

D Ó M U R

Mál þetta er höfðað með stefnu birtri 13. febrúar 2012. Stefnandi er Hafnarfjarðarkaupstaður, Strandgötu 6, Hafnarfirði. Stefndi er fjármálaráðherra fyrir hönd íslenska ríkisins, Arnarhváli, Reykjavík.

Stefnandi krefst þess aðallega að úrskurður ríkisskattstjóra 22. mars 2011 í skattamáli stefnanda vegna gjaldársins 2010 verði felldur úr gildi og fjármagnstekjuskattsstofn stefnanda gjaldárið 2010 verði lækkaður um 5.467.077.430 krónur. Til vara er þess krafist að úrskurðinum verði breytt þannig að fjármagnstekjuskattsstofn stefnanda gjaldárið 2010 verði lækkaður um 5.467.077.430 krónur og sama fjárhæð að viðbættum 204.297.372 krónum, eða samtals 5.671.374.802 krónur, verði færð til tekna sem söluhagnaður í framtali stefnanda vegna fjármagnstekjuskatts gjaldárið 2009 sem tekjur ársins 2008. Stefnandi krefst einnig málskostnaðar.

Stefndi krefst sýknu auk málskostnaðar.

Málið var upphaflega dómtekið að undangenginni aðalmeðferð 19. febrúar 2013. Málið var endurupptekið 13. febrúar 2014, eftir að nýjum dómara hafði verið falin meðferð þess, og dómtekið að í því þinghaldi eftir aðalmeðferð hafði farið fram að nýju.

Málsatvik

Atvik málsins eru óumdeild, en ágreiningur málsaðila lýtur að skattlagningu hagnaðar stefnanda af sölu hlutabréfa hans í Hitaveitu Suðurnesja hf. sem rætur sínar í samkomulagi við Orkuveitu Reykjavíkur 2. júlí 2007.

A

Hitaveita Suðurnesja og Rafveita Hafnarfjarðar, orkufyrirtæki í eigu stefnanda, sameinuðust á árinu 2000 undir heiti þess fyrrnefnda. Í skýrslu stjórnar Hitaveitu Suðurnesja árið 2000 kom fram að stjórn Hitaveitunnar og eigendur hennar hefðu samþykkt samruna við Rafveituna og væri fyrirhugað að stofna hlutafélag um reksturinn undir nafninu Hitaveita Suðurnesja hf. Eignarhlutur eigenda Hitaveitunnar í sameinuðu félagi átti að verða 83,333%. Hinn 19. mars 2001 voru samþykkt lög nr. 10/2001 um stofnun hlutafélags um Hitaveitu Suðurnesja sem heimiluðu ríkissjóði að taka þátt í stofnun hlutafélagsins.

Stofnfundur hlutafélagsins var haldinn 30. mars 2001 en samruninn tók gildi 1. janúar 2001. Samkvæmt 8. gr. laganna tók hlutafélagið við einkarétti Hitaveitu Suðurnesja og Rafveitu Hafnarfjarðar til starfrækslu hita- og/eða rafveitu. Samkvæmt 14. gr. laganna var hlutafélagið undanþegið opinberum gjöldum eins og fyrirtæki í eigu ríkis eða sveitarfélaga sem þessir opinberu aðilar bæru ótakmarkaða ábyrgð á. Þessi undanþága hlutafélagsins féll niður með 1. gr. laga 65/2005 og

gildistöku laga nr. 50/2005 um skattskyldu orkufyrirtækja, en þau komu til framkvæmda á árinu 2007 vegna tekna á árinu 2006 og eigna í lok þess árs.

Við stofnun Hitaveitu Suðurnesja hf. voru stærstu hluthafar Reykjanesbær með 43,5%, Ríkissjóður með 16,667% og stefnandi með 16,667%.

B

Hinn 2. júlí 2007 var undirritað samkomulag milli Orkuveitu Reykjavíkur og stefnanda um kaup á hlut stefnanda vegna sölu íslenska ríkisins á hlut þess í Hitaveitu Suðurnesja hf. Í 1. gr. samkomulagsins sagði eftirfarandi: „Með söluýfirlýsingu, dags. í mars 2007, var allt hlutafé íslenska ríkisins í Hitaveitu Suðurnesja hf. [...] boðið til sölu. Alls var um að ræða hluta að nafnverði 1.133.356.000 kr., sem svarar til 15,203% af heildarhlutafé félagsins. Hafnarfjarðarbær er hlutahafi að alls 15,4178% í Hitaveitu Suðurnesja og hyggst beita forkaupsrétti gagnvart öllum fölu hlutum sem hann á rétt á samkvæmt samþykktum félagsins og lögum. Orkuveita Reykjavíkur kaupir af Hafnarfjarðarbæ, allt það hlutafé sem Hafnarfjarðarbær á rétt á og fær við beitingu forkaupsréttar síns vegna sölu íslenska ríkisins á fyrrgreindum hlut sínum í Hitaveitu Suðurnesja.“

Samkvæmt 2. gr. samkomulagsins skyldi Orkuveitan greiða 7 krónur fyrir hvern nafnverðshlut og samkvæmt 3. gr. skyldi kaupverð fyrir „alla hluti sem kaupandi fær á grundvelli forkaupsréttar skv. 1. gr. sammings þessa“ staðgreitt eigi síðar en 10. júlí 2007. Í 4. gr. sagði að samkomulagið væri gert með fyrirvara um samþykki stjórnar Orkuveitunnar sem miðað væri við að lægi fyrir í síðasta lagi 2. júlí 2007. Í 4. gr. samkomulagsins kom fram að það væri gert með fyrirvara um að aðrir hluthafar í Hitaveitu Suðurnesja hf. kynnu að nýta sér forkaupsrétt sinn.

Samkvæmt 5. gr. samkomulagsins skyldi stefnandi framselja Orkuveitunni öll hlutabréf sem Hafnarfjarðarbær eignaðist á grundvelli fyrnefnds forkaupsréttar að loknum forkaupsréttarfresti samkvæmt 9. gr. samþykta hlutafélagsins. Þá sagði eftirfarandi í 3. mgr. 5. gr. samkomulagsins: „Orkuveita Reykjavíkur skuldbindur sig til að kaupa allt eða hluta hlutafjár Hafnarfjarðarbæjar í Hitaveitu Suðurnesja hf. eins og það er skráð 1. júlí 2002 að nafnverði 1.149.368.544 kr., á genginu 7,0 kr. fyrir hvern hlut, hvenær sem er innan 6 mánaða frá undirritun sammings þessa, skv. ákvörðun bæjarstjórnar Hafnarfjarðar.“

Hinn 6. júlí 2007 sendi samkeppniseftirlitið bréf til eigenda Hitaveitu Suðurnesja hf. og Orkuveitunnar og óskaði eftir ýmsum gögnum tengdum viðskiptunum. Laut athugun samkeppniseftirlitsins að því hvort líkur væru á því að Orkuveitan, ásamt stefnanda, Reykjanesbæ og Geysir Green Energy hf. hefðu haft með sér samstarf af því tagi að um yfirráð yfir Hitaveitu Suðurnesja hf. væri að ræða.

Á fundi 18. desember 2007 samþykkti bæjarstjórn stefnanda að selja Orkuveitunni allt að 95% hlutafjár í Hitaveitu Suðurnesja hf. í sinni eigu. Þessi samþykkt var tilkynnt Orkuveitu Reykjavíkur með bréfi 20. desember 2007. Stefnandi sendi Orkuveitunni að nýju bréf 10. janúar 2008, þar sem hann tilkynnti að samþykkt hefði verið að selja Orkuveitunni hvorki meira né minna en 95% hlutafjár. Í bréfinu kom fram að söluverðið væri 7.643.300.818 krónur og um staðgreiðsluverð væri að ræða sem greiða ætti innan sjö daga eftir að afstaða allra forkaupsréttarhafa lægi

fyrir eða frestur til að nýta sér forkaupsréttinn rynni út. Samdægurs tilkynnti stefnandi stjórn Hitaveitu Suðurnesja hf. um væntanlega sölu og fór fram á afstöðu hennar og annarra hluthafa til forkaupsréttar.

Samkeppniseftirlitið hélt áfram athugun sinni á árinu 2008. Af hálfu Orkuveitu Reykjavíkur var talið að með því að samkeppnisyfirvöld teldu kaupin í andstöðu við samkeppnislög væri óheimilt að ganga frá umræddum hlutafjárkaupum. Hinn 13. mars 2008 tilkynnti stefnandi Orkuveitunni að enginn forkaupsréttarhafi hefði gefið sig fram, krafan um greiðslu fyrir hlutabréfin væri þess vegna fallin í gjalddaga og var óskað eftir greiðslu gegn framsali hlutanna. Hinn 17. mars 2008 sendi lögmaður stefnanda innheimtubréf til Orkuveitunnar. Hinn 17. apríl 2008 var birt ákvörðun Samkeppniseftirlitsins um að Orkuveitan mætti ekki eiga meira en 3% í Hitaveitu Suðurnesja hf. og yrði Orkuveitan að gera breytingar á eignarhaldi sínu fyrir tiltekinn tíma. Þessari ákvörðun var skotið til áfrýjunarnefndar samkeppnismála sem kvað upp úrskurð 26. febrúar 200 um að Orkuveitunni væri heimilt að eiga allt að 10% í hlutafélaginu.

C

Stefnandi höfðaði mál gegn Orkuveitu Reykjavíkur 28. apríl 2008 og krafðist þess að Orkuveitan yrði dæmd til að greiða stefnanda 7.643.300.818 krónur með dráttarvöxtum frá 20. desember 2007 til greiðsludags gegn afhendingu á 896.154.577 hlutum í HS Orku hf. og 195.745.540 hlutum í HS Veitum hf., en félaginu hafði þá verið skipt upp í tvö félög, HS Orku hf. og HS Veitur hf. Byggði málsókn stefnanda á 3. mgr. 5. gr. fyrrgreinds samkomulags um sölu stefnanda á hlutum í Hitaveitu Suðurnesja hf. Í forsendum dóms Héraðsdóms Reykjavíkur 18. mars 2009 var talið að með téðu samkomulagi 2. júlí 2007 hefði komist á gildur samningur milli stefnanda og Orkuveitunnar. Var fallist á aðalkröfu stefnanda en dráttarvextir dæmdir frá 28. apríl 2008.

Af gögnum málsins verður ráðið að Orkuveitan hafi áfrýjað dómi héraðsdóms. Hinn 31. ágúst 2009 gerðu stefnandi og Orkuveita Reykjavíkur hins vegar með sér nýtt samkomulag um „uppgjör á samkomulagi frá 2. júlí 2007 milli sömu aðila“ og lauk þar með málaferlum þessara aðila. Samkvæmt 2. gr. hins nýja samkomulags skyldu kaup Orkuveitunnar af stefnanda á hlut hans í HS Veitum hf. ganga til baka. Hins vegar skyldi Orkuveitan kaupa 14,6469% hlut stefnanda í HS Orku hf. fyrir 7.078.000.000 króna. Í 3. gr. samkomulagsins voru ákvæði um greiðslur o.fl. og í 4. gr. kom fram að þegar fyrirvörum, sem nánar greindi frá í samkomulaginu, hefði verið aflétt myndi Orkuveitan falla frá áfrýjun fyrrgreinds dóms Héraðsdóms Reykjavíkur. Í 5. gr. kom fram að með samkomulaginu væri deilu sammingsaðila vegna samkomulagsins frá 2. júlí 2007 að fullu lokið og hefði hvorugur aðila kröfur á hinn vegna þess. Á fundi bæjarstjórnar 24. nóvember 2009 var samþykkt tillaga um að veita bæjarstjóra formlegt umboð til að ganga frá endanlegum kaupsamningum og öðrum gögnum um sölu á eignarhlut sveitarfélagsins í HS Orku hf.

Samkvæmt stefnu nam söluhagnaður stefnanda vegna sölu á hlutum í HS Orku hf. 5.476.077.430 krónum þegar uppi var staðið, en söluhagnaður af hlutunum í HS Veitum hf. hefði numið 204.297.372 krónum. Samtals nam söluhagnaður því 5.671.374.802 krónum ef ekki var tekið tillit til þess að sala á HS Veitum hf. gekk til baka.

D

Ekki var gerð grein fyrir sölu fyrrgreindra bréfa á skattframtölum stefnanda fyrir tekjuárin 2007 eða 2008. Í athugasemd í ársreikningi stefnanda fyrir árið 2008 kom hins vegar fram að stefnandi ætti í málaferlum við Orkuveitu Reykjavíkur vegna sölu á 95% hlut hans í Hitaveitu Suðurnesja hf. Var vísað í dóm héraðsdóms og áréttað að sala á eignarhlutum væri færð í ársreikning. Söluhagnaður næmi 6.110 milljónum króna og áfallnir dráttarvextir 1.343 milljónum króna. Þá sagði að skattskuldbinding vegna þessa að fjárhæð 745 milljónir króna væri færð á ársreikning.

Með bréfi 6. október 2009 sendi skattstjóri fyrirspurn til stefnanda og óskaði skýringa á framtali hans en framtal stefnanda vegna fjármagnstekjuskatts er áritað um móttöku hjá skattstjóra 5. október 2009. Gerði skattstjóri athugasemd við að söluhagnaður vegna sölnnar til Orkuveitu Reykjavíkur samkvæmt ársreikningi væri ekki færður til tekna í viðeigandi reit skattframtals. Með bréfum 15. og 16. október 2009 skýrði stefnandi frá því að stefnandi og Orkuveitan ættu í málaferlum vegna viðskiptanna og niðurstaða þess máls væri enn óljós. Með bréfi 27. október 2009 tilkynnti skattstjóri um niðurfellingu áætlunar á stofni til fjármagnstekjuskatts fyrir tekjuárið 2008 og felldi niður skattinn sem mun hafa verið ákveðinn 611.056.000 krónur.

Skattframtal stefnanda fyrir tekjuárið 2009 barst ríkisskattstjóra 25. febrúar 2010. Í framtalinu var einungis gerð grein fyrir stofni til tryggingagjalds samkvæmt því sem fram kemur í gögnum málsins. Ríkisskattstjóri óskaði eftir því að stefnandi gerði grein fyrir fjármagnstekjum sínum með bréfi 30. september 2010. Ekkert svar mun hafa borist frá stefnanda og var stofn til fjármagnstekjuskatts áætlaður með bréfi ríkisskattstjóra 25. október 2010.

Með bréfi 1. nóvember 2010 fór stefnandi fram á að skattframtal 2009, vegna tekjuársins 2008, yrði leiðrétt, þannig að stofn til fjármagnstekjuskatts hækkaði um 5.467.077.430 krónur sem næmi söluhagnaði vegna sölu stefnanda á hlut sínum í HS Orku hf. Var í erindi stefnanda vísað til þess að 31. ágúst 2009 hefði náðst samkomulag um uppgjör við Orkuveituna en niðurstaðan um endanlegar fjárhæðir hefði ekki ráðist fyrr en í desember 2009. Með samkomulaginu hafi söluandvirðið lækkað og hafi því endanlegur söluhagnaður numið 5.467.077.430 krónum.

Stefnandi kærði álagningu opinberra gjalda gjaldárið 2010 16. nóvember 2010 og óskaði þess að fjármagnstekjuskattur fyrir tekjuárið 2009 yrði endurákvæður með hliðsjón af leiðréttu skattframtali sem með fylgdi. Hinn 18. nóvember 2010 var óskað eftir greiðslufresti á fjármagnstekjuskatti vegna sölu á eignarhlut í HS Orku hf.

Ríkisskattstjóri óskaði nánari skýringa hjá stefnanda á stofni til fjármagnstekjuskatts með bréfi 25. nóvember 2010. Hinn 13. desember 2010 bárust ríkisskattstjóra gögn og skýringar stefnanda. Þá barst ríkisskattstjóra tölvupóstur 16. desember 2010 með afriti af útreikningum á hagnaðinum sem byggði á samkomulagi sveitarfélagsins og Orkuveitu Reykjavíkur frá 31. ágúst 2009.

Ríkisskattstjóri boðaði stefnanda 17. janúar 2011 að fyrirhugað væri að úrskurða um leiðrétt framtal ársins 2010 með þeirri breytingu að færa honum til tekna hagnað af sölu sveitarfélagsins á hlutabréfum í HS Orku hf. að fjárhæð 5.467.077.430 krónur. Í bréfinu voru atvik við söluna til Orkuveitu Reykjavíkur rakin auk þess sem fram kom að Skattstjóri Reykjanesumdæmis hefði verið sammála stefnanda um að á árunum 2007 og 2008 hefði verið um óvissar tekjur að ræða. Í kjölfar dóms í máli stefnanda gegn Orkuveitu Reykjavíkur og nýs samkomulags sömu aðila í framhaldi af honum þann 31. ágúst 2009 væri hins vegar ekki lengur um óvissar tekjur að ræða í skilningi 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003. Um fjárhæð söluhagnaðarins sagði svo eftirfarandi: „Söluhagnaðurinn reiknaðist upphaflega kr. 6.110.560.000 en lækkar í kr. 5.476.077.430 í kjölfar þeirrar niðurstöðu sem fram kemur í samkomulagi sveitarfélagsins og Orkuveitu Reykjavíkur frá 31. ágúst 2009. Er því fyrirhugað að hækka stofn til fjármagnstekjuskatts í reit 0955 á framtali 2010 um greindar kr. 5.476.077.430 eða í kr. 5.589.552.215 við ákvörðun fjármagnstekjuskatts við afgreiðslu á kæruframtali sveitarfélagsins 2010. Skattskylda og útreikningur söluhagnaðarins byggir á 18. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 8. tölul. C-liðar 7. gr. sömu laga, og skattleggst í 15% skattþrepi, sbr. ákvæði til bráðabirgða I. í lögum nr. 70/2009, um ráðstafanir í ríkisfjármálum.“ Þá var tekið fram að af þessu leiddi að ekki væri fallist á erindi sveitarfélagsins frá 1. nóvember 2010 um að færa framangreindan söluhagnað til tekna á skattframtali 2009.

Fyrirætlun ríkisskattstjóra var andmælt af hálfu umboðsmanna stefnanda með bréfi 24. febrúar 2011 með sambærilegum rökum og stefnandi byggir á í máli þessu, eins og nánar greinir síðar. Af hálfu stefnanda var þess aðallega krafist að fallið yrði frá fyrirhuguðum breytingum á framtali, en til vara að söluhagnaður yrði færður á framtal stefnanda 2009 vegna tekjuársins 2008. Í framhaldi af andmælum stefnanda kvað ríkisskattstjóri upp úrskurð samkvæmt 99. gr. laga nr. 90/2003 hinn 22. mars 2011 þar sem ákveðið var að hagnaður af sölu téðra hlutabréfa að fjárhæð 5.467.077.430 krónur skyldi færður til tekna á skattframtali 2010 og stofn til álagningar fjármagnstekjuskatts yrði því 5.589.552.215 krónur. Í úrskurði ríkisskattstjóra var sjónarmiðum stefnanda byggðum á jafnræðisreglu stjórnarskrárinnar hafnað með þeim rökum að ríkisskattstjóri hefði ekki heimild til að fjalla um stjórnskipulegt gildi laga heldur félli það álitaeftni undir úrskurðarvald dómstóla. Þá var hafnað þeirri lögskýringu stefnanda að einungis bæri að skattleggja hagnað af sölu hlutabréfa sveitarfélaga þegar þau væru keypt í hagnaðarskyni. Var meðal annars talið að jafnræðisregla 11. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 gæti ekki helgað slíka niðurstöðu. Var því ekki talið að hina boðuðu skattlagningu skorti lagastoð.

Að því er varðaði varakröfu stefnanda var í úrskurði ríkisskattstjóra rakin forsaga 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003, framkvæmd við skýringu ákvæðisins og vísað til dóms fyrrgreinds héraðsdóms 18. mars 2009 svo og til samkomulagsins 31. ágúst 2009. Sagði að eðlilegt þætti að ganga út frá því að til að krafa teldist viss þyrfti lagagrunnur hennar að vera traustur. Var talið að við þær kringumstæður sem sköpuðust eftir umfjöllun Samkeppniseftirlitsins á árinu 2008 hefði verið afar óvarlegt að knýja skattlagningu fram á grundvelli svonefndrar kröfustofnunarreglu vegna lagalegrar óvissu. Fallist hefði verið á sjónarmið stefnanda um að ekki ætti að skattleggja söluhagnað á tekjuárunum 2007 og 2008 þar sem um óvissar tekjur væri að ræða. Þá sagði eftirfarandi: „Fallist er á að rétt hefði verið í bréfi

ríkisskattstjóra til kæranda, dags 17. janúar sl., að auk þeirra lagaákvæða sem þar er vísað til hefði jafnframt átt að vísa til 4. mgr. 71. gr. laga nr. 90/2003. Ljóst er þó af ítarlegri umfjöllun umboðsmanna kæranda um túlkun á þessari lagagrein að þetta hefur ekki leitt til málsspjalla fyrir hann. Með vísan til þessa lagaákvæðis og 18. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 8. tölul. C-liðar 7. gr. sömu laga, er kæranda í samræmi við framangreindan rökstuðning færður til tekna í reit 0935 skattframtali 2010 söluhagnaður að fjárhæð kr. 5.467.077.430 sem skattleggst í 15% skattþrepi, sbr. ákvæði til bráðabirgða I. í lögum nr. 70/2009, um ráðstafanir í ríkisfjármálum. Fjárhæð söluhagnaðar alls í þessum reit verður þá kr. 5.533.733.297 og fjármagnstekjuskattsstofn í heild kr. 5.589.552.215.“

Ekki var um að ræða munnlegar skýrslur við aðalmeðferð málsins.

Málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi byggir aðalkröfu sína á því að skýra beri skattalög á þá leið að skort hafi heimild til þess að skattleggja umræddan söluhagnað. Ef hins vegar er fallist á þá lögskýringu sem byggt er á í úrskurði ríkisskattstjóra er talið að téð lagaákvæði brjóti gegn ákvæðum 40. og 77. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins nr. 33/1944.

Stefnandi vísar til aðdragandans að þeirri lagasetningu sem leiddi til hinnar umþrættu skattlagningar og hver þróunin hefur orðið í skattlagningu söluhagnaðar lögaðila af hlutabréfum eftir þá lagasetningu. Sveitarfélög, fyrirtæki þeirra og stofnanir hafi um langt skeið verið undanþegin skattskyldu, sbr. nú 2. mgr. 4. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Með lögum nr. 97/1996, sem fólu í sér breytingu á þágildandi lögum um tekjuskatt og eignarskatt, hafi aðilar sem höfðu verið undanþegnir skattskyldu, þ.m.t. sveitarfélög, verið látin greiða 10% tekjuskatt af fjármagnstekjum. Í upphaflegu frumvarpi að lögunum, sem byggðu á tillögum nefndar um samræmda skattlagningu fjármagnstekna frá febrúar árið 1996, hafi verið gert ráð fyrir því að ekki yrði um neinar undanþágur að ræða. Sú breyting hafi hins vegar verið gerð í meðförum efnahags- og viðskiptanefndar að þessum aðilum yrði einungis gert að greiða skatt af vaxtatekjum, arði og hagnaði af sölu á hlutabréfum. Þessi efnisbreyting hafi síðan verið samþykkt sem lög frá Alþingi nr. 97/1996, sbr. nú 4. mgr. 71. gr. laga nr. 90/2003.

Stefnandi vísar til þess að ákvæðin um skattskyldu lögaðila af hagnaði af sölu hlutabréfa hafi verið þannig við gildistöku laga nr. 97/1996 að hagnaðurinn taldist skattskyldur í hendi lögaðila samkvæmt 17. gr. laga nr. 75/1981 (nú 18. gr. laga nr. 90/2003) án nokkurrar frestunar eða frádráttar. Með lögum nr. 95/1998 hafi skattskyldir lögaðilar fengið heimild til þess að fresta tekjufærslu söluhagnaðar af hlutabréfum um tvenn áramót frá söluþegi og til þess að færa þann söluhagnað til lækkunar kaupverðs á öðrum hlutabréfum innan þess tíma. Enginn samsvarandi heimild hafi verið veitt óskattskyldum lögaðilum sem höfðu verið gerðir skattskyldir af söluhagnaði hlutabréfa samkvæmt lögum nr. 97/1996. Þá er vísað til þess að með lögum nr. 38/2008 hafi þessi frestunarheimild verið felld úr gildi en í stað þess hafi hagnaður hlutafélaga og samvinnufélaga samkvæmt 1. og 2. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003 af sölu hlutabréfa sem myndaðist á árinu 2008 verið gerður skattfrjál. Tæknilega sé söluhagnaðurinn fyrst talinn til skattskyldra tekna

en síðan sé veittur frádráttur fyrir sömu fjárhæð á móti. Ekkert samsvarandi skattfrelsi hafi verið veitt óskattskyldum lögaðilum, svo sem stefnanda. Á því tímabili sem rætt hafi verið hér að framan, þ.e. frá 1996 til 2008, hafi ákvæði skattalaga um skattskyldu hagnaðar lögaðila af sölu eignarhluta í sameignarfélögum og samlögum verið óbreytt að því leyti að hagnaðurinn taldist skattskyldur að fullu.

Stefnandi vísar einnig til gildandi reglna árið 1996 sem fólu í sér að orkufyrirtæki greiddu ekki opinber gjöld til ríkis og sveitarfélaga. Leggur stefnandi áherslu á að fyrrgreind breyting á skattalögum hafi verið gerð við þessar aðstæður. Engin athugun hafi farið fram á því hvernig tæknilega skyldi staðið að skattlagningu eða hver áhrif hún hefði á fjárhæð sveitarfélaga eða annarra aðila sem hún varðaði. Ef upphaflegt frumvarp hefði náð fram að ganga hefði hagnaður af sölu hvers konar eigna óskattskyldra aðila orðið tekjuskattskyldur, þ. á m. af sölu lausafjár og fasteigna, fyrnanlegra og ófyrnanlegra eigna, auk hagnaðar af sölu hlutabréfa og eignarhluta í samlögum og sameignarfélögum. Auk þess hefðu tekjur af vatnsréttindum og jarðvarmaréttindum orðið skattskyldar, sbr. 2. tl. C-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, þvert á undanþágur í orkulögum. Þegar þinginu hafi orðið ljóst umfang tillagnanna og erfiðleikanna við framkvæmd þeirra og að það gæti orðið erfitt að réttlæta skattlagninguna af eignasölu hjá þessum aðilum, hafi efnahags- og viðskiptanefnd ákveðið að leggja til að skattleggja hjá þessum aðilum einungis vaxtatekjur, arð og hagnað af sölu á hlutabréfum. Stefnandi vísar til þess að engin skýring hafi fylgt frá efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis á því hvers vegna einungis hagnaður af sölu hlutabréfa var gerður skattskyldur en ekki hagnaður af eignarhlutum í öðrum lögaðilum, t.d. í sameignarfélögum. Nefndin hafi heldur ekki neitt fjallað um það að með þessu fyrirkomulagi gæti hagnaður sveitarfélags af sölu orkuréttinda orðið skattfrjáls við sölu á slíkri eign utan hlutafélaga, en skattskyld ef réttindunum væri komið fyrir innan hlutafélags. Telur stefnandi að vilji löggjafans hafi ekki staðið til þess að söluhagnaður vegna sölu stefnanda á hlut í orkufyrirtæki yrði skattlagður þótt fyrirtækið yrði gert að hlutafélagi.

Stefnandi byggir einnig á því að forsendan fyrir þróun, samstarfi og samruna orkufyrirtækja í upphafi þessarar aldar hafi verið sú að skattalegt jafnræði næðist innan orkugeirans. Er vísað þessu til stuðnings til athugasemda við frumvarp sem varð að fyrrgreindum lögum nr. 10/2001 og frumvarps sem varð að lögum nr. 139/2001 um stofnun sameignarfyrirtækis um Orkuveitu Reykjavíkur. Við þessa lagasetningu á árinu 2001 hafi ekkert verið rætt um skattalegan mun sem gæti verið í tengslum við sölu á eignarhlutum í þessum tveimur orkufyrirtækjum, þar sem annars vegar var um að ræða eignarhluti í hlutafélagi og hins vegar eignarhluti í sameignarfélagi. Sú staðreynd bendi til þess að ekki hafi verið gert ráð fyrir því af hálfu löggjafans að sala á eignarhlut í Hitaveitu Suðurnesja hf. myndi leiða til annarrar niðurstöðu en sala á eignarhlut í sameignarfélagi eins og Orkuveitunni.

Stefnandi heldur því fram með vísan til framangreinds að forsenda þess að gera hagnað af sölu óskattskyldra lögaðila á hlutabréfum skattskyldan, eins og gert var á árinu 1996, hafi verið sú að samræma þá skattlagningu við þágildandi, fortakslausa skattskyldu slíks hagnaðar hjá skattskyldum lögaðilum. Þá telur hann víst að vilji þingsins hafi ekki staðið til þess að skattleggja söluhagnað af hlutabréfum í orkugeiranum heldur hafi menn haft í huga kaup og sölu hlutabréfa í fjárfestingarskyni. Stefnandi telur af þessum sökum að túlka beri efnislegt innihald þeirrar skattskyldu sem lögfest var með lögum nr. 97/1996, sbr. nú 4. mgr. 71. gr.

laga nr. 90/2003 með hliðsjón af þeim breytingum sem urðu eftir þann tíma á skattskyldu söluhagnaðar hlutabréfa í hendi skattskylds aðila, þannig að frá og með tekjuárinu 1998 hafi stefnandi mátt fresta skattlagningu slíks söluhagnaðar og frá og með tekjuárinu 2008 hafi slíkur söluhagnaður verið skattfrjáls í hendi hans.

Ef ekki er fallist á framangreinda lögskýringu vísar stefnandi til þess að greind lög hafa ekki að geyma nein ákvæði um skattlagningu eigenda orkufyrirtækja. Samkvæmt þessu sé gert ráð fyrir því að orkufyrirtæki sé rekið t.d. í formi hlutafélags, samvinnufélags, samlagsfélags, sameignarfélags og samlags. Stefnandi heldur því fram að í 10. gr. laga nr. 97/1996 hafi löggjafinn, með því að takmarka skattskyldu aðila sem eru undanþegnir tekjuskatti, við hagnað af sölu hlutabréfa, þegar hagnaður af sölu annarra eignahluta er tekjuskattsfrjáls, ekki gætt að jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrár, sbr. einnig 72. gr. sömu laga, þannig að nefnd lagasetning fari í bága við stjórnarskrá og sé þar með að vettugi virðandi. Einnig er vísað til 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar.

Varakrafa stefnanda byggir á því að ef stefnanda ber að greiða fjármagnstekjuskatt af söluhagnaði verði að telja að hagnaður vegna sölu umræddra hlutabréfa hafi fallið til á árinu 2008. Stefnandi vísar þessu til stuðnings til framangreindra málsatvika og forsendna héraðsdóms 18. mars 2009 þar sem segir eftirfarandi: „Stefnandi hefur fyrir sitt leyti staðið við sinn hluta samningsins með því að hann tilkynnti fyrir lok sex mánaða frestsins að samþykkt hefði verið í bæjarstjórn að selja stefnda (OR) hlutinn. Þótt hnökrar hafi verið á tilkynningu stefnanda hinn 20. desember 2007 og ný tilkynning hafi verið send 10. janúar 2008, þá breytir það engu þar sem ekki er byggt á því í málinu. Skyldur stefnda samkvæmt samkomulaginu voru að greiða söluverðið og á því hefur staðið.“ Telur stefnandi að samkvæmt forsendum héraðsdóms hafi gildur samningur komist á milli aðila og beri að miða við þann tíma.

Stefnandi rekur lögskýringarsjónarmið um 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003 og telur að tekjur eigi fyrst að koma til skattlagningar þegar skattgreiðandi hefur öðlast endanlegan rétt til greiðslu. Ekki megi vera óvissa um efnisinnihald kröfunnar þannig að öll efnisatriði sem nauðsynleg eru til þess að ákvarða hana séu ekki komin fram. Stefnandi telur samkvæmt þessu að með samþykkt bæjarstjórnar stefnanda 18. desember 2007 hafi stefnandi ekki verið búinn að öðlast endanlegan rétt til greiðslu endanlegs kaupverðs og verði tekjurnar því ekki taldar falla til skatts á tekjuárinu 2007. Sé þetta í samræmi við nefndan héraðsdóm sem hafi tekið það fram í niðurstöðu sinni að tekjurnar tilheyrðu árinu 2007 og að málsástæðunni um nýja tilkynningu stefnanda til Orkuveitunnar 10. janúar 2008 hefði ekki verið haldið fram í málinu. Stefnandi heldur því fram samkvæmt þessu að þennan endanlega rétt til kaupverðsins hafi hann ekki öðlast fyrr en hann tilkynnti Orkuveitunni að hann samþykkti að selja OR 95% hlutafjár síns.

Stefnandi vísar einnig til þess að samkvæmt 2. mgr. 5. gr. samkomulagsins frá 2. júlí 2007 hafi stefnandi átt að framselja Orkuveitunni hlutabréfin að loknum forkaupsréttarfresti. Hinn 13. mars 2008 hafi stefnandi tilkynnt Orkuveitunni að enginn forkaupsréttarhafi hefði gefið sig fram og verði því að telja að á þeim tíma hafi hann í síðasta lagi öðlast endanlegan rétt til kaupverðsins. Samkvæmt þessu og með vísan til 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003 eigi söluhagnaður stefnanda að teljast til tekjuársins 2008 og skattleggjast með framtali gjaldársins 2009.

Stefnandi vísar til þess að hann hafi tilgreint sölu í ársreikningi sínum fyrir árið 2008. Kröfugerð stefnanda feli það í sér að í stað tekjufærslu ríkisskattstjóra á söluhagnaði hlutabréfa stefnanda í HS Orku hf., 5.467.077.430 krónum, í framtali stefnanda gjaldárið 2010, komi tekjufærsla í framtal stefnanda gjaldárið 2009 samtals að fjárhæð 5.671.374.802 krónur, en mismunurinn, 204.297.372 krónur, sé söluhagnaður af sölu hlutabréfa stefnanda til OR í HS Veitum hf., sem hafi gengið til baka á árinu 2009. Stefnandi áskilur sér rétt til þess að senda erindi síðar til ríkisskattstjóra með vísan í 2. mgr. 101. gr. laga nr. 90/2003 um leiðréttingu á færslu nefndrar viðbótar að fjárhæð 204.297.372 krónur sem komi til lækkunar fjármagnstekjuskattsstofns stefnanda gjaldárið 2010.

Varðandi umfjöllun í úrskurði ríkisskattstjóra tekur stefnandi fram að eftir að krafan sé orðin endanleg geti gjaldendur ekki frestað skattlagningu vegna þess að skuldari færist undan því að greiða kaupverðið. Óvissa um innheimtu kröfu valdi ekki frestun tekjufærslu. Þá mótmælir stefnandi því að hann sé bundinn af sjónarmiðum sem hann setti fram undir framgangi málsins hjá skattyfirvöldum um hvenær ætti að tekjufæra hinar umræddu tekjur. Hann bendir á að skattstjóri hafi ekki alltaf verið á sömu skoðun um þetta atriði og hafi á tímabili viljað skattleggja á sama ári og tekjurnar voru færðar í ársreikning stefnanda, þ.e. á árinu 2008.

Málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi vísar til þess að hann sé sveitarfélag sem sé undanþegið greiðslu tekjuskatts skv. 2. tölulið 4. gr. laga nr. 90/2003. Í 4. mgr. 71. gr. laganna sé kveðið á um skyldu lögaðila sem eru undanþegnir skattskyldu til að greiða tekjuskatt af fjármagnstekjum. Stefnandi vísar til setningar ákvæðisins með 10. gr. laga nr. 97/1996. Með þeim lögum hafi verið tekin upp samræmd skattlagning allra fjármagnstekna einstaklinga, en í því hafi falist að vaxtatekjur sem höfðu verið skattfrjálssar voru skattlagðar og aðrar fjármagnstekjur, þ.e. arður, söluhagnaður, leigutekjur og aðrar eignatekjur voru skattlagðar á sama hátt með fjármagnstekjuskatti sem var þá 10%. Stefnandi vísar til þess að við meðferð frumvarpsins á Alþingi hafi verið horfið frá því að skattleggja allar fjármagnstekjur skv. 1.-8. tölul. C-liðar 7. gr. hjá lögaðilum sem voru undanþegnir skattskyldu skv. 4. gr. laganna og ákveðið hafi verið að skattleggja hjá þessum aðilum einungis vaxtatekjur, arð og hagnað af sölu á hlutabréfum.

Stefndi telur ákvæði 4. mgr. 71. gr. laga nr. 90/2003 alveg skýrt og ótvírætt um það að lögaðilar sem eru undanþegnir skattskyldu skv. 4. gr. laganna skuli greiða fjármagnstekjuskatt af vöxtum, arði og hagnaði af sölu hlutabréfa. Ekkert styðji sjónarmið stefnanda um að skattskyldan takmarkist við kaup og sölu hlutabréfa í fjárfestingar- og hagnaðarskyni. Af orðalagi ákvæðisins og lögskýringargögnum er ljóst að söluhagnaður af hlutabréfum sé fortakslaust skattskyldur. Sama eigi við um arð sem sveitarfélag fái af hlutabréfum og séu engar takmarkanir settar um arð eftir því um hvers konar félag er að ræða. Skattskylda söluhagnaðar af hlutabréfum sé fortakslaus í hendi sveitarfélags og óháð undirliggjandi starfsemi hlutafélags, tilefni kaupa eða sölu á hlutabréfum.

Ekkert styðji heldur þau sjónarmið stefnanda að með 10. gr. laga nr. 97/1996 hafi verið samræmd sú skattskylda við skattlagningu sams konar fjármagnstekna hjá skattskyldum lögaðilum í atvinnurekstri. Á engan hátt fá staðist þau sjónarmið stefnanda að frá tekjuárinu 1998 hafi honum verið heimilt að fresta skattlagningu söluhagnaðar og að frá árinu 2008 hafi söluhagnaður orðið skattfrjáls í hendi hans þar sem löggjafanum hafi láðst að láta frestunarheimildir söluhagnaðar, sem lögleiddar hafi verið með lögum nr. 95/1998 og síðar breytingum á 31. gr. um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri með lögum nr. 38/2008, heimila frádrátt söluhagnaðar af hlutabréfum sbr. 9. tl. a.

Ekki fái heldur staðist þær ályktanir sem stefnandi dragi af athugasemdum með lögum um stofnun hlutafélags um Hitaveitu Suðurnesja nr. 10/2001 og lögum nr. 139/2001 um stofnun sameignarfyrirtækis um Orkuveitu Reykjavíkur, varðandi skattalegt jafnræði innan orkugeirans og þýðingu þeirra fyrir túlkun á ákvæði 4. mgr. 71. gr. laga nr. 90/2003. Í báðum lögum hafi verið sérstakt ákvæði er kvað á um skattfrelsi fyrirtækjanna og komi fram af athugasemdunum að lögfesting slíks skattfrelsis sé gerð til að tryggja að skattaleg staða yrði óbreytt þrátt fyrir breytt rekstrarform til samræmis við orkufyrirtæki í eigu ríkis og sveitarfélaga sem þau bæru ótakmarkaða ábyrgð á. Jafnframt hafi komið fram að í tengslum við breytingar á skipulagi raforkumála yrði skattaleg staða orkufyrirtækja tekin til skoðunar og væri ákvæðunum ætlað að standa þar til sú skoðun hefði farið fram. Ákvæðin um skattfrelsi þessara fyrirtækja hafi verið felld brott með lögum nr. 65/2005 í tengslum við setningu laga nr. 50/2005 um skattskyldu orkufyrirtækja þar sem kveðið sé á um að öll orkufyrirtæki séu skattskyld skv. 2. gr. laga nr. 90/2003, einnig þau sem áður nutu undanþágu á grundvelli 4. gr. laganna, sbr. 1. gr. laga nr. 50/2003.

Stefndi vísar einnig til þess að við yfirfærslu eigna og réttinda Rafveitu Hafnarfjarðar í sameignarfélagið Hitaveitu Suðurnesja á árinu 2000 hafi stefnandi notið skattfrelsis. Það hafi hins vegar verið ákvörðun stefnanda og annarra eigenda Hitaveitu Suðurnesja að stofna hlutafélag. Þegar sú breyting hafi verið gerð árið 2001 hafi legið ljóst fyrir að kæmi til sölu sveitarfélaga á hlutabréfum í félaginu yrðu þau skattskyld af söluhagnaði vegna þeirrar sölu. Ákvarðanir sveitarfélaganna um breytingu á rekstrarformi Hitaveitu Suðurnesja úr sameignarfélagi í hlutafélag voru því teknar í því ljósi. Stefndi mótmælir fullyrðingum stefnanda um að stofnun hlutafélags um Hitaveitu Suðurnesja hafi farið fram að frumkvæði stefnda.

Því er eindregið vísað á bug að ákvæði 4. mgr. 71. gr. laga nr. 90/2003 brjóti í bága við jafnræðisreglu stjórnarskrár. Stefndi vísar til þess að málefnaleg sjónarmið ráði því að mismunandi skattar séu lagðir á menn og lögaðila eftir því hvernig tekjum þeirra er háttað og félagiformi. Mismunandi form á eignarhaldi leiði til mismunandi reglna þegar komi að skattskyldu og hagnaði af eignasölu og hafi skattalöggjöfin alla tíð verið þannig uppbyggð. Stefndi vísar til þess að sveitarfélag skuli greiða skatt af þeim söluhagnaði sem þau hafi af sölu hlutabréfa. Þegar sveitarfélag ákveði að koma hluta af rekstrareiningum sveitarfélags í form hlutafélags eða einkahlutafélags sé það yfirleitt gert til að ná fram rekstrarlegu hagræði. Því fylgi hins vegar gerbreytt lagaleg staða bæði fyrir viðkomandi rekstur og eiganda hans og gerir stöðu þeirra í skattalegu tilliti allt aðra en áður og ekki skipti máli af hvaða ástæðum er ráðist í slíka breytingu. Ekki sé unnt að fallast á að sveitarfélag sem reki orkuveitu sem sjálfstæða einingu innan sveitarsjóðs eða sé

félagi í sameignarfélagi með ótakmarkaðri ábyrgð félagsaðila sem reki orkuveitu sé í sambærilegri stöðu og sveitarfélag sem á hlut í hlutafélagi sem rekur orkuveitu.

Að því er varðar varakröfu stefnanda vísar stefndi til þess að í lögum sé litla leiðsögn að finna um það hvað teljist óvissar tekjur í skilningi 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003. Þó sé ljóst að reglan geri ráð fyrir því að upp geti komið þær aðstæður að tekjur teljist þeirri óvissu háðar, m.a. vegna deilna um lögmæti samninga, að bíða skuli með tekjufærslu til þess árs er óvissunni hefur verið eytt. Ljóst sé að skattskil stefnanda sjálfs hafi tekið mið af því að bíða ætti með tekjufærslu söluhagnaðarins þar sem veruleg óvissa væri um hverjar raunverulegar tekjur þess yrðu af viðskiptunum vegna lagalegrar óvissu um afdrif málsins. Þó að niðurstaða héraðsdóms 18. mars 2009 hafi orðið stefnanda í hag sé ekki þar með sagt að engri óvissu hafi verið til að dreifa, heldur hafi óvissu verið eytt með dóminum.

Stefndi telur að við þær kringumstæður sem sköpuðust eftir umfjöllun Samkeppniseftirlitsins hafi verið afar óvarlegt að túlka óvissar tekjur svo þröngt að knýja hafi mátt fram skattlagningu á grundvelli svonefndrar kröfustofnunarreglu. Svo mikil lagaleg óvissa hafi því talist vera um hvaða niðurstaða fengist í deilu Orkuveitu Reykjavíkur og stefnanda, að fallist hafi verið á sjónarmið stefnanda um að skattleggja ekki söluhagnað á tekjuárunum 2007 og 2008 þar sem um óvissar tekjur hafi verið að ræða samkvæmt 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003. Varðandi óvissu málsins er enn fremur bent á nýtt samkomulag deiluaðila þar sem hluti sölnnar hafi gengið til baka og hafi hið nýja samkomulag verið bundið ákveðnum skilyrðum sem efna þurfti í síðasta lagi 15. desember 2009. Með vísan til framangreinds verði ekki annað séð en að um óvissar tekjur í skilningi 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003 hafi verið að ræða. Af því leiði að söluhagnaðinn bar að telja til tekna á gjaldárinu 2010 og sé því engum annmörkum til að dreifa á úrskurði ríkisskattstjóra. Samkvæmt þessu beri einnig að sýkna af varakröfu stefnanda.

Niðurstaða

Stefnandi máls þessa er sveitarfélag sem undanþegið er greiðslu tekjuskatts samkvæmt 2. tölulið 4. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Samkvæmt 4. mgr. 71. gr. laganna skulu þeir aðilar, sem undanþegnir eru skattskyldu samkvæmt þessu ákvæði, allt að einu greiða tekjuskatt af fjármagnstekjum, sbr. 3., 4. og 5. tölulið C-liðar 7. gr., svo og samkvæmt 8. tölulið sama stafliðar, að því er varðar söluhagnað af hlutabréfum. Fer því ekki á milli mála að samkvæmt orðalagi téðra lagaákvæða ber stefnanda að greiða tekjuskatt af hagnaði af sölu hlutabréfa. Liggur jafnframt fyrir að skattur á þessar fjármagnstekjur nam 10% fyrir tekjuárið 2008 en var hækkaður í 15% fyrir tekjuárið 2009 samkvæmt ákvæði til bráðabirgða I í lögum nr. 70/2009 um ráðstafanir í ríkisfjármálum. Er aðalkrafa stefnanda annars vegar vegar reist á því að þrátt fyrir orðalag umræddra ákvæða beri að skýra skattalög á þá leið að hagnaður stefnanda vegna sölu á hlutabréfum í Hitaveitu Suðurnesja hf. hafi ekki átt að verða andlag fjármagnstekjuskatts. Hins vegar byggir stefnandi á því að skattlagning umrædds söluhagnaðar sé andstæð ákvæðum stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, einkum 65. gr. hennar, eins og henni var breytt með 3. gr. laga nr. 97/1995. Varakrafa stefnanda er á því reist að söluhagnað stefnanda beri að færa til tekna á árinu 2008 en ekki 2009, svo sem úrskurður ríkisskattstjóra 22. mars 2011 kveði á um.

A

Efnisregla 4. mgr. 71. gr. laga nr. 90/2003 var sett með lögum nr. 97/1996 sem fólu í sér breytingar á þágildandi lögum nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignaskatt og höfðu það að meginmarkmiði að taka upp samræmda skattlagningu á fjármagnstekjur einstaklinga. Í 10. gr. laganna var þó einnig kveðið á um skyldu tiltekinna lögaðila, sem undanþegnir eru almennri skattskyldu, þ. á m. sveitarfélaga, til greiðslu fjármagnstekjuskatts.

Af þinglegri meðferð þess frumvarps sem varð að lögum nr. 97/1996 verður dregin sú ályktun að með 10. gr. laganna hafi ætlunin verið að leggja skatt á ákveðnar fjármagnstekjur framangreindra lögaðila, þ. á m. sveitarfélaga. Hins vegar liggur ekki fyrir að á einhverju stigi meðferðar frumvarpsins fyrir Alþingi hafi verið við það miðað að fyllilega sömu reglur ættu að gilda annars vegar um skattlagningu fjármagnstekna sveitarfélaga og hins vegar hlutafélaga og samvinnufélaga að því er varðaði nánara andlag fjármagnstekjuskatt eða skatthlutfall. Því síður verður sú ályktun dregin af lögum og þinglegri meðferð frumvarpsins að vilji löggjafans hafi staðið til þess að tengja saman skattlagningu þessara aðila þannig að sömu reglur giltu um skyldu þeirra til greiðslu fjármagnstekjuskatts til frambúðar. Er því hafnað þeirri málsástæðu stefnanda að við skýringu á 4. mgr. 71. gr. laga nr. 90/2003 beri að líta til þeirra breytinga sem gerðar hafa verið síðar á reglum um skattlagningu hagnaðar hlutafélaga og samvinnufélaga vegna sölu á hlutabréfum.

Svo sem áður greinir er orðalag 4. mgr. 71. gr. laga nr. 90/2003 skýrt og fortakslaust um það að lögaðilar, sem eru undanþegnir skattskyldu samkvæmt 4. gr. laganna, svo sem stefnandi, skuli þrátt fyrir það greiða fjármagnstekjuskatt af vöxtum, arði og hagnaði af sölu hlutabréfa. Fær þessi skýring samkvæmt orðanna hljóðan einnig stoð í forsögu laganna og þinglegri meðferð þess frumvarps sem varð að lögum nr. 97/1996 sem áður greinir. Hafa engin haldbær rök verið færð fram því til stuðnings að skýra beri téð ákvæði þrengjandi á þá leið að sala hlutabréfa í hlutafélögum á sviði orkuiðnaðar sé allt að einu undanþegin skattlagningu. Getur það ekki haggð þessari niðurstöðu að hagnaður sveitarfélags vegna sölu orkufyrirtækis sem rekið er undir öðru félagsformi kann að vera undanþeginn fjármagnstekjuskatti.

B

Að mati dómsins fer ekki á milli mála að þær skattlagningarheimildir sem um er að ræða í máli þessu fullnægja 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar, eins og síðarnefnda ákvæðinu var breytt með 16. gr. stjórnarskipunarlaga nr. 97/1944. Við mat á því hvort téð skattlagning brjóti í bága við 65. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. einnig þau jafnræðisrök sem eignarréttarákvæði 72. gr. stjórnarskrárinnar byggir á, verður að horfa til þess að stefnandi er sveitarfélag sem fellur undir 78. gr. stjórnarskrárinnar og sinnir sem slíkt lögákveðnum verkefnum. Stöðu stefnanda að lögum og í reynd verður því hvorki jafnað til stöðu einstaklinga né annars konar félaga, svo sem hlutafélaga og samvinnufélaga sem rekin eru í atvinnuskyni.

Grunnregla 65. gr. stjórnarskrárinnar, svo og sú vernd eignarréttar sem mælt er fyrir um í 72. gr. stjórnarskrárinnar, haggar ekki víðtæku valdi löggjafans til þess að ákveða hvaða atriði skuli ráða skattskyldu. Fer þannig ekki á milli mála að

umræddar reglur stjórnarskrár eru því ekki til fyrirstöðu að gerður sé greinarmunur á mismunandi tegundum félaga við skattlagningu, ekki síst þegar um er að ræða félagsform sem hafa eðlisólík hlutverk að lögum og í reynd. Endurspeglast þessar meginreglur ekki síst í þeim skattareglum sem undanþiggja stefnanda að verulegu leyti tekjuskatti og búa honum í grundvallaratriðum annað skattalegt umhverfi en þorra félaga sem rekin eru í atvinnuskyni.

Samkvæmt framangreindu verður stöðu stefnanda ekki jafnað til stöðu annarra skattgreiðenda, svo sem hlutafélaga og samvinnufélaga, þannig að ólíkar reglur um skattlagningu hagnaðar við sölu hlutabréfa verði taldar brjóta gegn stjórnskipulegri jafnræðisreglu. Er þar af leiðandi hafnað málsástæðu stefnanda á þá leið að ákvæði 4. mgr. 71. gr. laga nr. 90/2003 sé andstætt stjórnarskrá og gildir þá einu þótt ákvæði kunni við ákveðnar aðstæður að fela í sér strangari reglur um skattlagningu fjármagnstekna stefnanda samanborið við hlutafélög og samvinnufélög.

Ljóst er að málefnaleg sjónarmið geta legið því til grundvallar að hagnaður vegna sölu hlutabréfa lúti öðrum skattareglum en hagnaður vegna sölu annars konar verðmæta í eigu sveitarfélags, þ. á m. sölu á hlut í sameignarfélögum. Er það ekki dómstóla að endurskoða mat löggjafans að þessu leyti. Verður því ekki fallist á að brotið hafi verið gegn stjórnskipulegri jafnræðisreglu með því að kveða sérstaklega á um skattlagningu söluhagnaðar vegna hlutabréfa án þess að hagnaður lögaðila, sem undanþegnir eru tekjuskatti, vegna sölu annars konar félaga í eigu þeirra sé skattlagður með sambærilegum hætti.

Samkvæmt öllu framangreindu verður stefndi sýknaður af aðalkröfu stefnanda.

C

Samkvæmt 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003 skal tekjur að jafnaði telja til tekna á því ári sem þær verða til, þ.e. þegar myndast hefur krafa þeirra vegna á hendur einhverjum, nema um óvissar tekjur sé að ræða. Um er að ræða ákvæði sem hefur staðið efnislega óbreytt frá setningu laga nr. 6/1935 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. 7. gr. þeirra laga, og hefur verið talið fela í sér þá meginreglu að í skattalegu tilliti beri að miða tekjur við stofnun kröfu án tillits til þess hvenær greiðsla fari fram, sbr. t.d. dóm Hæstaréttar 10. júní 1986 í máli nr. 37/1985. Eins og ráðið verður af orðalagi ákvæðisins verður aðeins vikið frá þessari meginreglu um kröfustofnun þegar tekjur teljast óvissar og ber þá að miða tekjufærslu við þann tíma þegar bundinn er endi á óvissu.

Samkvæmt framangreindu verður að leggja til grundvallar að þegar ágreiningi um gildi kröfu er skotið til dómstóla verði jafnan að ganga út frá því að krafa teljist óviss þar til endanlegur dómur gengur um skuldbindingargildi hennar. Er þá horft til þess að fyrst við það tímamark geta tekjur viðkomandi kröfuhafa talist svo öruggar að réttlætánlegt sé að þær verði andlag tekjuskatts, enda séu varnir skuldara gegn gildi kröfu ekki bersýnilega tilhæfulausar. Við þessar aðstæður er þannig ekki unnt að horfa einvörðungu til reglna fjármunaréttar um stofnun og efndatíma kröfunnar heldur verður að líta til þess tíma þegar endir er bundinn á óvissu um skuldbindingargildi kröfunnar með endanlegum dómi. Samkvæmt þessu getur það ekki ráðið úrslitum þótt byggt hafi verið á því í umræddum dómi héraðsdóms 31. mars 2009 að bindandi samningur hafi komist á milli stefnanda og Orkuveitu Reykjavíkur eigi síðar en við móttöku tilkynningar stefnanda 10. janúar 2008 og að

Orkuveitunni hafi í framhaldinu borið að greiða söluverðið, þ.e. þegar síðustu fyrirvörum vegna samkomulagsins var aflétt í mars 2008.

Eins og áður greinir tiltók stefnandi sölu umræddra bréfa til Orkuveitu Reykjavíkur ekki í skattframtali sínu vegna ársins 2008 heldur gerði grein fyrir henni í skýringu í ársreikningi sínum sem undirritaður var af bæjarstjóra stefnanda 5. júní 2009. Var í þeirri athugasemd tekið fram að stefnandi ætti í málaferlum við Orkuveituna vegna viðskiptanna og vísað til dóms héraðsdóms 31. mars 2009 auk þess sem sagt var að skattskuldbinding vegna þessa að fjárhæð 745 milljónir króna hefði verið færð í ársreikninginn. Fyrir liggur að stefnandi og Orkuveita Reykjavíkur gerðu viðbótarsamkomulag 31. ágúst 2009 í framhaldi af dómi héraðsdóms þar sem endanlega var kveðið á um uppgjör viðskipta þeirra. Var í bréfi stefnanda til ríkisskattstjóra 1. nóvember 2009 vísað til þess að niðurstaðan um endanlegar fjárhæðir á grundvelli þessa viðbótarsamkomulags hefði ekki ráðist fyrr en í desember 2009.

Að mati dómsins verða öll framangreind gögn ekki skilin á aðra leið en þá að stefnandi hafi sjálfur talið tekjur sínar vegna samkomulagsins 2. júlí 2007 óvissar þar til endir væri bundinn á ágreining hans og Orkuveitu Reykjavíkur með endanlegum dómi. Í þessu ljósi telur dómurinn ekkert komið fram sem gæti orðið grundvöllur að því að miða tekjur stefnanda samkvæmt umræddu samkomulagi við árið 2008, svo sem varakrafa hans gerir ráð fyrir. Verður stefndi því sýknaður af öllum kröfum stefnanda.

Eftir atvikum þykir rétt að málskostnaður falli niður.

Það athugast að stefnandi hefur ekki raðað framlögðum skjölum í tímaröð svo sem góð lögmannsvenja stendur til.

Af hálfu stefnanda flutti málið Hólmfríður Kristjánsdóttir hdl.

Af hálfu stefnda flutti málið Guðrún Margrét Árnadóttir hrl.

Skúli Magnússon héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

D Ó M S O R Ð

Stefndi, íslenska ríkið, skal vera sýkn af öllum kröfum stefnanda.

Málskostnaður fellur niður.

Skúli Magnússon