á eignarhaldi félaga geti fallið þar undir, en byggi á því að tilgangurinn með samruna félaganna hafi eingöngu verið sá að ná fram skattalegu hagræði. Þessu hafni stefnandi. Tilgangurinn með samrunanum hafi öðru fremur verið að einfalda eignarhald og rekstur samstæðunnar. Mat fyrirsvarsmanna félaganna hafi verið að óheppilegt væri að sýsla með eignarhluti og rekstur í tveimur lögaðilum svo tengdum og eðlilegra að færa þá umsýslan saman. Einföldun á eignarhaldi hafi haft í för með sér lægri rekstrarkostnað fyrir samstæðuna. Þótt visst skattalegt hagræði hafi fylgt endurskipulagningunni sé það hvorki ólöglegt né standi í vegi fyrir því að þau skattalegu réttindi sem um ræði færðust yfir til hins sameinaða félags við samrunann. Ekki hefði komið til álita af hálfu ríkisskattstjóra að synja slíku hefði B ehf. verið yfirtökufélagið við samrunann, svo sem vel hefði getað orðið. Óeðlilegt sé einnig að skattyfirvöld ákveði hvað séu eðlileg viðbrögð eða ráðstafanir fyrirtækja á markaði. Stjórnendur fyrirtækjanna eigi að hafa það mat en ekki skattyfirvöld.

25% álag á skattstofna

Stefnandi telji að ekki fái staðist hjá ríkisskattstjóra að beita 25% álagi á skattstofna stefnanda gjaldárin 2006, 2007, 2008 og 2010. Ekki hafi verið beitt álagi gjaldári 2009, þar sem skattstofninn hafi enginn verið vegna nýtingar á yfirfærðu tapi frá árinu 2008.

Umrædd álagsbeiting byggist á heimildarákvæði ríkisskattstjóra í 2. mgr. 108. gr. laga um tekjuskatt Samkvæmt því megi ríkisskattstjóri bæta 25% álagi við áætlaða eða vantalda skattstofna. Ekki sé skylt að beita þessu ákvæði. Því sé fyrst og fremst beitt í framkvæmd þegar enginn vafi ríki af hálfu skattaðila um að skattstofnar séu vantaldir í skattframtölum. Því hafi ekki verið beitt í málum sem varði álitafni um túlkun laga eða þegar skattaðilar hafi gert grein fyrir ráðstöfunum í skattskilum sínum. Í 1. málslið 3. mgr. 108. gr. laganna komi fram að fella skuli niður álag ef skattaðili færir rök fyrir því að honum verði eigi kennt um annmarka á framtali. Beiting ríkisskattstjóra á þessu ákvæði í máli stefnanda hafi í senn gengið gegn venjubundinni notkun þess í framkvæmd og reglum um meðalhóf.

Um eðlilegan og lögmætan samruna tveggja félaga hafi verið að ræða. Samruni af því tagi sem hér um ræði, öfugur, lóðréttur samruni, með viðlíka yfirfærslum allra skattaréttarlegra réttinda og skyldna yfirtekna félagsins til yfirtökufélagsins, hafa farið fram árum saman án nokkurra athugasemda af hálfu skattyfirvalda. Upplýsingar um samruna félaganna og skuldir og eignir hvors félagsins hafi legið fyrir skattstjóra með skýrum hætti og upplýst í skattframtölum að fært var á móti tekjum skattalegt tap yfirtekna félagsins allt frá árinu 2006. Engin vafi eða leynd hafi verið á því hvers eðlis færslur voru í skattframtölum. Málið varði fyrst og fremst túlkun laga. Ríkisskattstjóri hafi með beitingu álags vikið frá skýrum fordæmum ríkisskattanefndar og yfirskattanefndar þar sem ekki hafi verið talin efni til að beita álagi í málum sem varði túlkun á því hvort skilyrðum um yfirfærslu rekstrartaps við samruna félaga hafi verið fullnægt. Álagsbeiting geti ekki átt við um þau vaxtagjöld og kostnað sem falli til á síðari árum í kjölfar samruna. Um þetta vísi stefnandi til úrskurða ríkisskattanefndar nr. 204/1992 og yfirskattanefndar nr. 805/1997, 78/2009, 40/2010 og 7/2011.

Beiting álags komi með sérstaklega ósanngjörnum hætti niður á stefnanda í ljósi atvika málsins, en fyrirvarsmenn stefnanda hefðu enga ástæðu haft til að ætla annað en réttilega væri staðið að gerð skattframtala félagsins. Vafi hafi verið talinn leika á því hveurrar réttarstöðu lögaðilar nytu að þessu leyti. Skattyfirvöld hefðu talið þörf á sérstakri lagasetningu á haustdögum 2009 til að „taka af öll tvímæli“ sem segi til um óvissuna sem hafi verið um þetta efni.

Endurgreiðslukrafa vegna skatts af álagi og dráttarvöxtum af þeim skatti fram til þess að skattkrafan var greidd með fyrirvara af hálfu stefnanda nemi ein og sér 20% af þeirri fjárhæð sem krafist sé endurgreiðslu á með dómkröfu, eða [...] krónum. Í úrskurðarorðum ríkisskattstjóra komi fram tölulegar villur vegna gjaldársins 2006, þar sem 25% álagið ([...] krónur) komi til viðbótar hækkunarfjárhæðinni ([...] krónur), sem samanlagðar við fyrri tekjuskattsstofn ([...] krónur) geri nýjan tekjuskattsstofn þess árs ([...] krónur).

Sérstaklega um varakröfu

Varakrafa stefnanda byggist á því að verði ekki fallist á kröfu hans um ógildingu úrskurðar ríkisskattstjóra og honum þannig synjað um gjaldfærslu vaxta, verðbóta og gengistaps af skuldum B ehf. í kjölfar samruna félaganna, verði viðurkennt með dómi að honum hafi verið óskylt að færa til tekna gengismun (gengishagnað) af sömu skuldum og þar með svara til skattgreiðslna af þeim, sbr. 5. tölul. 1. mgr. 8. gr. laga um tekjuskatt.

Stefnandi telji að ekki standist lög að skattfyrvöld líti á gjöld vegna skuldar sem ófrádráttarbær frá tekjum þar sem þau tengdust ekki rekstri félagsins, en telji hins vegar að skattleggja beri hjá sama aðila þann gengismun, þ.e. gengishagnað, sem til falli af sömu skuld.

Stefnandi byggji ógildingarkröfu sína aðallega á 31. gr., 49. gr., 51. gr., 54. gr., 2. mgr. 97. gr., 104. gr. og 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, 5. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, XIV. kafla, einkum 102. gr., laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög og XIV. kafla, einkum 127. gr., laga nr. 2/1995 um hlutafélög.

Krafa um málskostnað sé byggð á XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, sbr. einkum 1. mgr. 130. gr., sbr. 4. mgr. 129. gr.

Málsástæður og lagarök stefnda

Af hálfu stefnda er málsatvikum lýst þannig að með úrskurði ríkisskattstjóra [...] hafi opinber gjöld stefnanda verið endurákveðin árin 2006-2010. Úrskurðurinn hafi verið kveðinn upp í kjölfar athugunar embættisins á skattskilum stefnanda eftir að hann sameinaðist B ehf. [...]. Áður en samruninn var samþykktur hafði B ehf., sem hafi verið stofnað af nokkrum stærstu hluthöfum stefnanda í því skyni að gera öðrum hluthöfum hans yfirtökutilboð, sbr. 37. gr. laga nr. 33/2003 um verðbréfa viðskipti, eignast [...] hluti í stefnanda. Kaup [...] ehf. á hlutum í stefnanda hafi verið fjármögnuð með lánsfé og hafi skuldir félagsins vegna þessa numið tæplega [...] króna á samrunadegi [...].

Áætlun um samruna stefnanda og B ehf. hafi verið samþykkt af stjórnnum félaganna [...]. Í 1. gr. samrunaáætlunarinnar komi fram að stjórnir félaganna séu sammála um að sameina þau undir nafni og kennitölu stefnanda. Hið sameinaða félag taki við öllum rekstri og réttindum og skyldum hins yfirtekna félags frá [...]. Í 2. gr. samrunaáætlunarinnar segi að B ehf. hafi verið stofnað af stærstu hluthöfum stefnanda í því skyni að gera öðrum hluthöfum hans yfirtökutilboð. Í 4. gr. komi fram að samruninn hafi í för með sér að stefnandi eignist [...] hlut í sjálfum sér en af þeim verði [...] hlutur afhentur hluthöfum B ehf. í skiptum fyrir hluti þeirra í félaginu. Þar sem eigin hlutir stefnanda verði eftir þetta fleiri en heimilt sé muni stjórn félagsins leggja fyrir hluthafafund tillögu þess efnis að hlutafé félagsins verði lækkað.

Í skýrslu C hf. um samrunaáætlunina, sem hafi verið samin á grundvelli 97. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutfélög og 122. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög, komi fram að skuldir stefnanda muni aukast um tæplega 80% eða tæplega [...] krónur við samrunann. Enda þótt samruninn hafi leitt til verulegrar lækkunar á eigin fé stefnanda hafi álit C hf. verið að samruninn rýrði ekki „með teljandi hætti“ möguleika lánardrottna hans á fullnustu krafna sinna.

Samruninn hafi verið samþykktur af hluthafafundi B ehf. [...] og stjórn stefnanda 29. sama mánaðar. Í skýrslu stjórnar stefnanda með ársreikningi hans fyrir árið 2005 komi fram að hluthöfum stefnanda hafi fækkað um 1.560, þ.e. úr 1.569 í níu á árinu 2005.

Athugun ríkisskattstjóra hafi leitt í ljós að árin 2006-2010 hefði stefnandi fært til gjalda í skattskilum sínum vexti, verðbætur og gengistap vegna þeirra lána sem B ehf. hefði tekið í því skyni að fjármagna áður nefnt yfirtökutilboð. Þá hafi athuginin leitt í ljós að árið 2006 hefði stefnandi jafnframt fært til gjalda í skattskilum sínum það tap sem varð af rekstri B ehf. á árinu 2005. Stefnandi hefði með öðrum orðum fært til gjalda í skattskilum sínum allan þann kostnað sem hlaust af yfirtöku stærstu hluthafa hans á félaginu.

Málsmeðferð ríkisskattstjóra hafi verið þannig að með bréfi 15. apríl 2010 hafi hann lagt fyrir stefnanda að rökstyðja heimild sína til að færa það tap sem var af rekstri B ehf. til gjalda í skattskilum sínum árið 2006, sbr. 1. mgr. 54. gr. laga um tekjuskatt. Umboðsmaður stefnanda hafi svarað ríkisskattstjóra með bréfi 10. maí 2010 þar sem komi meðal annars fram að samruninn hafi verið liður í „endur skipulagningu á eignarhaldi“.

Með bréfi 1. október 2010 hafi ríkisskattstjóri óskað eftir frekari upplýsingum frá stefnanda. Umboðsmaður stefnanda hafi svarað með bréfi 21. október s.á.

Með bréfi 28. október s.á. hafi ríkisskattstjóri lagt fyrir stefnanda að gera grein fyrir því hvernig hann hefði farið með vaxtakostnað vegna yfirtekinna fjárskuldbindinga B ehf. á tímabilinu 1. október til 31. desember 2005 og árin 2006, 2007 og 2008 og rökstyðja heimild sína til að færa kostnaðinn til gjalda. Umboðsmaður stefnanda hafi svarað fyrirspurn ríkisskattstjóra með bréfi 2. desember 2010.

Með bréfum 17. og 26. janúar 2011 hafi ríkisskattstjóri óskað eftir frekari skýringum stefnanda á skattskilum hans í kjölfar samrunans. Umboðsmaður stefnanda hefði svarað fyrirspurnum ríkisskattstjóra með bréfi 16. febrúar s.á.

Með bréfi 1. júlí s.á. hafi ríkisskattstjóri tilkynnt stefnanda að hann hefði í hyggju að endurákvarða opinber gjöld hins síðarnefnda árin 2006-2010. Það væri reist á því að stefnanda hefði ekki verið heimilt að færa til gjalda í skattskilum sínum árin 2006-2009 vaxtakostnað og gengismun af skuldum sem B ehf. hefði stofnað til vegna kaupa á hlutabréfum stefnanda, sbr. 1. tölulið 31. gr. laga um tekjuskatt. Hin fyrirhugaða endurákvörðun væri jafnframt reist á því að stefnanda hefði ekki verið heimilt að færa til gjalda í skattskilum sínum árið 2006 það tap sem var af rekstri B ehf. árið 2005, sbr. 1. mgr. 54. gr. sömu laga. Þá kvað ríkisskattstjóri fyrirhugað að bæta 25% álagi á vantalda skattstofna stefnanda með vísan til 2. mgr. 108. gr. laganna.

Umboðsmaður stefnanda hafi andmælt hinni fyrirhuguðu endurákvörðun með bréfi 4. ágúst 2011.

Að fengnum andmælunum hafi ríkisskattstjóri kveðið upp úrskurð 16. desember 2011 þar sem hann hafi endurákvarðað opinber gjöld stefnanda árin 2006, 2007, 2008, 2009 og 2010. Ríkisskattstjóri hafi talið að rekstartap B ehf. árið 2005 hefðu ekki flust til stefnanda þar sem skilyrði 1. mgr. 54. gr. laga um tekjuskatt hefðu ekki verið uppfyllt. Félögin hefðu ekki haft með höndum skyldan rekstur, tapið hefði ekki myndast í sams konar rekstri og stefnandi hefði ekki sýnt fram á að sameining félaganna hefði verið gerð í venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi. Þá hafi ríkisskattstjóri talið að vextir og gengismunur lána, sem B ehf. tók til að kaupa

hlutabréf í stefnanda, teldist ekki frádráttarbær rekstrarkostnaður, sbr. 1. tölul. 31. gr. laga um tekjuskatt, þar sem kostnaðurinn tengdist ekki rekstri stefnanda, þ.e. ekki væri um að ræða gjöld sem ættu á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við. Með skírskotun til þessa hafi ríkisskattstjóri endurákvörðað opinber gjöld stefnanda árin 2006, 2007, 2008, 2009 og 2010 eins og nánar greini í úrskurði embættisins.

Krafa stefnda um sýknu af kröfum stefnanda sé reist á því að úrskurður ríkis skattstjóra sé í samræmi við ákvæði laga um tekjuskatt. Stefnanda hafi verið óheimilt að færa til gjalda í skattskilum sínum árið 2006 það tap sem varð af rekstri B ehf. árið 2005. Stefnanda hafi jafnframt verið óheimilt að færa til gjalda í skattskilum sínum árin 2006-2010 vaxtakostnað og gengismun þeirra lána sem voru til komin vegna kaupa B ehf. á hlutum í stefnanda á árinu 2005 eða lána sem komu í þeirra stað. Rökstuðningur fyrir þessu komi fram í úrskurði ríkisskattstjóra 16. desember 2011 um endurákvörðun gjalda stefnanda.

Stefndi mótmæli því að starfsmenn ríkisskattstjóra hafi verið vanhæfir til að fara með og/eða úrskurða í máli stefnanda. Stefndi mótmæli einnig því að ríkisskattstjóri hafi ekki mátt endurákvörða opinber gjöld stefnanda árið 2006 vegna fyrirmæla 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt. Þá mótmæli stefndi því að ekki hafi verið tilefni til að bæta 25% álagi við tekjuskattsstofn stefnanda.

Um ætlað vanhæfi starfsmanna ríkisskattstjóra.

Stefndi mótmæli því að starfsmenn ríkisskattstjóra hafi verið vanhæfir til að fara með eða úrskurða í máli stefnanda vegna greinaskrifa Aðalsteins Hákonarsonar, starfsmanns ríkisskattstjóra. Í þeim tímaritsgreinum sem um ræði sé hvorki fjallað um ákveðin mál né séu stefnandi eða félög tengd honum þar nefnd á nafn. Í tímarits greinunum sé fjallað með almennum og hlutlausum hætti um skattaleg álitæfni, meðal annars skuldsettar yfirtökur og viðskiptavild í víðu samhengi. Ummæli í tímaritsgreinunum geti því ekki valdið vanhæfi ríkisskattstjóra eða starfsmanna hans til að fara með og úrskurða í máli stefnanda.

Ríkisskattstjóri og starfsmenn hans hafi ríkt svigrúm til að fjalla um skattaleg álitæfni á opinberum vettvangi. Á ríkisskattstjóra hvíli leiðbeiningarskylda, sbr. 101. gr. laga um tekjuskatt og 7. gr. stjórnarsýslulaga. Af þessari skyldu leiði og í samræmi við hana fjalli ríkisskattstjóri opinberlega um skattaleg álitæfni tengd samrunum.

Um frest ríkisskattstjóra til að endurákvörða opinber gjöld stefnanda árið 2006.

Stefndi mótmæli því að heimild ríkisskattstjóra til að endurákvörða opinber gjöld stefnanda árið 2006 hafi takmarkast af 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt að því leyti sem endurákvörðunin sneri að gjaldfærslu á rekstartapi B ehf. árið 2005. Stefndi hafi ekki látið í té fullnægjandi upplýsingar í framtali sínu eða fylgigögnum þess, sem byggja hafi mátt rétta álagningu á. Því hafi verið nauðsynlegt að leita eftir afstöðu stefnanda til þess að varpa ljósi á það hvort þau matskenndu skilyrði sem kveðið sé á um í 1. mgr. 54. gr. laganna hafi verið uppfyllt, sbr. 1. mgr. 96. gr. sömu laga og 10. gr. stjórnarsýslulaga.

Heimild ríkisskattstjóra til að endurákvörða opinber gjöld stefnanda hafi ráðist af 1. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt. Þar sé mælt fyrir um heimild til að endurákvörða opinber gjöld skattaðila síðustu sex ár sem næst séu á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. Í 2. mgr. sömu lagagreinar sé undantekningarregla. Með henni sé frestur ríkisskattstjóra til endurákvörðunar stytur ef ástæðan er „ófullnægjandi skoðun ... á framtali og fylgigögnum þess en ekki ófullnægjandi upplýsingar skattaðila“ og að 1. mgr. 97. gr. gildi „ef þessi gögn eru ófullnægjandi enda þótt [ríkisskattstjóra] hefði mátt vera ljóst fyrir að eitthvað var athugavert við framtalið“. Ákvæði 2. mgr. 97. gr. laganna beri að skýra með hliðsjón af heimild ríkisskattstjóra samkvæmt 3. málsl. 1. mgr. 95. gr. til að leiðrétta framtal skattaðila. Á grundvelli þeirrar heimildar geti ríkisskattstjóri fyrir álagningu leiðrétt fjárhæðir einstakra liða á framtali ef þeir eru í ósamræmi við gildandi lög og fyrirmæli skattyfirvalda, svo og einstaka liði framtals ef telja má að „óyggjandi upplýsingar“ séu fyrir hendi.

Samkvæmt framansögðu verði ríkisskattstjóra að hafa verið heimilt að breyta framtali skattaðila fyrir álagningu á grundvelli 3. málsl. 1. mgr. 95. gr. laganna, án þess að afla upplýsinga og án þess að gefa skattaðila kost á að koma að gögnum og skýringum, svo 2. mgr. 97. gr. laganna eigi við. Ríkisskattstjóra hafi ekki verið heimilt að breyta skattframtali stefnanda árið 2006 á grundvelli fyrrnefnda lagaákvæðisins. Skattskil stefnanda hafi ekki gefið til kynna hvort það tap sem var af rekstri B ehf. árið 2005 var í raun fært til gjalda, hver fjárhæð þess var eða hvort það var allt til komið vegna lána sem félagið tók í því skyni að kaupa hluti í stefnanda. Ríkisskattstjóri hafi því ekki getað endurákvörðað opinber gjöld stefnanda án undangenginnar fyrirspurnar samkvæmt 1. mgr. 96. gr. laganna.

Þá hafi afstaða stefnanda heldur ekki legið fyrir um þau atriði sem mælt sé fyrir um í 1. mgr. 54. gr. laga um tekjuskatt. Skilyrði lagaákvæðisins séu matskennd. Því hafi verið nauðsynlegt fyrir ríkisskattstjóra að afla skýringa og kanna afstöðu stefnanda til ýmissa atriða sem þar um ræði, áður en nokkur breyting á skattframtali hans gat átt sér stað. Þar hafi ekki verið hægt að ganga að því vísu að raunveruleg starfsemi félags sé í samræmi við skráðan tilgang þess. Stefndi mótmæli því að í gögnum Fyrirtækjaskrár hafi falist slíkar upplýsingar og skýringar að ríkisskattstjóri hafi mátt ganga út frá því að óyggjandi upplýsingar lægju fyrir. Honum hafi verið skylt að kanna afstöðu stefnanda til þess hvort umrædd lagaskilyrði væru uppfyllt, óháð því hvort vísbendingar um frádráttarþærni gjaldanna kæmu fram í framtalsgögnum.

Um heimild stefnanda til að færa tap af rekstri B ehf. til gjalda í skattskilum sínum árið 2006.

Stefndi byggi á því að stefnanda hafi ekki verið heimilt að færa tap af rekstri B ehf., að fjárhæð [...] krónur, til gjalda í skattskilum sínum árið 2006 þar sem skilyrði 1. mgr. 54. gr. laga um tekjuskatt hafi ekki verið uppfyllt. Þrjú skilyrði hafi skort svo rekstrartap B ehf. flyttist til stefnanda. Í fyrsta lagi höfðu stefnandi og B ehf. ekki með höndum skyldan rekstur eða starfsemi, í öðru lagi hafi sameiningin ekki verið gerð í venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi og í þriðja lagi hafi tap B ehf. ekki myndast í sams konar rekstri og stefnandi hafði með höndum.

Skilyrðin um skyldan rekstur eða starfsemi félaganna og að hið yfirfærða tap hafi myndast í sams konar rekstri séu nátengd. Við skýringu á þessum skilyrðum beri að

líta til þess hver sé raunveruleg en ekki skráð starfsemi félags. Þá beri að líta til þess hver sé aðalstarfsemi félags, sbr. dóm Hæstaréttar Íslands 25. janúar 2001 í máli nr. 202/2000, í dómasafni þess árs á bls. 178.

Við sameiningu stefnanda og B ehf. hafi skráður tilgangur stefnanda verið útgerð, fiskvinnsla, fiskeldi, kaup og sala sjávarafurða og skyld starfsemi, fjármálastarfsemi og rekstur fasteigna en skráður tilgangur B ehf. eignarhald á hluta bréfum og öðrum verðbréfum, lánstarfsemi, önnur fjármálastarfsemi og skyldur rekstur.

Í bréfi umboðsmanns stefnanda 10. maí 2010 komi fram að starfsemi félaganna hafi verið í samræmi við skráðan tilgang. Jafnframt komi fram í skýrslu stjórnar stefnanda með ársreikningum árána 2004 og 2005, að félagið sé allhliða sjávarútvegsfyrirtæki, er geri út fjölda fiskiskipa og stundi landvinnslu á fleiri en einum stað. Aðalstarfsemi stefnanda hafi samkvæmt þessu verið útgerð fiskiskipa og vinnsla sjávarafurða og því hafi stefnandi ekki hrundið. Stefndi mótmæli staðhæfingum stefnanda um að veigamikill þáttur í starfsemi hans hafi verið eignarhald í öðrum félögum. Stefndi og B ehf. hefðu því hvorki haft með höndum sams konar rekstur né hafi verið um að ræða skyldan rekstur eða starfsemi í skilningi 1. mgr. 54. gr. laga um tekjuskatt. Stefndi hafi því ekki getað fært tap af rekstri B ehf. til gjalda í skattskilum sínum árið 2006.

Stefndi byggi jafnframt á því að skilyrði 1. mgr. 54. gr., um að sameining eða skipting félaga sé gerð í venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi, hafi ekki verið uppfyllt. Stefndi virtist leggja höfuðáherslu á að skýra beri lagaákvæðið í því ljósi að ákvæðið hefði verði sett til að stemma stigu við því að félög með uppsafnað tap væru keypt í þeim tilgangi einum að nýta rekstrartapið skattalega. Stefndi telji vandséð að sameining félaganna hafi verið gerð í venjulegum og eðlilegum rekstrar tilgangi. Samruninn hefði ekki á sér yfirbragð hefðbundins samruna, þ.e. að búa til sterkari rekstrareiningu, heldur hefði hann leitt til verulegrar lækkunar á eigin fé stefnanda. Við sameininguna hafi skammtímaskuldir stefnanda aukist um tæplega [...] króna án þess að eignir kæmu þar á móti. Aðaleign B ehf. hafi verið hlutafé í stefnanda. Vegna samrunans hafi stefndi eignast fleiri eigin hluti en hann hafði heimild til og því hafi verið kveðið á um lækkun hlutafjár hans í samrunaáætlun félaganna. Þegar upp var staðið hafi samruninn leitt til skuldsetningar stefnanda sem tengst hafi skipan á eignarhaldi hans og samkomulagi hluthafa en hafði ekki með rekstur stefnanda að gera. Stefndi hefði ekki skýrt hvaða rekstrarlega tilgang samruninn átti að hafa fyrir stefnanda, sbr. 1. mgr. 54. gr. laga um tekjuskatt. Samkvæmt framansögðu mótmæli stefndi því að skilyrði lagagreinarinnar hafi verið uppfyllt.

Heimild stefnanda til að færa vaxtagjöld og gengismun vegna lána B ehf. og lána sem komu í þeirra stað til gjalda í skattskilum sínum árin 2006-2010.

Stefndi byggi á því að stefnanda hafi ekki verið heimilt að færa vexti, verðbætur og gengismun af lánum, sem hann yfirtók frá B ehf., og lánum sem komu í þeirra stað, til gjalda í skattskilum sínum árin 2006-2010, sbr. 1. tölul. 31. gr. laga um tekjuskatt. Þá mótmæli stefndi því að heimild stefnanda til frádráttarins leiði af 1. mgr. 51. gr. laganna.

Lög um tekjuskatt séu skýr um það hvenær heimilt sé að draga rekstrarkostnað frá tekjum lögaðila og þeim tekjum manna sem stafi af atvinnurekstri og sjálfstæðri starfsemi. Í 1. tölul. 31. gr. lagana segi að frá tekjum lögaðila megi draga: „Rekstrar kostnað, þ.e. þau gjöld sem eiga á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við, þar á meðal ... vexti af skuldum, afföll, gengistöp...“ Þar sé um að ræða heimildarákvæði og undantekningu frá meginreglu 1. gr. laganna um að skattaðilum sé skylt að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum.

Í 1. mgr. 49. gr. laganna séu vextir skilgreindir. Í 2. mgr. sé tekið fram að gjöld samkvæmt lagagreininni séu aðeins frádráttarbær að fullu „séu þau tengd atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi“. Það séu því aðeins skuldir sem tengdust rekstri skattaðila sem teljist til rekstrarkostnaðar. Sá kostnaður sem stefnandi færði til gjalda í skattskilum sínum hafi ekki tengst atvinnurekstri hans.

Af orðalagi 1. tölul. 31. gr., sbr. 2. mgr. 29. gr. laga um tekjuskatt, sé ljóst að ekki sé heimilt að draga öll útgjöld lögaðila í rekstri, hverju nafni sem nefnast, frá tekjum í skattskilum hans. Heimild til frádráttar kostnaðar frá skattskyldum atvinnurekstrar tekjum takmarkist við það að kostnaðurinn teljist til gjalda sem eigi á árinu að ganga til að afla tekna, viðhalda og tryggja tekjurnar. Vaxtagjöld þurfi að vera af skuldum, sem tengdust rekstrinum með því að þær hafi verið lagðar á reksturinn eða til þeirra stofnað með það fyrir augum að kaupa eignir sem nýttar séu til tekjuöflunar í rekstrinum, eigi lögaðili að geta nýtt gjöldin til frádráttar tekjum sínum. Vextir af öðrum skuldum, t.d. lánum sem tekin hafi verið í þágu hluthafa eða eigenda, séu ekki frádráttarbær rekstrarkostnaður. Í dómi Hæstaréttar Íslands 9. febrúar 2006 í máli nr. 321/2005 *Íslenska ríkið gegn Sundagörðum hf.* hafi verið litið svo á að afföll af skuldabréfum væru ekki kostnaðar við að afla eða ávaxta fé í rekstri félagsins, sbr. þágildandi 1. tölul. 1. mgr. 31. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignaskatt, heldur væri um að ræða útgjöld, sem leiddu af því að losa fé til hluthafanna. Því hefðu afföll af skuldabréfunum fallið utan við heimildina til að draga kostnað frá tekjum af rekstri. Með vísan til þessa mótmæli stefndi ályktunum stefnanda um þetta í máltilbúnaði hans.

Stefndi mótmæli þeirri málsástæðu stefnanda að þar sem vaxtakostnaður af láninu hafi verið frádráttarbær hjá B ehf. sé hann það hjá stefnanda eftir samrunann. Tilgangur heimildar félaga til skattfrjáls samruna í 1. mgr. 51. gr. laga um tekjuskatt sé fyrst og fremst að heimila skattaðilum ákveðna frestun á skattgreiðslum. Með samruna séu í raun seldar eignir og af slíkum söluhagnaði þyrfti að öðrum kosti að greiða skatt. Samkvæmt lagaákvæðinu taki yfirtökufélagið við öllum „skattaréttar legum skyldum og réttindum“ félagsins sem er yfirtekið. Ákvæðið svari því hins vegar ekki sjálft hverjar þessar skattaréttarlegu skyldur eða réttindi eru, heldur ráðist það af atvikum hverju sinni og öðrum ákvæðum laganna. Í ákvæðinu felist ekki sjálfkrafa staðfesting á því að framtíðarútgjöld hins sameinaða félags séu frádráttarbær frá skattskyldum tekjum í samræmi við 31. gr. laga um tekjuskatt.

Frádráttur umræddra gjalda geti eingöngu byggst á 1. tölul. 31. gr., sbr. 49. gr. laga um tekjuskatt. Í tilviki stefnanda hafi engin tengsl verið á milli vaxta og kostnaðar af fjárskuldbindingum frá B ehf. og tekjuöflunar stefnanda eða arðberandi eigna hans. Þeir fjármunir sem B ehf. hafi tekið að láni hafi runnið til þeirra hluthafa sem seldu hlut sinn í stefnanda. Þau eigin hlutabréf sem stefnandi hafi eignast í sjálfum sér við samrunann hafi engin verðmæti skapað í hans hendi. Því hafi engin tengsl

verið á milli vaxta og kostnaðar af fjárskuldbindingunum og tekjuöflunar stefnanda eða arðberandi eigna hans. Af því leiði að kostnaðurinn uppfylli ekki skilyrði til að teljast rekstrarkostnaður í skilningi 1. tölul. 31. gr. laga um tekjuskatt.

Ef ekki hefði komið til samrunans hefði B ehf. verið eigandi hlutafjár í stefnanda og kostnaðurinn fallið til vegna þeirra skulda sem félagið stofnaði til í tengslum við kaup á hlutabréfum í stefnanda. B ehf. hefði þá greitt afborganir og vexti af umræddum skuldum með afrakstri starfsemi sinnar, svo sem með arði af hlutafé sínu í stefnanda. Í því tilviki væri eðlilegt samhengi milli tekna og frádráttarliða við skattskil. Með samruna stefnanda og B ehf. hafi hins vegar sá grundvöllur brostið.

Samruni stefnanda og B ehf. hafi ekki verið gerður í venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi enda hefði eigið fé stefnanda skerst verulega í kjölfar samrunans. B ehf. hafi verið stofnað af stærstu hluthöfum í stefnanda til að standa að yfirtökutilboði þeirra í stefnanda. Með því að sameina félögin og lækka síðan hlutafé stefnanda í kjölfarið hafi í raun átt sér stað úttekt úr félaginu í þágu hluthafa B ehf. sem numið hafi fjárhæð þeirra lána sem stefnandi tók yfir. Með þeim skuldum sem stefnandi tók yfir hafi ekki verið lagðar til eignir sem nýttust eða bæru arð í rekstri stefnanda enda aðaleign B ehf. hlutafé í stefnanda. Markmiðið með starfsemi B ehf. hafi eingöngu verið að hluthafar félagsins eignuðust hluti í stefnanda og að stefnandi fjármagnaði eignayfirfærsluna. Af þessu hafi leitt skuld setning stefnanda sem tengdist skipan á eignarhaldi hans og samkomulagi stærstu hluthafa hans en hafi verið ótengd rekstri félagsins.

Stefndi mótmæli þeim ályktunum sem stefnandi dragi af frumvarpi því sem varð að lögum nr. 128/2009. Af athugasemdum við 8. gr. frumvarpsins sé augljóst að vextir af skuldum, sem stofnað sé til í þeim tilgangi að yfirtaka fyrirtæki með þeim hætti að fyrirtækið sjálft fjármagni kaupin, séu ekki frádráttarbærir frá tekjum þar sem þeir uppfylli ekki skilyrði 2. mgr. 29. gr. og 1. tölul. 31. gr. laga um tekjuskatt. Ákvæði 8. gr. frumvarpsins hafi hins vegar verið fellt út til að leyst yrði úr ágreiningi um túlkun laganna hjá réttum úrskurðaraðilum.

Stefndi mótmæli sem þýðingarlausum þeim málsástæðum stefnanda að vextirnir hefðu verið frádráttarbærir ef samruninn hefði átt sér stað á þann hátt að B ehf. hefði tekið yfir stefnanda eða ef félögin hefðu verið samsköttuð. Stefnandi beri ábyrgð á því hvernig samruna félaganna var háttað. Í 55. gr. laganna séu tilgreind skilyrði fyrir samsköttun og sé eitt þeirra að móðurfélag eigi a.m.k. 90% hlutafjár í dótturfélagi. Af þessu sé ljóst að B ehf. og stefnandi hafi ekki uppfyllt skilyrði samsköttunar. Þá veiti ákvæði 55. gr. skattaðilum ekki víðtækari heimildir til að færa gjöld sem frádráttarbæran rekstrarkostnað en leiði af almennum reglum laganna.

Stefndi mótmæli því að lögmati samruna stefnanda og B ehf. hafi þýðingu við mat á skattskilum stefnanda.

Stefndi mótmæli því jafnframt að ástæður samrunans hafi fyrst og fremst verið viðskiptalegs eðlis, þ.e. til að ná fram hagræði. Við samruna félaganna hafi engar eignir flust frá B ehf. til stefnanda. Því hafi ekki verið um að ræða nein samlegðaráhrif eða hagræðingu fyrir félögin. Hagur stefnanda hafi rýrnað sem nemi fjárhæð hinna yfirteknu skulda til samsvarandi hagsbóta fyrir hluthafa B ehf. Stefnandi hafi ekki sýnt fram á hvers eðlis þessi viðskiptalega hagræðing var né

hvaða tilgangi það þjónaði fyrir stefnanda að taka yfir eignarhaldsfélag í eigu hluthafa stefnanda. Því sé reginmunur á málavöxtum í þessu máli og máli sem yfirskattanefnd hafi lokið með úrskurði nr. 279/2000. Samruninn hafi haft það eina markmið að færa ábyrgð á greiðslu þeirra lána, sem B ehf. hafi tekið til að fjármagna yfirtökutilboð í stefnanda, yfir á stefnanda sjálfan.

Um 25% álag á skattstofna stefnanda.

Heimilt hafi verið að leggja 25% álag á vantalda skattstofna stefnanda samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga um tekjuskatt vegna annmarka á skattframtölum stefnanda. Eins og áður hafi komið fram hafi slíkir annmarkar verið á framtölum stefnanda gjaldárin 2006, 2007, 2008, 2009 og 2010 að skilyrði voru til að beita álagi samkvæmt lagagreininni og engin efni séu til að falla frá beitingu álags. Þær ástæður sem stefnandi færi fram geti ekki afsakað þá annmarka sem hafi verið á framtölunum svo lítið verði þannig á að stefnanda verði eigi kennt um þá. Stefnandi hafi ákveðið að leita ekki eftir bindandi áliti ríkisskattstjóra vegna samrunans.

Stefndi mótmæli málsástæðu stefnanda um að málið varði fyrst og fremst túlkun laga og að með álaginu sé gengið gegn skýrum fordæmum um að ekki séu efni til þess að beita því í slíkum tilvikum. Lengi hefði legið fyrir að óheimilt sé að nýta yfirfæranlegt rekstrartap í andstöðu við 1. mgr. 54. gr. laga um tekjuskatt og að skilyrði þess að nýta kostnað til frádráttar tekjum sé að kostnaðurinn stafi af atvinnurekstri, þ.e. að um sé að ræða kostnað til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við, sbr. 1. tölul. 31. gr. laganna. Annmarkar á framtali stefnanda hafi verið slíkir að skilyrði hafi verið til að beita álagi samkvæmt 2. mgr. 108. gr. sömu laga.

Stefndi mótmæli því sérstaklega að þeir úrskurðir yfirskattanefndar sem stefnandi tilgreindi máli sínu til stuðnings hafi þýðingu í þessu sambandi. Atvik í þeim málum hafi í öllum tilvikum verið ólík málsatvikum í máli stefnanda.

Um varakröfu stefnanda.

Stefndi byggi á því að tekjufærsla stefnanda að fjárhæð [...] króna vegna gengismunar af lánnum skuli standa óbreytt í skattskilum hans árið 2008. Um sé að ræða skattskyldar tekjur stefnanda samkvæmt 3. tölul. C-liðar 7. gr., sbr. 5. tölul. 1. mgr. 8. gr. laga um tekjuskatt. Eins og fyrirmælum laganna sé háttað séu allar tekjur skattskyldar, nema undanþegnar séu, og gjöld aðeins frádráttarbær að þau uppfylli skilyrði 2. mgr. 29. gr. og 31. gr. laganna. Vaxtagjöld vegna lána sem voru upphaflega tekin af B ehf. séu ekki frádráttarbær í skattskilum stefnanda og af því leiði, eðli málsins samkvæmt, að enginn lagagrundvöllur sé fyrir því að draga þau frá gengishagnaði sem fara beri með eins og hverjar aðrar tekjur samkvæmt 7. gr. laga um tekjuskatt.

Í II. kafla laganna sé fjallað um skattskyldar tekjur. Í 5. tölul. C-liðar 8. gr. segi að til skattskyldra tekna teljist: *Gengishagnaður af erlendum eignum í erlendum verðmæli á því ári sem gengisbreyting á sér stað og miðast við kaupgengi hlutaðeigandi erlends gjaldreyris í árslok. Frá gengishagnaði ársins skal draga gengistap, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 49. gr., og færa mismuninn til tekna sem gengishagnað.*

Í III. kafla laganna sé fjallað um frádrátt frá tekjum. Samkvæmt 4. tölul. 1. mgr. 49. gr. laganna teljist gengistap til vaxtagjalda eins og þau séu skilgreind í 31. gr. sömu laga. Umræddur 4. tölul. sé svohljóðandi: *Gengistöp af hvers konar skuldum í erlendum gjaldmiðli á því ári sem gengisbreyting á sér stað og miðast þau við sölugengi viðkomandi erlends gjaldeyris í árslok. Frá gengistapi ársins skal draga gengishagnað, sbr. 5. tölul. 1. mgr. 8. gr., og færa mismuninn til gjalda sem gengistap.*

Ljóst sé af tilvitnuðum ákvæðum 5. tölul. 1. mgr. 8. gr. og 4. tölul. 1. mgr. 49. gr. að skattaðila beri að jafna saman tekjum og gjöldum sem stafi af umreikningi eigna og skulda í erlendum gjaldmiðlum miðað við gengi þeirra í árslok. Verði tekjurnar hærri en gjöldin færast mismunurinn sem tekjur í skattskilunum samkvæmt II. kafla laganna. Ef gjöldin verða hærri þá færast mismunurinn hins vegar til gjalda sem frádráttarliður í skattskilunum í samræmi við III. kafla laganna.

Í tilviki stefnanda hafi verið um að ræða gengishagnað í skattskilum hans árið 2008 og því tekjur í skilningi laganna. Í úrskurði sínum hafi ríkisskattstjóri fellt niður gjöld í skattskilum stefnanda og eðli málsins samkvæmt sé ekki hægt að færa tekjur samkvæmt II. kafla laganna til frádráttar gjöldum samkvæmt III. kafla laganna áður en gjöldin eru felld niður þannig að hin niðurfelldu gjöld verði lægri en ella þegar að niðurfellingunni komi samkvæmt úrskurðinum. Slíkt fái engan veginn staðist þótt samjöfnun sé talin eðlileg hvað varði gengisbreytingarnar sjálfar.

Krafa stefnda um málskostnað úr hendi stefnanda styðjist við 129. og 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

Niðurstaða

Í umfjöllun þeirri, sem vísað er til af hálfu stefnanda og hann telur að valdi vanhæfi starfsmanna ríkisskattstjóra til að fara með málið og taka ákvörðun í því, eru almennar útskýringar og skilgreiningar á skuldsettum yfirtökum og öfugum samruna. Vísað er meðal annars til þess að aðferðirnar sem um ræðir hafi verið teknar upp í Bandaríkjunum tíu til tuttugu árum fyrr. Fyrirbærinu er lýst sem viðskiptamódeli og fram kemur einnig hverjar væru afleiðingar þess, m.a. í skattalegu tilliti og fyrir atvinnulífið. Í skrifum þessum er engin umfjöllun um mál stefnanda.

Eins og staðfest hefur verið með dómi Hæstaréttar 31. mars 2011 í máli nr. 626/2010 hafa starfsmenn ríkisskattstjóra nokkurt svigrúm til almennrar umfjöllunar um álitaeftni á sviði skattaréttar án þess að slíkt leiði til vanhæfni þeirra til að taka ákvarðanir í einstökum málum. Umfjöllun sem stefnandi vísar til í þessu sambandi er ekki með þeim hætti að stefnandi hafi ástæðu til að draga óhlutdrægni þeirra í efa með réttu. Með vísan til þessa ber að hafna þeirri málsástæðu stefnanda að starfsmenn ríkisskattstjóra hafi verið vanhæfir til að úrskurða í málinu. Krafa stefnanda um að úrskurðurinn verði felldur úr gildi nær því ekki fram að ganga á þessum grundvelli.

Krafa stefnanda um að úrskurðurinn verði felldur úr gildi hvað árið 2006 varðar er byggð á því að frestur til að endurákværða skattinn hafi verið liðinn samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt þegar endurákvörðun fór fram á árinu 2011. Heimild ríkisskattstjóra til að endurákværða skatta er í 96. gr. sömu laga. Samkvæmt 1. mgr. 97. gr. laganna nær heimild til endurákvörðunar samkvæmt 96. gr. til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. Þó er eigi heimilt að endurákværða skatt nema vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram ef skattaðili hefur látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar sem hafi mátt byggja rétta álagningu á, eins og fram kemur í 2. mgr. 97. gr. laganna.

Ákvörðun ríkisskattstjóra, um að óheimilt hafi verið að færa til frádráttar á skatt framtali stefnanda gjaldárið 2006 yfirfært rekstrartap frá B ehf. vegna samruna félaganna, er byggð á því að ekki væru uppfyllt skilyrði 1. mgr. 54. gr. laga um tekjuskatt til þess að það væri heimilt. Skilyrðin eru þau að það félag sem tekur við hafi með höndum skyldan rekstur eða starfsemi og það félag sem slitið var, tap flytjist ekki ef félagið sem slitið var átti fyrir slitin óverulegar eignir eða hafði engan rekstur með höndum, sameining verði að vera gerð í venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi og loks verður hið yfirfærða tap að hafa myndast í sams konar rekstri og það félag sem við tekur hefur með höndum.

Nauðsynlegt var af hálfu skattyfirvalda að leita skýringa stefnanda á því sem máli skipti við mat á því hvort framangreind skilyrði væru uppfyllt. Ríkisskattstjóri gat því ekki án nánari athugunar tekið ákvörðun um hvort færa mætti rekstrartapið til frádráttar á skattframtali stefnanda umrætt ár á grundvelli skattframtalsins og fylgigagna þess, eins og stefnandi heldur fram að honum hafi borið að gera. Samkvæmt því gildi sex ára frestur til að endurákværða skattinn samkvæmt 1. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt. Verður úrskurður ríkisskattstjóra því ekki felldur úr gildi hvað varðar árið 2006 á grundvelli þess að tímafrestur til endurákvörðunar hafi verið liðinn.

Samkvæmt 1. mgr. 51. gr. laga um tekjuskatt skal við samruna félaga, eins og þann sem hér er til umfjöllunar, það félag sem við tekur taka við öllum skattalegum skyldum og réttindum þess félags sem slitið var. Heimild til að yfirfæra rekstrartap er þó háð því að öll skilyrði 1. mgr. 54. gr. laganna séu uppfyllt, eins og áður hefur komið fram.

Í úrskurði ríkisskattstjóra kemur skýrt fram að hann taldi óheimilt að yfirfæra rekstrartap frá B ehf. til stefnanda gjaldárið 2006 þar sem skilyrði 1. mgr. 54. gr. laga um tekjuskatt væru ekki uppfyllt. Rökin fyrir því koma fram í úrskurðinum en þau eru að þessi félög hafi ekki haft með höndum skyldan rekstur eða starfsemi og að rekstrartap B ehf. hafi ekki myndast í sams konar rekstri og stefnandi hafi með höndum. Aðalstarfsemi stefnanda hafi verið útgerð fiskiskipa og vinnsla sjávarafla. B ehf. hafi verið stofnað á árinu [...] og virtist af því sem fram hafði komið að starfsemi félagsins hafi verið fólgin í því að halda utan um eignarhald á hlutabréfum í stefnanda í þágu ákveðinna hluthafa með það að markmiði að gera öðrum hluthöfum í stefnanda yfirtökutilboð. Raunveruleg aðalstarfsemi stefnanda annars vegar og B ehf. hins vegar, á þeim tíma sem um ræði, geti ekki talist sams konar í skilningi 1. mgr. 54. gr. laga um tekjuskatt. Þá virtist heldur ekki, af því sem fram hafði komið, unnt að telja að um skyldan rekstur eða starfsemi hafi verið að

ræða í skilningi ákvæðisins. Loks eru rök færð fyrir því í úrskurði ríkisskattstjóra að sameiningin hafi ekki verið gerð í venjulegum og eðlilegum rekstrartilgangi. Þessum röksemdum hefur ekki verið hnekkð af hálfu stefnanda.

Með vísan til þessa og 1. mgr. 54. gr. laga um tekjuskatt verður að telja að óheimilt hafi verið að hið yfirfærða rekstrartap færðist til gjalda á skattframtali stefnanda 2006. Samkvæmt því verður ekki fallist á þá málsástæðu stefnanda að úrskurðurinn sé af þessum sökum efnislega rangur með þeim afleiðingum að ógilda beri hann. Krafa stefnanda um ógildingu úrskurðarins á þessum grundvelli nær því ekki fram að ganga.

Stefnandi byggir ógildingarkröfuna jafnframt á því að ákvörðun ríkisskattstjóra, um að ekki mætti draga fjármagnskostnað frá tekjum stefnanda, hafi verið röng. Stefnandi vísar til þess að meginreglan sé sú að félagi í atvinnurekstri sé heimilt að draga allan rekstrarkostnað frá tekjum, þar með talið vexti af skuldum, sbr. 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga um tekjuskatt.

Eins og fram kemur í dómi Hæstaréttar 28. febrúar 2013 í máli nr. 555/2012 felst sú almenna regla í lagaákvæðinu að rekstrarkostnaður, sem draga má frá tekjum, skuli vera tengdur tekjuöflun í rekstri á árinu. Í dóminum kemur enn fremur fram að rekstrargjöld, sem fjallað er um í 1. mgr. 49. gr. laganna, séu því aðeins frádráttarbær að fullu að þau séu tengd atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Vextir, afföll og gengistöp, sem ekki uppfylli það skilyrði, séu því ekki frádráttarbær rekstrarkostnaður í skilningi framangreindra lagaákvæða.

Samkvæmt því sem fram hefur komið var B ehf. stofnað á árinu [...] af stærstu hluthöfum stefnanda í því skyni að gera öðrum hluthöfum hans yfirtökutilboð. Kaup B ehf. á hlutum í stefnanda voru fjármögnuð með lántökum B ehf. en skuldbindingar vegna þeirra færðust til stefnanda við samrunann. Stefnandi færði til gjalda í skattskilum sínum vexti, verðbætur og gengistap af þessum fjárskuldbindingum og einnig vegna endurfjármögnunar þeirra. Eins og fram kemur í úrskurði ríkisskattstjóra tengdist kostnaður stefnanda vegna þessa ekki rekstri hans. Þar kemur einnig fram að þetta séu ekki gjöld sem eigi á árinu að ganga til að afla tekna, tryggja þær og halda þeim við heldur sé ráðstöfuninni í heild ætlað að þjóna beinum hagsmunum hluthafanna. Rekstrarlegir hagsmunir stefnanda hafi ekki legið að baki þessum kostnaði.

Með vísan til alls þessa verður að telja að stefnanda hafi verið óheimilt að draga um ræddan fjármagnskostnað frá tekjum sínum á árunum 2006 til 2010. Í því felst ekki afturvirk skattlagning og ekki er fallist á að með því hafi jafnræðisregla verið brotin. Ber með vísan til þessa að hafna þeirri málsástæðu stefnanda að úrskurður ríkisskattstjóra hafi að þessu leyti verið ólögmatgur en samkvæmt því nær krafa stefnanda um ógildingu úrskurðarins ekki fram að ganga á þessum grunni.

Þá er krafa stefnanda byggð á því að ekki hafi verið skilyrði til að beita 25% álagi eins og ríkisskattstjóri hafi gert með úrskurðinum. Samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga um tekjuskatt má skattstjóri bæta 25% álagi við áætlaða eða vantalda skattstofna þegar annmarkar eru á skattframtali samkvæmt 96 gr. laganna eða einstaka liðir ranglega fram taldir. Rangfærslur í skattframtölum stefnanda leiddu til endurákvörðunar opinberra gjalda sem lögð voru á stefnanda. Ekki er fallist á þau rök stefnanda að honum verði ekki kennt um þessar rangfærslur. Ástæður sem

stefnandi telur vera fyrir því að ekki sé rétt að beita álagi leiða ekki til þess að líta verði þannig á að skilyrði skorti til að beita álagi samkvæmt framangreindri laga heimild. Með vísan til þess ber að hafna þeirri málsástæðu stefnanda að álagið beri að fella úr gildi eins og stefnandi krefst.

Þar sem ekki hefur verið fallist á neina af málsástæðum stefnanda fyrir kröfu hans um ógildingu úrskurðar ríkisskattstjóra frá 16. desember 2011 ber að sýkna stefnda af þeirri kröfu.

Krafa stefnanda um endurgreiðslu á þeirri fjárhæð sem hann greiddi 18. maí 2012 með fyrirvara um réttmæti endurálagningarinnar er háð því að úrskurðurinn hafi verið felldur úr gildi. Þar sem ekki hefur verið fallist á það verður endurgreiðslukrafan heldur ekki tekin til greina og ber að sýkna stefnda af henni.

Varakrafa stefnanda um að viðurkennt verði að honum hafi verið óskýlt að tekjufæra gengismun af lánum (endurfjármögnun) frá B ehf., að fjárhæð [...] króna, í skattframtali stefnanda gjaldárið 2008 vegna tekjuársins 2007, er byggð á því að ekki standist lög að gjöld vegna skuldar teljist ófrádráttarbær frá tekjum þar sem þau tengdust ekki rekstri stefnanda en að skattleggja beri gengishagnað sem falli til af sömu skuld. Á þessa kröfu verður ekki fallist. Þótt meginreglur, sem fram koma í lögum um tekjuskatt, þess efnis að allar tekjur skuli skattlagðar, nema þær sem eru undanskildar því, og að enginn frádráttur sé heimill nema sá sem tilgreindur er í lögum, kunni að virðast ósanngjarnar og jafnvel órökréttar verður ótvíræðum lagareglum um skattlagningu gengishagnaðar ekki vikið til hliðar með tilvísun til slíkra sjónarmiða. Ber með vísan til þessa og til 3. tölul. C liðar 7. gr., sbr. 5. tölul. 1. mgr. 8. gr., laga um tekjuskatt að hafna varakröfu stefnanda um að viðurkennt verði með dómi að stefnanda hafi verið óskýlt að tekjufæra umræddan gengismun.

Að öllu þessu virtu ber að sýkna stefnda af kröfum stefnanda í málinu.

Samkvæmt 1. mgr. 130. gr. laga um meðferð einkamála ber stefnanda að greiða stefnda málskostnað sem þykir hæfilega ákveðinn 1.400.000 krónur.

Dóminn kvað upp Sigríður Ingvarsdóttir héraðsdómari.

D Ó M S O R Ð:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknað af kröfum stefnanda, Samherja hf., í máli þessu.

Stefnandi greiði stefnda 1.400.000 krónur í málskostnað.

Sigríður Ingvarsdóttir.