

## D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 24. október 2013 í máli nr. E-179/2013:

**Guðrún Helga Lárusdóttir**

*(Garðar Valdimarsson hrl.)*

**gegn**

**íslenska ríkinu**

*(Guðrún M. Árnadóttir hrl.)*

I.

Mál þetta var höfðað 17. janúar 2013 og dómtekið 27. september 2013 að loknum munnlegum málflutningi.

Stefnandi er Guðrún Helga Lárusdóttir, til heimilis að Birkihvammi 3, Hafnarfirði, en stefndi er íslenska ríkið.

Dómkröfur stefnanda eru eftirfarandi:

Aðallega, að auðlegðarskattur, samtals að fjárhæð 35.911.443 krónur, sem stefnanda hefur verið gert að greiða samkvæmt álagningu á gjaldárunum 2010, 2011 og 2012, samanber bráðabirgðaákvæði XXXIII. og bráðabirgðaákvæði XXXIX. í lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt, verði felldur niður og að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda nefndar 35.911.443 krónur ásamt vöxtum, sbr. 1. mgr. 2. gr. 1. nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 8. gr. 1. nr. 38/2001, af 459.028 krónum frá 24. september 2010 til 30. september sama ár, af 918.054 krónum frá þeim degi til 29. október sama ár, af 1.377.080 krónum frá þeim degi til 30. nóvember sama ár, af 1.836.106 krónum frá þeim degi til 31. desember sama ár, af 2.295.132 krónum frá þeim degi til 25. ágúst 2011, af 5.142.697 krónum frá þeim degi til 29. september sama ár, af 7.990.259 krónum frá þeim degi til 31. október sama ár, af 10.837.891 krónu frá þeim degi til 30. nóvember sama ár, af 13.685.383 krónum frá þeim degi til 30. desember sama ár, af 16.532.945 krónum frá þeim degi til 29. febrúar 2012, af 16.800.847 krónum frá þeim degi til 30. mars sama ár, af 17.068.748 krónum frá þeim degi til 30. apríl sama ár, af 17.336.649 krónum frá þeim degi til 31. maí sama ár, af 17.604.550 krónum frá þeim degi til 15. júní sama ár, af 17.872.451 krónu frá þeim degi til 31. ágúst sama ár, af 21.480.251 krónu frá þeim degi til 28. september sama ár, af 25.088.049 krónum frá þeim degi til 31. október sama ár, af 28.695.847 krónum frá þeim degi til 29. nóvember sama ár, af 32.303.645 krónum frá þeim degi til 31. desember sama ár, af 35.911.443 krónum frá þeim degi til 17. janúar

2013 og með dráttarvöxtum, sbr. 2. mgr. 1. nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 6. gr. 1. nr. 38/2001 sbr. 1. gr. laga nr. 159/2008, af þeirri fjárhæð frá þeim degi auk vaxtavaxta, sbr. 12. gr. s.l., allt til greiðsludags.

Til vara, að auðlegðarskattur (viðbótarauðlegðarskattur), samtals að fjárhæð 26.108.989 krónur, sem stefnanda hefur verið gert að greiða samkvæmt álagningu á gjaldárunum 2011 og 2012, sbr. bráðabirgðaákvæði XXXIII og bráðabirgðaákvæði XXXIX, í lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt, verði felldur niður og að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda nefndar 26.108.989 krónur ásamt vöxtum, sbr. 1. mgr. 2. gr. 1. nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 8. gr. 1. nr. 38/2001, af 2.217.209 krónum frá 25. ágúst 2011 til 29. september sama ár, af 4.434.415 krónum frá þeim degi til 31. október sama ár, af 6.651.621 krónum frá þeim degi til 30. nóvember sama ár, af 8.868.827 krónum frá þeim degi til 30. desember sama ár, af 11.086.033 krónum frá þeim degi til 31. ágúst 2012, af 14.090.625 krónum frá þeim degi til 28. september sama ár, af 17.095.216 krónum frá þeim degi til 31. október sama ár, af 20.099.807 krónum frá þeim degi til 29. nóvember sama ár, af 23.104.398 krónum frá þeim degi til 31. desember sama ár, af 26.108.989 krónum frá þeim degi til 17. janúar 2013 og með dráttarvöxtum, sbr. 2. mgr. 1. nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 6. gr. 1. nr. 38/2001 sbr. 1. gr. laga nr. 159/2008, af þeirri fjárhæð frá þeim degi, auk vaxtavaxta, sbr. 12. gr. s.l., allt til greiðsludags.

Til þrautavara, að framangreindar skattfjárhæðir verði að öðru leyti lækkaðar að mati dómsins.

Þá krefst stefnandi málskostnaðar í öllum tilvikum.

Stefndi krefst aðallega sýknu af kröfum stefnanda, auk málskostnaðar, en til vara að stefnukröfur verði lækkaðar og að málskostnaður verði látinn niður falla.

## II.

### *Málsatvik*

Ágreiningsefni máls þessa snýst um lögmæti auðlegðarskatts sem lagður var á stefnanda gjaldárin 2010, 2011 og 2012 og „viðbótarauðlegðarskatt“ sem lagður var á stefnanda gjaldárin 2011 og 2012, á grundvelli 24. gr. laga nr. 128/2009, um tekjuöflun ríkisins, sbr. ákvæði til bráðabirgða XXXIII í lögum nr. 90/2003, lögum nr. 164/2010, um ráðstafanir í ríkisfjármálum, og lögum nr. 164/2011, um ráðstafanir í ríkisfjármálum (aðgerðir í skattamálum, verðlagsbreytingar o.fl.), sbr. ákvæði til bráðabirgða XXXIX og XLVII í lögum nr. 90/2003.

Samkvæmt gildandi lögum er gert ráð fyrir því að auðlegðarskattur verði lagður á í 5 ár, þ.e. gjaldárin 2010, 2011, 2012, 2013 og 2014 og viðbótarauðlegðarskattur í 4 ár, eða gjaldárin 2011, 2012, 2013 og 2014.

Með 24. gr. laga nr. 128/2009, sbr. XXXIII. bráðabirgðaákvæði laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, var mælt fyrir um að leggja bæri auðlegðarskatt á nettóeignir framteljanda, þ.e. allar eignir að frádregnum öllum skuldum og miðaðist skattstofninn við framtalsskyldar eignir manna í lok árána 2009, 2010 og 2011.

Við álagningu gjaldárið 2010, vegna eigna í lok ársins 2009, var skatthlutfallið 1,25% á eign einhleypings yfir 90.000.000 króna og á eign hjóna sem fór yfir 120.000.000 króna, sbr. h-lið bráðabirgðaákvæðis XXXIII í lögum nr. 90/2003. Sama regla gildir um samskattaða og gildir um hjón.

Við álagningu gjaldárið 2011 vegna eigna í árslok 2010 var skatthlutfallið hækkað í 1,50% og skatturinn lagður á eign einhleypings yfir 75.000.000 krónur og á eign hjóna yfir 100.000.000 króna, sbr. 6. gr. laga nr. 164/2010 og 11. gr. laga nr. 164/2011, sbr. bráðabirgðaákvæði XXXIX í lögum nr. 90/2003. Sama regla gildir um samskattaða og gildir um hjón.

Við álagningu gjaldárið 2012, vegna eigna í árslok 2011, var skatthlutfallið 1,50% á eign einhleypings yfir 75.000.000 og að 150.000.000 króna og á eign hjóna yfir 100.000.000 króna að 200.000.000 króna, en 2,0% af því sem væri umfram greind viðmiðunarmörk, þ.e. 150.000.000 króna hjá einstaklingi en 200.000.000 króna af samanlögðum auðlegðarskattstofni hjóna, sbr. h-lið bráðabirgðaákvæðis XLVII í lögum nr. 90/2003. Sama regla gildir um samskattaða og gildir um hjón.

Sérregla gildir við ákvörðun á skattstofni hlutabréfa til auðlegðarskatts. Þannig er „viðbótarauðlegðarskattur“ lagður á þann skattstofn sem er mismunur á nafnverði og raunvirði hlutabréfa í eigu framteljanda í lok árs 2009, 2010, 2011 og 2012 miðað við stöðu viðkomandi félaga samkvæmt skattframtali þeirra 2010, 2011, 2012 og 2013. Kemur þessi viðbót eftir atvikum til skattlagningar sem viðbótarauðlegðarskattur ári eftir að lagt hefur verið á nafnverðið, sbr. b-lið bráðabirgðaákvæðis XXXIII í lögum nr. 90/2003.

Í almennum athugasemdum með því frumvarpi, sem varð að lögum nr. 128/2009, sbr. þingskjal nr. 292, 256. mál á 138. löggjafarþingi 2009-2010, er í upphafi vísað til stefnu ríkisstjórnarinnar í ríkisfjármálum sem þátt í að endurreisa íslenskt efnahagslíf eftir þau áföll sem hrun bankanna o.fl. hafi leitt til. Kemur meðal annars fram að brýn þörf sé á að afla ríkissjóði viðbótartekna til að draga úr fjárlagahallanum og koma á jafnvægi í ríkisfjármálum. Í ljósi þeirrar miklu eignatilfærslu, sem orðið hafi á undanförunum árum, og samþjöppunar á eignarhaldi hafi komið til skoðunar að taka upp skatt á hreina eign, en þá með mjög háu fríeignarmarki fyrir einstaklinga. Augljóst megi telja að þeir aðilar, sem safnað hafi miklum eignum á undanförunum árum, hafi notið þess að skattar á fjármagnstekjur hafi verið lágir, auk annarra hagstæðra skattareglna. Hafi þeir notið lækkandi skattlagningar á meðan allur almenningur hafi axlað þyngri byrðar. Meðal annars af þeim sökum þyki ekki óeðlilegt, við núverandi aðstæður, að skattbyrði þessa fólks verði aukin nokkuð frá því sem áður hafi verið. Með frumvarpinu sé gerð sú tillaga að tekinn verði upp sérstakur auðlegðarskattur næstu þrjú ár að fjárhæð 1,25% á nettóeign umfram 90 milljónir króna hjá einhleypingum og umfram 120 milljónir króna hjá hjónum.

Í athugasemdum um 25. gr. frumvarpsins, sem varð 24. gr. laga nr. 128/2009, kemur fram að lagt sé til að vikið verði frá þeirri meginreglu, sem komi fram í 5. tölul. 73. gr. laga nr. 90/2003, þess efnis að hlutabréf skuli talin til eignar á nafnverði, enda endurspegli nafnverð hlutabréfa mjög illa raunvirði eignarinnar. Því sé lagt til að við ákvörðun auðlegðarskattstofns verði tekið mið af raunverulegu

verðmæti hlutabréfanna. Kemur fram að ef um er að ræða hlutabréfaeign í félagi, sem skráð sé í kauphöll eða á skipulegum tilboðsmarkaði, skuli miða við markaðsverðmæti í lok viðmiðunarárs, en ella skuli miða við hlutdeild í skattalegu bókfærðu eigin fé viðkomandi félags. Gert sé ráð fyrir að framteljendur geri grein fyrir eign sinni í hlutafélögum og einkahlutafélögum með framangreindum hætti, enda séu heildareignir þeirra þannig metnar umfram fyrrgreind fjárhæðarmörk.

Í nefndaráliti meirihluta efnahags- og skattanefndar, sbr. þingskjal nr. 528 á greindu löggjafarþingi, kemur fram að mikil gagnrýni hafi komið fram á framangreint ákvæði þar sem einstaklinga skorti fullnægjandi forsendur til að meta raunvirði félaga sem þeir eigi eignarhluta í. Því séu lagðar til breytingar á ákvæðinu. Lagt sé til að lögaðilum, sem eigi hlut í öðrum félögum, verði gert að telja þann eignarhlut sinn fram miðað við raunvirði, annað hvort miðað við markaðsvirði, ef um félög er að ræða sem skráð eru á opinberum hlutabréfamarkaði, eða hlutdeild í skattalegu bókfærðu eigin fé. Með þessari breytingu verði framtal manna bæði einfaldara og réttara, enda verði þá búið að taka tillit til raunvirðis eignarhluta félags í öðrum félögum. Mönnum verði síðan gert að telja fram eignarhlut sinn í félögum í samræmi við framanritað. Þá kemur fram að álagning gjalda á menn fari fram í lok júlí ár hvert en á lögaðila í lok október. Raunvirði eignarhluta í félögum liggi þannig oft ekki fyrir þegar framtalsfresti manna ljúki. Við frumálagningu verði því einungis unnt að ákvarða skattstofn á grundvelli nafn- eða stofnverðs eignarhluta í félögum. Af þeim sökum sé lagt til að mönnum verði gert að telja fram þann hluta eigna sinna í félögum, sem sé umfram nafnvirði eða stofnverð, í skattframtölum árin 2011, 2012 og 2013 vegna eignarhluta í árslok 2009, 2010 og 2011. Auðlegðarskattstofn verði þannig endurávarðaður og auðlegðarskattur endurreiknaður sérstaklega samhliða almennri álagningu skattsins vegna næstliðins árs, að teknu tilliti til raunvirðis eignarhluta í félögum og viðmiðunarmarka. Með þessu móti geti komið til þess að auðlegðarskattur ákvarðist í álagningu 2013 vegna eignar í árslok 2011.

Við fyrstu álagningu auðlegðarskatts á árinu 2010 var auðlegðarskattur lagður á 3.817 gjaldendur og skilaði hann rúmum 3,8 milljörðum í ríkissjóð.

Gjaldárið 2011 var hann lagður á 4.772 gjaldendur og skilaði hann þá 4,8 milljörðum. Það ár var viðbótarauðlegðarskattur lagður á 3.349 gjaldendur og skilaði tæpum 1,8 milljörðum í ríkissjóð.

Gjaldárið 2012 var auðlegðarskattur lagður á 5.212 gjaldendur og skilaði sú álagning 5,6 milljörðum í ríkissjóð en á sama ári var viðbótarauðlegðarskattur lagður á 4.134 gjaldendur og skilaði um 2,4 milljörðum í ríkissjóð.

Stefnandi hefur sætt álagningu auðlegðarskatts á gjaldárunum 2010 til 2012, sbr. álagningar- og innheimtuseðla ríkisskattstjóra gjaldárin 2010 til 2012, sbr. eftirfarandi:

|  | Gjaldárið<br>2010 | Gjaldárið<br>2011 | Gjaldárið<br>2012 | Samtals 2010-<br>2012 krónur |
|--|-------------------|-------------------|-------------------|------------------------------|
|  |                   |                   |                   |                              |

|                          |           |            |            |            |
|--------------------------|-----------|------------|------------|------------|
| Auðlegðarskattur         | 2.295.132 | 3.151.780  | 4.355.542  | 9.802.454  |
| Viðbótarauðlegðarskattur | 0         | 11.086.033 | 15.022.956 | 26.108.989 |
| Samtals                  | 2.295.132 | 14.237.813 | 19.378.498 | 35.911.443 |

Álagningin hefur verið í samræmi við framtöl stefnanda og eiginmanns hennar og greiddi stefnandi álagningu skattsins með fyrirvara.

### III.

#### 1. Helstu málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi byggir aðalkröfu sína á því að skattstefna laga um auðlegðarskatt stríði í undirstöðuatriðum og í heild sinni gegn ákvæði 72. gr. stjórnarskrár Íslands nr. 33/1944 um friðhelgi eignarréttarins og jafnræðisreglu 65. gr. sömu laga. Þá telur stefnandi að löggjöf um auðlegðarskatt fari í bága við mannréttindasáttmála Evrópu. Byggir stefnandi þá afstöðu sína á eftirfarandi málsástæðum:

Í fyrsta lagi að regla 2. másl. 2. mgr. b-liðar ákvæðis XXXIII til bráðabirgða sem miði verðmæti hlutabréfs til skatts í hendi einstaklings við hlutdeild hans í *skattalegu bókfærðu eigin fé hlutafélagsins*, eins og það er talið fram í skattframtali félagsins samkvæmt 1. mgr. b-liðar, taki ekki mið af raunverulegu verði eða sannvirði hlutabréfsins. Að því leyti sem reglan miðist ekki við sannvirði sé hún í andstöðu við 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar. Um nánari rökstuðning vísar stefnandi til umfjöllunar um varakröfu. Auk þess sem viðmiðunin *skattalegt bókfært eigið fé hlutafélags* í 2. másl. 2. mgr., sbr. 1. mgr. b-liðar, sem grundvöllur stofns til auðlegðarskatts, feli ekki í sér fullgilda skattlagningarheimild samkvæmt 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar þar sem skattstofninn sé ákveðinn með tilvísun til hugtaks sem finnst ekki í skattalögum.

Í öðru lagi telur stefnandi að með greindum ákvæðum sé farið á svig við þá grundvallarreglu 72. gr. stjórnarskrárinnar að lögmæt eign eins aðila verði ekki gerð að skattandlagi við ákvörðun skatts annars aðila, en með ákvæðunum sé hrein eign hlutafélags gerð að skattandlagi hjá hluthöfum þess.

Í þriðja lagi leiði reglurnar til þess að skattlagning á erlenda hlutabréfaeign verði hagkvæmari en þegar um er að ræða innlend hlutabréf, þar sem á erlendum hlutafélögum hvíli ekki skylda til þess að reikna út skattalegt bókfært eigið fé. Í þeim tilvikum sé því stuðst við nafnverð bréfanna. Stríði það gegn 65. gr. stjórnarskrárinnar.

Í fjórða lagi telur stefnandi að með því að flytja skattstofn hlutafélagsins yfir á þá hluthafa eingöngu sem hafi nægilega verðmiklar aðrar eignir til þess að lenda í auðlegðarskatti, og leggja viðbótarauðlegðarskatt eingöngu á þá, sé verið að

mismuna gjaldendum sem séu í sambærilegri stöðu, þannig að fari í bága við 72. gr. stjórnarskrár, sbr. einnig 65. gr. sömu laga. Eðlilegra sé að skattleggja eignarskattsstofn félags hjá félaginu þannig að það bitni eins á öllum hluthöfum.

Í fimmta lagi sé fríeignarmörkin lægri hjá hvoru hjóna en einstaklingi, sbr. t.d. fyrst 90 milljónir hjá einstaklingi en 60 milljónir hjá hvoru hjóna og síðan 75 milljónir á móti 50 milljónum. Reglan nái einnig til samskattaðra sambúðaraðila. Löggjafinn hafi ekki fært nein efnisleg rök fyrir þeirri mismunun sem þarna sé gerð út frá því hvort einstaklingur sé í sambúð eða ekki. Telur stefnandi að þessi ákvæði, sbr. h-liði bráðabirgðaákvæðanna nr. XXXIII og XLVII, sbr. bráðabirgðaákvæði nr. XXXIX, sé ómálefnaleg og feli í sér mismunun og stangist á við 65. og 72. gr. stjórnarskrárinnar. Sama gildi að mati stefnanda um hagstæðari skattstiga einstaklinga borið saman við skattstiga annars hjóna þegar bæði þurfi að greiða auðlegðarskatt.

Í sjötta lagi telur stefnandi að ítrekuð skattlagning auðlegðarskatts á sparifé hennar í formi innstæðna og krafna sem beri neikvæða raunvexti sem jafnframt séu skattlagðir með fjármagnstekjuskatti, nú 20%, fari í bága við 72. gr. stjórnarskrárinnar um eignaupptöku. Í þessu sambandi beri að líta til þess að skattur er lagður á eignir stefnanda án tillits til þess hvort tekjur nægi til greiðslu hans eða ekki.

Að lokum telur stefnandi það fara í bága við 65. og 72. gr. stjórnarskrárinnar hversu byrðinni af auðlegðarskattinum sé jafnað á fáa aðila, eða 4 til 5 þúsund aðila í stað dreifingar á 85 þúsund aðila í almenna eignarskattinum frá 2005.

Til stuðnings varakröfu, sem og aðalkröfu sem varðar viðbótarauðlegðarskatt, tekur stefnandi m.a. fram að sú regla 2. málslíðar 2. mgr. b-liðar ákvæðis XXXIII til bráðabirgða, sem miðar verðmæti hlutabréfs til skatts í hendi einstaklings við hlutdeild hans í skattalegu bókfærðu eigin fé hlutafélagsins eins og það er talið fram í skattframtali félagsins samkvæmt 1. mgr. b-liðar, taki ekki mið af raunverulegu verði eða sannvirði hlutabréfsins. Þar sem reglan miði ekki við sannvirði hlutabréfsins og byggist á hreinni eign annars skattaðila telji stefnandi hana í andstöðu við 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar. Telur stefnandi, með vísan til dómaframkvæmdar í stóreignaskattsmálunum, að Hæstiréttur hafi myndað skýra fordæmisreglu um það að skattaregla, sem miði verðmæti hlutabréfs í hendi hluthafa við hreina eign hlutafélagsins, standist ekki 72. gr. stjórnarskrárinnar. Þá vísar stefnandi enn fremur til þess er að framan greinir um skattalegt bókfært eigið fé sem grundvöll skattstofns og þess sem áður segir um að nota eign eins skattaðila sem andlag skattlagningar annars skattaðila. Er á það bent að skattalegt bókfært eigið fé hlutafélags sýni alltaf hærra verðmæti eigin fjár en bókfært eigið fé samkvæmt reikningsskilareglum. Tekur stefnandi fram í dæmaskyni að reikningshaldslega beri að draga frá tekjuskattsskuldbindingu þegar fundið er út eigið fé félags. Þessa skuldbindingu sé hins vegar ekki heimilt að draga frá samkvæmt lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt. Samkvæmt þessu hljóti skattalegt bókfært eigið fé hlutafélags alltaf að sýna hærra verðmæti eigin fjár en bókfært eigið fé samkvæmt reikningsskilareglum. Þannig sé skattalega verðið alltaf ofmetið og hærra en verðmætið samkvæmt ársreikningi félags. Samanburður á skattalegu bókfærðu eigin fé og eigin fé samkvæmt ársreikningum í lykilmálögum í eigu stefnanda sýni að hið skattalega eigið fé þessara félaga í samanburði við eigið fé,

samkvæmt ársreikningum sömu félaga á þeim þremur árum sem stefna í máli þessu taki til, sé ávallt verulega hærra eða sem nemi samtals 759.521.454 krónum á tímabilinu öllu. Þá sé ljóst að verðmæti eigin fjár hlutafélags í hendi hluthafa hljóti alltaf að vera lægra en verðmæti þess hjá hlutafélaginu vegna skattlagningar arðsúthlutunar eigin fjár, sem geti numið 20 til 40,22% hjá hluthafa, sbr. 11. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 5. mgr. 66. gr. sömu laga. Af þessu megi vera ljóst að viðmiðun auðlegðarskattslaga varðandi verðmæti hlutabréfa hljóti alltaf að vera hærri en raunverðmæti þeirra í hendi hluthafa. Því markmiði laganna að miða skattlagningu hlutabréfaeignar við raunverulegt verðmæti hlutabréfanna, eins og segi í athugasemdum með frumvarpinu, hafi ekki verið náð með þeim reglum sem löggin mæli fyrir um.

Stefnandi tekur fram að aðalkrafa sé við það miðuð að auðlegðarskattslöggjöfin í heild sinni verði talin ósamrýmanleg stjórnarskrá. Er þá gerð krafa um endurgreiðslu á öllum þeim skatti sem lagður hafi verið á stefnanda á gjaldárunum 2010 til 2012, hvort sem um væri að ræða auðlegðarskatt eða viðbótarauðlegðarskatt.

Varakrafan sé við það miðuð að matsreglur um hlutabréf sem auðlegðarskattur byggji á verði taldar andstæðar stjórnarskrá, en viðbótarauðlegðarskattur sé lagður á eftirá á mismun nafnverðs hlutabréfa stefnanda og skattalegs matsverðs þeirra. Miðist varakrafan því við viðbótarauðlegðarskatt eins og hann hefur verið lagður á stefnanda gjaldárin 2011 og 2012.

Þrautavarakrafan sé við það miðuð að ákveðin sé einhver lægri upphæð til endurgreiðslu en lýst sé í aðalkröfu eða varakröfu, eftir því sem dómurinn ákveður.

## *2. Helstu málsástæður og lagarök stefnda*

Stefndi mótmælir öllum sjónarmiðum stefnanda um að auðlegðarskattur og viðbótarauðlegðarskattur hafi ekki verið lagðir á eftir almennum efnislegum mælikvarða og jafnræðisreglu. Er því mótmælt að löggjöfin um auðlegðarskatt stangist á við stjórnarskrá og mannréttindasáttmála Evrópu. Ákvæði 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar standi því ekki í vegi að skattar verði lagðir á, enda geri önnur ákvæði stjórnarskrárinnar ráð fyrir skattlagningu, sbr. 40. og 77. gr. Auðlegðarskattur sé lagður á með almennum skilyrðum. Ákvæði um auðlegðarskatt séu sett með stjórnskipulegum hætti. Skattskyldir séu allir menn skv. 1. gr. og 4.-9. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003. Skattstofn og fríeignarmark ráðist af hjúskaparstöðu hvers og eins í lok viðkomandi tekjuárs. Skatthlutfallið hafi upphaflega verið ákveðið 1,25% af skattstofni sem ákvarðist umfram fríeignarmark. Þá er því mótmælt að skattlagningin brjóti gegn jafnræðisreglu 1. mgr. 65. gr. stjórnarskrárinnar. Oft geri lög augljósan greinarmun á mönnum og lögaðilum án þess að hann sé ólögmætur og brjóti gegn jafnræðisreglu stjórnarskrárinnar, t.d. séu mismunandi skattar lagðir á menn og lögaðila eftir því hvernig tekjum þeirra er háttað og eftir félagiformi. Ekki sé um að ræða ólögmæta mismunun ef byggt er á málefnalegum grundvelli hlutlægra viðmiðana.

Stefndi mótmælir því sem haldið er fram af stefnanda að „skattalegt bókfært eigið fé“ hlutafélags feli ekki í sér fullgilda skattlagningarheimild samkvæmt 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar á þeim grundvelli að skattstofninn sé ákveðinn með tilvísun til hugtaks sem ekki sé að finna í gildandi skattalögum. Samkvæmt almenntri málvenju og orðanna hljóðan megi vera ljóst að með orðalaginu „skattalegt bókfært eigið fé“ sé átt við eigið fé samkvæmt skattframtali félagsins en ekki samkvæmt ársreikningi þess. Ekki sé skilyrði fyrir skattlagningu að einstök hugtök séu skilgreind í tekjuskattslögum.

Skattframtal rekstraraðila byggist á ársreikningi sem gerður sé í samræmi við ákvæði laga um bókhald og eftir atvikum lögum um ársreikninga. Skattframtal eigi þannig að byggjast á reglum reikningshalds að teknu tilliti til þeirra breytinga sem nauðsynlegar séu vegna ákvæða skattalaga, þ.e. að leiða fram á skattframtali skattalega bókfært eigið fé. Misræmi sem leiði af mun á reglum reikningshalds og skattalaga sé þannig leiðrétt með sérstökum færslum á skattframtali til að ná fram rétttri skattalegri niðurstöðu. Hugtakið „skattalega bókfært eigið fé“ sé þannig ekki hulið einhverjum leyndarhjúp.

Stefndi mótmælir því að skattalegt bókfært eigið fé félags, eins og það sé talið fram í skattframtali þess, taki ekki mið af raunverulegu verði eða sannvirði þeirrar eignar hluthafa og að hrein eign hlutafélags verði ekki gerð að beinum mælikvarða um verðmæti þeirra réttinda sem hlutafjäreign skapi hluthafanum. Ákvæði 73. gr. mæli fyrir um hvernig meta skuli eignir til verðs. Miði ákvæðið við að hafa matsreglurnar þannig að þær komist sem næst markaðsvirði. Frá þessu sé ein undantekning sem komi fram í 5. tölul. ákvæðisins, þar sem segi að tiltekna eignir í félögum, þar með talin hlutabréf, skuli talin fram á nafnverði. Í nefndum bráðabirgðaákvæðum sé að finna undantekningu frá greindum 5. tölul. 73. gr. laga nr. 90/2003. Undantekningin mæli fyrir um að eignarhluta í félögum, sem skráð séu í kauphöll eða á skipulegum tilboðsmarkaði, skuli telja fram á markaðsvirði í árslok, og eignarhluti í félögum sem ekki séu skráð í kauphöll eða á skipulegum tilboðsmarkaði skuli miða við hlutdeild í skattalegu bókfærðu eigin fé félagsins. Þessu til viðbótar sé að finna í nefndum bráðabirgðaákvæðum reglu sem mæli fyrir um hvernig lögaðilar skuli telja fram á skattframtali hlutdeild í öðrum félögum. Með þessum reglum sé komist nær raunvirði, þ.e. markaðsvirði. Tekur stefndi fram að í dómi Hæstaréttar 1958:753 hafi verið fallist á þá málsástæðu áfrýjenda að miða bæri við sannvirði hlutabréfa en því hafnað að miða við nafnverð hlutabréfa, bæði í dómi bæjarþings Reykjavíkur og í Hæstarétti. Rökstuðningur fyrir því hafi verið sá að skatt af hlutafjäreign skyldi miða við sannvirði hlutabréfa en að regla 1. mgr. 4. gr. laga nr. 44/1957 gæti leitt til þess að skattmat hlutabréfa yrði miklum mun hærra en sannvirði og það samrýmdist ekki stjórnarskrá. Fallist hafi verið á það meginsjónarmið að undirliggjandi verðmæti hlutabréfaeignar hafi myndað skattstofn eiganda bréfanna.

Þá mótmælir stefndi þeirri fullyrðingu í stefnu að með því að miða skattstofn við skattalegt eigið fé félags sé eign hlutafélags skattlögð hjá hluthöfum og með því sé farið á svig við þá grundvallarreglu í 72. gr. stjórnarskrárinnar að lögmæt eign eins aðila verði ekki gerð að skattandlagi við ákvörðun skatts annars aðila. Bráðabirgðaákvæðin mæli fyrir um hvernig meta eigi tiltekna eignir, þ.e. hlutabréf, til verðs til að komast sem næst raunvirði þeirra, en hvorki sé í þeim kveðið á um tilfærslu á eign frá hlutafélagi til hluthafa né að eign skuli láta af hendi

líkt og 72. gr. stjórnarskrárinnar kveði á um.

Stefndi hafnar því að gjaldendum sé mismunað andstætt 72. gr., sbr. 65. gr., stjórnarskrárinnar, með því að leggja viðbótarauðlegðarskatt vegna hlutabréfaeignar eingöngu á þá gjaldendur sem eigi nægilega verðmiklar aðrar eignir en hlutabréf, til að lenda í auðlegðarskatti. Ekki sé um það að ræða að álagning auðlegðarskatts beinist sérstaklega að tilteknum eignum. Auðlegðarskattur leggist á hreina eign umfram fríeignarmörk og sé stofninn allar framtalsskyldar eignir samkvæmt 72. gr. tekjuskattslaga að frádregnum skuldum sem á skattaðila hvíla. Ekki skiptir máli hvaða framtalsskyldar eignir standi að baki þeim skattstofni sem auðlegðarskattur reiknist af og geti þær því eingöngu verið t.d. í formi sparifjár eða hlutabréfa, eigi skattaðili engar aðrar framtalsskyldar eignir.

Þá er því hafnað að ítrekuð skattlagning auðlegðarskatts á sparifé sem ber neikvæða raunvexti, sem að auki sé skattlagt með fjármagnstekjuskatti, feli í sér eignaupptöku sem fari í bága við 72. gr. stjórnarskrárinnar. Sömu reglur gildi jafnt um alla sparifjáreigendur, að þeir þurfa að greiða fjármagnstekjuskatt af vöxtum af sparifé sínu, jafnvel þó ávöxtun sé neikvæð. Ákvæði 72. gr. tekjuskattslaga kveði á um hvaða eignir séu framtalsskyldar og að ekki skipti máli í því sambandi hvort eignirnar gefi af sér arð eða ekki.

Þá er því hafnað að álagning auðlegðarskatts brjóti í bága við jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar eða gegn almennri jafnræðisreglu þar sem ekki sé fylgt þeirri reglu að leggja jafna og almenna fjárhagsbyrði á þá sem séu eins settir. Þá sé því hafnað að álagningin beinist að of afmörkuðum eða fáum einstaklingum sem þannig hafi sætt skattlagningu umfram aðra. Verði ekki fram hjá því litið að löggjafanum hafi almennt verið játað það vald að leggja skatta og gjöld á þjóðfélagsþegna eftir efnum og aðstæðum. Vísar stefndi í því sambandi til dóma Hæstaréttar Íslands 1958:753 og 1965:424.

Vegna þeirrar málsástæðu stefnanda að brotið sé gegn jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar með því að ekki sé unnt að beita skattmatsreglum ákvæða til bráðabirgða á hlutabréfaeign í óskráðum erlendum félögum, þar sem ekki verði lögð á þau skylda til að reikna út skattalegt bókfær eigið fé, tekur stefndi fram að sú aðstaða nái jafnt til allra sem eins stendur á um. Engri íþyngjandi álagningu á stefnanda er til að dreifa á þeim grunni og því ekki haldið fram af hálfu stefnanda. Því sé engum annmörkum á álagningunni að því leyti til að dreifa er valdið gæti ógildingur álagningar viðbótarauðlegðarskatts á stefnanda í heild eða að hluta.

Sjónarmiðum stefnanda, sem byggt er á í varakröfu, vísar stefndi á bug með sömu röksemdum og greinir hér að framan í umfjöllun um aðalkröfu stefnanda varðandi sömu sjónarmið. Kröfur stefnanda reistar á því að leggja nafnverð til grundvallar, eins og varakrafa hans feli í sér, fái ekki staðist. Ekki væri unnt að verðmeta hlutafé félags eða félagasamstæðu út frá nafnverði hlutafjár þess. Væri félag í eðlilegum rekstri og skilaði hagnaði væri bókfært eigið fé samkvæmt ársreikningi venjulega undir sannvirði. Bókfært eigið fé hlutafélags segði því ekkert til um sannvirði hlutabréfa. Í bókfærðu eigin fé hlutafélags samkvæmt reikningsskilareglum komi t.d. ekki fram dulín verðmæti eigna á gangverði, s.s. fasteigna sem hafi verið afskrifaðar frá stofnverði að niðurlagsverði sem væri verulega lægra en fasteignamat sömu eigna. Sama gilti um t.d. skip, að bókfært verð væri í fæstum tilvikum raunvirði eigna, váttryggingarverðmæti eða það verð

sem fengist við sölu. Það væri ósannað að skattmat hlutabréfa í eigu stefnanda væri miklum mun hærra en sannvirði þeirra næmi þannig að varðað gæti ógildingunni álagningar viðbótarauðlegðarskatts í heild eða að hluta.

Þá hafnar stefndi þeim sjónarmiðum stefnanda að verðmæti eigin fjár hlutafélags í hendi hluthafa hljóti alltaf að vera lægra en verðmæti þess hjá hlutafélaginu vegna skattlagningar arðsúthlutunar eigin fjár.

Stefndi tekur fram að um rök fyrir þrautavarakröfu segi í stefnu að þrautavarakrafa sé við það miðuð að ákveðin sé einhver lægri upphæð til endurgreiðslu en lýst er í aðalkröfu eða varakröfu, eftir því sem dómurinn ákveði ef svo ber undir en án frekari gagna eða rökstuðnings um fjárhæðir er kynnu að koma til álita. Stefnandi hafi ekki sýnt fram á að neinum þeim annmörkum sé fyrir að fara á álagningu auðlegðarskatts eða viðbótarauðlegðarskatts á stefnanda er leitt geti til ógildingar álagningar í heild eða að hluta og beri af þeim sökum að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnanda í málinu.

#### IV.

##### 1. Almenn

Í máli þessu er deilt um álagningu auðlegðarskatts á stefnanda gjaldárin 2010, 2011 og 2012. Var álagður auðlegðarskattur á stefnanda 2.295.132 krónur fyrsta árið, 3.151.780 krónur annað árið og 4.355.542 krónur þriðja árið eða samtals 9.802.454 krónur. Viðbótarauðlegðarskattur var lagður á stefnanda gjaldárin 2011 og 2012, og nam álagður skattur 11.086.033 krónum fyrra árið og 15.022.956 krónum hið síðara, eða samtals 26.108.989 krónum.

Dómkröfur stefnanda eru þær aðallega að álagður auðlegðarskattur og viðbótarauðlegðarskattur, samtals að fjárhæð 35.911.443 krónur, verði felldur niður og fjárhæðin endurgreidd stefnanda ásamt vöxtum eins og nánar greinir í stefnu. Til vara er þess krafist að viðbótarauðlegðarskattur, samtals að fjárhæð 26.108.989 krónur, verði felldur niður og fjárhæðin endurgreidd stefnanda ásamt vöxtum. Til þrautavara er þess krafist að greindar fjárhæðir verði að öðru leyti lækkaðar að mati dómsins.

Skattamálum skal samkvæmt 77. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. 15. stjórnskipunarlega nr. 97/1995, skipað með lögum og má ekki fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann. Í 40. gr. stjórnarskrárinnar kemur fram, að engan skatt megi „á leggja né breyta né af taka nema með lögum“. Samkvæmt stjórnarskránni er það því almennt eingöngu á valdi Alþingis að ákveða hvaða skattar skuli á lagðir og verður það vald ekki framselt. Svo heimilt sé að innheimta skatt verður því að liggja til þess gild skattlagningarheimild í skilningi þessara ákvæða. Til þess að svo sé, verður að vera mælt fyrir um skattinn í almennum lögum, en það þýðir m.a., að í lögum verður að vera kveðið á um skattskyldu, skattstofn, skatthlutfall, reglur um nánari útreikning skatts o.s.frv.

Í 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar segir að eignarrétturinn sé friðhelgur. Engan megi skylda til að láta af hendi eign sína nema almenningsþörf krefji. Þarf til þess lagafyrirmæli og komi fullt verð fyrir. Þrátt fyrir það er þó heimilt að setja lög um almennar takmarkanir eignarréttar sem eigendur verða að þola bótalaust. Í ákvæðinu er ekki mælt fyrir um tiltekin mörk, hvorki í fjárhæðum né á aðra mælikvarða.

Það er eitt megininkenni skatthugtaksins að skatta beri að leggja á eftir almennum efnislegum mælikvarða og vissri jafnræðisreglu, þannig að skattþegnum sé ekki mismunað óeðlilega. Þetta þýðir m.a. að skattur verði ekki heimtur af tilteknum aðilum, þannig að öðrum, sem eins eða líkt stendur á hjá, er sleppt.

Í dómaframkvæmd hefur löggjafinn verið talinn hafa víðtækt vald til að ákveða hvaða atriði skuli ráða skattlagningu, jafnvel þó slík ákvörðun feli í sér eignaskerðingu. Skilyrði er þó ávallt að hún byggist á almennum efnislegum mælikvarða og að gætt sé jafnræðisreglna.

Samkvæmt 72. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, teljast framtalsskyldar allar fasteignir, lausafé og hvers konar önnur verðmæt eignarréttindi, með þeim takmörkunum sem greinir í 74. gr. sömu laga. Samkvæmt þessu er enginn vafi á því að ákvæðið tekur einnig til hlutabréfa, innstæðna í bönkum og krafna.

Í 73. gr. laga nr. 90/2003 er mælt fyrir um í átta töluliðum hvernig meta skuli framtalsskyldar eignir til verðs. Um mat framtalsskyldrar hlutabréfaeignar segir svo í 1. másl. 5. tölul. ákvæðisins: „Hlutabréf skal telja til eignar á nafnverði nema sannað sé að raunvirði eigna félags að frádregnum skuldum sé lægra en hlutafé þess. [...] Hlutabréf skráð í erlendum gjaldmiðli skal færa til eignar á nafnverði, umreiknað með kaupverði miðað við daggengi við kaup, en ef nafnverð er ekki þekkt skulu bréfin færð til eignar á kaupverði. Áhættufjármuni og langtímakröfur, þ.m.t. hvers konar fjármálagerninga, sbr. 3. mgr. 36. gr. laga um ársreikninga, sem ekki eru skráð á skipulegum verðbréfamarkaði, skal telja til eignar á nafnverði að viðbættum áföllnum vöxtum og verðbótum á höfuðstól sem miðast við vísitölu í næsta mánuði eftir lok reikningsárs. Ef þessar eignir eru skráðar á skipulegum verðbréfamarkaði skal telja þær til eignar á skráðu markaðsverði á virkum markaði í lok reikningsárs. [...]“

Með lögum nr. 128/2009, um tekjuöflun ríkisins, voru gerðar margvíslegar breytingar á lögum nr. 90/2003 og var meðal annars bætt við lögum ákvæðum til bráðabirgða, sbr. 24. gr. laga nr. 128/2009.

Í bráðabirgðaákvæði XXXIII í lögum nr. 90/2003, sem kom inn í lögum með d-lið 24. gr. laga nr. 128/2009, segir að á framtalsskyldar eignir samkvæmt 72. gr. laga nr. 90/2003 í lok árána 2009, 2010 og 2011 skuli við álagningu 2010, 2011, 2012 og 2013 leggja auðlegðarskatt á menn sem skattskyldir eru samkvæmt 1. gr. og 4.-9. tölul. 3. gr.

Í 1. mgr. b-liðar þessa bráðabirgðaákvæðis segir svo:

„Þrátt fyrir ákvæði 5. tölul. 73. gr. skulu lögaðilar telja fram hlutdeild sína í öðrum félögum á markaðsverði ef um er að ræða félög sem skráð eru í kauphöll eða

á skipulögðum tilboðsmarkaði en annars hlutdeild sína í skattalegu bókfærðu eigin fé viðkomandi félags í stað nafnverðs. Þá skulu lögaðilar telja fram eignarhlutdeild sína í félögum skv. 3. tölul. 1. mgr. 2. gr. á sama hátt.

Við ákvörðun auðlegðarskattsstofns skal telja hlutabréf í félögum sem skráð eru í kauphöll eða á skipulegum tilboðsmarkaði fram á markaðsvirði í árslok. Sá sem á hlut í félagi sem ekki er skráð í kauphöll eða á skipulegum tilboðsmarkaði skal telja fram til auðlegðarskattsstofns hlutdeild sína í skattalegu bókfærðu eigin fé félagsins eins og það er talið fram í skattframtali félagsins skv. 1. mgr. þessa staflíðar. Þann hluta virðis eignarhluta í félagi sem reiknað er á framangreindan hátt sem umfram er nafnverð eða stofnverð skal telja fram í skattframtali 2011, 2012 og 2013.“

Samkvæmt h-lið greinds bráðabirgðaákvæðis XXXIII, sem mælir fyrir um fjárhæðarmörk, skatthlutfall o.fl., bar við álagningu gjaldárið 2010 að leggja á og greiða 1,25% auðlegðarskatt á auðlegðarskattsstofn einstaklings umfram 90.000.000 króna og af samanlögðum auðlegðarskattsstofni hjóna umfram 120.000.000 króna. Samkvæmt ákvæðinu skal endurreikna auðlegðarskattsstofn vegna árána 2009, 2010 og 2011 við álagningu opinberra gjalda 2011, 2012 og 2013 með tilliti til viðbótareignar skv. b-lið. Sá mismunur sem myndast við þann endurútreikning, og er umfram viðmiðunarmörk 1. málsliðar ákvæðisins, skal skattlagður við álagningu opinberra gjalda 2011, 2012 og 2013.

Samkvæmt 3. másl. bráðabirgðaákvæðis XXXIX, skal endurreikna auðlegðarskatt vegna ársins 2010 við álagningu opinberra gjalda 2012 með tilliti til viðbótareigna skv. b-lið ákvæðis til bráðabirgða XXXIII. Mismunur, sem myndast við þann endurútreikning og er umfram viðmiðunarmörk sem mælt er fyrir um í ákvæðinu, skal skattlagður við álagningu opinberra gjalda 2012.

Við álagningu 2010 bar að leggja á og greiða 1,25% auðlegðarskatt á auðlegðarskattsstofn einstaklinga yfir 90.000.000 króna og á samanlagðan auðlegðarskattsstofna hjóna umfram 120.000.000 króna, sbr. ákvæði XXXIII til bráðabirgða í lögum nr. 90/2003.

Við álagningu 2011 bar að leggja á og greiða 1,5% auðlegðarskatt á auðlegðarskattsstofn einstaklinga umfram 75.000.000 króna og á samanlagðan auðlegðarskattsstofn hjóna umfram 100.000.000 króna, sbr. ákvæði XXXIX til bráðabirgða í lögum nr. 90/2003.

Við álagningu 2012 bar að leggja á og greiða 1,5% auðlegðarskatt á auðlegðarskattsstofn einstaklinga umfram 75.000.000 króna að 150.000.000 króna og á samanlagðan auðlegðarskattsstofn hjóna umfram 100.000.000 króna, að 200.000.000 króna. Af því sem væri umfram 150.000.000 króna hjá einstaklingi og 200.000.000 króna hjá hjónum, bar að greiða 2%, sbr. ákvæði XLVII til bráðabirgða í lögum nr. 90/2003.

## *2. Verðmætismat hlutabréfa*

Stefnandi byggir málatilbúnað sinn m.a. á því að bráðabirgðaákvæði XXXIII og XLVII, sbr. bráðabirgðaákvæði XXXIX um auðlegðarskatt, sem gerð hefur verið grein fyrir hér að framan, fari í bága við eignarréttarákvæði í 72. gr. og jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar auk ákvæða 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Byggir stefnandi á því að regla 2. másl. 2. mgr. b-liðar ákvæðis til bráðabirgða XXXIII, sem miði verðmæti hlutabréfs til skatts í hendi einstaklings við hlutdeild hans í skattalegu bókfærðu eigin fé hlutafélagsins, taki ekki mið af raunverulegu verði eða sannvirði hlutabréfsins og fái þannig ekki samrýmst eignarréttarákvæði 72. gr. stjórnarskrárinnar. Telur stefnandi að skattalegt bókfært eigið fé hlutafélags sýni alltaf hærra verðmæti eigin fjár en bókfært eigið fé samkvæmt reikningsskilareglum. Samanburður á skattalega bókfærðu eigin fé og eigin fé samkvæmt ársreikningum í lykilmálögum í eigu stefnanda sýni að hið skattalega eigið fé þessara félaga í samanburði við eigið fé samkvæmt ársreikningum sömu félaga, á þeim þremur árum sem stefna í máli þessu taki til, sé ávallt verulega hærra eða sem nemi samtals 759.521.454 krónum á tímabilinu öllu.

Í athugasemdum við frumvarp til laga um tekjuöflun ríkisins, sbr. þskj. 292, 256. mál 138. lþ., þar sem mælt var fyrir lögfestingu auðlegðarskatta, kemur m.a. fram að tekjuöflunarpörf fyrir ríkissjóð hafi verið mjög mikil þar sem tekjustreymi til ríkissjóðs hafi dregist mjög saman í niðursveiflunni en ekki síður vegna þess að skattkerfið hafi verið lagað að því uppblásna hagkerfi sem hafi verið við lýði á síðustu árum. Brýn þörf hafi verið til að afla ríkissjóði viðbótartekna til þess að unnt væri að draga úr fyrirliggjandi fjárlagahalla og koma á jafnvægi í ríkisfjármálum. Jafnframt kemur fram í frumvarpinu að ákvæði 5. tl. 73. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, um að telja hlutabréf til eignar á nafnvirði, endurspegli illa raunvirði viðkomandi eignar. Sé því lagt til að frá þeirri meginreglu verði vikið við ákvörðun auðlegðarskattsstofns, þannig að tekið verði mið af raunverulegu verðmæti hlutabréfanna. Samkvæmt þessu kemur skýrt fram sá vilji löggjafans að taka mið af raunverulegu verðmæti hlutabréfanna. Miða skuli við markaðsverðmæti ef um skráð bréf í kauphöll eða á skipulegum tilboðsmarkaði er að ræða, en annars við skattalegt bókfært eigið fé viðkomandi félags.

Í máli þessu er sem fyrr segir m.a. deilt um það hvort viðmiðunin skattalegt bókfært eigið fé, í b-liðum greindra bráðabirgðaákvæða, endurspegli raunvirði (sannvirði) hlutabréfaeignar stefnanda í félögum sem ekki eru skráð í kauphöll eða á skipulögðum tilboðsmarkaði. Er einnig á því byggt af hálfu stefnanda að hugtakið „skattalegt bókfært eigið fé“ finnist ekki í skattalögum.

Ganga verður út frá því að með þeirri reglu laganna, að miða við skattalegt bókfært eigið fé, sé leitast við að komast sem næst raunverulegu verðmæti hlutabréfanna. Álitaeftnið er því hvort viðmiðun laganna um skattalegt bókfært eigið fé endurspegli nægjanlega raunvirði hlutabréfanna eða hvort reglan feli í sér slík frávik frá þeirri viðmiðun að unnt sé að líta svo á að í henni felist eignarnám er fari í bága við ákvæði 72. gr. stjórnarskrár Íslands. Þá verður og almennt að ganga út frá því að viðmiðunarreglur af þessu tagi fái ekki staðist ef þær leiða til þess að verðmæti eignar er talið mun hærra en sannvirði þeirra og þessi munur hafi verulega þýðingu við skattlagningu. Við mat þetta verður þó að líta m.a. til skatthlutfalls, hvort lagasetningin eigi að standa í lengri eða skemmri tíma og fleiri atriða.

Ýmis innri og ytri atvik geta haft áhrif á verðmæti hlutafélaga og þar með eignarhluta í því. Þannig getur t.d. rekstrarafkoma félagsins, væntingar á markaði, lagaumhverfi og fleira haft slík áhrif. Það er því ljóst að viðmiðunin skattalegt bókfært eigið fé kann eftir atvikum að leiða til hærra verðmats hlutabréfa en sannvirði þeirra nemur. Svipuð sjónarmið eiga einnig við um ýmsar þær matsreglur sem notaðar eru samkvæmt lögum um ársreikninga, nr. 3/2006, við samningu efnahagsreiknings hlutafélaga og einkahlutafélaga.

Mælt er fyrir um skattalegar leiðréttingar á eigin fé í lögum nr. 90/2003, t.d. leiðréttingar á grundvelli 1. tölul. 73. gr., um að fasteignir skuli færa á fasteignamatsverði, samkvæmt 4. tölul. 31. gr., um niðurfærslu birgða, eða leiðréttingar vegna eftirlaunaskuldbindinga, þar sem þær eru að jafnaði ekki viðurkenndar til frádráttar eignum samkvæmt skattalögum. Umræddar leiðréttingar eru til þess gerðar að finna skattalegt eigið fé félagsins á grundvelli gildandi skattalaga. Þær eiga sér því með öðrum orðum stöð í gildandi skattalögum.

Dómurinn fær samkvæmt framangreindu ekki séð að ákvæði laganna um auðlegðarskatt, að miða auðlegðarskattsstofn við skattalega bókfært eigið fé félagsins eins og það er talið fram í skattframtali félagsins, megi jafna til eignaupptöku. Viðmiðunin, skattalegt bókfært eigið fé, er ákveðin almenn nálgun um verðmæti viðkomandi eignar. Auðlegðarskattur er í eðli sínu eignarskattur, en með eignarnámi er átt við skyldu eiganda eignar til að láta hana af hendi að öllu leyti eða hluta gegn eignarnámsbótum sem annað hvort fara eftir samkomulagi eða mati. Verður ekki séð að álagning auðlegðarskatts á stefnanda megi jafna til eignarnáms er fari í bága við fyrirmæli 72. gr. stjórnarskrár.

Þá hefur stefnandi heldur ekki sýnt nægjanlega fram á að álagning auðlegðarskatta á hana persónulega, sem um er deilt í málinu, feli í sér stórfelld frávik frá þeim markmiðum laganna að meta eign til raunvirðis, er jafna megi til eignaupptöku eða annarrar óleyfilegrar skerðingar á eignarréttinum.

### *3. Eignir hlutafélags gerðar að skattandlagi hluthafa*

Hluttur er brot af hlutafé hlutafélags eða einkahlutafélags sem hluthafi hefur heimild til að ráðstafa sem eign. Verðmæti þeirrar eignar tekur mið af verðmæti viðkomandi félags. Stefnandi gerði grein fyrir hlutabréfaeignum sínum í skattframtölum umræddra ára í samræmi við lög um auðlegðarskatt. Bráðabirgðaákvæðin mæla fyrir um það hvernig meta skuli eignir hluthafa. Í því felst ekki tilfærsla á eign frá einum aðila til annars eða að eign sé látin af hendi eins og mælt er fyrir um í 72. stjórnarskrár. Dómurinn fellst því ekki á þau sjónarmið stefnanda að þeirri ákvörðun löggjafans, að leggja skattalegt bókfært eigið fé félaganna til grundvallar mati á skattskyldum eignum hluthafa, megi jafna til þess að lögmæt eign eins aðila sé gerð að skattandlagi við ákvörðun skatts annars aðila, þannig að fari í bága við eignarréttarákvæði 72. gr. stjórnarskrár.

### *4. Erlend hlutabréfaeign*

Á því er byggt af hálfu stefnanda að erlend hlutabréfaeign sé skattlögð með hagkvæmari skattlagningu en innlend hlutabréf, þar sem á erlendum hlutafélögum hvíli ekki skylda til þess að reikna út skattalegt bókfært eigið fé. Í þeim tilvikum sé því stuðst við nafnverð bréfanna. Þarna sé um að ræða mismunun sem fari í bága við 65. gr. stjórnarskrárinnar.

Ljóst er að löggjafinn hefur gert ráð fyrir mismunandi útreikningi verðmætis hlutabréfa eftir því hvort um er að ræða innlend eða erlend hlutabréf. Hlutabréf stefnanda eru í innlendum félögum og hún að því leyti í annarri stöðu en þegar um er að ræða hlutabréf í erlendum félögum. Í ljósi þess hefur stefnandi ekki sýnt fram á að lög um auðlegðarskatt feli í sér mismunun er fari í bága við jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrár.

### *5. Fjárhæðarmörk*

Stefnandi byggir á því að sú ákvörðun löggjafans, að miða skattstofn auðlegðarskatts við eignir sem eru yfir ákveðnum fjárhæðarmörkum, feli í sér mismunum er fari í bága við jafnræðisreglu stjórnarskrár, gagnvart skattaðilum sem eru með eignir undir fjárhæðarmörkum og eru þar með undanþegnir auðlegðarskatti. Auk þess sem fjárhæðarmörk séu mismunandi á milli einstaklinga og hjóna eða sambúðarfólks.

Það er almenn og viðurkennd regla í skattarétti að löggjafanum er heimilað að taka tillit til fjárhags- og eignastöðu skattaðila í þeim tilgangi að jafna skattbyrði á milli manna ef byggt er á málefnalegum grundvelli og hlutlægum viðmiðunum. Telur dómurinn að þeim skilyrðum hafi verið fullnægt við setningu laga um auðlegðarskatt.

Hið sama gildir um hjúskaparstöðu manna, er byggist á svipuðum sjónarmiðum. Telst það samrýmast 65. gr. stjórnarskrár og almennri jafnræðisreglu að taka tillit til samlegðaráhrifa í tilviki hjóna sem ekki gætir í tilviki einstaklinga og því nema fjárhæðarmörk hjóna og sambúðarfólks vegna auðlegðarskatts ekki tvöfaldri fjárhæð einstaklinga. Stefnandi er í hjúskap og hefur ekki annað komið fram en að gætt hafi verið að umræddri reglu um fjárhæðarmörk hjóna við álagningu opinberra gjalda á hana og eiginmann hennar. Því verður ekki fallist á þessa málsástæðu stefnanda.

### *6. Skatthlutföll og neikvæð ávöxtun innstæðna og krafna*

Ekki verður fallist á þá málsástæðu stefnanda að ítrekuð álagning auðlegðarskatts á sparifé hennar í formi innstæðna og krafna megi jafna til eignarnáms er fari í bága við fyrirmæli 72. gr. stjórnarskrár. Bráðabirgðaákvæðin um auðlegðarskatt mæla fyrir um álagningu auðlegðarskatts á allar framtalsskyldar eignir skattaðila skv. 72. gr. laga nr. 90/2003. Í því felst ekki tilfærsla á eign frá einum aðila til annars eða að eign sé látin af hendi eins og mælt er gegn í 72. stjórnarskrárinnar.

## 7. Fjöldi skattgreiðenda

Stefnandi telur það fara í bága við jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrár og 72. gr. um friðhelgi eignaréttar hversu byrðinni af auðlegðarskatti sé jafnað á fáa aðila, eða 4-5 þúsund skattaðila. Eins og áður segir er það meginregla skattaréttar að skatta beri að leggja á eftir almennum efnislegum mælikvarða og vissri jafnræðisreglu, þannig að skattaðilum sé ekki mismunað óeðlilega. Er almenni löggjafinn talinn hafa víðtækt vald til að ákveða hvaða atriði skuli ráða skattlagningu að því marki að gætt sé greindra hlutlægni- og jafnræðissjónarmiða. Í þessu sambandi er einnig litið til skatthlutfalls og þess gildistíma sem lögunum er ætlaður. Telur dómurinn, eins og atvikum er háttáð, að sá hópur skattaðila sem þurfi að sæta auðlegðarskatti, sé ekki svo fámennur að fari í bága við greind ákvæði stjórnarskrárinnar.

Samkvæmt framansögðu er stefndi sýknaður af aðalkröfu stefnanda.

Með vísan til framangreinds rökstuðnings um aðalkröfu stefnanda er stefndi einnig sýknaður af varakröfu stefnanda.

Í þrautavarakröfu krefst stefnandi þess að skattfjárhæðir verði að öðru leyti lækkaðar að mati dómsins. Segir nánar í stefnu að krafan sé miðuð við að ákveðin sé einhver lægri upphæð til endurgreiðslu en lýst sé í aðalkröfu eða varakröfu, eftir mati dómsins. Við aðalmeðferð málsins hefur stefnandi ekki gert viðhlítandi grein fyrir lagagrundvelli sem getur styrkt þessa kröfu. Af þeim ástæðum verður þrautavarakrafa ekki tekin til greina. Er stefndi sýknaður af þrautavarakröfu stefnanda.

Samkvæmt framangreindu er stefndi, íslenska ríkið, sýknað af öllum kröfum stefnanda, Guðrúnar Helgu Lárusdóttur.

Með vísan til 3. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála, þykir rétt að hvor aðili beri sinn kostnað af málinu.

Af hálfu stefnanda flutti máli Garðar Valdimarsson hrl.

Af hálfu stefnda flutti málið Guðrún Margrét Árnadóttir hrl.

Ragnheiður Snorradóttir héraðsdómari kvað upp dóm þennan.

### **DÓMSORÐ:**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknað af öllum kröfum stefnanda, Guðrúnar Helgu Lárusdóttur.

Aðilar bera hvor sinn hluta málskostnaðar.

Ragnheiður Snorradóttir (sign.)