

## D Ó M U R

**Héraðsdóms Reykjavíkur 21. janúar 2015 í máli nr. E-2715/2013:**

**A1988 hf.**

*(Jón Elvar Guðmundsson hdl.)*

**gegn**

**íslenska ríkinu**

*(Gizur Bergsteinsson hrl.)*

### I.

Mál þetta var höfðað 25. júní 2013 og dómtekið 11. desember 2014 að loknum munnlegum málflutningi.

Stefnandi er A1988 hf., Korngörðum 2, Reykjavík, en stefndi er íslenska ríkið, Arnarhvoli, Reykjavík.

Stefnandi krefst þess að felldur verði úr gildi með dómi úrskurður ríkisskattstjóra frá 22. september 2011 í máli stefnanda og að felldur verði úr gildi með dómi úrskurður yfirsattanefndar nr. 529/2012 frá 10. október 2012 um höfnun á aðalkröfu stefnanda í því kærumáli. Þá er krafist málskostnaðar.

Stefndi krefst sýknu af kröfum stefnanda, auk málskostnaðar.

Dómsuppkvaðning dróst fram yfir frest samkvæmt 1. mgr. 115. gr. laga nr. 91/1991. Aðilar og dómari töldu þó ekki þörf á því að málið yrði flutt að nýju.

### II.

Stefnandi, sem áður bar heitið HF. Eimskipafélag Íslands, leitaði nauðasamninga í júlí 2009. Var frumvarp að nauðasamningi samþykkt á kröfuhafafundi af öllum kröfuhöfum þann 14. ágúst 2009. Samningurinn var svo staðfestur í Héraðsdómi Reykjavíkur 28. ágúst 2009. Með nauðasamningi félagsins var ýmis rekstur þess seldur og hluti af skuldum félagsins gefinn eftir. Námu eftirgefnar skuldir 90.992.523.593 krónum og voru þær færðar til skattskyldra tekna í reit 1060 í skattframtali stefnanda árið 2010. Í sama skattframtali færði stefnandi til lækkunar á tekjuskattsstofni frádráttarliðinn „Niðurfelldar skuldir færðar á móti fjárfestingu“ að fjárhæð 55.410.845.133 krónur. Byggði stefnandi gjaldfærsluna á ákvæðum 2. mgr. 12. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Er í máli þessu deilt um heimild stefnanda til þess að færa gjaldfærsluna til frádráttar tekjuskattsstofni.

Umræddar skuldir voru til komnar vegna fjárfestingar stefnanda í eignarhlutum í félögum og til að efna skuldbindingu til kaupa á hlutabréfum samkvæmt söluréttarsamningi. Nánar tilekið var um að ræða lán sem tekið var til að fjármagna kaup á félögunum Versacold og Atlas á árunum 2006 og 2007 að fjárhæð 50.610.704.945 krónur, lán frá Kaupþingi banka hf. að fjárhæð 3.553.928.216 krónur vegna söluréttar á hlutabréfum og lán frá Norræna fjárfestingarbankanum (NIB) að fjárhæð 1.246.211.972 krónur vegna fjárfestinga stefnanda í færeyska skipafélaginu Faroe ship á árinu 2004.

Með úrskurði, dags. 22. september 2011, felldi ríkisskattstjóri niður frádráttinn frá tekjuskattsstofni stefnanda í skattframtali félagsins árið 2010. Með kæru til yfirskattanefndar, dags. 27. október 2011, krafðist stefnandi þess að úrskurður ríkisskattstjóra yrði ómerkjur og að skattframtal stefnanda yrði lagt óbreytt til álagningar opinberra gjalda árið 2010. Með úrskurði yfirskattanefndar nr. 529/2012 var kröfum stefnanda hafnað með þeim rökum að umræddar skuldir stefnanda hefðu verið gefnar eftir við nauðasamning við kröfuhafa félagsins en ekki í tengslum við kaupin á hlutabréfunum. Þær hafi þannig verið liður í almennri eftirgjöf skulda í samræmi við lagareglur um nauðasamninga, sbr. lög nr. 21/1991, um gjaldþrotaskipti o.fl. Þegar af þessari ástæðu yrði ekki talið að hin umdeilda frádráttarfærsla gæti byggst á 2. mgr. 12. gr. laga nr. 90/2003. Yrði því að hafna kröfu stefnanda.

### III.

#### *1. Helstu málsástæður og lagarök stefnanda*

Stefnandi byggir á því að félaginu hafi verið heimilt, á grundvelli 2. mgr. 12. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, að færa, í skattframtali félagsins fyrir árið 2010, eftirgjöf skulda, vegna kaupa á eignarhlutum í félögum, til lækkunar á stofnverði þeirra eigna er lánsféð hafði runnið til kaupa á, að fjárhæð samtals 55.410.845.133 krónur.

Byggir stefnandi á því að samkvæmt ákvæði 2. mgr. 12. gr. laga nr. 90/2003, teljist stofnverð eigna kostnaðarverð þeirra, þ.e. kaup- eða framleiðsluverð, ásamt kostnaði við endurbætur, breytingar eða endurbyggingu og sérhverjum öðrum kostnaði sem á eignirnar fellur, en að frádregnum óendurkræfum styrkjum, afsláttum, *eftirgjöfum skulda* og skaðabótum *sem til falla í sambandi við kaup þeirra*, framleiðslu, breytingar eða endurbætur. Telur stefnandi að ákvæðið feli í sér að fjárhæð eftirgefina skulda beri að draga frá kaupverði eigna þegar stofnverð þeirra er leitt fram.

Umræddar skuldir stefnanda hafi verið vegna lánsfjár frá innlendum og erlendum fjármála fyrirtækjum til fjárfestinga í eignarhlutum í félögum. Þær skuldir hafi síðan verið felldar niður sem liður í nauðasamningi stefnanda. Stefnandi hafi fært þær skuldir sem gefnar voru eftir með nauðasamningnum til lækkunar á stofnverði þeirra eigna sem lánsféð rann til á sínum tíma á grundvelli 2. mgr. 12. gr. tekjuskattslaga. Því sé um að ræða sérstaklega tilgreindar skuldir sem stofnað hafi verið til vegna kaupa á tilteknum eignum og gefnar voru eftir í nauðasamningi við

kröfuhafa. Slík meðferð lækkunar geti ekki verið háð því að eftirgjöf skulda gerist á sama tíma og kaup enda væri texti ákvæðisins þá merkingarlaus.

Stefnandi hafnar því að ákvæði 2. mgr. 12. laga nr. 90/2003 sé afmarkað við tiltekna athöfn og þá um leið við tiltekinn tíma. Jafnframt hafnar stefnandi þeirri túlkun skattýfirvalda að þar sem skuldir félagsins hafi verið gefnar eftir við nauðasamning þess við kröfuhafa en ekki í sambandi við kaupun leiði til þess að ákvæði 2. mgr. 12. gr. laga nr. 90/2003 eigi ekki við í tilviki stefnanda.

Stefnandi telur að skýra beri ákvæði 2. mgr. 12. gr. laga nr. 90/2003 samkvæmt orðanna hljóðan. Þá telur stefnandi að um ívilnandi ákvæði sé að ræða og slík ákvæði verði skýrð rúmt og ekki þrengra en orðalag þeirra gefi til kynna.

Stefnandi telur að við skýringu á merkingu hugtaksins *eftirgjöf skuldar* sé óhjákvæmilegt að taka mið af þeim aðstæðum sem reyni á notkun þess. Samkvæmt 2. mgr. 12. gr. laga nr. 90/2003 sé álitæfnið hvort til skuldar hafi verið stofnað í sambandi við kaup eigna, eðli málsins samkvæmt hljóti eftirgjöfin að koma til síðar. Atvik máls sem ráði því hvort ákvæðið eigi við séu hvort lán hafi verið tekið til kaupa viðkomandi eignar.

Sé fallist á þann skilning sem lagður sé í hugtakið *eftirgjöf skulda* í úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar feli sú niðurstaða í sér að hugtakið hafi hvorki efnislega merkingu í ákvæðinu til samræmis við kröfurétt né heldur væri inntak þess skýrt í samræmi við eðlilega skýringu samkvæmt orðanna hljóðan.

Stefnandi telji því ljóst að innan ákvæðis 2. mgr. 12. gr. laga nr. 90/2003 rúmist mismunandi aðstæður í samræmi við þau hugtök sem sé að finna í ákvæðinu og heimili lækkun stofnverðs eigna í samræmi við atvik máls.

Stefnandi vekur einnig athygli á því að „alla jafna gera lög um tekjuskatt ekki ráð fyrir því að til skattlagningar komi vegna tekjufærslu á eftirgefnum skuldum vegna nauðasamninga. Það leiðir af því að í atvinnurekstri kemur rekstrartap til frádráttar á móti tekjufærslunni þegar að nauðasamningi kemur og því verður engin skattlagning. Ákvæði laga um tekjuskatt gera því almennt ráð fyrir því að ekki komi til skattlagningar vegna tekjufærslu á eftirgjöf skulda. Eftirgjöf skulda í tilviki stefnanda er tilkomin vegna kaupa á hlutum í félögum sem gefnar voru eftir með nauðasamningi. Tap af verðryrnun keypts hlutafjár er ekki frádráttarbært og því ekki rekstrartap til að færa á móti tekjufærslunni. Því væri ójafnræði með rekstrarfélögum sem ganga til nauðasamninga eftir því hvernig tap þeirra kom til ef ekki væri fyrir ákvæði 2. mgr. 12. gr. tekjuskattslaga sem eiga við í þeim tilfellum þegar rekstrartap leiðir af tapi á hlutafé.“ Byggir stefnandi á því að rangur skýringarkostur stefnda að þessu leyti leiði til ólögmeðs ójafnræðis auk þess að vera í andstöðu við skýrt orðalag 2. mgr. 12. gr. laga nr. 90/2003.

Stefnandi telur að löggjafanum hefði verið í lófa lagið að tiltaka það sérstaklega ef ætlunin hefði verið sú að gefa ákvæðinu slíkt inntak sem úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar byggja á.

Stefnandi vísar til ákvæða 40. og 77. gr. stjórnarskrár máli sínu til stuðnings. Gera verði þá kröfu til skattalaga að þau sé skýr og ótvíræð. Af þessu leiði að ekki verði lögð á önnur opinber gjöld en þau sem lög heimila og að skýra

beri þröngt slíkar lagaheimildir.

## 2. Helstu málsástæður og lagarök stefnda

Krafa stefnda um sýknu er reist á því að úrskurður ríkisskattstjóra og úrskurður yfirskattanefndar séu í samræmi við ákvæði laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og að stefnanda hafi verið óheimilt að færa 55.410.845.133 krónur til frádráttar frá tekjuskattsstofni í skattskilum sínum árið 2010 með vísan til 2. mgr. 12. gr. laganna.

Stefndi telur að í ákvæði 2. mgr. 12. gr. laga nr. 90/2003 sé stofnverð eigna almennt skilgreint. Almenna reglan sé sú að stofnverð eigna teljist kostnaðarverð þeirra. Í ákvæðinu sé síðan tekið fram að frá kostnaðarverðinu megi draga m.a. eftirgefnar skuldir *sem til falla í sambandi við kaup þeirra, framleiðslu, breytingar eða endurbætur*.

Stefndi hafnar þeirri túlkun stefnanda að nægjanlegt sé að til skuldarinnar hafi verið stofnað til að kaupa umræddar eignir svo eftirgjöf skuldar komi til frádráttar við ákvörðun stofnverðs. Ákvæði 2. mgr. 12. gr. heimili ekki að öll eftirgjöf á skuldum sem stofnað hefur verið til vegna eignakaupa komi til lækkunar á stofnverði. Stofnverð eigna, sem er kaup- eða framleiðsluverð, kunni að taka breytingum samkvæmt ákvæðinu, til hækkunar eða lækkunar, vegna tiltekinnar atvika sem tengist *kaupum á eignum, framleiðslu þeirra, breytingum á þeim eða endurbótum*. Þetta eigi ekki við um þá eftirgjöf á skuldum stefnanda sem um er deilt í máli þessu. Skuldirnar hafi verið gefnar eftir við nauðasamninga stefnanda en ekki í sambandi við kaup eignanna, framleiðslu, breytingar eða endurbætur á þeim.

Í stefnu sé því réttilega haldið til haga að leiðrétting til lækkunar stofnverði sé ekki háð því að eftirgjöf skulda verði á sama tíma og kaup eignar. Eftirgjöf á skuldum til lækkunar á stofnverði eignar geti átt sér stað síðar en við kaup séu atvik svo sem greinir í 2. mgr. 12. gr., þ.e. eftirgjöf á skuldum á sér stað í sambandi við kaup eignar, framleiðslu þeirra, breytingar eða endurbætur. Ákvæði 12. gr. laga nr. 90/2003 sé skipað undir kaflaheitið: *Sameiginleg ákvæði um söluhagnað eigna*. Þau atvik sem hafi bein áhrif á stofnverð eignarinnar skuli koma fram við ákvörðun á söluhagnaði þeirrar eignar, gagnstætt því sem gildir um almennan greiðsluvanda, gjaldþrot kaupanda og nauðungarsölu eignar af því tilefni, ásamt eftirgjöf eða afskrift skulda þrotamanns. Bágar fjárhagsaðstæður skuldara hafi almennt ekki áhrif á stofnverð eignar við ákvörðun söluhagnaðar.

Stefndi mótmælir sérstaklega ummælum stefnanda á bls. 8 í stefnu þess efnis að allajafna geri lög um tekjuskatt ekki ráð fyrir skattalagningu vegna tekjufærslu á eftirgefnum skuldum vegna nauðasamninga. Lög nr. 90/2003 kveði skýrt á um að eftirgefnar skuldir teljist almennt til skattskyldra tekna og því sé tekið sérstaklega fram að við vissar aðstæður sem átt geti við um einstaklinga utan atvinnurekstrar sé ekki um skattskyldar tekjur að ræða, sbr. 3. tölul. 28. gr. laga nr. 90/2003. Vilji löggjafans sé skýr um að eftirgjöf skulda sem tengist atvinnurekstri skuli ætíð telja til tekna.

Þá mótmælir stefndi því að túlkun í úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar leiði til ójafnræðis sökum þess að tap af verðryrnun keypts hlutafjár sé ekki frádráttarbært og því sé ekki rekstrartap til að færa á móti tekjufærslunni. Í þessu sambandi bendir stefndi á að samkvæmt 5. tölul. 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003 sé heimilt að draga frá rekstrartekjum sannanlega tapað hlutfé í félögum sem hafi orðið gjaldþrota. Hið sama eigi við um hlutfé sem tapast hefur vegna þess að það hefur verið fært niður í kjölfar nauðasamninga samkvæmt lögum nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl. Þá bendir stefndi á að almenn verðryrnun eigna á eignarhaldstíma sé almennt ekki frádráttarbær. Enn fremur bendir stefndi á að frádráttur frá rekstrartekjum ráðist af almennu ákvæði 31. gr. laga nr. 90/2003 en þar séu sett fram ýmis skilyrði fyrir frádrætti meðal annars með hliðsjón af rekstrarformi og eðli tekna. Ekki sé þannig unnt að fallast á að skattskylda eftirgjafar skulda sé háð því að andvirði láns hafi verið varið til gjaldfæranlegra rekstraráðfanga eða að til staðar sé nýtanlegt rekstrartap eða að jafnræði sé brotið hvað þetta varðar.

#### IV.

#### Niðurstaða

Stefnandi krefst þess að felldur verði úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra frá 22. september 2011 og úrskurður yfirskattanefndar nr. 529/2011 í máli stefnanda. Með úrskurði yfirskattanefndar var staðfest sú ákvörðun ríkisskattstjóra að fella niður í skattframtali stefnanda árið 2010 frádráttarliðinn: „Niðurfelldar skuldir færðar á móti fjárfestingu“ að fjárhæð 55.410.845.133 krónur sem færðar höfðu verið til frádráttar tekjuskattsstofni stefnanda.

Stefnandi byggir kröfur sínar á ákvæði 2. mgr. 12. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Telur stefnandi að ákvæðið heimili stefnanda að færa eftirgefnar skuldir að fjárhæð 55.410.845.133 krónur, samkvæmt nauðasamningi stefnanda, til lækkunar á stofnverði keyptra eignarhluta í tilgreindum félögum og til kaupa á hlutabréfum samkvæmt söluréttarsamningi. Byggir stefnandi á því að beint samhengi sé á milli umræddra fjárfestinga kaupanda og stofnunar þeirra skulda sem gefnar voru eftir með nauðasamningi stefnanda við kröfuhafa.

Stefndi hafnar túlkun stefnanda og telur að þar sem umræddar skuldir hafi verið gefnar eftir við nauðasamninga stefnanda geti ákvæði 2. mgr. 12. gr. ekki átt við um umrædda skuldaeftirgjöf samkvæmt skýrum orðum sínum.

Samkvæmt 2. mgr. 12. gr. tekjuskattslaga telst stofnverð eigna kostnaðarverð þeirra, þ.e. kaup- eða framleiðsluverð, ásamt kostnaði við endurbætur, breytingar eða endurbyggingu og sérhverjum öðrum kostnaði sem á eignirnar fellur, en að frádregnum óendurkræfum styrkjum, afsláttum, eftirgjöfum skulda og skaðabótum sem til falla í sambandi við kaup þeirra, framleiðslu, breytingar eða endurbætur.

Umræddar skuldir, sem stefnandi færði til frádráttar tekjuskattsstofni í skattframtali sínu árið 2010, voru hvorki gefnar eftir í sambandi við kaup eða

fjárfestingu stefnanda á fyrrgreindum eignarhlutum né framleiðslu, breytingar eða endurbætur þeirra, heldur voru skuldirnar gefnar eftir samkvæmt nauðasamningi stefnanda við kröfuhafa, sbr. nauðasamning stefnanda sem staðfestur var í Héraðsdómi Reykjavíkur 28. ágúst 2009, en með honum var leyst úr þeim fjárhagslega vanda sem stefnandi þá var í.

Umræddar skuldir voru, sem áður segir, gefnar eftir í tengslum við nauðasamninga stefnanda við kröfuhafa félagsins, en ekki í sambandi við kaup stefnanda á eignarhlutum í umræddum félögum. Samkvæmt beinni orðskýringu 2. mgr. 12. gr. laga nr. 90/2003, telur dómurinn að greint lagaákvæði sé nægjanlega skýrt og ótvírætt að þessu leyti og í samræmi við lögskýringarsjónarmið. Er því ekki unnt að fallast á með stefnanda að unnt sé að byggja hina umdeildu gjaldfærslu á ákvæði 2. mgr. 12. gr. laga nr. 90/2003. Þá verður ekki séð að þessi niðurstaða leiði til ólögmæts ójafnræðis með rekstrarfélögum eins og stefnandi haldi fram.

Samkvæmt framansögðu er hafnað kröfu stefnanda um að fella úr gildi úrskurð ríkisskattstjóra frá 22. september 2011 og úrskurð yfirsattanefndar nr. 529/2012 í máli stefnanda. Er stefndi, íslenska ríkið, því sýknað af kröfum stefnanda, A1988 hf., í máli þessu.

Með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, ber stefnanda að greiða stefnda 350.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Snorradóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

## **DÓMSORÐ:**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknað af kröfum stefnanda, A1988 hf.

Stefnandi greiði stefnda 350.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Snorradóttir (sign.)