

## D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 21. maí 2015 í máli nr. E-2025/2014:

**Glitnir hf.**

*(Jón Elvar Guðmundsson hdl.)*

**gegn**

**ríkisskattstjóra og**

**íslenska ríkinu**

*(Fanney Rós Þorsteinsdóttir hrl.)*

### I.

Mál þetta, sem var dómtekið 28. apríl sl., er höfðað 26. maí 2014 af Glitni hf., Sóltúni 26 í Reykjavík, gegn ríkisskattstjóra, Laugavegi 166 í Reykjavík, og íslenska ríkinu, Arnarhváli í Reykjavík.

Dómkröfur stefnanda eru þær aðallega að felld verði úr gildi ákvörðun ríkisskattstjóra frá 24. maí 2011 um að synja stefnanda og dótturfélögum hans um heimild til samsköttunar samkvæmt 55. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Til vara gerir stefnandi þá kröfu að sama ákvörðun verði felld úr gildi vegna gjaldársins 2011. Þá krefst stefnandi málskostnaðar að skaðlausu ásamt virðisaukaskatti.

Stefndi krefst sýknu auk málskostnaðar.

Stefnandi krafðist í öndverðu viðurkenningar á skaðabótaskyldu ríkisins vegna framangreindrar ákvörðunar, auk ógildingar hennar, en til vara ógildingar á ákvörðuninni að því er lýtur að gjaldárinu 2011 ásamt viðurkenningar á skaðabótaskyldu vegna þeirrar ákvörðunar. Til þrautavara krafðist stefnandi viðurkenningar á skaðabótaskyldu íslenska ríkisins vegna tjóns sem stefnandi hafi hlotið af lögfestingu 8. gr. laga nr. 165/2010. Öllum viðurkenningarkröfum stefnanda var vísað frá dómi með úrskurði héraðsdóms 16. desember 2014. Sú niðurstaða var staðfest með dómi Hæstaréttar Íslands 19. janúar 2015 í málinu nr. 12/2015.

### II.

Stefnandi er félag í slitameðferð samkvæmt 101. gr. laga nr. 161/2002 um fjármálafyrirtæki. Í árslok 2009 mun stefnandi hafa gert samkomulag við íslenska

ríkið þess efnis að stefnandi eignaðist meirihluta í Íslandsbanka hf., en þeim banka hafði verið komið á fót í október 2008 og hann tekið við ýmsum eignum og skuldbindingum stefnanda. Stefnandi segir að hlutur hans í Íslandsbanka hf. nemi 95% af hlutafé bankans og að íslenska ríkið eigi 5% í honum. Í stefnu greinir svo frá að eignarhald stefnanda á Íslandsbanka hf. sé í höndum félagsins ISB Holding ehf., en það félag mun vera að öllu leyti í eigu GLB Holding ehf. sem stefnandi á að fullu. GLB Holding ehf. mun eiga þrjú önnur félög, þ.e. SAT Eignarhaldsfélag hf., GL Investments ehf. og Steinvirki ehf. Saman hafi þessi dótturfélög ásamt stefnanda myndað samstæðu allt frá árslokum 2009.

Í október 2009 leitaði Kaupþing banki hf., sem er í slitameðferð eins og stefnandi, ásamt Kaupskilum ehf., eftir bindandi álitum stefnda ríkisskattstjóra meðal annars á því hvort álitseiddur og Nýi Kaupþing banki hf. uppfylltu skilyrði samsköttunar samkvæmt 55. gr. laga nr. 90/2003 frá og með 1. janúar 2010. Í ákvæðinu segir að ríkisskattstjóri geti heimilað að tvö eða fleiri hlutfélög, sbr. 1. tölulið 1. mgr. 2. gr. laganna, séu skattlögð saman. Ganga verður út frá því að heimildin nái ekki til þrotabúa, sem er getið í 5. tölulið 1. mgr. 2. gr. laganna. Tiltekin skilyrði þurfa að vera uppfyllt til þess að ríkisskattstjóri geti veitt slíka heimild. Lýtur eitt skilyrðið að því að móðurfélag verði að eiga að minnsta kosti 90% hlutafjár í dótturfélagi eða -félögum. Þá verða öll hlutafélögin að hafa sama reikningsár og eignarhald að hafa varað allt reikningsárið, nema þegar um nýstofnuð dótturfélög er að ræða eða slit á dótturfélagi. Skal samsköttun að lágmarki standa í fimm ár.

Í bindandi álitum frá 3. febrúar 2010 hafnaði ríkisskattstjóri því að skilyrðum væri fullnægt svo að unnt væri að skattleggja Kaupþing banka hf. saman með Nýja Kaupþingi banka hf. Byggðist niðurstaða ríkisskattstjóra á því að líta yrði á svo á að Kaupþing banki hf., sem væri í slitameðferð, hefði stöðu þrotabús í skattalegum skilningi, sbr. 5. tölulið 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003. Álitid var kært til yfirséttanefndar sem komst að öndverðri niðurstöðu í úrskurði 27. október 2010. Taldi yfirséttanefnd að skilyrðum samsköttunar væri fullnægt, enda ekki unnt að líta á fjármálfyrirtæki í slitameðferð á grundvelli laga nr. 161/2002 sem þrotabú í skilningi fyrrgreinds töluliðar 2. gr. laga nr. 90/2003 fyrr en bú þess hefði verið tekið til gjaldþrotaskipta eftir reglum 4. og 5. mgr. 103. gr. a í lögum nr. 161/2002.

Hinn 30. nóvember 2010 lagði fjármálaráðherra fram á Alþingi frumvarp til laga um breytingu á ýmsum lagaákvæðum um skatta og gjöld. Meirihluti efnahags- og viðskiptanefndar lagði fram breytingartillögu við frumvarpið 17. desember 2010. Þar var meðal annars lagt til að við 1. mgr. 55. gr. bættist nýr málslíður sem væri svohljóðandi: „Samsköttun skal þó falla niður með félagi sé það tekið til gjaldþrotameðferðar eða sæti slitameðferð, sbr. 101. gr. laga nr. 161/2002.“ Frumvarpið var samþykkt á Alþingi 28. desember 2010 með þessari breytingu, sbr. 8. gr., og voru löggin birt 30. desember 2010 í Stjórnartíðindum sem lög nr. 165/2010. Löggin tóku gildi degi síðar, sbr. b-lið 69. gr. laganna og 2. mgr. 8. gr. laga nr. 15/2010 um Stjórnartíðindi og Lögbirtingablað.

KPMG hf. sótti 1. febrúar 2011 um heimild til þess að stefnandi yrði sem móðurfélag skattlagt saman með framangreindum dótturfélögum sínum fyrir rekstrarárið 2010 og síðari rekstrarár. Fram kom í umsókninni að forráðamenn félaganna hefðu falið KPMG hf. að leggja fram umsókn þessa efnis á grundvelli 55. gr. laga nr. 90/2003. Með ákvörðun ríkisskattstjóra 24. maí 2011 var umsókn

stefnanda hafnað með vísan til 1. mgr. 55. gr. laga nr. 90/2003 eins og henni hafði verið breytt með 8. gr. laga nr. 165/2010. Sérstaklega var þar vísað til þess að í 55. gr. laganna væri kveðið á um það að skilyrðin þyrftu að vera uppfyllt allt viðkomandi tekjuár.

### III.

#### *1. Málsástæður og lagarök stefnanda*

Stefnandi byggir aðalkröfu sína í fyrsta lagi á því að ákvörðun stefnda ríkisskattstjóra sé byggð á rangri túlkun á 1. mgr. 55. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt (hér eftir nefnd „TSL“). Telur hann að breytingin, sem fólst í lögum nr. 165/2010, komi ekki í veg fyrir samsköttun stefnanda með dótturfélögum sínum. Hann tekur fram að óumdeilt sé að stefnandi og dótturfélög hans uppfylli skilyrði ákvæðisins um eignarhlut og sameiginlegt reikningsár. Ágreiningurinn lúti einungis að þeim málslið sem skeytt hafi verið aftan við ákvæðið með fyrrgreindum lögum.

Til stuðnings málatilbúnaði sínum hvað þetta varðar vísar stefnandi meðal annars til nefndarálits meirihluta efnahags- og skattanefndar þar sem fram hafi komið að breytingin fæli í sér að heimild til samsköttunar með félagi falli niður sé félagið tekið til gjaldþrotameðferðar og sæti slitameðferð. Þá segi þar að við það „hafi sú breyting orðið á eignarhaldi og forræði að forsendur fyrir samsköttun með sjálfstætt starfandi hlutafélagi teljist ekki vera til staðar, sbr. 2. málslið 8. töluliðar 31. gr. tekjuskattslaga“. Stefnandi bendir á að hann sækist ekki eftir því að nýta fyrri rekstrartöp sín fyrir slitameðferð samkvæmt tilvitnuðu ákvæði gagnvart framtíðartekjum samskattaðra félaga, enda hafi það aldrei verið heimilt. Eingöngu sé farið fram á að stefnandi hljóti samsköttun með dótturfélögum sínum frá og með þeim tíma sem skilyrði til þess hafi verið uppfyllt.

Stefnandi telur að hvorki tilvitnað lagaákvæði né löggjafarviljinn, eins og hann komi fram í nefndaráliti, girði fyrir það að félag, sem þegar sé í slitameðferð verði samskattað með dótturfélögum sínum eftir að slitameðferð hefjist. Slíkar hömlur í áframhaldandi rekstri stefnanda séu ekki í nokkru samræmi við ákvæði 55. gr. laga um tekjuskatt eða önnur ákvæði þeirra laga að mati stefnanda. Stefnandi byggir á því að þótt það komi fram í nefndu lagaákvæði að gildandi samsköttun falli niður þegar félag sé tekið til slitameðferðar þá hamli ákvæðið því í engu að samsköttun verði tekin upp eftir að slitameðferð hefjist, að því gefnu að skilyrði slíkrar samsköttunar séu uppfyllt eins og eigi við hjá stefnanda. Það eigi ekki síst við þegar slitameðferð og samsköttun hafi hafist áður en lagaákvæðið tók gildi. Telur hann þessa niðurstöðu beinlínis leiða af orðalagi ákvæðisins og að það sé í samræmi við lögskýringargögn. Þá sé hún í samræmi við þá staðreynd að slitameðferðinni sé ætlað að gefa stefnanda tækifæri til áframhaldandi rekstrar með því að endurskipuleggja hann og gera nauðasamninga við kröfuhafa sína. Takist vel til endi slitameðferðin á þennan hátt þannig að stefnanda sé unnt að halda áfram rekstri sínum um ókomna tíð. Engin rök standi til þess að skapa óhagræði í þessu ferli í krafti laga um tekjuskatt.

Stefnandi telur að löggjafinn hafi áttað sig á þessu með því að mæla aðeins fyrir um að samsköttun falli niður við þá miklu breytingu á högum félags sem

slitameðferð sé. Í tilviki stefnanda hafi sú breyting verið löngu yfirstaðin áður en sótt hafi verið um samsköttun. Hafi rekstur stefnanda þá verið kominn í fast form þar sem fjöldi starfsmanna vinni að því að halda utan um miklar eignir félagsins og umfangsmikinn rekstur. Þess vegna standi rök til þess að lagaákvæðið sé skýrt eftir orðanna hljóðan. Ef annað hafi staðið til telur stefnandi að löggjafinn hefði tekið það fram að samsköttun væri óheimil meðan slitameðferð stæði yfir. Því til frekari stuðnings vísar stefnandi til þess að slík breyting hefði verið svo íþyngjandi og vafasöm þegar litið væri til ákvæða stjórnarskrárinnar að gengið hefði verið frá henni með allt öðrum hætti ef hún hefði yfirhöfuð talist möguleg. Þá telur stefnandi að í ljósi þeirra sjónarmiða sem liggja að baki heimild 55. gr. TSL um hagræði í rekstri félaga verði að skýra ákvæðið þrengri lögskýringu eða að minnsta kosti samkvæmt orðanna hljóðan.

Verði ekki fallist á málsástæðu stefnanda um ranga túlkun á tekjuskattslögunum byggir stefnandi í öðru lagi á því að ákvæði 1. mgr. 55. gr. TSL, eins og því hafi verið breytt með lögum nr. 165/2010, mismuni stefnanda á ómálefnalegan hátt. Með ákvæðinu sé honum gert ókleift að hljóta samsköttun með dótturfélögum sínum vegna þess að hann eigi í rekstrarerfiðleikum eins og fjölmörg önnur félög sem ekki séu látin lúta sömu íþyngjandi reglum. Því telur stefnandi að líta beri fram hjá síðasta málslið málsgreinarinnar þegar afstaða sé tekin til umsóknar hans til samsköttunar, enda standist hún hvorki óskráða jafnræðisreglu skattaréttar né jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrár.

Stefnandi bendir á að hér sé um skattlagningu að ræða þar sem skattálögur samstæðunnar hafi aukist verulega. Í skattahugtakinu felist að tilteknir hópar einstaklinga eða lögaðila verði að greiða gjald til hins opinbera eftir almennum, efnislegum mælikvarða án sérgreinds endurgjalds frá hinu opinbera. Því sé ekki unnt að heimta skatt af tilteknum aðilum meðan öðrum í sambærilegri stöðu sé sleppt við skattlagningu, nema að málefnalegar, almennar og efnislegar ástæður geri það að verkum að aðilar teljist ekki vera í sambærilegri stöðu. Í þessu felist jafnræði sem sé óskrifuð meginregla í skattarétti og sé í samræmi við jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar.

Stefnandi byggir á því að margnefnt breytingarákvæði standist ekki próf jafnræðisreglna. Auk þess hafi það verið sett í andstöðu við ætlan aðila og réttmætar væntingar stefnanda þegar Íslandsbanki hafi orðið til og verið keyptur af stefnanda.

Stefnandi tekur fram að ákvæðið taki aðeins til fjármálafyrirtækja í slitameðferð, enda sé vísunin til gjaldþrotameðferðar félags í viðbótinni við ákvæðið með öllu ónauðsynleg í ljósi þess að það sé skilyrði samsköttunar að um félög samkvæmt 1. tölulið 1. mgr. 2. gr. TSL sé að ræða. Þrotabú félags geti því aldrei notið samsköttunar með móður- eða dótturfélögum sínum. Telur stefnandi að þessi tilvísun í málsliðnum kunní að vera tilraun til þess að fela það brot gegn jafnræði sem í ákvæðinu felist.

Af þessu leiði að örfá félög geti fallið undir ákvæðið. Örfá félög séu þannig meðhöndluð með öðrum hætti en önnur sambærileg félög. Ákvæðið taki því einungis til þeirra fjármálafyrirtækja sem lendi í rekstrarerfiðleikum og af þeim nái það einungis til þeirra sem fara í slitameðferð og hafi raunverulega hagsmuni af samsköttun með dótturfélögum sínum. Mögulega taki lagaákvæðið einungis til eins

aðila, þ.e. stefnanda. Það taki ekki til Landsbankans hf. þar sem hann sé í eigu ríkisins. Þá taki það heldur ekki til Kaupþings hf. og Arion banka hf. þar sem sá fyrrnefndi eigi minna en 90% í þeim síðarnefnda.

Stefnandi áréttar jafnframt að það eina sem efnislega greini ofangreinda aðila frá öðrum sé að þeir eigi í erfiðleikum í rekstri sínum auk þess sem reksturinn sé verulega umfangsmikill. Hins vegar geti margir aðrir aðilar átt í fyllilega sambærilegum erfiðleikum án þess að þeir séu útilokaðir frá því að njóta samsköttunar með dótturfélögum sínum. Í raun verði því ekki séð að nokkuð aðgreini félög í slitameðferð frá öðrum aðilum í rekstrarvandráðum.

Stefnandi byggir á því að svo sértæk skattlagning sé brot gegn óskráðri jafnræðisreglu skattaréttar og brot gegn jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrár. Í því sambandi telur stefnandi ekki tækt að vísa til stærðar hans, enda sé efnahagur sérstaklega tiltekinn í jafnræðisreglunni sem ómálefnalegt sjónarmið.

Stefnandi vísar til þess að samsköttun sé heimil öllum hlutafélögum, einkahlutafélögum og samlagshlutafélögum sem uppfylli skilyrði til samsköttunar. Enginn greinarmunur sé þar gerður á félögum eftir tegund rekstrar, stærðar félaga eða eftir því hvort vel gangi eða hvort rekstrarerfiðleikar séu fyrir hendi. Félag í slitameðferð teljist ekki hafa sömu stöðu að skattalögum og þrotabú gjaldþrota félags. Slitameðferð sé einungis lögákveðin aðferð við að vinna úr rekstrarvanda fjármálafyrirtækja. Ef vel gengur endi það með gerð nauðasamnings og áframhaldandi rekstrar um ókomna tíð. Því geti mismunun á rekstri hans og öðrum rekstri ekki verið réttlætunleg á grundvelli þess að stefnandi sé í slitameðferð.

Stefnandi bendir á að skattskylda stefnanda breytist í engu við það að vera tekinn til slitameðferðar. Hún breytist ekki nema til gjaldþrots komi. Þannig kveði lög um tekjuskatt beinlínis á um það að félag eins og stefnandi sé sambærilegt öðrum félögum í rekstri, hvort sem vel eða illa gangi. Því geti löggjafinn ekki sett lagaákvæði svo að gilt sé sem mismuni stefnanda með þeim hætti sem margnefnt ákvæði geri. Því beri að líta fram hjá lokamálslið 1. mgr. 55. gr. TSL og fallast á aðalkröfu stefnanda.

Verði ekki fallist á framangreind rök fyrir kröfum stefnanda byggir stefnandi á því að í öllu falli sé um afturvirka skattlagningu að ræða sem ekki geti komið til framkvæmda fyrr en í fyrsta lagi á rekstrarárinu 2011. Rekstrarárið 2010 falli þess vegna utan þeirrar skattlagningar.

Þessu til stuðnings vísar stefnandi til þess að frumvarp til laga nr. 165/2010 hafi verið lagt fram á Alþingi 30. nóvember 2010. Breytingartillaga meirihluta efnahags- og skattanefndar, sem hafi meðal annars falið í sér að bæta hinum umdeilda málslið við 1. mgr. 55. gr. TSL, hafi verið lögð fram 17. desember 2010. Lögin hafi loks verið samþykkt frá Alþingi degi síðar, þann 18. desember 2010. Þau hafi að lokum verið birt í Stjórnartíðindum 30. desember 2010 og því öðlast gildi á síðasta degi ársins 2010.

Stefnandi kveðst hafa gert ráð fyrir því, og hafi mátt gera það í góðri trú og lögum samkvæmt, að hann fengi leyfi til samsköttunar vegna rekstrarársins 2010. Breytingin sem leiddi af 8. gr. laga nr. 165/2010 sé afturvirk með verulega íþyngjandi hætti í garð stefnanda. Tap hafi verið af rekstri stefnanda árið 2010 en

hagnaður af rekstri dótturfélags stefnanda. Sá hagnaður hafi, samkvæmt þeim lögum sem voru í gildi þegar hann féll til, ekki átt að skattleggjast vegna samsköttunar. Öll skilyrði samsköttunar hafi verið uppfyllt fyrir allt árið 2010. Lagabreytingu sem komi í veg fyrir þá samsköttun á síðasta degi ársins telur stefnandi afturvirka. Sambærilegt væri að hækka skatthlutfall á síðasta degi árs og láta slíka hækkun ná yfir allt tekjuárið.

Stefnandi vísar til þess að í 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar sé lagt bann við afturvirkni íþyngjandi skattalaga með þeim orðum að enginn skattur verði lagður á nema heimild hafi verið fyrir honum í lögum á þeim tíma þegar þau atvik urðu sem ráði skattskyldu. Skattgreiðendur eigi, í krafti þess ákvæðis, að geta treyst því að reglum verði ekki breytt afturvirkt hvað þá varði með íþyngjandi hætti eins og raunin hafi orðið með nefndri lagabreytingu.

Af hálfu stefnanda er á það bent að breytingin á 55. gr. laga um tekjuskatt leiði beint til þess að dótturfélag stefnanda geti ekki nýtt tap hans til frádráttar frá tekjum sínum og greiði því skatta á hagnað sem hafi fallið til á tímabili þegar því hefði ekki borið að greiða samkvæmt þágildandi lögum. Breytingin leiði því til afturvirkra skattlagningar samstæðu stefnanda. Stefnandi áréttar í þessu sambandi að lög nr. 165/2010 hafi tekið gildi 31. desember 2010 en tímamarkið sem skattskyldan miðist við hafi hafist nánast sléttum 12 mánuðum fyrr og lokið að kvöldi 31. desember 2010. Engu breyti þó að nokkrar klukkustundir hafi verið eftir af skattárinu. Ákvæði stjórnarskrár geri kröfu um að lögin verði að vera sett áður en það hefjist, sbr. orðalagið í 2. mgr. 77. gr. um „þegar þau atvik urðu sem ráða skattskyldu“. Stefnandi telur því að hér sé um afturvirka skattlagningu að ræða í skilningi stjórnarskrárinnar. Stefnandi hafi átt að geta treyst því að reglur, sem gildi meðan skatttímabil standi yfir og þær tekjur falla til sem ætlunin sé að skattleggja, verði lagðar til grundvallar þegar komi að álagningu skatta. Með þessum rökum gerir stefnandi þá varakröfu að felld verði úr gildi ákvörðun stefnda, að minnsta kosti að því er varði rekstrarárið 2010.

Stefnandi vísar jafnframt til 72. gr. stjórnarskrárinnar um vernd eignarréttar. Hann tekur fram að í lok ársins 2010 hafi tap af rekstri hans legið fyrir og að dótturfélag hans hafi haft verulegar tekjur umfram kostnað. Jafnframt hafi stefnandi ásamt íslenskum dótturfélögum sínum uppfyllt skilyrði laga um tekjuskatt til samsköttunar.

Vegna þessara staðreynda hafi legið fyrir að samsköttun samkvæmt lögum um tekjuskatt átti að leiða til þess að dótturfélögin hefðu engan skatt greitt af skattskyldum tekjum sínum. Við samþykki umþrættis lagaákvæðis telur stefnandi að löggjafinn hafi gert upptæka hluta af eign stefnanda í dótturfélögum sínum sem hafi numið þeim skattgreiðslum sem þau hafi orðið að greiða vegna lagabreytingarinnar. Stefnandi byggir á því að þó að lagabreytingin sé gerð undir öðru yfirskyni en eignarnámi þá sé ljóst að af henni leiði ekkert annað en upptaka eigna. Slík upptaka eigna verði ekki gerð án þess að fullt verð komi fyrir samkvæmt 72. gr. stjórnarskrár og því beri að bæta stefnanda tjón hans að fullu.

Stefnandi byggir jafnframt á því að við skýringu stjórnarskrárákvæða gildi almenn stjórnskipuleg meðalhófsregla. Taki hún meðal annars til álitaefna er lúti að því hvort lög samrýmist stjórnarskrá. Í henni felist m.a. að við lagasetningu sem skerði rétt stefnanda beri að stefna að lögmætum almannahagsmunum. Þá þurfi að

vera um að ræða lögmætan gjörning og gæta þarf meðalhófs við að ná markmiðinu. Enn fremur sé horft til þess hvort gætt hafi verið eðlilegs jafnvægis milli einstaklingshagsmuna og almannahagsmuna sem og til svigrúms löggjafans til mats. Loks sé horft til þess hvort markmiðinu, sem að sé stefnt, megi ekki ná með öðru og vægara úrræði, auk þess sem gæta verði hófs við beitingu þess.

Við mat á því hvort hið umþrætta lagaákvæði standist kröfur stjórnarskrár, og eftir atvikum ákvæði mannréttindasáttmála Evrópu, vísar stefnandi til þess að horfa verði til þess hvaða markmiða ákvæðinu sé ætlað að ná.

Stefnandi tekur fram að af ákvæðinu, og skýringargögnum með því, verði ekki annað séð en að því sé beinlínis ætlað að ná óheimilum markmiðum. Markmiðin séu einungis þau að ná fram mismunun rekstrar stefnanda, eins og sér eða ásamt örfáum öðrum aðilum, gagnvart öðrum rekstri í fjárhagsvandræðum með upptöku þeirra eignaréttinda sem af samsköttun leiði. Telur stefnandi ljóst að þau markmið geti ekki talist lögmæt og þegar af þeirri ástæðu hafi hið umþrætta ákvæði brotið gegn reglu um stjórnskipulegt meðalhóf stjórnarskrár og mannréttindasáttmála Evrópu.

Þá almannahagsmuni sem um ræði telur stefnandi einungis felast í því hvort eða hvernig skattlagningu tekna dótturfélaga stefnanda sé háttað, þ.e. félaga sem ella væru samsköttuð með stefnanda. Telur stefnandi að þar geti ekki verið um nægilega víðtæka almannahagsmuni að ræða. Einungis sé um að ræða hagsmuni sem felist í skattgreiðslum örfárra félaga sem skipti litlu sem engu fyrir almannahagsmuni en hins vegar sé um að ræða hagsmuni sem skipti gríðarmiklu máli í rekstri stefnanda og dótturfélaga. Því sé verulegt ójafnvægi milli einstaklingshagsmuna og almannahagsmuna í þessu tilviki, málefnalegur grundvöllur sé bersýnilega ekki fyrir hendi. Hið mikla ójafnvægi geri það svo að verkum að svigrúm löggjafans til mats sé ekki fyrir hendi, ójafnvægið geri það að verkum að aðgerðin hafi verið óheimil í skilningi stjórnarskrár og óskráðrar reglu um stjórnskipulegt meðalhóf.

Jafnframt telur stefnandi ljóst að engin þau markmið sem búi að baki lagasetningunni geti hafa réttlætt þá mismunun, eignaupptöku og afturvirku skattlagningu sem í þeim hafi falist. Lagasetning sem þessi þurfi að vera á því byggð að hún verndi raunverulega og alvarlega almannahagsmuni, en það telur stefnandi að hún geri ekki. Hún rýri einfaldlega rétt stefnanda og eignir að nauðsynjalausu og í fullu ósamræmi við það sem gildi um önnur félög.

Þá byggir stefnandi á því að þrátt fyrir að markmið hins umþrætta ákvæðis teldust lögmæt þá hafi mátt ná þeim fram með öðru og vægara úrræði, þ.e. með því að láta þau ekki gilda afturvirkt um það ár sem þegar var að líða. Að sama skapi valdi hið umþrætta ákvæði óþörfu og alvarlegu tjóni fram í tímann með rofi samsköttunar sem ekki verði séð að rök séu fyrir. Því hafi löggjafinn ekki beitt heimildum sínum í samræmi við meðalhófsreglu stjórnarskrár.

Stefnandi styður málartilbúnað sinn einnig við 1. gr. fyrsta viðauka mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994. Samkvæmt ákvæðinu beri öllum lögaðilum réttur til þess að njóta eigna sinna í friði. Engan megi svipta eign sinni nema hagur almennings þjóði og þá því aðeins að gætt sé ákvæða í lögum og almennra meginreglna þjóðaréttar.

Stefnandi telur þá eignasviptingu sem hann hafi orðið fyrir við umþrætta lagasetningu vera því marki brennda að skilyrði 1. gr. viðaukans við mannréttindasáttmála Evrópu séu ekki uppfyllt. Engin þörf eða nauðsyn hafi verið á því á grundvelli almannahagsmuna að svipta stefnanda rétti sínum til samsköttunar við dótturfélög sín. Þá hafi lagasetningin hvorki uppfyllt önnur skilyrði ákvæðisins né meðalhófsreglu.

Að sama skapi telur stefnandi hina umþrætta lagasetningu brjóta í bága við 14. gr. mannréttindasáttmálans um bann við mismunun, enda sé stefnanda með henni mismunað með ólögmætum hætti gagnvart öðrum sambærilegum rekstri á grundvelli eigna hans, í beinni andstöðu við ákvæði nefndrar 14. gr.

Stefnandi telur að með vísan til alls þessa beri að taka aðalkröfu hans til greina. Verði ekki fallist á aðalkröfu stefnanda gerir stefnandi þá kröfu til vara að ákvörðunin verði ógilt hvað varðar gjaldárið 2011. Kveðst stefnandi byggja þessa kröfu á sömu málsástæðum og komi fram um aðalkröfu. Sérstök áhersla sé þó lögð á að í öllu falli sé um afturvirka skattlagningu að ræða. Hafi breytingin ekki getað komið til framkvæmda fyrr en í fyrsta lagi á gjaldárinu 2012. Vísar stefnandi til þeirra röksemda sem þegar hefur verið gerð grein fyrir þessu til stuðnings. Í þessu ljósi gerir stefnandi þá varakröfu að felld verði úr gildi ákvörðun stefnda að því er varðar rekstrarárið 2010.

Um lagarök vísar stefnandi til 1. mgr. 55. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt eins og henni hefur verið breytt, sérstaklega með 8. gr. laga nr. 165/2010, og túlkunar hennar. Stefnandi vísar jafnframt til meginreglna skattaréttar um jafnræði, sbr. og jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944. Þá vitnar stefnandi til 1. mgr. 72. gr. og 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar auk óskráðrar reglu um stjórnskipulegt meðalhóf. Loks vísar stefnandi til mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994. Um málskostnað vísar stefnandi til 1. mgr. 130. gr. laga um meðferð einkamála. Kröfu um virðisaukaskatt af málskostnaði kveður hann reista á lögum nr. 50/1988. Lögmönnum sé gert skylt að innheimta virðisaukaskatt af þjónustu sinni, en stefnandi sé ekki virðisaukaskattskyldur og því sé honum nauðsynlegt að fá dóm fyrir skatti þessum úr hendi stefnda.

## *2. Málsástæður og lagarök stefndu*

Stefndu mótmæla málatilbúnaði stefnanda og kröfum sem á honum séu reistar. Byggja stefndu á því að meðferð málsins og ákvörðun stefnda ríkisskattstjóra 23. maí 2011, þar sem beiðni stefnanda um samsköttun var hafnað, sé í samræmi við lög og að ekki sé tilefni til þess að fella ákvörðunina úr gildi. Því beri að sýkna stefndu af öllum kröfum stefnanda í málinu.

Stefndu mótmæla því að ákvörðun stefnda ríkisskattstjóra sé byggð á rangri túlkun á 1. mgr. 55. gr. laga nr. 90/2003. Stefndu telja að það geti ekki staðist, líkt og stefnandi haldi fram, að 8. gr. laga nr. 165/2010 hafi einungis miðað að því að slíta fyrirbyggjandi samsköttun og girða með því fyrir nýtingu á uppsöfnuðu tapi, en ekki koma í veg fyrir samsköttun, hvort heldur í fyrsta skipti eða að nýju, að öðrum skilyrðum uppfylltum. Stefndu benda á að engu breyti þótt félagið stundi áfram

atvinnu á grundvelli starfsleyfis sem fjármálafyrirtæki og eigi verulegar eignir, enda sé óumdeilt að stefnandi sé í slitameðferð samkvæmt lögum nr. 161/2002 um fjármálafyrirtæki.

Stefndu leggja áherslu á það að meirihluti efnahags- og skattanefndar hafi lagt til framangreinda breytingu á 55. gr. laga nr. 90/2003. Í nefndarátliti meirihlutans segi orðrétt að ætlunin sé að kveða skýrar á um að sú heimild sem veitt sé til samsköttunar hlutafélaga og einkahlutafélaga falli niður þegar eiginlegum atvinnurekstri og störfum hefðbundinnar félagsstjórnar teljist lokið vegna gjaldþrots eða slitameðferðar. Þar með hafi sú breyting orðið á eignarhaldi og forræði að forsendur fyrir samsköttun með sjálfstætt starfandi hlutafélagi teljist ekki vera til staðar, sbr. 2. málslíð 8. tölulíðar 31. gr. laga nr. 90/2003.

Stefndu byggja á því að við túlkun á 55. gr. laga nr. 90/2003 verði að hafa í huga meginregluna um að hlutafélög og einkahlutafélög skuli skattlögð sjálfstætt óháð öðrum félögum eða lögaðilum. Samsköttunarheimildin í 55. gr. laganna sé undantekning frá meginreglunni um sjálfstæða skattlagningu hlutafélaga og einkahlutafélaga, enda hafi ákvæðið að geyma ákveðin skilyrði sem uppfylla þurfi svo að samsköttun sé heimil.

Stefndu telja að skýra verði 55. gr. laga nr. 90/2003 á þann veg að þau félög, sem ýmist hafa verið tekin til gjaldþrotaskipta eða sæta slitameðferð, geti ekki verið hluti af samsköttun félagasamstæðu. Sú túlkun stefnanda standist ekki að samsköttun sé heimil svo framarlega sem hennar sé óskað eftir að hlutafélag eða einkahlutafélag hafi verið tekið til slitameðferðar. Af nefndarátliti minnihlutans sjáist skýrt hver tilætlun löggjafans hafi verið með setningu ákvæðisins – félag sem tekið hefur verið til gjaldþrotaskipta eða sætir slitameðferð samkvæmt 101. gr. laga nr. 161/2002 geti ekki verið samskattað með öðrum félögum.

Stefndu byggja enn fremur á því að með yfirtöku Fjármálaeftirlitsins á starfsemi stefnanda við þær aðstæður sem félagið var komið í, það er þegar eiginlegum atvinnurekstri og störfum hefðbundinnar félagsstjórnar hafi verið lokið vegna slitameðferðar, hafi orðið sú breyting á forræði félagsins og raunverulegri starfsemi að forsendur samsköttunar hafi ekki verið taldar vera til staðar jafnvel þótt horfa ætti til 2. málslíðar 8. tölulíðar 31. gr. laga nr. 90/2003. Starfsemin miðist ekki við áframhaldandi óbreyttan rekstur í hagnaðarskyni um ókomna tíð, heldur sé um niðurtalningu rekstrar að ræða. Starfsemin taki mið af því að ljúka rekstri og hámarka virði krafna kröfuhafa hvort sem það endi með slitum félagsins, þar sem eignir reynist minni en skuldir, eða með áframhaldandi rekstri að gerðum nauðsamningum, sem taki mið af kröfum kröfuhafa og breyttum aðstæðum af þeim sökum. Með skýru orðalagi 8. gr. laga nr. 165/2010 sé því ótvírætt lögfest að samsköttun með félagi sem sæti slitameðferð, sbr. 101. gr. laga nr. 161/2002, sé óheimil.

Stefndu mótmæla því að ákvörðun stefnda ríkisskattstjóra sé reist á lagaákvæði sem mismuni stefnanda með ólögsmætum hætti þannig að líta beri fram hjá síðasta málslíð 1. mgr. 55. gr. laga nr. 90/2003, eins og honum var breytt með 8. gr. laga nr. 165/2010. Stefndu benda á að í jafnræðisreglunni felist að úr sambærilegum málum skuli leyst á sambærilegan hátt á grundvelli sömu sjónarmiða og með sömu áherslum. Meginmarkmið reglunnar sé að banna að tveir menn eða lögaðilar í sömu aðstöðu fái mismunandi meðferð eða mismunandi úrlausn mála sinna á ólögsmætan

hátt vegna atriða sem þar eru talin og engar málefnalegar ástæður réttlæti mismunun.

Stefndu benda á að í skattalögum megi finna ýmis dæmi þess að sérreglur, bæði ívilnandi og íþyngjandi, gildi um tiltekna hópa án þess að því sé haldið fram að jafnræði sé brotið. Þannig geti einungis hlutafélög og einkahlutafélög óskað eftir samsköttun, en aðrir lögaðilar eigi þess ekki kost. Fjársýsluskattur sé lagður á tiltekinn hóp lögaðila, sbr. lög nr. 165/2011, sem og sérstakur skattur á fjármálafyrirtæki, sbr. lög nr. 155/2010. Þetta séu aðeins örfá dæmi þess hvernig mismunandi reglur gildi um tiltekna hópa skattgreiðenda án þess að um brot á jafnræðisreglu sé að ræða. Að mati stefndu sé mismunun í þessum tilvikum ekki ólögmat þar sem fyrir henni séu málefnaleg, hlutlæg og eðlileg rök, auk þess sem hún stefni að réttmætu markmiði.

Stefndu leggja áherslu á að stefnandi sé í nákvæmlega sömu stöðu og aðrir, þar sem ýmist móður- eða dótturfélag innan samstæðu er í slitameðferð samkvæmt 101. gr. laga nr. 161/2002. Ekki verði því séð að jafnræði sé brotið á stefnanda óháð því hversu margir séu raunverulega í sömu sporum og stefnandi í dag. Ákvæðinu sé ætlað að taka á tilteknum aðstæðum óháð fjölda þeirra skattaðila sem mögulega falli þar undir.

Stefndu telja að sú málsástæða stefnanda, að breytingarákvæðið sé sett í andstöðu við áform aðila og réttmætar væntingar stefnanda, fái ekki staðist. Með bindandi áliti stefnda ríkisskattstjóra 3. febrúar 2010 hafi samsköttun í sambærilegu máli ekki verið talin heimil. Yfirskattanefnd hafi ekki breytt þeirri niðurstöðu fyrir en 27. október sama ár í máli nr. 303/2010. Á þeim tíma þegar stefnandi hafi eignast meirihluta í Íslandsbanka hf. hafi það verið afstaða stefnda ríkisskattstjóra að samsköttun væri ekki heimil.

Stefndu taka fram að í stefnu sé talið að vísun til gjaldþrotameðferðar félags í 55. gr. laga nr. 90/2003 sé með öllu ónauðsynleg. Stefndu telja að þessa tilvísun megi að öllum líkindum rekja til þess að verið sé að taka af öll tvímæli og kveða skýrar á um það að samsköttun skuli falla niður með félagi þegar það er tekið til gjaldþrotameðferðar. Skilyrði til samsköttunar hafi verið fyrir hendi fram að því að félag hafi verið tekið til gjaldþrotaskipta. Mæli ákvæðið því bæði fyrir um að rjúfa megi ástand sem fyrir er auk þess sem þessi staða girði fyrir að heimila megi samsköttun. Með úrskurði yfirskattanefndar í máli nr. 303/2010 hafi verið kveðið á um það að félag í gjaldþrotameðferð felli ekki undir ákvæði 55. gr. laga nr. 90/2003, þar sem eitt af skilyrðum samsköttunar sé að um sé að ræða tvö eða fleiri hlutafélög samkvæmt 1. tölulið 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003. Það sé því rangt að ákvæðið sé með öllu ónauðsynlegt og eingöngu sett til að fela brot löggjafans á jafnræðisreglunni líkt og stefnandi haldi fram. Slíkur málalíbúnaður fái með engu móti staðist.

Stefndu byggja á því að breyting sú sem gerð hafi verið á 55. gr. laga nr. 90/2003 með 8. gr. laga nr. 165/2010 hafi ekki falið í sér afturvirka skattlagningu sem brjóti gegn ákvæðum stjórnarskrárinnar. Lög nr. 165/2010 hafi verið samþykkt á Alþingi 18. desember 2010 og birt í A-deild Stjórnartíðinda 30. sama mánaðar. Samkvæmt b-lið 69. gr. laganna hafi 8. gr. laganna öðlast gildi þegar í stað, það er daginn eftir birtingu laganna í Stjórnartíðindum. Tekjuárið 2010 hafi þannig ekki verið liðið þegar lög in tóku gildi.

Stefndu taka fram að samkvæmt 2. mgr. 55. gr. laga nr. 90/2003 skuli umsókn um samsköttun send ríkisskattstjóra eigi síðar en 30 dögum fyrir lok framtalsfrests vegna þess tekjuárs sem óskað hafi verið eftir að verði samskattað. Þá segi enn fremur í 1. mgr. sama ákvæðis að skilyrði samsköttunar þurfi að vera uppfyllt allt tekjuárið sem beiðni um samsköttun varði, nema þegar um nýstofnuð dótturfélög sé að ræða eða slit á þeim. Stefndu benda því á að það liggi ekki fyrir fyrr en í lok tekjuárs hvort öll skilyrði til samsköttunar séu uppfyllt. Þegar lögin hafi tekið gildi hafi tekjuárið 2010 ekki verið liðið og hafi stefnandi því ekki getað gert ráð fyrir því að skilyrði til samsköttunar væru uppfyllt fyrr en við lok þess tekjuárs.

Stefndu telja að tilvísun til 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrár eigi ekki við. Stjórnarskrárákvæðið tryggir ekki að skilyrði, sem þurfi að vera fyrir hendi allt árið, verði óbreytt út allt viðkomandi ár. Menn og lögaðilar verði að búa við það að löggjafinn grípi þar inn í allt viðkomandi tekjuár með nýjum og breyttum skilyrðum, enda sé sérstaklega tekið fram í 55. gr. laga nr. 90/2003 að skilyrðin þurfi að vera til staðar allt viðkomandi ár. Stefndu hafna því að í þessu tilviki hafi verið settur á nýr skattur eða að skatthlutfall hafi verið hækkað með afturvirkum hætti.

Stefndu telja að stefnandi hafi heldur ekki sýnt fram á að samþykki 8. gr. laga nr. 165/2010, sem breyttu ákvæði 55. gr. laga nr. 90/2003, megi jafna til eignaupptöku eða annarrar óleyfilegrar skerðingar á eignarréttinum, sem nemi þeim skattgreiðslum sem stefnandi og dótturfélög hans hafi orðið að greiða vegna lagabreytingarinnar.

Stefndu benda á að ýmsar takmarkanir séu lagðar á eignir manna og lögaðila eða rétt til að ráðstafa þeim án þess að til eignasviptingar komi. Stefndu byggja á því að menn verði yfirleitt að þola slíkar takmarkanir bóttalaust. Skilyrði þess séu þó að þær byggi á lagaheimild og þær séu gerðar í þágu almannahagsmuna, en einnig að þær séu almennar og leggist jafnt á borgarana. Stefndu benda á að skattgreiðslur, þar sem skattaðilum sé gert að greiða ákveðið hlutfall tekna eða hagnaðar í skatta til ríkis og sveitarfélaga, sé gleggsta dæmið um slíkar takmarkanir.

Stefndu leggja áherslu á það að 72. gr. stjórnarskrár komi ekki í veg fyrir að sett séu lög um almennar takmarkanir eignarréttar sem eigendur verði að þola bóttalaust. Sem dæmi megi nefna ýmis friðunarlag og skattalög. Í ákvæðinu sé ekki kveðið á um tiltekin mörk, hvorki í fjárhæðum né á aðra mælikvarða. Því séu mörk skattlagningar og eignarnáms auðséð að mati stefndu enda um eðlisólíka hluti að ræða. Annars vegar sé það skattlagning og hins vegar skylda eiganda eignar til að láta hana af hendi að öllu leyti eða hluta gegn eignarnámsbótum sem ýmist fari eftir samkomulagi eða mati.

Þá benda stefndu á að íslenskir dómstólar hafi játað löggjafanum verulegt svigrúm til þess að grípa til ráðstafana á sviði skatta- og efnahagsmála, jafnvel þótt með því séu skert eignarréttindi sem njóti stjórnarskrárverndar. Veita verði löggjafanum ákveðið svigrúm til mats á nauðsyn skattheimtu, meðal annars á grundvelli 40. og 77. gr. stjórnarskrár. Stefndu byggja á því að ákvæði 55. gr. brjóti ekki gegn ákvæðum stjórnarskrár og mótmæla málsástæðum stefnanda um að jafna megi ákvæðinu til eignaupptöku eða annarrar óleyfilegrar skerðingar á

eignarréttinum.

Stefndu telja 55. gr. laga nr. 90/2003, eins og ákvæðinu var breytt með 8. gr. laga nr. 165/2010, standast kröfur jafnt stjórnarskrár sem mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994. Af nefndaráli meirihluta efnahags- og skattanefndar Alþingis megi sjá að markmið breytinganna hafi verið að fella niður heimild til samsköttunar með félagi þegar eiginlegum atvinnurekstri og störfum hefðbundinnar félagsstjórnar, þar með talið hluthafa, telst lokið vegna gjaldþrots eða slitameðferðar. Nefndin taki fram að þar með hafi sú breyting orðið á eignarhaldi og forræði að forsendur fyrir samsköttun með sjálfstætt starfandi hlutafélagi teljist ekki vera til staðar.

Stefndu leggja áherslu á að það sé almenn og viðurkennd regla í skattarétti að löggjafanum sé heimilað að taka tillit til breytinga sem verði á högum skattaðila, meðal annars á fjárhags- og eignastöðu, í þeim tilgangi að jafna skattbyrði á milli aðila ef byggt er á málefnalegum grundvelli og hlutlægum viðmiðunum. Það teljist samrýmast 65. gr. stjórnarskrár og almennri jafnræðisreglu að taka tillit til þeirra breytinga sem verði á forræði og eignarhaldi félaga. Stefndu mótmæla því að ákvæðinu sé beinlínis ætlað að ná óheimilum markmiðum. Enn fremur er því mótmælt að brotið hafi verið gegn meðalhófsreglu.

Stefndu mótmæla því einnig að lagasetningin brjóti í bága við mannréttindasáttmála Evrópu, en stefnandi tilgreini ákvæði sáttmálans um friðhelgi eignarréttarins og bann við mismunum. Stefndu vísa til umfjöllunar að framan um það að hið breytta ákvæði 55. gr. laga nr. 90/2003 leiði hvorki til mismununar né brota á eignarrétti. Að mati stefndu uppfylli ákvæðið skilyrði mannréttindasáttmálans.

Með vísan til alls framangreinds telja stefndu að ekki hafi verið sýnt fram á neitt er leitt geti til þess að fella eigi úr gildi ákvörðun stefnda ríkisskattstjóra 24. maí 2011 um að synja stefnanda og dótturfélögum hans um heimild til samsköttunar. Því verði að sýkna stefnda af kröfum stefnanda.

Til stuðnings kröfum stefndu um málskostnað er vísað til XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

#### IV.

Í máli þessu lýtur endanlegur ágreiningur aðila að því hvort efni sé til þess að fella úr gildi stjórnvaldsákvörðun stefnda ríkisskattstjóra um að hafna umsókn KPMG hf. þar sem óskað var eftir því að stefnandi og dótturfélög hans yrði samsköttuð. Eins og kröfugerð og röksemdum stefnanda er háttað þykir eftir sem áður ekki efni til þess að vísa kröfum stefnanda á hendur stefnda, íslenska ríkinu, af sjálfsdáðum frá dómi. Til hægðarauka verður framvegis aðeins talað um ríkisskattstjóra sem stefnda.

Samkvæmt 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt hvílir skylda á sérhverju skráðu hlutafélagi að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum hvar sem þeirra er aflað, sbr. 1. tölulið málsgreinarinnar. Þeirri skyldu deilir hlutafélag ekki

með öðrum lögaðilum, eins og raunar má leiða af ýmsum ákvæðum IV. kafla laganna. Frá þessu má víkja samkvæmt 55. gr. laganna þannig að tvö eða fleiri skráð félög séu skattlögð saman. Slík samsköttun er háð leyfi stefnda sem er ætlað að ganga úr skugga um að skilyrðum hennar sé fullnægt. Skal umsókn um slíka samsköttun berast stefnda ekki síðar en þrjátíu dögum fyrir lok framtalsfrests vegna þess tekjuárs sem óskað er eftir að verði samskattað, eins og fram kemur í 2. mgr. greinarinnar. Ekki virðist vera ágreiningur um að skilja beri ákvæði 55. gr. laga nr. 90/2003 á þann veg að stefnda beri að verða við slíkri umsókn sé lögbundnum skilyrðum samsköttunar fullnægt.

Það er skilyrði samsköttunar samkvæmt 1. mgr. 55. gr. laga nr. 90/2003 að um sé að ræða tvö eða fleiri hlutafélög, en um það er í greininni vísað sérstaklega til 1. töluliðar 1. mgr. 2. gr. laganna. Með þeirri tilvísun er ljóst að þrotabú verða ekki skattlögð með hlutafélagi, enda er þeirra ekki getið í framangreindum tölulið, heldur í 5. tölulið 1. mgr. sömu greinar. Þá verður ráðið af 1. mgr. 55. gr. sömu laga að samsköttun komi einungis til álita milli móður- og dótturfélaga þegar móðurfélagið á að minnsta kosti 90% hlut í dótturfélaginu eða -félögunum. Jafnframt þessu eru gerðar kröfur um að sameiginlegt reikningsár og eignarhald hafi varað heilt reikningsár, nema að dótturfélag hafi verið stofnað eða því slitið á árinu.

Áhrifum samsköttunar hlutafélaga er lýst í 3. og 4. mgr. 55. gr. laga nr. 90/2003. Skal tekjuskattur af sameiginlegum tekjuskattsstofni allra hlutafélaganna lagður á móðurfélagið, en öll bera þau eftir sem áður sameiginlega ábyrgð á skattgreiðslunum. Er þá heimilt að draga tap sem verður á rekstri eins eða fleiri af félögunum frá tekjum hinna áður en tekjuskattur er reiknaður.

Við það er miðað í 1. mgr. 55. gr. laga nr. 90/2003 að samsköttun skuli að lágmarki standa í fimm ár. Þó virðist gert ráð fyrir því að unnt sé að slíta samsköttun, eins og það er orðað í lögnum, en þá er ekki heimilt að fallast á hana að nýju fyrir en að liðnum fimm árum. Með 8. gr. laga nr. 165/2010 var nýjum málslið bætt við þessa málsgrein, sem er svohljóðandi: „Samsköttun skal þó falla niður með félagi sé það tekið til gjaldþrotameðferðar eða sæti slitameðferð, sbr. 101. gr. laga nr. 161/2002.“ Ágreiningur aðila lýtur að þessum málslið.

Orðalag þessa málsliðar felur án nokkurs vafa í sér að meðan fjármálafyrirtæki sætir slitameðferð fellur niður heimild, sem ella hefði verið fyrir hendi, til að skattleggja það með öðru hlutfélagi. Kemur þetta raunar skýrt fram í athugasemdum í nefndaráliti meirihluta efnahags- og skattanefndar um frumvarp það sem varð að lögum nr. 165/2010 þar sem segir: „Felst breytingin í því að heimild til samsköttunar með félagi falli niður sé félagið tekið til gjaldþrotameðferðar og sæti slitameðferð.“ Þá kemur þar fram að með ákvæðinu væri ætlunin að kveða skýrar á um að „sú heimild sem veitt er til samsköttunar hlutafélaga og einkahlutafélaga falli niður þegar eiginlegum atvinnurekstri og störfum hefðbundinnar félagsstjórnar, þ.m.t. hluthafa, telst lokið vegna gjaldþrots eða slitameðferðar“. Hafi þar með orðið sú breyting á eignarhaldi og forræði að forsendur fyrir samsköttun með sjálfstætt starfandi hlutfélagi teljist ekki vera til staðar. Gefur ákvæðið eins og það er orðað ekki tilefni til þrengjandi lögskýringar á þann hátt sem stefnandi byggir á, þannig að heimild til samsköttunar falli einungis niður þegar félagið er tekið til slitameðferðar, en girði ekki fyrir að fallist sé á umsókn um samsköttun sé félagið þegar í slitameðferð. Engu breytir í því efni þó

að fjármálafyrirtæki í slitameðferð leggi áfram stund á atvinnurekstur til að halda við eignum og samningssamböndum. Því ber að hafna málsástæðu stefnanda sem að þessu lýtur.

Eins og áður segir er heimild til samsköttunar undantekning frá grundvallarreglu tekjuskattslaga um að leggja beri skatt á hvern einstakan lögaðila. Þessi heimild var fyrst lögfest með 8. gr. laga nr. 154/1998, um breytingu á lögum nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, með síðari breytingum. Þar var bætt við nýju ákvæði, 57. gr. B, sem er hliðstæð 55. gr. laga nr. 90/2003. Af athugasemdum sem fylgdu frumvarpi því er varð að lögum nr. 154/1998 má ráða að ákveðið hafi verið að opna fyrir þennan möguleika í ljósi þess að fyrirtækjum geti af ýmsum rekstrarlegum ástæðum fundist hagkvæmt að vera með atvinnurekstur í fleiri en einu félagi. Geti það meðal annars helgast af „stjórnunarlegum ástæðum, atriðum sem snerta fjármögnun, áhættu eða annað“. Með heimildinni væri móður- og dótturfélögum því gert kleift að vera „ein skattaleg eining þannig að heildartekjuskattur allra félaganna verði ekki hærri en hann hefði orðið ef öll starfsemi félaganna hefði verið rekin í einu félagi.“ Heimildin til samsköttunar hlutafélaga virðist því helst hafa miðað að því að ryðja úr vegi skattalegum hindrunum fyrir því að fyrirtæki geti ákveðið að haga uppbyggingu atvinnurekstrar síns á þann veg sem hagfelldast þykir. Í stað þess að öll starfsemin sé rekin í einu félagi sé þannig unnt að hafa hana í fleiri félögum sem eftir sem áður mynda eina skattalega einingu.

Þegar hlutafélag er tekið til gjaldþrotaskipta samkvæmt lögum nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl. er ljóst að forsendur slíkrar samsköttunar eru ekki lengur fyrir hendi. Við það missa eigendur og stjórnendur félagsins heimild til þess að ráða yfir réttindum þrotabúsins og stofna til skuldbindinga í nafni þess og skiptastjóri er skipaður til þess að annast gjaldþrotaskiptin og meðferð búsins. Allar kröfur á hendur þrotabúinu falla sjálfkrafa í gjalddaga við uppkvaðningu úrskurðar um gjaldþrotaskiptin. Miðar öll starfsemin eftir það að því að koma eignum búsins í verð og innheimta útistandandi kröfur til að gera megri upp við skuldheimtumenn sem lýst hafa kröfum sínum á hendur þrotabúinu. Málefnalegar ástæður liggja því til grundvallar þeirri lagasetningu að heimild til samsköttunar falli niður þegar hlutafélag er tekið til gjaldþrotaskipta.

Eins og rakið hefur verið varð að draga þá ályktun af 55. gr. laga nr. 90/2003 og 1. mgr. 2. gr. sömu laga, eins og löggin voru fyrir setningu laga nr. 165/2010, að girt væri fyrir heimild hlutafélags til samsköttunar með öðru félagi þegar bú þess væri tekið til gjaldþrotaskipta. Allt þar til úrskurður yfirséðanefndar féll 27. október 2010, sem getið er í kafla II, áleit stefndi að sama gildi um fjármálafyrirtæki í slitameðferð samkvæmt 101. gr. laga nr. 161/2002, enda yrði að líta svo á að það hefði stöðu þrotabús í skattalegum skilningi, sbr. 5. tölulið 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003. Af hálfu stefnda hefur niðurstaða yfirséðanefndar í framangreindum úrskurði, um að ófært hafi verið að skýra þágildandi lög með þessum hætti, ekki verið dregin í efa. Með 8. gr. laga nr. 165/2010 voru gjaldþrotaskipti og slitameðferð fjármálafyrirtækja aftur á móti lögð að jöfnu að þessu leyti, eins og stefndi hafði áður talið leiða af skýringu laga nr. 90/2003.

Stefnandi telur að með þessari lagasetningu hafi honum verið mismunað með ólögætum hætti og skírskotar í því sambandi einkum til almennrar jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944. Þá telur hann lagasetninguna fara gegn 72. gr.

stjórnarskrárinnar og stjórnskipunarlegri meðalhófsreglu, auk þess sem hann skírskotar til tilgreindra ákvæða mannréttindasáttmála Evrópu máli sínu til stuðnings.

Af 40. og 77. gr., sbr. 2. gr. stjórnarskrárinnar, verður dregin sú ályktun að leggja megi skatt á einstaklinga og lögaðila í samræmi við fyrirmæli í lögum. Vald löggjafans til skattlagningar sætir eftir sem áður takmörkun er leiðir af jafnræðisreglu 65. gr. og eignarréttarákvæði 72. gr. stjórnarskrárinnar. Þessi takmörkun felur í sér að einungis er heimilt að leggja á skatt eftir almennum, efnislegum mælikvarða, þar sem gæta verður jafnræðis milli skattgreiðenda eftir því sem unnt er, sbr. dóm Hæstaréttar Íslands frá 10. apríl 2014 í málinu nr. 726/2013. Séu þessi grundvallarsjónarmið virt hafa dómstólar hins vegar játað löggjafanum verulegt svigrúm til að ákveða hvernig skattlagningu skuli hagað í einstökum atriðum.

Heimild hlutafélaga til samsköttunar hefur óhjákvæmilega áhrif á það hvernig tekjuskattsstofn þeirra er ákvarðaður og þar með hvaða skatt þau komi til með að greiða. Verður á það fallist að framangreindar takmarkanir á skattlagningarheimild löggjafans taki meðal annars til reglna um heimild til samsköttunar.

Eins og kunnugt er ákvað Fjármálaeftirlitið 7. október 2008 að taka yfir vald hluthafafundar stefnanda og skipa honum skilanevnd á grundvelli heimildar í 100. gr. a í lögum nr. 161/2002 um fjármálafyrirtæki, sbr. 5. gr. laga nr. 125/2008. Bankanum var eftir það veitt heimilt til greiðslustöðvunar með úrskurði Héraðsdóms Reykjavíkur 24. nóvember sama ár. Átti greiðslustöðvunin upphaflega að standa til 13. febrúar 2009, en var framlengd til 13. nóvember 2009.

Með lögum nr. 44/2009, er tóku gildi 22. apríl 2009, voru gerðar ýmsar breytingar á ákvæðum laga nr. 161/2002 um fjárhagslega endurskipulagningu og slit fjármálafyrirtækja. Ákvæði II til bráðabirgða í lögnum, sem varð að ákvæði V til bráðabirgða í lögum nr. 161/2002, fól í sér að nánar tilgreind ákvæði laganna sem gilda um slit fjármálafyrirtækja áttu að taka til fjármálafyrirtækja sem nutu heimildar til greiðslustöðvunar, eins og fyrirtækið hefði verið tekið til slita með dómsúrskurði á þeim degi sem lögin tóku gildi. Þá bar skilanevnd að leita eftir því að slíku fyrirtæki yrði skipuð slitastjórn sem var ætlað að vinna að slitum þess, meðan skilanevnd skyldi áfram starfa að tilgreindum verkefnum. Í samræmi við fyrirmæli laganna var slitastjórn skipuð með ákvörðun Héraðsdóms Reykjavíkur 12. maí 2009. Slitastjórnin gaf út innköllun til skuldheimtumanna sem birtist í Lögbirtingablaði 26. maí 2009 og rann kröfulýsingarfrestur út sex mánuðum síðar eða 26. nóvember 2009.

Með lögum nr. 132/2010, er tóku gildi 17. nóvember 2010, voru á ný gerðar breytingar á reglum laga nr. 161/2002 sem höfðu áhrif á réttarstöðu stefnanda. Með 2. gr. laganna var skilanevnd og slitastjórn veitt heimild til þess að fara fram á það að fjármálafyrirtæki í greiðslustöðvun yrði með dómsúrskurði tekið til slitameðferðar eftir almennum reglum. Skilanevnd og slitastjórn stefnanda munu í kjölfar gildistöku laganna hafa farið fram á það að stefnanda yrði slitið í samræmi við ofangreinda heimild. Með úrskurði Héraðsdóms Reykjavíkur 22. nóvember 2010 var á það fallist að stefnanda yrði slitið í samræmi við almennar reglur í B-hluta XII. kafla laga nr. 161/2002 með ákveðnum fyrirvörum sem leiddu af fyrrgreindum lögum nr. 132/2010. Var úrskurðurinn á því reistur að skilyrðum 3.

tölulíðar 2. mgr. 101. gr. laga nr. 161/2002 væri fullnægt, en þar er kveðið á um að taka skuli fjármálafyrirtæki til slita eftir kröfu stjórnar eða bráðabirgðastjórnar geti það ekki staðið í fullum skilum við lánardrottina sína þegar kröfur þeirra falla í gjalddaga og ekki verður talið sennilegt að greiðsluörðugleikar þess muni líða hjá innan skamms tíma. Þessi staða stefnanda lá fyrir þegar hann sótti um samsköttun með dótturfélögum sínum í febrúar 2011.

Við úrlausn á málsástæðu stefnanda, um að brotið hafi verið gegn stjórnarskrárbundnum réttindum hans með setningu 8. gr. laga nr. 165/2010, verður að hafa í huga að bú fjármálafyrirtækis verður ekki tekið til gjaldþrotaskipta eftir almennum reglum jafnvel þótt skilyrðum laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl. sé fullnægt svo að fallast megi á gjaldþrotaskiptin. Um það eru bein fyrirmæli í 1. mgr. 101. gr. laga nr. 161/2002 sem ganga framur almennum reglum laga nr. 21/1991. Því er lögskyld að haga slitum stefnanda, sem við uppkvaðningu úrskurðar 22. nóvember 2010 gat ekki staðið í skilum við lánardrottina sína þegar kröfur þeirra féllu í gjalddaga, á þann hátt sem mælt er fyrir um í lögum nr. 161/2002.

Í fjölmörgum atriðum fara slit fjármálafyrirtækis eftir sömu reglum og gjaldþrotaskipti. Endurspeglast það meðal annars í fyrirmælum 4. og 5. mgr. 101. gr. laga nr. 161/2002 um störf slitastjórnar og ákvörðun frestdags, ákvæði 102. gr. laganna, sem fjallar um meðferð krafna á hendur fjármálafyrirtæki í slitameðferð, þar á meðal um innköllun, kröfulýsingarfrest, réttthæð krafna og áhrif þess að kröfu er ekki lýst, sem og ákvæði 103. gr. laganna er lýtur að ráðstöfun hagsmuna viðkomandi fjármálafyrirtækis. Reglur um lok slitameðferðar eru einnig að mörgu leyti hliðstæðar fyrirmælum um lok gjaldþrotaskipta. Nægi eignir ekki til fullrar greiðslu krafna getur henni þannig lokið með gerð nauðasamnings, sbr. 103. gr. a í lögum nr. 161/2002, og skal meðferð málsins þá í meginatriðum fara eftir reglum XXI. kafla laga um gjaldþrotaskipti o.fl., nr. 21/1991, sem fjallar um nauðasamninga við gjaldþrotaskipti. Séu ekki forsendur til að leita nauðasamnings eða ef frumvarp að honum hefur ekki fengist samþykkt ber að taka bú fyrirtækisins til gjaldþrotaskipta. Stendur þá óraskað það sem gert hefur verið við slitameðferð varðandi kröfur á hendur fyrirtækinu.

Þegar á allt framangreint er litið telur dómurinn einsýnt að fjármálafyrirtæki sem sætir slitameðferð sé í mjög hliðstæðri aðstöðu og þrotabú í skilningi laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl. Stjórn á allri starfsemi fyrirtækisins hefur verið færð til sérstakrar slitastjórnar, sem er ætlað að gefa út innköllun vegna slitanna og tryggja að leyst sé úr öllum ágreiningi um réttmæti og réttthæð krafna á hendur fyrirtækinu. Þá miðar starfsemi fyrirtækisins öll að því að koma eignum þess í verð þannig að gera megi upp við kröfuhafa þess. Nægi þær ekki til fullrar greiðslu krafna á hendur félaginu er unnt að ljúka skiptunum með nauðasamningi eins og við hefðbundin gjaldþrotaskipti. Takist það ekki lýkur skiptunum með gjaldþrotaskiptum á bú fyrirtækisins, en eiginleg vinna við skiptin er þá að meginstefnu til lokið.

Af þessum ástæðum verður að leggja til grundvallar að fjármálafyrirtæki í slitameðferð eigi svo margt sammerkt með þrotabúi sem er undir gjaldþrotaskiptum að málefnalegt sé að láta sömu reglur gilda um þau sem girða fyrir möguleika þeirra til samsköttunar með dótturfélögum. Staða stefnanda er að þessu leyti hins vegar ólík stöðu hlutafélags í eiginlegum atvinnurekstri, sem kann að eiga í rekstrarvanda, og fjármálafyrirtækis sem hefur verið skipuð bráðabirgðastjórn

samkvæmt 100. gr. a í lögum nr. 161/2002.

Ákvæði 8. gr. laga nr. 165/2010 er almennt orðað og tekur til allra þeirra sem sæta gjaldþrota- eða slitameðferð samkvæmt 101. gr. laga nr. 161/2002 óháð því hverjir þeir lögaðilar kunna að vera. Ekki liggur fyrir að þessari lagasetningu hafi verið gagnert beint að stefnanda án málefnalegrar ástæðu. Með vísan til þess sem hér hefur verið rakið er ekki á það fallist að hin umdeilda lagasetning gangi gegn 65. gr. og 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar, eða að hún stangist á við 1. gr. fyrsta viðauka sem og 14. gr. mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994. Í ljósi þess sem hér hefur verið rakið og að teknu tilliti til þess svigrúms, sem eins og áður segir verður að játa löggjafanum til að ákveða hvernig skattlagningu skuli hagað, verður heldur ekki á það fallist að með lagasetningunni hafi verið farið út fyrir mörk stjórnskipunarlegrar meðalhófsreglu þannig að efni sé til þess að fallast á aðalkröfu stefnanda.

Stefnandi byggir einnig á því að hin umdeilda lagasetning feli í sér afturvirka skattlagningu fyrir rekstrarárið 2010 sem fari í bága við 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar. Lögin hafi ekki tekið gildi fyrir en á síðasta degi þess árs, en fram að því hafi öll skilyrði samsköttunar verið uppfyllt. Stefndi er á öndverðum meiði. Telur hann lagasetninguna ekki vera afturvirka í skilningi 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar þar sem skilyrði samsköttunar hafi þurft að vera fyrir hendi út árið 2010 til að fallast hafi mátt á umsókn stefnanda um samsköttun.

Samkvæmt 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. 15. gr. stjórnarskipunarlaga nr. 97/1995, skal skipa skattamálum með lögum. Er þá átt við sett lög sem Alþingi hefur samþykkt. Í 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar er jafnframt kveðið á um að engan skatt megi leggja á nema heimild hafi verið fyrir honum í lögum þegar þau atvik urðu sem ráða skattskyldu. Girðir ákvæðið ekki einungis fyrir að sett verði afturvirk lög um nýja tegund skatta eða gjalda, heldur er einnig lagt bann við því að hækka skatta eða gjöld með lagabreytingu sem gerð er eftir á, eins og fram kemur í athugasemdum við frumvarp það er varð að stjórnarskipunarlögum nr. 97/1995. Gildir þá einu hvort slík hækkun stafí t.d. af breytingu á gjaldstofni eða gjaldahlutfalli. Þá verður ráðið af athugasemdunum að reglan hafi meðal annars átt að koma í veg fyrir að settar yrðu íþyngjandi reglur eftir lok gjaldatímabils, en áður en skattálagning hefur farið fram, er valda því að skattgreiðendur geti ekki „treyst fyllilega á að reglur, sem gilda meðan skatttímabil stendur enn yfir, og hann kann að byggja einhverja ákvörðun sína á, verði lagðar til grundvallar þegar kemur að álagningu skatta“.

Reglur um frádrátt lögaðila frá skattskyldum tekjum þeirra hafa áhrif á þann gjaldstofn sem ræður því hvaða skattur er lagður á þá. Lagafyrirmæli um heimild hlutafélaga innan tiltekinnar samstæðu til samsköttunar ráða miklu um þennan gjaldstofn, enda ræðst tekjuskattur þeirra af sameiginlegum tekjuskattsstofni allra hlutafélaganna. Er þá heimilt að draga tap af rekstri eins hlutafélags frá tekjum annars félags innan samstæðunnar. Lagasetning, sem þrengir þessa heimild, má því ekki gilda aftur fyrir sig, sbr. 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar.

Eins og rakið hefur verið andmæla stefndu ekki efnislega niðurstöðu yfirskattanefndar frá 27. október 2010 þar sem komist var að þeirri niðurstöðu að hlutafélag í slitameðferð félli undir heimild 1. mgr. 55. gr. laga nr. 90/2003 til samsköttunar hlutafélaga. Sú niðurstaða byggðist á eðlilegri lögskýringu á því

hverjir geti talist til þrotabúa, sbr. 5. tölulið 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003. Af þessu leiðir að lögfesting á fyrirmælum 8. gr. laga nr. 165/2010 fól ekki í sér áréttingu til skýringar á gildandi reglum. Þvert á móti girti lagasetningin með öllu fyrir að hlutafélag í slitameðferð gæti fengið að greiða skatt með öðrum félögum innan samstæðunnar, eins og heimilt var lögum samkvæmt áður en ákvæðið tók gildi.

Af 1. mgr. 55. gr. laga nr. 90/2003 leiðir að ekki er unnt að slá því föstu að hlutafélag fullnægi skilyrðum ákvæðisins um eignarhald fyrr en reikningsárið er liðið. Í ljósi athugasemda með frumvarpi til stjórnarskipunarlaga sem áður er getið ræður þetta þó ekki úrslitum um það álitaefni sem hér er til úrlausnar. Taka verður tillit til þess að stefnandi fullnægði framangreindu skilyrði út árið 2010 sem og öðrum almennum skilyrðum laganna til þess að unnt væri að samskatta hann með dótturfélögum sínum. Breytingin sem varð með 8. gr. laga nr. 165/2010 laut að gildissviði heimildarinnar í 55. gr. laga nr. 90/2003 sem ekki var í valdi stefnanda að hafa áhrif á eða laga sig að. Lagasetningin girti að öllu leyti fyrir að skattur yrði lagður á samstæðuna á grunni sameiginlegs tekjuskattsstofns hlutafélaganna sem markaðist af tekjum og gjöldum sem stofnað var til á árinu 2010. Þar sem hún tók ekki gildi fyrr en á síðasta degi þess árs var óheimilt samkvæmt 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar að láta hana gilda um tekjuárið 2010 og þar með skattálagningu ársins 2011. Lagasetningin tók hins vegar til síðari gjaldára og getur þessi málsástæða því ekki leitt til þess að taka beri aðalkröfu stefnanda til greina. Í ljósi alls þess sem hér hefur verið rakið ber að verða við varakröfu stefnanda þess efnis að fella úr gildi ákvörðun stefnda ríkisskattstjóra frá 24. maí 2011 að því er lýtur að gjaldárinu 2011.

Með vísan til 3. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 og að teknu tilliti til niðurstöðu málsins þykir rétt að stefndu greiði hluta af málskostnaði stefnanda sem þykir hæfilega ákveðinn 800.000 króna.

Ásmundur Helgason héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

### **D Ó M S O R Ð :**

Felld úr gildi ákvörðun stefnda ríkisskattstjóra frá 24. maí 2011, þess efnis að synja stefnanda, Glitni hf., og dótturfélögum hans um heimild til samsköttunar samkvæmt 55. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, vegna gjaldársins 2011.

Stefndu, ríkisskattstjóri og íslenska ríkið, greiði stefnanda 800.000 króna í málskostnað.

Ásmundur Helgason (sign.)