

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur júní í máli nr. E-2996/2017:

Jón Halldórsson

(Margrét Guðjónsdóttir lögmaður)

gegn

íslenska ríkinu

(Guðrún Sesselja Arnardóttir lögmaður.)

Mál þetta er höfðað með birtingu stefnu þann 8. september 2017 og dómtekið þann 30. maí 2018. Stefnandi er Jón Halldórsson, Sæbraut 13, Seltjarnarnesi, og stefndi íslenska ríkið, Arnarhvoli, Reykjavík.

Stefnandi gerir svohljóðandi kröfur:

Aðallega að úrskurður yfirskattaneftndar nr. 72/2015, dags. 18. mars 2015, um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda á gjaldárinu 2008, verði felldur úr gildi og endurgreiddur verði oftekinn skattur að fjárhæð 59.834.373 kr. ásamt dráttarvöxtum frá 17. janúar 2014 til greiðsludags, sbr. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, allt að frádregnum 12.861.602 kr., sem endurgreiddar voru stefnanda 18. mars 2015.

Til vara krefst stefnandi þess að úrskurður yfirskattaneftndar verði felldur úr gildi að hluta og endurgreiddur verði oftekinn skattur að fjárhæð 54.402.832 kr. ásamt dráttarvöxtum frá 17. janúar 2014 til greiðsludags, sbr. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, allt að frádregnum 12.861.602 kr., sem endurgreiddar voru stefnanda 18. mars 2015.

Til þrautavara krefst stefnandi þess að úrskurður yfirskattaneftndar verði felldur úr gildi að hluta og endurgreiddur verði oftekinn skattur að mati dómsins ásamt dráttarvöxtum frá 17.01.2014 til greiðsludags, sbr. 1. mgr. 6. gr. l. 38/2001.

Í öllum tilvikum er krafist vaxtavaxta skv. 12. gr. laga nr. 38/2001 er leggist við höfuðstól á 12 mánaða fresti, í fyrsta sinn 17.01.2015 en síðan árlega þann dag. Þá er krafist málskostnaðar.

Af hálfu stefnda er krafist sýknu af öllum kröfum stefnanda auk málskostnaðar.

Málavextir og helstu ágreiningsefni:

Stefnandi keypti hlutabréf í lok árs 2006 og ársbyrjun 2007 í einkahlutafélaginu AB 47 ehf. að nafnverði 400.000.000 króna, fyrir 468.000.000

króna. Þann 21. desember 2007 seldi stefnandi öll hlutabréfin fyrir 1.000.000 króna til Byggingamiðstöðvarinnar ehf. sem er félag að öllu leyti í eigu stefnanda.

Stefnandi færði sölutap vegna hlutabréfaviðskiptanna að fjárhæð 467.000.000 króna til frádráttar söluhagnaði vegna annarra hlutabréfaviðskipta, inn á sérstakt fylgiskjal með skattframtali sínu 2008 fyrir árið 2007.

Með úrskurði ríkisskattstjóra þann 18. desember 2013 var stofn stefnanda til útreiknings fjármagnstekjuskatts á gjaldaárinu 2008 hækkaður um 467.000.000 króna, auk 25% álags á hækkun skattstofns. Taldi ríkisskattstjóri að engar viðskiptalegar og rekstrarlegar forsendur hefðu legið að baki sölu hlutanna til félags í eigu stefnanda sjálfs.

Stefnandi kærði úrskurð ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar þann 10. febrúar 2014. Nokkru áður, eða þann 17. janúar 2014, hafði stefnandi greitt vegna úrskurðarins 59.834.373 krónur til tollstjóraembættisins. Með úrskurði yfirskattanefndar þann 18. mars 2015 var niðurstaða ríkisskattstjóra staðfest að öðru leyti en því að 25% álag var fellt niður. Í framhaldi af því endurgreiddi tollstjóraembættið stefnanda 12.861.602 krónur.

Með bréfi dagsettu 26. ágúst 2015 fór stefnandi fram á dómkvaðningu matsmanns til að leggja mat á eðlilegt söluverð hlutabréfanna þann 21. desember 2007. Niðurstaða matsins var sú að gagnvirði eignarhlutarins á viðmiðunardegi hefði verið á bilinu 45 – 185 milljónir króna og líklegt söluverð hefði legið nálægt neðri mörkum þess bils eða 55 milljónum króna.

Ágreiningurinn í þessu máli snýst um það hvort stefnandi geti dregið sölutapið á bréfunum frá söluhagnaði annarra bréfa, hvort skattyfirvöld hafi getað endurákvarðað opinber gjöld tæpum sex árum eftir að skattframtali árið 2008 var skilað, hvort brotið hafi verið gegn meðalhófsreglu stjórnálagninga við endurálagninguna og hvort lagagrundvöllur hafi verið fyrir endurálagningunni.

Helstu málsástæður stefnanda

Stefnandi vísar til þess að hann eigi skýlausan rétt til þess að draga raunverulegt tap frá hagnaði af sölu annarra hlutabréfa á grundvelli 1. mgr. 24. gr.laga nr. 90/2003. Söluverðið, 1.000.000 kr., hafi verið eðlilegt verð þegar salan fór fram 21. desember 2007. Verðlagning hlutabréfa á þessum tíma hafi verið háð mikilli óvissu, ekki síst verðmat skuldsettra fjárfestingarfyrirtækja eins og AB 47 ehf., enda hafi hlutabréf þessi orðið verðlaus með öllu í kjölfar bankahrunsins 10 mánuðum síðar. Samkvæmt matsgerð sé líklegt söluverð á þessum tíma 55 milljónir króna og sölutap stefnanda þá að lágmarki 413.000.000, sem leiði til þess að skattgreiðslan hefði verið 54.402.832 krónum lægri, eins og varakrafa stefnanda byggja á.

Stefnandi byggir á því að enginn skattur verði lagður á nema heimild hafi verið fyrir honum í lögum, sbr. 77. gr. stjórnarskrár nr. 33/1944. Stjórnarskráin komi í veg fyrir að ákvæði skattalaga verði vikið til hliðar á grundvelli matskenndra ákvarðana skattfyrvalda. Stefnandi hafi uppfyllt skilyrði 1. mgr. 24. gr. laga nr. 90/2003 til að jafna saman tapi og hagnaði af sölu eigna. Hlutabréfin hafi verið seld á sama ári og um sé að ræða sams konar eignir í skilningi ákvæðisins. Í ákvæðinu séu skilyrði fyrir nýtingu frádráttarins hvorki þau að um sé að ræða hlutabréfaviðskipti á milli óskyldra aðila né að umsamið verð sé rétt verð að mati skattfyrvalda. Þá skipti huglæg afstaða skattgreiðanda varðandi sölu hlutanna engu máli. Skattfyrvöld hafi við endurákvörðunina breytt efnisatriðum 1. mgr. 24. gr. og þannig tekið fram fyrir hendurnar á löggjafanum.

Stefnandi byggir á því að gera þurfi greinarmun á heimild stefnanda samkvæmt 1. mgr. 24. gr. skattalaga til að draga tap frá hagnaði annars vegar og verðlagningu hlutabréfaviðskipta hins vegar. Skattfyrvöld geti ekki svipt stefnanda frádráttarheimild samkvæmt ákvæðinu þó þau dragi í efa að einstök hlutabréfaviðskipti, milli skyldra aðila, hafi átt sér stað á eðlilegu söluverði.

Stefnandi byggir á því að skattframtal hans á árinu 2008 ásamt fylgiskjali um kaup og sölu hlutabréfa tekjuárið 2007 hafi verið nákvæmt og uppfyllt allar lögboðnar skyldur um framtalsgerð og verið útbúið af virtri endurskoðunarskrifstofu. Skattfyrvöld hafi því ekki haft heimild til að endurávarða opinber gjöld tæpum sex árum síðar, sbr. 2. mgr. 97. gr. skattalaga nr. 90/2003. Stefnandi vísar til þess að slík endurálagning löngu síðar valdi skattgreiðendum óþolandi óvissu og hafi hamlandi áhrif á viðskipti á hlutabréfamarkaði. Skattfyrvöld hafi haft nægan tíma til þess að skoða skattframtal stefnanda, þar sem söluverð hlutabréfanna var nákvæmlega tilgreint, og athuga til samanburðar ársreikning AB 47 ehf. ef þau hefðu talið þörf á því. Eignir AB 47 ehf. hafi nánast eingöngu verið í hlutabréfum í Exista ehf., sem var skráð félag á markaði og stefnda megi vera fullljóst að hriðféllu á árinu 2007.

Stefnandi vísar til þess að ríkisskattstjóri hafi brotið meðalhófsreglu stjórnsýslulaga við endurálagninguna. Enn fremur byggir stefnandi á því að það hafi verið augljóst að þann 21. desember 2007 hafi legið fyrir umtalsvert uppsafnað tap af fjárfestingu hans í AB 47 ehf. Þrátt fyrir það hafi ríkisskattstjóri svipt stefnanda öllum rétti til frádráttar á grundvelli matskenndrar ákvörðunar tæplega sex árum síðar, sem engin lagaheimild sé fyrir. Skattlagningin sé bersýnilega röng enda byggð á verði sem sé átta sinnum hærra en verð að mati dómkvadds matsmanns.

Stefnandi byggir á því að enginn lagagrundvöllur sé fyrir endurákvörðuninni 18. desember 2013, þar sem ákvæði 1. og 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 veiti ríkisskattstjóra ekki heimild til endurálagningar skatta eins og mál

Þetta liggir fyrir. Rökstuðningur ríkisskattstjóra brjóti jafnframt í bága við 22. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993. Ríkisskattstjóri geti ekki haft ótakmarkað vald til endurálagningar skatta, byggt á óljósu mati á því hvað sé verulega óvenjulegt verð. Þá sé það hlutverk ríkisskattstjóra en ekki stefnanda að sýna fram á það að verðið hafi verið verulega óvenjulegt. Í ljós hafi komið að umrædd bréf voru orðin algerlega verðlaus innan 10 mánaða frá söludegi, eins og raunin hafi orðið með fjölmörg hlutabréf á þessum tíma.

Þá vísar stefnandi til þess að hvorki samkvæmt ákvæði 1. og 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 né í greinargerð með ákvæðinu sé að finna heimildir til að skýra ákvæðið svo rúmt að skattfyrvöldum geti fellt niður frádráttarheimild stefnanda. Við þinglega meðferð frumvarpsins hafi skírskotun til sífjaréttarlegra og fjárhagslegra tengsla sammingsaðila verið felld niður og það veiti slíkum aðilum aukið svigrúm til að eiga viðskipti sín á milli. Þá verði ákvæði sem falli undir 1. mgr. 57. gr. ekki beitt um atvik sem heyri undir 2. mgr. 57. gr. Regla 1. mgr. 57. gr. lúti einungis að því að finna rétt verð í lögskiptum milli aðila og komi málamynda- og sniðgöngusjónarmiðum ekki við.

Samkvæmt 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 sé gert ráð fyrir skattskyldum tekjum á mismun á milli söluverðs og matsverðs. Ekkert mat hafi farið fram af hálfu skattfyrvalda vegna þessara viðskipta og komi því ekki til greina að beita þessu lagaákvæði. Stefnandi hafi greitt verulegan fjármagnstekjuskatt af hagnaði af sölu hlutabréfa og telji sig með sama hætti geta fært tap á móti hagnaði þegar hlutabréfin lækka í verði. Þá vísar stefnandi til þess að íþyngjandi skattlög beri að túlka þröngt.

Stefnandi muni ekki sex árum síðar hverjar voru ástæður sölunnar og mótmæli því að ástæður fyrir sölu hlutabréfanna geti skipt einhverju máli. Skattfyrvöld beri sönnunarbyrði fyrir því að þau hafi lagaheimild til endurálagningar skatta en eigi ekki einungis að vísa til grunnreglu. Stefnandi mótmæli því að sambærileg viðskipti hefðu ekki getað átt sér stað milli óskyldra aðila og telji það rangt að túlka það sem skattasniðgöngu þegar hann hafi nýtt sér lögvarða frádráttarheimild í skattalögum.

Helstu málsástæður stefnda

Stefndi byggir á því að ákvæði laga nr. 90/2003 um tekjuskatt myndi eina heild og umgjörð um skattskil. Samkvæmt dómaframkvæmd hafi verið litið svo á að skattfyrvöldum sé heimilt að leggja á það sjálfstætt mat hvort víkja skuli einkaréttarlegum samningum til hliðar við skattlagningu þegar slíkir samningar eru gerðir til að lækka eða komast hjá skattlagningu. Ákvæði 1. mgr. 24. gr. laganna þurfi að skoða með hliðsjón af því hvort um raunverulegt tap vegna sölu

sambærilegra eigna sé að ræða eða hvort verið sé að hagnýta ákvæðið eingöngu með skattalega hagsmuni í huga.

Stefndi vísar til þess að viðskipti milli stefnanda og einkahlutafélagsins Byggingamiðstöðvarinnar ehf., ári eftir fjárfestinguna, hafi verið grundvölluð á skattalegum ástæðum, með vísan til þess að til þeirra hefði ekki komið nema vegna þeirra tengsla sem voru á milli aðila, sbr. 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003. Þessa niðurstöðu ríkisskattstjóra hafi yfirskattanefnd staðfest í úrskurði sínum.

Stefndi vísar til þess að ekki hafi einvörðungu verið byggt á því að verðlagning hlutabréfanna í AB 47 ehf. væri óvenjuleg, heldur hafi með hliðsjón af rekstrarlegum sjónarmiðum, sem litið sé til við mat á ráðstöfunum sem þessum, verið vandséð að til þessara viðskipta hefði komið milli ótengdra aðila. Hlutabréfin hafi haft takmarkað verðgildi á þessum tíma og afar óvissar framtíðarhorfur hafi verið um það hvort verðið myndi rétta úr kútnum. Við slíkar aðstæður fyrirfinnst tæpast kaupendur að hlutabréfum í slíkum félögum. Það hafi verið af þessari ástæðu fyrst og fremst sem kaup Byggingamiðstöðvarinnar ehf. á umræddum hlutabréfum þóttu óvenjuleg.

Þá vísar stefndi til þess að ríkisskattstjóra hafi ekki þótt ástæða til að skoða nánar sölutap stefnanda vegna sölu á hlutabréfum í Exista hf. sem einnig eru tilgreind í skattframtali stefnanda og fóru fram á sama tíma og umrædd sala á hlutabréfum í AB 47 ehf. Hlutabréfin í Exista hafi ekki einungis verið seld Byggingamiðstöðinni ehf., heldur einnig Glitni banka hf. og Kaupþingi banka hf. á sama gengi og því um að ræða sambærilega sölu til ótengdra aðila, sem ekki séu gerðar athugasemdir við.

Þá vísar stefndi til þess að ákvæði 24. gr. laga var ekki sett með það að markmiði að skattaðilar gætu selt hlutabréf sín til tengdra aðila til þess eins að búa til tap á móti hagnaði.

Stefndi vísar til þess að ákvæði 57. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt geymi almenna meginreglu skattaréttar, þ.e. svokallaða raunveruleikareglu eða armslengdarreglu. Þessi regla sé í raun forsenda skattkerfisins, enda næðu skattalög ekki tilgangi sínum ef hennar nyti ekki við, auk þess sem jafnræðisregla stjórnisýsluréttar væri í uppnámi, þar sem aðilar í sambærilegri stöðu væru ekki skattlagðir með sambærilegum hætti. Í reglunni felist að sérstök tengsl aðila eigi ekki að hafa áhrif á viðskiptalegar forsendur milli þeirra og sé skattyfirvöldum heimilt að hlutast til um ákvörðun skattstofna ef viðskipti eru talin óvenjuleg eða með öðrum hætti en almennt myndi gerast í viðskiptum ótengdra aðila. Þau skilyrði sem horft sé til séu meðal annars að gerningar séu verulega frábrugðnir því sem almennt þekkist, að tengsl séu á milli sammingsaðila og að ráðstöfun sé gerð í þeim eina tilgangi að lækka skattgreiðslur. Þessi skilyrði séu öll til staðar í tilviki

stefnanda.

Stefndi mótmælir sérstaklega þeim málsástæðum stefnanda að um framsal á skattlagningarvaldi til ríkisskattstjóra hafi verið að ræða, sem sé andstætt 77. gr. stjórnarskrárinnar, og að ríkisskattstjóri hafi aukið efnisatriðum við ákvæði 1. mgr. 24. gr. tekjuskattslaga. Þær skattbreytingar sem úrskurður ríkisskattstjóra og síðar yfirskattanefndar fólu í sér hafi verið byggðar á ákvæðum laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og hafi opinber gjöld stefnanda á gjaldárinu 2008 verið endurákvörðuð með vísan til heimildar í 1. mgr. 96. gr., sbr. 5. mgr. sömu greinar, laganna. Horfa verði heildstætt á ákvæði tekjuskattslaga og geti önnur ákvæði hæglega leitt til þess að ákvæði 1. mgr. 24. gr. verði ekki beitt.

Stefndi vísar til þess að meginregla við endurákvörðun á sköttum sé sex ár. Tveggja ára reglan eigi því aðeins við að upplýsingar um rétta álagningu komi fram í framtali eða fylgigögnum þess, en 1. mgr. gildir ef þessi gögn eru ófullnægjandi enda þótt skattstjóra hefði mátt vera ljóst fyrir að eitthvað væri athugavert við framtalið. Við skýringu á þessu ákvæði verði að líta til ákvæða 95. gr. laganna og þess hvað skattfyrvöld hafi skamman tíma til að fara yfir framtöl og fylgigögn og gera sínar leiðréttingar áður en réttur til endurákvörðunar sé liðinn. Til þess að 2. mgr. 97. gr. eigi við verði ríkisskattstjóra að hafa verið heimilt að breyta framtali skattaðila fyrir álagningu á grundvelli 1. mgr. 95. gr. laganna, án þess að afla upplýsinga og án þess að gefa skattaðila kost á að koma að gögnum og skýringum.

Stefndi byggir á því að þrátt fyrir þær upplýsingar sem fram hafi komið á framtali stefnanda um tap af sölu hlutabréfa í AB 47 ehf. hafi ríkisskattstjóri þurft að spyrja nánar um söluna og afla upplýsinga og gagna í málinu. Að mati stefnda hafi engar forsendur verið til þess að ríkisskattstjóri gæti, án frekari gagna- og upplýsingaöflunar, gert breytingar á skattskilum stefnanda á grundvelli leiðréttingarheimildar í 3. málslið 1. mgr. 95. gr. tekjuskattslaga. Nauðsynlegt hafi verið að kanna afstöðu stefnanda, afla upplýsinga um önnur viðskipti með hlutabréf í félaginu og þá hvaða verð hefði verið miðað við í þeim viðskiptum. Upplýsinga hafi verið aflað á grundvelli 94. og 96. gr. tekjuskattslaga, m.a. frá Kaupþingi hf. og Arion banka hf., og þær upplýsingar hafi ekki legið fyrir fyrir en með svarbréfum bankanna í október 2012.

Stefndi hafnar því að ríkisskattstjóri hafi farið offari og brotið gegn meðalhófsreglu 12. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Um sé að ræða úrlausn ágreiningsefnis á grundvelli gildandi réttarreglna en ekki matskenndra ákvarðana stjórnvalda og telji stefndi því að ákvæði 12. gr. stjórnarsýslulaganna eigi ekki við hér. Stefndi byggir á því að sala stefnanda á hlutabréfunum hafi haft þann tilgang að sniðganga tiltekna sköttunarreglu. Viðskiptunum hafi þannig eingöngu verið ætlað að lækka skattbyrði stefnanda vegna söluhagnaðar annarra hlutabréfa á sama

ári. Ríkisskattstjóri hafi því litið fram hjá framtöldu tapi með vísan til grunnreglu 57. gr. laganna. Vegna mats embættisins á framangreindum grunni hvíli ekki sú skylda á ríkisskattstjóra að meta sérstaklega hvað skuli teljast til eðlilegs söluverðs, eins og þegar ákvæði 2. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga sé beitt. Þegar mál stefnanda var til meðferðar hjá ríkisskattstjóra, og svo hjá yfirskattanefnd hafi ekki legið fyrir neitt mat á virði bréfanna á söludegi, en að mati stefnda hafi það hvílt á stefnanda að afla slíks mats, sem hann hafi ekki gert fyrr en að uppkveðnum úrskurði yfirskattanefndar.

Stefndi telur að í úrskurði ríkisskattstjóra sé að finna ítarlegan rökstuðning og tilvísanir til þeirra réttarheimilda sem stjórnvaldsákvörðunin byggðist á, en úrskurðurinn er 34 blaðsíður. Úrskurð yfirskattanefndar sé einnig ýtarlega rökstuddur með tilvísun til réttarheimilda sem hann var byggður á.

Ákvæði 1. mgr. 57. gr. hafi verið óbreytt frá lögfestingu þess árið 1971. Með vísan til lögskýringargagna þyki stefnda ljóst að reglunni sé gagngert ætlað að koma í veg fyrir undandrätt tekna frá skatti. Enn fremur segi í athugasemdum með frumvarpi til laganna að ákvæðið veiti skattyfirvöldum víðtækar heimildir til að líta fram hjá formi samninga og telja samningsaðilum til tekna þau raunverulegu verðmæti sem þeir hafi fengið til ráðstöfunar með hinum sérstöku samningum eða skilmálum. Grunnregla 1. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga sé vísiregla sem veiti skattyfirvöldum heimild til að byggja skattlagningu á raunverulegum ráðstöfunum til að sporna við skattasniðgöngu, þ.e. svokölluð raunveruleikaregla, sem hafi gilt hér á landi í áraraðir.

Ein algengasta tegund skattasniðgöngu felist einkum í tilbúningi á frádráttarbæru tapi eða því að hagnaði af sölu sé eytt eða hann lækkaður verulega.

Varðandi varakröfu vísar stefnandi til þess að það heyri undir stefnanda að gera grein fyrir ástæðum viðskiptanna og ákvörðun söluverðs hinna seldu hlutabréfa. Engar haldbærar skýringar hafi komið fram um ákvörðun söluverðs í kæru stefnanda til yfirskattanefndar. Það hafi ekki verið fyrr en eftir uppkvaðningu úrskurðar yfirskattanefndar sem stefnandi hafi farið fram á dómkvaðningu matsmanns til að meta virði hlutabréfanna á söludegi. Niðurstaða matsgerðarinnar sýni að enginn grundvöllur sé til þess að fallast á aðalkröfu stefnanda.

Þessi matsgerð hafi ekki legið fyrir á stjórnslustigi, hvorki við uppkvaðningu úrskurðar ríkisskattstjóra né heldur þegar yfirskattanefnd kvað upp sinn úrskurð. Stefndi telur að stefnandi hefði átti að láta reyna á endurupptöku nefndarinnar á úrskurði sínum, sbr. 24. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993, þar sem um ný gögn sé að ræða sem ekki lágu fyrir við afgreiðslu yfirskattanefndar á málinu. Að mati stefnda séu því engin efni til þess að ógilda úrskurð yfirskattanefndar á grundvelli gagns sem ekki lá fyrir þegar nefndin hafði málið til meðferðar Beri

samkvæmt framansögðu einnig að sýkna stefnda af varakröfu og þrautavarakröfu stefnanda.

Niðurstæða

I

Ágreiningur aðila snýst meðal annars um það hvort í skattframtali stefnanda árið 2008 og fylgigögnum þess hafi verið fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á þegar árið 2008. Í 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 er að finna meginregluna um tímamörk endurákvörðunar, en þar er skattyfirvöldum heimilað að endurákværða skatt samkvæmt 96. gr. laganna vegna tekna og eigna síðust sex ára, sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fór fram. Í 2. mgr. 97. gr. kemur fram undantekning frá tímamörkum 1. mgr. Þar segir að hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti á rétta álagningu, sé ekki heimilt að endurákværða honum skatt nema vegna tveggja síðustu ára. Í athugasemdum við þetta ákvæði þegar það var fyrst lögfest, í frumvarpi að lögum nr. 40/1978 kemur m.a. fram að þessi málsgrein eigi einungis við „ef upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á koma beinlínis fram í framtali eða fylgigögnum þess enda þótt skattstjóra hefði mátt vera ljóst fyrir að eitthvað var athugavert við framtalið.“ Við skýringu á ákvæðinu verður að líta til ákvæðis 95. gr. laganna og þess hversu skamman tíma skattyfirvöld hafa til þess að fara yfir framtöl og fylgigögn og gera leiðréttingar, sbr. Hrd. nr. 97/1997.

AB 47 er óskráð félag sem stefnandi seldi til Byggingamiðstöðvarinnar ehf. sem er félag að öllu leyti í eigu hans sjálfs. Engar upplýsingar var að finna um gangverð félagsins og er hvorki bætt úr því á umræddu skattframtali stefnanda né því hvernig kaupverðið í viðskiptunum við Byggingamiðstöðina ehf. var ákveðið. Skattyfirvöld öfluðu upplýsinga um þessa þætti m.a. frá þriðja aðila á grundvelli 94. og 96. gr. skattalaga. Því voru ekki fyrir hendi fullnægjandi upplýsingar í skattskilum stefnanda sem byggja mátti á rétta álagningu, óháð því hvort endurskoðunarfyrirtæki hafi séð um gerð skattframtalsins. Engar forsendur voru til þess að ríkisskattstjóri gæti, án frekari gagna- og upplýsingaöflunar, gert þær breytingar á skattskilum gjaldanda sem fyrirhugað er að komi til framkvæmda í þessu máli á grundvelli leiðréttingarheimildar 3. málslíðar 1. mgr. 95. gr. laga nr. 90/2003. Með vísan til ofangreinds er því hafnað að tveggja ára fresturinn í 2. mgr. 97. gr. eigi við um endurákvörðunarheimild ríkisskattstjóra í þessu máli.

II

Aðalkrafa stefnanda byggir á því að honum hafi verið heimilt að nýta sér frádráttarheimild 1. mgr. 24. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003 með því að selja til

félags í hans eigin eigu, allt hlutfé AB 47 ehf. á eina milljón króna. Verð bréfanna hafi verið eðlilegt, enda hafi þau orðið verðlaus með öllu tíu mánuðum síðar.

Við ákvörðun á skattskyldu verður að horfa heildstætt á málavexti og einstök ákvæði tekjuskattslaga. Fleiri en eitt ákvæði geta komið til skoðunar og leitt til þess að stefnda er óheimilt að nýta sér ofangreinda frádráttarheimild. Slík beiting laganna er hvorki í andstöðu við 2. gr. né 77. gr. stjórnarskrár. Í 1. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003 er fjallað um óvenjuleg skipti í fjármálum. Ákvæðið heimilar skatta-yfirvöldum að telja til tekna verðmæti sem án slíkra viðskipta hefðu runnið til skattaðilans. Í athugasemdum með frumvarpi þegar ákvæðið var upphaflega lögfest með lögum nr. 30/1971, kemur fram að það veiti skattyfirvöldum víðtækar heimildir til að líta fram hjá formi gerninga sem teljast óvenjulegir og telja aðilum til tekna þau raunverulegu verðmæti sem þeir fengu til ráðstöfunar með þessum sérstöku samningum.

Það er óumdeilt að stefnandi er fyrirvarsmaður og eini eigandi Byggingamiðstöðvarinnar ehf. og hefur ótakmarkað stjórnunarvald yfir félaginu. Hann situr því beggja vegna borðsins í umræddum viðskiptum og getur einn ákveðið kaupverð og greiðsluskilmála. Sala umræddra hluta lýtur ekki hefðbundnum lögmaðlum viðskipta að því leyti að með sölu til ótengds aðila afsalar seljandi sér möguleika á því að fá til sín hugsanlega verðhækkun hlutanna í framtíðinni. Með því að stefnandi seldi hlutina til félags í eigin eigu var hann að tryggja sjálfum sér hugsanlega framtíðarverðhækkun bréfanna.

AB 47 ehf. er eignarhaldsfélag sem hefur tekjur af eignarhaldi á eignum, svo sem hlutabréfum eða öðrum verðbréfum. Eignir þess voru fyrst og fremst eignarhlutur í Exista hf., en einnig átti félagið eignarhlut í Bakkavör hf. Bæði þessi félög voru skráð félög á hlutabréfamarkaði á þessum tíma. Samkvæmt fyrirbyggjandi matsgerð var virði eigna AB 47 ehf. á söludegi þann 21. desember 2007 metið á rúmlega 5,3 milljarða og skuldir á 4,2 milljarða, sem þýðir að innra virði eigna var ríflega 1,1 milljarður. Í málinu er upplýst að stefndi seldi á sama tíma hluti í Exista ehf. til ótengdra aðila og Byggingamiðstöðvarinnar ehf. Í matsgerð kemur fram að markaðsverðmæti Exista í lok dags fyrir þá sölu hafi verið 17,85. Samkvæmt skattframtali stefnanda virðist meðalgengi í viðskiptum með hluti í Exista hf. vera nokkru hærra, eða 18,45.

Þó að fallast megi á það að verðmæti hluta í óskráðu eignarhaldsfélagi sé nokkru lægri en undirliggjandi skráðar eignir félagsins, svo sem vegna seljanleika og minnihlutaáhættu, þá er augljóst að verðmæti hlutanna í þessum viðskiptum hafi ekki verið ein milljón króna þann 21. desember 2007. Við mat á verðmæti hlutanna verður að miða við verð á þeim tíma sem viðskiptin áttu sér stað, en ekki í ljósi atburða sem gerðust síðar. Við aðalmeðferð málsins fullyrti stefnandi að fjárfestar

hefðu haft áhuga á því að kaupa hlutinn í AB 47 ehf. á eina milljón króna. Enginn ástæða er til þess að draga það í efa. Í málinu er hins vegar ekki að finn nein gögn um að stefnandi hafi boðið fjárfestum að kaupa hlutinn fyrir eina milljón eða haft áhuga á að selja öðrum en félagi í eigin eigu hlutinn á því verði.

Með vísan til þess sem hér hefur verið rakið er fallist á þau sjónarmið stefnda að umrædd sala hafi verið verulega óvenjuleg og ekki komið til milli ótengdra aðila. Aðalkröfu stefnanda er því hafnað.

III.

Varakrafa stefnanda byggir á því að hann eigi lögvarinn rétt til þess að draga tap frá sölu hlutabréfa og gera verði greinarmun á þeim rétti annars vegar og verðlagningu hlutabréfaviðskipta hins vegar. Stefndi hafi brotið gegn meðalhófsreglu 12. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 með því að svipta hann öllum rétti til frádráttar taps vegna AB 47 ehf. Þá vísar stefnandi til þess að rökstuðningur ríkisskattstjóra sé ófullnægjandi og enginn lagagrundvöllur hafi verið fyrir endurákvörðun.

Ekki er fallist á með stefnanda að þær breytingar sem gerðar voru á 57. gr. laga nr. 90/2003 frá upphaflegu frumvarpi þegar ákvæðið var upphaflega lögfest með lögum nr. 30/1971, rýri sérstaklega vægi sífjaréttarlegra eða fjárhagslegra tengsla sammingsaðila við beitingu ákvæðisins. Breytingin virðist miklu frekar eiga að koma í veg fyrir að ákvæðið verði einskorðað við slík tilvik. Eftir sem áður hljóta slík tengsl að hafa afgerandi áhrif við mat á því hvort sammingsaðilar hafi hagað viðskiptum sínum með verulega frábrugðnum hætti frá því sem almennt gerist.

Þá verður ekki fallist á þær röksemdir stefnanda að þar sem skattyfirvöld hafi talið að hlutabréf í AB 47 ehf. hefðu verið seld fyrir of lágt verð hefðu þau ekki haft heimild til þess að skattleggja stefnanda, sem að þeirra mati tapaði á sölunni, heldur ætti skattlagningin að beinast að kaupanda hlutanna. Enginn lagagrundvöllur hafi því verið fyrir endurákvörðuninni. Stefnandi vísar jafnframt til þess að ákvæði 2. mgr. 57. gr. taki sérstaklega til þessara tilvika og gangi frammar almennu ákvæði 1. mgr. 57. gr. Þar sem ekkert mat hafi farið fram af hálfu skattyfirvalda komi ákvæðið ekki til álita. Það er niðurstaða dómsins að ákvæði 2. mgr. 57. gr. takmarki endurákvörðunina við þann sem nýtur ávinningsins, í þessu tilviki kaupanda eignarinnar. Kaupandi eignarinnar var félag sem stefndi hafði öll eignar- og stjórnunarráð fyrir. Viðskiptin höfðu þann tilgang að raungera tap stefnanda vegna hlutabréfaviðskipta á árinu 2007, þannig að hann gæti dregið tap vegna hlutanna í

AB 47 ehf. frá söluhagnaði annarra hluta. Skattalegur ávinningur viðskiptanna var því hjá stefnanda eins og að var stefnt, en hann seldi hlutina á verði sem var 0,2% af upphaflegu kaupverði bréfanna í nóvember 2006 og janúar 2007 og langt undir innra virði félagsins á söluþegi. Með því að selja hlutinn til eigin félags tók stefnandi enga söluáhættu með kaupunum. Við þessar aðstæður var það undir stefnanda komið að gera skilmerkilega grein fyrir ástæðum viðskiptanna og ákvörðun um söluverð hinna seldu hluta sem falla undir 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003. Um var að ræða óskráð félag, þar sem engar upplýsingar lágu fyrir um viðskipti milli ótengdra aðila og því engu gangvirði eða markaðsvirði til að dreifa, sbr. m.a. 9. gr. laga nr. 90/2003, sem unnt væri að bera saman við það verð sem stefnandi miðaði við í viðskiptum.

Með vísan til þess sem hér hefur verið rakið verður hvorki fallist á að skort hafi lagagrundvöll né að brotið hafi verið gegn meðalhófsreglu við meðferð málsins hjá ríkisskattstjóra og yfirskattanefnd.

IV.

Á þeim tíma sem mál stefnanda var til meðferðar hjá ríkisskattstjóra og yfirskattanefnd lá ekki fyrir neitt mat á virði hlutanna í AB 47 ehf. þann 21. desember 2007. Eftir að úrskurður yfirskattanefndar var kveðinn upp þann 18. mars 2015 óskaði stefnandi eftir dómkvaðningu matsmanns til að meta eðlilegt söluverð hlutafjár í félaginu á söluþegi. Niðurstaða matsmanns lá fyrir þann 22. apríl 2016, og var á þá leið að besta mat matsmanns á eðlilegu söluverði eignarhlutarins væri 55 milljónir króna. Stefndi hefur ekki hnekkst þessu mati.

Samkvæmt 15. gr. laga nr. 30/1992 um yfirskattanefnd er heimilt að bera ágreining um skattskyldu og skattstofna undir dómstóla. Þó fallast megi á af hálfu stefnda að stefnandi hefði getað freistað þess að óska eftir endurupptöku nefndarinnar á úrskurði sínum, sbr. 24. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993 þar sem umrædd matsgerð hafi ekki legið fyrir við afgreiðslu yfirskattanefndar á málinu, verður ekki séð að það komi í veg fyrir að stefnandi beri þennan ágreining beint undir dómstóla. Í því sambandi má benda á þá meginreglu stjórnisýsluréttar að ekki þurfi að tæma kæruleiðir áður en mál er höfðað fyrir dómstólum. Í dómaframkvæmd hafa ekki verið gerðar athugasemdir við að skattgreiðendur höfði mál fyrir dómstólum vegna ákvarðana ríkisskattstjóra um skattskyldu og skattstofn, óháð því hvort þeim hafi verið skotið til yfirskattanefndar eða ekki.

Eins og vikið hefur verið að hér að framan þá er fallist á þau sjónarmið stefnda að umrædd sala hafi verið verulega óvenjuleg og ekki komið til milli ótengdra aðila. Ákvæði 1. mgr. 24. gr. laga nr. 90/2003 eins og það er skýrt með hliðsjón af öðrum ákvæðum laganna, þ.m.t. 1. mgr. 57. gr., kemur þó ekki í veg

fyrir að frádráttarheimild ákvæðisins sé nýtt í viðskiptum milli tengdra aðila. Til þess að hægt sé að nýta sér heimildina í slíkum viðskiptum verða þau að vera gerð á eðlilegum viðskiptalegum forsendum, sem eru sambærilegar við viðskiptakjör ótengdra aðila. Þeir sem standa að slíkum viðskiptum verða jafnframt að geta sýnt fram á að armslengdarsjónarmið hafi verið lögð til grundvallar við verðákvörðun. Í greinargerð stefnda og úrskurði ríkisskattstjóra er sérstaklega tilgreint að það hafi verið látið átölulaust að stefnandi seldi hluti í Exista hf. til Byggingamiðstöðvarinnar ehf. á sama tíma og salan á hlutnum í AB 47 ehf. fór fram. Ástæðan sé sú að þá hafi stefnandi jafnframt selt Glitni hf. og Kaupþingi hf. sömu bréf og miðað við sama gengi í öllum þessum viðskiptum. Skattyfirvöld líta því sjálf svo á að sala til nátengds aðila sem felur í sér að engin söluáhætta er tekin í viðskiptunum útiloki ekki nýtingu á frádráttarheimild 1. mgr. 24. gr. laga nr. 90/2003, svo framarlega sem verðákvörðun í viðskiptum þessara aðila sé í samræmi við verð í sambærilegum viðskiptum milli ótengdra aðila.

Þó að markmið 24. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003 sé ekki að stuðla að því að viðskipti séu gerð í þeim eina tilgangi að lækka skattgreiðslur verður ekki fallist á að ákvæðið, með hliðsjón af öðrum ákvæðum laganna, útiloki skattfrádrátt í slíkum tilvikum. Skattareglur hafa áhrif og er ætlað að hafa áhrif á viðskiptalegar ákvarðanir. Það að ákvarðanir séu teknar af skattalegum ástæðum getur ekki eitt og sér komið í veg fyrir nýtingu á umræddri frádráttarheimild miðað við orðalag ákvæðisins og önnur ákvæði laganna. Hér eins og áður þarf að miða við og sýna fram á að verðlagning og viðskiptaskilmálar séu byggðir á armslengdarsjónarmiðum.

Með vísan til þess sem hér hefur verið rakið verður það ekki talið óheimilt að stefnandi geri þær ráðstafanir sem lög heimila til þess að skattgreiðslur miðist við raunverulegan hagnað af hlutabréfaviðskiptum ársins. Það er óumdeilt að hlutur hans í AB 47 rýrnaði stórkostlega á árinu. Til þess að raungera það tap og þar með nýta sér frádráttarheimildina í 24. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003 varð stefnandi að selja hlutinn. Við þá sölu bar honum að gæta þess að verðlagning hans væri í samræmi við verð í viðskiptum ótengdra aðila. Gera verður greinarmun á lögvarinni heimild stefnanda til að draga tap frá hagnaði samkvæmt 1. mgr. 24. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003 og verðlagningu hlutabréfaviðskiptanna, enda verður ekki séð að það geti verið ósanngjarnt eða í andstöðu við markmið skattalaga að skattgreiðslur stefnanda taki mið af þeim hagnaði sem raunverulega varð til á árinu, en ekkert umfram það. Stefnandi hefur með matsgerð sýnt fram á að þó að verðmæti hlutanna hafi verið umtalsvert hærra en það verð sem viðskiptin voru grundvölluð á þann 21. desember 2007 hafi það engu að síður endurspeglað verulega verðlækkun hlutanna. Sú verðlækkun myndar frádráttarbært tap hjá

stefnanda sem hann getur dregið frá hagnaði af sölu annarra hlutabréfa.

Með vísan til ofangreinds er fallist á varakröfu stefnanda um að úrskurður yfirskattaneftndar verði felldur úr gildi að hluta og oftekinn skattur verði endurgreiddur. Með því að miða sölutap við fyrirliggjandi matsgerð hefði það numið 413 milljónum króna og lækkað álagningu um 41.541.230 krónur. Varðandi upphafstíma dráttarvaxta verður að horfa til þess að ekki voru efni til þess að breyta endurákvörðun fyrr en eftir að niðurstaða matsgerðar lá fyrir þann 22. apríl 2016. Fram að þeim tíma greiðast vextir samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 2. mgr. 114. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003, eða frá 17. janúar 2014 til 22. maí 2016, en dráttarvextir frá þeim tíma til greiðsludags. Stefndi endurgreiddi álagið 18. mars 2015 og verður því ekki fallist á þann hluta dómkröfunnar.

Við ákvörðun málskostnaðar er horft til þess að ekki er fallist á aðalkröfu stefnanda og að afgreiðsla ríkisskattstjóra og yfirskattaneftndar var eðlileg miðað við kröfu stefnanda og þau gögn sem hann ákvað að leggja fram. Með vísan til þess að fallist er á varakröfu stefnanda þykir málskostnaður hæfilega ákveðinn 1.000.000 króna og er þá tekið tillit til þess að stefnandi er ekki virðisaukaskattskyldur aðili.

Stefnandi, sem er lögmaður, flutti mál sitt sjálfur.

Af hálfu stefnda flutti málið Guðrún Sesselja Arnardóttir lögmaður.

Helgi Sigurðsson héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

DÓMSORÐ:

Úrskurður yfirskattaneftndar nr. 72/2015, dagsettur 18. mars 2015, um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda á gjaldárinu 2008, er felldur úr gildi. Stefndi greiði stefnanda 41.541.230 krónur með vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 frá 17. janúar 2014 til 22. maí 2016, en með dráttarvöxtum frá þeim tíma til greiðsludags.

Stefndi greiði stefnanda 1.000.000 króna í málskostnað.

Helgi Sigurðsson (sign.)