

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 20. nóvember 2017 í máli nr. E-1105/2017:

Haraldur Þór Ólason

(Garðar Valdimarsson hrl.)

gegn

Íslenska ríkinu

(Soffía Jónsdóttir hrl.)

Mál þetta er höfðað 28. mars 2017 og dómtekið 23. október 2017.

Stefnandi er Haraldur Þór Ólason, Lækjargötu 30, Hafnarfirði.

Stefndi er Íslenska ríkið, Arnarhváli, Reykjavík.

Stefnandi gerir eftirfarandi dómkröfur:

Aðallega

1. að úrskurði yfirskattanefndar nr. 260/2016 frá 14. desember 2016 og úrskurði ríkisskattstjóra, dagsettum 1. október 2015, í skattamálum stefnanda, verði hrundið, og
2. að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda 83.358.906 krónur ásamt vöxtum, sbr. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu, af 83.358.906 krónum frá 11. október 2015 til 5. júlí 2016 sama ár og dráttarvöxtum, sbr. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, af þeirri fjárhæð frá þeim degi, auk vaxtavaxta, sbr. 12. gr. sömu laga, allt til greiðsludags.

Til vara

1. að úrskurði ríkisskattstjóra, dagsettum 1. október 2015, í skattamálum stefnanda, verði breytt, og
2. að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda 9.699.774 krónur ásamt vöxtum, sbr. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, af 9.699.774 krónum frá 11. október 2015 til 5. júlí 2016 sama ár og dráttarvöxtum, sbr. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, af þeirri fjárhæð frá þeim degi auk vaxtavaxta, sbr. 12. gr. sömu laga, allt til greiðsludags.

Í báðum tilvikum er krafist málskostnaðar.

Stefndi krefst sýknu af kröfum stefnanda og málskostnaðar.

Málsatvik

Í máli þessu er deilt um úrskurð yfirskattanefndar nr. 260/2016 frá 14. desember 2016 og úrskurð ríkisskattstjóra frá 1. október 2015, í máli stefnanda. Með úrskurði yfirskattanefndar var staðfest niðurstaða ríkisskattstjóra um að færa stefnanda til tekna 175.725.500 krónur í skattframtali hans árið 2011 sem skattskylda gjöf, sbr. 4. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Málið átti rætur að rekja til kaupa einkahlutafélagsins Furu á hlutum í sjálfu sér af foreldrum stefnanda 29. desember 2010. Var talið að við kaupin hefði stefnandi, sem eini eigandi einkahlutafélagsins, orðið aðnjótandi þeirra verðmæta, sem eftir sátu í félaginu, en hefðu átt að renna til foreldra hans sem endurgjald fyrir eignarhlut þeirra miðað við innra virði hlutarins. Söluverð hlutarins samkvæmt kaupsamningum 29. desember 2010 nam 8.495.600 krónum og var það byggt á tveimur kaupréttarsamningum frá 28. febrúar 1995. Í framangreindum úrskurðum kemur hins vegar fram að tilgreint gangverð miðað við innra virði félagsins hafi verið 184.221.100 krónur. Var talið að mismuninn, sem næmi 175.725.500 krónum, bæri að telja stefnanda til tekna sem skattskylda gjöf.

Í gögnum málsins kemur fram að hlutafélagið Fura hafi verið stofnað árið 1981 af stefnanda, eiginkonu hans, foreldrum, þeim Óla Kristjánssyni og Soffiu A. Haraldsdóttur, og systur. Skráður tilgangur félagsins var alhliða byggingarstarfsemi, trésmíðavinna, innflutningur, lánastarfsemi, rekstur fasteigna og skyldur atvinnurekstur. Stefnandi var skráður framkvæmdastjóri félagsins og sat í stjórn þess ásamt eiginkonu sinni og foreldrum. Hlutafé var 30.000 krónur. Þann 2. desember 1986 barst hlutafélagaskrá tilkynning um að hlutafé hefði verið hækkað um 2.350.000 krónur. Þá barst tilkynning um hækkun hlutafjár um 2.142.000 krónur með útgáfu jöfnunarhlutabréfa 31. desember 1990 og nam hlutaféð þá 4.522.000 krónum.

Þá kemur fram að Fura hf. hafi átt hlut í Íslenska Stálfélaginu hf., en starfsemi þess laut að söfnun brotajárns sem fyrirhugað var að bræða og flytja úr landi. Stálfélagið var úrskurðað gjaldþrota árið 1991, en tveimur árum síðar eignaðist Fura hf. uppsafnaðan haug af brotajárni og málmtætara, sem hafði verið í eigu þrotabúsins. Samkvæmt tilkynningu til hlutafélagaskrár 1. desember 1995 var hlutafélagið Fura skráð sem einkahlutafélag. Í samþykktum félagsins sem fylgdu tilkynningunni var málmvinnsla tilgreind sem tilgangur einkahlutafélagsins, auk þess sem áður hafði verið skráð. Stefnandi var tilgreindur sem stjórnarmaður og framkvæmdastjóri félagsins en faðir hans varastjórnarmaður.

Í ársbyrjun 1995 nam hlutafé félagsins 4.522.000 krónum, sem að framan greinir, og átti stefnandi helming hlutafjárins að nafnvirði 2.261.000 krónur en foreldrar hans hvort um sig 25% hlut, eða sem nam 2.261.000 krónum fyrir hlut hvors þeirra. Með tveimur samningum 28. febrúar 1995 keypti félagið hlutafé að

nafnvirði 1.356.600 krónur af foreldrum stefnanda. Í samningunum var jafnframt að finna ákvæði um kauprétt félagsins á eftirstöðvum hlutafjäreignar þeirra fyrir fast verð, 2.000.000 króna fyrir hlut hvors um sig, að teknu tilliti til hækkunar lánskjaravísitölu. Kaupréttarins var hvorki getið í ársreikningi félagsins fyrir árið 1995, né í síðari ársreikningum. Á árinu 1995 keypti stefnandi hluti að nafnvirði 1.356.000 krónur í félaginu og greiddi 1.780.000 krónur fyrir. Það ár voru jafnframt gefin út jöfnunarhlutabréf að nafnvirði 1.328.000 krónur. Í árslok nam hlutafjäreign stefnanda 4.680.000 krónum að nafnvirði en samanlagður eignarhluti foreldra hans 1.170.000 krónum, að teknu tilliti til jöfnunarhlutabréfa. Aftur voru gefin út jöfnunarhlutabréf í félaginu árið 1997 að fjárhæð 380.000 krónur og taldist skráð hlutafé þá alls 6.230.000 krónur. Að teknu tilliti til þess átti stefnandi í lok þess árs hlutafé að nafnvirði 4.984.000 krónur en foreldrar hans hlutafé samtals að nafnvirði 1.246.000 krónur. Eignarhlutur stefnanda í félaginu var því 80% en eignarhlutur foreldra hans var samanlagður 20%.

Með fyrrgreindum samningum 29. desember 2010 keypti Fura ehf. alla hlutafjäreign foreldra stefnanda í félaginu að nafnvirði 1.246.000 krónur fyrir 8.495.600 krónur. Í ársreikningi félagsins fyrir árið 2010 kemur fram að stefnandi hafi verið eini hluthafi þess við árslok. Heildarhlutafé félagsins var tilgreint 6.230.000 krónur, sbr. það sem að framan greinir, og eigin hlutir félagsins í lok árs námu 1.246.000 krónum.

Með bréfi ríkisskattstjóra til Furu ehf., dagsettu 19. mars 2014, var þess krafist að félagið léti í té upplýsingar og gögn um kaup þess á eigin hlutabréfum. Þá kom fram að samkvæmt ársreikningum félagsins vegna rekstraráranna 2009 og 2010 hafi hlutafé félagsins verið lækkað um 1.236.000 krónur að nafnvirði, eða sem hafi numið kaupum félagsins á hlutabréfum í sjálfu sér á árinu 2010 af foreldrum stefnanda. Engin gögn hafi hins vegar legið fyrir hjá fyrirtækjaskrá vegna lækkunarinnar. Farið var fram á að félagið legði fram afrit af öllum gögnum sem tengdust lækkuninni, svo sem fundargerð stjórnar, fundargerð hluthafafundar og tilkynningu um lækkun á hlutafé. Í svarbréfi umboðsmanns félagsins, dagsettu 8. apríl 2014, var vísað til samninganna tveggja frá 28. febrúar 1995, og kemur fram að aðilar hafi verið sammála um að virkja kauprétt samkvæmt þeim á árinu 2010, sem gert hafi verið með kaupsamningunum 29. desember það ár. Þá kom fram að svo virtist sem ekki hefði verið farið í formlegt ferli vegna lækkunar hlutafjárins, en félagið myndi hlutast til um að gera fyrirtækjaskrá ríkisskattstjóra viðvart og lagfæra mistökin. Með bréfi ríkisskattstjóra, dagsettu 6. júní 2014, var lagt fyrir stefnanda að láta embættinu í té upplýsingar og gögn um greind hlutafjárviðskipti og hlutafjarlækkun, sbr. 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, en erindinu var svarað með bréfi umboðsmanns stefnanda, dagsettu 1. ágúst það ár.

Ríkisskattstjóri beindi beiðni um frekari upplýsingar til foreldra stefnanda með bréfi, dagsettu 22. janúar 2015, sem svarað var með bréfi umboðsmanns þeirra, dagsettu 10. febrúar það ár. Í kjölfarið var stefnanda gefinn kostur á að koma að frekari upplýsingum í málinu, en ekki varð af því af hans hálfu.

Þann 23. júní 2015 sendi ríkisskattstjóri stefnanda tilkynningu um fyrirhugaða endurákvörðun opinberra gjalda hans gjaldárið 2011 þar sem boðað var að stofn til tekjuskatts og útsvars myndi hækka um 175.725.500 krónur auk 25% álags, sbr. 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003. Umboðsmaður stefnanda andmælti þeim fyrirætlunum með bréfi, dagsettu 18. ágúst 2015. Ríkisskattstjóri hratt skattabreytingum sínum í framkvæmd með úrskurði 1. október 2015, þó þannig að fallið var frá beitingu 25% álags. Stefnandi skaut málinu til yfirskattanefndar með kæru 21. desember 2015. Hann greiddi skuld sína vegna hinna umdeildu gjaldahækkana 9. maí 2016, með fyrirvara. Með úrskurði 14. desember 2016 hafnaði yfirskattanefnd kröfu stefnanda um að fella úrskurð ríkisskattstjóra úr gildi, sem að framan greinir.

Málsástæður og lagarök stefnanda

Form málsins

Stefnandi telur sig ekki vera aðila að málinu. Rétt hefði verið að beina málinu annars vegar að foreldrum hans en hins vegar Furu ehf., sem hafi verið aðilar að samningunum frá 28. febrúar 1995 og 29. desember 2010.

Þá telur stefnandi að við mat á því hvort samningarnir sem gerðir voru í febrúar 1995 hafi verið eðlilegir, eigi að miða við þær forsendur sem lágu fyrir á þeim tíma og allt frá árinu 1993, en ekki eins og atvik lágu fyrir áratugum síðar. Þannig hafi hann átt helmingshlut í Furu hf. á þeim tíma og því ekki verið aðalhluthafi félagsins. Samningarnir hafi byggst á viðskiptalegum sjónarmiðum sem réðust af breytingum í starfsemi félagsins og kaupréttarákvæðin átt sér eðlilegar skýringar.

Stefnandi bendir á að ríkisskattstjóri hafi ákveðið að beina málinu í ákveðinn farveg með vísan til 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, en telur að miðað við orðalag þess ákvæðis hefði embættið átt að snúa sér til foreldra hans um leiðréttingu. Rannsókn málsins sé því háð verulegum annmörkum, sbr. 10. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993. Ef talið hefði verið að um gjöf hefði verið að ræða til félagsins, eða eftir atvikum stefnanda, hefði ríkisskattstjóri átt að skattleggja þær tekjur á gjaldárinu 1995. Heimild til endurákvörðunar skatta á þeim grunni myndi hins vegar vera löngu fyrnd, sbr. 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003.

Ríkisskattstjóri hafi lýst aðdraganda málsins þannig að embættið hefði veitt því athygli á árinu 2014 að foreldrar stefnanda hefðu á árinu 2010 selt 20% hlut sinn í Furu ehf. á verði sem væri óeðlilega lágt miðað við bókfært eigið fé félagsins samkvæmt endurskoðuðum ársreikningi fyrir rekstrarárið 2009. Embættið hafi snúið sér beint til félagsins með beiðni um skýringar með bréfi, dagsettu 19. mars 2014. Að fengnum skýringum félagsins 8. apríl 2014 hafi embættið snúið sér til stefnanda um skýringar en jafnframt lýst þeirri skoðun sinni að hann hefði átt að gera grein fyrir viðskiptum foreldra sinna við félagið í framtali sínu gjaldárið 2011 sem skattskyldum gjafagerningi, sbr. 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003. Það hafi svo ekki verið fyrir en um 10 mánuðum síðar, eða 22. janúar 2015, að ríkisskattstjóri hafi snúið sér með beiðni um upplýsingar til foreldra stefnanda, sem þó hafi verið aðilar að viðskiptunum. Telur stefnandi að ríkisskattstjóri hafi þá verið búinn að mynda sér skoðun á því hver niðurstaða málsins ætti að verða og hvernig aðild þess væri háttáð. Þá hafi embættið ekki reynt að upplýsa aðkomu foreldra stefnanda að málinu, þrátt fyrir að umboðsmaður þeirra hefði færst undan því að svara spurningum um hvort og með hvaða hætti endurgjald hefði komið á móti kaupréttinum sem félagið fékk, en það hafi verið lykilatriði í málinu. Þetta hafi svo orðið til þess að í úrskurði ríkisskattstjóra 1. október 2015 hafi málið verið ranglega afmarkað þannig að það tæki einungis „til réttmætis söluverðs hlutabréfa í Furu ehf. við sölu foreldra gjaldanda á hlutabréfum í félaginu til félagsins sjálfs á árinu 2010“, í stað þess að horfa til ársins 1995 og áranna þar á undan.

Efni málsins

Venjulegir og eðlilegir samningar. Stefnandi vísar til þess að með samningunum, sem undirritaðir voru 28. febrúar 1995, hafi Fura hf. keypt eignarhluti í sjálfu sér af foreldrum stefnanda samtals að nafnverði 1.356.000 á 2.500.000 krónur eða genginu 1,84. Í raun hefðu aðilar ákveðið þessa sölu og útgáfu kaupréttar þegar á árunum 1993 til 1994 og þá horft til ársreiknings fyrir árið 1993. Samkvæmt honum hafi eigið fé félagsins verið neikvætt um 3.549.996 krónur í árslok 1993 og í árslok 1992 hafi það verið neikvætt um 11.350.958 krónur. Foreldrar stefnanda hafi eftir þessi viðskipti átt samtals 904.400 hluti í félaginu. Félagið hafi ekki átt fjármuni til að kaupa þessa hluti og því hafi verið ákveðið að það öðlaðist kauprétt að þeim. Samkvæmt kaupréttinum hafi félagið getað keypt hlutina síðar fyrir fast verð, samtals 4.000.000 króna, auk lánskjaravísitölu frá undirskriftardegi 28. febrúar 1995 til greiðsludags, eða á genginu 4,4. Þetta gengi hafi ekki verið óhagstætt fyrir foreldra stefnanda miðað við það verð sem þau höfðu fengið fyrir hlutabréfin sem þau seldu félaginu sama dag.

Í samningunum milli foreldra stefnanda og Furu hf. hafi foreldrunum ekki verið veittur sérstakur söluréttur að þeim hlutum sem félagið hafði kauprétt að. Nýting félagsins á kaupréttinum sem það eignaðist árið 1995 hafi þó verið háð því skilyrði að aðilaskipti yrðu að þeim eignarhlutum sem kauprétturinn náði til, t.d. þannig að foreldrar stefnanda vildu selja hlutabréfin, sbr. 3. gr. samningsins. Á þessum tíma hafi félagið verið að fara út í áhættusaman rekstur, málmvinnslu, sem ekki hefði gengið vel hér á landi. Faðir stefnanda hafi verið að draga sig í hlé eftir að félagið færði sig úr byggingarstarfsemi yfir í málmvinnslu. Á árunum um og eftir 1990 hafi ríkt efnahagskreppa í heiminum. Faðir stefnanda hafi getað reiknað með því að félagið myndi neyta kaupréttarins ef hann og eiginkona hans tækju þá ákvörðun að selja bréfin þar sem um fjölskyldufyrirtæki var að ræða. Gengi hlutabréfanna hafi í raun verið fest við útgöngu hans og falið í sér ákveðna tryggingu, en á móti hafi komið að hann hafi ekki þurft að taka persónulega ábyrgð á skuldum félagsins, eins og stefnandi hafi gert. Foreldrar stefnanda hafi því getað reiknað með því að geta selt hlut sinn á genginu 4,4 auk vísitölu, sem hafi orðið raunin á árinu 2010, auk þess sem þau hefðu notið arðgreiðslna frá Furu fram að söludegi. Miðað við þessar aðstæður á árunum 1993 til 1995 hafi verið ljóst að þau gátu ekki vænst þess að selja hlutabréfin á markaði á þetta háu gengi. Þau hefðu þannig fest fjárfestingu sína með áhættulausum kjörum sem hafi hentað þeim vel. Arðgreiðslur til þeirra hjóna á árunum 1995 til 2010 hafi numið samtals rúmum 32 milljónum króna. Ef rekstur félagsins hefði farið illa í framhaldi af samningunum 28. febrúar 1995 og gengi bréfanna haldist lágt, eins og verið hefði á árunum 1992 og 1993, hefðu þau getað reiknað með því að félagið leysti hlutina til sín á genginu 4,4 auk vísitölu. Af hálfu Furu hf. og stefnanda hafi verið talið að um eðlilega samninga væri að ræða þar sem stefnanda, sem hélt rekstrinum áfram í breyttri starfsemi, hafi verið áskilinn hagnaður af þeirri verðmætisaukningu sem varð á þeim hlutum sem foreldrarnir héldu eftir. Það hafi verið eðlilegt í ljósi þess að hann hafi tekið persónulega ábyrgð á skuldum sem félagið hafði tekið yfir við yfirtöku eigna frá Stálfélaginu á árinu 1993, en foreldrarnir ekki. Aflétting persónulegrar ábyrgðar foreldra stefnanda á skuldum félagsins hafi þannig í raun verið endurgjald til þeirra fyrir veitingu kaupréttarins með samningunum 1995. Þá hefðu foreldrar stefnanda talið sig hafa fengið endurgjald fyrir kaupréttinn í söluverði á 30% hlut sínum í félaginu, sem þau hefðu talið hagstætt á þeim tíma sem samningar tókust um verðið, en félagið hefði þá árum saman verið rekið með tapi og auk þess verið að fara í rekstur málmvinnslu.

Samningar foreldra stefnanda og Furu ehf. í febrúar 1995 hefðu því að teknu tilliti til allra staðreynda málsins verið eðlilegir og venjulegir. Ekki hefði verið samið með öðrum hætti við óskylda aðila. Meta verði atvik málsins í ljósi

samninga sem í raun hafi verið gerðir á árunum 1993 og 1994, þótt gengið hafi verið formlega frá þeim 28. febrúar 1995. Þá verði einnig að líta til þess lagaumhverfis og lagaframkvæmdar sem ríkti á þeim tíma.

Nánar um úrskurði skattýfirvalda. Stefnandi bendir á að í úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar sé á því byggt að tilgangur samninganna frá 1995 hafi verið að sniðganga skatta. Annars vegar erfðafjárskatt, sem komið hefði til ef foreldrar stefnanda hefðu fært hluti sína í Furu hf. yfir til stefnanda sem fyrirframgreiddan arf, en hins vegar tekjuskatt og útsvar, ef yfirfærslan hefði verið í formi gjafar. Á þeim tíma sem samningarnir voru gerðir hafi verið í gildi lög nr. 83/1984, um erfðafjárskatt, en samkvæmt 2. mgr. 5. gr. þeirra laga skyldu börn greiða 10 af hundraði af fyrirframgreiddum arfi frá foreldrum. Við ákvörðun gjaldstofns til skattsins skyldi almennt miðað við nafnverð hlutabréfa, sbr. I-lið 1. mgr. 9. gr. laganna. Nafnverð þeirra hlutabréfa sem kaupréttur var gerður um hafi verið 904.400 krónur og hefði stefnandi því orðið að greiða 90.440 krónur í erfðafjárskatt. Þá hafi lög nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignaskatt, verið í gildi þegar samningarnir voru gerðir en samkvæmt þeim hafi hlutabréf einnig verið talin til skatts á nafnverði. Tekjuskattur hafi þá verið 33,15%, sbr. 67. gr. laga nr. 75/1981 og tekjuútsvar um 9%, sbr. 23. gr. laga nr. 4/1995, um tekjustofna sveitarfélaga, eða samtals tekjuskattur og útsvar um 42%. Þar við hefði getað bæst 5% hátekjuskattur Af gjöfinni hefði því þurft að greiða a.m.k. 388.892 krónur í skatt samtals.

Í framtali foreldra stefnanda gjaldárið 1996 hafi komið fram að þau hafi þann 28. febrúar 1995 selt Furu hf. hlutabréf í félaginu að nafnverði 1.356.600 krónur á 1.780.000 krónur eða á genginu 1,31 og var tekið fram að enginn skattskyldur hagnaður hefði verið af söluinni. Þessa hluti hafi stefnandi síðan keypt af félaginu á sama verði eins og fram komi í framtali hans gjaldárið 1996. Skattstjóri hafi engar athugasemdir gert við þessi viðskipti. Samkvæmt því hefði faðir stefnanda getað selt alla hluti sína á þessu gengi með engum eða sáralitlum söluhagnaði. Það blasi því við að samningarnir frá 28. febrúar 1995 hafi ekki verið gerðir í því skyni að komast hjá skattgreiðslum eða sniðganga skattalög.

Í úrskurði ríkisskattstjóra 1. október 2015 í máli stefnanda sé á því byggt, með vísan til 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, að samningarnir frá 1995 hafi verið gerðir í skattasniðgönguskyni og þeim eina tilgangi að lækka skattgreiðslur stefnanda. Á þetta sé fallist í úrskurði yfirskattanefndar í málinu, þar sem fram komi að telja verði að í því lagaákvæði felist heimild til „skattalegrar leiðréttingar á afbrigðilegum samningskjörum“. Stefnandi telur sig hins vegar hafa sýnt fram á að ekki hafi verið skilyrði til að beita ákvæðinu í máli hans, en af því leiði að báðir

úrskurðirnir séu ógildir. Ef hins vegar verður fallist á að heimilt hafi verið að styðjast við lagaákvæðið gildi eftirfarandi.

Í úrskurðunum hafi verið gengið út frá því að þau sammingskjör í samningunum frá 2010 sem lúta að verðlagningu við sölu á hlutunum frá foreldrum stefnanda til Furu ehf. hafi verið afbrigðileg og krefðust því „skattalegrar leiðréttingar“, sbr. 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003. Niðurstaða skattyfirvalda hafi verið sú að ef engir samningar hefðu verið á milli foreldra stefnanda og Furu ehf. hefðu um 175 milljónir króna runnið til þeirra. Í 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 komi skýrt fram að verðmætin ættu að teljast þeim til tekna. Þessi verðleiðrétting hafi hins vegar af úrskurðaraðilum verið talin stefnanda til tekna á árinu 2010, sem valdi því að málinu sé ekki beint að réttum aðilum.

Hvaða reglur giltu árið 1995 – afturvirkni. Stefnandi bendir á að með 2. gr. laga nr. 86/2000 hafi verið settar reglur í 8. gr. A í lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, varðandi kaup starfsmanna á hlutabréfum samkvæmt kauprétti, sbr. nú 9. gr. laga nr. 90/2003. Meðal annars hafi verið kveðið á um það hvað skyldi teljast gangverð hluta í viðskiptum milli aðila þegar hlutirnir eru ekki skráðir með markaðsverði í kauphöll eða þegar enginn viðskipti hafa verið með hlutina. Þegar þannig stendur á skuli miða við bókfært eigið fé hlutafélags samkvæmt síðasta endurskoðaða ársreikningi viðkomandi félags. Með þessari lagasetningu hafi verið sett vísiregla sem hafi þá þýðingu að gjaldandi verði að sýna fram á að viðkomandi viðmið standist ekki. Fyrir þessa lagasetningu hafi engin ákvæði verið að finna í tekjuskattslögum eða tekjuskattsreglugerðum um við hvað skyldi miðað við ákvörðun á gangverði hlutabréfa. Stefnandi mótmælir því sem fram hafi komið hjá ríkisskattstjóra að ákvæðin sem sett voru með 2. gr. laga nr. 86/2000 hafi verið lögfesting á almennri aðferð í skattaframkvæmd fyrir lagasetninguna. Stefnandi vísar til verklagsreglna ríkisskattstjóra frá 7. desember 1997 og auglýsingar ríkisskattstjóra nr. 10/1999 um gildandi reglur þegar hlutabréf eru keypt á undirverði, en í síðarnefndu reglunum hafi fyrst verið vitnað til eigin fjár samkvæmt reikningssskilum sem lágmarksviðmiði. Fyrir þann tíma hafi framkvæmdin ekki verið ströng. Í athugasemdum í frumvarpi sem varð að lögum nr. 86/2000 hafi verið vísað til þess að þær reglur sem settar væru með lögnum um mat á hlutabréfum væru í samræmi við framkvæmd. Með því hafi verið átt við verklagsreglurnar frá 1999, sem settar hafi verið fjórum árum eftir að samningarnir frá 1995 voru gerðir milli foreldra stefnanda og Furu hf.

Í lögum nr. 75/1981, sem í gildi voru þegar viðskiptin áttu sér stað á árinu 1995, hafi verið kveðið á um það að hlutabréf skyldi telja til eignar á nafnverði, sbr. 5. tölul. 74. gr. sömu laga, nema sannað væri að raunvirði eigna félagsins að

frádrögnum skuldum væri lægra en hlutafé þess. Í E-lið 57. gr. reglugerðar nr. 245/1963 hafi komið fram að við mat á eignum til eignarskatts skyldi telja hlutabréf til eignar á nafnverði. Í 2. mgr. B-liðar 13. gr. sömu reglugerðar hafi sagt að hlunnindi skyldu talin til tekna eftir gangverði á hverjum stað og tíma og skyldi ríkisskattanevnd meta slík hlunnindi í skattmati, sbr. 116. gr. laga nr. 75/1981, þar sem ákveðið hafi verið að ríkisskattstjóri skyldi árlega gefa út reglur um mat á hlunnindum og öðrum tekjum sem meta þyrfti til verðs samkvæmt tekjuskattslögum. Í þágildandi lögum um erfðafjárskatt nr. 84/1984 hafi engar reglur verið að finna um að miða skyldi við bókfært verð eigin fjár. Það hafi ekki verið fyrir en við setningu 2. gr. laga nr. 86/2000 sem reglur voru lögfestar um þetta viðmið, s.s. bókfært eigið fé viðkomandi hlutafélags samkvæmt síðasta endurskoðaða ársreikningi þess.

Stefnandi vísar til þess að líkindareglu 9. gr. laga nr. 90/2003 verði ekki beitt með afturvirkum hætti vegna atvika sem urðu á árinu 1995 og vísar í því sambandi til meginreglna stjórnarsýsluréttar og ákvæðis 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1994. Þetta þýði að skattyfirvöld verði að sýna fram á hvert hafi verið sannvirði hlutabréfa í Furu hf. á þeim tíma sem samningar voru gerðir um kauprétt í þeim, sbr. t.d. dóm Hæstaréttar í málinu nr. 116/1958.

Mat á verðmæti hlutanna í Furu. Stefnandi telur mat á verðmæti þeirra hluta sem foreldrar hans seldu Furu hf. 28. febrúar 1995 og þeim hlutum sem kauprétturinn var gerður um vera grundvallaratriði í málinu.

Slíkir kaupréttarsamningar hafi verið fátíðir á þeim tíma sem þeir voru gerðir og engar leiðbeinandi reglur til um skattlagningu samkvæmt þeim. Í málinu sé um að ræða svokallaðan kaupvalrétt eða kauprétt en þar sé útgefandi sammingsins skyldur til að selja kaupréttarhafa vilji hann nýta sér rétt sinn samkvæmt samningnum. Samkvæmt úrskurði sem mál þetta snúist um hafi innra virði hlutabréfa í félaginu á þeim tíma sem samningarnir voru gerðir numið 5,64 krónum á hlut að mati ríkisskattstjóra, en hið veitta kaupréttargengi hafi verið 4,4 á hlut. Um hafi verið að ræða 904.400 hluti í eigu foreldra stefnanda þannig að kauprétturinn hafi verið í „hagnaði“ upp á 1.121.456 krónur þegar hann var gerður miðað við þær forsendur sem ríkisskattstjóri hafi gefið sér. Samkvæmt forsendum embættisins hafi félagið/stefnandi með kaupréttarhluta sammingsins mögulega getað hlotið verðmæti að fjárhæð 1.121.456 krónur án endurgjalds frá foreldrum stefnanda. Þessa fjárhæð hefði skattstjóri hugsanlega haft möguleika á að skattleggja sem gjöf í hendi Furu ehf. eða stefnanda og telja þeim til tekna á tekjuárinu 1995 og þar með haft ástæða til þess að fara í leiðréttingu vegna gjaldársins 1996. Heimild til þeirrar leiðréttingar hafi hins vegar runnið út á árinu

2002 eða löngu áður en ríkisskattstjóri hófst handa um athugun á viðskiptunum.

Gjöf hvenær? Stefnandi vísar til þess að ef fallist væri á það með ríkisskattstjóra að um gjöf væri að ræða hefði skattstjóri hugsanlega mátt skattleggja þessi verðmæti á gjaldárinu 1996. Slík gjöf verði ekki skattlögð aftur í hendi gjafþega fimmtán árum síðar miðað við verðmæti kaupréttarins á þeim tíma.

Stefnandi telur sig hafa sýnt fram á að útgáfa foreldra hans á kauprétti til handa Furu hf. eða honum sjálfum á árinu 1995 hafi ekki falið í sér gjöf til rétthafa kaupréttarins. Þetta verði að meta miðað við forsendur á þeim tíma sem samningarnir um kaupréttinn voru gerðir á árunum 1993 til 1995. Gerningur sem ekki var talin skattskyld gjöf á árinu 1995 breytist ekki í gjöf árið 2010 af þeim sökum að hún hefur hækkað í verði síðustu 15 árin.

Verði útgáfa foreldra stefnanda á kaupréttinum á árinu 1995 talin fela í sér gjöf til handa stefnanda sé ljóst að sú gjöf hafi verið gefin í síðasta lagi á því ári. Gjöfin nemi þá verðmæti kaupréttarins sjálfs, iðgjaldinu, eins og það var á þeim tíma. Gjöf sé afsalsgerningur, sem hafi fyrst og fremst það markmið að yfirfæra beinan eignarrétt að tilteknu verðmæti frá gefanda til gjafþega án þess að nokkurt endurgjald komi fyrir. Að því gefnu að foreldrar stefnanda hafi afhent Furu kauprétt að 20% hlut sínum í félaginu án endurgjalds á árinu 1995 komi eftirfarandi til skoðunar.

Ef gengið er út frá matsforsendum ríkisskattstjóra og að um gjöf hafi verið að ræða megi gera ráð fyrir því að meta hefði mátt verðmæti hins meinta, gefna kaupréttar á rúma 1,1 milljón króna, sem samkvæmt sömu forsendum hefði átt að teljast til tekna stefnanda gjaldárið 1996. Samkvæmt 4. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 teljist afhending verðmæta í hendur nákominna ættingja til gjafa, nema um fyrirframgreiðslu upp í arf sé að ræða. Ef kauprétturinn hefði verið færður í hendur stefnanda sem fyrirframgreiðsla upp í arf á árinu 1995 hefðu réttaráhrifin af þeirri greiðslu miðast við það tímamark er erfðafjárskattur hefði verið greiddur, þ.e. á árinu 1995, sbr. 6. mgr. 7. gr. þágildandi laga nr. 83/1984 um erfðafjárskatt, sbr. 3. mgr. 1. gr. sömu laga. Ef um gjöf væri að ræða hlyti hún því að teljast til tekjuársins 1995 þegar Fura hf. varð eigandi kaupréttarins.

Varakrafa

Um varakröfu sína vísar stefnandi til þess að við mat á hinni skattskyldu gjöf miði ríkisskattstjóri í úrskurði sínum við eigið fé Furu ehf. í árslok 2009 samkvæmt ársreikningi félagsins að fjárhæð 921.137.126 krónur. Um heimild sína til þess að miða gangverð hluta í Furu með þessum hætti vísi ríkisskattstjóri til 9.

gr. laga nr. 90/2003, sem fjalli um kauprétti starfsmanna. Stefnandi hafi mótmælt þessari löggjöfnun og bent á að á árinu 2010 hafi hluthöfum verið greiddur arður að fjárhæð 100.000.000 króna. Samningarnir milli foreldra stefnanda og Furu hafi verið gerðir 29. desember 2010. Þessi arður hafi verið skattlagður í hendi hluthafanna vegna tekjuársins 2010. Samkvæmt þessu ætti að lækka eigið fé í árslok 2009 um 100.000.000 króna eða niður í 821.137.126 krónur sem gefi innra virði upp á 131,80 á hlut. Það ætti þá að þýða gangverð upp á 164.222.800 krónur (1.246.000 x 131,80) sem að frádregnu söluverði hlutanna að fjárhæð 8.945.600 krónur gefi mismun að fjárhæð 155.277.800 krónur í stað 175.725.500 króna. Tekjuskatts- og útsvarsstofn gjaldárið 2011 ætti því að lækka um 20.447.700 krónur (175.725.500 – 155.277.800). Álagður tekjuskattur og útsvar ásamt 2,5% álagi gjaldárið 2011 ættu samkvæmt því að lækka um samtals 9.699.774 krónur, eða sem nemi varakröfu stefnanda í málinu.

Málsástæður og lagarök stefnda

Form málsins

Stefndi telur ljóst að jafnframt kaupum Furu ehf. á eigin hlutum 29. desember 2010 að nafnvirði 1.246.000 krónur af foreldrum stefnanda hafi ætlunin verið að hlutafé félagsins lækkaði um sömu fjárhæð. Ekki hafi þó verið gætt að formkröfum samkvæmt VII. kafla laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög, varðandi hlutafjárþækkunina, sbr. nánar ákvæði 5. mgr. 34. gr., sbr. 1. mgr. 123. gr., og 5. mgr. 36. gr. laganna.

Þá séu heimildir hlutafélaga og einkahlutafélaga til að eignast eigin hluti takmarkaðar á ýmsan hátt, sbr. meginreglu 1. mgr. 38. gr. laga nr. 138/1994 sem tilgreinir að einkahlutafélag megir aldrei eiga meira en 10% af eigin hlutafé lengur en í sex mánuði. Eignist félagið meira af hlutafénu, svo sem með kaupum eða fyrir annað framsal, skuli það hafa selt hluti þannig að lögmæltu marki sé náð innan sex mánaða. Ef hlutir eru ekki seldir á réttum tíma beri stjórn félags að hlutast til um að lækka hlutaféð sem nemur nafnverði umræddra hluta.

Í lagalegu tilliti sé gerður skýr greinarmunur annars vegar á öflun einkahlutafélags á eigin hlutum, svo sem með kaupum eða á annan hátt, og hins vegar formlegri hlutafjárþækkun samkvæmt VII. kafla laga nr. 138/1994, enda sé um að ræða tvo sjálfstæða gerninga sem lúti sérstökum reglum. Skipti ekki máli í því sambandi þótt öflun eigin hluta kunni að vera undanfari eða liður í hlutafjárþækkun, svo sem virðist eiga við í tilviki Furu ehf. Stefnandi telur blasa við að hlutafjárþækkun félagsins hafi verið ætlað að takmarkast við umrædda

hlutafjáreign foreldra stefnanda. Stefnandi hafi einn haft hag af því að hlutaféð yrði fært niður sem því nam, enda hafi hann eftir það setið einn að hlutfé í því. Málsástæðu stefnanda um að hann sé ekki réttur aðili að endurákvörðun skattfyrvalda er því mótmælt sem rangri og ósannaðri.

Stefndi bendir á að þegar Fura ehf. keypti hluti foreldra stefnanda hafi verið í gildi samþykktir félagsins frá 25. janúar 2006. Samkvæmt 8. gr. þeirra hafi verið óheimilt að neyta atkvæðisréttar fyrir þá hluti sem félagið átti sjálf. Í 5. gr. sé tekið fram að aðeins hluthafafundur geti ákveðið lækkun hlutafjár. Sé hluthafi einn geti hann, að lagaskilyrðum fullnægðum, skráð hækkun eða lækkun hlutafjár í gerðabók. Stefnandi hafi því, sem eini atkvæðisbæri hluthafinn, haft öll ráð félagsins í hendi sér. Hann hafi einn getað tekið ákvörðun um að lækka hlutafé í stað þess að bjóða eina hluthafanum, þ.e. sjálfum sér, að neyta forkaupsréttar samkvæmt samþykktum félagsins.

Stefndi telur óhjákvæmilegt að hafa þessar aðstæður í huga við mat á því hvort þær ráðstafanir sem hluthafarnir og félagið sömdu um sín á milli hafi verið verulega frábrugðnar því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum þannig að ákvæði 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 verði talið eiga við, eins og skattfyrvöld hafi talið. Stefnandi hafi ekki véfengt einkaréttarlegt gildi þeirra kaupréttarsamninga sem Fura hf. gerði við foreldra hans enda ekki í hans valdi að skera úr um einkaréttarlegt gildi þeirra. Í úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar hafi ekki verið lagt mat á það hvernig þeir gerningar sem aðilar deila um horfi við með hliðsjón af félagarétti. Eingöngu hafi verið litið til þess hvernig gerningarnir og atvik málsins birtist í skattalegu tilliti. Ef megintilgangur með einkaréttarlegum gerningum sé undanskot skatta eða sniðganga skattskyldu sé skattfyrvöldum heimilt að víkja ráðstöfunum til hliðar í skattalegu tilliti.

Stefndi kveður endurákvörðun ríkisskattstjóra á sköttum stefnanda hafa verið innan fresta samkvæmt 1. og 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003.

Við mat á því hvort frestur samkvæmt 2. mgr. 97. gr. sé liðinn sé tekið mið af þeim upplýsingum sem skattaðili hafi látið í té í skattframtali sínu og þeim gögnum sem því fylgdu. Þurfi ríkisskattstjóri að afla upplýsinga annars staðar frá, t.d. úr skattframtölum annarra skattaðila, eigi ákvæðið ekki við. Samkvæmt dómaframkvæmd beri að skýra ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 með hliðsjón af leiðréttingarheimildum ríkisskattstjóra samkvæmt 3. málsl. 1. mgr. 95. gr. sömu laga. Fullnægjandi athugun á því hvort 1. mgr. 57. gr. laganna eigi við í einstökum tilvikum, krefjist almennt vandaðs undirbúnings og kunni eftir atvikum að krefjast viðamikillar upplýsinga- og gagnaöflunar. Í tilviki stefnanda hafi þurft að afla upplýsinga um tildrög og ástæður að baki kaupum Furu ehf. á eigin hlutum

29. desember 2010 og efni kaupréttarsamninga frá árinu 1995. Þá hafi ríkisskattstjóri þurft að kanna framkvæmd og ástæður fyrir þeim ráðstöfunum sem fram fóru í tengslum við lækkun hlutafjár félagsins árið 2010. Fyrir hafi ekki verið unnt að draga neinar ályktanir um raunverulegan tilgang framangreindra ráðstafana eða leggja mat á það hvort ákvæði 1. mgr. 57. gr. kynni að taka til þeirra. Ekki hafi verið hjá því komist að rannsaka og upplýsa þátt stefnanda í umræddum viðskiptum, m.a. með greinargerð og skýringum hans sjálfs, enda hafi hann verið í aðalhlutverki í þeim efnunum sem fyrirsvarmaður og aðalhluthafi félagsins. Frestur samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 hafi ekki verið liðinn þegar skattskil stefnanda og tengdra aðila voru rannsökuð og stefnanda endurákvarðaðir skattar. Stefndi mótmælir málsástæðum stefnanda sem að því lúta.

Frestur samkvæmt 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 hafi ekki heldur verið liðinn þegar skattskil stefnanda voru tekin til endurskoðunar. Stefndi mótmælir sem rangri málsástæðu stefnanda um að frestur til að endurákvarða skattskil hans hafi verið liðinn sökum þess að hlutabréfakaup Furu ehf. árið 2010 hafi átt rót sína að rekja til samninga um kauprétt frá árinu 1995, enda hafi endurákvörðunin byggst á því að stefnandi hefði á tekjuárinu 2010 orðið aðnjótandi skattskylds örlætisgernings. Skattskil miðist við tekjur hvers árs. Stefnanda hafi ekki hlotnast þau gæði sem fólgin voru í kaupréttarsamningi milli Furu ehf. og foreldra hans fyrir en kaupin urðu og tekin var ákvörðun um að færa hlutaféð niður sem kaupunum nam. Öllum málsástæðum stefnanda að skattyfirvöld hafi beitt lagaákvæðum og framkvæmdareglum um kauprétt með afturvirkum hætti er mótmælt sem röngum.

Stefndi kveður mál stefnanda hafa verið fullrannsakað þegar ríkisskattstjóri kvað upp úrskurð í því. Ríkisskattstjóri hafi aflað upplýsinga frá öllum hlutaðeigandi eins og gögn málsins beri með sér. Tilefni rannsóknarinnar hafi verið hið lága verð sem Fura ehf. greiddi fyrir kaup á eigin hlutum. Rannsóknin hafi m.a. leitt í ljós að ekki hafi verið gætt lagaákvæða varðandi lækkun hlutafjár og eigin hluti félagsins, sbr. VII. og VIII. kafla laga nr. 138/1994, við kaup félagsins á eftirstöðvum hlutafjäreignar foreldra stefnanda í árslok 2010, einkum varðandi töku ákvarðana um lækkun hlutafjár og formkröfur almennt þar að lútandi.

Endurákvörðun ríkisskattstjóra hafi byggst á því að ákvæði 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 um óvenjuleg skipti í fjármálum tæki til þeirra ráðstafana sem í málinu greinir. Án undangenginnar fyrirspurnar af hálfu ríkisskattstjóra til þeirra aðila sem aðild áttu að ráðstöfuninni hefði verið útilokað að taka afstöðu til þess hvort atvikum væri svo hátt að að fyrrnefnt ákvæði 1. mgr. 57. gr. ætti við, m.a. með hliðsjón af rannsóknarreglu 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 og að virtum andmælarétti samkvæmt IV. kafla sömu laga. Málsástæðu stefnanda um að

rannsókn ríkisskattstjóra hafi verið ábótavant er mótmælt sem rangri. Með sömu rökum er því mótmælt sem röngu að ríkisskattstjóri hafi verið búinn að mynda sér skoðun á því hver niðurstaða málsins ætti að verða og hvernig aðildinni væri háttað áður en rannsókn málsins lauk.

Efni málsins

Stefndi vísar til þess að í samræmi við ákvæði 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar séu í lögum ítarleg ákvæði um alla þætti skattamála. Þannig séu þar bæði skilgreindir skattstofnar og þau tímabil eða tímamörk sem miða skuli skattlagningu við.

Í 1. mgr. 7. gr. laga nr. 90/2003, þar sem mælt er fyrir um skattstofn, sé tekið fram að skattskyldar tekjur teljist, með þeim undantekningum og takmörkunum sem sérstaklega eru tilteknaðar, hvers konar gæði, arður, laun og hagnaður sem skattaðila hlotnast og metin verða til peningaverðs og skiptir ekki máli hvaðan þær stafa eða í hvaða formi þær eru. Í A, B og C-liðum greinarinnar séu taldar upp þær tekjur sem mynda skattstofn. Eftir nánari fyrirmælum 1. mgr. 4. tölul. A-liðar 7. gr. séu beinar gjafir í peningum eða öðrum verðmætum skattskyldar, þar með talin afhending slíkra verðmæta í hendur nákominna ættingja, nema um fyrirframgreiðslu upp í arf sé að ræða.

Í 90. gr. laga nr. 90/2003 sé kveðið á um tímamörk skattlagningar. Þar sé kveðið á um skyldu skattskyldra aðila til að afhenda ríkisskattstjóra skýrslu þar sem greindar eru að viðlögðum drengskap tekjur síðastliðins árs og eignir í árslok, svo og önnur atriði sem máli skipta við skattálagningu. Samkvæmt 2. mgr. 59. gr. sömu laga skuli tekjur taldar fram á því ári sem þær verða til, þ.e. þegar myndast hefur krafa vegna þeirra á hendur einhverjum, nema þegar um óvissar tekjur sé að ræða. Tekjur þær sem hér um ræðir hafi verið óvissar, þar sem þær féllu ekki til fyrr en Fura ehf. nýtti umsaminn kauprétt og ákvað samhliða að lækka hlutafé.

Í úrskurðum skattyfirvalda í máli stefnanda sé miðað við að þau gæði sem hann hafi orðið aðnjótandi í formi gjafar hafi fallið honum í skaut í lok árs 2010. Við endurákvörðun skatta hans fari því samkvæmt lögum eins og þau voru í lok árs 2010. Málsástæðum stefnanda um að skattalögum hafi verið beitt afturvirkkt eða fyrir lögjöfnun við endurákvörðun skatta hans er öllum mótmælt sem röngum.

Skattyfirvöldum sé almennt heimilt að leggja á það sjálfstætt mat, hvort atvik hafi verið með þeim hætti að tiltekin lagaregla taki til þeirra og þau séu ekki bundin við mat skattaðila á sömu atvikum. Við mat þetta þurfi skattyfirvöld í vissum tilvikum að sýna fram á að skattaðili hafi hagað einkaréttarlegum ráðstöfunum sínum þannig að komast mætti hjá lögmæltri skattlagningu, t.d. með

málamyndagerningi, sem ekki væri ætlað að hafa gildi samkvæmt efni sínu, eða óvenjulegum samningi við annan skattaðila, gerðum með það fyrir augum að sniðganga tiltekna sköttunareglu, sbr. 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003. Í öðrum tilvikum kunnir að reyna beint á greiningu á efni tiltekins gernings, þannig að grafast verði fyrir um hvert efni hans sé í raun, en heiti það, sem gerningnum er gefið, ráði ekki úrslitum ef það er annað en efnið gefur til kynna.

Að mati stefnda hafi stefnandi orðið aðnjótandi skattskylds örlætisgernings í lok árs 2010, þegar Fura ehf. ákvað að kaupa og færa samhliða niður hlutaféð sem nam þeim tilteknu hlutum sem félagið keypti af foreldrum hans. Við endurálagningu skatta stefnanda hafi því borið að fara eftir lögum sem í gildi voru árið 2010 þegar stefnandi varð í raun eigandi alls hlutfjár í Furu ehf., án þess að hann innti af hendi nokkurt endurgjald. Málsástæðum stefnanda sem lúta að því að beita eigi lögum eins og þau voru árið 1995 þegar foreldrar hans og Fura hf. gerðu sín á milli samninga um forkaupsrétt með föstu verði, er mótmælt sem röngum. Samkvæmt efni sínu feli samningar foreldra stefnanda og Furu hf. frá árinu 1995 í sér rétt félagsins til að kaupa eftirstöðvar hlutfjáreignar foreldra stefnanda í einkahlutafélaginu á fyrir fram ákveðnu og föstu verði að teknu tilliti til breytinga á vísitölu. Ekki hafi verið kveðið á um skyldu félagsins til að kaupa hlutaféð og hafi því verið í sjálfsveld sett hvort og þá hvenær það kaus að nýta sér kaupréttinn.

Þegar kaupréttarsamningarnir voru gerðir árið 1995 hafi verið kveðið á um það í samþykktum Furu hf. að félaginu væri heimilt að eiga eigið hlutafé allt að 10% en sú skylda lögð á stjórn félagsins að losa það á heilbrigðan hátt við það hlutafé sem eðlilegt væri talið að kaupa, innan félagsins. Stefndi telur að kaup á undirverði og samsvarandi lækkun hlutfjár, sem nýtist aðeins eina hluthafa félagsins, teljist varla til heilbrigðra viðskiptahátta almenn.

Í 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 felist heimild til skattalegrar leiðréttingar á afbrigðilegum samningskjörum þegar um er að ræða viðskipti milli aðila sem tengdir eru sifjaréttarlega eða fjárhagslega, enda verði ákvæði málsgreinarinnar ekki túlkuð með öðrum hætti en að þau taki til skipta skattaðila í fjármálum í víðtækum skilningi. Stefndi telur að þegar ráðstafanir þær, sem í málinu greinir, eru virtar í heild verði að telja að framangreint lagaákvæði taki til þeirra. Ekki verði annað séð en að samningsskilmálar um kauprétt Furu hf. á eignarhlut foreldra stefnanda hafi verið verulega frábrugðnir því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum. Stefndi telur að verðlagning hlutfjárins hafi verið óvenjuleg og tilkomin vegna sifjaréttarlegra tengsla milli aðila samningsins, en skattyfirvöld hafi litið á stefnanda sem samningsaðila í ljósi eignaraðildar hans að félaginu. Samningsaðild hans sé því óbein. Af þessum sökum telur stefndi réttmæta þá ráðstöfun skattyfirvalda að víkja kaupréttarsamningunum til hliðar í skattaréttarlegu

tilliti.

Stefndi telur ekki rétt að miða verðmæti hlutafjárins við þann tíma sem samið var um kaupréttinn 28. febrúar 1995, eins og stefnandi heldur fram, heldur beri að miða við verðmæti hlutafjárins þegar kaupun áttu sér stað í raun, þ.e. þegar Fura ehf. nýtti sér kaupréttinn 29. desember 2010. Hafi skattyfirvöldum því verið rétt að hlutast til um leiðréttingu söluverðsins, svo sem ríkisskattstjóri gerði með úrskurði sínum um endurákvörðun 1. október 2015 og yfirskattanefnd staðfesti með úrskurði 14. desember 2016.

Í 9. gr. laga nr. 90/2003 komi fram sú meginregla við verðlagningu hlutabréfa að miða skuli verð hlutabréfa við innra virði samkvæmt síðasta endurskoðaða ársreikningi, séu hlutabréf í félaginu ekki skráð á skipulegum verðbréfamarkaði. Ákvæðið vísi til skattlagningar á kauprétti hlutabréfa en í skattframkvæmd hafi verið horft til þess að um almenna aðferð sé að ræða við mat á gangverði hlutabréfa. Samkvæmt ársreikningi Furu ehf. vegna reikningsársins 2009 hafi hlutafé félagsins í lok þess árs verið 6.230.000 krónur og eigið fé 921.137.126 krónur, sem gefi innra virði upp á 147,85 á hlut (921.137.126/6.230.000). Samkvæmt þessu viðmiði og stöðugar hækkunar á innra virði félagsins árin 2007 til 2010 hefði mátt búast við að umræddir hlutir myndu seljast á a.m.k. 184.221.100 krónur (1.246.000 x 147,85). Í lok árs 2010 hafi foreldrar stefnanda selt Furu ehf. hluti að nafnverði 1.246.000 krónur fyrir 8.495.600 krónur, sem samsvari innra virði upp á 6,8 á hlut. Mismunurinn, 175.725.500 krónur, grundvallist eingöngu á þeim kauprétti sem félagið áskildi sér árið 1995 en nýtti 15 árum síðar.

Það verð sem Fura ehf. greiddi foreldrum stefnanda fyrir hlutaféð hafi verið ákveðið með samningum þeirra í milli 28. febrúar 1995. Samkvæmt 3. gr. samninganna myndu ákvæði þeirra virkjast kæmi til aðilaskipta fyrir sölu, gjöf, erfðir eða með öðrum hætti. Samningarnir hafi verið ótímabundnir og fyrirvaralausir. Til dæmis hafi engin ákvæði verið um hvað gera skyldi ef verðmætaaukning yrði veruleg umfram væntingar á þeim hlutabréfum sem kauprétturinn tók til umfram lánskjaravísitölu. Meira en 15 ár hafi liðið frá undirritun samninganna þangað til kauprétturinn samkvæmt þeim var virkjaður. Samkvæmt skilmálum þeirra halli verulega á foreldra stefnanda sem afsali sér rétti á öllum hækkunum á verðmæti hlutafjárins umfram lánskjaravísitölu án þess að fá nokkra hagsmuni á móti. Ekki hafi heldur verið settur fyrirvari um framtíðarvæntingar. Foreldrar stefnanda sem veittu félaginu kaupréttinn hafi ekki átt sölurétt á móti þannig að samningarnir hafi verið einhliða. Stefndi telur því að stefnandi hafi orðið aðnjótandi verðmæta í formi örlætisgernings. Verðmætin hafi verið fólgin í því að Fura ehf. greiddi foreldrum hans ekki raunverð fyrir hlutafé

Þeirra í félaginu heldur verð sem var langtum lægra, byggt á kauprétti sem var óvenjulegur samningur í skattalegu tilliti. Stefndi kveðst hér vilja halda því til haga að í skýrslu stjórnar í ársreikningi 2009 komi fram að tekin hefði verið ákvörðun um að greiða út 100.000.000 króna arð á árinu 2010, áður en tekin var ákvörðun um að nýta kaupréttinn. Hafi foreldrar stefnanda fengið greiddan arð samtals að fjárhæð 20.000.000 króna af hlutafé sínu sama ár og þau seldu Furu ehf. hlutafé sitt gegn greiðslu á 8.495.600 krónum.

Óumdeilt sé að hlutabréf Furu hf. og síðar hlutir Furu ehf. hafi aldrei verið skráð á skipulegum verðbréfamarkaði. Engu tæku gangverði sé því til að dreifa. Þegar svo háttar til sé almennt unnt að byggja mat á gangverði hlutabréfanna á bókfærðu verði eigin fjár viðkomandi félags samkvæmt síðasta endurskoðaða ársreikningi, sbr. lög nr. 3/2006, um ársreikninga. Gert sé ráð fyrir slíkri verðviðmiðun í 9. gr. laga nr. 90/2003 og raunar víðar í skattalöggjöfinni, sbr. t.d. 2. mgr. 4. gr. laga nr. 14/2004, um erfðafjárskatt. Málsástæðu stefnanda um að 9. gr. laga nr. 90/2003 hafi ekki víðara gildissvið en að ákvarða um verðmæti á hlutabréfum/eignarhlutum samkvæmt kauprétti sem viðkomandi hefur öðlast vegna starfa fyrir annan aðila, eigi ekki við rök að styðjast, enda hafi ríkisskattstjóri einungis verið að rökstyðja aðferð sína við mat á gangverði hlutafjárins til skattlagningar samkvæmt ákvæðum laga nr. 90/2003 og reglugerðar nr. 245/1963, um tekjuskatt og eignarskatt, sem þarfnist ekki sérstakrar lagaheimildar sem slík. Bæði ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd hafi byggt á því í úrskurðum sínum að stefnandi hefði orðið aðnjótandi örlætisgernings á árinu 2010, sem hann hafi ekki gert grein fyrir í skattframtali sínu það ár, eins og honum hafi borið að gera samkvæmt skýrum fyrirmælum 1. mgr. 90. laga nr. 90/2003. Til grundvallar útreikningi á innra virði hafi legið m.a. endurskoðaður og staðfestur ársreikningur Furu ehf. fyrir árið 2009. Því sé mótmælt sem röngu og ósönnuðu að verðmæti hins selda hlutafjár hafi verið ofákvarðað af hendi skattyfirvalda.

Stefndi telur blasa við að sifjaréttarleg og fjárhagsleg tengsl þeirra aðila, sem koma við sögu í málinu, þ.e. stefnanda, foreldra hans og Furu ehf., hafi orkað á þær aðferðir, sem viðhafðar voru við yfirtöku félagsins á hlutafjáreign foreldra stefnanda í því. Beiting þess reikningsgrundvallar kaupréttar, sem rætur átti að rekja til samkomulags frá 1995 um kauprétt, hafi bersýnilega verið á kostnað foreldra stefnanda. Þá verði ekki annað séð en að félagið hafi verið óþarfa milliliður í viðskiptunum auk þess sem sú tilhögun hafi krafist aðgerða vegna skilyrða 38. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög. Þá liggi fyrir að lækkun hlutafjár sem fram fór samhliða kaupunum hafi verið ætlað að takmarkast við hlutafjáreign foreldra stefnanda. Yrði ekki við því brugðist sæti félagið uppi með óheimila eigin hlutafjáreign og bæri að koma hlutafénu út innan lögboðins frests.

Tækist það ekki bæri stjórn félagsins að hlutast til um að lækka hlutaféð sem næmi nafnverði hlutanna, sbr. ákvæði VII. kafla laga nr. 138/1994. Með hliðsjón af þessu og atvikum málsins að öðru leyti þyki ekki leika vafi á því að viðskiptin hafi verið verulega frábrugðin því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum og að til þeirra hefði ekki komið ef fyrrgreindum tengslum aðila hefði ekki verið til að dreifa. Stefndi kveðst ekki fá annað séð en að eini tilgangur með ráðstöfunum þessum hafi verið sá að færa í hendur stefnanda á verulegu undirverði hlutaeign foreldra hans, eins og hún stóð við sölnuna í lok desember 2010, án þess að til skattlagningar vegna þeirrar ráðstöfunar kæmi, þ.e. að færa örlætisgerning í búning viðskipta í nafni Furu ehf. Í raun hafi verið um að ræða kaup stefnanda á hlutafénu sem færð hafi verið í búning kaupa félagsins á eigin hlutafé. Skattyfirvöldum hafi því verið heimilt að leiðrétta skattskil stefnanda og færa honum til tekna sem skattskylda gjöf mismun á eðlilegu gangverði (markaðsverði) og söluverði hlutafjárins við sölu foreldra stefnanda til Furu ehf. samkvæmt 4. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 1. mgr. 57. gr. sömu laga. Burtséð frá hugsanlegri eigin hlutafjáreign Furu ehf. hafi stefnandi við kaupin orðið eini hluthafi félagsins og hafi sem slíkur haft eignarhald og eignarráð félagsins að öllu leyti, þar á meðal ráðstöfunarrétt á eigin hlutum félagsins.

Með vísan til 4. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 og A-liðar 16. gr. reglugerðar nr. 245/1963, um tekjuskatt og eignarskatt, telur stefndi rétta þá ákvörðun skattyfirvalda í máli stefnanda að virða beri mismun að fjárhæð 175.725.500 krónur á tilgreindu söluverði samkvæmt sölusamningi og ætluðu gangverði, miðað við innra virði, sem beina gjöf til stefnanda, enda þyki ótvírætt að ekki geti talist vera um að ræða tækifærisgjöf í skilningi laganna. Það mat sé fyllilega eðlilegt og í takti við samþykktir Furu hf. sem í gildi voru þegar félagið og foreldrar stefnanda sömdu um kauprétt sín á milli.

Um varakröfu stefnanda

Stefndi gerir ekki kröfu um að varakröfu stefnanda verði vísað frá dómi en bendir á að hann telji hana ekki uppfylla skilyrði d-liðar 1. mgr. 80. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála. Í 1. tölul. varakröfunnar sé ekki tilgreint hvaða breytingar stefnandi krefst að verði gerðar á úrskurði ríkisskattstjóra. Kröfugerðin svo orðuð sé því ódómtæk að mati stefnda.

Stefndi kveðst byggja sýknukröfu af varakröfu stefnanda á því að skattyfirvöld hafi lagt mat á gangvirði hlutabréfa í Furu ehf. út frá innra virði félagsins eins og það var tilgreint í endurskoðuðum og samþykktum ársreikningi félagsins árið 2009. Sú aðferð sé almennt viðurkennd og notast við hana víða í

löggjöf, t.d. í lögum nr. 3/2006, um ársreikninga, 2. mgr. 4. gr. laga nr. 14/2004, um erfðafjárskatt og 9. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Samkvæmt 1. mgr. 90. gr. laga nr. 90/2003 teljist til skattstofns heildartekjur og heildareignir skattskylds aðila eins og þær eru 31. desember ár hvert. Þessi fyrirmæli laganna séu skýr. Í ársreikningi Furu ehf. fyrir rekstrarárið 2009 komi fram að stjórn félagsins hafi lagt til að greiddur yrði út arður allt að 100.000.000 króna til hluthafa á árinu 2010. Þá komi fram í ársreikningi félagsins fyrir árið 2010 að arðurinn hafi verið greiddur út á því ári. Eigið fé Furu ehf. 31. desember 2009 hafi numið 921.137.126 krónum, eins og skýrlega komi fram í ársreikningi félagsins. Skýr fyrirmæli tekjuskattslaga standi því í vegi að unnt sé að lækka eigið fé félagsins um fjárhæð sem nemur arðgreiðslu sem ekki var innt af hendi árið 2009 heldur árið á eftir. Tekjuviðbót sem stefnanda var ákvörðuð á grundvelli 4. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 hafi því verið réttilega ákvörðuð. Beri því að sýkna stefnda af varakröfu stefnanda.

Niðurstaða

Stefnandi í máli þessu krefst þess að úrskurður yfirskattanefndar nr. 260/2016 frá 14. desember 2016 og úrskurður ríkisskattstjóra frá 1. október 2015, í máli hans, verði ógiltir. Með úrskurði yfirskattanefndar var staðfest ákvörðun ríkisskattstjóra um að færa stefnanda til tekna 175.725.500 krónur í skattframtali hans árið 2011 sem skattskylda gjöf. Svo sem rakið hefur verið átti málið rætur að rekja til kaupa einkahlutafélagsins Furu á hlutum í sjálfu sér af foreldrum stefnanda, Óla Kristjánssyni og Soffíu A. Haraldsdóttur, 29. desember 2010. Söluverð hlutafjárins nam 8.495.600 krónum, en við ákvörðun þess var miðað við ákvæði kaupréttarsamninga frá 28. febrúar 1995. Var talið að mismun á söluverði hlutafjárins og ætluðu gangverði þess, sem reiknaðist 184.221.100 krónur miðað við svokallað innra virði félagsins, bæri að telja stefnanda til tekna sem skattskylda gjöf. Málsástæður stefnanda lúta bæði að formi málsins og efni.

Stefnandi ber því í fyrsta lagi við að hann sé ekki aðili að málinu. Aðilar að því hafi verið foreldrar hans sem seljendur hlutanna sem um ræðir og Fura ehf. sem kaupandi þeirra samkvæmt samningunum 29. desember 2010. Við þau kaup hafi félagið nýtt sér kauprétt samkvæmt fyrri samningum sömu aðila 28. febrúar 1995, en sá réttur hafi verið bundinn við félagið.

Samkvæmt tilkynningu til hlutafélagaskrár 1. desember 1995 var stefnandi þá framkvæmdastjóri og eini stjórnarmaður Furu ehf. en faðir hans var skráður varastjórnarmaður. Með fyrrgreindum samningum 29. desember 2010 keypti Fura ehf. það sem eftir stóð af hlutafjáreign foreldra stefnanda í félaginu að nafnvirði

1.246.000 krónur fyrir 8.495.600 krónur. Í ársreikningi einkahlutafélagsins fyrir árið 2010 kemur fram, undir fyrirsögninni skýrsla stjórnar, að í lok ársins hafi stefnandi verið eini hluthafi félagsins, en hluthafar hafi verið þrír í upphafi árs. Þá liggur fyrir að í kjölfar kaupa Furu ehf. á hlutum foreldra stefnanda var hlutafé félagsins lækkað um það sem nam nafnvirði hlutafjäreignar þeirra, þótt ekki væri gætt að formkröfum laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög, í því sambandi. Leikur ekki vafi á því að framangreindar ráðstafanir miðuðu að því að færa hlutafjäreign foreldra stefnanda í hans hendur. Er málinu því réttilega beint að honum.

Stefnandi byggir á því í öðru lagi að endurákvörðun ríkisskattstjóra á sköttum hans 1. október 2015 hafi ekki verið innan tímafresta samkvæmt 1. og 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Samkvæmt fyrri málslið 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 nær heimild til endurákvörðunar samkvæmt 96. gr. laganna til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. Í 2. mgr. lagagreinarinnar kemur fram að hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, sé þó eigi heimilt að endurávarða honum skatt nema vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram þótt í ljós komi að álagning hafi verið of lág. Í dómaframkvæmd hefur verið litið svo á að ákvæðið beri að skýra með hliðsjón af ákvæði 3. málsliðar 1. mgr. 95. gr. laga nr. 90/2003, um heimild ríkisskattstjóra til að leiðrétta fjárhæð einstakra liða framtals. Hefur ákvæðið verið skýrt á þann veg að hafi framtalsgögn skattaðila ekki gefið tilefni til endurákvörðunar nema að undangenginni frekari upplýsinga- og gagnaöflun skattyfirvalda eigi sex ára frestur samkvæmt 1. mgr. 97. gr. við um heimild til þess, sbr. t.d. dóma Hæstaréttar í málum nr. 210/2015, 211/2015 og 217/2015.

Sem að framan greinir má rekja upphaf málsins til bréfs ríkisskattstjóra til Furu ehf. 19. mars 2014, þar sem farið var fram á upplýsingar og gögn í tengslum við kaup einkahlutafélagsins á eigin hlutum á árinu 2010 og þá jafnframt með hvaða hætti kaupverð hlutanna hefði verið ákvarðað í þeim viðskiptum. Í svarbréfi umboðsmanns einkahlutafélagsins 8. apríl 2014 kom fram að við verðmat á eigin hlutum félagsins sem það keypti 29. desember 2010 hefði verið stuðst við samningsákvæði um kauprétt frá 28. febrúar 1995, sem ákveðið hefði verið að „virkja“ á árinu 2010. Athugun ríkisskattstjóra laut að því hvort viðskiptin sem um ræðir hefðu verið með þeim hætti sem í 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 greinir, en það ákvæði tekur til þess hvernig beri að fara með óvenjuleg skipti í fjármálum í skattskilum aðila. Ekki var hægt að ráða af skattframtali stefnanda hvort svo hefði verið. Eins og atvikum var háttað var nauðsynlegt að krefjast frekari upplýsinga og gagna til að upplýsa málið, svo sem um tildrög viðskiptanna, efni samninganna sem

lágu að baki þeim og þátt stefnanda í viðskiptunum. Þá var jafnframt nauðsynlegt að gefa stefnanda kost á að koma skýringum sínum á framfæri, sbr. 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003. Ríkisskattstjóra var ekki unnt að taka ákvörðun um endurákvörðun skatta stefnanda fyrr en að þeirri upplýsinga- og gagnaöflun lokinni. Um frest til endurákvörðunar fór því eftir 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003.

Stefnandi hefur einnig borið því við að frestur til endurákvörðunar samkvæmt 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 hafi verið liðinn þar sem viðskipti með hlutabréfin hafi átt rót að rekja til samninga um kauprétt sem gerðir voru á árinu 1995. Tilvitnað lagaákvæði verður ekki skýrt á þann veg að endurákvörðun skatts sé aðeins heimil ef hún er reist á atvikum sem áttu sér stað innan sex ára tímabilsins sem þar greinir, sbr. þar um dóm Hæstaréttar í málinu nr. 845/2015. Samningsákvæðin um kauprétt komu til framkvæmda á árinu 2010 og var endurákvörðun skatta stefnanda byggð á því að hann hefði þá orðið aðnjótandi skattskylds örlætisgernings. Endurákvörðun með úrskurði ríkisskattstjóra 1. október 2015 var því innan þess frests sem kveðið var á um í 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003.

Samkvæmt framangreindu er hafnað málsástæðum stefnanda sem lúta að því að endurákvörðun hafi ekki verið innan tímafresta samkvæmt ákvæðum 97. laga nr. 90/2003. Þá liggja fyrir í málinu gögn um þá athugun sem ríkisskattstjóri réðst í áður en úrskurðað var um endurákvörðun skatta stefnanda, sbr. jafnframt það sem að framan greinir um upplýsinga- og gagnaöflun við meðferð málsins. Af þeim gögnum verður ráðið að málið hafi verið upplýst með fullnægjandi hætti áður en ákvörðun var tekin í því, sbr. 10. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993.

Hvað efni málsins varðar er fyrst til þess að líta að endurákvörðun ríkisskattstjóra á sköttum stefnanda fór fram vegna tekjuársins 2010, sbr. það sem áður hefur verið rakið hvað þetta varðar. Við endurákvörðunina fór eftir þeim lögum sem þá giltu. Er því hafnað þeirri málsástæðu stefnanda að ákvæðum laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, og reglum ríkisskattstjóra hafi verið beitt með afturvirkum hætti í málinu, andstætt ákvæðum 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar.

Stefnandi byggir á því að þeir samningar sem lágu til grundvallar kaupum Furu ehf. á hlutafjäreign foreldra hans í félaginu hafi verið venjulegir og eðlilegir og hafnar því að hafa með þeim orðið aðnjótandi skattskylds örlætisgernings. Í úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirkattanefndar var hins vegar komist að þeirri niðurstöðu að þær ráðstafanir sem fram fóru í tengslum við viðskipti með hlutabréfin hafi verið með þeim hætti að félli undir ákvæði 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, sem er svohljóðandi:

Ef skattaðilar semja um skipti sín í fjármálum á hátt sem er verulega frábrugðinn því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum skulu verðmæti, sem án slíkra samninga hefðu runnið til annars skattaðilans en gera það ekki vegna samningsins, teljast honum til tekna.

Ákvæði um þetta var upphaflega lögtekið með 15. gr. laga nr. 30/1971, um breyting á þágildandi lögum nr. 90/1965, um tekjuskatt og eignarskatt. Í athugasemdum í frumvarpi við þá grein kemur m.a. fram að bersýnilegt sé að kjarni ákvæðisins séu samningar milli einstaklinga eða félaga sem tengdir eru sifjaréttarlega eða fjárhagslega, og gerðir eru í sniðgönguskyni.

Við mat á því hvort framangreind viðskipti með hlutafjäreign foreldra stefnanda í Furu ehf. hafi falið í sér óvenjuleg skipti í skilningi 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, skiptir máli hvort verðlagning hlutanna telst hafa verið óeðlileg. Stefnandi hafnar því að svo hafi verið og heldur því fram að rétt hafi verið að miða verðlagningu hlutanna við væntanlegt gengi þeirra á árunum 1993 til 1995, þegar samningar um kauprétt voru gerðir.

Samningar Furu hf. og foreldra stefnanda frá 28. febrúar 1995 höfðu að geyma ákvæði um kauprétt félagsins á eftirstöðvum hlutafjár þeirra á fyrir fram ákveðnu, föstu verði, að teknu tilliti til breytinga á vísitölu. Engin skylda hvíldi á félaginu að nýta sér kaupréttinn samkvæmt samningunum. Kaupréttinum var hrundið í framkvæmd með kaupsamningum 29. desember 2010. Söluverð hlutanna var byggt á ákvæðum samninganna frá í febrúar 1995 og nam það 8.495.600 krónum. Fyrir liggur að hlutir í Furu ehf. voru ekki skráðir í kauphöll þegar viðskiptin áttu sér stað. Þegar svo háttar hefur verið við það miðað að byggja mat á gangverði hluta á bókfærðu verði eigin fjár viðkomandi félags samkvæmt síðasta endurskoðaða ársreikningi, sbr. t.d. lög nr. 3/2006, um ársreikninga, og lokaákvæði 9. gr. laga nr. 90/2003. Á því viðmiði er byggt í úrskurðum skattýfirvalda í máli stefnanda. Eins og rakið hefur verið nam tilgreint gangverð hlutafjárins, miðað við innra virði félagsins samkvæmt ársreikningi fyrir árið 2009, 184.221.100 krónum á þeim tíma sem viðskiptin áttu sér stað. Er því ljóst að Furu ehf. keypti hlutafjäreign foreldra stefnanda á undirverði.

Við kaupin eignaðist félagið eigin hluti sem námu 20% af heildarhlutafé, en helming þess bar félaginu að selja innan sex mánaða, sbr. ákvæði 1. mgr. 38. gr. laga nr. 138/1994. Af hálfu félagsins var brugðist við því með hlutafjárþáttum um það sem nam nafnvirði hlutafjäreignar foreldra stefnanda. Eftir þessar ráðstafanir var eignarhald og forræði félagsins alfarið á hendi stefnanda, án þess að hann hefði í raun innt nokkurt endurgjald af hendi. Að mati dómsins er augljóst að framangreind viðskipti voru verulega frábrugðin því sem almennt gerist, sem rakið verði til sifjaréttarlegra og fjárhagslegra tengsla þeirra sem að þeim komu. Þykir sýnt að þær ráðstafanir sem um ræðir falli undir ákvæði 1. mgr. 57. gr. laga nr.

90/2003.

Verður því fallist á það með ríkisskattstjóra og yfirskattanefnd að virða beri mismun að fjárhæð 175.725.500 krónur á tilgreindu söluverði hlutafjárins samkvæmt kaupsamningum 29. desember 2010 og gangverði, miðað við innra virði félagsins, sem beina gjöf til stefnanda samkvæmt ákvæði 4. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003.

Varakrafa stefnanda lýtur að því að eigið fé Furu ehf. í árslok 2009 hafi numið 100.000.000 króna lægri fjárhæð en ársreikningur félagsins beri með sér, eða sem nemi arðgreiðslum til hluthafa þess á árinu 2010. Sú lækking myndi jafnframt hafa áhrif á innra virði félagsins og reiknað gangverð hluta í því til lækkunar. Tekjuskatts- og útsvarsstofn stefnanda gjaldárið 2011 ætti því að lækka sem því nemur.

Gerð hefur verið grein fyrir þeirri aðferð sem beitt var við mat skattfyrvalda á gangverði hluta foreldra stefnanda í félaginu þegar viðskiptin með þá áttu sér stað í lok árs 2010. Óumdeilt er í málinu að arðgreiðslur voru inntar af hendi til hluthafa félagsins á árinu 2010 og töldust þeim til tekna á því ári, sbr. 1. mgr. 90. gr. laga nr. 90/2003. Myndi því ekki vera heimilt að færa niður eigið fé félagsins samkvæmt ársreikningi fyrir árið 2009 vegna þeirra. Ber því að hafna varakröfu stefnanda.

Samkvæmt öllu framangreindu er það niðurstaða dómsins að sýkna beri stefnda af kröfum stefnanda í máli þessu.

Með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 verður stefnanda gert að greiða stefnda málskostnað sem þykir hæfilega ákveðinn 800.000 krónur.

Ragnheiður Harðardóttir héraðsdómari kveður upp dóminn.

Dómsorð:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af kröfum stefnanda, Haraldar Þórs Ólasonar. Stefndandi greiði stefnda 800.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Harðardóttir