

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 12. febrúar 2014 í máli nr. E-2835/2012:

Einar Sveinsson

Birna Hrólfsdóttir

(Páll Jóhannesson hdl.)

gegn íslenska ríkinu

(Soffía Jónsdóttir hrl.)

I

Mál þetta, sem dómtekið var 23. janúar sl., er höfðað með stefnu útgefinni 11. september 2012 af Einari Sveinssyni og Birnu Hrólfsdóttur, báðum búsettum í Bretlandi, á hendur íslenska ríkinu.

Stefnendur gera svofelldar dómkröfur:

Stefnendur gera þá kröfu aðallega að úrskurður yfirskattanefndar nr. 246/2011, sem upp var kveðinn 7. september 2011, þar sem hafnað var kröfu stefnenda um ógildingu úrskurðar ríkisskattstjóra, dags. 16. febrúar 2010, verði felldur úr gildi.

Til vara krefjast stefnendur þess að úrskurður yfirskattanefndar nr. 246/2011 verði felldur úr gildi að hluta og breytt þannig að 25% álag, skv. 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, á tekjuviðbót á tekjuárinu 2007 skv. úrskurðinum falli niður.

Þá krefjast stefnendur þess að þeim verði dæmdur málskostnaður, að meðtöldum 25,5% virðisaukaskatti, að skaðlausu samkvæmt málskostnaðarreikningi sem lagður verður fram við aðalmeðferð málsins.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnenda og að stefnendur verði dæmdir til að greiða stefnda málskostnað að mati dómsins.

II

Málavextir

Helstu málavextir eru þeir að stefnendur seldu hlutabréf sem þau áttu í Glitni banka hf. þann 5. apríl 2007, en bréfin voru skráð á nafn stefnanda, Einars Sveinssonar.

Þann 16. ágúst 2007 keyptu stefnendur 8.000.000 „C Shares“ í bresku hlutafélagi, Melrose PLC, gegn greiðslu á 7.004.000 sterlingspundum (GBP). Sjö dögum síðar, þann 23. ágúst 2007, seldu þau Glitni banka hf. þessi „C Deferred Shares“, gegn greiðslu á 10 GBP eða 1.284 kr. Þann sama dag féll í gjalddaga arðgreiðsla að fjárhæð 7.315.555 GBP sem félagið greiddi út til stefnenda þann 31. ágúst 2007. Akvörðun um arðsútgreiðsluna hafði verið samþykkt á aukaaðalfundi félagsins þann 14. ágúst 2007 eða tveimur dögum áður en stefnendur keyptu áðurgreinda „C Shares“.

Arðgreiðsla Melrose PLC átti sér þann aðdraganda að í maí 2007 hafði félagið selt tiltekna eignir og greitt tiltekna skuldir og stjórn félagsins lagði til að óráðstöfuðum hagnaði yrði ráðstafað til hluthafa og af því tilefni var útbúin arðgreiðsluáætlun. Hluthafar félagsins samþykktu útborgunina á aukaaðalfundi þann 14. ágúst 2007. Samkvæmt arðgreiðsluáætluninni skyldi Melrose PLC greiða út 220 milljónir punda af óráðstöfuðu eigin fé til hluthafa, en það svaraði til 0,823 punda á hvern hlut í félaginu. Útgreiðslan skyldi fara þannig fram að gefnir yrðu út C hlutir („C Shares“) og myndu þeir hluthafar sem áttu hlutafé („Ordinary Share“) í félaginu kl. 6 e.h. þann 15. ágúst 2007 fá einn C-hlut fyrir hvert hlutabréf, sem þeir áttu í félaginu á þeim tíma.

Tilgangur Melrose PLC með útgáfu „C Shares“ var að greiða út óráðstöfuðu eigin fé til hlutahafanna í formi arðgreiðslu og í tengslum við og vegna útborgunarinnar voru síðan gefin út ný hlutabréf („New Ordinary Shares“) sem skipt var út fyrir eldri hlutabréf („Existing Ordinary Share“), þannig að eitt nýtt hlutabréf kom í stað tveggja eldri bréfa. Tilgangur félagsins með þessu var að tryggja að markaðsverð hlutabréfa í félaginu („Ordinary Share“), yrði það sama fyrir og eftir arðgreiðslu. En ólíkt „C Shares“ eru hlutabréf („Ordinary Share“) Melrose PLC skráð á markaði og viðskipti með bréfin fara fram í kauphöllinni í London.

Fyrir utan réttinn til arðgreiðslunnar fylgdu mjög takmörkuð réttindi „C Shares“ og samkvæmt fyrrgreindri arðgreiðsluáætlun lá fyrir að svonefnd „C Deferred Shares“ myndu ekki veita rétt til framtíðarhagnaðar félagsins og þannig ættu eigendur hlutanna ekki tilkall til frekari greiðslna frá félaginu. Eigendur hlutanna ættu þannig hvorki tilkall til að vera boðaðir, mæta, taka til máls né greiða atkvæði á hluthafafundum félagsins. „C Deferred Shares“ yrðu ekki skráð á skipulegum verðbréfamarkaði og ekki yrðu gefin út skírteini vegna þeirra. Þá var tekið fram að hlutirnir væru ekki framseljanlegir. Félagið ætti hins vegar rétt á því, hvenær sem

væri og án fyrirvara, að innleysa alla slíka hluti og þá lá fyrir að allir „C Deferred Shares“ yrðu sjálfkrafa innleystir af félaginu hinn 30. júní 2008 fyrir allt að einu penni á hlut, en þeirri greiðslu mætti félagið ráðstafa til góðgerðarmála að eigin vali.

Í skattframtali fyrir árið 2008 gerðu stefnendur grein fyrir þessum viðskiptum á eyðublaði RSK 3.19 sem fylgdi skattframtali þeirra. Þar var einnig gerð grein fyrir sölu hlutabréfanna í Glitni banka hf., en þau höfðu verið seld með hagnaði samtals að fjárhæð 2.447.289.480 kr. Þá var gerð grein fyrir sölu hlutabréfa að nafnverði 8.000.000 GBP í Melrose PLC á 1 kr. en kaupverð bréfanna þann 16. ágúst 2007 var 7.004.000 GBP sem samsvaraði 964.303.340 kr. Sölutap vegna þeirra viðskipta var því fært á skattframtal sem 964.303.339 kr. og var dregið frá söluhagnaði annarra hlutabréfa í yfirlitinu. Að teknu tilliti til þessa og greinds frítekjumarks 735.250 kr. „sérstakra hlutabréfa“ nam söluhagnaður vegna sölu hlutabréfa á árinu 2007 samtals 1.482.250.891 kr. og var sú fjárhæð færð til skattskyldra tekna í reit 164 í skattframtalinu. Jafnframt var tekið fram í athugasemdareit á forsiðu skattframtalsins að stefnendur hefðu á árinu 2007 fengið greiddan arð frá Melrose PLC að fjárhæð 954.753.214 kr. (7.315.555 GBP), en afdreginn fjármagnstekjuskattur hefði numið 95.475.321 kr. (GBP 731.556).

Í kjölfar bréfaskipta skattstjóra og stefnenda, svarbréfs umboðsmanns stefnenda og fyrirspurnarbréfs skattstjóra til Íslandsbanka hf., boðaði skattstjóri endurákvörðun áður álagðra gjalda stefnenda gjaldárið 2008 með bréfi, dags. 24. nóvember 2009. Skattstjóri tók fram að hann hefði í hyggju að hafna nýtingu á ofangreindu sölutapi sem stefnendur hefðu fært á eyðublað RSK 3.19, samtals að fjárhæð 964.303.339 kr. vegna svokallaðra „C Deferred Shares“ er mynduðu umrætt sölutap. Í boðunarbréfinu kom fram að kæmi fyrirhuguð endurákvörðun óbreytt til framkvæmda yrði söluhagnaður hlutabréfa í skattframtali árið 2008 samtals 2.446.554.230 kr. í stað 1.482.250.891 kr. og yrði sá söluhagnaður færður í reit 164 í skattframtalinu. Þá væri fyrirhugað að bæta 25% álagi, að fjárhæð 241.075.835 kr., ofan á hækkun fjármagnstekjuskattstofns. Forsendur þessarar afstöðu skattstjóra voru í fyrsta lagi að skilyrði 1. mgr. 24. gr. laga um tekjuskatt væru ekki uppfyllt og í öðru lagi að salan á hlutabréfunum hafi verið til málamynda.

Umboðsmaður stefnenda mótmælti með bréfi, dags. 10. desember 2009, þeirri túlkun skattstjóra að 1. mgr. 24. gr. laga nr. 90/2003 ætti ekki við þar sem ekki hefði verið um sölu sams konar eigna að ræða og einnig þeirri túlkun skattstjóra að ekki hefði verið um raunverulega sölu að ræða og frádráttur af þeim sökum óheimill. Einnig var mótmælt beitingu álags.

Þar sem afgreiðslu málsins var ólokið við gildistöku laga nr. 136/2009, um breyting á lögum nr. 90/2003 og fleiri lögum, hinn 1. janúar 2010, tók ríkisskattstjóri við meðferð þess, sbr. 113. gr. hinna fyrrnefndu laga og ákvæði til bráðabirgða I með þeim. Með breytingu þessari voru embætti skattstjóra og ríkisskattstjóra sameinuð í eitt embætti, þ.e. embætti ríkisskattstjóra.

Þrátt fyrir andmæli stefnenda synjaði ríkisskattstjóri stefnendum um frádrátt hins meinta taps með úrskurði þann 16. febrúar 2010 á þeim grundvelli að frádrátturinn félli ekki að heimildum 1. mgr. 24. gr. laga nr. 90/2003. Með úrskurðinum felldi ríkisskattstjóri færslu sölutaps niður og færði stefnendum til skattskyldra tekna í skattframtali þeirra árið 2008 söluhagnað hlutabréfa að fjárhæð 2.446.554.230 kr.,

að viðbættu 25% álagi samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003.

Stefnendur kærðu í kjölfarið úrskurðinn til yfirséðanefndar með kæru, dagsettri 24. mars 2010, og kröfðust þess aðallega að úrskurði ríkisskattstjóra yrði hnekkt og skattskil þeirra yrðu látin standa óhöggðu þannig að sölutap vegna sölu hlutabréfa í Melrose PLC yrði fært til lækkunar á heildarsöluhagnaði hlutabréfa í skattframtali 2008 í samræmi við 1. mgr. 24. gr. laga nr. 90/2003. Til vara kröfðust stefnendur þess að úrskurður ríkisskattstjóra yrði ómerktur og í öllum tilfellum að 25% álag yrði fellt niður. Yfirséðanefnd kvað upp úrskurð, dags. 7. september 2011 í málinu nr. 139/2010 og hafnaði kröfum stefnenda sem síðan höfðuðu mál þetta með stefnu, dags. 11. september 2012, eins og áður er rakið.

III

Málsástæður og lagarök stefnenda

Fram kemur hjá stefnendum að ágreiningur í máli þessu snúist um það hvort stefnendum hafi verið heimilt að nýta sölutap sem innleyst var við sölu á hlutabréfum í Melrose PLC á móti söluhagnaði annarra hlutabréfa innan sama árs, þ.e.a.s. innan tekjuársins 2007, skv. skýrri lagaheimild sem fram komi í 24. gr. laga um tekjuskatt. Skattyfirvöld, þ.m.t. yfirséðanefnd, hafi ekki fallist á að stefnendum hafi verið heimilt að nýta tap sem myndast hafi við sölu á hlutabréfum í Melrose PLC á móti hagnaði sem myndaðist við sölu á hlutabréfum í Glitni banka hf. á árinu 2007. Forsendur og rök yfirséðanefndar geti að mati stefnenda vart talist í samræmi við lögmætisreglu og séu þar að auki mótsagnakennd og órökrétt. Forsendum fyrir niðurstöðu yfirséðanefndar í máli stefnenda megi skipta í tvennt.

Í fyrsta lagi telji yfirséðanefnd kaup stefnenda á hlutabréfum í Melrose PLC ekki hafa verið kaup á „eiginlegum hlutabréfum“ heldur hafi fremur verið um að ræða „kaup á nokkurs konar kröfu eða rétti til arðgreiðslu“. Í úrskurði nefndarinnar komi m.a. fram að við sölu á hinum svonefndu „C Deferred Shares“ þyki ekki hafa verið um að ræða sölu á sams konar eignum og þeim sem mynduðu söluhagnað þann sem tapið var fært á móti í skilningi 1. mgr. 24. gr. laga um tekjuskatt, en sölutapið hafi verið fært á móti söluhagnaði vegna sölu á hlutabréfum í Glitni banka hf. Stefnendur byggja á því að ofangreind túlkun yfirséðanefndur verði að teljast afar langsótt af mörgum ástæðum. Ákvæði 1. mgr. 24. gr. laga um tekjuskatt hafi að geyma skýra heimild til handa einstaklingum utan rekstrar til að draga sölutap eigna frá heildarhagnaði sams konar eigna á sama ári.

Stefnendur telja að í þessu sambandi verði að skoða stuttlega forsögu þessa ákvæðis en upprunalegt orðalag þess sé svohljóðandi, sbr. E-lið 7. gr. eldri tekjuskattslaga nr. 68/1971. „Áður en skattskyldur ágóði af sölu eigna samkvæmt þessari grein er ákveðinn, má skattþegn draga frá heildarágóðanum það tap, sem hann kann að hafa orðið fyrir vegna sölu sams konar verðmæta á sama ári.“ Með lögum nr. 40/1978, sem síðar urðu tekjuskattslög nr. 75/1981 og enn síðar nr. 90/2003, hafi ákvæðið verið fært í 23. gr., og síðar í 24. gr. eins og í núgildandi lögum, og orðalaginu breytt lítillaga með eftirfarandi athugasemdum: „Grein þessi er efnislega hin sama og ákvæði sem að þessum eignum lúta í E-lið 7. gr. gildandi laga.“ Upprunalegt orðalag núverandi 1. mgr. 24. gr. laga um tekjuskatt hafi gert ráð fyrir að nýta mætti tap af sölu sams konar verðmæta og seld hefðu verið með hagnaði innan sama ársins. Við lítillaga breytingu orðalagsins hafi ekki átt að

breyta efni ákvæðisins eins og sjá megi af athugasemdum. Það gefi því augaleið að orðalag 1. mgr. 24. gr. og forsaga þess gefi engan veginn tilefni til þeirrar túlkunar sem yfirskattanefnd leiði fram í því markmiði að hækka skattskyldar tekjur stefnenda. Það sjáist best af því að nefndin treysti sér ekki til þess að hafa skoðun á því hvers konar eign stefnendur hafi keypt þrátt fyrir að nefndin sé þeirrar skoðunar að ekki hafi verið um að ræða hlutabréf. Hin óljósa niðurstaða nefndarinnar sé að um hafi verið að ræða „nokkurs konar“ kröfu eða rétt til arðgreiðslu. Þessari skoðun nefndarinnar fylgi þó ekki nánari leiðbeiningar um það hvernig fara skuli með slíka eign í skattskilum stefnenda. Stefnendur hafi því enn ekki fengið upplýsingar um hvernig yfirskattanefnd hafi viljað að þau teldu viðskiptin fram.

Stefnendur vísa til þess að skv. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 108/2007, um verðbréfavíðskipti séu verðbréf ein tegund fjármálagerna og séu hlutabréf ein tegund verðbréfa. Verðbréf séu skilgreind þannig í a-lið 2. töluliðar 1. mgr. 2. gr. laganna, sbr. i-lið a-liðar, að um sé að ræða framseljanleg verðbréf, sem hægt sé að eiga víðskipti með á fjármagnsmarkaði, að undanskildum greiðsluskjöllum, svo sem hlutabréf í fyrirtækjum og önnur verðbréf sem séu ígildi hlutabréfa í fyrirtækjum, sameignarfélögum eða öðrum lögaðilum og heimildarskírteini fyrir hlut.

Í 2. mgr. 20. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög segi að í samþykktum megi ákveða að hlutum skuli skipt í sérstaka flokka, m.a. flokk án atkvæðisréttar. Í slíkum tilvikum skuli í samþykktum gera grein fyrir mun milli hlutaflokka, fjárhæðum hvers og sérstöku ákvæði um rétt til áskriftar að nýju hlutafé sem hluthafar hafa rétt til við hækkun hlutafjár. Ekki séu takmörk fyrir því í íslenskum hlutafélagalögum hvernig mismunandi flokkum hluta er skipt upp og gæti t.a.m. einn flokkur hlutabréfa verið án atkvæðisréttar en með forgang til greiðslu arðs eða með atkvæðisrétti og engan rétt til arðs o.s.frv. Aldrei hafi komið til álita að fara með mismunandi flokka hlutabréfa hér á landi með mismunandi hætti skattalega enda stæðist það ekki skoðun.

Þá telja stefnendur að teknu tilliti til orðalags 1. mgr. 24. gr. og forsögu þess ákvæðis, skilgreiningar hugtaksins hlutabréf, ákvæða íslenskra laga um hlutafélög og eðli máls samkvæmt, geti túlkun yfirskattanefndar ekki staðist. Þó að hlutabréf séu mismunandi og þeim fylgi mismunandi réttur sé ekki undir neinum kringumstæðum hægt að fallast á það að þau teljist ekki öll sams konar eign í skilningi 1. mgr. 24. gr. Þegar orðalagið „sams konar eign“ sé túlkað sé nauðsynlegt að hafa í huga forsögu ákvæðisins en orðalag þess hafi áður verið „sams konar verðmæta“ og orðalagsbreyting hafi ekki átt að fela í sér neina efnisbreytingu. Hvort sem fjallað sé um sams konar eign eða verðmæti megi vera alveg ljóst að hlutabréf með mismunandi réttindum geti ekki talist annað en sams konar. Því mætti halda fram í raun að hvers kyns verðbréf væru sams konar eign. Stefnendur mótmæla því að hlutabréf með mismunandi réttindum séu ekki talin sams konar eign og það sé andstætt lögfræðilegri túlkun á orðalagi 1. mgr. 24. gr.

Þá vísa stefnendur til þess að í öðru lagi telji yfirskattanefnd sölu stefnenda á hlutabréfum í Melrose PLC einvörðungu hafa verið að nafninu til. Í úrskurði nefndarinnar komi fram að fallast verði á með ríkisskattstjóra að hin umdeilda ráðstöfun hafi verið þess eðlis að ekki verði byggt á henni í skattalegu tilliti. Í raun hafi hinn umkrafði frádráttur falið í sér afskrift hlutabréfanna. Í því sambandi sé athyglisvert að í rökstuðningi yfirskattanefndar, um að salan hafi verið að nafninu til, sé samt sem áður byggt á því að um sé að ræða hlutabréf. Nefndin taki

sérstaklega fram að hinn umkrafði frádráttur feli í raun í sér afskrift „hlutabréfanna“. Þau rök sem nefndin velji til að reyna að komast að óhagstæðri niðurstöðu fyrir stefnendur séu ekki einungis ósannfærandi heldur jafnframt mótsagnakennd.

Stefnendur benda á að þau hafi framselt svonefnd C Deferred Shares hlutabréf í Melrose PLC þannig að við tók annar óháður og ótengdur aðili og greiddi fyrir þau GBP 10. Verðlagning hlutabréfanna hafi byggt á því að búið væri að greiða arð sem nam stærstum hluta þeirra eigna sem lá að baki þeirri eign sem í bréfunum fólst. Því hafi verið um að ræða sölu sem úr varð sölutap enda kaupverð mun hærra. Til þess að skattyfirvöld geti litið fram hjá slíkum viðskiptum í heild verði að liggja að baki traust og málefnaleg rök. Einu rök yfirsattanefndar séu þau að verðið hafi verið svo lágt að ekki verði á þessum viðskiptum byggt í skattalegu tilliti. Frekari rök sé ekki að finna í úrskurði yfirsattanefndar og af orðalagi úrskurðarins verði ekki séð að byggt sé á því að 1. mgr. 57. gr. laga um tekjuskatt eigi við. Ákvæði 1. mgr. 57. gr. kveður á um að ef skattaðilar semji um skipti sín í fjármálum á hátt sem er verulega frábrugðinn því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum skuli verðmæti, sem án slíkra samninga hefðu runnið til annars skattaðilans en gera það ekki vegna samningsins, teljast honum til tekna. Ákvæði 2. mgr. 57. gr. kveði á um að kaup skattaðili eign á óeðlilega háu verði eða selji eign á óeðlilega lágu verði geta skattyfirvöld metið hvað telja skuli eðlilegt kaup- eða söluverð. Mismun kaupverðs eða söluverðs annars vegar og matsverðs hins vegar skuli telja til skattskyldra tekna hjá þeim aðila sem slíkra viðskipta nýtur.

Stefnendur byggja á því að þau hafi selt óskyldum aðila hlutabréf fyrir 10 GBP, verðið á þeim verði að teljast eðlilegt og hafi skattyfirvöld ekki lagt annað mat á það. Skattyfirvöld líti svo á að ekki hafi undir þessum kringumstæðum verið heimilt, a.m.k. í „skattalegu tilliti“, að framselja hlutabréfin heldur hafi stefnendum borið að afskrifa þau. Sú skoðun skattyfirvalda mótast af því að í seinna tilvikinu hefði ekki verið heimilt að nýta sölutap á móti söluhagnaði en í fyrra tilvikinu hafi það verið heimilt og hafi stefnendur þannig getað nýtt sér skýra heimild 1. mgr. 24. gr. laga um tekjuskatt. Stefnendur byggja á því að yfirsattanefnd vísi ekki í neina lagaheimild og að engin lagaheimild sé til staðar til að horfa fram hjá viðskiptum stefnenda með hlutabréf í Melrose PLC (C Deferred Shares). Málið verði að skoða út frá raunverulegum forsendum. Hlutafé Melrose PLC, þ.e. „C Shares“ hafi fallið niður á árinu 2007 við útgreiðslu arðs og útgáfu „C Deferred Shares“. Stefnendur hafi keypt fyrri tegund hlutabréfanna, þ.e.a.s. „C Shares“, og átt síðan þrjá möguleika eftir að greiddur var út arður. Sú leið sem stefnendur völdu hafi falið í sé að eftir að arður var greiddur út til handhafa hlutabréfa sem nefndust „C Shares“ var þeim bréfum skipt út fyrir ný hlutabréf sem nefndust „C Deferred Shares“. Þessi bréf hefðu verið innleyst af félaginu sjálfu í síðasta lagi þann 30. júní 2008 ef stefnendur hefðu ekki selt hlutabréfin áður. Skattyfirvöld neiti að virða sölu stefnenda á hlutabréfunum og þá komi til álita hvers vegna ekki hafi falist sala í skiptum stefnenda á „C Shares“ í „C Deferred Shares“. Yfirsattanefnd taki sérstaklega fram að þá hafi stefnendur fengið í hendur ný hlutabréf sem voru lítills virði og stefnendur hljóti þar af leiðandi að hafa innleyst sölutap í þeim viðskiptum.

Þá benda stefnendur á að ef þau hefðu ekki selt hlutabréf sín fyrir milligöngu íslensks banka hefði félagið sjálft innleyst eigin hlutabréf fyrir allt að einu penni á hlut. Í skattframkvæmd hafi verið litið á innlaun á hlutabréfum sem skattskylda sölu og það sé ný túlkun af hálfu skattyfirvalda ef litið yrði öðruvísi á slíka

viðskiptafærslu. Í því sambandi benda stefnendur á heiti eyðublaðs ríkisskattstjóra nr. 3.15, „Sala/innlausn verðbréfa“. Í leiðbeiningum á annarri blaðsíðu eyðublaðsins komi m.a. fram að miða skuli við sölu- eða innlausnarandvirði verðbréfsins. Ef virði verðbréfa við innlausn sé lítið þá hljóti innlausnarandvirði að taka mið af því. Það breyti því þó ekki að um er að ræða innlausn sem myndar sölutap en ekki afskrift. Með hliðsjón af framangreindu geti sú niðurstaða skattyfirvalda, að horfa fram hjá sölu stefnenda á hlutabréfum í skattalegu tilliti, ekki staðist. Í versta falli hefði átt að líta á skipti stefnenda á hlutabréfum sem viðskipti sem myndi sölutap sem hefði haft sömu skattalegu áhrifin og raunveruleg sala stefnenda á hlutabréfunum sem hér er deilt um.

Stefnendur taka síðan dæmi um sams konar aðstæður hér á landi, þ.e.a.s. horft sé fram hjá því að um erlend hlutabréf var að ræða sem kunni að hafa einhver áhrif á skoðun skattyfirvalda, en dæmin eru svohljóðandi:

Íslenskt hlutafélag (A hf.) sem skráð er á markað í kauphöll hér á landi ákveður að gefa út sérstakan flokk hlutabréfa, sbr. 2. mgr. 20. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög, sem félagið nefnir B-flokk. Þessi hlutabréf bera ekki með sér atkvæðisrétt en hafa forgang vegna greiðslu arðs. Heildar eigið fé A hf. er 500.000.000 króna við útgáfu þessa nýju hluta.

Einstaklingurinn C kaupir hlutabréf í B-flokki fyrir 1.000.000 króna og er stuttu síðar greiddur út arður að fjárhæð 100.000.000 króna og fær C 1.000.000 króna arðgreiðslu. C greiðir 20% fjármagnstekjuskatt af arðgreiðslunni.

Í kjölfarið skiptir félagið við C um hlutabréf og hann fær hlutabréf í D-flokki sem bera takmörkuð réttindi. Fyrir liggur að félagið mun síðan leysa til sín hlutabréf í D-flokki en í millitíðinni býður íslenskur banki C að hafa milligöngu um að kaupa hlutabréfin í D-flokki sem C fellst á og fær greiddar 2.000 krónur fyrir.

C kaupir hlutabréf í íslensku hlutafélagi (A hf.) en spurst hefur út að A hf. hyggist selja 80% af eignum sínum, sem nema í heild 500.000.000 króna, og greiða út arð sem nemur söluverðinu. Kaupverð hlutabréfanna er 1.000.000 króna og stuttu síðar fær C greiddan arð að fjárhæð 850.000 krónur og greiðir af þeirri fjárhæð 20% fjármagnstekjuskatt.

Þar sem eigið fé A hf. hefur lækkað umtalsvert eftir arðgreiðsluna selur C hlutabréf sín nokkru síðar á 200.000 krónur og við það myndast 800.000 króna sölutap á hlutabréfunum.

Stefnendur benda á að í báðum tilvikum hljóti markaðsverð hlutabréfanna að lækka umtalsvert við að greiddur sé út arður úr félaginu og það verði að telja eðlilegt þegar um er að ræða háa arðgreiðslu úr sjóðum félagsins. Í báðum tilvikum móttaki einstaklingur arð og greiði af þeim arði fullan fjármagnstekjuskatt óháð kaupverði bréfanna. Hvers vegna eigi hann þá ekki að geta nýtt sölutap sitt þegar hann selur hlutabréfin eða þegar þau eru innleyst. Niðurstaða skattyfirvalda sé ekki einungis röng heldur sé hún ósanngjörn og óeðlileg og brjóti í bága við ákvæði 12. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993 sem hafi að geyma hina svonefndu meðalhófsreglu. Þá byggja stefnendur á því að rökstuðningur yfirskattanefndar standist ekki þær kröfur sem gerðar eru skv. 22. gr.

Þá vísa stefnendur til þess að ákvæði 40. og 77. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944 geri skýrar kröfur um að skattar verði ekki lagðir á nema samkvæmt skýrum lagaheimildum. Hafa þurfi þessi ákvæði í huga við túlkun á skattalögum en hvers kyns vafa verði að túlka skattgreiðendum í hag. Langsóttar skýringar skattyfirvalda sem raktar hafa verið geti með engu móti staðist þær kröfur tilvitnaðra ákvæða stjórnarskrárinnar.

Stefnendur vísa til þess að yfirskattanefnd hafi ekki fallist á rök stefnenda fyrir því að fellt yrði niður álag sem beitt var á grundvelli heimildarákvæðis 2. mgr. 108. gr. laga um tekjuskatt. Rök nefndarinnar hafi verið þau að þegar litið sé til þeirra annmarka sem voru á skattframtali stefnenda árið 2008 þar sem verulegur skattskyldur hagnaður af sölu hlutabréfa var vantallinn, þyki ekki efni til að falla frá beitingu álags í tilviki stefnenda. Nefndinni hafi hvorki þótt hafa verið sýnt fram á að atvikum hafi verið svo háttáð að 3. mgr. 108. gr. laga um tekjuskatt hafi átt við né að tilefni hafi verið til að falla frá álagsbeitingu að öðru leyti. Stefnendur mótmæla þessum rökum nefndarinnar. Ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd hafi komist að niðurstöðu með langsóttum og mótsagnakenndum rökum, um að hlutabréf séu ekki hlutabréf og sala sé ekki sala, án þess þó að getað mótað sér eigin skoðun á því hvernig þau telji að skattskil stefnenda hefðu frekar átt að vera og beiti stefnendur álagi á þeim grunni að annmarki hafi verið á framtali þeirra sem þeim verði um kennt. Þessi afstaða skattyfirvalda sé óskiljanleg.

Stefnendur byggja á því að þau hafi farið að lögum í einu og öllu. Þau hafi selt hlutabréf með sölutapi og gert grein fyrir því með eðlilegum hætti í skattframtali sínu eins og lög kveða á um. Lög um tekjuskatt hafi að geyma skýrt ákvæði í 1. mgr. 24. gr. um að hægt sé að nýta sölutap á móti söluhagnaði. Af þeim sökum hafi stefnendur nýtt sölutapið á móti söluhagnaði annarra hlutabréfa.

Stefnendur telja með vísan til þess sem rakið hefur verið að fallast beri á aðalkröfu þeirra um að úrskurður yfirskattanefndar nr. 246/2011, sem upp var kveðinn 7. september 2011, verði felldur úr gildi og til vara að úrskurður yfirskattanefndar nr. 246/2011 verði felldur úr gildi að hluta og breytt þannig að 25% álag, skv. 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, á tekjuviðbót á tekjuárinu 2007 skv. úrskurðinum falli niður.

Varðandi lagarök þá vísa stefnendur máli sínu til stuðnings til ákvæða laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, einkum ákvæða 18., 24., 25. gr. Einnig til ákvæða stjórnarsýslulaga nr. 37/1993, og meginreglna stjórnarsýsluréttarins; lögmætisreglunnar og réttmætisreglunnar. Jafnframt er vísað til Stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, einkum ákvæða 65. gr., 40. gr. og 77. gr., með síðari breytingum. Varðandi varnarþing er vísað í 3. mgr. 33. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála.

Varðandi málskostnaðarkröfu vísa stefnendur til XXI. kafla laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála, aðallega 129. og 130. gr.

Málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi vísar til þess að í máli þessu sé aðallega deilt um það hvort stefnendum hafi verið heimilt að færa meint sölutap að fjárhæð 964.302.056 kr., sem myndast hafi við sölu á svonefndum „C Deferred Share“ í Melrose PLC, á móti söluhagnaði að fjárhæð 2.446.554.236 kr. sem myndaðist við sölu hlutabréfa í Glitni banka hf., á grundvelli undantekningarheimildar í 2. málslíð 1. mgr. 24. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt.

Stefndi byggir sýknukröfu sína á því að niðurstaða yfirskattanefndar í máli stefnenda hafi í einu og öllu verið samkvæmt lögum. Úrskurðurinn hafi ekki verið haldinn neinum form- eða efnisannmörkum, sem leitt geti til þess að hann verði felldur úr gildi í heild eða hluta. Stefndi tekur undir röksemdir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar og gerir þær að sínum.

Stefndi vísar alfarið á bug fullyrðingum stefnenda um að annarleg eða ólögmet sjónarmið skattfyrvalda hafi ráðið niðurstöðunni og mótmælir öllum málatilbúnaði stefnenda sem röngum.

Stefndi byggir á því að það sé meginregla skattaréttar að skattaðilar eigi að greiða skatt af öllum tekjum sínum nema þær séu beinlínis undanþegnar skattlagningu lögum samkvæmt, sbr. 7. gr. laga nr. 90/2003. Í samræmi við þessa grunnreglu sé sett sú meginregla í 1. mgr. 24. gr. sömu laga að tap af sölu eigna, sem ekki eru notaðar í atvinnurekstri, sé ekki heimilt að draga frá skattskyldum tekjum. Undantekningu frá þessari meginreglu sé að finna í 2. málslíð 1. mgr. 24. gr. sömu laga þar sem hljóðar svo:

„Áður en skattskyldur hagnaður af sölu eigna er ákveðinn má skattaðili þó draga frá heildarhagnaðinum það tap sem hann kann að hafa orðið fyrir vegna sölu sams konar eigna á sama ári.“

Stefndi byggir á því að þar sem 2. málslíð 1. mgr. 24. gr. sé undantekningarregla beri að túlka hana þröngt í framkvæmd, þ. á m. hvaða eignir teljist vera sams konar í skilningi ákvæðisins. Í ákvæðinu séu tilgreind skilyrði fyrir frádrætti. Í fyrsta lagi að um sölu hafi verið að ræða, í öðru lagi að um sams konar eignir hafi verið að ræða, í þriðja lagi að um tap hafi verið að ræða og í fjórða lagi að ráðstafanirnar hafi átt sér stað á sama ári. Frádráttur sé óheimill ef eitthvert skilyrðanna er ekki uppfyllt. Stefndi telur að fyrstu þrjú skilyrðin séu ekki uppfyllt og frádrátturinn því stefnendum óheimill.

Varðandi skilyrðið um að um sams konar eignir hafi verið að ræða vísar stefndi til þess að skattfyrvöld hafi lagt á það heildstætt mat í málinu hvort „C Deferred Shares“ í Melrose PLC og hlutabréfin í Glitni banka hf. gætu talist til sams konar eigna, sbr. skilyrði 1. mgr. 24. gr. tekjuskattslaga. Það hvort hlutirnir gætu talist til áhættufjárfestingar í atvinnurekstri hafi verið eitt þeirra atriða er litið var til í heildarmati ríkisskattstjóra og greiningar hans á efni eignanna.

Stefndi bendir á að í lögskýringargögnum með frumvarpi til laga um breytingu á þágildandi lögum um tekjuskatt og eignarskatt, sem varð að lögum nr. 68/1971 sé gerður skýr greinarmunur á hlutabréfum og öðrum verðmætum. Málsástæðu stefnenda er lúti að því að gera verði greinarmunur á „sams konar verðmætum“ í þágildandi E-lið 7. gr. laga nr. 68/1971 og „sams konar eignum“ í núgildandi 1.

mgr. 24. gr. laga nr. 90/2003 mótmælir stefndi sem rangri. Efnisreglan, sem fólgin var í upprunalega ákvæðinu, sé enn til staðar.

Stefndi telur að í máli þessu sé, mikilvægt að gera skýran greinarmun á milli hinna venjulegu skráðu hlutabréfa í Melrose PLC, fyrir og eftir arðgreiðslu, þ.e. „Ordinary Shares” og „New Ordinary Shares“ annars vegar og hins vegar „C Shares“ og „C Deferred Shares“. Í arðgreiðsluáætlun Melrose PLC sem lögð hefur verið fram af stefnda í íslenskri þýðingu sé gerður skýr greinarmunur á þessum hlutum og þeim réttindum sem tengjast þeim. Stefnendur hafi ekki átt neitt hlutafé í Melrose PLC á árinu 2007. Þann 16. ágúst 2007 hafi þau keypt arðgreiðsluhluti, „C Shares“, sem félagið gaf út til þeirra hluthafa sem áttu hluti í félaginu þann 15. ágúst 2007. „C Shares“ hafi haft algerlega sjálfstæða tilveru og ekki með neinum hætti tengst rekstri félagsins né viðskiptum með skráð hlutabréf félagsins í kauphöllinni í London. Þannig hafi í kaupum stefnenda á C-hlutum („C Shares“) í Melrose PLC í raun einungis falist réttur til gríðarlegrar arðgreiðslu sem féll í gjalddaga þann 23. ágúst 2007. Þann sama dag hafi „C Shares“ um leið verið umbreytt í „C Deferred Shares“ í samræmi við beiðni stefnenda, frá 20. ágúst 2007. Samkvæmt arðgreiðsluáætluninni hafi virði „C Deferred Shares“ verið hverfandi, hlutirnir hafi nánast engin réttindi borið, auk þess sem engar fyrirætlanir hafi verið um skráningu þeirra. Að auki hafi þeir verið óframseljanlegir. Í eðli sínu hafi svonefnd „C Deferred Shares“ því verið ólík hlutabréfum almennt. Stefndi byggir á því að stefnendum hafi verið það ljóst þegar við kaupin á „C Shares“ þann 16. ágúst 2007 að hlutirnir yrðu nær verðlausir að lokinni arðgreiðslunni. Þann 23. ágúst 2007 hafi stefnendur selt Glitni banka hf. „C Deferred Shares“ gegn greiðslu á 10 GBP og það hafi verið þau bréf sem voru látin mynda hið umdeilda sölutap í skattframtali stefnenda.

Þá vísar stefndi til þess að samkvæmt arðgreiðsluáætluninni hafi legið fyrir að „C Deferred Shares“ myndu ekki veita rétt til framtíðarhagnaðar félagsins og ættu eigendur hlutanna ekki tilkall til frekari greiðslna frá félaginu. Eigendur hlutanna ættu hvorki tilkall til þess að vera boðaðir, mæta, taka til máls né greiða atkvæði á hluthafafundum félagsins. „C Deferred Shares“ bréfin yrðu ekki skráð á skipulegum verðbréfamarkaði og ekki yrðu gefin út skírteini vegna þeirra. Þá yrðu hlutirnir ekki framseljanlegir. Félagið ætti hins vegar rétt á því, hvenær sem væri og án fyrirvara, að innleysa alla slíka hluti og lá fyrir að öll „C Deferred Shares“ bréfin yrðu sjálfkrafa innlest af félaginu hinn 30. júní 2008 fyrir allt að einu penni á hlut.

Stefndi vísar til þess að viðskipti með hlutabréf séu í eðli sínu áhættufjárfesting en þegar stefnendur keyptu C-hluti í félaginu hafi þegar legið fyrir að kaupum þeirra fylgdi engin áhætta vegna þeirrar arðgreiðslu sem hafði þegar verið ákveðin. Þá hafi stefnendum verið ljóst þegar þau keyptu C-hlutina að þeir yrðu nær verðlausir að lokinni arðgreiðslunni og að „C Deferred Shares“ sem kæmu í stað C-hlutanna væru verðlausir þar sem Melrose PLC gæti einhliða ráðstafað hrakvirði þeirra til góðgerðarmála að eigin vali. Verðmætið sem fólgið var í „C Shares“ hafi þannig verið fyrir fram vitað, en það hafi falist í skilyrðislausri afhendingu peninga sem féllu stefnendum í skaut á þegar fyrir fram ákveðnum gjalddaga og yrðu peningarnir stefnendum til frjálstrar ráðstöfunar á fyrir fram ákveðnum degi. Þannig hafi aðeins liðið 16 dagar frá því að stefnendur keyptu „C Shares“ þar til þau höfðu verðmætin sem fólgin voru í þeim í hendi.

Stefnandi byggir á því að hlutabréfin í Glitni banka hf., sem stefnendur seldu í apríl 2007 hafi verið annars eðlis. Þeim bréfum hafi fylgt hefðbundin réttindi svo sem atkvæðaréttur á hlutahafafundum, réttur til arðs o.fl. sem nánar greinir í lögum nr. 2/1995, um hlutafélög, og samþykktum bankans.

Með vísan til þess sem rakið hefur verið telur stefndi að ekki hafi verið um að ræða kaup á eiginlegum hlutabréfum, heldur hafi fremur verið um að ræða kaup á nokkurs konar kröfu eða rétti til arðgreiðslu þar sem ekki fylgdu önnur verðmæti með í kaupunum, enda hafi stefnendur selt hlutina sama dag og arðurinn féll til. Á því er byggt af hálfu stefnda að við sölu stefnenda á „C Deferred Shares“ hafi ekki verið um að ræða sölu á sams konar eignum og þeim sem mynduðu söluhagnað þann sem tapið var fært á móti í framtali stefnenda í skilningi 1. mgr. 24. gr. tekjuskattslaga, en þar var um að ræða sölu á hlutabréfum í Glitni banka hf. Áskilnaðinum í 2. ml. 1. mgr. 24. gr. tekjuskattslaga um sams konar eignir sé ekki fullnægt og því hafi stefnendum verið óheimill sá frádráttur sem þar er heimilaður. Þegar af þeirri ástæðu beri að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnenda.

Varðandi það hvort um raunverulega sölu og raunverulegt tap hafi verið að ræða telur stefndi ljóst að hin svonefndu „C Deferred Shares“ í Melrose PLC, sem stefnendur fengu eftir að hafa mótttekið umrædda arðgreiðslu frá félaginu, hafi verið verðlaus eða því sem næst verðlaus þegar stefnendur ráðstöfuðu bréfunum með milligöngu Glitnis banka hf., en söluverðið 10 GBP virðist eingöngu hafa verið ákveðið að nafninu til. Þá hafi jafnframt legið fyrir að „C Deferred Shares“ voru óframseljanlegir. Hinn umkrafði frádráttur feli þannig í raun í sér afskrift hlutanna þar sem verðmæti „C Shares“ varð að engu við arðgreiðsluna og útgáfu „C Deferred Share“, sem voru nánast verðlaus og án réttinda hjá félaginu. Stefndi byggir þannig á því að ekki hafi verið fyrir hendi skilyrði umrædds frádráttar sem sölutaps á grundvelli 1. mgr. 24. gr. tekjuskattslaganna.

Þá byggir stefndi á því að það hafi einnig legið fyrir að eigendur „C Deferred“ hlutanna, þ. á m. stefnendur, hafi ekki átt raunverulega kröfu til að fá hrakvirði þeirra greitt við innlausn félagsins, sem átti að fara fram þann 30. júní 2008, þar sem Melrose PLC hafði einhliða áskilið sér heimild til að ráðstafa því til góðgerðarmála að eigin vali. Stefndi telur því að hin umdeilda sala þessa hluta til Glitnis banka hf. hafi verið þess eðlis að ekki verði á henni byggt í skattalegu tilliti. Verðmæti „C Shares“ hafi eingöngu verið fólgið í arðinum sem fylgdi þeim hlutum. Stefndi telur þess vegna engu eiginlegu tapi til að dreifa þar sem kaupin voru búin að þjóna því markmiði sínu sem var að fá arðgreiðslu frá Melrose PLC. Skortir því á það hugtaksskilyrði 1. ml. 1. mgr. 24. gr. tekjuskattslaga að um tap sé að ræða.

Stefndi heldur því fram að þau tilbúnu söludæmi sem stefnendur setja fram í stefnu séu málinu með öllu óviðkomandi og hafi þess utan ekkert sönnunargildi. Því mótmælir stefndi þeim og framsetningu þeirra. Þannig hafi þeir hlutir, „C Deferred Shares“, sem stefnendur notuðu til að minnka skattalegan hagnað sinn af sölu hlutabréfanna í Glitni banka hf. verið bæði verðlausir og óframseljanlegir þegar þeir voru, þrátt fyrir framsalsbann, seldir Glitni banka hf. þann 23. ágúst 2007. Þeir hafi þá ekki verið „söluvara“ þar sem þeir höfðu ekkert markaðsvirði. Á því er byggt af hálfu stefnda að söluverðið í viðskiptum stefnenda við Glitni banka hf. hafi í raun verið ákveðið til þess að framkalla tap sem færa mætti á móti þegar áföllnum hagnaði af sölu hlutabréfa stefnenda í Glitni banka hf. Þessar staðreyndir

hafi legið fyrir og verið stefnendum ljósar strax við kaup þeirra á hlutunum.

Stefndi mótmælir því sem röngu að þeir „C Deferred“ hlutir sem stefnendur seldu Glitni banka hf. þann 23. ágúst 2007 séu sambærilegir skuldabréfaskiptum milli gamla húsbrefakerfisins og þess nýja og/eða eigendaskiptum á hlutabréfum. Þau skipti sem átt hafi sér stað við arðgreiðsluna þann 23. ágúst 2007, þegar „C Shares“ var skipt út fyrir „C Deferred Shares“, feli ekki í sér neina yfirfærslu verðmæta, öndvert þeim sem stefnendur byggja á. Raunvirði „C Deferred Shares“ hafi verið nánast ekkert þann 23. ágúst 2007 og verði ekki annað séð en að sú staðreynd endurspeglar í söluverðinu til Glitnis banka hf., sem og í skattframtali stefnenda, þar sem söluverð hlutanna er sagt vera 1 kr. Í þeirri verðlagningu stefnanda sé fólgin viðurkenning í verki á því að um málamyndasölu var að ræða og að engin verðmæti hafi verið fólgin í þeim hlutum sem seldir voru. Sú innlausnarskylda á „C Deferred Shares“, sem kveðið var á um í arðgreiðsluáætluninni hafi falið í sér að Melrose PLC innleysti hlutina gegn málamyndagreiðslu í síðasta lagi þann 30. júní 2008 og félagið mátti ráðstafa til styrktar góðgerðarmálum að vild. Því megi líta svo á að raunverulegt eignarhald og ráðstöfunarréttur stefnenda á „C Deferred Shares“ hafi liðið undir lok þann 23. ágúst 2007, enda hafi það verið alfarið á forræði Melrose PLC hvert andvirði hlutanna yrði ráðstafað við innlausn þeirra. Þá sé ljóst að samkvæmt arðgreiðsluáætluninni hafi stefnendum verið óheimilt að framselja þessa hluti. Vegna fortakslaus skilyrðis 2. ml. 1. mgr. 24. gr. tekjuskattslaga um að tap og hagnaður af sölu sams konar eigna yrði að eiga sér stað á sama ári var stefnendum hins vegar brýnt að „selja“ Glitni banka hf. hlutina strax í stað þess að bíða innlausnar, sem lá fyrir að færi ekki fram fyrr en um mitt ár 2008, samkvæmt arðgreiðsluáætluninni.

Stefndi mótmælir þeirri málsástæðu stefnenda sem lýtur að því að hefðu þau ekki komið á sölu með „hlutabréf“ sín hefði félagið sjálft innleyst bréfin fyrir allt að einu penni á hlut sem rangri og ósannaðri. Fortakslaus heimild Melrose PLC til innlausnar hlutanna og frjálsrar ráðstöfunar hrakvirðis þeirra breyti engu um réttarstöðu stefnenda, enda hafi þeim verið óheimilt að framselja „C Deferred“ hlutina. Sú takmörkun sem í því var fólgin að mega ekki framselja hlutina feli að sama skapi í sér takmörkun á sölu þeirra. Sala hluta sem verða ekki framseldir kaupanda hefur ekkert gildi í skattalegum skilningi, enda hafi verið litið svo á að málamyndagerningar sem hafa það að markmiði að koma í veg fyrir rétt skattskil hafi enga skattalega þýðingu og beri skattyfirvöldum að horfa fram hjá slíkum gerningum. Þá verði ekki séð að salan á „C Deferred Shares“ hafi haft nokkurt gildi gagnvart útgefanda þeirra, Melrose PLC, enda ljóst að félagið hefði ekki tekið framsal á grundvelli sölu þeirra hluta gilt, ef slíku framsali væri yfirhöfuð til að dreifa, þar sem það bryti gegn skilmálum „C Deferred Shares“. Þá telur stefndi að jafnvel þótt til þess hefði komið að Melrose PLC hefði við innlausnina greitt stefnendum hrakvirði bréfanna hefði slík málamyndagreiðsla ekki haft neina skattalega þýðingu. Yrði hins vegar talið að hún ætti þrátt fyrir allt að hafa þýðingu fellur hún undir 4. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Yrði því litið á hana sem arð en ekki sölu og því ekki um sölutap að ræða.

Stefndi vísar til þess að við arðgreiðsluna þann 23. ágúst 2007 hafi „C Shares“ stefnenda orðið verðlaus. Sú umbreyting sem átti sér þá stað þannig að „C Shares“ breyttust í „C Deferred Shares“, hafi einungis verið að forminu til og tók mið af því hvað viðtakendur arðgreiðslunnar töldu sér hagstætt í skattalegu tilliti. Í samræmi við ósk stefnenda hafi arðgreiðslan fallið til þeirra, þann 23. ágúst 2007 og þá um

leið breyttust „C Shares“ í verðlausa „C Deferred Shares“, í samræmi við arðgreiðsluáætlunina.

Stefndi byggir á því að stefnendur hafi ekki átt aðild að neinni sölu eða skiptum á hlutabréfum í Melrose PLC í skattalegum skilningi. Þau skipti á hlutabréfum/hlutum sem áttu sér stað í Melrose PLC hafi verið af tvennum toga. Annars vegar hafi átt sér stað skipti á „Ordinary Shares“ þannig að þeir hluthafar sem áttu slík bréf í félaginu þann 15 ágúst 2007 fengu þeim skipt út fyrir „New Ordinary Shares“. Gegn afhendingu tveggja eldri bréfa hafi þeir fengið afhent eitt nýtt bréf. Ljóst sé að stefnendur hafi ekki átt slík bréf („Ordinary Shares“) og áttu þau því enga aðild að slíkum skiptum.

Eigendum „C Shares“ hafi hins vegar verið gefinn kostur á þremur mismunandi leiðum til að fá útgreiðsluna í hendur og hluthöfum þannig gefinn kostur á að velja þá leið sem hver og einn taldi hagstæðustu skattalegu leiðina fyrir sig við móttöku arðgreiðslunnar. Stefnendur völdu leið, sem skyldi framkvæmd þannig að um leið og arðurinn félli til stefnenda, þann 23. ágúst 2007, á grundvelli „C Shares“ breyttust þeir hlutir sjálfkrafa í „C Deferred Shares“. Þessir „C Deferred Shares“ voru, öndvert „C Shares“, verðlausir hlutir, sem félagið skuldbatt sig til að innleysa á tilteknum degi gegn málamyndagreiðslu, enda hafði félagið þá þegar innt af hendi verðmætin sem fólust í „C Shares“.

Stefndi byggir þannig á því að ekki hafi átt sér stað nein sala eða skipti á verðmætum þann 23. ágúst 2007 þegar „C Shares“ breyttust sjálfkrafa í „C Deferred Shares“. Í skattalegu tilliti sé því ekki hægt að líta svo á að um skipti á „C Deferred Shares“ hafi verið að ræða, enda hlutirnir sem næst verðlausir í öllu tilliti. Sala stefnenda á „C Deferred Shares“ til Glitnis banka hf. þann 23. ágúst 2007 hafi að sama skapi ekki fallið í sér neina eiginlega sölu á hlutunum, heldur málamyndagerning sem hafði þann eina tilgang að minnka skattgreiðslu stefnenda vegna söluhagnaðar á hlutabréfum þeirra í Glitni banka hf. Að auki voru „C Deferred Shares“ óframseljanlegir og sú staðreynd hafi vart getað dulist stefnendum eða bankanum sem hafði hlutast til um sölu „C Shares“ til stefnenda í upphafi. Niðurstaðan af þessu hafi því verið sú að engin raunveruleg skuldbindandi sala, sem gild var gagnvart Melrose PLC, átti sér stað.

Stefndi mótmælir þeirri málsástæðu stefnenda sem rangri að meðalhófsregla 12. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 hafi verið brotin. Ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd hafi framkvæmt hvort í sínu lagi heildstætt mat á því hvort meint tap stefnenda af viðskipum þeirra með „C Shares“ í Melrose PLC gæti fallið undir frádráttarheimild 2. ml. 1. mgr. 24. gr. tekjuskattslaganna, en niðurstaða skattyfirvalda verið sú að svo væri ekki þar sem hvorki hafi verið um sambærilegar eignir að ræða né raunverulega sölu. Af þessu leiði að meðalhófsreglan hafi ekki verið brotin.

Þá mótmælir stefndi þeirri málsástæðu stefnenda sem rangri, að rökstuðningi skattyfirvalda sé áfátt þannig að brotin hafi verið 22. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Á öllum stigum málsmeðferðar skattyfirvalda hafi verið vísað til viðeigandi réttarreglna og gerð grein fyrir þeim forsendum og sjónarmiðum sem byggt var á við þá greiningu á „C Deferred Shares“ sem um ræði í málinu. Rökstuðningur skattyfirvalda uppfyllir bæði 4. og 5. mgr. 96. gr. tekjuskattslaga um skyldu til rökstuðnings sem og 1. og 2. mgr. 22. gr. stjórnarsýslulaga um efni rökstuðnings.

Þá vísar stefndi því algjörlega á bug að brotið hafi verið gegn 40. og 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944 við meðferð máls stefnenda. Skattyfirvöldum hafi verið talið heimilt að leggja á það sjálfstætt mat hvort atvik í tilteknu máli hafi verið með þeim hætti að tiltekin lagaregla taki til þeirra og séu skattyfirvöld þá ekki bundin við mat skattaðila á sömu atvikum. Við þetta mat þurfi skattyfirvöld í vissum tilvikum að sýna fram á að skattaðili hafi hagað einkaréttarlegum ráðstöfunum sínum þannig að komast mætti hjá lögmælti skattlagningu, t.d. með málamyndagerningi, sem ekki væri ætlað að hafa gildi samkvæmt efni sínu. Í öðrum tilvikum kunni að reyna beint á greiningu á efni tiltekins gernings, þannig að grafist sé fyrir um hvert efni hans sé í raun, en heiti það, sem gerningnum er gefið, ráði ekki úrslitum ef það er annað en efnið gefur til kynna. Það sjónarmið sem skattyfirvöld skulu hafa að leiðarljósi sé að rétt skattaleg meðferð tekna verði ákvörðuð. Stefndi mótmælir þeim staðhæfingum stefnenda að skattyfirvöld telji sig hafin yfir lögin og búi til leikreglur eftir því sem þeim hentar hverju sinni. Skattyfirvöld hafi lagt á það sjálfstætt mat hvort skilyrði til frádráttar samkvæmt undanþáguheimild 2. ml. 1. mgr. 24. gr. laga nr. 90/2003 væru uppfyllt í tilviki stefnenda. Það mat hafi falist í efnislegum samanburði á hlutabréfunum í Glitni banka hf. annars vegar og „C Deferred Shares“ hins vegar.

Stefndi byggir á því að stefnendur beri sönnunarbyrðina um réttmætar forsendur fyrir frádrætti frá tekjum út frá meginreglunni um að allar tekjur séu skattskyldar og allar heimildir til frádráttar eða undanþágu frá skattlagningu skuli því túlka þröngt. Því beri að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnenda.

Varðandi varakröfu stefnenda byggir stefndi sýknukröfu sína á því að stefnendur hafi ekki sýnt fram á að atvikum hafi háttað þannig að 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 eigi við né að tilefni sé til að falla frá álagsbeitingu að öðru leyti. Samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, megi ríkisskattstjóri bæta 25% álagi við áætlaða eða vantalda skattstofna séu annmarkar á framtali, sbr. 96. gr. sömu laga, eða einstakir liðir ranglega fram taldir. Bæti skattaðili úr annmörkum eða leiðrétti einstaka liði á framtali áður en álagning fer fram, megi ríkisskattstjóri þó eigi beita hærra álagi en 15%. Samkvæmt 3. mgr. sömu lagagreinar skuli fella niður álag ef skattaðili færir rök að því að honum verði eigi kennt um annmarka á framtali eða vanskil þess, að óviðráðanleg atvik hafi hamlað því að hann skilaði framtali á réttum tíma, bætti úr annmörkum á framtali eða leiðrétti einstaka liði þess.

Stefndi telur að þeir annmarkar sem voru á skattframtali stefnenda umrætt ár, þar sem verulegur skattskyldur hagnaður af sölu hlutabréfa var vantallinn, séu þess eðlis að ekki séu rök til að falla frá beitingu álags í tilviki stefnenda. Stefndur hafi enda ekki sýnt fram á það að atvikum sé svo farið að 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 eigi við né að tilefni sé til að falla frá álagsbeitingu að öðru leyti.

Stefndi mótmælir sérstaklega þýðingu stefnenda á hluta arðgreiðsluáætlunar Melrose PLC, sem lögð var fram af hálfu stefnenda. Þýðingin sé með slíkum annmörkum að ekki sé unnt að fallast á hana sem rétta af hálfu stefnda, sbr. 2. ml. 3. mgr. 10. gr. laga nr. 91/1991. Stefndi muni því afla þýðingar löggilts skjalabýðanda.

Stefndi vísar til áðurgreindra laga er varða sýknukröfu. Einnig vísar stefndi til ólögfesta meginreglna kröfuréttar varðandi framsal. Kröfu um málskostnað styður stefndi við 130. gr. laga um meðferð einkamála nr. 91/1991.

IV

Niðurstaða

Stefnendur byggja aðalkröfu sína á því að þeim hafi verið heimilt að færa meint sölutap að fjárhæð 964.302.056 kr., sem myndast hafi við sölu „C Deferred Share“ í Melrose PLC, á móti söluhagnaði að fjárhæð 2.446.554.236 kr., sem myndaðist við sölu hlutabréfa í Glitni banka hf., á grundvelli undantekningarheimildar í 2. málslíð 1. mgr. 24. gr. laga nr. 90/2003.

Það er meginregla skattaréttar að skattaðilar eigi að greiða skatt af öllum tekjum sínum nema þær séu beinlínis undanþegnar skattlagningu lögum samkvæmt, sbr. 7. gr. laga nr. 90/2003. Í samræmi við þessa grunnreglu er sú meginregla í 1. mgr. 24. gr. sömu laga að tap af sölu eigna, sem ekki eru notaðar í atvinnurekstri, sé ekki heimilt að draga frá skattskyldum tekjum, en undantekningu frá þessari meginreglu sem stefnendur byggja á sem áður segir er að finna í 2. málslíð 1. mgr. 24. gr. sömu laga sem hljóðar svo:

„Áður en skattskyldur hagnaður af sölu eigna er ákveðinn má skattaðili þó draga frá heildarhagnaðinum það tap sem hann kann að hafa orðið fyrir vegna sölu sams konar eigna á sama ári.“

Í ákvæðinu eru fjögur skilyrði fyrir frádrætti, en þau eru í fyrsta lagi að um sölu hafi verið að ræða, í öðru lagi að um sams konar eignir hafi verið að ræða og í þriðja lagi að um tap hafi verið að ræða og í fjórða lagi að ráðstafanirnar hafi átt sér stað á sama ári. Stefnendur byggja á því að öll þessi skilyrði fyrir frádrætti þeirra við sölu á svonefndum „C Deferred Shares“ í Melrose PLC hafi verið uppfyllt. Stefndi byggir hins vegar á því að fyrstu þrjú skilyrðin hafi ekki verið uppfyllt og stefnendum hafi því verið frádrátturinn óheimill. Hér sé um undantekningarreglu að ræða sem beri að túlka þröngt, meðal annars varðandi það hvað teljist vera sams konar eignir í skilningi ákvæðisins.

Varðandi fyrsta skilyrðið þá mótmæla stefnendur þeirri niðurstöðu skattyfirvalda að hin umdeilda ráðstöfun hafi verið þess eðlis að ekki verði byggt á henni í skattalegu tilliti og eins og rakið hefur verið hafi þau framselt umrædd hlutabréf í Melrose PLC þannig að við hafi tekið annar óháður og ótengdur aðili og greitt fyrir þau 10 GBP. Því hafi verið um sölu að ræða sem sölutap varð af. Yfirskattanefnd hafi í niðurstöðu sinni ekki vísað til lagaheimilda og nefndin geti ekki litið fram hjá sölu stefnenda á hlutabréfunum í skattalegu tilliti. Varðandi þriðja skilyrðið byggir stefndi hins vegar á því að eftir að stefndu hafi mótttekið fyrrgreinda arðgreiðslu frá félaginu hafi hin svonefndu „C Deferred Shares“ verið verðlaus eða því sem næst og án réttinda hjá félaginu þegar stefnendur ráðstöfuðu bréfunum fyrir milligöngu Glitnis banka hf. og söluverðið 10 GBP að því er virðist eingöngu að nafninu til. Þessi gerningur hafi ekki falið í sér neina yfirfærslu verðmæta. Fyrir hafi legið að hlutirnir voru óframseljanlegir og hafi ekki verið söluvara eða haft markaðsvirði. Söluverðmæti „C Shares“ hafi eingöngu verið fólgið í arðinum sem fylgdi þeim

hlutum og því ekki um neitt eiginlegt tap að ræða, Hin umdeilda sala hafi uppfylli því ekki það hugtaksskilyrði 1. málsliðar 1. mgr. 24. gr. tekjuskattslaga að um tap sé að ræða.

Varðandi annað skilyrðið þá byggja stefnendur á því að um sams konar eign hafi verið að ræða að teknu tilliti til orðalags 1. mgr. 24. gr. og forsögu þess ákvæðis, skilgreiningu hugtaksins hlutabréf og eðli máls samkvæmt eins og rakið hefur verið og að túlkun yfirskattanefndar fái ekki staðist. Stefndi byggir á því að „C Deferred Shares“ í Melrose PLC geti ekki talist til sams konar eigna í skilningi tilvitnaðs ákvæðis og hlutabréfin í Glitni banka hf. eins og að framan er rakið. Hlutirnir gætu ekki talist til áhættufjárfestingar og í kaupunum hafi eingöngu falist réttur til umræddrar arðgreiðslu sem féll í gjalddaga þann 23. ágúst 2007. „C Deferred Shares“ hafi nánast engin réttindi borið og það hafi verið stefnendum ljóst þegar þau keyptu bréfin eins og nánar er rakið hér að framan. Hlutabréfin í Glitni banka hf. hafi hins vegar verið annars eðlis og þeim fylgdu hefðbundin réttindi eins og greini í lögum nr. 2/1995 um hlutafélög og samþykktum bankans. Áskilnaði í 2. málslið 1. mgr. 24. gr. skattalaga um sams konar eignir hafi því ekki verið fullnægt.

Stefnendur byggja á því að niðurstaða skattyfirvalda sé röng, ósanngjörn og óeðlileg og vísa til 12. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 þar sem meðalhófs hafi ekki verið gætt við ákvarðanatöku. Þá hafi rökstuðningi skattayfirvalda verið áfátt og þannig brotið gegn 22. gr. sömu laga. Þessu er mótmælt af hálfu stefnda eins og rakið er hér að framan og byggt á því að rökstuðningur skattyfirvalda uppfylli bæði 4. og 5. mgr. 96. gr. tekjuskattslaga um skyldu til rökstuðnings sem og 1. og 2. mgr. 22. gr. stjórnarsýslulaga.

Stefnendur byggja jafnframt á því að brotið hafi verið gegn 40. og 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands sem geri kröfur um að skattar verði ekki lagðir á nema með lögum þar sem skattyfirvöld hafi byggt á langsóttum túlkunum á skattalögum. Þessu vísar stefndi alfarið á bug eins og rakið hefur verið. Skattyfirvöld hafi byggt á sjálfstæðu mati og stefnendur hafi sönnunarbyrði fyrir réttmæti forsendna þeirra fyrir frádrætti frá tekjum út frá meginreglunni um að allar tekjur séu skattskyldar og heimildir til frádráttar beri að túlka þröngt. Því beri að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnenda.

Varðandi varakröfu stefnenda þá mótmæla stefnendur eins og rakið er rökum yfirskattanefndar fyrir því að fella ekki niður álag sem beitt er á grundvelli heimildarákvæðis 2. mgr. 108. gr. laga um tekjuskatt, en nefndin telur að þegar litið sé til þeirra annmarka sem voru á skattframtali stefnenda árið 2008, þar sem verulegur skattskyldur hagnaður af sölu hlutabréfa var vantallinn, séu ekki efni til að falla frá beitingu álags, enda hafi atvikum ekki verið svo hátt að 3. mgr. 108. gr. laga um tekjuskatt hafi átt við. Stefndi krefst sýknu af varakröfu og byggir á því að stefndu hafi ekki sýnt fram á að 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 eigi við eða að tilefni sé til að falla frá álagsbeitingu að öðru leyti.

Að öllu framanskráðu og virtu telur dómurinn að „C Deferred Shares“ í Melrose PLC, sem stefnendur seldu þann 23. ágúst 2007 verði ekki talin sams konar eign og hlutabréf þau í Glitni banka hf. sem stefnendur seldu þann 5. apríl 2007 með hagnaði samtals að fjárhæð 2.447.289.480 kr. Hlutabréfunum í Glitni banka hf. hafi

hins vegar fylgt hefðbundin réttindi eins og greini í lögum nr. 2/1995 um hlutafélög og samþykktum bankans. Samkvæmt arðgreiðsluáætlun félagsins lá fyrir að „C Deferred Shares“ í Melrose PLC fylgdu nánast engin hefðbundin réttindi hlutabréfa, svo sem atkvæðisréttur á hluthafafundum, réttur til arðs o.fl. sem nánar greinir í lögum um hlutafélög. Þá yrðu þessir hlutir ekki skráðir á skipulegum verðbréfamarkaði og ekki yrðu gefin út skírteini. Þá voru hlutirnir ekki framseljanlegir. Sala hluta sem verða ekki framseldir kaupanda hefur ekkert gildi í skattalegum skilningi, enda hefur verið litið svo á að málamyndagerningar sem hafa það að markmiði að koma í veg fyrir rétt skattskil hafi enga skattalega þýðingu og beri skattyfirvöldum að horfa fram hjá slíkum gerningum. Viðskipti með hlutabréf eru í eðli sínu áhættufjárfesting en engin áhætta lá fyrir þegar stefnendur keyptu C-hluti í félaginu þar sem fyrir lá að arðgreiðsla hafði verið ákveðin. Stefnendum var einnig ljóst þegar þau keyptu C-hlutina að þeir yrðu nær verðlausir að lokinni arðgreiðslu og að svonefndir „C Deferred Shares“ sem kæmu í stað C-hlutanna væru verðlausir þar sem Melrose PLC gæti einhliða ráðstafað hrakvirði þeirra til góðgerðarmála að eigin vali.

Samkvæmt því sem rakið hefur verið fellst dómurinn á þá niðurstöðu yfirsattanefndar að telja verði hafið yfir allan vafa að hin svonefndu „C Deferred Shares“ í Melrose PLC hafi verið verðlaus eða því sem næst verðlaus í hendi stefnenda þegar þau ráðstöfuðu bréfunum með milligöngu Glitnis banka hf. hinn 23. ágúst 2007 svo sem söluverðið 10 GBP sé órækastur vottur um. Verður því að líta svo á að verðlagning bréfanna hafi eingöngu verið að nafninu til og verði því ekki byggt á hinni umdeildu ráðstöfun í skattalegu tilliti. Hinn umkrafið frádráttur feli þannig í sér afskrift hlutabréfanna þar sem hlutafé Melrose PLC, þ.e. „C Shares“, féll niður á árinu 2007 við útgreiðslu arðs og útgáfu hinna svonefndu „C Deferred Shares“ sem voru nánast verðlaus og án nokkurra réttinda hjá félaginu.

Með vísan til þess sem að framan er rakið voru ekki uppfyllt skilyrði til frádráttar umræddrar fjárhæðar sem sölutaps á grundvelli 1. mgr. 24. gr. laga nr. 90/2003 í skattskilum stefnenda gjaldaárið 2008. Þá þykja stefnendur ekki hafa sýnt fram á að við meðferð málsins af hálfu skattyfirvalda hafi verið brotið gegn ákvæðum 12. og 22. grein stjórnarsýslulaga eða ákvæðum 40. og 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands.

Varðandi varakröfu þá telur dómurinn að stefnendur hafi fært haldbær rök fyrir því að fella beri niður álag sem beitt er á grundvelli heimildarákvæðis 2. mgr. 108. gr. laga um tekjuskatt. Á skattframtali stefnenda 2008 var verulegur skattskyldur hagnaður af sölu hlutabréfa vantalinnt og þá hafa stefnendur ekki sýnt fram á að atvik hafi verið með þeim hætti sem í 3. mgr. 108. gr. laga um tekjuskatt greinir eða að tilefni sé til þess að falla frá beitingu álags að öðru leyti.

Að öllu ofanskráðu og virtu ber að sýkna stefnda íslenska ríkið af öllum kröfum stefnenda.

Eftir þessum úrslitum ber stefnendum að greiða stefnda málskostnað eins og í dómsorði greinir. Við ákvörðun málskostnaður hefur verið litið til umfangs málsins og kostnaðar stefnda vegna þýðingar á gögnum sem byggt er á í málinu.

Mál þetta fluttu Páll Jóhannesson hdl. fyrir stefnendur og Soffía Jónsdóttir hrl. fyrir stefnda.

Þórður Clausen Þórðarson héraðsdómari kveður dóm þennan.

Dómsorð:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af kröfum stefnenda í máli þessu.

Stefnendur greiði stefnda 1.600.000 krónur í málskostnað.

Þórður Clausen Þórðarson