

# Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 16. júní 2021

**Mál nr. E-7171/2019:**

**Hafnarfell hf.**

*(Gestur Jónsson lögmaður)*

**gegn**

**íslenska ríkinu**

*(Fanneý Rós Þorsteinsdóttir lögmaður)*

## Dómur

Mál þetta var höfðað með birtingu stefnu 27. nóvember 2019 og var dómtekið 5. maí 2021. Stefnandi er Hafnarfell hf., Fjarðargötu 13–15, Hafnarfirði, en stefndi er íslenska ríkið.

Dómkröfur stefnanda eru þær að að felldur verði úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra, dagsettur 8. september 2016, um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldárin 2008 til og með 2015. Jafnframt er gerð krafa um að felldur verði úr gildi úrskurður yfirséðanefndar nr. 92/2017, frá 31. maí 2017. Þá krefst stefnandi greiðslu málskostnaðar.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda, auk greiðslu málskostnaðar.

## I

Í máli þessu er deilt um þá ákvörðun ríkisskattstjóra frá 8. september 2016, sem staðfest var með úrskurði yfirséðanefndar nr. 92/2017 frá 31. maí 2017, að færa stefnanda til tekna í skattframtali 2008 7.960.490.966 krónur í söluhagnað vegna sölu atvinnurekstrareigna félagsins á árinu 2007 til Samherja hf.

Útgerðarfélagið Sjóli hf. var stofnað á árinu 1992. Nafni félagsins var síðar breytt í Sjóllaskip hf. Félagið fékk núverandi nafn, Hafnarfell hf., á árinu 2008. Skráður tilgangur félagsins er útgerð fiskiskipa, útgerðarþjónusta, fiskverkun, kaup og sala m.a. sjávarafurða, rekstur fasteigna, lánastarfsemi og annar skyldur atvinnurekstur. Sjóllaskipum hf. (nú Hafnarfell hf.) var skipt í tvö félög á árinu 2007 þegar tilteknar eignir voru færðar í Kötlum Seafood ehf., eins og nánar verður gerð grein fyrir hér síðar.

Atvik málsins eru nánar þau að skatransóknarstjóri ríkisins tók bókhald og skattskil stefnanda og tengdra félaga til rannsóknar hinn 15. júní 2011. Áður en rannsókninni lauk framsendi embætti ríkisskattstjóra mál stefnanda og hluthafa félagsins

til skattrannsóknarstjóra, sbr. bréf embættisins, dags. 8. október 2013, en í bréfinu kom fram að ríkisskattstjóri hefði haft til skoðunar réttmæti skiptingar félaga á síðastliðnum árum í skattalegu tilliti. Hefði skoðunin beinst að því að kanna hvort uppfyllt væru gagngjaldsskilyrði 52. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, en vísbendingar væru um að í einhverjum tilvikum hefði skilyrðið ekki verið uppfyllt. Í bréfinu var rakið hvernig skipting stefnanda á árinu 2007 hefði farið fram og gerð grein fyrir bréfaskiptum ríkisskattstjóra og hluthafa félagsins. Kom fram í bréfinu að þar sem verulegur vafi léki á því hvort málið skaraðist við rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins vegna aðilanna þætti rétt að vísa málinu til þóknanlegrar meðferðar hjá embætti skattrannsóknarstjóra.

Í framhaldi af þessu sendi skattrannsóknarstjóri hluthöfum stefnanda tilkynningu, dags. 12. nóvember 2013, um breytingu á afmörkun rannsóknarinnar með því að réttmæti skiptingar félagsins á árinu 2007 hefði verið tekin til rannsóknar. Í tilkynningunni segir m.a. svo: „... en ríkisskattstjóri framsendi skattrannsóknarstjóra mál félagsins og hluthafa þess, þar á meðal yðar, til skattrannsóknarstjóra með bréfi dags. 8. október 2013. Rannsókn skattrannsóknarstjóra hefur verið færð út að þessu leyti“.

Þá segir síðar í tilkynningunni: „Tilfni boðunar þessarar er rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins á bókhaldi og skattskilum Hafnarfells hf. vegna rekstraráranna 2004,2005,2006,2007,2008 og 2009 og skattskilum yðar og ...“

Með bréfum, dags. 2. september 2014, sendi skattrannsóknarstjóri hluthöfum og fyrirsvarsmönnum stefnanda skýrslu, dags. sama dag, um rannsókn embættisins á skattskilum félagsins og gaf þeim kost á að koma að andmælum sínum við rannsóknina.

Skattrannsóknarstjóri gaf út endanlega skýrslu um rannsóknina, dags. 2. október 2015, þar sem niðurstaðan var efnislega samhljóða frumskýrslu embættisins. Í skýrslunni var sérstakur kafli sem fjallaði um skiptingu stefnanda á árinu 2007 í tvö félög, nánar tiltekið að félaginu Kötlu Seafood ehf. hefði verið skipt út úr stefnanda, og með hvaða hætti útgerðarrekstur stefnanda var færður til nýs félags, Kötlu Seafood ehf.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra, dags. 2. október 2015, var komist að þeirri niðurstöðu að skipting stefnanda í tvö félög í tengslum við sölu á skipum og öðrum atvinnurekstrareignum félagsins hefði verið til málamynda. Þá hefði afhending hlutabréfa í Kötlu Seafood ehf. til hluthafa félagsins eingöngu verið til málamynda þar sem í raun hefði hlutabréfaeignin þegar verið afhent kaupanda félagsins, Samherja hf., enda hefði Samherji hf. þegar verið búinn að kaupa bréfin, skv. undirrituðum kaupsamningi. Því hefðu gagngjaldsskilyrði 52. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, í raun ekki verið uppfyllt. Þá hefði sá framgangur sem fólgin var í umræddri skiptingu stefnanda verið verulega frábrugðinn því sem almennt gerðist í eðlilegum viðskiptum, sbr. 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, og til hennar hefði í raun verið stofnað í því skyni einu að tryggja lægri skattgreiðslur. Með vísan til þessa og jafnframt til grunnreglu hins síðarnefnda ákvæðis var það niðurstaða skattrannsóknarstjóra að efni væru til að víkja

ráðstöfuninni til hliðar í skattalegu tilliti. Í raun hefði farið fram sala á atvinnurekstrareignum milli stefnanda og kaupanda hlutabréfa í Kötlu Seafood ehf. á árinu 2007.

Hinn 8. september 2016 kvað ríkisskattstjóri upp úrskurð um breytingar á opinberum gjöldum stefnanda á gjaldárinu 2008 til og með 2015, á grundvelli rannsóknar skattrannsóknarstjóra ríkisins. Taldi ríkisskattstjóri ljóst að hluthafar Sjólagaskipa hf. (nú Hafnarfell hf. ) hefðu verið búnir að ganga frá sölu Kötlu Seafood ehf. áður en félagið var stofnað og áður en gengið hafði verið frá skiptingu Sjólagaskipa hf. (nú Hafnarfell hf.). Vísaði ríkisskattstjóri til gagngjaldsskilyrðis 52. gr. laga nr. 90/2003 og 1. mgr. 57. gr. sömu laga um óvenjuleg skipti í fjármálum og milliverðlagningu. Taldi ríkisskattstjóri að venjuleg og eðlileg rekstrarleg sjónarmið hefðu ekki ráðið för við skiptingu Sjólagaskipa hf. í tvö félög, heldur hefði markmiðið verið að komast hjá skattlagningu söluhagnaðar samkvæmt 12. gr. laga nr. 90/2003, sbr. B-lið og 8. tölulið C-liðar 7. gr. laganna. Þá segir svo í niðurstöðum úrskurðarins:

Er það niðurstaða ríkisskattstjóra að skipting Sjólagaskipa hf. hafi eingöngu verið gerð í tengslum við sölu þeirra atvinnurekstrareigna sem fluttar voru við skiptingu frá félaginu yfir í hið nýstofnaða félag og að afhending hlutabréfa til hluthafa stefnanda hafi eingöngu verið að forminu til. Á þeim tíma hafi þegar verið búið að selja hlutabréfin og þannig hafi ganggjaldsskilyrði þau er um getur í 52. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt ekki verið uppfyllt, sbr. og 1. mgr. 57. gr. sömu laga og þá grunnreglu sem felst í ákvæðinu eins og dómstólar hafa túlkað ákvæðið í dómum sínum.

Stefnandi kærði úrskurð ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar með kæru, dags. 8. desember 2016. Með úrskurði uppkveðnum 31. maí 2017 staðfesti yfirskattanefnd úrskurð ríkisskattstjóra um annað en álag.

Í úrskurði yfirskattanefndar er málsatvikum ítarlega lýst og þ. á m. rannsókn skattrannsóknarstjóra þar sem fjallað var um skiptingu stefnanda (áður Sjólagaskipa hf. ) á árinu 2007 í tvö félög, þar sem nánar tilgreindur útgerðarrekstur félagsins hafi verið færður til nýs félags, Kötlu Seafood ehf.

Um formhlið málsins vísaði yfirskattanefnd til 1. og 3. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003. Tók nefndin fram að endurákvörðun í tilviki stefnanda hefði farið fram hinn 8. september 2016. Haraldi Reyni Jónssyni, fyrirsvarsmanni stefnanda, hefði verið afhent tilkynning skattrannsóknarstjóra, dags. 15. júní 2011, um að rannsókn væri hafin á skattskilum stefnanda tekjuárin 2004 til og með 2009. Tók yfirskattanefnd fram að upphaf rannsóknar skattrannsóknarstjóra á skiptingu stefnanda hefði mátt rekja til tilkynningar ríkisskattstjóra, dags. 8. október 2013, samkvæmt 6. mgr. 96. gr. laga nr.

90/2003. Upphafleg rannsókn, sem hófst á árinu 2011, hefði beinst að útgerð á vegum stefnanda, en skattrannsóknarstjóri hefði síðan bætt nýjum þætti við rannsókn sína í kjölfar framsendingar ríkisskattstjóra á þeim þætt sem laut að réttmæti skiptingar félagsins á árinu 2007. Féllst yfirskattanefnd á það með stefnanda að ályktanir skattrannsóknarstjóra og ríkisskattstjóra varðandi skiptingu félagsins hefðu verið hinar sömu og því legið fyrir áður en ríkisskattstjóri ákvað að vísa þeim þætti málsins til skattrannsóknarstjóra. Einnig tók nefndin undir það með stefnanda að niðurstaða málsins réðist að nokkru af túlkun á skattalögum. Taldi nefndin á hinn bóginn að líta bæri til þess að það hefði legið ljóst fyrir að fjárhagslegir hagsmunir af niðurstöðu málsins væru óvenjulega miklir og það atriði væri til styrktar bæði ákvörðun ríkisskattstjóra um framsendingu málsins og ákvörðun skattrannsóknarstjóra ríkisins um að taka þennan þátt málsins til rannsóknar, sbr. 4. tölulið 1. mgr. 8. gr. og 2. mgr. 8. gr. reglugerðar nr. 373/2001. Þá hafi ríkisskattstjóra verið ljóst að rannsókn væri hafin á bókhaldi og skattskilum stefnanda og hluthafa félagsins vegna þess útgerðarrekturs sem viðskiptin við Samherja hf. tóku til og auk þess hefðu hluthafar í Hafnarfelli hf. bent á það í bréfi til ríkisskattstjóra, dags. 13. ágúst 2013. Samkvæmt þessu hefði mátt telja réttmætt að ríkisskattstjóri hefði talið vafa leika á því hvort mál það sem hann hafði til athugunar skaraðist á við yfirstandandi rannsókn skattrannsóknarstjóra. Þá hafi málið verið til þess fallið að fá ítarlegri umfjöllun hjá skattrannsóknarstjóra en ella og þannig yrði lagður traustari grunnur að hugsanlegri endurákvörðun ríkisskattstjóra. Þá bendir yfirskattanefnd á að þegar ríkisskattstjóri vísaði máli stefnanda til skattrannsóknarstjóra hinn 8. október 2013 hafi ekki verið liðinn frestur ríkisskattstjóra samkvæmt 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 til endurákvörðunar opinberra gjalda stefnanda gjaldárið 2008 og því engin ástæða til að ætla að sú staðreynd að frestur ríkisskattstjóra til endurákvörðunar væri að renna út í árslok hefði átt þátt í þeirri ákvörðun ríkisskattstjóra að vísa málinu til skattrannsóknarstjóra.

Í úrskurði yfirskattanefndar er farið ítarlega yfir aðdraganda þess að atvinnurekstrareignum stefnanda var ráðstafað til Samherja sf. Hinn 18. maí 2007 undirrituðu hluthafar stefnanda kaupsamning um sölu þeirra á öllum hlutabréfum í Kötlu Seafood ehf. til Samherja hf. Í 1. gr. kaupsamningsins segir svo:

Ákveðið hefur verið að skipta Sjólaskipum hf. ... í tvö félög þar sem stofnað verður nýtt félag og í það flutt tiltekin skip og aðrar eignir sem tengjast rekstri skipanna erlendis. Skipting miðast við 1. janúar 2007 og er framkvæmd hennar þegar hafin og verður formlega lokið svo fljótt sem auðið er. Nafn hins nýja félags verður Katla Seafood ehf.

Í 2. gr. samningsins var kveðið á um hvaða eignir skyldu færðar yfir í hið nýja félag. Kemur fram í greininni að við skiptingu Sjólkaskipa hf. renni til Kötlu Seafood ehf. allar eignir og öll réttindi hlutafélagsins sem tengist útgerð þess á fiskiskipunum Geysi, Janusi og Sírusi, allir varahlutir og birgðir í eigu félagsins, allar tölvur og hugbúnaður og annað það sem tilheyrir rekstrinum, svo sem samningar um veiðileyfi, sóknardaga, aflaheimildir og réttindi sem rekstur skipa hins selda félags byggist á í Míritaníu og Marokkó. Í 3. gr. samningsins var mælt fyrir um kaupverð og greiðslu þess. Tekið er fram að seljendur skuli hirða arð af hinu selda til og með 31. maí 2007 þannig að allar rekstrartekjur og öll gjöld sem verði til í félaginu verði seljenda til þess tíma.

Með bréfi til hlutfélagaskrár, dags. 14. júní 2007, var tilkynnt um skiptingu stefnanda í tvö félög. Í tilkynningunni kemur fram að á stjórnarfundi í Sjólkaskipum hf. hafi verið samþykkt skiptingaráætlun, dags. 24. maí 2007, fyrir félagið þar sem Katla Seafood ehf. tæki við ákveðnum hluta rekstrarins. Með tilkynningunni fylgdi skiptingaráætlun ásamt greinargerð stjórnar og greinargerð matsmanna, sem einnig voru dagsettar 24. maí 2007.

Samkvæmt fundargerð, dags. 5. október 2007, vegna sameiginlegs hluthafa- og stjórnarfundar í hlutafélaginu Sjólkaskipum hf., sem móttokin var 16. október 2007 hjá fyrirtækjaskrá ríkisskattstjóra, var samþykkt á stjórnarfundinum að skipta félaginu samkvæmt skiptingaráætlun sem hafði verið undirrituð þann 24. maí 2007, þannig að Katla Seafood ehf. tæki við tilteknum eignum og skuldum félagsins. Í annarri fundargerð vegna sameiginlegs hluthafa- stjórnarfundar í Kötlu Seafood ehf., sem einnig er dags. 5. október 2007 og var send fyrirtækjaskrá 16. október 2007, kemur fram að fundurinn samþykki að Katla Seafood ehf. taki við þeim eignum og skuldum sem skipting Sjólkaskipa hf. hafi í för með sér.

Yfirskattanefnd tekur fram í forsendum úrskurðarins að félaginu hafi verið skipt í samræmi við 107. gr. a í lögum nr. 138/1994 um einkahlutafélög og umræddum eignum ráðstafað til Kötlu Seafood ehf. við skiptinguna. Virðist sem félagið hafi verið „lagerfélag“ sem stofnað hafi verið af AB-Ráðgjöf ehf., síðar KPMG Legal ehf., og tilkynnt til hlutfélagaskrár 14. maí 2007. Félagið hafi í framhaldinu komist í eigu hluthafa stefnanda samkvæmt kaupsamningi, dags. 24. maí 2007, og tilkynningu til hlutfélagaskrár, dags. 31. maí 2007. Skiptingarferli hafi byrjað með skiptingaráætlun, dags. 24. maí 2007, sem samþykkt hafi verið á stjórnarfundi í stefnanda og móttokin hjá hlutfélagaskrá 14. júní 2007. Skipting stefnanda hafi síðan verið samþykkt á hluthafafundum í stefnanda og Kötlu Seafood ehf. sem haldnir voru 5. október 2007. Gögn vegna skiptingarinnar, sbr. 103. gr. laga nr. 138/1994, hafi borist hlutfélagaskrá 16. október 2007. Ekki sé ágreiningur um að þetta ferli hafi út af fyrir sig fullnægt ákvæðum laga um einkahlutafélög, sbr. áðurgreint ákvæði 107. gr. a í lögum. Áður en til umræddrar skiptingar kom og áður en hluthafar stefnanda eignuðust Kötlu Seafood

ehf. hafi eigendur stefnanda gert kaupsamning, dags. 18. maí 2007, við Samherja hf. um að selja því félagi alla hluti í Kötlu Seafood ehf. sem í samningnum sé tilgreint sem nýtt félag sem verði til við skiptinguna og taki við öllum eignum og réttindum tengdum hinum seldu skipum. Taldi yfirskattanefnd það blasa við að hluthafar í stefnanda hefðu ekki fengið afhent hlutabréf í Kötlu Seafood ehf. sem gagngjald fyrir hlutabréf sín í stefnanda nema þá að nafninu til, enda höfðu hluthafarnir þá þegar afsalað rétti sínum til hlutafjár í Kötlu Seafood ehf. Taldi yfirskattanefnd að engu máli skipti að formleg afhending hlutafjárins hefði ekki farið fram, eðli málsins samkvæmt, þar sem hluthafarnir hefðu skuldbundið sig til að afhenda það að skiptum stefnanda loknum. Yrði því ekki talið að gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003 hefðu verið uppfyllt og fengi meintur viðskiptalegur tilgangur skiptingarinnar engu breytt um það. Síðan segir svo:

Samkvæmt framansögðu liggur fyrir að hluthafar kæranda seldu Kötlu Seafood ehf. samkvæmt kaupsamningi við Samherja hf., eða í raun einkahlutafélag sem þá var ekki komið í þeirra eigu, sem skyldi hafa innan vébanda sinna tilgreindar eignir, áður en hafist var handa við að skipta kæranda með þeim hætti sem gert var. Verður því talið liggja ljóst fyrir að staðið hafi til að selja þessar tilteknu eignir. Miðað við þetta liggur ekki í augum uppi og er raunar vandséð hvaða rekstrarlegu forsendur hafi legið að baki ráðstöfunum í kringum sölu þessa, þar á meðal allt það skiptingarferli sem í málinu greinir. Með vísan til þess, sem að framan er rakið, þykir ekki leika vafi á því, þegar þær ráðstafanir, sem í málinu greinir, eru virtar í heild sinni, að þær voru verulega frábrugðnar því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum, sbr. 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, og gerðar í því skyni að tryggja lægri skattgreiðslur.

## II

### *1. Helstu málsástæður og lagarök stefnanda*

Stefnandi byggir á því að frestur til endurákvörðunar opinberra gjalda félagsins hafi verið liðinn þegar ríkisskattstjóri kvað upp úrskurð í málinu þann 8. september 2016. Ekki hafi verið tilefni til skattranssóknar og því eigi tímafrestur samkvæmt 3. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 ekki við um sakarefnið. Tímafrestur ríkisskattstjóra hafi farið eftir meginreglu 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 og því hafi frestur til endurákvörðunar í tilviki stefnanda runnið út í árslok 2013.

Stefnanda hafi ekki verið tilkynnt um skattranssókn vegna skiptingar félagsins fyrr en í árslok 2013. Því hafi frestur til endurákvörðunar verið liðinn þegar ríkisskattstjóri kvað upp úrskurð.

Stefnandi telur að ágreiningur málsins um skiptingu félagsins, sem varði einkum túlkun á skatta- og hlutafélagalöggjöf, hafi ekki átt undir valdsvið skattranssóknarstjóra

ríkisins og að rannsókn embættisins hafi því ekki verið tækur grundvöllur fyrir endurákvörðun. Hafi framsending ríkisskattstjóra á málinu til skattrannsóknarstjóra verið tilefnislaus. Ekki hafi farið fram eiginleg skattrannsókn í skilningi 3. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 hjá skattrannsóknarstjóra og því sé ótækt að miða frest til endurákvörðunar við þá undantekningarreglu. Frestur ríkisskattstjóra til endurákvörðunar hafi því átt að fara eftir meginreglu 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 og sá frestur hafi runnið út í árslok 2013.

Stefnandi byggir á því að upphafsdagur rannsóknar miðist við þann dag sem skattrannsóknarstjóri geri gjaldanda bréflaga kunnugt um að rannsókn sé hafin á skattskilum hans, sbr. 15. gr. reglugerðar nr. 373/2001. Fyrning sakar miðist við upphaf rannsóknar. Ekki gildi sérreglur um rannsókn skattalagabrota heldur beri að fara eftir sakamála lögum við rannsókn þeirra. Samkvæmt sakamálaréttarfari þurfi sakir að vera bornar beinlínis á stefnanda um að hann hafi gerst sekur um refsivert brot með skiptingu félagsins á árinu 2007. Tilkynning um upphaf rannsóknar þurfi að vera skýr um þetta atriði. Í málinu liggi fyrir að sú rannsókn sem skattrannsóknarstjóri hóf á árinu 2011 tók ekki til skiptingar stefnanda árið 2007. Embættið hafi afmarkað rannsókn sína samkvæmt fyrirmælum 14. gr. reglugerðar 373/2001 við önnur atriði. Stefnanda hafi ekki verið send tilkynning um refsivert brot gegn skattalögum vegna skiptingar á árinu 2007. Byggir stefnandi á því að ekki hafi nægt að senda aðeins fyrirvarsmönnum stefnanda tilkynningu um afmörkun á rannsókn á skattskilum félagsins.

Stefnandi byggir á því að í tilkynningu skattrannsóknarstjóra til Haraldar þann 12. nóvember 2013 hafi ekki verið tilgreint nægjanlega hvaða mál væri til rannsóknar, og það sé í ósamræmi við 14. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993. Þá hafi tilkynningin ekki uppfyllt kröfur sakamálaréttarfars um upphaf skattrannsóknar. Með vísan til þessa verði að líta svo á að skattrannsókn á skiptingu stefnanda á árinu 2007 hafi ekki hafist fyrir árslok 2013.

Um efnispátt málsins tekur stefnandi fram að óumdeilt sé að fylgt hafi verið formreglum hlutafélagalaga um skiptingu félaga. Skipting stefnanda árið 2007 hafi verið framkvæmd með þeim hætti að starfsemi hlutafélags hafi verið skipt á milli stefnanda og Kötlu Seafood ehf. Starfsemi beggja félaganna hafi haldið áfram á grundvelli þeirra réttinda og skyldna sem skipt var á milli þeirra. Efnislega hafi skipting stefnanda verið í samræmi við þann tilgang sem skiptingu hlutafélags sé ætlaður í skilningi félagaréttar. Ekki hafi verið ætlunin að slíta stefnanda og fráleitt að halda því fram að stakar eignir hafi verið seldar. Stefnandi bendir á að starfsmenn hafi færst yfir, samningum um réttindi hafi verið skipt á milli félaga og samið hafi verið um leigu á fasteign til að tryggja áframhaldandi rekstur Kötlu Seafood ehf.

Stefnandi leggur á það áherslu að hluthafar fengu hluti í Kötlu Seafood ehf. sem gagngjald við skiptinguna og því hafi skilyrði 1. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003 verið fullnægt að forminu til.

Stefnandi byggir á því, með vísan til gagna málsins og skýringa hluthafa stefnanda, að ljóst sé að tilgangurinn með skiptingunni hafi verið að halda eftir rekstri fasteigna en selja meginstarfsemi stefnanda. Telur stefnandi vandséð hvernig unnt hefði verið að ná þeim tilgangi nema afhenda umrædd verðmæti sem heildstæðan rekstur í félagi. Í því ljósi verði að telja tilgang skiptingarinnar rekstrarlegan. Skjóti því skökku við að ríkisskattstjóri skuli byggja á því að tilgangur með skiptingunni hafi verið að selja skip en ekki starfandi félag. Sú niðurstaða sé ekki rökstudd með neinum viðhlítandi hætti og raunar látið við það sitja að staðhæfa að hluthafar stefnanda hafi eingöngu selt hluti í félagi til að spara skatta. Verði að telja þessa ályktun ríkisskattstjóra haldlausa og þar með grundvelli kippt undan forsendum ríkisskattstjóra um skattasniðgöngu.

Aðdragandi viðskiptanna hafi alltaf legið fyrir í málinu. Samherji hf. hafi viljað kaupa Sjólaskip hf. á árinu 2007. Í stað þess að selja félagið á þeirri kennitölu sem það var rekið hafi heimild laga um hlutafélög verið nýtt. Starfsemi stefnanda hafi verið skipt. Það geti ekki ráðið úrslitum í þessu máli á hvorn veginn eignir voru færðar við skiptingu stefnanda árið 2007. Þrátt fyrir að samningar séu metnir óvenjulegir leiði það ekki sjálfkrafa til þeirrar ályktunar að skattar hafi verið sniðgengnir; það ráðist af atvikum málsins og mati á því hvað hafi í raun gerst, sbr. dóm Hæstaréttar Íslands í máli 811/2017 (Haraldur Þór Ólafsson gegn íslenska ríkinu). Nánar telur stefnandi að niðurstaða ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar sé í heild byggð á efnislega röngum forsendum. Er því hafnað að atvik málsins séu sambærileg og í dómi Hæstaréttar Íslands í máli nr. 217/2015. Ríkisskattstjóri hafi þagað um það sem hafi þýðingu í heildstæðu mati í máli stefnanda. Ekki sé litið til málsatvika í heild sinni og þá sé mati sleppt á því hvaða þátt hver og ein ráðstöfun hafi í raun átt í umræddri atburðarás í heild.

Stefnandi telur að ákvæði í heildarsamningi um sölu á útgerð styðji ekki þá ályktun að eingöngu rekstrareignir hafi verið seldar. Þvert á móti sé sérstaklega tekið fram að kaupandi eigi að geta haldið áfram óbreyttum rekstri á allri starfseminni. Sérstakur kaupsamningur um hluti í Kötlu Seafood ehf. beri jafnframt með sér að starfandi félag hafi verið selt en ekki tiltekna rekstrareignir. Ríkisskattstjóri hafi ekkert fjallað um yfirfærslu starfsmanna til Kötlu Seafood ehf., skiptingu söluverðs eftir tegund rekstrareigna, leigu félagsins á húsnæði og áframhaldandi starfsemi Kötlu Seafood ehf. Skýringar af hálfu stefnanda, um að tilgangur með skiptingunni hafi verið að halda eftir rekstri fasteigna en selja meginstarfsemi Sjólaskipa hf., fái enga umfjöllun. Af ársreikningi stefnanda fyrir árið 2008 sé ljóst að starfsemi félagsins við útgerð lauk á árinu 2007 og færðist yfir til Kötlu Seafood ehf. Heil samsteypa um útgerð hafi verið seld og litlum hluta starfseminnar haldið eftir. Starfsemin hafi haldið áfram og hún hafi ekki verið sameinuð starfsemi Samherja hf. eða dótturfélagi þess. Skattrannsóknarstjóri ríkisins hefur lýst skiptingunni með eftirfarandi hætti: „Á árinu 2007 var umræddur útgerðarrekstur seldur í heild sinni. Var Sjólaskipum hf. í tengslum við söluna skipt upp

í tvö félög, þ.e. Kötlu Seafood ehf. og Hafnarfell hf. eins og fyrr er getið, og voru skip og útgerðarrekstur færð til fyrrnefnda félagsins.“

Embætti skattrannsóknarstjóra telji augljóslega að skipting á árinu 2007 hafi falið meira í sér en eingöngu yfirfærslu skipa. Efnislega hafi skipting stefnanda verið í samræmi við þann tilgang sem slíkri ráðstöfun sé ætlaður í félagarétti. Skilið hafi verið á milli ólíkrar starfsemi og starfsemi félaganna haldið áfram á grundvelli þeirra réttinda og skyldna sem skipt hafi verið á milli þeirra. Það verði að teljast rekstrarlegur tilgangur enda sé heimild til skiptingar hlutafélags samkvæmt 133. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög, í þágu þess markmiðs að aðskilja rekstur og færa starfsemi í annað félag. Skipting stefnanda á árinu 2007 hafi hvorki verið tilgangslaus sýndargerningur né misnotkun á heimild til skiptingar hlutafélags. Ályktun ríkisskattstjóra, um að skattalög hafi verið sniðgengin með merkingarlausri skiptingu hlutafélags, fái ekki staðist þegar atvik málsins séu skoðuð heildstætt. Þar með bresti forsendur ríkisskattstjóra fyrir því að líta fram hjá skiptingu stefnanda á árinu 2007 í skattalegu tilliti með tilvísun til 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003. Kjarni málsins sé sá að myndað hafi verið starfhæft félag og það afhent sem slíkt. Þrátt fyrir að gagngjaldsskilyrði 52. gr. laga nr. 90/2003 hafi ekki verið uppfyllt fái það út af fyrir sig engu breytt um það. Engar forsendur séu því til þess að skattleggja stefnanda vegna söluhagnaðar á rekstrareignum enda afkáralegt að halda því fram að tiltekna eignir stefnanda hafi verið seldar.

## *2. Helstu málsástæður og lagarök stefnda*

Stefndi telur að málsmeðferð hafi verið í samræmi við lög og góða stjórnisýsluhætti. Skattrannsóknarstjóri ríkisins geti, skv. 2. mgr. 103. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, að eigin frumkvæði hafið rannsókn á hverju því atriði er varðar skatta lagða á samkvæmt þeim lögum eða aðra skatta og gjöld. Samkvæmt ákvæðinu hafi skattrannsóknarstjóri því óheft frumkvæði að rannsóknnum, óháð því hvernig hann fái vitneskju um þau atvik sem eru tilefni rannsóknarinnar.

Almennt hafi verið talið að valdheimildir skattrannsóknarstjóra á sviði rannsókna að eigin frumkvæði gangi framar og feli í reynd í sér a.m.k. allar þær heimildir sem ríkisskattstjóri hafi til eftirlits með skattskilum, þó ríkari kröfur séu gerðar til málsmeðferðar skattarannsóknarstjóra. Til þessa hafi fremur reynt á valdþurrð þegar ríkisskattstjóri hafi við eftirlitsaðgerðir seilst inn á verksvið skattrannsóknarstjóra. Heimildir skattrannsóknarstjóra til að hefja rannsókn á atvikum í tengslum við skiptingu stefnanda á árinu 2007 hafi því verið ótvíræðar og óháðar tilkynningu ríkisskattstjóra. Þá byggir stefndi á því að að sú skylda hvíli á ríkisskattstjóra að tilkynna til skattrannsóknarstjóra þegar grunur vakni um að skattsvik eða refsiverð brot hafi verið framin, sbr. 6. mgr. 96. gr. 1. nr. 90/2003.

Ákvörðun ríkisskattstjóra um framsendingu málsins og ákvörðun skattrannsóknarstjóra ríkisins um að taka málið til rannsóknar fái því stoð í þeim viðhorfum sem endurspeglast í 4. tölul. 1. mgr. 8. gr. og 2. mgr. 8. gr. reglugerðar nr. 373/2001 um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna. Samkvæmt þeim ákvæðum skuli jafnan tilkynna skattrannsóknarstjóra ríkisins um annmarka á skattskilum nema um sé að ræða m.a. tilvik þar sem undandregin fjárhæð er óveruleg. Svo hafi ekki verið í máli stefnanda og því eðlilegt að því yrði vísað til skattrannsóknarstjóra.

Stefndi telur jafnframt að framsending máls stefnanda til skattrannsóknarstjóra hafi verið réttmæt með vísan til þess að það hafi verið mat ríkisskattstjóra að verulegur vafi léki á því hvort það mál sem hann hefði til athugunar skaraðist við yfirstandandi rannsókn skattrannsóknarstjóra. Athugasemd umboðsmanns stefnanda í bréfi, dags. 13. ágúst 2013, hafi gefið tilefni til að ætla að svo gæti verið og kallað á varfærni af hálfu embættis ríkisskattstjóra.

Stefndi mótmælir því að framsending máls hans til skattrannsóknarstjóra hafi þjónað þeim tilgangi einum að rjúfa fyrningartíma endurákvörðunarheimilda á grundvelli 3. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 og sniðganga þannig meginreglu 1. mgr. sömu greinar. Framsending máls stefnanda til skattrannsóknarstjóra hafi verið til þess fallin að tryggja að málið hlyti ítarlegri umfjöllun og meðferð en ella og þannig yrði lagður traustari grunnur að hugsanlegri endurákvörðun opinberra gjalda. Framvísunin hafi því verið í samræmi við ákvæði 12. gr. reglugerðar nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna.

Stefndi bendir á að málið varðaði sniðgöngu á ákvæðum 52. gr. 1 nr. 90/2003 um skiptingu og aðilar máls hafi verið til rannsóknar hjá skattrannsóknarstjóra, m.a. að því er virtist vegna sömu atvika. Í ljósi fyrrgreindrar athugasemda umboðsmanns stefnanda hafi embætti ríkisskattstjóra þurft að taka afstöðu til þess hvort það samrýmdist hlutverki embættisins að halda áfram með það mál sem til skoðunar var og þar með setja allan málalíbúnað í óljósa stöðu með hliðsjón af þessari hugsanlegu skörun við rannsókn skattrannsóknarstjóra. Ríkisskattstjóri hafi talið, m.a. með hliðsjón af þeim miklu fjárhagslegu hagsmunum sem voru í húfi og beindust bæði að stefnanda og hluthöfum hans á þessum tíma, að ekki væri önnur niðurstaða tæk en að ákvörðun um framhald málsins yrði tekin af skattrannsóknarstjóra.

Stefndi leggur áherslu á að tilkynning til skattrannsóknarstjóra hafi farið fram í samræmi við 6. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, enda hafi legið fyrir grunur um að skattsvik eða refsiverð brot á lögum um bókhald og ársreikninga hefðu verið framin. Ríkisskattstjóra höfðu við tilkynninguna borist upplýsingar um að skattrannsókn væri hafin á bókhaldi og skattskilum stefnanda og hluthafa hans vegna þess útgerðarreksturs sem viðskiptin við Samherja hf. tóku til. Þá hafi þær upplýsingar legið fyrir hvað skiptingarþátt málsins varðaði að fjárhagslegir hagsmunir væru verulegir, sérstaklega

með það í huga að hugsanlega væri einnig um að ræða óheimila úthlutun fjármuna til hluthafa stefnanda samhliða skiptingunni sem hugsanlega bryti gegn gagngjaldsskilyrði 52. gr. 1. nr. 90/2003 og 1. mgr. 57. gr. sömu laga og grunnreglu ákvæðisins. Þá bendir stefndi á það sem segir í úrskurði yfirskattaneftndar, að túlka beri verksvið skatteftirlits af varfærni og fremur þröngt gagnvart skattrannsóknnum þannig að vafatilfelli verði talin falla undir skattrannsóknir.

Stefndi mótmælir sem rangri þeirri málsástæðu stefnanda að af niðurstöðu yfirskattaneftndar í máli stefnanda, þar sem 25% álag skv. 108. gr. laga nr. 90/2003 er fellt niður, megi ráða að heimilt hefði verið að ljúka skattaþætti málsins án þess að vísa málinu í skattrannsókn. Því er því mótmælt að þessi ákvörðun yfirskattaneftndar hafi þýðingu við mat á því hvort framvísun málsins til skattrannsóknarstjóra hafi verið réttlætanager. Þó almennt haldist í hendur alvarleiki brots og sektir eða álagsbeiting kunna formlegir annmarkar að standa því í vegi að beiting refsikenndra viðurlaga nái fram að ganga. Í máli stefnanda hafi niðurstaða yfirskattaneftndar hvað þetta varðar byggst á því að rökstuðningur ríkisskattstjóra fyrir álagsbeitingu í úrskurði í máli stefnanda frá 8. september 2016 hefði ekki verið fullnægjandi þegar litið væri til þeirra breytinga sem um var að ræða, sbr. 4. og 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og 1. og 2. mgr. 22. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993.

Einnig er mótmælt sem rangri þeirri málsástæðu stefnanda að ákvörðun um að vísa málinu til skattrannsóknarstjóra hafi falið í sér brot á grundvallarreglu stjórnarsýsluréttar um meðalhóf. Vísar stefndi til þeirra sjónarmiða sem þegar hafa verið reifuð, að túlka beri verksvið skatteftirlits gagnvart skattrannsóknnum þröngt. Ekki sé óvenjulegt að máli sem vísað hafi verið til skattrannsóknarstjóra sé vísað aftur til ríkisskattstjóra óbreyttu til endurákvörðunar án þess að til refsimeðferðar komi, enda sé hið endanlega mat um refsipátt málsins í höndum skattrannsóknarstjóra en ekki ríkisskattstjóra. Þá sé framsending til skattrannsóknarstjóra til þess fallin að málið hljóti ítarlegri umfjöllun og meðferð en ella og þannig sé lagður traustari grunnur að hugsanlegri endurákvörðun ríkisskattstjóra. Auk þess verði ekki framhjá því horft að lyktir málsins, þ.e. endurákvörðun skattstofns, voru á hendi ríkisskattstjóra. Ákvörðun yrði þannig tekin að undangenginni rannsókn á grundvelli ítarlegra málsmeðferðarreglna. Telja verði því að réttarstöðu málsaðila hafi við rannsókn málsins verið gætt til hins ýtrasta.

Með vísan til framangreinds telur stefndi að framsending máls stefnanda til skattrannsóknarstjóra hafi verið í samræmi við lög og góða stjórnarsýsluhætti, m.a. þar sem fjárhagslegir hagsmunir af niðurstöðu málsins hafi verið óvenjulega miklir.

Stefndi byggir á því að stefnanda hafi með fullnægjandi hætti verið tilkynnt um upphaf rannsóknar hjá skattrannsóknarstjóra fyrir árslok árið 2013. Upphafsdagur skattrannsóknar miðist við þann dag sem skattrannsóknarstjóri geri gjaldanda bréflega

kunnugt um að rannsókn sé hafin á skattskilum hans, sbr. 15. gr. reglugerðar nr. 373/2001. Stefndi byggir á því að fyrning vegna þeirra atvika er varða skiptingu Hafnarfells hf. á árinu 2007 hafi verið rofin með tilkynningu skattrannsóknarstjóra 15. júní 2011 þar sem fram kom að hafin væri rannsókn embættisins á „bókhaldi og skattskilum Hafnarfells hf. rekstrartímabilið frá janúar 2004 til og með desember árið 2009“. Skattskil vegna skiptingar félagsins á árinu 2007 falli undir þessa afmörkun og samkvæmt 1. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 373/2001 hafi skattrannsókn því hafist með þessari tilkynningu.

Þá byggir stefndi á því að, auk þess að fyrning hafi verið nægjanlega rofin með tilkynningunni frá 15. júní 2011, hafi með þeim tilkynningum sem sendar voru systkinunum Haraldi Reyni, Guðmundi Steinari, Ragnheiði Jónu og Berglindi Björk, þann 12. nóvember 2013, bæði framkvæmdastjórum stefnanda og fjórum af fimm stjórnarmönnum hans verið gert kunnugt um að rannsókn skattskila félagsins beindist að skiptingu þess á árinu 2007. Í tveimur fyrstu málsliðum tilkynninganna komi fram að skattrannsóknarstjóri hafi tekið til rannsóknar réttmæti skiptingar Hafnarfells hf. á árinu 2007 og að rannsóknin hafi verið færð út að þessu leyti. Rannsókn þessa viðfangsefnis feli það í sér að rannsókn hljóti að beinast að stefnanda. Þannig sé tilkynningin ótvíræð um það að hún upplýsir að rannsókn máls félagsins hafi verið útvíkkuð þannig að skipting þess á árinu 2007 sé nú einnig tekin til rannsóknar. Víst er að tilkynningar þessar komust beint til skila til þeirra Guðmundar Steinars, Ragnheiðar Jónu og Berglindar Bjarkar fyrir lok ársins 2013. Þá er einnig ljóst að Haraldi Reyni var kunnugt um efni tilkynningarinnar sem til hans var beint fyrir lok ársins 2013, sbr. tölvupóstsamskipti Kristjáns Gunnars Valdimarssonar hdl. við skattrannsóknarstjóra. Það að upplýsingar um að rannsókn á máli félags hafi verið víkkuð út hafi komist til vitundar bæði tveggja framkvæmdastjóra þess og jafnframt fjögurra af fimm stjórnarmönnum hafi það í för með sér að sú vitneskja sem um ræðir hafi borist viðkomandi félagi.

Stefndi telur að bæði fyrri tilkynningin og þær síðari feli í sér bréflaga tilkynningu af því tagi sem áskilin er samkvæmt 1. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 373/2001 til að marka upphafsdag rannsóknar hvað viðvíkur skiptingu stefnanda á árinu 2007.

Því er alfarið hafnað sem haldið er fram í stefnu að það að stefnanda hafi ekki verið send tilkynning sem stíluð var á félagið sjálft leiði til þess að líta beri svo á að stefnanda hafi ekki borist tilkynning. Stefndi telur því að það hafi enga þýðingu í raun að Hafnarfell hf. var ekki tilgreint sem viðtakandi þeirra tilkynninga sem sendar voru hluthöfum og fyrirsvarsmönnum eða að félaginu var ekki send sérstök tilkynning.

Stefndi hafnar því jafnframt að það hafi einhverja þýðingu fyrir úrlausn málsins að þær tilkynningar sem sendar voru til systkinanna sem voru hluthafar stefnanda hafi verið efnislega samhljóða og „enginn greinarmunur gerður á því hvort viðkomandi var í fyrirsvari eða ekki“. Ef tilkynning sem beint er til framkvæmdastjóra félags upplýsir um

ákveðið atriði, svo sem að skattrannsóknarstjóri hyggist rannsaka skiptingu félagsins á árinu 2007, verði ekki séð hvernig það getur komið í veg fyrir að efni tilkynningarinnar komist til skila til framkvæmdastjórans að stjórnarmaður hafi fengið samhljóða tilkynningu.

Um tilkynningu um upphaf rannsóknar byggir stefndi loks á því að auk þess sem umræddar bréflugar tilkynningar hafi komist til skila til framkvæmdastjóra og stjórnarmanna eins og að framan greinir sé staðreyndin sú að Guðmundur Steinar Jónsson, annar tveggja framkvæmdastjóra stefnanda og stjórnarmaður í félaginu, sem og þær Ragnheiður Jóna og Berglind Björk Jónsdætur, stjórnarmenn í félaginu, komu til skýrslugjafar hjá skattrannsóknarstjóra fyrir lok ársins 2013 vegna þeirra ávirðinga sem frá greindi í tilkynningunum. Við þessar skýrslutökur hafi komið skýrt fram að þær vörðuðu bæði rannsókn á máli stefnanda og rannsókn á máli hvers og eins þeirra systkina. Hafi í öllum tilvikum verið gerð grein fyrir sakarefni varðandi skiptingu stefnanda á árinu 2007 með nánast samhljóða orðalagi, eins og fyrr segir. Þá hafi skýrslutökur þessar að mestu snúist um þau efni. Þannig hafi öðrum tveggja framkvæmdastjóra stefnanda og þremur af fimm stjórnarmönnum félagsins munnlega verið gerð mjög skilmerkilega grein fyrir því að skattrannsóknarstjóri hefði beint rannsókn sinni að skiptingu félagsins á árinu 2007. Þetta liggja fyrir í niðurrituðum skýrslutökum og í upptökum þeirra í hljóði og mynd. Telja verður að atriði sem gert hefur verið kunnugt einstaklingum sem gegna slíkum stöðum á vegum félags sem þau systkinin þrjú gegndu hjá stefnanda, hafi verið kynnt félaginu sem slíku með nægjanlegum hætti.

Með vísan til framangreinds er ljóst að stefnanda var á þrjá vegu gert ljóst af hálfu skattrannsóknarstjóra að rannsókn væri hafin á skattskilum félagsins vegna m.a. rekstrarársins 2007, auk þess sem sérstaklega kom fram að rannsóknin varðaði skiptingu félagsins á árinu 2007. Hafi það verið gert með bréflagri tilkynningu, dags. 15. júní 2011, með bréflagri tilkynningu, dags. 12. nóvember 2013, munnlega í skýrslutökum í árslok árið 2013, hvað varðar Guðmund Steinar, Ragnheiði Jónu og Berglindi Björk, og bréflaga í tengslum við boðanir til skýrslutöku hvað varðar Harald Reyni.

Stefndi mótmælir því að tilkynning, dags. 12. nóvember 2013, sem Haraldi Reyni hafi verið send, hafi ekki verið í samræmi við 14. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993, þar sem ekki hafi verið tilgreint nægjanlega vel hvaða mál um væri að ræða til að hann gæti brugðist rétt við og gætt hagsmuna sinna og stefnanda. Eins og um hefur verið fjallað komi eindregið fram í tilkynningunni frá 12. nóvember 2013 sem Haraldi Reyni var send að rannsókn á máli stefnanda sé beint að skiptingu félagsins á árinu 2007. Í ljósi þessa fáa þau ekki staðist að tilkynningin hafi ekki samræmt 14. gr. stjórnsýslulaga. Þá hafi Haraldur Reynir notið aðstoðar Kristjáns Gunnars Valdimarssonar hdl. í samskiptum sínum við skattrannsóknarstjóra í kjölfar þess að hin margnefnda tilkynning og boðun til skýrslugjafar, dags. 12. nóvember 2013, var send út. Hafi Haraldur Reynir nefnt Kristján

Gunnar sem fulltrúa sinn er skattrannsóknarstjóri gæti verið í sambandi við. Hafi átt sér stað nokkur tölvupóstsamskipti milli lögmannsins og skattrannsóknarstjóra í framhaldinu. Sjái þess hvergi stað í þeim að efni tilkynningarinnar hafi verið svo óskýrt að til boga hafi verið. Ekkert í þá veru komi fram af hálfu lögmannsins. Þvert á móti sýni þessi samskipti að Haraldi Reyni hafi verið efni tilkynningarinnar kunnugt, sbr. tölvuskeyti Kristjáns Gunnars til skattrannsóknarstjóra frá 10. desember 2013. Þar segir m.a. svo vegna beiðni um að Haraldi Reyni verði afhent gögn: „Vegna skýrslutökunnar í þeim þætti sem framsendur er þarf öll bókhaldsgögn félagsins Sjólaskipa nú Hafnarfells og alla samninga sem gerðir voru.“ Taki þetta af öll tvímæli um að Haraldi Reyni, fyrirsvarsmanni stefnanda, hafi fyrir lok ársins 2013 verið mætavel ljóst efni tilkynningarinnar frá 12. nóvember 2013 og að þar hafði verið tilkynnt um að rannsókn yrði beint að stefnanda varðandi skiptingu þess á árinu 2007.

Um *efnisþátt* málsins telur stefndi ljóst að stefnandi hafi á árinu 2007 orðið aðnjótandi verðmæta sem telja hafi orðið til skattskylds söluhagnaðar þegar atvinnurekstrareignir í hans eigu (eignir og réttindi tengd skipunum Geysi, Janusi og Siríusi) voru seldar þriðja aðila með skiptingu stefnanda og í framhaldinu sölu á hlutabréfum í Kötlu Seafood ehf. (viðtökufélagi skiptingar). Niðurstaða athugunar skattyfirvalda á þessum viðskiptum hafi verið að gagngjaldsskilyrði 52. gr. 1. nr. 90/2003 hefði við skiptingu stefnanda ekki verið uppfyllt, enda hefðu hlutir í Kötlu Seafood ehf. þegar verið seldir þegar afhending hlutabréfanna hefði farið fram. Þótti því í raun hafa verið um að ræða sölu á atvinnurekstrareignum frá stefnanda til kaupanda hlutabréfanna í Kötlu Seafood ehf. (Samherja hf.). Ekki hafi verið um að ræða sölu á hlutabréfum í Kötlu Seafood ehf. frá hluthöfum stefnanda til kaupanda bréfanna, sbr. 1. mgr. 57. gr. 1. nr. 90/2003 og grunnreglu ákvæðisins, enda hafi hluthafar stefnanda ekki fengið afhent hlutabréf í Kötlu Seafood ehf. sem gagngjald fyrir hlutabréf sín í stefnanda nema þá að nafninu til, enda þá búnir að afsala réttindum sínum til hlutafjárins til Samherja hf. Þegar af þeirri ástæðu að ekki hafi verið fullnægt því frumskilyrði sem mælt er fyrir um í 1. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, að hluthafar í félagi sem skipt væri fengju hlutabréf í félögum sem við tækju sem gagngjald fyrir hlutafé í hinu skipta félagi, hafi ríkisskattstjóra verið rétt að hafa að engu skattalega skiptingu stefnanda.

Stefndi mótmælir öllum málsástæðum stefnanda hvað varðar þann þátt málsins er snýr að forsendum ríkisskattstjóra um skiptinguna og skattasniðgöngu.

Er því mótmælt að skilyrði af hálfu kaupanda (Samherja hf.) um að hann fengi starfandi félag eða að erfitt hefði verið að ná þeim tilgangi skiptingarinnar að halda eftir rekstri fasteigna en selja meginstarfsemi félagsins ef umrædd verðmæti hefðu ekki verið afhent sem heildstæður rekstur í félagi hafi sérstaka þýðingu. Framangreint geti ekki leitt til þess líta beri svo á að tilgangur skiptingarinnar hafi verið rekstrarlegur en ekki sala

atvinnurekstrareigna. Þá hafi það ekki heldur þýðingu að hið selda hafi falið í sér meginstarfsemi félagsins.

Á það er bent af hálfu stefnda að ekkert hafi verið því til fyrirstöðu að kaupandi (Samherji hf.) yrði sér úti um nýtt félag sjálfur sem staðið hefði að kaupunum.

Stefndi byggir á því að líta verði á skiptinguna í samhengi við sölu hins óstofnaða félags ásamt verðandi tilheyrandi eignum þess. Allt bendi til þess að skiptingin hafi farið fram vegna sölunnar í þeim tilgangi að sniðganga skattareglur. Ekki hafi verið sýnt fram á að önnur ástæða hafi getað legið að baki skiptingunni en sú flétta sem lýst hefur verið og leiddi til þess að greiddir voru lægri skattar í kjölfar sölu hluthafa viðtökufélagsins á hlutabréfum í stað þess að stefnandi hefði þurft að greiða skatt vegna sölu atvinnurekstrareigna að teknu tilliti til endurfjárfestinga stefnanda í fyrnanlegum eignum. Telur stefndi að engar rekstrarlegar ástæður hafi legið að baki skiptingunni.

Stefndi mótmælir því að rökstuðningi úrskurðar ríkisskattstjóra um meinta skattsníðgöngu hafi verið ábótavant og þeim málsatvikum sem höfðu verulega þýðingu við úrlausn málsins og að ekki hafi verið beitt heildarmati á atvikum. Litið hafi verið til ýmissa þátta í niðurstöðu skattyfirvalda í málinu. Þannig hafi í úrskurði verið litið til þess að tímaröð atburða í tengslum við skiptinguna hafi bent til þess að gagngjaldsskilyrði hefðu ekki verið uppfyllt. Þá hafi verið litið til rekstrarlegs og skattalegs tilgangs skiptingarinnar og þess að allt benti til þess að ákveðið hefði verið að ekki skyldi endurfjárfesta í fyrnanlegum eignum. Skiptingin hafi eingöngu verið þáttur í sölufarli tiltekinna eigna í eigu stefnanda og því verulega frábrugðin því sem almennt gerist. Heildstætt mat hafi verið lagt á allra þessa þætti og leitt til beitingar á 1. mgr. 57. gr. 1. nr. 90/2003 og grunnreglu ákvæðisins í málinu. Fjallað er um þetta heildarmat í úrskurði yfirskattanefndar.

Forsendur fyrir undanþágu skattlagningar fyrir hluthafa og það félag sem skipt er upp séu þær að farið sé að formreglum, þ.e. að hluthafar hins skipta félags fái í óbreyttum hlutföllum hlutafé í því félagi sem tók við eignum við skiptin og að skipting sé gerð í rekstrarlegum tilgangi með áframhaldandi rekstur og eignarhald fyrrum hluthafa að markmiði, enda einungis um uppskiptingu að ræða á einstökum eignum eða rekstrareiningum starfseminnar. Sé vikið frá ofangreindum form- og efniskröfum eða beinlínis farið á svig við þær verði hvorki talið að skattalegar forsendur séu fyrir undanþágu hluthafa eða félagsins frá skattlagningu. Í skattalegu tilliti verði afleiðingar því þær sömu og ef engin eigna- eða fjármunatilfærsla hefði átt sér stað þrátt fyrir að skipting hefði átt sér stað í skilningi félagaréttar.

### III

Í máli þess krefst stefnandi þess að felldur verði úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 8. september 2016, og úrskurður yfirskattaefndar nr. 92/2017 frá 31. maí 2017, um að

færa stefnanda til tekna í skattframtali félagsins 2008 7.960.490.966 krónur í söluhagnað vegna sölu atvinnurekstrareigna félagsins á árinu 2007 til Samherja hf.

Stefnandi byggir kröfu sína á því að tímafrestur samkvæmt 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 til endurákvörðunar opinberra gjalda félagsins hafi verið liðinn þegar ríkisskattstjóri kvað upp úrskurð í málinu hinn 8. september 2016. Þar sem ekki hafi verið tilefni til skattrannsóknar geti tímafrestir samkvæmt 3. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 ekki átt við um sakarefnið.

Um tímafresti til endurákvörðunar opinberra gjalda er fjallað í 97. gr. laga nr. 90/2003. Meginreglan er sú að heimild til endurákvörðunar tekur til skatts vegna tekna og eigna síðust sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram, sbr. 1. mgr. 97. gr. Hafi skattaðili látið í té í skattframtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu, er þó einungis heimilt að endurákvarða honum skatt vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram, sbr. 2. mgr. 97. gr. Sérreglur gilda um endurákvarðanir í kjölfar skattrannsókna, sbr. 3. mgr. 97. gr. laganna með síðari breytingum. Fari fram rannsókn við embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins eða hjá embætti héraðssaksóknara á skattskilum aðila reiknast heimild til endurákvörðunar frá byrjun þess árs þegar rannsókn hófst.

Fram er komið að skattrannsóknarstjóri tók bókhald og skattskil stefnanda og tengdra félaga til rannsóknar hinn 15. júní 2011 með tilkynningu til fyrirsvarsmanns stefnanda, Haraldar Reynis Jónssonar, um að hafin væri rannsókn á skattskilum stefnanda tekjuárin 2004 til og með 2009. Beindist rannsóknin að útgerð á vegum stefnanda og meintum hagnaði hluthafa í því sambandi. Áður en þeirri rannsókn lauk framsendi ríkisskattstjóri með bréfi, dags. 8. október 2013, mál sem embættið hafði verið með til skoðunar vegna stefnanda og hluthafa félagsins og varðaði skiptingu félagsins á árinu 2007. Er það óumdeilt að rannsókn skattrannsóknarstjóra á þeim þætti málsins megi rekja til umræddrar tilkynningar ríkisskattstjóra og að skattrannsóknarstjóri hafi bætt þessum þætti við rannsóknina.

Stefnandi telur að ekkert tilefni hafi verið til að vísa þeim þætti málsins sem laut að skiptingu félagsins til skattrannsóknarstjóra. Atriði sem lúti að skiptingu félagsins hafi ekki átt undir valdsvið skattrannsóknarstjóra ríkisins og framsending málsins frá ríkisskattstjóra til skattrannsóknarstjóra hafi því verið tilefnislaus. Engin eiginleg skattrannsókn á skiptingunni hafi farið fram í skilningi 3. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 hjá skattrannsóknarstjóra og því sé ótækt að miða tímafresti til endurákvörðunar við sérreglu 3. mgr. 97. gr.

Samkvæmt 6. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 ber ríkisskattstjóra að tilkynna skattrannsóknarstjóra hafi hann grun um skattsvik eða um að refsiverð brot á lögum um bókhald og ársreikninga hafi verið framin og hann ákveður síðan framhald málsins. Um

verkaskiptingu embættanna er nánar mælt fyrir í I. kafla reglugerðar nr. 373/2001, sbr. einkum 8. og 9. gr. reglugerðarinnar þar sem eru ákvæði um hvenær skuli vísa máli til skattrannsóknarstjóra og hvaða mál skuli ekki sæta meðferð hjá skattrannsóknarstjóra nema í undantekningartilvikum. Í aðalatriðum lúta þessar reglur að því að mál sem varða einstaklinga utan atvinnurekstrar sæta almennt ekki meðferð hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins og hið sama gildir um mál sem varða einkum túlkun á lögum, atriði sem beinast að tímamörkum tekjufærslu og mál sem varða frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri án þess að um rangfærslu gagna sé að ræða. Gerð er undantekning frá þessu ef rangfærsla stendur í nánum tengslum við skattskil rekstraraðila og ef annmarkar á skattskilum teljast sérlega vítaverðir að öðru leyti, m.a. ef rangfærsla varðar þrjú ár eða fleiri eða ef um ítrekuð brot er að ræða, sbr. 9. gr. reglugerðarinnar.

Þegar um er að ræða vanframtalda skattstofna vegna atvinnurekstrar skal máli vísað til skattrannsóknarstjóra nema ljóst þyki af öllum atvikum máls að almennu gáleysi skattaðila sé um að kenna. Einnig er ríkisskattstjóra heimilt að ljúka máli ef undandregin fjárhæð er óveruleg og saknæmi brots þykir að öðru leyti ekki gefa tilefni til þess að máli sé vísað til skattrannsóknarstjóra, sbr. 8. gr. reglugerðarinnar.

Eins og áður segir laut rannsókn skattrannsóknarstjóra upphaflega að útgerð á vegum stefnanda og meintum hagnaði hluthafa í því sambandi. Skattrannsóknarstjóri bætti því síðan við rannsóknina hvernig staðið hafði verið að skiptingu félagsins í kjölfar tilkynningar frá ríkisskattstjóra, dags. 8. október 2013. Í umræddri tilkynningu ríkisskattstjóra kom m.a. fram að embættið hefði verið með til skoðunar skattskil stefnanda árið 2008 hvað varðaði hagnað vegna sölu atvinnurekstrareigna stefnanda. Í tilkynningu ríkisskattstjóra var vísað til bréfs umboðsmanns stefnanda og hluthafa hans þar sem bent hefði verið á að skattskil þeirra sættu skattrannsókn og að verið gæti að rannsóknin skaraðist við athugun ríkisskattstjóra á réttmæti skattskila þeirra vegna skiptingarinnar. Segir í tilkynningunni að þar sem verulegur vafi leiki á því hvort athugun ríkisskattstjóra skarist við rannsókn skattrannsóknarstjóra á sömu aðilum þyki ríkisskattstjóra rétt með vísan til 6. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 að vísa málinu til meðferðar hjá embætti skattrannsóknarstjóra. Var hluthöfum stefnanda einnig tilkynnt með bréfum, dags. 12. nóvember 2013, um breytingu á afmörkun rannsóknarinnar með vísan til 2. mgr. 103. gr. laga nr. 90/2003.

Dómurinn telur að þegar ríkisskattstjóra var ljóst, m.a. eftir ábendingu frá umboðsmanni félagsins og hluthafa í bréfi til ríkisskattstjóra, dags. 13. ágúst 2013, að skattrannsóknarstjóri væri með til rannsóknar skattskil félagsins, hafi ríkisskattstjóra borið að gæta að því hvort sömu atriði væru til skoðunar og þar með hvort valdmörk skatteftirlits sem eru á verksviði ríkisskattstjóra og skattrannsóknar á verkssviði skattrannsóknarstjóra sköruðust. Þó að skatteftirlit ríkisskattstjóra á skiptingu Sjólaskipa hf. og sölu hluta í Kötlum Seafood ehf. hafi m.a. beinst að því hvort skilyrðum 52. gr. laga

nr. 90/2003 hefði verið fullnægt verður ekki litið fram hjá því að ljóst var að málið varðaði háar fjárhæðir og verulega fjárhagslega hagsmuni stefnanda. Í ljósi þess bar ríkisskattstjóra að líta til þess að munur er á réttarstöðu skattaðila eftir því hvort hann er undir skatteftirliti eða skattrannsókn og því mikilvægt að skatteftirlit feli ekki í sér skattrannsókn í raun. Er fallist á það með yfirskattanefnd að við slíkar aðstæður beri að túlka verksvið skatteftirlits af varfærni og fremur þröngt gagnvart skattrannsóknum þannig að vafatilfelli verði talin falla undir skattrannsóknir.

Samkvæmt framangreindu er því hafnað að rannsókn á skiptingu félaganna hafi ekki átt undir valdsvið skattrannsóknarstjóra eða að ekki hafi verið tilefni til framsendingar málsins eða rannsóknin verið tilefnislaus. Er ljóst að mati dómsins að heimild skattrannsóknarstjóra til þess að útvíkka upphaflegu rannsóknina, sem hófst 15. júní 2011, þannig að hún tæki einnig til rannsóknar á skiptingu félagsins eigi sér fullnægjandi stoð í 2. mgr. 103. gr. laga nr. 90/2003. Er fallist á það með stefnda að fyrning vegna þeirra atvika hafi, hvað sem öðru líður, verið rofin með hinni upphaflegu tilkynningu 15. júní 2011.

Stefnandi byggir einnig á því að ekki hafi nægt að senda fyrirsvarsmönnum stefnanda tilkynningu um útvíkkun rannsóknar á skattskilum félagsins vegna skiptingar á árinu 2007 heldur hafi einnig borið að senda félaginu slíka tilkynningu.

Í tilkynningum skattrannsóknarstjóra til fyrirsvarsmanna félagsins, þ.e. til framkvæmdastjóra og fjögurra af fimm stjórnarmönnum, dags. 12. nóvember 2013 um breytingu á afmörkun rannsóknarinnar og um boðun til skýrslugjafar kemur fram að skattrannsóknarstjóri hafi tekið til rannsóknar réttmæti skiptingar stefnanda á árinu 2007, með vísan til 2. mgr. 103. gr. laga nr. 90/2003, og að tilefni boðunar í skýrslutöku sé rannsókn á bókhaldi og skattskilum stefnanda. Verður að telja að með því hafi stefnanda einnig verið tilkynnt um útvíkkun rannsóknarinnar. Er því hafnað málsástæðu stefnanda um að tilkynningar þessar hafi ekki samræmst 14. gr. stjórnslulaga eða ekki uppfyllt kröfur sakamálaréttarfars um upphaf rannsóknar.

Rannsókn skattrannsóknarstjóra á skattskilum stefnanda hófst sem fyrr segir hinn 15. júní 2011. Heimild til endurákvörðunar ríkisskattstjóra reiknast frá byrjun þess árs þegar rannsókn hófst, sbr. 3. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003. Er því hafnað þeirri málsástæðu stefnanda að sex ára frestur samkvæmt 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, til endurákvörðunar opinberra gjalda félagsins, hafi verið liðinn þegar ríkisskattstjóri kvað upp úrskurð í málinu þann 8. september 2016.

Í efnispætti málsins er á því byggt af hálfu stefnanda að Sjólagaskipum hf. (nú Hafnarfell hf.) hafi verið skipt á milli stefnanda og Kötlu Seafood ehf. og að starfsemi beggja félaganna hafi haldið áfram. Hluthafar í stefnanda hafi fengið hluti í Kötlu Seafood ehf. sem gagngjald vegna skiptingarinnar og því hafi skilyrði 1. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003 verið fullnægt. Tilgangur með skiptingunni hafi verið að halda eftir hjá

stefnanda rekstri fasteigna en selja meginstarfsemi stefnanda, sem fólst í útgerð fiskiskipa o.fl. Tilgangur skiptingarinnar hafi því verið rekstrarlegur.

Stefndi mótmælir málstæðum stefnanda og byggir á því að gagngjaldsskilyrði 52. gr. laga nr. 90/2003 hafi við skiptingu stefnanda ekki verið uppfyllt, enda hafi hlutir í Kötlu Seafood ehf. þegar verið seldir til Samherja hf. þegar afhending hlutabréfanna hafi farið fram. Því hafi í raun verið um að ræða sölu á atvinnurekstrareignum frá stefnanda til Samherja hf. sem var kaupandi hlutabréfanna í Kötlu Seafood ehf. Ekki hafi verið um að ræða sölu á hlutabréfum í Kötlu Seafood ehf. frá hluthöfum stefnanda til kaupanda bréfanna með vísan til 57. gr. laga nr. 90/2003, enda hafi hluthafar stefnanda ekki fengið afhent hlutabréf í Kötlu Seafood ehf. sem gagngjald fyrir hlutabréf sín nema þá að nafninu til.

Hinn 18. maí 2007 undirrituðu hluthafar stefnanda kaupsamning um sölu þeirra á öllum hlutabréfum í Kötlu Seafood ehf. til Samherja hf. Í 1. gr. kaupsamningsins segir svo: „Ákveðið hefur verið að skipta Sjólaskipum hf. [...] í tvö félög þar sem stofnað verður nýtt félag og í það flutt tiltekin skip og aðrar eignir sem tengjast rekstri skipanna erlendis. Skipting miðast við 1. janúar 2007 og er framkvæmd hennar þegar hafin og verður formlega lokið svo fljótt sem auðið er. Nafn hins nýja félags verður Katla Seafood ehf.“ Í 3. gr. kaupsamningsins var mælt fyrir um kaupverð og greiðslu þess þar sem fram kom m.a. að verulegur hluti kaupverðsins yrði greiddur við undirritun kaupsamningsins 18. maí 2007 og hinn 2. júlí s.á.

Katla Seafood ehf. var félag sem hluthafarnir höfðu áður keypt af KPMG, stofnanda þess, hinn 24. maí 2007, og var eins og fyrr segir í samningnum tilgreint sem nýtt félag og tæki það við öllum eignum og réttindum tengdum nánar tilgreindum skipum. Er ljóst að með þessu höfðu hluthafar í stefnanda ráðstafað öllum hlutum í einkahlutafélaginu Kötlu Seafood ehf. áður en það félag komst í eigu hluthafanna sem skipt félag út úr stefnanda. Á þeim tíma var fyrirhugað skiptingarferli, sem lauk þann 5. október 2007 með samþykkt hluthafafundar í stefnanda og Kötlu Seafood ehf., á undirbúningsstigi.

Í 1. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003 segir m.a. svo:

Sé hlutafélagi skipt þannig að öllum eignum og skuldum sé skipt á milli hins skipta félags og/eða þeirra félaga sem við tóku eða urðu til við skiptin, og hluthafar í félaginu sem skipt var fái eingöngu hlutabréf í þeim félögum sem eignir og skuldir deildust á við skiptin, skulu skiptin sem slík ekki hafa í för með sér skattskyldar tekjur fyrir þann sem hlutabréfin lét af hendi. [...] Ákvæði þessarar málsgreinar eiga einnig við þegar hlutafélagi er skipt þannig að fleiri en eitt hlutafélag taka við hluta eigna og skulda í upprunalegu félagi.

Að virtu skýru orðalagi ákvæðis 1. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003, er það niðurstaða dómsins að ekki verði litið svo á að hluthafar í stefnanda hafi fengið hlutabréf í Kötlu Seafood ehf. sem gagngjald fyrir hlutabréf sín í stefnanda í skilningi greinarinnar, enda voru hluthafar búnir að ráðstafa öllum eignum félagsins sem skipting varðaði til Samherja hf. áður en skiptingin tók gildi. Í ljósi þessa og með skírskotun til alls þess er að framan greinir er fallist á þá niðurstöðu yfirskattanefndar og ríkisskattstjóra að gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003 hafi ekki verið uppfyllt, hvorki að formi né efni.

Stefndi hefur einnig byggt niðurstöðu sína á ákvæðum 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003. Dómurinn hefur hér áður komist að þeirri niðurstöðu að skilyrði 1. mgr. 52. gr. laga nr. 90/2003 fyrir skattalegum samruna hafi ekki verið uppfyllt. Eins og mál þetta liggur fyrir er ekki talin þörf á að fjalla frekar um það hvort ákvæði 1. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 eigi einnig við um ráðstafanir stefnanda.

Með skírskotun til þess er að framan greinir er stefndi sýknaður af öllum kröfum stefnanda í máli þessu.

Eftir úrslitum málsins og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála ber stefnanda að greiða stefnda 900.000 krónur í málskostnað.

Gestur Jónsson lögmaður flutti málið af hálfu stefnanda.

Fanney Rós Þorsteinsdóttir lögmaður flutti málið af hálfu stefnda.

Ragnheiður Snorradóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

Dómsuppkvaðning hefur dregist en gætt var ákvæða 1. mgr. 115. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

### **Dómsorð:**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknaður af kröfum stefnanda, Hafnarfells hf., í máli þessu.

Stefnanda ber að greiða stefnda 900.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Snorradóttir (sign.)