

## D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 7. júlí 2015 í máli nr. E-5039/2014:

**Þórður Már Jóhannesson**

*(Garðar Valdimarsson hrl.)*

**gegn**

**íslenska ríkinu**

*(Guðrún M. Árnadóttir hrl.)*

Mál þetta, sem dómtekið var 22. maí 2015, var höfðað með stefnu þingfestri fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur þann 16. desember 2014, af Þórði Má Jóhannessyni, Heimalind 24, 201 Kópavogi, á hendur íslenska ríkinu.

I.

Dómkröfur stefnanda eru þær:

Aðallega,

að úrskurður yfirskattanefndar nr. 387/2013 frá 31. desember 2013 og úrskurður ríkisskattstjóra frá 17. október 2012 verði felldir úr gildi og tekjuskatts- og útsvarsstofn stefnanda gjaldárið 2007, eins og hann var ákveðinn af yfirskattanefnd, verði lækkaður um 596.091.170 krónur.

Til vara,

að úrskurði yfirskattanefndar nr. 387/2013 frá 31. desember 2013 og úrskurði ríkisskattstjóra frá 17. október 2012 verði breytt þannig, að tekjuskatts- og útsvarsstofn stefnanda gjaldárið 2007, eins og hann var ákveðinn af yfirskattanefnd, verði lækkaður um 508.499.541 krónu.

Til þrautavara,

að úrskurður yfirskattanefndar nr. 387/2013 frá 31. desember 2013 og úrskurður ríkisskattstjóra frá 17. október 2012 verði felldir úr gildi og tekjuskatts- og útsvarsstofn stefnanda gjaldárið 2007, eins og hann var ákveðinn af yfirskattanefnd, verði lækkaður um 596.091.170 krónur og tekjuskatt- og útsvarsstofn stefnanda

gjaldárið 2005 verði hækkaður um 23.121.467 krónur og tekjuskatt- og útsvarstofn stefnanda gjaldárið 2006 verði hækkaður um 116.153.445 krónur.

Í öllum tilvikum er þess krafist að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda málskostnað.

Stefndi gerir aðallega þá dómkröfu að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og honum verði tildæmdur málskostnaður úr hendi stefnanda að mati réttarins.

Til vara er þess krafist að stefnukröfurnar verði lækkaðar og málskostnaður verði látinn niður falla.

## II.

### Forsaga

Forsaga máls þessa er sú að stefnandi, sem var forstjóri Straums hf., keypti hlutabréf í félaginu á genginu 3,15 á árinu 2003. Samhliða kaupnum gerðu stefnandi og Straumur hf. með sér söluréttarsamning, en samningurinn veitti stefnanda rétt til að selja félaginu hin keyptu hlutabréf á sama gengi, þ.e. genginu 3,15, að viðbættum fjármagnskostnaði að tveimur árum liðnum. Kaupin á hlutabréfunum fjármagnaði stefnandi með eingreiðsluláni frá Íslandsbanka hf. og setti bankanum hlutabréfin að handveði auk þess sem stefnandi framseldi bankanum hinn umsamda sölurétt að hlutabréfunum til tryggingar láninu. Á árinu 2004 varð að samkomulagi milli stefnanda og Straums hf. að fallið yrði frá kvöð í söluréttarsamningi aðila um tveggja ára eignarhaldstíma hinna keyptu hlutabréfa. Í framhaldinu seldi stefnandi Straumi hf. hlutabréfin á genginu 6,55 og greiddi upp lánið hjá Íslandsbanka hf. Stefndi tilgreindi hagnað sinn af sölu hlutabréfanna að fjárhæð 47.600.000 kr. sem fjármagnstekjur í skattskilum sínum árið 2005. Í framhaldi af þessu snerist ágreiningur við skattyfirvöld um það hvort söluréttarsamningar sem gerðir voru samhliða hlutabréfakaupum stefnanda í Straumi hf. væru sjálfstæðir gjörningar í skattalegu tilliti um kaup, lántöku, sölurétt og handveð eða hvort innbyrðis tenging samninganna, m.a. vegna starfssambands stefnanda við Straum hf., fælu í sér að raunverulega væri um að ræða launatengd starfskjör í formi kaupréttarútfærslu sem á tilteknu tímabili bæri að skattleggja sem laun.

Í úrskurði sínum hinn 29. október 2007 vegna gjaldársins 2005 byggði embætti ríkisskattstjóra á hinu síðarnefnda og í úrskurði sínum nr. 117/2009 féllst yfirskattanefnd á þá túlkun í stórum dráttum. Fallist var á það með ríkisskattstjóra að stefnanda hefði borið að færa sér umrædda fjárhæð til tekna sem launatekjur í skattframtali vegna gjaldársins 2005 þar sem líta yrði svo á að samkomulag stefnanda og Straums hf. um niðurfellingu söluréttar á árinu 2004 hefði í skattalegu tilliti falið í sér nýtingu stefnanda á kauprétti að hlutabréfunum í Straumi hf., sem stefnandi hefði í raun öðlast á árinu 2003 vegna starfa í þágu félagsins, sbr. 1. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. og 9. gr. laga nr. 90/2003. Í úrskurðinum sagði að þótt stefnandi

hefði að nafninu til verið kaupandi hlutabréfanna í Straumi hf. á árinu 2003 og skuldari láns frá Íslandsbanka hf., sem tekið var í tengslum við kaupin, hefði fjárhagsleg ábyrgð og áhætta hans af viðskiptunum í raun verið hverfandi. Í því sambandi var m.a. vísað til þess að framsal stefnanda á sölurétti að hlutabréfunum til Íslandsbanka hf. til tryggingar endurgreiðslu lánsins, auk alls fjármagnskostnaðar af því, hefði í raun falið í sér óskoraða ábyrgð vinnuveitanda stefnanda, Straums hf., á endurgreiðslu lánsins, en fram kom í söluréttarsamningi stefnanda og Straums hf. að við nýtingu söluréttar samkvæmt samningnum skyldi verð á hlut breytast þannig að sölugengi hækkaði um það sem svaraði til fjármagnskostnaðar samkvæmt lánssamningi sem Straumur hf. hefði útvegað stefnanda hjá Íslandsbanka hf. Þá kom jafnframt fram að arðgreiðslur af hlutabréfunum hefðu í reynd ekki runnið til stefnanda, heldur til greiðslu afborgana og vaxta af láni Íslandsbanka hf., sem Straumur hf. hefði í raun borið ábyrgð á vegna söluréttar sem félagið hefði veitt stefnanda og framseldur var Íslandsbanka hf. í tengslum við fjármögnun viðskiptanna. Þá sagði jafnframt að umræddur söluréttur hefði falið í sér að áhætta af lækkun hlutabréfaverðs í Straumi hf. í viðskiptunum hefði alfarið hvílt á félaginu sjálfu. Kröfum stefnanda í málinu var hafnað að öðru leyti en því að fallist var á varakröfu hans um niðurfellingu tilfærðs arðs af hlutabréfunum í skattframtali árið 2005 auk þess sem 25% álag var fellt niður.

Stefnandi höfðaði mál og krafðist ógildingar á úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar. Hann krafðist þess jafnframt að viðurkennt yrði að sér hefði verið rétt að telja fram tilteknar fjárhæðir sem fjármagnstekjur, eins og hann hafði gert á skattframtali fyrir gjaldárið 2005, auk þess að sér yrði endurgreidd sú fjárhæð sem hann hafði greitt í kjölfar endurálagningar ríkisskattstjóra. Í dómi Hæstaréttar, dags. 13. október 2011 í máli nr. 241/2010, var rakið að þrjú atriði hefðu falist í samningi stefnanda og Straums hf., en áhrif þeirra gætu ráðist af nánari atvikum á næstu þremur árum eftir gerð samninganna. Í fyrsta lagi hefði stefnanda verið heimilt að þeim tíma liðnum að selja Straum aftur hlutabréfin fyrir upphaflegt kaupverð ásamt fjármagnskostnaði af láni sem stefnandi tók vegna kaupanna að frádregnum útgreiddum arði af hlutabréfunum. Í öðru lagi hefði Straumi hf. verið heimilt að kaupa aftur hlutabréfin hvenær sem var á tímabilinu fyrir upphaflegt kaupverð auk fjármagnskostnaðar stefnanda að frádregnum útgreiddum arði, ef ráðningarsambandi stefnanda og Straums yrði slitið. Í þriðja lagi hefði stefnandi gengist undir þá kvöð að selja ekki hlutabréfin á þessu tímabili. Í dóminum var tekið fram að þrátt fyrir að samningur stefnanda og Straums hf. hefði ekki snúist um kauprétt að hlutabréfum í dæmigerðri mynd, hefði hann um margt falið í sér spegilmynd kaupréttarsamnings og yrðu endanlegar niðurstöður í báðum tilvikum í raun nánast þær sömu. Atvik um allt sem skipti máli varðandi skattalegar afleiðingar samningsins væru hliðstæð atvikum í dómi Hæstaréttar 31. mars 2011 í máli nr. 626/2010 og hefði sá dómur fordæmisgildi. Það þótti ljóst að með samningi stefnanda og Straums hf. hefði stefnanda verið veitt hlunnindi, sem stóðu honum til boða vegna þess að hann var starfsmaður Straums hf., og að auki með því skilyrði að hann yrði það áfram um tveggja ára skeið. Þau hlunnindi, sem áfrýjandi hafi notið vegna samningsins, féllu því undir tekjur sem væru skattskyldar samkvæmt 1. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Með samkomulagi Straums hf. og stefnanda um niðurfellingu söluréttar og kvaðar um lágmarkseignarhaldstíma hefði stefnandi losnað undan viðjum kaupréttar vinnuveitanda síns og notið þannig til viðbótar almennum launatekjum ávinnings af störfum sínum í hans þágu sem svaraði til hækkunar á verði hlutabréfanna frá upphaflegu kaupverði þeirra, sbr. 9.

gr. laga nr. 90/2003. Hæstiréttur taldi að meginforsenda úrskurða ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar um að tilvist söluréttarins hefði valdið því að kaup stefnanda á hlutabréfum í Straumi hf. hefðu ekki orðið endanleg fyrr en við gerð samkomulags stefnanda og Straums hf. fengi ekki staðist. Hvorki í nefndum úrskurðum né í málatilbúnaði ríkisins fyrir dómi hefði verið byggt á því að önnur atriði, sem greint var frá í dóminum, gætu staðið til þeirra breytinga á gjöldum stefnanda, sem ákveðnar höfðu verið í úrskurðinum. Af þessum sökum varð dómur því ekki felldur á málið á öðrum grundvelli. Aðalkrafa stefnanda var því tekin til greina á þann hátt að felldir voru úr gildi úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar. Var ríkinu gert að endurgreiða stefnanda það sem hann hafði greitt í kjölfar úrskurðanna. Aftur á móti þóttu ekki skilyrði til að verða við kröfu stefnanda um viðurkenningu á réttmæti þeirra gjaldstofna sem tilgreindir höfðu verið í skattframtölum hans fyrir gjaldárið 2005.

### III.

#### Málsatvik

Eins og fram kemur í úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 17. október 2012, vegna gjaldársins 2007, má rekja upphaf þessa máls til þess að á árunum 2004 og 2005 gerði stefnandi í nafni einkahlutafélags síns Fjárfestingafélagsins Brekku ehf. (hér eftir nefnt Brekka ehf.), tvo samninga við launagreiðanda sinn, Straum hf., um starfstengd kaup á hlutabréfum í Straumi hf. Fyrri kaupsamningurinn er dagsettur 18. júní 2004 um kaup á hlutabréfum að nafnverði 50.000.000 kr. fyrir 327.500.000 kr. Samhliða þeim kaupsamningi var gerður söluréttarsamningur við Straum hf. sem kvað á um sölurétt Brekku ehf. og skilyrtan kauprétt Straums hf. á hlutabréfunum og einnig var gerður lánsamningur við Íslandsbanka hf. fyrir allri fjárhæðinni. Síðari samningurinn, sem dagsettur var 7. sept. 2005, er um kaup á hlutabréfum að nafnverði 100.000.000 kr. fyrir 1.350.000.000 kr. Samhliða þeim samningi var einnig gerður samningur um sölurétt Brekku ehf. og skilyrtan kauprétt Straums hf., sem er dagsettur sama dag. Í söluréttarsamningnum er kveðið á um sölurétt á hlutabréfum að nafnverði 150.000.000 kr., en jafnframt var tekið fram að réttindi og skyldur samkvæmt söluréttarsamningnum frá 18. júní 2004 féllu niður. Í báðum tilvikum var gerður lánsamningur á milli Brekku ehf. og Íslandsbanka hf. Lánsfjárhæðin var 2.025.000.000 kr. í síðari samningnum. og hluti lánsfjárhæðarinnar gekk til uppgreiðslu á fyrra láninu ásamt vöxtum. Hluta var ráðstafað til kaupa á hlutabréfum að nafnverði 100.000.000 kr. Lánstíminn var til jafnlengdar sölurétti stefnanda og kauprétti Straums, sem giltu í tvö ár. Í söluréttinum fólst að Brekka ehf. gat gengið út úr samningunum sér að kostnaðarlausu ef þróun á gengi hlutabréfanna yrði óhagstæð og var þannig tryggð fyrir lækkun á markaðsverði hlutabréfanna. Í kauprétti Straums hf. fólst m.a. trygging fyrir því að stefnandi héldi áfram starfi sínu hjá Straumi hf. og ætti hlutabréfin í tiltekinn tíma. Bryti stefnandi gegn ákvæðum samninganna gat Straumur hf. neytt kaupréttar síns og keypt hlutabréfin á fyrir fram ákveðnu verði og við það hefðu starfstengd hlunnindi hans fallið niður. Réttindi og skyldur samkvæmt þessum samningum, sem gerðir voru við Brekku ehf., miðuðust við það að stefnandi væri í starfi hjá Straumi hf. í að minnsta kosti tvö ár.

Í úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 17. október 2012, vegna gjaldársins 2007, kemur fram að ríkisskattstjóri líti svo á að með þessum samningum hafi Straumur hf. veitt stefnanda, í gegnum einkahlutafélag hans Brekku ehf., starfstengd hlunnindi sem stóðu honum til boða vegna þess að hann var starfsmaður Straums hf. Tekjur vegna hlunnindanna reiknist sem mismunur á markaðsverði hlutabréfanna, á þeim tíma þegar söluréttur stefnanda og kaupréttur bankans féllu úr gildi og stefnandi gat ráðstafað bréfunum að eigin vild, og því verði sem Straumur hefði getað neytt söluréttarins fyrir. Ríkisskattstjóri taldi að líta bæri fram hjá því að samningarnir voru formlega gerðir milli tveggja lögaðila, Straums ehf. og Brekku ehf., þar sem þeir byggðu í meginatriðum á starfssambandi stefnanda við Straum hf. Tekjur stefnanda vegna hinna starfstengdu hlunninda, sem fólust í samningunum og áunnust á samningstímabilinu frá 18. júní 2004 til starfsloka stefnanda 21. júní 2006, þegar samið var um niðurfellingu söluréttar og kaupréttar og stefnandi seldi hlutabréf sín í Straumi hf., beri því að skattleggja hjá stefnanda með sama hætti og laun.

Yfirskattanefnd kvað upp úrskurð sinn í málinu nr. 387/2013 þann 31. desember 2013 og tók fram í úrskurðinum að þar sem í skattareglum sé ekki að finna sérstakar reglur um skattalega meðferð söluréttar verði að taka undir það með ríkisskattstjóra að um ákvörðun tekna manna af slíkum sölurétti, sem maður hefur öðlast vegna starfa fyrir annan aðila, fari eftir almennum reglum laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 1. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laganna og 2. mgr. B-liðar 13. gr. reglugerðar nr. 245/1963, sé slíkum launahlunnindum á annað borð fyrir að fara. Þá telur nefndin að dóma Hæstaréttar frá 31. mars 2011 í máli nr. 626/2010 og frá 13. október 2011 í máli nr. 241/2010 beri að skilja þannig að söluréttur, sem vinnuveitandi veitir starfsmanni við hlutabréfakaup í tengslum við starfssamband aðila, geti leitt til skattskyldu hjá launamanninum annaðhvort eða bæði við veitingu söluréttar vegna verðmætis þeirrar tryggingar sem starfsmanni er þá veitt gegn lækkun á gangverði hlutabréfanna og/eða við nýtingu starfsmanns á fengnum sölurétti vegna hagnaðar sem svari til mismunar á söluverði og markaðsverði hlutabréfanna á þeim tíma. Þá verði að skilja forsendur dómanna þannig að með þeim sé tekið af skarið með það að aflétting kvaðar, sem starfsmaður hefur gengist undir í tengslum við hlutabréfakaup við framangreindar aðstæður, um að vinna hjá viðkomandi vinnuveitanda um ákveðinn tíma, geti með sjálfstæðum hætti talist skattskyldur ávinningur hjá starfsmanninum eftir ákvæði 1. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Í dóminum frá 13. október 2011, þar sem stefnandi í máli þessu var málsaðili, sagði að þar væri um að ræða ávinning af störfum starfsmanns í þágu vinnuveitanda til viðbótar almennum launatekjum. Þá taldi yfirskattanefnd að ríkisskattstjóra hafi verið rétt að telja til tekna stefnanda gjaldárið 2007 þann ávinning sem hann naut með því að kaupréttur Straums hf. féll niður 21. júní 2006. Yfirskattanefnd tók undir það með ríkisskattstjóra að líta bæri svo á að um persónulegar tekjur stefnanda sjálfs hafi verið að ræða, enda væru þær sprotnar af starfssambandi hans.

Í úrskurði ríkisskattstjóra voru stefnanda færðar til tekna vegna þessara starfstengdu hlunninda 943.591.170 krónur, en upphæðin lækkuð í 596.091.170 kr. í úrskurði yfirskattanefndar. Í úrskurði yfirskattanefndar var fallist á varakröfu stefnanda, sem byggði á því að stefnandi hefði losnað úr viðjum kaupréttar vinnuveitanda síns samkvæmt samningi frá 18. júní 2004 með samningi hinn 7. sept. 2005 þegar réttindi og skyldur samkvæmt eldri samningi voru felld niður og heimild

ríkisskattstjóra til endurákvörðunar opinberra gjalda að því leyti því fyrnd, sbr. 97. gr. laga nr. 90/2003.

#### IV.

##### Málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi byggir kröfu sína um ógildingu úrskurðar ríkisskattstjóra og úrskurðar yfirkattanefndar á því varðandi formhlið málsins að Brekka ehf., félag stefnanda, hafi keypt hlutabréfin af Straumi hf. á markaðsverði og selt þau þriðja aðila, sömuleiðis á markaðsverði, eins og stefnandi hafi bent á í andmælabréfi sínu til ríkisskattstjóra, dags. 10. maí 2012. Þar hafi stefnandi gert athugasemdir varðandi aðild málsins. Stefnandi hafi haldið því fram að eignarhald félagsins á hlutabréfunum og sala þess á þeim hafi á allan hátt verið lögleg, venjuleg og eðlileg. Þetta viðurkenni ríkisskattstjóri með niðurstöðum athugunar sinnar á hlutabréfaviðskiptum Brekku ehf., sem hafi lokið 12. desember 2011 án athugasemda. Stefnandi leggur áherslu á það að viðfangsefni þessa máls sé að finna þau starfshlunnindi stefnanda, ef einhver séu, sem leitt hafi af samningum hans við vinnuveitanda sinn, Straum hf. Í því sambandi skipti engu máli hvort hann seldi hin umdeildu bréf eða þau hafi verið seld í eignarhaldsfélagi sem hann átti. Málið snúist ekki um sölu hlutabréfanna, heldur þau hlunnindi sem kunna að hafa verið veitt stefnanda í tengslum við kaup þeirra með söluréttarsamningum. Stefnandi hafnar því þannig ekki að um skattskyld hlunnindi geti hafa verið að ræða hjá honum persónulega í tengslum við hlutabréfaviðskiptin, en hafnar því að hægt sé að líta fram hjá eignarhaldsfélagi hans, Brekku ehf., í sambandi við kaup og sölu hinna margnefndu bréfa. Á sínum tíma hafi stefnandi óskað eftir endurákvörðun ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum sínum og Brekku ehf. í samræmi við niðurstöðu yfirkattanefndar í máli 387/2013. Vegna ákvörðunar hans um málshöfðun hafi stefnandi beðið ríkisskattstjóra að fresta afgreiðslu þeirrar beiðni þar til úrslit liggi fyrir í þessu dómsmáli.

Stefnandi vísar til þess að skattareglur gangi út á að ákveða að þegar vissar raunverulegar forsendur liggi fyrir hafi þær í för með sér ákveðin réttaráhrif. Þegar skattareglur séu óljósar eða hafi ekki að geyma jákvæðar reglur um tiltekin tilvik verði gjaldandi samt sem áður að telja fram og skattstjóri að leggja á. Þegar stefnandi hafi talið fram gjaldárið 2007 hafi legið fyrir að Brekka ehf., eignarhaldsfélag hans, hafði selt öll hlutabréf sín í Straumi hf., vinnuveitanda stefnanda, á árinu 2006 og að ekki hefði komið til nýtingar félags hans á sölurétti. Á þeim tíma sem sala hlutabréfanna í Straumi hf. fór fram, þ.e. 28. júní 2006, hafi ekki verið talið að losun úr „viðjum kaupréttar vinnuveitanda“ hefði í för með sér hlunnindi í hendi starfsmanns hans. Þær forsendur hafi því engin réttaráhrif haft fyrir stefnanda á árinu 2006 eða við framtalsgerð 2007. Framkvæmdareglan, sem byggði á kauprétti vinnuveitanda, hafi ekki orðið til fyrr en að gengnum dómum Hæstaréttar Íslands í málum nr. 626/2010 og 241/2010, sem kveðnir voru upp 31. mars 2011 og 13. október 2011. Henni verði ekki beitt með afturvirkum hætti í andstöðu við 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrár nr. 33/1944 og meginreglu stjórnarsýslulaga. Ríkisskattstjóri hafi tekið upp fasta framkvæmd á þessum reglum frá árinu 2006 og fram á árið 2011, sbr. bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 5/2010. Þá telur stefnandi að það felist í lögmatísreglunni að skattar séu fyrirsjáanlegir, þannig

að menn viti fyrir fram hvaða skatta þeir eigi að greiða, sbr. 40. gr. og 1. mgr. 77. greinar stjórnarskrárinnar. Í stjórnsýslurétti hafi verið talið að breytingar á framkvæmdareglum geti ekki leitt til ógildingar stjórnvaldsákvæðana sem teknar hafi verið fyrir breytingarnar og voru aðila í hag. Augljóst megi vera að álagning stefnanda gjaldárið 2007 hafi verið honum hagstæð, án hinnar íþyngjandi reglu ríkisskattstjóra. Hinni nýju skattareglu ríkisskattstjóra, sem embættið hafi tekið upp á árinu 2011, eftir Hæstaréttardómana tvo, verði því ekki beitt um álagningu vegna tekna tekjuársins 2006 í skattframtali stefnanda gjaldárið 2007.

Þá ber stefnandi það fyrir sig að ábendingar þær eða sjónarmið sem fram komu í dómi Hæstaréttar hafi ekki varðað málsástæður sem reynt hafi á fyrir dómi og teljist þessi sjónarmið („obiter dictum“) því ekki til fordæmis í skilningi réttarheimildafræða. Hæstiréttur hafi í dómum sínum á árinu 2011 ekki bent á neitt skýrt lagákvæði sem hann gat byggt sín sjónarmið á, en hafi vísaði í 9. gr. tekjuskattslaga með lögjöfnun eða rýmkanði skýringu sem ekki sé tæk, sbr. síðari umfjöllun stefnanda varðandi efni máls.

Í andsvörum stefnanda til ríkisskattstjóra, dags. 10. maí 2012, 4. kafla, bls. 7 til 9, sé ítarlega skýrt og rökstutt að þau hlunnindi, sem segja megi að stefnanda gætu hafa hlotnast sem starfsmanni Straums hf. með söluréttarsamningnum frá árunum 2004 og 2005, gætu talist til skattskyldra tekna hans á þeim grundvelli að um væri að ræða endurgjaldslausan sölurétt, sbr. dóma Hæstaréttar í málum nr. 626/2010 og 241/2010. Í viðtali við Fréttablaðið 19. október 2005, sbr. dskj. 14, hafi ríkisskattstjóri talið þessi hlunnindi geta verið skattskyld við veitingu. Þessi hlunnindi hafi Summa ehf. reiknað út fyrir stefnanda samkvæmt viðurkenndum aðferðum fjármálafræða og hafi virði söluréttar samkvæmt samningnum frá 18. júní 2004 numið 23.121.467 krónum en samkvæmt samningnum frá 7. sept. 2005 116.153.445 krónum, eða samtals í báðum samningnum 139.274.912 krónum. Stefnandi hafi oftár en einu sinni boðist til að telja fram til skatts í samræmi við mat á virði söluréttar til þess að ljúka málinu, þ.e. einu sinni á árinu 2007 og tvisvar á árinu 2012, sbr. greinargerð stefnanda til yfirkattanefndar, bls. 6, en við þeirri ósk hafi ríkisskattstjóri ekki orðið og víki að þessu í úrskurði sínum, sbr. dskj. 3, bls. 19:

*Aftur á móti er rétt hjá umboðsmanninum að tekjur sem til hafa fallið á árunum 2004 og 2005 væru væntanlega fyrndar í dag sbr. 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003. Af þeirri ástæðu þykja ekki standa efni til að fjalla sérstaklega um mat það sem gjaldandi hefur látið gera og lagt fram.*

Og nokkru síðar, eða á bls. 26, segir í sama úrskurði:

*Minnt er á að þar sem samningar gjaldanda um sölurétt voru gerði á árunum 2004 og á árinu (sic) 2005 hefði slík umfjöllun, með vísan til 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, litla þýðingu:*

Og enn síðar í úrskurðinum, eða bls. 27, segir:

*Hins vegar leiðir það af ákvæðum 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 að tekjur sem fælust í verðmæti söluréttar við afhendingu á framangreindum árum væru fyrndar og því þótti engin ástæða til að fjalla frekar um hugsanlega skattlagningu þeirra í boðunarbréfi ríkisskattstjóra.*

Sú niðurstaða ríkisskattstjóra að fjalla ekki um málsástæðu stefnanda vegna þess að hún gæti leitt til niðurfellingar eða lækkunar skattakröfunnar á hann sé ekki tæk, enda gangi hún gegn þeirri grunnreglu stjórnsluréttar að við stjórnsluákvæðanir verði að horfa jafnt til þeirra atriða sem eru borgurum í hag og í óhag, sbr. 12. gr. og 10. gr. stórnslulaga nr. 37/1993. Í úrskurði sínum viðurkenni ríkisskattstjóri að þau atriði sem horfi til lækkunar kröfu eða sýknu stefnanda komi ekki til skoðunar af þeirri ástæðu einni. Stefnandi bendir á að sú málsástæða að ríkissjóður fái sem hæsta fjárhæð í kassann sé ekki tæk í skattarétti. Það að fjalla ekki um málsástæðuna valdi því einnig að úrskurðurinn hljóti að teljast vanreifaður.

Af þessu tilefni hafi stefnandi óskað sérstaklega eftir því við ríkisskattstjóra með bréfi, dags. 8. nóvember 2012, að úrskurðurinn yrði endurupptekinn í því skyni m.a. að fjalla um þessar málsástæður stefnanda, en þeirri beiðni hafi ekki verið svarað.

Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 387/2013, bls. 15, sbr. dskj. 4, sé því lýst að stefnandi hafi árangurslaust boðist til að tekjufæra iðgjald af fenginni söluréttartryggingu. Síðar í úrskurðinum lýsi nefndin afstöðu sinni til síðastnefndra málsástæðna stefnanda, en fjalli samt ekki um þær sérstaklega. Úrskurður yfirskattanefndar sé því einnig vanreifaður að þessu leyti þar sem forsendur stefnanda um réttilega skattlagningu í hendi stefnanda á árunum 2004 og 2005 og boð hans um að gera leiðréttingu þar á, hafa enga umfjöllun fengið hjá skattyfirvöldum eða úrskurðaraðilum skattstjórnslunnar, þrátt fyrir að slík tekjufærsla hafi verið ein þeirra leiða sem Hæstiréttur hafi bent á í dómi sínum í máli stefnanda nr. 241/2010, sbr. V. kafla stórnslulaga og ríkisskattstjóri hefði á sínum tíma verið sammála þeirri leið, sbr. viðtal við hann í Fréttablaðinu í október 2005, sbr. dskj. 14.

Stefnandi bendir á að markmiðið með allri skattaframkvæmd og skatteftirliti sé að stuðla að einföldum, hlutlægum og gagnsæjum reglum, sbr. ummælin í dómi Hæstaréttar í máli nr. 356/1999, sem kveðinn var upp 10. febrúar 2000. Stefnandi telur að sérstakar skyldur hvíli á ríkisskattstjóra í þessu máli vegna þess að embættið hafi látið undir höfuð leggjast að setja reglur um sölurétt í skattmat og beri ábyrð á rangri framkvæmd skattareglna á þessu sviði um árabil. Samkvæmt 12. gr. stórnslulaga skuli stjórnvald því aðeins taka íþyngjandi ákvæðanir þegar lögmætu markmiði, sem stefnt er að, verði ekki náð með öðru og vægara móti, en þess skuli þá gætt að ekki sé farið strangara í sakirnar en nauðsyn beri til. Eftir dóma Hæstaréttar í málum nr. 241/2010 og 626/2010 á árinu 2011 hafi það legið fyrir hvernig skattleggja skyldi hagræði starfsmanna af söluréttarsamningum. Á árinu 2011 hafi ríkisskattstjóra verið í lófa lagið að endurákvæða skatta gjaldársins 2006 þegar sölurétturinn var veittur, og jafnvel gjaldársins 2005, vegna þeirra tilboða sem lágu fyrir frá upphafi frá stefnanda um að greiða skatt af þessum hlunnindum. Hann hafi hins vegar kosið að bíða og velja þá leið sem var óhagstæðust fyrir stefnanda og neita að hlusta á rök hans. Þessi ákvörðun ríkisskattstjóra standist því ekki og sérstaklega ekki ef litið er til þess að það hafi verið ríkisskattstjóri sem stofnaði til hinnar röngu framkvæmdar sjálfur. Stefnandi telur að hvorki ríkisskattstjóri né yfirskattanefnd hafi gætt meðalhófs í þessu máli.

Fleiri dæmi megi nefna um vanreifun og skort þessara aðila á meðalhófi, sbr. umfjöllun hér á eftir um efnisþátt málsins. Þannig hafi yfirkattanefnd í úrskurði sínum fallist gagnrýnislaust á hugleiðingar Hæstaréttar á verðmæti kaupréttar Straums hf. án þess að fara nánar ofan í það á hvaða forsendum matið byggðist og þrátt fyrir ákvæði skattareglna um það að æðstu skattyfirvöld eigi að meta hlunnindi til tekna, sbr. t.d. 118. gr. tekjuskattslaga, og 2. mgr. B-liðar 13. gr. rgl. nr. 245/1963 um tekjuskatt og eignarskatt. Þá hafi stefnandi í málflutningi sínum fyrir ríkisskattstjóra og nefndinni bent á að í nýrri samningum hans um sölurétt sé að finna nýja málsgrein sem ekki hafi verið í samningum frá 2003, sem voru til umfjöllunar í máli Hæstaréttar nr. 241/2010. Ábendingar í þeim dómi hafi því ekki þýðingu í máli þessu þar sem forsendur séu ólíkar. Þetta hafi hvorki yfirkattanefnd né ríkisskattstjóri viljað fjalla um í úrskurðum sínum og séu þeir þannig vanreifaðir að þessu leyti.

Varðandi efnisþátt málsins vísar stefnandi til þess að í 5. kafla andmælabréfs hans til ríkisskattstjóra frá 10. maí 2012 sé réttarstaðan samkvæmt samningunum frá 2004 og 2005 ítarlega rakin. Þar sé lýst þeirri niðurstöðu að meint skuldbinding kaupréttarákvæðis nýrri samninganna frá árunum 2004 og 2005 hafi aldrei myndast gagnvart stefnanda þannig að grundvöllinn vanti undir skattbreytingar ríkisskattstjóra, sem beri því að fella niður í heild sinni. Í 2. mgr. 3. gr. söluréttarsamningsins frá 7. sept. 2005 segi að við þær aðstæður sem skilgreindar séu í málsgreininni verði kaupréttur Straums hf. ekki virkur þótt stefnandi láti af störfum hjá félaginu. Skilyrðið, sem ekki hafi verið í samningnum frá 2003, var að stefnanda væri sagt upp vegna vanefnda hans á starfsskyldum sínum, þ.e. brots á starfsskyldum sínum. Stefnanda hafi ekki verið sagt upp vegna vanefnda og því hafi enginn kaupréttur myndast til handa Straumi hf. Stefnandi hafi því aldrei verið háður „viðjum kaupréttar vinnuveitanda síns“ eins og segi í dómum Hæstaréttar. Hann hafi þannig ekki losnað við neina skuldbindingu og því aldrei getað orðið skattskyldur á þeim forsendum.

Stefnandi telur það einsdæmi að láta kauprétt vinnuveitanda, sem hafði fyrst og fremst verðmæti í hendi vinnuveitanda, og meðferð vinnuveitanda á þeim rétti sínum verða einan og sér ákvarðandi fyrir skattlagningu starfsmanns, sem hafi ekkert ákvörðunarvald um notkun hans. Stefnandi mótmælir þessari aðferð og telur hana ekki styðjast við lög.

Stefnandi er sammála yfirkattanefnd og ríkisskattstjóra um það að lagagrundvöllur málsins byggist á 1. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. tekjuskattslaga, sbr. B-lið 13. gr. reglugerðar nr. 245/1963. Þá er hann enn fremur sammála þeirri niðurstöðu nefndarinnar að engar sérstakar reglur séu í skattalöggjöf um skattalega meðferð söluréttar. Með vísan til þessa hafi nefndin talið að skattlagning söluréttarhlunninda starfsmanna kæmi einungis til greina í tveimur tilfellum, miðað við núverandi lagaaðstöðu; við veitingu eða þegar nýting hans leiði til þess að starfsmanni hlotnast verðmæti sem hann hefði ella ekki fengið.

Stefnandi er einnig sammála þeirri niðurstöðu sératkvæðis formanns yfirkattanefndar að taka verði tillit til meginreglu íslensks skattaréttar um að telja ekki til skattskyldra tekna þann eignaauka sem stafar af því að fjármunir skattgreiðanda hækki í verði, sbr. 1. tl. 20. gr. reglugerðar nr. 245/1963 um tekjuskatt og eignarskatt. Samsvarandi ákvæði hafi verið að finna í A-lið 10. gr. laga nr. 68/1971 um tekjuskatt og eignarskatt, en það ákvæði hafi verið fellt úr

lögum með 28. gr. laga 40/1978 um tekjuskatt og eignarskatt. Ástæðan fyrir því að þessi liður var felldur niður hafi verið sú að hann var álitinn óþarfur. Í athugasemdum við 28. gr. nefndra laga segi: *Hér er ekki um efnisbreytingu að ræða frá gildandi lögum, en skattlagning á verðmætishækkun eigna kemur ekki til fyrir en við eigendaskipti frekar en verið hefur.* Stefnandi vill bæta við tilvísun í þessi laga- og reglugerðarákvæði tilvísun í meginregluna í 2. mgr. 59. gr. tekjuskattslaga, sbr. bls. 8 í greinargerð hans til yfirskattanefndar, sbr. einnig 5. kafla andmælabréfs hans, en sú grein feli í sér að tekjur skuli ekki telja til tekna fyrir en þær verði til. Þá telur stefnandi einnig rétt að halda til haga 118. gr. tekjuskattslaga, sem mæli fyrir um að ríkisskattstjóri skuli að fenginni staðfestingu ráðherra gefa út reglur um mat á hlunnindum, sbr. 7. gr., og öðrum tekjum og frádrætti sem meta þurfi til verðs samkvæmt lögnum. Verðmætishækkun á meintum kauprétti Straums hf., vinnuveitanda stefnanda, teljist þannig ekki til skattskyldra tekna.

Eins og fram komi í úrskurði ríkisskattstjóra sé þar vísað um heimild til skattlagningar til 9. gr. tekjuskattslaga, en þar sé fjallað um skattlagningu vegna nýtingar starfsmanns á kauprétti sem vinnuveitandi hafi veitt honum. Hins vegar fjalli 9. gr. tekjuskattslaga hvorki um skattlagningu söluréttar starfsmanna né um skattlagningu kaupréttar vinnuveitanda. Embættið virðist þannig álíta að unnt sé að beita nefndri 9. grein með lögjöfnun eða rýmkandi skýringu um kauprétt vinnuveitanda eða niðurfellingu hans. Hér sé um gerólík fyrirbrigði að ræða. Stefnandi mótmælir þessari lögskýringu ríkisskattstjóra og bendir á að reglur um skattaálögur beri að skýra þröngt vegna þess að meginreglan sé að menn eigi frjálsa ráðstöfun eigna sinna, sbr. 72. gr. stjkskr. Sú grundvallarregla gildi að ekki verði lagðir á menn skattar nema skýr lagaheimild sé fyrir hendi, sbr. 40. og 77. gr. stjkskr. Samkvæmt þessu skorti breytingar ríkisskattstjóra á sköttum stefnanda, sem byggja á skattlagningu vegna afléttingar á meintum kauprétti Straums hf., lagastoð.

Stefnandi er þannig sammála þeirri skoðun yfirskattanefndar að söluréttur sá, sem stefnandi eða félag hans fékk án endurgjalds frá vinnuveitanda sínum til tryggingar verðlækkunar á hlutabréfum sem hann keypti af Straumi hf., hafi getað falið í sér hlunnindi fyrir hann. Ekkert markaðsverð hafi legið fyrir um verðmæti þessara hlunninda á árunum 2004 og 2005 þegar honum voru veitt þau. Ríkisskattstjóra eða eftir atvikum fjármálaráðherra hafi borið að meta þessi hlunnindi samkvæmt 7. gr. tekjuskattslaga til tekna í árlegu skattmati, samkvæmt ótvíræðum ákvæðum 118. gr. sömu laga. Þetta hafi þessir aðilar ekki gert og gat stefnandi því ekki talið hlunnindin til tekna á viðkomandi gjaldárum 2004 og 2005. Heimild til endurákvörðunar vegna þessara gjaldára sé löngu liðin og verði stefnanda því ekki gerður skattur vegna hlunninda tengdum veitingu söluréttar á nefndum árum, nema með samþykki hans. Í þrautavarakröfu stefnanda er gert ráð fyrir því að hærri skattstofn verði ákveðinn fyrir gjaldárin 2005 og 2006 eða sem nemur verðmæti veittra söluréttar á árunum 2004 og 2005.

Stefnandi hafi aldrei nýtt söluréttinn samkvæmt samningunum frá árunum 2004 og 2005 og verði honum því ekki gerður skattur vegna nýtingar söluréttar. Enda þótt yfirskattanefnd, sem sé æðsti úrskurðaraðili um skattamál í stjórnarsýslunni, hefði þannig einungis fundið lagagrunn fyrir skattlagningu margnefndra hlunninda í tengslum við veitingu þeirra eða nýtingu hafi hún leyst úr máli stefnanda með því að nota „þriðju leiðina“, þ.e. þá ábendingu Hæstaréttar í málum 626/2010 og 241/2010, að stefnandi hefði losnað „úr þeim viðjum kaupréttar vinnuveitanda síns“, sem hann hefði gengist undir með söluréttarsamningunum og að þessi létting

kvaðar geti með sjálfstæðum hætti talist skattskyldur ávinningur hjá stefnanda. Nefndin hafi ekki rökstutt þetta frekar eða tjáð sig frekar um verðmatið, en vísað beint í ábendingu Hæstaréttar og þar með hefði ríkisskattstjóra verið heimilt að telja til tekna stefnanda „þann ávinning sem hann naut með því að kaupréttur Straums hf. féll niður 21. júní 2006“. Stefnandi er ósammála þessum forsendum yfirskattanefndar og telur þær skorta lagagrunn, eins og nefndin virðist reyndar gera líka, þar sem hún vísi ekki til 9. gr. tekjuskattslaga eins og ríkisskattstjóri gerði í úrskurði sínum.

Ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd byggja alfarið á ábendingum Hæstaréttar í málunum tveimur um það hvernig niðurfelling kaupréttar vinnuveitanda gæti haft í för með sér skattskyld hlunnindi til starfsmanna. Stefnandi hefur bent á, að auk þess sem þessi ábending réttarins sé ekki bindandi og geti ekki virkað aftur fyrir sig, sé ekki hægt að nota hana nema sammingsákvæðin um kauprétt vinnuveitanda séu samhljóða, sbr. nánari greinargerð stefnanda til yfirskattanefndar, bls. 11, sbr. enn fremur bls. 4 og 10-11 í andmælabréfi stefnanda til ríkisskattstjóra. Stefnandi hafi í málflutningi sínum fyrir ríkisskattstjóra og nefndinni bent á að í nýrri samningunum sé að finna nýja málsgrein sem ekki hafi verið í samningum frá 2003, sem hafi verið til umfjöllunar í máli Hæstaréttar nr. 241/2010. Skilyrði þessarar viðbótarmálsgreinar hafi haft það í för með sér að undir venjulegum kringumstæðum gat kaupréttur Straums hf. ekki stofnast. Ábendingar í þeim dómi hafi því enga þýðingu í máli þessu, eins og bent hafi verið á hér að framan.

Stefnandi getur tekið undir forsendur sératkvæðis formanns yfirskattanefndar í úrskurði nr. 372/2013, í máli Bjarka H. Diego, þar sem hann kemst að þeirri niðurstöðu að ekki sé nægilega örugg heimild fyrir hinni umdeildu skattlagningu. Í sératkvæðinu sé bent á að ríkisskattstjóri hafi gengið út frá því að kærandi í því máli hefði eignast hlutabréfin strax við undirritun samninganna. Stefnanda hafi verið sagt upp starfi sínu án þess að hafa brotið af sér hinn 21. júní 2006 og Brekka ehf. hafi selt öll hlutabréfin hinn 28. júní 2006. Ríkisskattstjóri miði hækkun sína á tekjum stefnanda í grundvallaratriðum við 1.157.500.000 krónur eða við hækkun bréfanna frá því þau voru upphaflega keypt þar til kaupréttur Straums hf. féll niður við uppsögn stefnanda 21. júní 2006. Hækkun sem verði á fjármunum stefnanda sem hafi enn ekki raungerst teljist ekki til skattskyldra tekna hans samkvæmt meginreglu íslensks skattaréttar, sbr. einnig 1. tl. 20. gr. reglugerðar nr. 245/1963. Í greinargerð með kæru stefnanda til yfirskattanefndar sé því lýst að kaupréttur Straums hf. hafi aldrei raungerst. Þar segi orðrétt:

*Í 1. tl. A-liðs (sic) 7. gr. laga nr. 90/2003 er talað um gæði sem skattaðila hlotnast. Ef honum hlotnast ekki viðkomandi gæði eða hagræði er ekki um að ræða skattlagningu samkvæmt þeirri grein, sbr. einnig 2. mgr. 59. gr. sömu laga. Þetta á sér einnig stöð í norrænum rétti þar sem óinnleystar eða óvissar tekjur (tekjur sem geta orðið, en hafa ekki orðið til) mynda ekki skattstofn, sbr. fordelsbegræbet í norskum rétti og princippet om realiseret økonomiske fordele i dönskum rétti. Sama gildir almennt í erlendum skattarétti, sbr. t.d. Kevin Holmes, the Concept of Income, sbr. fskj. nr. 10 með bréfi þessu.*

Stefnandi tekur því undir þá niðurstöðu formanns yfirskattanefndar að hækkun skattskyldra tekna á þeim grunni, sem ríkisskattstjóri framkvæmdi, styðjist ekki við lög. Því beri að fella hana úr gildi í heild sinni.

Sé hins vegar gert ráð fyrir því að lagagrunnur sé fyrir „þriðju leiðinni“ þannig að heimilt sé að reikna stefnanda til tekna að *losna undan viðjum* kaupréttar Straums hf., komi fyrst til athugunar túlkun á samningum stefnanda við vinnuveitanda sinn, Straum hf., á árunum 2004 og 2005 og hvaða hlunnindi gátu verið fölgin í þeim tengd kauprétti Straums hf. Þetta sé ítarlega rakið í 6. kafla andsvara stefnanda til ríkisskattstjóra. Dómar Hæstaréttar í málum 626/2010 og 241/2010 hafi slegið því föstu að í samningum eins og þeim sem um ræðir í máli þessu hefði eignarrétturinn að hlutabréfunum færst yfir til starfsmannanna strax við gerð kaupsamninganna og greiðslu kaupverðs. Þetta sé aðalatriðið í þessum dómum og um það hafi aðalágreiðingur aðila snúist, sbr. grein yfirmanns skattaeftirlitssviðs ríkisskattstjóra í Tíund frá árinu 2008. Þar sem áhættan af bréfunum hafi flust þannig frá Straumi hf. til stefnanda hafi hann orðið að tryggja sig fyrir þeirri áhættu. Það hafi hann gert með því að láta eignarhaldsfélag sitt kaupa bréfin og með því að fá sölurétt frá Straumi hf. Á móti hafi Straumur hf. fengið skilyrðisbundinn og takmarkaðan kauprétt á bréfunum frá stefnanda. Við útreikning á verðmæti söluréttarsamningsins, sbr. nánar útreikning Summu ehf., sé virði kaupréttar Straums hf. dregið frá virði söluréttar stefnanda við útreikning á virði söluréttar. Þessi kvöð, skuldbinding eða „viðjar“, sé þannig stærð sem unnt sé að reikna út frá upphafi og vilji menn skattleggja hana sé hægt að setja reglur um það í skattmat eins og lög bjóði. Þessi aðferð sé í samræmi við viðurkenndar reikningsskilareglur. Í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, sbr. t.d. IFRS 2 *Share-based Payment*, sbr. dskj. 36, sé bent á fleiri en eina aðferð til þess að reikna út valréttarsamninga starfsmanna, og sé *Black-Scholes* aðferðin algengust, en við hana sé stuðst í útreikningum Summu ehf., sbr. bls. 8 í andsvörum stefnanda til ríkisskattstjóra. Samkvæmt útreikningum Summu ehf. nemi kaupréttarkvöð Straums samtals 87.891.622 krónum, sbr. andsvör stefnanda til ríkisskattstjóra. Verði niðurstaðan sú að lög standi til þess að skattleggja kauprétt Straums hf. í hendi stefnanda telur hann að miða eigi við þessa fjárhæð. Samkvæmt því ætti að lækka tekjuskatts- og útsvarsstofn stefnanda um 508.199.548 krónur, eða úr 689.432.761 krónu í 181.233.213 krónur. Eins og fram kemur í andmælabréfi stefnanda sé tilgangurinn með skattmati hlunninda að gera þann starfsmann sem hlunnindanna nýtur eins settan og almennan gjaldanda sem ekki njóti þessara hlunninda. Ef mat þessara hlunninda hefði legið fyrir í árlegu skattmati ríkisskattstjóra á þeim árum sem stefnandi undirritaði söluréttarsamningana, hefði hann talið fram í samræmi við það og þannig orðið jafnsettur og hver annar gjaldandi og hann eða félag hans háð venjulegum skattareglum við sölu bréfanna. Það andlag, sem meta eigi í málinu, séu hlunnindi starfsmanns, þ.e. stefnanda, sem fólust í söluréttarsamningunum, en aðferð ríkisskattstjóra í máli þessu miðist hins vegar við verðhækkun hinna undirliggjandi eigna, sem sé annað og óskyldt mál. Sú verðhækkun, sem raungerist í hendi eiganda hlutabréfanna við sölu, teljist til fjármagnstekna sem söluhagnaður, annaðhvort í hendi viðkomandi starfsmanns eða hjá eignahaldsfélagi hans. Sú niðurstaða sé í samræmi við það sem almennt gildi um hlutabréf þar sem tapsáhættan hvíli á eiganda bréfanna.

Aðalkrafa stefnanda miðast við það að bæði úrskurður ríkisskattstjóra frá 17. október 2012 og úrskurður yfirkattaneftndar frá 31. desember 2013 verði felldir úr gildi. Þannig verði tekjuskatts- og útsvarsstofn stefnanda gjaldanda árið 2007 færður í það horf, sem hann var áður en ríkisskattstjóri hóf aðgerðir sínar gegn honum, eða í 93.341.591 krónu, sem er lækkun um 596.091.170 krónur frá stofninum, 689.432.761 krónu, eins og hann var ákveðinn af yfirkattaneftnd.

Í varakröfu er miðað við það að úrskurðunum sé breytt og tekið sé tillit til reiknaðrar kaupréttarkvaðar Straums hf. við kröfuútreikning stefnanda, en þessi kvöð nam samkvæmt útreikningum fjármálasérfræðings 87.891.622 krónum þegar hún stofnaðist. Þetta þýði að aðalkrafa stefnanda lækki um þá fjárhæð og nemi varakrafan því lækkun um 508.199.548 krónur.

Þrautavarakrafan byggist á því að samþykkt verði, eins og í aðalkröfu, að fella hina umdeildu álagningu niður í heild sinni, en þess í stað greiði stefnandi tekjuskatt og útsvar af verðmæti söluréttarins eins og það var á þeim tíma sem þeir voru veittir, þ.e. á árunum 2004 og 2005, samkvæmt útreikningi fjármálasérfræðings, sem þýðir að á móti samtals lækkun tekjuskatts- og útsvarsstofns gjaldaárið 2007, sbr. aðalkröfu, komi hækkun sama stofns fyrir gjaldárið 2005 um 23.121.467 krónur og fyrir gjaldárið 2006 um 116.153.445 krónur, eða samtals hækkun á tekjuskatts- og útsvarsstofni á gjaldárunum 2005 og 2006 um 139.274.912 krónur. Þannig sé gerð krafa um nettó lækkun samkvæmt þrautavarakröfu, sem nemi samkvæmt því 456.816.258 krónum ( $596.091.170 - 139.274.912$ ). Með því að skattleggja verðmæti veitingar söluréttarins hjá stefnanda, fari skattlagning söluhagnaðar hlutabréfanna í Straumi hf. eftir reglum um skattlagningu fjármagnstekna, þ.e. í þessu tilfelli sem söluhagnaðar hlutabréfa í hendi Brekku ehf., sem sé skattlagning sem ríkisskattstjóri hafi vottað að hafa engar athugasemdir við.

Stefnandi vísar til eftirfarandi réttarheimilda:

1. Laga nr. 33/1944, stjórnarskrár; 40. gr., 72. gr. og 1. og 2. mgr. 77. gr.
2. Laga nr. 68/1971 um tekjuskatt og eignarskatt; A-liðar 10. gr.
3. Laga nr. 40/1978 um tekjuskatt og eignarskatt; 28. gr.
4. Laga nr. 86/2000 um breytingu á lögum 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt; 2. gr.
5. Laga nr. 90/2003 um tekjuskatt; 1. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr.; 9. gr., 10. gr., 2. mgr. 59. gr., og 118. gr.
6. Laga nr. 37/1993, stjórnarsýslulaga; 10. gr. og 12. gr.
7. Reglugerðar nr. 245/1963 um tekjuskatt og eignarskatt; B-liður 13. gr. og 1. tl. 20. gr.
8. Almennra reglna fjármunaréttar.

Um varnarþing vísar stefnandi til 3. mgr. 33. gr. laga 91/1991.

Krafa um málskostnað byggir á ákvæði XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, einkum 129 gr. laganna.

V.

## Málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi vísar til þess að hlutabréfavalráttur felist í því að handhafi hans öðlist rétt til að kaupa eða selja tiltekin hlutabréf á fyrir fram ákveðnu og föstu gengi á tilteknum tíma eða tímabili að eigin vali. Hann sé ekki skuldbundinn því að kaupa eða selja. Þegar um kaupréttarsamning sé að ræða, ráðist hagsmunir eiganda valréttar af því að geta krafist þess, að útgefandi selji honum hin undirliggjandi verðmæti á lægra verði en markaðsverð þeirra nemi. Hvað söluréttarsamninga varðar séu þessir hagsmunir öfugir. Þar ráðist hagsmunir eigandans af því að geta selt hin undirliggjandi verðmæti á hærra verði en markaðsverð þeirra hljóði upp á.

Áhrif skattlagningar tekna af valrétti ráðist af skiptingu teknanna í launatekjur og söluhagnað og þeim sköttum sem lagðir séu á hvora tekjutegund um sig. Hjá einstaklingum sæti laun og skyldar tekjur annars vegar og fjármagnstekjur hins vegar ólíkri skattlagningu. Í skattalögum sé fjallað um laun og skyldar tekjur í A-lið 7. gr., en um fjármagnstekjur í C-lið sömu greinar.

Afstaða skattyfirvalda hafi ávallt verið skýr um að starfstengd hlunnindi skuli skattleggja skv. 1. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Í lagagreininni séu taldar upp sem dæmi ýmsar tegundir launa og hlunninda. Fram komi að ekki skipti máli hver taki við greiðslu, í hvaða gjaldmiðli sé goldið, í reiðufé, fríðu, hlunnindum eða vinnuskiptum svo dæmi sé tekið. Í B-lið 13. gr. reglugerðar nr. 245/1963, um tekjuskatt og eignarskatt sé m.a. kveðið á um að til launatekna teljist greiðsla í hlutafjáreign í hlutafélagi sem eigi að tekjufærast á gangverði.

Í 9. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt sé að finna ákvæði um kaup á hlutabréfum samkvæmt kauprétti. Í ákvæðinu komi fram að tekjur skv. 1. tl. A-liðar 7. gr., vegna kaupa manns á hlutabréfum samkvæmt kauprétti, sem hann hefur öðlast vegna starfa fyrir annan aðila, sbr. þó 10. gr. laganna, skuli ákveðnar eins og kveðið sé á um í 9. gr. Til skattskyldra tekna teljist mismunur á kaupverði samkvæmt kaupréttarsamningi og gangverði bréfanna þegar kaupréttur er nýttur. Með gangverði sé átt við skráð markaðsverð í kauphöll eða á skipulegum tilboðsmarkaði þegar kaupréttur er nýttur. Ef hlutabréf í félagi eru ekki skráð í kauphöll skuli miða við gangverð þeirra í viðskiptum, annars bókfært verð eigin fjár samkvæmt síðasta endurskoðaða ársreikningi eða árshlutareikningi viðkomandi félags. Fyrir lögfestingu ákvæðisins hafi verið litið svo á að tekjurnar féllu undir almenna reglu 7. gr. tekjuskattslaga um starfstengdar greiðslur. Í dómi Hæstaréttar í máli nr. 626/2010 komi fram að með upphafsorðum 9. gr. hafi löggjafinn tekið af tvímæli um að tekjur í skilningi 1. mgr. 1. tl. 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, geti m.a. myndast með kaupum á hlutabréfum samkvæmt kauprétti. Eðli máls samkvæmt verði að fara eins með hvers konar starfstengd kaup á hlutabréfum. Í dómi Hæstaréttar frá 13. október 2011 í máli stefnanda nr. 241/2010 segi m.a. að stefnandi hafi notið, til viðbótar almennum launatekjum, ávinnings af störfum sínum sem svaraði til hækkunar á verði hlutabréfanna frá upphaflegu kaupverði þeirra, sbr. 9. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

57. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, geymi almenna meginreglu skattaréttar, þ.e. svokallaða raunveruleikareglu eða armslengdarreglu. Í reglunni felist að sérstök tengsl aðila eigi ekki að hafa áhrif á viðskiptalegar forsendur milli þeirra og sé

skattýfirvöldum heimilt að hlutast til um ákvörðun skattstofna ef viðskipti eru talin óvenjuleg eða með öðrum hætti en almennt myndi gerast í viðskiptum ótengdra aðila. Skattlagning verði að byggjast á raunverulegum ráðstöfunum, en ekki á þeim búningi sem ráðstöfunin hafi verið færð í sé hann í ósamræmi við raunveruleikann. Dómstólar og yfirsattanefnd hafi sett fram ákveðin skilyrði fyrir því að nefndri 57. gr. tekjuskattslaga sé beitt, en þau séu meðal annars að gerningar séu verulega frábrugðnir því sem almennt þekkist, að tengsl séu á milli samningsaðila og að ráðstöfun sé gerð í þeim eina tilgangi að lækka skattgreiðslur. Stefndi tekur undir orð ríkisskattstjóra í úrskurði hans dags, 17. október 2012, þar sem segir að telja verði að þegar gerðir eru samningar milli félags starfsmanns og launagreiðanda hans um að endurgjald eða hlunnindi fyrir vinnuframlag starfsmannsins komi í hlut félagsins, séu þeir samningar verulega frábrugðnir því sem almennt gerist og ólíklegt að þeir hefðu verið gerðir á milli ótengdra aðila. Í slíkum tilvikum beri að líta fram hjá félaginu með vísan til 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt og skattleggja tekjurnar hjá starfsmanninum skv. 1. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. sömu laga.

Varðandi sýknukröfu bendir stefndi á að krafa stefnanda um ógildingu úrskurðar ríkisskattstjóra og úrskurðar yfirsattanefndar byggja bæði á formkröfum og efniskröfum. Stefnandi hafni því að hægt sé að líta fram hjá eignarhaldsfélagi hans, Brekku ehf., í sambandi við kaup og sölu hlutabréfanna. Þar sem eignarréttur að hlutabréfunum færðist yfir til stefnanda við gerð kaupsamninganna og greiðslu kaupverðs, hafi hann tryggt sig fyrir áhættu með því að láta eignarhaldsfélag sitt, Brekku ehf., kaupa bréfin og með því að fá sölurétt frá Straumi hf. Þá haldi hann því fram að á þeim tíma sem sala hlutabréfanna í Straumi hf. fór fram, þann 28. júní 2006, hafi ekki verið talið að losun úr „viðjum kaupréttar vinnuveitanda“ hefði í för með sér hlunnindi í hendi starfsmanns hans. Því sé um afturvirkni að ræða sem sé í andstöðu við 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar og meginreglu stjórnarsýslulaga. Ríkisskattstjóri hafi tekið upp fasta framkvæmd á þessum reglum á árunum 2006-2011, sbr. bindandi álit ríkisskattstjóra nr. 5/2010. Í lögmætisreglunni felist að skattar séu fyrrsjáanlegir. Ríkisskattstjóri geti ekki beitt nýrri skattareglu sem tekin var upp á árinu 2011 eftir Hæstaréttardómana tvo um álagningu vegna tekna 2006 í framtali stefnanda gjaldárið 2007. Stefnandi telur að Hæstiréttur hafi í dómum sínum á árinu 2011 ekki bent á neitt skýrt lagaákvæði sem hann hafi getað byggt sjónarmið sín á, en hafi vísað í 9. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt með löggjöfnun eða rýmkandi skýringu sem ekki sé tæk. Þá telji stefnandi að ríkisskattstjóri hafi látið undir höfuð leggjast að setja reglur um sölurétt í skattmat og beri því ábyrgð á rangri framkvæmd skattareglna á þessu sviði um árabíl. Ríkisskattstjóri og yfirsattanefnd hafi ekki gætt meðalhófs í máli þessu. Yfirsattanefnd hafi gagnrýnislaust fallist á hugleiðingar Hæstaréttar um verðmæti kaupréttar Straums hf. og úrskurðir yfirsattanefndar og ríkisskattstjóra séu vanreifaðir þar sem ekki sé fjallað um það að í nýrri samningum stefnanda um sölurétt sé að finna nýja málsgrein sem ekki var í samningum frá 2003. Ábendingar í dómi Hæstaréttar nr. 241/2010 hafi því enga þýðingu hér þar sem forsendur séu ólíkar. Stefnandi hafi aldrei nýtt söluréttinn og honum hafi ekki verið sagt upp vegna vanefnda. Þá komi fram í stefnu að stefnandi hafi oftast en einu sinni boðist til að telja fram til skatts í samræmi við mat á virði söluréttar til þess að ljúka málinu, en ríkisskattstjóri hafi ekki orðið við þeirri ósk.

Stefndi vísar þessum sjónarmiðum stefnanda eindregið á bug. Að mati stefnda leiki enginn vafi á því að um sé að ræða starfstengd hlunnindi stefnanda sjálfs sem hann færði inn í eignarhaldsfélagið Brekku ehf., sem hann sé eini eigandinn að.

Samningarnir um kaupin á hlutabréfunum, lánsamningarnir og samningarnir um sölurétt stefnanda og kauprétt Straums hf. hafi verið hluti af launakjörum stefnanda og hann því réttur aðili málsins.

Í dómum Hæstaréttar í málunum nr. 626/2010 og 241/2010 komist rétturinn að þeirri niðurstöðu að áfrýjendum í málunum hafi verið veitt starfstengd hlunnindi. Að liðnum ákveðnum tíma hafi tekjurnar myndast og orðið um leið skattskyldar. Þá hafi Hæstiréttur bent á að með lagasetningu hafi verið tekin af öll tvímæli um að tekjur, sem verði af starfstengdum hlutabréfakaupum, séu skattskyldar skv. 1. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt og því geti ekki verið um neina afturvirkni að ræða. Í söluréttarsamningi stefnanda hafi falist að Straumur hf. átti kauprétt að hlutabréfum stefnanda á verði sem fyrir lá, bryti stefnandi gegn ákvæðum samningsins. Þegar hann léti af störfum losnaði hann úr viðjum kaupréttarins. Hann seldi þá hlutabréfin og innleysti hagnað af þeim. Hæstiréttur dæmi eftir gildandi lagareglum á hverjum tíma, sem skattyfirvöld séu bundin af, og verði ekki séð hvaða nýju sjónarmiðum hafi verið beitt í málinu. Samkvæmt 1. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt séu tekjur starfsmanna af hlunnindum, sem þeir njóta vegna starfa sinna, skattskyldar. Stefnandi hafi fært hluta launatekna sinna inn í eignarhaldsfélag sitt og ekki gert grein fyrir þeim hlunnindatekjum í skattskilum sínum. Ekki sé unnt að fallast á að í álagningunni felist afturvirkni eða breytt framkvæmd, enda verði að líta til þess hvað raunverulega liggi fyrir hverju sinni og hafi álagning gjaldárið 2007 verið á því byggð að stefnandi hafi losnað úr viðjum kaupréttar vinnuveitanda síns við starfslok sín. Stefnandi hafði krafist ógildingar fyrri framkvæmdar fyrir dómi og á það hafi verið fallist. Þá varði úrskurður ríkisskattstjóra síðari gjaldár en fjallað var um í hinu fyrra máli.

Stefndi telur að ekki fái staðist þau sjónarmið stefnanda að málsástæða hans um skattlagningu á verðmæti söluréttar hefði getað leitt til lækkunar á tekjum hans og brotið hafi verið gegn meðalhófi. Hið rétta sé að sú skattlagning, sem stefnandi fór fram á, hefði ekki getað komið í stað þeirrar skattlagningar sem um ræðir í úrskurði ríkisskattstjóra, heldur hefði væntanlega orðið um viðbót að ræða vegna fyrri gjaldára. Stefndi tekur undir orð ríkisskattstjóra í úrskurði hans, dags. 17. október 2012, að jafnvel þótt færa megi rök fyrir því að rétt væri að reikna verðmæti söluréttartryggingar þeirrar, sem fólst í sölurétti stefnanda á hlutabréfunum, og skattleggja hana við afhendingu voru þær tryggingar afhentar á árunum 2004 og 2005. Þær geti ekki komið í stað þeirra tekna sem fjallað sé um í máli þessu og mynduðust á árinu 2006 og gætu því eingöngu komið til viðbótar og til hækkunar gjalda. Það leiði hins vegar af ákvæðum 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, að heimild til endurákvörðunar skatts af tekjum sem fælust í verðmæti söluréttar við afhendingu á framangreindum árum væri fallin niður og því engin ástæða til að fjalla frekar um þær. Með sömu rökum megi vissulega segja að kaupréttur, sem afhentur sé starfsmanni fyrirtækis endurgjaldslaust, feli í sér hlunnindi en hingað til hafi ekki verið gefið út skattmat um slík hlunnindi, enda hafi tekjur af kauprétti ekki verið skattlagðar fyrr en við innlausn kaupréttarins. Tekjur af kauprétti hafi um árabíl verið skattlagðar við nýtingu hans með sambærilegum hætti og í máli þessu. Hið sama gildi um aðra samninga milli starfsmanna og fyrirtækja um hlutabréfakaup, sem leiði til hlunnindatekna starfsmanna. Úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar séu því bæði rökréttir og byggðir á málefnalegum forsendum.

Stefndi vísar staðhæfingum stefnanda um brot gegn meðalhófsreglu eindregið á bug. Meðalhófsregla 12. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993, kveði á um það að stjórnvald skuli því aðeins taka íþyngjandi ákvörðun þegar lögmætu markmiði, sem að er stefnt, verði ekki náð með öðru og vægara móti. Þess skuli þá gætt að ekki sé farið strangar í sakirnar en nauðsyn beri til. Meðalhófsregla stjórnsýslulaganna sé almenn regla, sem gildi um allar ákvarðanir sem stjórnvöld taka um réttindi og/eða skyldur borgaranna. Ef stjórnvöld brjóta gegn meðalhófsreglunni við ákvarðanatöku, geti það leitt til þess að ákvörðunin sé ógildanleg. Í máli þessu sé einungis um að ræða úrlausn ágreiningsefna á grundvelli gildandi réttarreglna, en ekki matskenndra ákvarðana stjórnvalda, og verði því ekki talið að ákvæði 12. gr. stjórnsýslulaga eigi við.

Þótt söluréttarsamningur milli Straums hf. og stefnanda, sem gerður var á árinu 2003, innihéldi ekki sams konar ákvæði um kauprétt Straums hf. og síðari samningarnir gerðu, hafi það engin áhrif á niðurstöðu málsins. Í máli þessu gerði samningurinn ráð fyrir því að kaupréttur Straums hf. félli sjálfkrafa niður við þær aðstæður sem sköpuðust þegar stefnanda var sagt upp störfum án sakar.

Af hálfu stefnda er tekið undir þá túlkun ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar að líta beri fram hjá eignarhaldsfélaginu Brekku ehf., með vísan til 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt og skattleggja hlunnindi hjá stefnanda sjálfum vegna samninganna. Samkvæmt efni samninganna hafi tekjur myndast hjá stefnanda í skilningi 1. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, með tvennum hætti. Annars vegar þær tekjur, sem stefnandi hefði haft ef hann hefði neytt söluréttarins, og hins vegar gat stefnandi losnað undan kauprétti vinnuveitanda síns með því að starfa áfram hjá honum um tveggja ára skeið eftir gerð samningsins og hlotið þá að launum tekjur, sem svöruðu til hækkunar á verði hlutabréfanna frá upphaflegu kaupverði þeirra, sbr. 9. gr. tekjuskattslaga eins og átti við í máli þessu. Rétt þyki að líta heildstætt á samninga stefnanda, þ.e. kaupsamning, lánsamning og söluréttarsamning, við mat á því hvað teljist upphaflegt kaupverð hlutabréfanna. Gjaldandi hafi ekki nýtt sölurétt sinn og sá réttur hafi því ekki myndað tekjur hjá honum. Þegar stefnanda var sagt upp störfum án sakar hafi fallið niður kaupréttur Straums hf. og losnaði stefnandi þá úr þeim viðjum kaupréttar vinnuveitanda síns og hafði af því persónulegar tekjur, sem spróttnar voru af starfssambandi hans.

Með vísan til þess sem að framan greinir sé engum þeim form- eða efnisannmörkum fyrir að fara á úrskurði ríkisskattstjóra og úrskurði yfirskattanefndar, er leitt gæti að lögum til þess að þeir verði felldir úr gildi eins og krafist er í aðal- og þrautavarakröfum stefnanda. Ekki fái heldur staðist að þeim verði breytt í þá veru að í stað þeirra tekna sem stefnanda hlotnuðust vegna hækkunar á verði hlutabréfanna, verði stefnanda fært til tekna reiknað verðmæti kaupréttarkvaðar í hendi Straums hf. að fjárhæð 87.891.622 kr. eins og krafist sé í varakröfu stefnanda. Sú kröfugerð sé órökrétt og órökstudd og fái ekki staðist. Kröfur stefnanda fái þannig ekki staðist hvernig sem á sé litið og því beri að sýkna stefnda af öllum kröfum hans í málinu.

## Niðurstaða

Stefnandi er fyrrverandi framkvæmdastjóri Straums hf. Á árunum 2004 og 2005 gerði hann, í nafni einkahlutafélagsins síns Brekku ehf., tvo samninga um kaup á hlutabréfum í félaginu, annars vegar að nafnverði 50.000.000 kr. fyrir 327.500.000 kr., og hins vegar að nafnverði 100.000.000 kr. fyrir 1.350.000.000 kr. Til greiðslu kaupverðsins var í hvort skipti tekið lán hjá Íslandsbanka hf. og fékk bankinn handveð í bréfunum til tryggingar endurgreiðslu þess. Samhliða kaupunum gerðu Brekka ehf. og Straumur hf. einnig í hvort skipti með sér „samning um sölurétt á hlutum í Straumi Fjárfestingarbanka hf.“, sá fyrri er dagsettur 18. júní 2004 og hinn síðari. 7. sept. 2005. Samningarnir kváðu bæði á um sölurétt Brekku ehf. á hlutabréfunum sem og skilyrtan kauprétt Straums hf. á þeim. Annars vegar hafði Straumur hf. rétt á að kaupa aftur hlutabréfin af Brekku ehf. á samningstímanum, ef stefnandi léti af störfum hjá Straumi hf. eða honum yrði sagt upp vegna vanefnda á starfsskyldum sínum, á upphaflegu kaupverði þeirra að viðbættum fjármagnskostnaði vegna kaupanna en að frádregnum arðstekjum af hlutabréfunum. Hins vegar naut stefnandi, í nafni Brekku ehf., ótakmarkaðs söluréttar á bréfunum og átti hann því rétt á því að Straumur hf. keypti þau aftur af honum skilyrðislaust, byði honum svo við að horfa, á upphaflegu gengi bréfanna að viðbættum fjármagnskostnaði en frádregnum arðstekjum af hlutabréfunum.

Enginn hagnaður gat því myndast við slíka sölu en að sama skapi átti stefnandi aldrei að verða fyrir fjárhagstjóni vegna viðskiptanna. Þá gekkst Brekka ehf. undir þá kvöð að selja ekki bréfin á gildistíma samninganna. Þó svo að Brekka ehf. hafi verið lögformlegur eigandi hlutabréfanna bar hún því ekki fjárhagslega áhættu af þeim og naut heldur ekki fjárhagslegs ávinnings af þeim nema stefnandi starfaði hjá Straumi hf. á gildistíma samninganna eða væri sagt upp án vanefnda á starfsskyldum sínum.

Hinn 21. júní 2006 var stefnanda sagt upp störfum sem framkvæmdastjóra hjá Straumi hf. án vanefnda á starfsskyldum. Við uppsögnina losnaði Brekka ehf. undan kauprétti Straums hf. af eignarhlut Brekku ehf. í Straumi hf. og sölubanni á bréfunum og gat því selt þau á markaði. Hinn 27. sama mánaðar seldi Brekka ehf. öll hlutabréf sín í Straumi hf., að nafnverði 150.000.000 kr., á genginu 18,9 fyrir alls 2.835.000.000 kr. og innleysti þannig söluhagnað af hlutabréfunum sem nam 1.157.500.000 kr. Auk söluhagnaðar af hlutabréfunum naut Brekka ehf. arðstekna af þeim á árunum 2004 til 2006 að fjárhæð 114.944.135 kr. en greiddi fjármagnskostnað vegna þeirra að fjárhæð 213.908.830 kr. Nettó tekjur Brekku ehf. af umræddum samningum námu því 1.058.535.305 kr.

Í máli þessu er deilt um skattlagningu þeirra tekna sem stefnandi hafði vegna umræddra samninga í nafni Brekku ehf. og snýst ágreiningurinn um það hvort tekjurnar teljist hagnaður af sölu hlutabréfa, og skuli því bera fjármagnstekjuskatt, eða launatekjur og eigi því að skattleggjast sem launatekjur stefnanda.

Með úrskurði ríkisskattstjóra dags. 17. okt. 2012 voru opinber gjöld stefnanda endurákvörðuð eins og umræddar tekjur væru launatekjur og stofn hans til tekjuskatts og útsvars vegna gjaldársins 2007 hækkaður um 943.591.170 kr. Með úrskurði nr. 387/2013 hinn 31. des. 2013 staðfesti yfirskattanefnd þá ákvörðun ríkisskattstjóra í meginatriðum en lækkaði stofn stefnanda til útsvars og tekjuskatts

um 347.500.000 kr. Aðalkrafa stefnanda er því um ómerkingu þessara úrskurða, og samsvarandi lækkun á stofni sínum til tekjuskatts og útsvars, og byggist hún bæði á formlegum og efnislegum ástæðum.

## **Formlegar ástæður**

### **Réttur skattaðili**

Stefnandi gerir athugasemdir varðandi aðild málsins þar sem stefnandi keypti og seldi hlutabréf þau og gerði samninga þá sem gáfu af sér umræddar tekjur ekki í eigin nafni heldur í nafni eignarhaldsfélags síns, Brekku ehf. Af ofangreindu efni samninganna er þó ljóst að með þeim voru stefnanda veitt hlunnindi sem stóðu honum til boða vegna þess að hann var starfsmaður Straums hf. og með þeim skilyrðum að hann yrði það áfram í tilgreindan tíma. Þá var í 3. gr. samninganna sérstaklega tiltekið að þeir væru liður í kaupréttaráætlun Straums hf. við stefnanda og að þeir væru gerðir á þeirri forsendu að hann starfaði hjá Straumi eigi skemur en tvö ár. Er því fallist á það með stefnda að með umræddum samningum hafi stefnandi notið hlunninda sem falla undir tekjur sem eru skattskyldar skv. 1. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Með vísan til grunnreglu 1. mgr. 57. gr. sömu laga er stefnandi því réttur skattaðili í máli þessu.

### **Eðli teknanna**

Í 9. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, er fjallað um skattlagningu kaupréttar starfsmanna. Þó svo að í samningunum sem hér um ræðir sé tiltekið að þeir séu liður í kaupréttaráætlun Straums hf. við stefnanda er ekki um hefðbundinn skilyrtan kauprétt starfsmanns að ræða, sem kveður með beinum hætti á um rétt hans til kaupa á hlutabréfum vinnuveitenda í lok gildistímans með því skilyrði að hann gegni áfram störfum, heldur útfærslu á slíkum kauprétti með hlutabréfakaupum, lántöku, sölurétti og skilyrtum kauprétti vinnuveitanda. Þessi útfærsla kaupréttar er vel þekkt á afleiðumörkuðum, hún er jafnan kölluð tilbúinn kaupréttur (synthetic call) og er bein afleiðing af svokölluðu jafnvægi kaup- og söluréttar (put-call parity). Í heild sinni höfðu umræddir samningar sömu fjárhagslegu áhrif fyrir stefnanda og ef hann hefði í staðinn fengið hefðbundinn skilyrtan kauprétt að hlutabréfum vinnuveitandans. Samningarnir sem hér um ræðir verða þó ekki felldir beint undir 9. gr. laganna. Engin sambærileg ákvæði eru í lögnum um sölurétt starfsmanna eða skilyrtan kauprétt vinnuveitenda svo að hvers konar hlunnindi af slíkum samningum falla undir 1. tl. A-liðar 7. gr. laganna.

### **Eftirgjöf á kauprétti**

Fallist er á það með stefnda að tekjur stefnanda hafi fallið til þegar Brekka ehf. losnaði undan kvöð um kauprétt vinnuveitanda stefnanda að eignarhlut Brekku ehf.

í Straumi hf. Fyrir þann tíma gat Brekka ehf. ekki notið þeirra arðstekna og þess óinnleysta gengishagnaðar sem orðinn var á eignarhlutnum því að hún hafði að óbreyttu gengist undir þær kvaðir að eiga bréfin á gildistíma sammingsins og að þurfa hugsanlega að selja Straumi hf. eignarhlutinn á kostnaðarverði að viðbættum fjármagnskostnaði og frádregnum arðstekjum. Eftir þann tíma gat Brekka ehf. hins vegar selt hlutabréfin á markaði og þar með innleyst þann hagnað, sem þau höfðu gefið af sér, í þágu stefnanda.

### **Afturvirkni o.fl.**

Ákvörðun og skattlagning fríðinda og hlunninda samkvæmt slíku sjónarmiði jafngildir ekki lagasetningu, heldur snýst hún um að fella nýja viðskiptahætti undir gildandi lög. Skattlagningin sem slík verður því ekki talin brjóta í bága við 40. gr. eða 77. gr. stjkskr. um bann við afturvirkum skattalögum. Þá rýrir það ekki heimild til skattlagningar þótt ekki hafi verið kveðið á um ákvörðun hlunninateknanna í verklagsreglum ríkisskattstjóra enda fjölmörg dæmi um það í framkvæmd. Er ávallt tekið fram í gildandi verklagsreglum að þegar svo standi á beri að ganga út frá markaðsverði hlunnindanna svo sem gert hafi verið í þessu máli. Sjónarmiðum stefnanda reistum á skorti á nægjanlegum lagaskýrleika og meðalhófi er því hafnað.

### **Efnislegar ástæður**

#### **Söluréttur launþega ekki nýttur**

Með samningum sínum við Straum hf. var stefnanda tryggður söluréttur á hlutabréfum sínum á sama verði og hann keypti bréfin á að viðbættum fjármagnskostnaði vegna kaupanna og frádregnum arðstekjum af bréfunum. Í því fólst að Straumur hf. tryggði að stefnandi yrði ekki fyrir fjárhagstjóni af viðskiptunum. Ekki reyndi á sölurétt þennan þar sem stefnandi seldi að lokum bréfin á markaði. Skiptir sölurétturinn því ekki máli við skattlagninguna.

#### **Kaupréttur vinnuveitanda ekki andlag skattlagningarréttar hjá launþega**

Sama gildir um kauprétt þann sem Straumur hf. fékk með samningunum við tilteknar aðstæður. Á hann reyndi ekki og hann er því ekki skattandlag hjá stefnanda.

#### **Eftirgjöf kaupréttar**

Eins og að framan er rakið féllu tekjur stefnanda til þegar félag hans Brekka ehf. losnaði undan kvöð um kauprétt vinnuveitanda hans.

Með gerð seinni samnings Brekku ehf. og Straums hf., hinn 7. sept. 2005, féllu niður réttindi og skyldur aðila samkvæmt fyrri samningnum, þar á meðal kaupréttur vinnuveitanda stefnanda að 50.000.000 hluta í Straumi hf. og kvöð um eignarhald Brekku ehf. á hlutunum. Með gerð seinni samningsins losnaði félag stefnanda Brekka ehf. því undan kauprétti vinnuveitanda hans og þannig naut stefnandi tekna af störfum sínum í hans þágu sem svaraði til hækkunar á verði hlutabréfanna umfram kaupverð samkvæmt kauprétti vinnuveitandans. Óinnleystur gengishagnaður Brekku ehf. af eignarhlutnum nam þá 347.500.000 kr. Þann hagnað innleysti félagið með nýrri lántöku hjá Íslandsbanka hf. og hafði hann því frjálsan til ráðstöfunar, að viðbættum arðstekjum en frádregnum fjármagnskostnaði af eignarhlutnum á tímabilinu 18. júní 2004 til 7. sept. 2005.

Á sama hátt losnaði Brekka ehf. undan kauprétti vinnuveitanda stefnanda að 150.000.000 hluta í Straumi hf. samkvæmt seinni samningnum þegar stefnanda var sagt upp störfum án vanefnda á starfsskyldum hinn 21. júní 2006 og naut stefnandi þannig samsvarandi tekna af störfum sínum í þágu vinnuveitanda síns frá 7. sept. 2005. Stefnandi innleysti þær tekjur viku síðar þegar Brekka ehf. seldi allan eignarhlutinn í Straumi hf. og nam söluhagnaður hlutabréfanna 810.000.000 kr.

Af framansögðu leiðir að tekjur stefnanda vegna fyrri samningsins féllu til við undirritun seinni samningsins, hinn 7. sept. 2005. Samkvæmt 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt nær heimild til endurákvörðunar skatts til tekna og eigna síðustu sex ár sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. Frestur til endurákvörðunar skatts vegna tekna ársins 2005 rann því út árið 2011 og verður stefnanda því ekki gert að sæta endurákvörðun skatts vegna tekna af fyrri samningnum eins og gert var með úrskurði ríkisskattstjóra sem kveðinn var upp hinn 17. október 2012. Í úrskurði yfirskattanefndar var stofn stefnanda til tekjuskatts og útsvars lækkaður um sem nam hærri fjárhæð en tekjum hans vegna fyrri samningsins og því er tekið tillit til þessa atriðis í úrskurði yfirskattanefndar.

Á sama hátt er ljóst að tekjur stefnanda vegna síðari samningsins féllu til þegar stefnanda var sagt upp störfum hjá Straumi hf. hinn 21. júní 2006 og var frestur til endurákvörðunar skatts vegna þeirra því ekki liðinn þegar úrskurður ríkisskattstjóra var kveðinn upp.

Tekjur stefnanda vegna síðari samningsins námu mismun á verðmæti hlutabréfanna og kaupverði bréfanna samkvæmt kauprétti vinnuveitandans sem féll niður við uppsögn stefnanda. Samkvæmt 2. mgr. B-liðar 13. gr. reglugerðar nr. 245/1963 skulu laun greidd í hlunnindum talin til tekna eftir gangvirði á hverjum stað og tíma. Hlutabréf í Straumi hf. voru skráð í kauphöll á þessum tíma og nam markaðsverð þeirra hinn 21. júní 19,5 kr. á hlut. Því var gangverð eignarhlutarins 2.925.000.000 kr. Við ákvörðun tekna stefnanda horfði ríkisskattstjóri í úrskurði sínum þó til þess að Brekka ehf. seldi hlutabréfin viku síðar á lægra verði, eða 18,9, og valdi lægra verðið við ákvörðun gangverðs með vísan til meðalhófsreglu stjórnarsýslulaga og ákvarðaði því gangverð eignarhlutarins 2.835.000.000 kr. Tekjur stefnanda vegna samningsins eru því vanáætlaðar í úrskurði ríkisskattstjóra sem þessu nemur.

Samkvæmt samningnum skyldi kaupverð á kauprétti vinnuveitandans nema upphaflegu kaupverði eignarhlutarins, 2.025.000.000 kr., að viðbættum

fjármagnskostnaði Brekku ehf. af eignarhlutum samkvæmt lánssamningi við Íslandsbanka en að frádregnum arðstekjum Brekku ehf. af eignarhlutum. Til að ákvarða tekjur stefnanda vegna síðari samningsins þyrfti því að ákvarða bæði fjármagnskostnað og arðstekjur Brekku ehf. af eignarhlutum á gildistíma samningsins, þ.e. frá 7. sept. 2005 til 21. júní 2006.

Í úrskurði yfirskattanefndar kemur fram að fjármagnskostnaður Brekku ehf. vegna hlutabréfa í Straumi hf. hafi í heild numið 213.908.830 kr. en hann er hins vegar ekki sundurliðaður á gildistíma hvors samnings. Í úrskurðinum er fjármagnskostnaðurinn í heild dreginn frá söluhagnaði Brekku ehf. af hlutabréfunum og eru tekjur stefnanda vegna seinni samningsins því vanáætlaðar sem nemur fjármagnskostnaði fyrri samningsins.

Í úrskurðinum kemur einnig fram að arðstekjur Brekku ehf. af eignarhlutum hafi í heild numið 114.994.135 kr. á gildistíma beggja samninga en þær eru ekki sundurliðaðar á gildistíma hvors samnings. Í úrskurðinum er arðstekjum Brekku ehf. ekki bætt við söluhagnað hlutabréfanna og eru tekjur stefnanda vegna seinni samningsins því einnig vanáætlaðar hvað þetta varðar, þ.e. sem nemur arðstekjum Brekku hf. á gildistíma seinni samningsins.

Af öllu ofangreindu er því ljóst að í úrskurði yfirskattanefndar eru tekjur Brekku ehf. vegna seinni samningsins réttilega ákvarðaðar sem skattskyld hlunnindi stefnanda skv. 1. mgr. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, en jafnframt að fjárhæð þeirra er nokkuð vanáætluð. Vegna þessa verður að taka aðalkröfu stefnda til greina og sýkna hann af öllum kröfum stefnanda.

Eftir þessum úrslitum og að teknu tilliti til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 verður stefnanda gert að greiða stefnda málskostnað sem þykir hæfilega ákvarðaður 900.000 krónur.

Vegna anna dómara hefur uppkvaðning dóms dregist umfram frest skv. 1. mgr. 115. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála. Aðilar og dómarar eru sammála um að ekki sé þörf á endurflutningi.

Dóminn kváðu upp héraðsdómarinn Þórður Clausen Þórðarson, sem var dómsformaður, og meðdómendurnir, Ásmundur G. Vilhjálmsson aðjúnkt og Hersir Sigurgeirsson dósent.

Dómsorð:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknaður af kröfum stefnanda, Þórðar Más Jóhannessonar, í máli þessu.

Stefnandi greiði stefnda 900.000 krónur í málskostnað.

Þórður Clausen Þórðarson

Ásmundur G. Vilhjálmsson

Hersir Sigurgeirsson