

## D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur þriðjudaginn 10. febrúar 2015 í máli nr. E-4219/2013:

**Ingimundur hf.,**

**Ármann Ármannsson,**

**Ármann Fr. Ármannsson og**

**Esther Ósk Ármannsdóttir**

*(Sigurður G. Guðjónsson hrl.)*

**gegn**

**íslenska ríkinu**

*(Soffía Jónsdóttir hrl.)*

Mál þetta, sem var dómtekið 13. janúar sl., var höfðað 23. október 2013.

Stefnendur eru Ingimundur hf., Borgartúni 25 í Reykjavík, Ármann Ármannsson, Mánatúni 2 í Reykjavík, Ármann Fr. Ármannsson, Ólafsgæsla 115 í Reykjavík og Esther Ósk Ármannsdóttir, Hörpugötu 9 í Reykjavík.

Stefndi er íslenska ríkið.

Stefnandi, Ingimundur hf., krefst þess að úrskurður yfirskattanefndar í kærumáli stefnanda nr. 225/2013 og úrskurður ríkisskattstjóra 30. desember 2011 með tilvísunarnúmeri 20110604330, sem báðir kveða á um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda á gjaldárunum 2006, 2007, 2008, 2010 og 2011 verði felldir úr gildi, og stefnda verði gert að endurgreiða stefnanda ofgreidda skatta að fjárhæð 341.344.903 krónur, ásamt vöxtum skv. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, frá 9. júlí 2013 til stefnubirtingardags, en með dráttarvöxtum samkvæmt 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, frá þeim degi til greiðsludags.

Verði ekki fallist á framangreinda kröfu stefnanda, Ingimundar hf., gera aðrir stefnendur eftirfarandi kröfur:

Stefnandi, Ármann Ármannsson, krefst þess að ógiltur verði úrskurður ríkisskattstjóra í máli hans, dagsettur 12. ágúst 2013, með tilvísunarnúmerið

20120301436 og felld verði niður álagning á fjármagnstekjuskatti hans vegna sölu hlutafjár í Fjarðarey ehf. á árinu 2005 við álagningu árið 2006.

Stefnandi, Ármann Fr. Ármannsson, krefst þess að ógiltur verði úrskurður ríkisskattstjóra í máli hans, dagsettur 12. ágúst 2013, með tilvísunarnúmerið 20120303792 og felld verði niður álagning á fjármagnstekjuskatti hans vegna sölu hlutafjár í Fjarðarey ehf. á árinu 2005 við álagningu árið 2006.

Stefnandi, Esther Ósk Ármannsdóttir, krefst þess að ógiltur verði úrskurður ríkisskattstjóra í máli hennar, dagsettur 12. ágúst 2013, með tilvísunarnúmerið 20120303794 og felld verði niður álagning á fjármagnstekjuskatti hennar vegna sölu hlutafjár í Fjarðarey ehf. á árinu 2005 við álagningu árið 2006.

Þá krefjast stefnendur, hver fyrir sig, málskostnaðar úr hendi stefnda auk virðisaukaskatts.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnenda og málskostnaðar úr hendi hvers stefnenda um sig.

## I

Stefnandi, Ármann Ármannsson, er eigandi 99,3% hlutafjár í stefnanda, Ingimundi hf. Börn hans, Ellý Ingunn, Ragnhildur Íris og stefnendur, Ármann Fr. og Esther Ósk, eiga 0,175% hvert. Á aðalfundi í félaginu, stefnanda Ingimundi hf., þann 31. maí 2004 var samþykkt tillaga um að láta gera athugun á hagkvæmni þess að skipta félaginu upp þannig að stofnuð yrðu tvö ný félög sem tækju yfir hluta af eignum og starfsemi þess. Skyldi annað þessara nýju félaga taka yfir útgerðarhluta félagsins, skip og veiðiheimildir, en hitt taka við landareignum þess. Á fundi í stjórn félagsins 15. apríl 2005 voru ræddar hugmyndir um að skipta félaginu upp í þrennt. Var framkvæmdastjóra félagsins, stefnanda Ármanni, falið að annast gerð tillagna þar um.

Með kaupsamningi 27. maí 2005 var allt hlutfé í Fjarðarey ehf. selt Skinney-Pinganesi hf. að 90% hluta og Ketillaug ehf. að 10% hluta. Fram kom í kaupsamningnum að Fjarðarey ehf. væri óskráð einkahlutfélag, sem yrði skráð við skiptingu stefnanda, Ingimundar hf. Í samningnum var jafnframt lýst þeim eignum Ingimundar hf. sem gengju til Fjarðareyjar ehf. við skiptinguna og fylgdu þannig með í kaupunum, en þar var um að ræða skipið Helgu RE 49, veiðarfæri þess og veiðiheimildir.

Gengið var frá formsatriðum við stofnun Fjarðareyjar ehf. þann 30. júní 2005 og tilkynning send til firmaskrár 12. ágúst 2005. Afsal fyrir hlutfénu var gefið út 16. ágúst 2005. Gengið var frá framangreindu með skiptingar- og samrunaáætlun 16. ágúst 2005, sem birt var í Lögbirtingablaði 24. ágúst 2005.

Á hluthafafundi í stefnanda, Ingimundi hf., þann 24. september 2005 var málið lagt fyrir og samþykktu allir hluthafarnir tillögu stjórnarinnar um að skipta félaginu í samræmi við skiptingaráætlun stjórnar og önnur skiptingargögn. Þann 26. september 2005 var svo haldinn hluthafafundur í Fjarðarey ehf. þar sem mættir

voru fulltrúar nýrra hluthafa, Skinneyjar-Þinganes hf. og Ketillaugar ehf. og samþykktu þeir á fundinum þær ráðstafanir sem gerðar höfðu verið samkvæmt framansögðu.

Stefnendur, Ármann, Ármann Friðrik og Esther Ósk, töldu söluhagnað sinn vegna sölu hlutafjárins í Fjarðarey ehf. fram árið 2006 og var hann skattlagður á því ári og greiddur.

Þann 29. júní 2011 sendi ríkisskattstjóri bréf til Skinneyjar-Þinganes hf. þar sem lagt var fyrir félagið að gera ítarlega grein fyrir því hvernig kaupin á Fjarðarey ehf. hefði borið að. Þann 12. júlí 2011 barst svarbréf frá umboðsmanni Skinneyjar-Þinganes hf. og í framhaldi af því sendi ríkisskattstjóri fyrirspurnarbréf til stefnanda, dags. 29. ágúst 2011. Svarbréf barst frá umboðsmanni stefnanda 11. október 2011.

Ríkisskattstjóri sendi fyrirspurnarbréf til allra hluthafa Ingimundar hf. þann 10. nóvember 2011 þar sem farið var fram á að þeir gerðu grein fyrir þeim lagaheimildum sem þeir teldu að gerðu þeim heimilt að haga sölu og afhendingu eignanna með þeim hætti sem þar var lýst. Svarbréf bárust frá umboðsmanni hluthafanna 24. nóvember 2011.

Þann 1. desember 2011 boðaði ríkisskattstjóri fyrirhugaða endurákvörðun opinberra gjalda gjaldárið 2006 hjá stefnanda, Ingimundi hf. Þann sama dag sendi ríkisskattstjóri öðrum stefnendum, hverju um sig, bréf þess efnis að fyrirhugað væri að endurákvæða opinber gjöld þeirra gjaldárin 2006 og 2007. Í bréfunum kom fram að skipting stefnanda, Ingimundar hf., þætti eingöngu hafa verið gerð í tengslum við sölu þeirra atvinnurekstrareigna sem fluttar voru við skiptinguna frá stefnanda yfir í hið nýstofnaða einkahlutafélag og að afhending hlutabréfa til hluthafa stefnanda hafi eingöngu verið að forminu til. Á þeim tímapunkti hafi þegar verið búið að selja hlutabréfin. Þannig hafi gagngjaldsskilyrði 52. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, ekki verið uppfyllt, sbr. 1. mgr. 57. gr. sömu laga, samanber þá grunnreglu sem felist í ákvæðinu eins og dómstólar hafi túlkað það. Stefnanda var veittur 15 daga frestur til andsvara frá póstlagningu bréfsins, en fallist var á framlengingu hans til 19. desember 2011. Stefnendur áttu fund um málið með starfsmönnum ríkisskattstjóra 8. desember 2011. Skrifleg andmæli allra stefnanda við boðuðum breytingum ríkisskattstjóra bárust með bréfi, dags. 19. desember 2011.

Þann 30. desember 2011 kvað ríkisskattstjóri upp úrskurð í máli stefnanda, Ingimundar hf., þar sem opinber gjöld félagsins voru endurákvörðuð. Fram kom í úrskurðinum að ekki yrði annað séð en að stefnandi, Ingimundur hf., hefði á árinu 2005 hagnast um 1.530.156.611 krónur við sölu á atvinnurekstrareigninni Helgu RE 49 og aflaheimildum tilheyrandi því skipi. Ríkisskattstjóri hafi tekið til skoðunar skiptingu á stefnanda sem lokið hafi verið 6. október 2005. Við skiptinguna hafi fiskveiðiskipið Helga RE 49 verið flutt út úr félaginu yfir í nýtt félag, Fjarðarey ehf., ásamt öllu því er skipinu fylgdi og aflaheimildum. Hlutabréf í Fjarðarey ehf. hafi þá þegar verið seld til Skinneyjar-Þinganes hf. og Ketillaugar ehf., eða áður en formlegri skiptingu á stefnanda hafi verið lokið. Gagngjaldsskilyrði 52. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, teldist því ekki hafa verið uppfyllt, sbr. einnig 1. mgr. 57. gr. sömu laga. Samkvæmt því bæri að færa söluandvirði Helgu RE 49 auk aflaheimilda til tekna hjá stefnanda, Ingimundi hf.,

sem venjulegan söluhagnað atvinnurekstrareigna, sbr. B-lið 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 8. tölulið C-liðar. Í úrskurði ríkisskattstjóra var fallist á að færa niður hluta af söluhagnaði með aukafyrningu eigna samkvæmt heimild í 14. gr. og 6. mgr. 15. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Stefnandi, Ingimundur hf., var í kjölfarið krafinn um greiðslu endurákværðaðs tekjuskatts og nam heildargreiðslan 341.344.903 krónum.

Opinber gjöld stefnanda, Ármanns Ármannssonar, gjaldárið 2007 voru með úrskurði ríkisskattstjóra 30. desember 2011 endurákvörðuð með þeim hætti að stofn til fjármagnstekjuskatts var hækkaður um 59.211.042 krónur og varð við þá hækkun 86.977.561 króna. Að viðbættu 25% álagi varð fjármagnstekjuskattsstofninn 101.780.322 krónur. Þann sama dag voru opinber gjöld stefnanda, Ármanns Fr. Ármannssonar, gjaldárið 2007 endurákvörðuð með úrskurði ríkisskattstjóra þannig að fjármagnstekjuskattur var hækkaður um 97.417 krónur og varð 235.304 krónur. Að viðbættu 25% álagi varð fjármagnstekjuskattsstofninn 259.658 krónur. Opinber gjöld stefnanda, Estherar Óskar Ármannsdóttur, gjaldárið 2007 voru með úrskurði ríkisskattstjóra, sama dag, endurákvörðuð með þeim hætti að stofn til fjármagnstekjuskatts var lækkaður um 368.444 krónur og varð við þá lækkun 227.9610 krónur.

Stefnandi, Ingimundur hf., kærði úrskurð ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar 2. mars 2012. Með úrskurði nefndarinnar 3. júlí 2013 í máli nr. 225/2013 var öllum kröfum stefnanda hafnað.

Þann 7. mars 2012 barst ríkisskattstjóra beiðni stefnanda, Ármanns Ármannssonar um endurupptöku og leiðréttingu á álagningu opinberra gjalda gjaldárið 2006 og þann 16. mars 2012 barst sams konar beiðni frá stefnendum, Ármanni Fr. Ármannssyni og Esther Ósk Ármannsdóttur. Þann 8. júlí 2013 ítrekuðu stefnendur framangreindar beiðnir. Með úrskurðum ríkisskattstjóra, öllum dags. 12. ágúst 2013, var stefnendum synjað um endurupptöku.

## II

Stefnandi, Ingimundur hf., byggir kröfu sína um að úrskurðir skattyfirvalda verði felldir úr gildi á því að í skattframtali hans og fylgigögnum þess árið 2006 hafi verið látnar í té fullnægjandi upplýsingar, sem byggja hafi mátt álagningu á eins og skattyfirvöld hafi talið hana eiga að vera. Framtal stefnanda árið 2006 hafi geymt örugga heimild um rekstur og ráðstafanir stefnanda árið 2005, einstakir liðir þess og fylgigögn hafi verið fullnægjandi, glögg og á engan hátt tortryggileg, skráð á lögmætan hátt og undirrituð með tíðkanlegum hætti. Ríkisskattstjóri hafi því ekki mátt endurákværða opinber gjöld stefnanda svo langt aftur í tímann sem hann hafi gert 30. desember 2011 og yfirskattanefnd hafi staðfest með úrskurði sínum 3. júlí 2013, sbr. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Réttur ríkisskattstjóra til að endurákværða skatta stefnanda hafi verið fyrndur.

Verði ekki fallist á framangreint byggji stefnandi á því að hann hafi við meðferð málsins hjá ríkisskattstjóra ekki notið þess réttar sem honum beri samkvæmt 12. og 13. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993 og 2. málslíð 4. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003. Ríkisskattstjóri hafi brotið gegn andmælarétti hans og það eigi að

leiða til ógildingar á ákvörðun hans. Það skipti ekki máli þótt stefnandi hafi með ærnum tilkostnaði, rétt fyrir jól, tekist að koma saman andmælum. Ekkert tillit hafi verið tekið til þeirra. Ríkisskattstjóri hafi ákveðið að endurákvarða skatta stefnanda þegar embættið hafi sent tilkynningu um endurákvörðun til stefnanda. Þá verði að líta til þess að þetta hafi verið í desember 2011, en um hafi verið að ræða andsvör við fyrirhugaðri endurákvörðun skatta vegna ársins 2005. Stefnanda hafi því verið nauðsynlegt að fá rúman tíma til þess að afla nauðsynlegra gagna og eiga fundi með endurskoðendum sínum og lögmönnum.

Samningurinn, sem hluthafarnir í Fjarðarey ehf. hafi gert um sölu á hlutafénu til Skinneyjar-Þinganes hf. og Ketillaugar ehf., hafi verið fullgildur einkaréttarlegur samningur sem hafi skuldbundið báða aðila, seljendur og kaupendur. Með samningnum hafi verið selt hlutafé, þótt ekki hafi verið búið að ganga formlega frá stofnun hlutafélagsins. Samningurinn hafi einfaldlega verið bundinn þeirri forsendu að seljendur önnuðust frágang á þessu og framseldu síðan kaupendum hlutaféð. Skipting stefnanda, Ingimundar hf., hafi ekki leitt til þess að til yrðu skattskyldar tekjur í hendi hluthafanna, sem hafi fengið samsvarandi eignarhlut í hinu nýja einkahlutafélagi, sbr. 52. gr. laga nr. 90/2003. Seljendur hlutafjárins hafi uppfyllt samningsskuldbindingu sína með því að ganga formlega frá stofnun og skráningu einkahlutafélagsins og afhenda kaupendum hlutaféð svo sem samningurinn hafi gert ráð fyrir. Það sé að mati stefnanda ósannað og raunar fráleitt að þessi háttur á viðskiptunum hafi verið „verulega frábrugðinn því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum“, sbr. 57. gr. nefndra laga. Um hafi verið að ræða venjuleg og fullkomlega eðlileg viðskipti með hlutafé í einkahlutafélagi. Fjöldmörg dæmi séu um sambærilega hætti í viðskiptum.

Í úrskurði ríkisskattstjóra virðist vera komist að þeirri niðurstöðu að skipting stefnanda, Ingimundar hf., með stofnun Fjarðareyjar ehf. hafi einungis þjónað þeim tilgangi að komast hjá því að greiða tekjuskatt vegna söluhagnaðar af sölu eigna sem tilheyrðu atvinnurekstri stefnanda og hafi verið færðar yfir í hið nýja einkahlutafélag. Stefnandi mótmæli þessu, enda hafi sannanlega verið uppi fyrirætlanir um skiptinguna allöngu áður. Það sé því ósannað að þessi hafi verið tilgangur hennar. En jafnvel þótt þetta hefði verið tilgangur hennar geti það ekki réttlætt meðferð skattyfirvalda á stefnanda. Ekkert sé athugavert við það að einstaklingar og lögaðilar hagi ákvörðunum sínum í fjármálum þannig að leiði til sem lægstra skattgreiðslna. Ætla verði að á stjórnendum lögaðila hvíli sérstaklega rík skylda til að haga ákvörðunum sínum með þeim hætti sem sé hagkvæmast fyrir aðilann í skattalegu tilliti, enda sé lögaðilinn rekinn í þágu og fyrir fé eigenda sinna, en ekki sem óendanleg uppspretta skatttekna fyrir ríkissjóð. Stefnendur hafi ekki ákveðið að fjármagnstekjur skyldu bera lægri skatt en beinar atvinnurekstrartekjur, heldur kveði lög á um þetta.

Niðurstaða ríkisskattstjóra ráðist af því að ekki hafi verið búið að ganga endanlega frá stofnun og skráningu Fjarðareyjar ehf. þegar samningur um sölu hlutafjárins í félaginu hafi verið gerður. Ríkisskattstjóri hefði því ekki gripið til aðgerða, ef svo hefði staðið á að skiptum á stefnanda, Ingimundi hf., og stofnun Fjarðareyjar ehf. hefði verið að fullu lokið þegar samningurinn um sölu hlutafjárins í Fjarðarey ehf. hafi verið gerður. Fjöldmörg dæmi séu um að hlutafélagum hafi fyrst verið skipt upp, tilteknum eignum komið fyrir í nýju félagi og hlutafé í því síðan selt öðrum aðila. Með því að beita þeim aðgerðum sem málið greini gegn stefnendum sé þeim mismunað gróflega gagnvart aðilum sem staðið hafi að

viðskiptum á þennan hátt. Sú mismunun fái ekki staðist. Það skipti engu máli hvort lokið hafi verið við stofnun Fjarðareyjar ehf. á samningsdegi. Hlutfé í félaginu hafi verið selt og ekkert annað. Stefnendur telji að brotinn sé á þeim réttur til jafnræðis við aðra borgara sem þeim beri samkvæmt 65. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944. Þá vísi stefnendur til 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar sem geri kröfu um skýra lagaheimild til álagningar skatta. Ákvæðið hafi þau áhrif að vafi um skattlagningarheimild skuli túlkaður gjaldanda í hag.

Þá vísi stefnendur til ítarlegs málflutnings af hálfu stefnanda við meðferð málsins fyrir skattyfirvöldum, en þau skjöl séu öll lögð fram í málinu og því ekki þörf á að tíunda sérstaklega þær málsástæður sem þar komi fram, heldur sé látið við það sitja að ítreka þær.

Krafa stefnanda, Ármanns, Ármanns Friðriks og Estherar Óskar, um að felld verði niður álagning á fjármagnstekjuskatti þeirra vegna sölu á hlutfé í Fjarðarey ehf. á árinu 2005 við álagningu árið 2006 komi einungis til meðferðar í málinu, ef ekki verður fallist á kröfu stefnanda, Ingimundar hf., um ógildingu á úrskurði ríkisskattstjóra. Af synjun á þeirri kröfu hljóti að leiða að sala hlutfjárns teljist ógild, þar sem hlutfélagið sem hafi verið selt hafi þá verið strípað af öllum eignum sínum á söludegi. Þetta þarfnist ekki sérstaks rökstuðnings. Ríkisskattstjóri hafi synjað þessum stefnendum um endurupptöku og leiðréttingu á þessum gjöldum með bréfum 12. ágúst 2013 og hafi ekki breytt þeirri ákvörðun sinni, þótt þess hafi verið krafist með ítarlegum rökstuðningi í bréfi frá 29. ágúst 2013.

Ríkisskattstjóri hafi fallist á þau sjónarmið stefnanda, Ingimundar hf., að ef leggja ætti tekjuskatt á félagið á grundvelli raunveruleikareglu 57. gr. laga nr. 90/2003 yrði að horfa til þess að féð sem hafi komið út úr viðskiptunum við Skinney-Þinganes hf. hafi verið notað til nýfjárfestingar. Stefnendur, hluthafar bæði í stefnanda, Ingimundi hf., og Fjarðarey ehf., sem hafi staðið í þeirri trú að skipting stefnanda, Ingimundar hf., stæðist bæði lög um hlutfélög og tekjuskatt, hafi gert grein fyrir sölu sinni á hlutum í Fjarðarey ehf. á árinu 2005 og skilað ríkissjóði fjármagnstekjuskatti. Þegar ríkisskattstjóri hafi komist að þeirri niðurstöðu 30. desember 2011 að skipting stefnanda, Ingimundar hf., á árinu 2005 hefði verið andstæð skattalögum og „hreinn málamyndagerningur“ og afhending hluta í Fjarðarey ehf. sömuleiðis, hafi stefnendur óskað eftir því við embætti ríkisskattstjóra að opinber gjöld hluthafa stefnanda, Ingimundar hf., vegna Fjarðareyjarviðskiptanna yrðu endurákvörðuð fyrir gjaldárin 2006 og 2007 á grundvelli 2. mgr. 101. gr. tekjuskattslaga. Ríkisskattstjóri hafi hafnað beiðni stefnanda með þeim rökum m.a. að líta yrði svo á að til hluthafanna hafi runnið fé sem þeir hafi einir haft til ráðstöfunar, en renna hefði átti til stefnanda, Ingimundar hf.

Þessi niðurstaða ríkisskattstjóra sé röng og beri að fella hana úr gildi verði krafa stefnanda, Ingimundar hf., ekki tekin til greina. Ríkisskattstjóra beri að horfa til þess raunveruleika sem hann hafi ákveðið og fallist á að gilda skyldi um skattalega meðferð samninga við Skinney-Þinganes hf. og Ketillaug ehf. Samkvæmt raunveruleikareglunni sem ríkisskattstjóri og yfirséðanefnd hafi beitt gagnvart stefnanda, Ingimundi hf., eigi félagið að hafa hagnast um liðlega 1,5 milljarða króna á árinu 2005 vegna sölu á atvinnurekstrareigninni Helgu RE-49 með tilheyrandi aflaheimildum. Skipting stefnanda, Ingimundar hf., hafi verið

málamyndagerningur og engin hlutabréf í Fjarðarey ehf. hafi verið afhent hluthöfum stefnanda, heldur hafi Skinney-Þinganes hf. og Ketillaug ehf. verið kaupendur þeirra beint. Af röksemdafærslu og niðurstöðu skattyfirvalda í máli stefnanda, Ingimundar hf., leiði að hluthafar Fjarðareyjar ehf. hafi ekki getað haldið söluverði hlutafjár í félaginu. Söluverðið hafi orðið að fara til stefnanda, sem það hafi gert og það hafi verið notað til að kaupa nýtt skip.

Hluthafafundur í stefnanda, Ingimundi hf., hafi aldrei tekið ákvörðun um að greiða eða afhenda stefnendum, hluthöfum sínum, hvað þá Fjarðarey ehf., sem arð eða gjöf andvirði atvinnurekstrareigna þeirra sem skipting stefnanda hafi átt að taka til. Þegar skattyfirvöld hafi breytt óvenjulegum skiptum í fjármálum í venjuleg verði hin nýja skipan að ná til allra þeirra þátta sem hafi talist óvenjulegir og færa þá alla til samræmis við raunveruleikann, en ekki bara hluta þeirra.

Með því að synja um endurupptöku skattaframtala 2006 og 2007 sé verið að skattleggja í tvígang söluandvirði atvinnurekstrareigna stefnanda, Ingimundar hf. Skattyfirvöld geti ekki bæði ákveðið að kalla lögmæta skiptingu stefnanda sýndargerning gerðan til skattasniðgöngu og lagt tekjuskatt á félagið og á sama tíma sagt að andvirði það sem fengist hafi fyrir atvinnurekstrareignir, sem ekki hafi mátt skipta út, skuli líka skattlagt sem fjármagnstekjur hjá hluthöfum, sem hafi aldrei fengið fjármunina til ráðstöfunar. Í þessu felist tvísköttun sömu verðmæta. Í þessu sambandi verði að horfa til þess að engin lögmæt ákvörðun liggi fyrir hjá stefnanda um úthlutun fjármuna félagsins til hluthafa samkvæmt 98. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög. Ríkisskattstjóri geti ekki ákveðið að líta á söluverð hluta í Fjarðarey hf. sem slíka úthlutun þegar hann hafi komist að þeirri niðurstöðu að skipting stefnanda, Ingimundar hf., hafi verið málamyndagerningur.

Stefnendur telji kröfur þeirra í málinu heimilar, þótt aðild þeirra sé ekki sú sama í báðum tilvikum, þar sem uppruni þeirra sé hinn sami, sbr. 1. mgr. 19. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála. Stefnendur byggja mál sitt á 133. gr. laga nr. 2/1995 og 52. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt að því er varði lögmæti skiptingar stefnanda, Ingimundar hf. Stefnendur byggja einnig á reglum samningaréttar um samningsfrelsi og stofnun samninga og reglum kröfuréttar um efnidir samninga. Stefnendur vísi til 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 um tveggja ára fyrningartíma endurákvörðunar gjalda þegar skattaðili hafi með framtali sínu og fylgigögnum látið í té fullnægjandi upplýsingar sem byggja megi rétta álagningu á. Jafnframt sé vísað til málshraðareglu 9. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993, rannsóknarreglu 10. gr., jafnræðisreglu 11. gr., meðalhófsreglu 12. gr. og andmælareglu 13. gr. Þá sé vísað til 65. gr. og 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944. Endurgreiðslukrafa og krafa um vexti og dráttarvexti byggja á lögum nr. 29/1995, sbr. lög nr. 38/2001. Krafa um málskostnað byggist á 129. og 130. gr. laga nr. 91/1991 og krafa um virðisaukaskatt á lögum nr. 50/1988.

### III

Stefndi byggir sýknukröfu sína á því að úrskurður yfirskattanefndar frá 3. júlí 2013 í kærumáli stefnanda, Ingimundar hf., sem og úrskurður ríkisskattstjóra í máli hans, dagsettur 30. desember 2011, hafi í einu og öllu verið að lögum. Engum

þeim forms- eða efnisannmörkum sé til að dreifa á úrskurðunum sem leitt geti að lögum til þess að þeir verði felldir úr gildi í heild sinni eða að hluta. Öllum málsástæðum stefnanda, Ingimundar hf., er lúti að því að á úrskurði ríkisskattstjóra í máli hans séu form- eða efnisannmarkar sem leiða eigi til ógildingar hans, sé mótmælt sem röngum.

Samkvæmt 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt hafi skattyfirvöld heimild til að endurákværða skatta skv. 96. gr. vegna tekna og eigna síðustu 6 ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. Sá frestur hafi ekki verið liðinn þegar skattskil stefnanda hafi verið rannsökuð og þeim endurákværðaðir skattar með úrskurðum uppkveðnum 30. desember 2011. Þau gögn sem stefnendur hafi lagt fram við skattskil tekjuársins 2005 til skattstjóranna í Reykjavík og Reykjanesumdæmi hafi ekki gefið til kynna hvort umrædd skipting uppfyllti skilyrði 52. gr. laga nr. 90/2003 eða hver hafi verið aðdragandi að skiptingunni og afhendingunni á atvinnurekstrareignunum sem farið hafi fram. Hvorki ársreikningur né skattframtal stefnanda, Ingimundar hf., beri það með sér að skiptingin á félaginu hafi verið gerð eftir að kauptilboð hafði verið samþykkt, né að hlutaféð í óstofnaða félaginu hafi verið selt þriðja aðila áður en stofnun félagsins hafi verið frágengin. Útilokað sé að unnt hefði verið án undangenginnar fyrirspurnar af hálfu ríkisskattstjóra að leggja mat á réttmæti skiptingarinnar í skattalegu tilliti, meðal annars með hliðsjón af rannsóknarreglu 10. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993 og að virtum andmælarétti samkvæmt IV. kafla sömu laga.

Skýra beri ákvæði 2. mgr. 97. gr. tekjuskattslaga með hliðsjón af leiðréttingarheimildum skattstjóra í 1. mgr. 95. gr. sömu laga. Skattstjóri skuli, fyrir álagningu, leiðrétta fjárhæðir einstakra liða ef þeir eru í ósamræmi við gildandi lög og fyrir mæli skattyfirvalda, svo og einstaka liði skattframtals ef telja má að óyggjandi upplýsingar séu fyrir hendi, en gera skal skattaðila viðvart um slíkar breytingar. Af þessu leiði að til þess að 2. mgr. 97. gr. eigi við og þar með að endurákvörðunarheimild sé takmörkuð við tvö ár, verði ríkisskattstjóra þannig að hafa verið heimilt að breyta framtali skattaðila fyrir álagningu á grundvelli 1. mgr. 95. gr. laganna, án þess að afla upplýsinga og án þess að gefa skattaðila kost á að koma að gögnum og skýringum. Það hafi aldrei komið til álita að hægt væri að tekjufæra umrædda sölu á stefnanda, Ingimund hf., með tilvísun til 1. mgr. 95. gr. laga nr. 90/2003, án þess að fá frekari upplýsingar um skiptinguna og aðdraganda hennar. Því sé mótmælt sem rangri málsástæðu stefnanda um að réttur ríkisskattstjóra til endurákvörðunar skatta hans hafi verið fyrndur þegar úrskurðurinn í máli hans hafi verið kveðinn upp 30. desember 2011.

Undirbúningur og meðferð skattyfirvalda á máli stefnanda hafi ekki verið haldinn neinum þeim annmörkum sem leitt geti til ómerkingar á úrskurði ríkisskattstjóra í máli hans. Fyrirhugaðar skattbreytingar hafi verið tryggilega boðaðar stefnanda með bréfi ríkisskattstjóra, dags. 1. desember 2011, og forsendur þeirra skýrlega tilgreindar, þannig að lögbundins andmælaréttar stefnanda hafi verið gætt. Stefnanda hafi verið veittur 15 daga frestur til andmæla í samræmi við 4. mgr. 96. gr. tekjuskattslaga. Þann 1. desember 2011 hafi engin ákvörðun verið tekin um að endurákværða skatta stefnanda og sé öndverðri málsástæðu stefnanda mómælt sem rangri, órökstuddri og ósannaðri.

Stefndi mótmæli því sem röngu og ósönnuðu að bréfið frá 1. desember 2011 hafi verið gallað, þannig að í það hafi vantað tvær blaðsíður. Þeim hluthöfum félagsins, sem skattskyldir séu hér á landi, hafi einnig verið send bréf, sama dag, þar sem þeim hafi verið kynntar fyrirhugaðar breytingar á skattskilum þeirra og ástæður þeirra. Óumdeilt sé að þau bréf hafi ratað gallalaus til réttra viðtakenda. Þá hafi löglærðum umboðsmanni stefnenda verið send öll þessi bréf með tölvupósti sama dag. Í öllum bréfunum séu tíundaðar sömu forsendur fyrirhugaðra skattbreytinga. Stefnanda, Ingimundi hf., hafi því ekki getað dulist hvaða ástæður hafi legið að baki skattbreytingunum. Óumdeilt sé að andmælafrestur stefnanda hafi verið lengdur til 19. desember 2011. Þann dag hafi borist ítarleg og sameiginleg andmæli allra stefnenda ásamt gögnum. Ekki sé ágreiningur um að réttra málsmeðferðarreglna hafi verið gætt við meðferð málsins hjá yfirskattanefnd.

Jafnvel þótt telja yrði að ekki hafi verið gætt þess lágmarksfrests 4. mgr. 96. gr. tekjuskattslaga, leiði það eitt ekki til ógildingar á úrskurði ríkisskattstjóra. Engin réttarspjöll hafi hlotist af, enda hafi stefnandi komið að fullburða andmælum sínum 19. desember 2011, þegar hann hafi sent ríkisskattstjóra skrifleg sjónarmið sín, skýringar og viðbótargögn. Meðalhófs hafi verið gætt. Samkvæmt dómaframkvæmd hafi brot stjórnvalda gegn ákvæðum um lögmælt fresti til að ljúka málum almennt ekki verið talin leiða til þess ein og sér að ómerkja beri viðkomandi ákvarðanir. Áréttu verði einnig að skattskylda stefnanda ráðist af lögákveðnum skattlagningarheimildum. Frávik í málsmeðferð breyti ekki þeirri skyldu.

Hvergi séu í gögnum málsins merki þess að tilkynning eða athugasemd hafi borist til ríkisskattstjóra um meintan galla á frumriti boðunarbréfsins sem sent hafi verið stefnanda 1. desember 2011. Ríkisskattstjóri hafi því hvorki getað vitað af meintum vanköntum né tekið tillit til þessarar málsástæðu við meðferð málsins, enda komi hún fyrst fram í kæru til yfirskattanefndar.

Stefnandi byggi, hvað efnishlið málsins varði, á sömu málsástæðum og áður. Nýjar málsástæður fyrir yfirskattanefnd og héraðsdómi lúti allar að formhlið málsins. Stefnandi hafi því komið að öllum andmælum sínum innan þess frests sem hann hafi fengið til andmæla.

Stefndi byggi sýknukröfu sína aðallega á þeirri málsástæðu að lagaskilyrði 52. gr. tekjuskattslaga hafi ekki verið uppfyllt þannig að þeim yrði beitt við skiptingu stefnanda, Ingimundar hf., árið 2005. Ríkisskattstjóri hafi ákveðið með úrskurði sínum, dags. 30. desember 2011, að hafa að engu í skattalegum skilningi þá skiptingu sem hafi farið fram hjá stefnanda á árinu 2005 þar sem gagngjaldsskilyrði 52. gr. laganna hafi ekki verið uppfyllt, sbr. einnig 1. mgr. 57. gr. sömu laga og þá meginreglu sem ákvæðið feli í sér í samræmi við túlkun dómstóla. Þess í stað hafi ríkisskattstjóri talið að í skattalegu tilliti skyldi litið svo á að sala á atvinnurekstrareignum hafi í raun átt sér stað beint á milli stefnanda og Skinneyjar-Pinganness hf. og Ketillaugar ehf.

Sú meginregla gildi um skattskyldu lögaðila að þeim beri að greiða tekjuskatt af hagnaði sem verði til í starfseminni og síðan greiði hluthafar fjármagnstekjuskatt af hagnaðinum eftir skatta þegar honum er úthlutað til þeirra í formi arðs. Með því að skipta félaginu og selja eingöngu hlutabréf í óstofnuðu

einkahlutafélagi í stað atvinnurekstrareigna hafi þess verið freistað að fara fram hjá þessari meginreglu og eignirnar seldar með þeim hætti að hluthafar hafi látið af hendi hlutabréf sem standi að baki tilteknum eignum en engin tekjufærsla orðið hjá eigandanum sjálfum. Með skiptingunni hafi þannig verið sleppt að gera grein fyrir þeim mismun sem orðið hafi á gangverði eignanna og skattalegu bókfærðu verði þeirra í skattskilum stefnanda en einungis greiddur skattur af sölu hlutabréfanna. Þá liggi fyrir að hluthafafundur þar sem skiptingin á stefnanda, Ingimundi hf., hafi verið samþykkt hafi ekki verið haldinn fyrir en 24. september 2005 eða rúmum mánuði eftir að afsal hafi verið gefið út og allir hlutir í Fjarðarey ehf. þar með framseldir til Skinneyjar-Þinganes hf. og Ketillaugar ehf.

Ljóst sé að gagnjaldsskilyrði 52. gr. laga nr. 90/2003 hafi ekki verið uppfyllt, þar sem skiptingin hafi ekki verið um garð gengin þegar búið hafi verið að selja hlutina í Fjarðarey ehf. Við blasi að þær ráðstafanir sem til umfjöllunar séu í málinu hafi verið verulega frábrugðnar því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum, sbr. 1. mgr. 57. gr. sömu laga, og gerðar í því skyni að tryggja lægri skattgreiðslur. Ríkisskattstjóra hafi því verið rétt að víkja hinum umdeildu ráðstöfunum til hliðar í skattalegu tilliti á þeim grundvelli að um ólögmdæta skattasniðgöngu hafi verið að ræða. Því beri að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnanda.

Ágreiningur aðila snúist efnislega um það hvernig skuli í skattalegu tilliti fara með ráðstöfun skipsins Helgu RE 49 og aflaheimilda til Skinneyjar-Þinganes hf. og Ketillaugar ehf. á árinu 2005. Á fundi stjórnar stefnanda, Ingimundar hf., sem haldinn hafi verið 15. apríl 2005 hafi verið ákveðið að leggja fram tillögu að skiptingu félagsins ásamt tilheyrandi gögnum á næsta aðalfundi eða hluthafafundi, þar sem ekki lægi fyrir hversu langan tíma svona breytingar tækju. Einungis fimm dögum eftir fundinn hafi stefnanda, sem væntanlegs eiganda óstofnaðs einkahlutafélags, borist kauptilboð frá Ísfélagi Vestmannaeyja í alla hluti þess félags. Í tilboðinu hafi m.a. verið tekið fram að helstu eignir nýja félagsins yrðu skipið Helga RE 49, auk veiðarfæra og nánar tilgreindra aflaheimilda. Þessu tilboði hafi stefnandi hafnað. Mánuði síðar, 23. maí 2005, hafi stefnanda borist sameiginlegt kauptilboð frá Skinney-Þinganesi hf. og Ketillaugum ehf., sem stefnandi hafi samþykkt degi síðar. Kaupsamningur hafi verið undirritaður 27. maí 2011 og hluti söluverðsins greiddur. Hluthafafundur, þar sem skiptingin á stefnanda, Ingimundi hf., hafi verið samþykkt, hafi ekki verið haldinn fyrir en 24. september 2005, eða rúmum mánuði eftir að kaupverð hafði að fullu verið greitt, afsal gefið út og allir hlutir í Fjarðarey ehf. framseldir til Skinneyjar-Þinganes hf. og Ketillaugar ehf.

Í fundargerðum stefnanda komi fram að tilgangur með skiptingu félagsins hefði verið að aðskilja ólíka þætti rekstrarins og draga þannig úr þeirri áhættu sem væri til staðar. Þessi rök séu endurtekin í andmælabréfi stefnanda frá 19. desember 2011. Í samþykktum stefnanda, Ingimundar hf., bæði fyrir og eftir færslu Helgu RE 49 og veiðiheimilda í einkahlutafélagið Fjarðarey og sölu þess til óskylds þriðja aðila, sé megintilgangur félagsins, eftir sem áður, að reka útgerð, fiskverkun, kaup, sölu og útflutning fisks og fiskafurða. Útgerðarhluti stefnanda hafi aldrei verið færður yfir í annað félag nema í tengslum við viðskipti með Helgu RE 49 ásamt aflaheimildum.

Ekki sé getið um fyrirhugaða skiptingu stefnanda í ársreikningi félagsins 2004 þótt ærin ástæða hefði verið til, samanber lokamálsgrein 52. gr. þágildandi

ársreikningalaga nr. 144/1994. Ársreikningurinn hafi verið staðfestur á fundi stjórnar stefnanda 12. apríl 2005, einungis þremur dögum áður en stjórn félagsins hafi ákveðið að leggja fram tillögu um skiptingu félagsins. Enginn rekstur hafi verið í einkahlutafélaginu Fjarðarey á meðan það hafi verið í eigu stefnanda, frá stofnun þess 30. júní 2011 til 16. ágúst 2011 þegar öllu hlutafé hafi verið afsalað til nýrra eigenda þess.

Stefnda hafi verið heimilt að víkja hinum umdeildu ráðstöfunum til hliðar í skattalegu tilliti á þeim grundvelli að um ólögsmæta skattasniðgöngu hafi verið að ræða. Ekki verði séð að tilgangurinn með skiptingu stefnanda hafi í raun verið sá að dreifa þeirri áhættu sem stefnandi kveði hafa verið til staðar í rekstri sínum árið 2005, enda hafi engin breyting orðið á rekstartilgangi stefnanda þrátt fyrir skiptinguna. Ekki verði séð að áhættudreifing hafi haft neitt að gera með þær ráðstafanir stefnanda að færa atvinnurekstrareignir í sér hlutafélag og selja síðan félagið, áður en það hafi verið stofnað. Engin rekstraráhætta sé bundin við rekstrareiningu sem búið sé að selja til ótengds aðila sem greitt hafi fullt verð fyrir. Stefndi sé sammála niðurstöðu yfirsattanefndar í máli stefnanda, og byggji sýknukröfu sína á því að engum vafa sé undirorpið að þegar ráðstafanir stefnanda sem um ræði í málinu séu virtar í heild sinni, þá hafi þær verið verulega frábrugðnar því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum, sbr. 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, og gerðar í því skyni einu að tryggja lægri skattgreiðslur. Stefnandi beri sönnunarbyrðina fyrir öndverðum staðhæfingum sínum. Honum hafi ekki lánast sú sönnun og beri því að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnanda.

Stefndi hafi ekki véfengt einkaréttarlegt gildi sammingsins um sölu hlutafjár Fjarðareyjar ehf., enda ekki á hans valdi að skera úr um einkaréttarlegt gildi hans. Ágreiningur aðila snúi ekki að því hvort réttilega hafi verið staðið að skiptingu félagsins í samræmi við XIV. kafla hlutafélagalaga nr. 2/1995. Stefndi geri ráð fyrir því að umrædd skipting hafi farið réttilega fram í samræmi við lög. Ef megintilgangur með einkaréttarlegum gerningnum er undanskot skatta eða sniðganga skattskyldu sé skattyfirvöldum hins vegar heimilt að víkja ráðstöfunum til hliðar í skattalegu tilliti. Ríkisskattstjóri hafi gengið út frá því að samningur milli hlutahafa stefnanda og Skinneyjar-Þinganes hf. og Ketillaugar ehf. hafi verið fullgildur einkaréttarlegur samningur, enda sé litið til sammingsins þegar metið sé hvort skipting stefnanda, Ingimundar hf., hafi uppfyllt gagngjaldsskilyrði 52. gr. tekjuskattslaga.

Stefndi líti svo á að framkvæmd skiptingarinnar hafi ekki uppfyllt gagngjaldsskilyrði 52. gr. laganna, sbr. 1. mgr. 57. gr. sömu laga. Með því að haga viðskiptunum með þessum hætti beri að líta á afhendingu stefnanda, Ingimundar hf., á atvinnurekstrareignum til félags sem Skinneyja-Þinganes hf. og Ketillaug ehf. voru búin að kaupa, sem sölu á atvinnurekstrareignum frá stefnanda til Skinneyja-Þinganes hf. og Ketillaugar ehf. í skattalegu tilliti. Ráðstöfunin hafi verið framkvæmd í þeim eina tilgangi að komast hjá skattlagningu hjá stefnanda, Ingimundi hf. Þegar ákvæði 52. gr. eigi ekki við gildi að sama skapi ekki ákvæði greinarinnar um skattleysi skiptingarinnar heldur skuli beita viðeigandi ákvæðum tekjuskattslaga nr. 90/2003 hvað varði tekjur og gjöld sem til geti fallið vegna skiptingarinnar.

Fyrir liggja að stefnendur höfðu ráðstafað öllum hlutum í Fjarðarey ehf. áður en það félag hafði verið stofnað, en stofndagur þess sé 30. júní 2005. Félagið hafi

Því ekki verið til að lögum þegar ráðstöfun hlutafjárins hafi farið fram. Skráning félagsins í hlutafélagaskrá hafi fyrst farið fram 12. ágúst 2005. Skiptingarferli félagsins hafi ekki verið hafið þegar salan hafi farið fram í maí 2005, en því hafi ekki lokið fyrir en 6. október 2005. Ráðstöfunarréttur söluandvirðis hlutabréfanna í Fjarðarey ehf. hafi verið á hendi hluthafanna og á þeirra valdi að ákveða hvernig því yrði varið.

Yfirskattanefnd hafi komist að þeirri niðurstöðu í kærumáli stefnanda að það þætti „blasa við að hluthafar kæranda fengu ekki afhent hlutabréf í Fjarðarey ehf. sem gagngjald fyrir hlutabréf sín í kæranda nema þá að nafninu til, enda höfðu hluthafarnir þá þegar afsalað rétti sínum til hlutafjárins í hinu óstofnaða félagi. Verður því eigi talið að gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003 hafi verið uppfyllt og fær viðskiptalegur tilgangur skiptingarinnar út af fyrir sig engu breytt um það.“ Stefndi sé sammála þessari niðurstöðu og byggji sýknukröfu sína á henni. Þær ráðstafanir sem stefnendur hafi viðhaft við skiptingu félagsins hafi verið verulega frábrugðnar því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum, sbr. 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, og eingöngu gerðar í því skyni að tryggja lægri skattgreiðslur.

Ákvæði 52. gr. sem kveði á um skattleysi við skiptingu félaga sé undantekningarákvæði. Uppfylli skipting ekki skilyrði ákvæðisins hafi það í för með sér að þær eignir sem fari frá félagi við skiptingu skattleggist hjá félaginu sem lét þær af hendi og afhending hlutabréfa teljist hafa í för með sér skattskyldar tekjur hjá hluthöfum sem láti þau af hendi. Engu jafnræði hafi verið hallað. Stefndi kunni þess engin dæmi að staðið hafi verið að sölu á rekstrareiningu með framangreindum hætti og þess freistað að heimfæra það undir undantekningarreglu 52. gr. laga nr. 90/2003. Sú málsástæða stefnanda að fella skuli úrskurð ríkisskattstjóra úr gildi vegna þess að aðrir ótilgreindir aðilar hafi ekki verið beittir sambærilegum aðgerðum og stefnendum því mismunað, hafi ekki hlotið hljómgrunn meðal dómstóla. Í því sambandi skipti ekki máli að einn sé verri en annar. Álagning ríkisskattstjóra sé byggð á lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt. Mögulegur misbrestur á framkvæmd stjórnvalds á tiltekinni réttarreglu gagnvart einstökum aðilum geti almennt ekki, á grundvelli jafnræðisreglu, orðið forsenda þess að annar aðili eigi heimtingu á því að stjórnvald haldi áfram meintu athafnaleysi. Jafnræðisregla 65. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands veiti mönnum almennt ekki tilkall til neins sem ekki samrýmist lögum.

Í 1. mgr. 7. gr. laga nr. 90/2003 sé mælt fyrir um að skattskyldar tekjur teljist, með þeim undantekningum og takmörkunum sem sérstaklega séu tiltekna, hvers konar gæði, arður, laun og hagnaður sem skattaðila hlotnast og metin verði til peningaverðs og skipti ekki máli hvaðan þær stafa eða í hvaða formi þær séu. Í A, B og C-liðum greinarinnar séu taldar upp þær tekjur sem myndi skattstofn. Samkvæmt 8. tölulið C-liðar sé hagnaður af sölu eigna skattskyldur. Regla 52. gr. í tekjuskattslögum feli í sér undantekningu frá meginreglu 7. gr. Ef gagngjaldsskilyrðið er ekki fyrir hendi beri að skattleggja hagnað á grundvelli almennu reglunnar. Skattlagningarheimildin sé skýr. Því sé mótmælt sem röngu að brotið hafi verið gegn 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar við skattlagningu stefnanda.

Endurgreiðslukröfu stefnanda, Ingimundar hf., að fjárhæð 341.344.903 krónur, sé mótmælt sem órökstuddri og ósannaðri. Verði stefndi dæmdur greiðsluskyldur, sé þess krafist að honum verið einungis gert að endurgreiða stefnanda 287.649.234 krónur, í samræmi við greiðslukvittun, dags. 9. júlí 2013.

Stefndi byggi sýknukröfu sína einnig á því að úrskurðir ríkisskattstjóra í málum stefnanda, Ármanns Ármannssonar, Ármanns Fr. Ármannssonar og Estherar Óskar Ármannsdóttur, frá 12. ágúst 2013, hafi í einu og öllu verið að lögum. Á úrskurðunum séu engir þeir form- eða efnisannmarkar sem að lögum geti leitt til þess að þeir verði felldir úr gildi í heild sinni eða að hluta. Þeirri málsástæðu stefnanda sé mótmælt sem rangri og órökstuddri, að verði stefndi sýknaður af kröfu stefnanda, Ingimundar hf., hljóti það að leiða til þess að sala hlutafjárins til Skinneyjar-Þinganes hf. og Ketillaugar ehf. sé ógild. Stefndi hafi enga aðild átt eða aðkomu að þeim samningi. Aðildarskortur leiði til sýknu samkvæmt 2. mgr. 16. gr. laga nr. 91/1991.

Ríkisskattstjóri hafi byggt á því í úrskurði í máli stefnanda, Ingimundar hf., að samningur hluthafa félagsins, þ.e. stefnanda, Ármanns, Ármanns Friðriks og Esterar Óskar, hafi verið fullgildur einkaréttarlegur samningur um sölu þeirra á hlutabréfum í óstofnuðu einkahlutafélagi, sem vegna skuldbindingargildis samningsins hafi gert það að verkum að þau hafi verið búnir að selja hlutabréfin sem þau hafi átt að fá við stofnun hins nýja félags. Þessi samningur hafi verið ein helsta sönnun þess að gagnjaldsskilyrði við skiptingu stefnanda, Ingimundar hf., hafi ekki verið uppfyllt, því hlutahafar félagsins hafi verið búnir að ganga svo frá hnútum að þeir myndu fá peningagreiðslu frá kaupendum en ekki hlutabréf í hinu nýja félagi þegar búid væri að ganga frá skiptingunni og stofnun nýja félagsins. Enginn af þessum gerningum hafi verið til málamynda heldur hafi það verið skattaleg meðferð stefnanda, Ingimundar hf., á þessum gerningum í skattskilum sínum sem hafi verið til málamynda. Stefndi, Ingimundur hf., hafi farið með þessi viðskipti eins og skiptingin uppfyllti skilyrði 52. gr. laga nr. 90/2003. Skattyfirvöld séu annarrar skoðunar.

Ákvarðanir ríkisskattstjóra um skattskil aðila eða skattlagning embættisins breyti ekki efni gildra einkaréttarlega gerninga milli aðila. Engin lög heimili skattyfirvöldum slíkar breytingar. Það sé rangt að úrskurður ríkisskattstjóra 30. desember 2011 í máli stefnanda, Ingimundar hf., breyti því að stefnendur, Ármann, Ármann Friðrik og Ester Ósk, hafi selt óstofnað hlutafélag til Skinneyjar-Þinganes hf. og Ketillaugar ehf. og fengið greitt fyrir þá sölu. Það að ríkisskattstjóri telji að stefndi, Ingimundur hf., hafi einnig átt að vera skattskyldur vegna millifærslu á atvinnurekstrareignum, sem runnið hafi inn í hlutafélagið sem stofnað hafi verið með skiptingunni, breyti engu hvað varði skattskyldu hluthafanna af sölu hlutabréfanna, enda leiði það af meginreglu 52. gr. að séu skilyrði ákvæðisins uppfyllt skuli það hvorki hafa í för með sér skattskyldu fyrir félögin né hluthafana og hið gagnstæða gildi séu skilyrðin ekki uppfyllt.

Stefndi telji að ekki hafi verið gætt nægrar nákvæmni með orðalagi í úrskurði ríkisskattstjóra um að skiptingin hafi verið „hreinn málamyndagerningur“. Nákvæmara hefði verið að taka fram að skiptingin hefði verið „hreinn málamyndagerningur í skattalegu tilliti“. Megi enda glöggst sjá af rökstuðningi málsins að ekki sé litið svo á að skiptingin hafi ekki farið fram samkvæmt félagarétti, heldur sé byggt á því að athafnir hluthafa í tengslum við skiptinguna hafi ekki verið í samræmi við 52. gr. laga nr. 90/2003 og því njóti afhending stefnanda, Ingimundar hf., á atvinnurekstrareignum sínum ekki þeirra skattleysisáhrifa sem ákvæðið kveði á um. Meginniðurstaða ríkisskattstjóra sé sú að embættið hafi að engu í skattalegu tilliti þá skiptingu sem fram hafi farið hjá

stefnanda, Ingimundi hf., á árinu 2005 þar sem gagngjaldsskilyrðið hafi ekki verið uppfyllt. Afhendingin á atvinnurekstrareignum hafi því verið skattlögð hjá stefnanda, Ingimundi hf., eins og um sölu hefði verið að ræða.

Hlutahafar í stefnanda, Ingimundi hf., hafi fengið greiðsluna fyrir hlutabréfin í Fjarðarey ehf. frá kaupanda 16. ágúst 2005 og hafi féð verið þeim til frjálsrar ráðstöfunar. Það breyti engu um skattskyldu stefnanda að þau hafi ráðstafað þessu fé til kaupa á hlutafé í stefnanda, Ingimundi hf.

Í úrskurði ríkisskattstjóra séu opinber gjöld stefnanda Ingimundar hf. endurákvörðuð á þeim grundvelli að með umræddri skiptingu hafi félagið komið sér hjá tekjufærslu atvinnurekstrartekna vegna sölu á rekstrareignum, þ.e. við yfirfærslu þeirra til nýs félags. Þessi niðurstaða sé í samræmi við dómaframkvæmd.

Í úrskurði ríkisskattstjóra sé fjallað um skattasniðgöngu stefnanda, Ingimundar hf., og skattlagningu sem með réttu hefði átt að fara fram hjá félaginu en hafi ekki gert það vegna þess að hann beri í skattskilum sínum fyrir sig skattleysisákvæði, þ.e. 52. gr. laga nr. 90/2003, sem síðar hafi komið í ljós að hann uppfyllti ekki. Það að sá stefnandi njóti ekki þess skattleysisákvæðis sem hann hafi gert ráðstafanir til að reyna að falla undir leiði ekki til þess að skattskil annarra aðila í þeim viðskiptum hafi verið röng eða ástæða sé til að leiðrétta þau. Þegar aðili grípi til aðgerða til að koma sér hjá skattlagningu sem svo reynist ekki fullnægjandi til að lækka skatta geti hann ekki komið eftir á með þær skýringar að hann hefði gert hlutina með öðrum hætti ef hann hefði vitað að hann yrði þrátt fyrir tilraunir sínar skattlagður samkvæmt þeim reglum sem hann hafi verið að reyna að komast fram hjá. Það sama eigi við um skattskil annarra aðila sem geri einkaréttarlega gilda samninga í ákveðnum tilgangi, svo sem til þess að koma hlutafélagi í þeirra eigu hjá réttri skattlagningu. Þeir geti ekki þegar í ljós komi að skattasniðgönguleið hafi ekki gengið eftir, óskað eftir að skattskil þeirra verði tekin upp vegna þess forsendubrests að aðferðin sem þeir hafi valið hafi, þrátt fyrir allt, leitt til skattlagningar sem þeir hafi verið að reyna að forðast eða jafnvel til hærri skattlagningar en ef rétt hefði verið staðið að öllum skattskilum þeirra aðila sem að hafi komið.

Samkvæmt 1. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, teljist til arðs af hlutum og hlutabréfum í félögum, auk venjulegrar arðgreiðslu, sérhver afhending verðmæta til hlutareiganda með takmarkaða eða ótakmarkaða ábyrgð eða hluthafa sem telja verði sem tekjur af hlutareign þeirra í félaginu. Stefndi telji ljóst af gögnum málsins að til stefnanda hafi runnið fé sem hafi átt að renna til stefnanda, Ingimundar hf. Hér hafi verið um að ræða afhendingu verðmæta til hlutareiganda sem telja verði tekjur af hlutareign þeirra í félaginu, sbr. framangreint lagaákvæði. Engin tvísköttun hafi átt sér stað. Almenn skattframkvæmd sé sú að hagnaður af seldum atvinnurekstrareignum í eigu hlutafélaga sé skattlagður hjá hlutafélaginu og síðan sé það sem ráðstafað sé til hluthafa skattlagt sem tekjur af þeirra hlutareign að gættum ákvæðum um arðsúthlutunarheimildir.

Stefnandi, Ingimundur hf., hafi sætt álagningu opinberra gjalda af hagnaði sínum af seldum atvinnurekstrareignum á árinu 2005. Aðrir stefnendur hafi talið fram og sætt álagningu fjármagnstekjuskatts af hinum úthlutuðu fjármunum til þeirra sem hafi stafað af sölu atvinnurekstrareigna í eigu stefnanda, Ingimundar hf. Skattlagningin hafi þannig verið bæði í samræmi við ákvæði B-liðar 7. gr. og 1.

mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Því beri að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnenda.

Stefndi vísi til þeirra lagaákvæða er áður greini. Þá vísi hann til 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála vegna kröfu um málskostnað.

#### IV

Stefnandi, Ingimundur hf., krefst þess í málinu að felldir verði úr gildi úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar varðandi endurákvörðun opinberra gjalda hans og að stefnda verði gert að endurgreiða honum ofgreidda skatta. Þá krefjast aðrir stefnendur þess að ógiltir verði nánar tilgreindir úrskurðir ríkisskattstjóra og felld verði niður álagning á fjármagnstekjuskatti þeirra.

Stefnandi, Ingimundur hf., byggir á því að heimild ríkisskattstjóra til að endurákværða skatta hans hafi verið fallin niður sakir fyrningar. Úrskurður ríkisskattstjóra um endurákvörðun var kveðinn upp 30. desember 2011, en um skattskil vegna ársins 2005 er að ræða. Samkvæmt 1. mgr. 97 gr. laga nr. 90/2003 nær heimild til endurákvörðunar skatts, samkvæmt 96. gr. laganna, til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. Samkvæmt 2. mgr. ákvæðisins er þó eigi heimilt að endurákværða skattaðila skatt nema vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram, þótt í ljós komi að álagning hafi verið of lág, hafi hann látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á. Stefnandi telur að í skattframtali hans og fylgigögnum hafi verið að finna fullnægjandi upplýsingar til þess að byggja álagningu á. Því eigi ákvæði 2. mgr. 97. gr. við og einungis hafi mátt endurákværða skatta hans tvö ár aftur í tímann. Í umsögn með frumvarpi því er varð að lögum nr. 40/1978 um tekjuskatt og eignarskatt, sem síðar urðu lög nr. 90/2003 um tekjuskatt, kemur fram að 2. mgr. 97. gr. eigi aðeins við ef upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, koma beinlínis fram í framtali eða fylgigögnum þess, en 1. mgr. ákvæðisins eigi við ef þessi gögn eru ófullnægjandi, enda þótt skattstjóra hefði mátt vera ljóst fyrir að eitthvað væri athugasvert við framtalið. Á skattframtali rekstraraðila 2006 sem liggur frammi í málinu kemur fram að stefnanda, Ingimundi hf., hafi verið skipt upp á árinu og félagið Fjarðarey ehf. hafi yfirtekið fiskiskip og veiðiheimildir félagsins á bókfærðu verði. Ekki er að finna upplýsingar um dagsetningu framangreindra gerninga. Þá er skiptingarinnar í engu getið í ársreikningi félagsins 2005, en þar kemur hins vegar fram í skýrslu stjórnar að útgerð félagsins hafi verið seld á miðju ári 2005. Af framangreindu er ljóst að ekki lágu fyrir fullnægjandi upplýsingar í framtali eða fylgigögnum þess. Var skattyfirvöldum því nauðsynlegt að fá nánari upplýsingar um skattskil stefnanda, Ingimundar hf., að því er sölu á fiskiskipi og aflaheimildum varðar. Verður því ekki fallist á að 2. mgr. 97. gr. hafi staðið í vegi fyrir endurákvörðun á skattskilum stefnanda.

Stefnandi telur að formskilyrða hafi ekki verið gætt við meðferð máls hans hjá ríkisskattstjóra. Þannig hafi verið brotið gegn andmælarétti hans. Ríkisskattstjóri sendi stefnanda bréf 1. desember 2011 þar sem boðuð var fyrirhuguð endurákvörðun opinberra gjalda gjaldárið 2006. Var stefnanda þar veittur 15 daga frestur til þess að koma að skriflegum athugasemdum, andmælum og gögnum. Er þessi frestur í samræmi við 4. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 sem

kveður á um að veittur skuli a.m.k. 15 daga frestur. Fresturinn var framlengdur um nokkra daga, til 19. desember 2011, að beiðni stefnanda. Þann dag lagði stefnandi fram skrifleg andmæli, en einnig hefur komið fram að fundur hafi verið haldinn vegna málsins 8. desember sama ár. Þykir sýnt að stefnandi hafi átt þess kost að koma sjónarmiðum sínum á framfæri fyrir endurákvörðun ríkisskattstjóra og því hafi ekki verið brotinn á honum andmælaréttur. Þá telur stefnandi að ekki hafi verið tekið tillit til sjónarmiða hans, en úrskurður ríkisskattstjóra sé samhljóða bréfi um fyrirhugaða endurákvörðun. Fyrir liggur að stefnanda var veittur andmælafræstur í samræmi við lög áður en endanleg ákvörðun var tekin í máli hans. Er ekkert sem bendir til annars en að litið hafi verið til sjónarmiða hans.

Stefnandi vísar jafnframt til þess að meðalhófs hafi ekki verið gætt af hálfu ríkisskattstjóra. Verður ekki fallist á að unnt sé að líta svo á að meðalhófs hafi ekki verið gætt við meðferð málsins. Þá leiðir það ekki til þess að telja verði brotið gegn meðalhófsreglu að skattar stefnanda séu endurákvörðaðir þótt ekki hafi verið svo um alla aðra í sambærilegri stöðu.

Við aðalmeðferð málsins byggði stefnandi einnig á því að málshraða og rannsókn málsins hefði verið áfátt. Engan rökstuðning fyrir því er að finna í stefnu þrátt fyrir tilvísun til reglna stjórnisýslulaga. Fallist verður á með stefnda að framangreindar málsstæður séu of seint fram komnar, sbr. 5. mgr. 101. gr. laga nr. 91/1991. Með hliðsjón af framangreindu verður ekki fallist á að neinir þeir annmarkar hafi verið á meðferð máls stefnanda hjá ríkisskattstjóra eða yfirskattanefnd sem leiði til ómerkingar úrskurða þeirra.

Efnislegur ágreiningur aðila snýst um það hvernig eigi að fara með ráðstöfun skipsins Helgu RE 49 og aflaheimilda til Skinneyjar-Þinganes hf. og Ketillaugar ehf. á árinu 2005 í skattalegu tilliti. Krafa stefnanda, Ingimundar hf., um ógildingu framangreindra úrskurða byggist á því að félaginu hafi verið skipt upp með fullgildum einkaréttarlegum samningi. Skipting stefnanda hafi ekki leitt til þess að til yrðu skattskyldar tekjur í hendi hluthafanna, sem hafi fengið samsvarandi eignarhlut í hinu nýja einkahlutafélagi, sbr. 52. gr. laga nr. 90/2003. Þá hafi þessi háttur ekki verið „verulega frábrugðinn því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum“, sbr. 57. gr. laganna.

Samkvæmt 1. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003, eins og hún var fyrir orðalagsbreytingu árið 2009, skulu skiptin sem slík ekki hafa í för með sér skattskyldar tekjur fyrir þann sem lét hlutabréfin af hendi sé hlutafélagi skipt þannig að fleiri en eitt hlutafélag taki við öllum eignum og skuldum þess og hluthafarnir í félaginu sem skipt er fái eingöngu hlutabréf í félögunum sem við taka sem gagnjald fyrir hlutafé sitt í hinu skipta félagi. Í 1. mgr. 57. gr. laganna segir svo að ef skattaðilar semja um skipti sín í fjármálum á hátt sem er verulega frábrugðinn því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum skulu verðmæti, sem án slíkra samninga hefðu runnið til annars skattaðilans en gera það ekki vegna samningsins, teljast honum til tekna.

Stefnanda var skipt í samræmi við ákvæði hlutafélagalaga á þann hátt að skipið Helga RE 49, veiðarfæri þess og veiðiheimildir skyldu koma í hlut félagsins Fjarðarey ehf. Eignarhlutföll hluthafa voru þau sömu og í stefnanda, Ingimundi hf. Félagið Fjarðarey ehf. var stofnað 30. júní 2005 og tilkynning send til firmaskrár 12. ágúst 2005. Skipting félagsins var svo tekin fyrir á hluthafafundi í stefnanda,

Ingimundi hf., og samþykkt þann 24. september 2005. Allt hlutafé í Fjarðarey ehf. var selt Skinney-Þinganesi hf. að 90% hluta og Ketillaug ehf. að 10% hluta með kaupsamningi 27. maí 2005. Í kaupsamningnum kom fram að félagið væri óskráð einkahlutafélag, sem yrði skráð við skiptingu stefnanda, Ingimundar hf.

Samkvæmt framangreindu var félagið Fjarðarey ehf. selt áður en skipting stefnanda, Ingimundar hf., hófst formlega. Samkvæmt 1. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003, sem rakin er hér að framan er það skilyrði þess að skiptin sem slík hafi ekki í för með sér skattskyldar tekjur fyrir þann sem lét hlutabréfin af hendi að hlutafélagi sé skipt þannig að fleiri en eitt hlutafélag taki við öllum eignum og skuldum þess og hluthafarnir í félaginu sem skipt er fái eingöngu hlutabréf í félögunum sem við taka sem gagngjald fyrir hlutafé sitt í hinu skipta félagi. Ef framangreind skilyrði eru ekki uppfyllt kemur ekki til þess skattalega hagræðis sem mælt er fyrir um í greininni. Þegar sala Fjarðareyjar fór fram var ekki byrjað að skipta stefnanda, Ingimundi hf., upp. Því fengu hluthafar í stefnanda ekki afhent hlutabréf í Fjarðarey ehf. sem gagngjald, þar sem þeir höfðu þegar afsalað sér rétti til hlutabréfanna. Er því skilyrði framangreindrar lagagreinar um gagngjald ekki uppfyllt. Var skattyfirvöldum því heimilt að endurákvarða skatta stefnanda, Ingimundar hf., sbr. einnig 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003.

Stefnandi telur að jafnræðis hafi ekki verið gætt í máli hans þar sem um mismunandi meðferð sé að ræða á honum og aðilum sem staðið hafi að viðskiptum með sambærilegum hætti. Stefnandi hefur engin dæmi nefnt um það að skattlagningu hafi verið hagað með öðrum hætti hjá félagi sem hafi verið skipt eftir sölu óstofnaðs félags með þeim hætti sem stefnandi hafi gert. Þá myndi misbrestur við framkvæmt skattlagningar hjá einum skattaðila ekki leiða til þess að slíkt ætti að gilda um alla aðra í sambærilegri stöðu.

Þá telur stefnandi ekki vera fyrir hendi skýra lagaheimild til þeirrar skattlagningar sem úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar kveði á um. Skattskyldar tekjur eru skilgreindar í 7. gr. laga nr. 90/2003. Til þeirra teljast hvers konar gæði, arður, laun og hagnaður sem skattaðila hlotnast og metin verði til peningaverðs og skiptir ekki máli hvaðan þær stafa eða í hvaða formi þær eru. Í 8. tölulið C-liðar ákvæðisins er sérstaklega talinn til skattskyldra tekna hagnaður af sölu eigna. Er því fyrir hendi skýr skattlagningarheimild sem veitt er undanþága frá ef aðstæður eru slíkar sem lýst er í 52. gr. laganna.

Stefnendur vísa auk framangreindra málsástæðna til málflutnings þeirra fyrir skattyfirvöldum, án þess að tiltaka þær málsástæður sem verið er að vísa til. Samkvæmt e-lið 1. mgr. 80. gr. laga nr. 91/1991 skal greina í stefnu þær málsástæður sem byggt er á og er þar um tæmandi talningu að ræða. Verður því ekki fallist á að einhverjar ótilgreindar málsástæður í bréfum stefnanda til skattyfirvalda komi til álita í málinu.

Með hliðsjón af öllu framangreindu verður stefndi sýknaður af kröfum stefnanda, Ingimundar hf.

Krafa stefnanda, Ármanns, Ármanns Fr. og Estherar Óskar, kemur að sögn stefnanda einungis til álita ef ekki verður fallist á kröfu stefnanda, Ingimundar hf. Er stefnandi, Ingimundur hf., samkvæmt því „aðalstefnandi“, en aðrir stefnendur „varastefnendur“. Stefnendur byggja aðild málsins á 1. mgr. 19. gr. laga nr. 91/1991

um meðferð einkamála. Samkvæmt því ákvæði er fleiri en einum heimilt að sækja mál í félagi ef dómkröfur þeirra eiga rætur að rekja til sama atviks, aðstöðu eða löggernings. Samkvæmt 2. mgr. 19. gr. er heimilt að sækja fleiri en einn í sama máli með þeim hætti að kröfum sé aðallega beint að einum þeirra en að öðrum til vara ef skilyrðum 1. mgr. er fullnægt. Samkvæmt orðalagi framangreinds ákvæðis kemur varaaðild einungis til greina varðandi stefndu eða varnaraðila og verður því að gagnálykta sem svo að hún geti ekki átt við um stefnendur eða sóknaraðila. Af þeim sökum þykir óhjákvæmilegt að vísa kröfum stefnenda, Ármanns, Ármanns Fr. og Estherar Óskar, frá dómi án kröfu.

Með hliðsjón af framangreindri niðurstöðu og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 verða stefnendur dæmdir til að greiða stefnda málskostnað sem þykir hæfilega ákveðinn 800.000 krónur.

Barbara Björnsdóttir héraðsdómari kvað upp dóm þennan.

## **D Ó M S O R Ð :**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af kröfum stefnanda, Ingimundar hf.

Kröfum stefnenda, Ármanns Ármannssonar, Ármanns Fr. Ármannssonar og Estherar Óskar Ármannsdóttur, er vísað frá dómi.

Stefnendur greiði óskipt stefnda 800.000 krónur í málskostnað.

Barbara Björnsdóttir