

# LANDSRÉTTUR

Dómur föstudaginn 24. júní 2022.

Mál nr. 286/2021:

**Eimskipafélag Íslands hf.**

(Garðar G. Gíslason lögmaður)

**gegn**

**íslenska ríkinu**

(Eiríkur Áki Eggertsson lögmaður)

**Lykilorð**

*Skattur. Endurákvörðun. Tekjuskattur.*

**Útdráttur**

*E hf. höfðaði mál gegn Í og gerði þá kröfu að ógiltir yrðu úrskurður yfirskattanefndar og úrskurður ríkisskattstjóra um endurákvörðun opinberra gjalda E hf. fyrir gjaldárin 2014 og 2015 vegna óbeins eignarhalds E hf. á lögaðilum í ríkjunum Antígva og Barbúda. Byggði Í á því að hagnaður E hf. vegna óbeins eignarhalds E hf. á lögaðilum í fyrrgreindum ríkjum félli undir gildissvið 57. gr. a. laga um tekjuskatt nr. 90/2003 og hefði E hf. því borið að gera grein fyrir þeim tekjum og greiða tekjuskatt af hagnaðinum. Byggði E hf. á því að 57. gr. a. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt tæki ekki til hagnaðar félaganna í Antígva og Barbúda þar sem færeysk félög stæðu á milli E hf. og félaganna og að þau hefðu sætt eðlilegri skattlagningu í Færeyjum. Jafnframt taldi E hf. að undantekningarákvæði 4. mgr. 57. gr. a. laga nr. 90/2003 leysti félagið undan skattskyldu. Í dómi Landsréttar var litið til þess að fyrrgreindir lögaðilar á Antígva og Barbúda hefðu verið skráðir í lágskattaríki í skilningi 2. mgr. 57. gr. a. laga nr. 90/2003 og væru CFC-félög í skilningi reglugerðar nr. 1102/2013. Tók Landsréttur fram að svo unnt væri að leggja til grundvallar að ekki væri um eignatekjur að ræða í skilningi 1. töluliðar 4. mgr. 57. gr. a. laga nr. 90/2003 þyrfti eðli máls samkvæmt að sýna fram á að tekjurnar stöfuðu af raunverulegri atvinnustarfsemi. Að virtum þeim atriðum sem fram kæmu í 6. gr. reglugerðar nr. 1102/2013 og sem líta skyldi til við mat á því hvort því skilyrði væri fullnægt taldi Landsréttur að fallast yrði á það með héraðsdómi að E hf. hefði ekki sýnt fram á að svo væri. Að þessu virtu og að öðru leyti með vísan til forsendna hins áfrýjaða dóms var hann staðfestur um annað en málskostnað.*

**Dómur Landsréttar**

Mál þetta dæma landsréttardómararnir Aðalsteinn E. Jónasson og Jón Höskuldsson og Kristinn Halldórsson, settur landsréttardómari.

### **Málsmeðferð og dómkröfur aðila**

- 1 Áfrýjandi skaut málinu til Landsréttar 3. maí 2021. Áfrýjað er dómi Héraðsdóms Reykjavíkur 8. apríl 2021 í málinu nr. E-1889/2020.
- 2 Áfrýjandi krefst þess að úrskurður yfirkattanevndar 13. mars 2019 í máli nr. 37/2019 og úrskurður ríkisskattstjóra 14. desember 2017, um endurákvörðun opinberra gjalda áfrýjanda gjaldárin 2014 og 2015, verði felldir úr gildi. Þá krefst áfrýjandi þess að stefndi verði dæmdur til að greiða áfrýjanda 24.319.768 krónur ásamt vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019 um innheimtu opinberra skatta og gjalda, frá 16. janúar 2018 til 19. mars 2020, en dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 3. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019, frá þeim degi, auk vaxtavaxta samkvæmt 12. gr. laga nr. 38/2001, allt til greiðsludags. Til vara krefst áfrýjandi þess að úrskurður yfirkattanevndar 13. mars 2019 í máli nr. 37/2019 og úrskurður ríkisskattstjóra 14. desember 2017, um endurákvörðun opinberra gjalda áfrýjanda gjaldárin 2014 og 2015, verði breytt þannig að endurákvörðaðar tekjur áfrýjanda gjaldárið 2014 verði lækkaðar um 278.018.037 krónur og gjaldárið 2015 um 387.274.819 krónur. Þá verði felld niður 25% álag sem ríkisskattstjóri bætti við skattstofna áfrýjanda gjaldárið 2014. Loks krefst áfrýjandi þess að stefndi verði dæmdur til að greiða áfrýjanda 24.319.768 krónur ásamt vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019, frá 16. janúar 2018 til 19. mars 2020, en dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 3. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019, frá þeim degi, auk vaxtavaxta samkvæmt 12. gr. laga nr. 38/2001, allt til greiðsludags. Til þrautavara krefst áfrýjandi þess að felld verði niður 25% álag sem ríkisskattstjóri bætti á vantalda skattstofna áfrýjanda gjaldárið 2014 og stefndi dæmdur til að greiða áfrýjanda 4.863.953 krónur, ásamt vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019, frá 16. janúar 2018 til 19. mars 2020, en dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 3. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019, frá þeim degi, auk vaxtavaxta samkvæmt 12. gr. laga nr. 38/2001, allt til greiðsludags. Þá krefst áfrýjandi málskostnaðar úr hendi stefnda í héraði og fyrir Landsrétti.
- 3 Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar úr hendi áfrýjanda fyrir Landsrétti.

### **Niðurstaða**

- 4 Málsatvikum er skilmerkilega lýst í hinum áfrýjaða dómi. Svo sem þar er rakið er áfrýjandi móðurfélag félagasamstæðu á sviði flutninga- og kaupskipaútgerðar. Félag innan samstæðu áfrýjanda, færeyska félagið P/f Faroe Ship, var með tíu skip á þurrleigu frá dótturfélögum sínum í ríkinu Antígva og Barbúda í Karíbahafi á rekstrarárinu 2013 en ellefu á rekstrarárinu 2014. Var hvert þessara skipa rekið í sérstöku dótturfélagi hins færeyska félags. Þá er upplýst að það félag er alfarið í eigu P/f Faroe Ship Föroyjar en það félag er í fullri eigu P/f Skipafélagsins Föroyar sem er að öllu leyti í eigu áfrýjanda.

- 5 Ágreiningur málsaðila lýtur að endurákvörðun ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum áfrýjanda gjaldárin 2014 og 2015 vegna óbeins eignarhalds hans á fyrrnefndum lögaðilum í ríkinu Antígva og Barbúda. Af hálfu áfrýjanda er á því byggt að 57. gr. a laga nr. 90/2003 um tekjuskatt taki ekki til hagnaðar þeirra félaga þar sem áðurgreind færeysk félög, sem séu á milli áfrýjanda og félaganna á Antígva og Barbúda í félagakeðjunni, hafi sætt eðlilegri skattlagningu í Færeyjum.
- 6 Samkvæmt 1. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 skal skattaðili sem beint eða óbeint á hlut í hvers kyns félagi, sjóði eða stofnun sem telst heimilisföst í lágs kattaríki greiða tekjuskatt af hagnaði slíkra aðila í hlutfalli við eignarhluta sinn án tillits til úthlutunar. Hið sama á við um skattaðila sem stjórnar félagi, sjóði, stofnun eða eignasafni í lágs kattaríki sem skattaðili hefur beinan eða óbeinan ávinning af. Samkvæmt ákvæðinu eru tekjur þessar skattskyldar með sambærilegum hætti og um væri að ræða starfsemi hér á landi. Á ákvæði 1. mgr. við þegar minnst helmingur eignarhalds í aðilum, sbr. 1. mgr., er beint eða óbeint í eigu íslenskra skattaðila eða stjórnunarleg yfirlýðing hafa verið til staðar innan tekjuárs, sbr. 3. mgr. sömu greinar. Þá er á um það kveðið í 2. mgr. ákvæðisins að ríki teljist lágs kattaríki þegar tekjuskattur af hagnaði félags, sjóðs eða stofnunar, sem um ræðir, er lægri en tveir þriðju hlutar af þeim tekjuskatti sem hefði verið lagður á félagið, sjóðinn eða stofnunina hefði hún verið heimilisföst á Íslandi.
- 7 Óumdeilt er í málinu að ríkið Antígva og Barbúda er lágs kattaríki í skilningi 2. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003. Einnig liggur fyrir samkvæmt framansögðu að meira en helmingur eignarhalds í fyrrgreindum félögum á Antígva og Barbúda er óbeint í eigu áfrýjanda, sbr. 3. mgr. sömu greinar. Jafnframt er upplýst að tekjuskattur hefur ekki verið greiddur af hagnaði félaganna rekstrarárin 2013 og 2014.
- 8 Með vísan til forsendna hins áfrýjaða dóms er fallist á að ekki verði talið að áfrýjandi hafi fært fyrir því viðhlítandi rök að tonnaskattur, sem P/F Faroe Ship greiddi í Færeyjum á grundvelli stærðar og flutningsgetu þeirra skipa sem félagið leigði af dótturfélögum sínum, geti með réttu talist hafa leyst áfrýjanda undan skattgreiðslum af hagnaði umræddra félaga samkvæmt ákvæði 1. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003.
- 9 Í 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 er kveðið á um undantekningar frá skyldu til greiðslu tekjuskatts af hagnaði samkvæmt 1. mgr. sömu lagagreinar. Fyrri undanþágan, sú sem áfrýjandi byggir á að eigi hér við, lýtur að þeirri aðstöðu er félag, sjóður eða stofnun fellur undir samning milli Íslands og lágs kattaríkis til að koma í veg fyrir tvísköttun eða annan alþjóðasamning, enda sé unnt á grundvelli samningsins að fá allar nauðsynlegar upplýsingar og tekjur félags, sjóðs eða stofnunar eru ekki að meginstofni til eignatekjur, sbr. 1. tölulið 4. mgr. 57. gr. a.
- 10 Samkvæmt 7. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 skal ráðherra með reglugerð setja ákvæði um nánari framkvæmd þeirrar greinar og meðal annars skilgreina hvað felist í

hugtakinu raunveruleg atvinnustarfsemi og fleira. Var það gert með reglugerð nr. 1102/2013 um skattlagningu vegna eignarhalds í lögaðilum á lágskattasvæðum.

- 11 Í 3. gr. reglugerðar nr. 1102/2013 eru svokölluð CFC-félög skilgreind svo að um sé að ræða félög sem teljast heimilisföst í lágskattaríki og sem hafa verið í að minnsta kosti helmings eigu, beinni og/eða óbeinni, eða undir stjórn skattaðila samkvæmt a-eða b-lið 1. gr. reglugerðarinnar á einhverjum tímapunkti innan tekjuársins.
- 12 Í 7. gr. sömu reglugerðar er fjallað um undanþágu frá skattskyldu samkvæmt 57. gr. a laga nr. 90/2003. Samkvæmt ákvæðinu eru innlendir eigendur félaga, sjóða og stofnana í lágskattaríkjum undanþegnir skattskyldu vegna hagnaðar er myndast í þessum lögaðilum að tilteknum skilyrðum uppfylltum. Greint er á milli CFC-félaga eftir því hvort heimilisfesti þeirra er innan eða utan EES-ríkis, aðildarríkis stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða Færeyja. Í a-lið 1. mgr. 7. gr. er á um það kveðið að ef um félög utan EES-ríkis, aðildarríkis stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða Færeyja er að ræða verði skattyfirvöld að geta aflað nauðsynlegra upplýsinga á grundvelli tvísköttunarsamnings eða annars alþjóðasamnings og tekjur félags, sjóðs eða stofnunar eru að meginstofni ekki eignatekjur. Í skilyrðinu felst að gerð er krafa um að meira en helmingur teknanna stafi frá raunverulegri atvinnustarfsemi eins og hún er útfærð í 6. gr. reglugerðarinnar.
- 13 Í 6. gr. segir að starfsemi CFC-félags teljist til raunverulegrar atvinnustarfsemi samkvæmt 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003, enda stundi félagið atvinnurekstur og afli tekna af sjálfstæðri starfsemi í þeim mæli að starfsemi þess teljist til virkrar þátttöku í almennu atvinnulífi heimilisfestisríkisins. Við mat á framangreindu komi meðal annars til skoðunar hvort félagið hafi yfir að ráða eigin húsnæði, hvort til staðar sé föst yfirstjórn og starfsmenn í heimilisfesturíkinu sem annist þar rekstur þess og hvort félagið hafi sterk efnahagsleg tengsl við heimilisfestisríkið, meðal annars með hliðsjón af því hvort það hafi sannanlegar tekjur af starfsemi sinni þar. Fari viðskipti félagsins aðallega fram innan fyrirtækjasamstæðu þarf að sýna fram á að þjónusta þess skapi í raun verðmæti fyrir önnur félög í samstæðunni og sé gerð í eðlilegum rekstrartilgangi.
- 14 Samkvæmt framansögðu liggur fyrir að þau dótturfélög færeyska félagsins P/f Faroe Ship sem mál þetta varðar voru skráð í lágskattaríki í skilningi 2. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003. Þá liggur og fyrir að félögin eru CFC-félög í skilningi reglugerðar nr. 1102/2013. Svo unnt sé að leggja til grundvallar að ekki sé um eignatekjur að ræða í skilningi 1. tölulíðar 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 þarf eðli máls samkvæmt að sýna fram á að þær stafi af raunverulegri atvinnustarfsemi. Þegar virt eru þau atriði sem fram koma í 6. gr. reglugerðar nr. 1102/2013 og sem líta skal til við mat á því hvort því skilyrði sé fullnægt verður fallist á það með héraðsdómi að áfrýjandi hafi ekki sýnt fram á að svo sé. Við úrlausn málsins er horft til þess að ákvæði 1. tölulíðar 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003 hefur að geyma undanþágu frá meginreglu 1. mgr.

greinarinnar um skattskyldu. Að því virtu verður ekki talið að 6. og 7. gr. reglugerðarinnar hafi að geyma reglur sem skorti fullnægjandi lagastoð.

- 15 Samkvæmt öllu framangreindu en að öðru leyti með vísan til forsendna hins áfrýjaða dóms verður hann staðfestur, þar með talið um þrautavarakröfu áfrýjanda.
- 16 Með vísan til 3. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála þykir rétt að málskostnaður milli aðila falli niður í héraði og fyrir Landsrétti.

### **Dómsorð:**

Hinn áfrýjaði dómur skal vera óraskaður um annað en málskostnað.

Málskostnaður fellur niður milli áfrýjanda, Eimskipafélags Íslands hf., og stefnda, íslenska ríkisins, í héraði og fyrir Landsrétti.

### **Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 8. apríl 2021**

Mál þetta sem var höfðað með stefnu birtri 13. mars 2020, var dómtekið 18. febrúar 2021. Stefnandi er Eimskipafélag Íslands hf., [...], Reykjavík, en stefndi er íslenska ríkið, [...], Reykjavík.

Dómkröfur stefnanda eru **aðallega** þær að úrskurður yfirkattaneftndar nr. 37/2019, dags. 13. mars 2019, og úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 14. desember 2017, um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldárin 2014 og 2015, verði **felldir úr gildi**. Þá verði stefndi dæmdur til að greiða stefnanda 24.319.768 krónur ásamt vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019, frá 16. janúar 2018 til 19. mars 2020, en með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 3. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019, frá þeim tíma, auk vaxtavaxta, sbr. 12. gr. laga nr. 38/2001, allt til greiðsludags.

**Til vara** að úrskurði yfirkattaneftndar nr. 37/2019, dags. 13. mars 2019, og úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 14. desember 2017, um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldárin 2014 og 2015, **verði breytt** þannig að endurávarðaðar tekjur stefnanda gjaldárið 2014 verði lækkaðar um 278.018.037 krónur og um 387.274.819 krónur gjaldárið 2015. Þá verði fellt niður 25% álag sem ríkisskattstjóri bætti við skattstofna stefnanda gjaldárið 2014. Loks verði stefndi dæmdur til að greiða stefnanda 24.319.768 krónur, ásamt vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019, frá 16. janúar 2018 til 19. mars 2020, en með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 3. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019, frá þeim tíma, auk vaxtavaxta, sbr. 12. gr. laga nr. 38/2001, allt til greiðsludags.

**Til þrautavara** er þess krafist að fellt verði niður 25% álag sem ríkisskattstjóri bætti á vantalda skattstofna stefnanda gjaldárið 2014 og stefndi dæmdur til að greiða stefnanda 4.863.953 krónur ásamt vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019, frá 16. janúar 2018 til 19. mars 2020, en með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 3. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019, frá þeim tíma, auk vaxtavaxta, sbr. 12. gr. laga nr. 38/2001, allt til greiðsludags. Þá krefst stefnandi greiðslu málskostnaðar.

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

I

1

Í máli þessu er deilt um skattlagningu stefnanda gjaldárin 2014 og 2015 vegna óbeins eignarhalds stefnanda á lögaðilum á eyjunum Antígva og Barbúda í Karíbahafi, sbr. ákvæði 57. gr. a laga nr. 90/2003, um tekjuskatt með síðari breytingum.

Stefnandi er móðurfélag félagasamstæðu á sviði flutninga- og kaupskipaútgerðar. Félag innan samstæðunnar, færeyska félagið P/f Faroe Ship, var með tíu skip á þurrleigu, (útleiga skipa án áhafnar) frá dótturfélögum sínum á lágskattasvæðum í Antígva og Barbúda á rekstrarárinu 2013, en ellefu á rekstrarárinu 2014 og var hvert þessara skipa rekið í sérstöku dótturfélagi í Antígva og Barbúda.

Fyrrgreint félag P/f Faroe Ship, er í fullri eigu P/f Föroyar en það félag er í fullri eigu P/f Skipafélagsins Föroyar sem er í fullri eigu stefnanda.

## 2

Með úrskurði, dags. 14. desember 2017, endurákvæðaði ríkisskattstjóri opinber gjöld stefnanda gjaldárin 2014 og 2015. Taldi ríkisskattstjóri að stefnanda hefði borið að skila sérstöku framtalseyðublaði RSK 4.25 *Skýrsla eiganda í lögaðila á lágskattasvæði CFC* vegna umræddra félaga í Antígva og Barbúda og telja hagnað vegna þeirra félaga til tekna í skattskilum sínum á grundvelli 57. gr. a í lögum nr. 90/2003.

Af skattbreytingum ríkisskattstjóra leiddi að tekjur stefnanda hækkuðu um 1.031.971.085 krónur í skattframtali félagsins árið 2014 og 387.274.819 krónur í skattframtali 2015 vegna hlutdeildar í hagnaði umræddra lögaðila á Antígva og Barbúda. Að teknu tilliti til niðurstöðu rekstarársins, taps frá fyrra ári og samsköttunarfærslna vegna samsköttunar stefnanda og nokkurra annarra félaga, varð stofn til tekjuskatts stefnanda 97.279.073 krónur gjaldárið 2014 í stað yfirfæranlegs taps að fjárhæð 159.111.228 krónur. Gjaldárið 2015 leiddi breyting ríkisskattstjóra til þess að yfirfæranlegt tap að fjárhæð 285.235.861 króna féll niður. Þá bætti ríkisskattstjóri 25% álagi á vantalda skattstofna gjaldárið 2014, og nam fjárhæð álags 24.319.768 krónum.

Stefnandi kærði úrskurð ríkisskattstjóra til yfirsattanefndar og með úrskurði nr. 37/2019, frá 13. mars 2019, var kröfum stefnanda hafnað.

Í úrskurði yfirsattanefndar var því m.a. hafnað að óbeint eignarhald stefnanda á félögum í eyríkjum Antígva og Barbúda í gegnum hin skráðu félög í Færeyjum skákaði stefnanda undan gildissviði 57. gr. a laga nr. 90/2003. Þá var ekki fallist á það með stefnanda að félagið losnaði undan skattskyldu vegna hinna erlendu félaga með tilkomu upplýsingaskiptasamnings á milli Íslands og eyríkjanna sem gerður var á árinu 2012, þar sem skilyrði undanþáguákvæðis 1. töluliðar 4. mgr. 57. gr. a í lögum nr. 90/2003 um að tekjur lögaðila í lágskattaríki væru ekki að meginstofni til eignatekjur, væri ekki uppfyllt í tilvikum félaganna á Antígva og Barbúda, sem hefðu með höndum eignarhald og þurrleigu kaupskipa.

## II

### 1. Helstu málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi byggir aðalkröfu sína á því að ákvæði 57. gr. a í tsl. nái ekki til hagnaðar félaganna í ríkinu Antígva og Barbúda sökum þess að færeysk félög, sem standi á milli stefnanda og félaganna á Antígva og Barbúda í félagakeðjunni, sæti eðlilegri skattlagningu í Færeyjum. Ekki sé ágreiningur um það milli málsaðila að ríkið Antígva og Barbúda sé lágskattaríki og að meira en helmingur eignarhalds í félögum á Antígva og Barbúda sem um ræðir sé óbeint í eigu stefnanda.

Stefnandi leggur áherslu á að eignarhald dótturfélaga færeyska félagsins, P/f Faroe Ship, á Antígva og Barbúda á skipum og þurrleiga þeirra feli ekki á neinn hátt í sér skattasniðgöngu, hvorki

sniðgöngu íslenskra skattareglna né skattareglna nokkurs annars ríkis. Ekkert umræddra skipa hafi verið í eigu íslensks félags eða verið skráð á íslenska skipaskrá. Hvorki þurrleiga né útgerð umræddra skipa hafi verið í höndum íslensks félags. Tekjur af útgerð (tímaleigu) skipanna hafi orðið til í Færeyjum, en útgerð skipanna væri sem fyrr segir í höndum færeyska félagsins P/f Faroe Ship.

Stefnandi tekur fram að P/f Faroe Ship sæti tonnaskatti í Færeyjum. Tonnaskattur ráðist af stærð (flutningsgetu) þeirra skipa sem félagið geri út. Tonnaskattur sé lagður á félagið óháð hagnaði eða tapi þess. Þurrleigugjald sem P/f Faroe Ship greiði umræddum dótturfélögum sínum hafi því engin áhrif á skattgreiðslur færeyska félagsins. Þá hafi þessi tilhögun engin áhrif á tekjuskatt stefnanda eða íslenskra dótturfélaga hans. Það liggja einnig fyrir að það hefði engu breytt fyrir skattgreiðslur P/f Faroe Ship í Færeyjum þótt umrædd skip hefðu verið í beinni eigu færeyska félagsins en ekki í eigu dótturfélaga þess á Antígva og Barbúda. Félagið hefði eftir sem áður greitt sama tonnaskatt, óháð afkomu.

Stefnandi bendir einnig á að ákvæði 57. gr. a í tsl. taki ekki til færeyska félagsins P/f Faroe Ship, sbr. 2. tölul. 4. mgr. 57. gr. a í tsl., þar sem ákvæði 1. mgr. 57. gr. a eigi ekki við ef félag er stofnsett og skráð í Færeyjum og hefur þar með höndum raunverulega atvinnustarfsemi og íslensk skattyfirvöld geta á grundvelli tvísköttunarsamnings eða annars alþjóðasamnings krafist allra nauðsynlegra upplýsinga. Ísland sé aðili að samningi milli Norðurlanda til að komast hjá tvísköttun að því er varðar skatta á tekjur og eignir sem eru að stofni til frá árinu 1997 og nái samningurinn til Færeyja. Ekki sé því um það að ræða að stefnandi hafi flutt tekjur og eignir frá einu lágskattaríki til annars til að komast undan eða lágmarka skattgreiðslur sínar hér á landi, sbr. fyrrgreint ákvæði 1. gr. reglugerðar nr. 1102/2013, um skattlagningu vegna eignarhalds í lögaðilum á lágskattasvæðum.

Stefnandi er ósammála niðurstöðu yfirséðar nefndar og telur að túlka verði ákvæði 57. gr. a í tsl. þannig að ákvæðið eigi ekki við þegar í félagakeðju milli íslensks óbeins eiganda og félags í lágskattaríki stendur félag heimilisfast í þriðja ríki sem uppfyllir skilyrði 2. tölul. 4. mgr. 57. gr. a og sæti þar eðlilegri skattlagningu. Telur stefnandi að máli skipti að við þinglega meðferð frumvarps til laga nr. 46/2009, um breyting á lögum um tekjuskatt, hafi verið á það bent í umsögnum að ekki væri nægilega skýrt í frumvarpinu hvaða áhrif það hefði ef í félagakeðju milli íslensks óbeins eiganda og félags í lágskattaríki stendur félag eða félög heimilisföst í þriðja ríki sem ekki teljist lágskattaríki. Í minnisblaði, dags. 19. mars 2009, sem fjármálaráðuneytið tók saman fyrir efnahags- og skattanefnd Alþingis um álitamál sem fram hefðu komið á fundi nefndarinnar 17. mars það ár vegna frumvarps til laga um breytingar á lögum nr. 90/2003 og lögum nr. 45/1987 og í umsögnum um það mál, hafi ráðuneytið svarað um möguleika á tvísköttun ef milliliður væri í þriðja ríki með eftirfarandi hætti: „*Er ekki til staðar þar sem forsenda skattlagningar er ekki til staðar eðlileg skattlagning á sér stað einhvers staðar í eignarhaldskeðjunni.*“

Í aðalkröfu sé krafist endurgreiðslu 24.319.768 króna sem stefnandi greiddi í kjölfar úrskurðar ríkisskattstjóra hinn 16. janúar 2018. Krefst stefnandi með vísan til 1. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019, greiðslu vaxta skv. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 af því fé sem oftekið var frá þeim tíma sem greiðslan átti sér stað og þar til endurgreiðsla fer fram. Krafa stefnanda um vaxtavexti er byggð á 12. gr. laga nr. 38/2001.

Stefnandi tekur fram um varakröfu að krafist sé ómerkingar úrskurða skattayfirvalda vegna skattlagningar hagnaðar þeirra dótturfélaga P/f Faroe Ship á Antígva og Barbúda sem höfðu með höndum þurrleigu skipa á árunum 2013 og 2014. Um sé að ræða félögin Bruar Line Ltd., Dfoss Line Ltd., Frost Line Ltd., Gfoss Line Ltd., Goda Line Ltd., Lad Line Ltd., Lag Line Ltd., Lyra Line Ltd, Pol Line Ltd., Sel Line Ltd. og Stor Line Ltd. Varakrafan er byggð á því að vegna ákvæða 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a í tsl. taki 1. mgr. 57. gr. a ekki til hagnaðar þessara félaga.

Stefnandi telur að ekki fái staðist að flokka umræddar tekjur sem eignatekjur og að ekki sé lengur deilt um að tekjur umræddra félaga hafi að meginstofni til verið tekjur af atvinnurekstri. Ágreiningurinn snúist því um það hvort atvinnurekstrartekjur umræddra félaga á Antígva og Barbúda séu að „meginstofni til eignatekjur“. Stefnandi er ósammála rökstuðningi yfirséðar nefndar á því hvað átt sé við með eignatekjum og telur að við úrlausn þess hvort tekjur umræddra félaga á Antígva og Barbúda séu að

meginstofni til eignatekjur eða ekki hljóti að ráðast af því hvort tekjur þeirra teljist að meginstofni til vera óvirkar, kvikar og tilfallandi (passive income) í atvinnurekstri þeirra sjálfra eða hvort um hafi verið að ræða tekjur af reglulegri starfsemi félaganna.

Starfsemi umræddra dótturfélaga P/f Faroe Ship á Antígva og Barbúda hafi falist í þurrleigu kaupskipa gegn gjaldi. Þessi starfsemi félaganna endurspeglar glögg í ársreikningum þeirra þar sem megintekjur þeirra séu rekstrartekjur af þurrleigu og skip helstu eignir þeirra, sbr. ársreikninga félaganna fyrir rekstrarárið 2014, en þar sé einnig að finna sambærilegar upplýsingar fyrir rekstrarárið 2013. Hvert félaganna um sig hafi borið kostnað af öflun skips til starfseminnar, þ.m.t. fjármagnskostnað. Jafnframt hafi hvert þeirra um sig borið sinn slippkostnað, þ.e. kostnað af viðhaldi og endurbótum. Þau ár sem viðhalds- og endurbótakostnaður féll til hafi hann verið eignfærður á viðkomandi ári, sbr. liðinn Investments in fixed assets á bls. 4 í ársreikningi viðkomandi félags og síðan fyrndur. Í skýringu með ársreikningi viðkomandi félags sé viðbótareignfærslan sýnd í sér línu sem „Additions during the year“, sbr. skýringu 2 á bls. 5 í ársreikningum Goda Line Ltd., Lag Line Ltd., Frost Line Ltd. og Sel Line Ltd. fyrir árið 2014. Í ársreikningum sumra hinna félaganna kemur fram að ráðist hefur verið í viðhald og endurbætur á kaupskipi viðkomandi félags árið áður, þ.e. á árinu 2013, sbr. liðinn Investments in fixed assets á bls. 4 í ársreikningunum.

Stefnandi telur að leggja verði til grundvallar að atvinnurekstrartekjur félaganna af þurrleigu kaupskipa, hljóti að teljast vera tekjur af raunverulegri atvinnustarfsemi í skilningi athugasemda í frumvarpi til laga nr. 46/2009 við 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a í tsl. Það sé ljóst að meira en helmingur tekna félaganna hafi stafað frá þurrleigu kaupskipa, sbr. ársreikninga félaganna. Félögin höfðu þannig með höndum sölu á þjónustu.

Stefnandi bendir á að dæmi um óvirkar tekjur sem tiltekin eru í athugasemdum við 3. gr. frumvarps til laga nr. 46/2009, þ.e. arður, vextir, söluhagnaður og tekjur af óefnislegum eignum, beri með sér að beinast að tekjum, sem í eðli sínu séu oftast tilfallandi tekjur með tekjum af aðalstarfsemi, en ekki annars konar tekjur af reglulegri starfsemi, þ.e. af sjálfri aðalstarfseminni.

Til grundvallar varakröfu sinni tekur stefnandi fram að tekjur lögaðila í atvinnurekstri af aðalstarfsemi sinni séu annars eðlis en þær óvirku tekjur sem tilteknar eru í dæmaskyni í athugasemdum um 3. gr. frumvarps til laga nr. 46/2009. Bendir stefnandi til samanburðar á tekjur fasteignafélags af útleigu fasteigna sem geti varla talist óvirkar tekjur samkvæmt lögum um tekjuskatt. Tekjur félaganna sem um ræðir af útleigu skipa hafi hvorki verið í formi arðs, vaxta, söluhagnaðar eða tekna af óefnislegum eignum. Ekki geti því verið um að ræða eignatekjur samkvæmt fyrrgreindu ákvæði 4. mgr. 57. gr.

Þrautavarakröfu um niðurfellingu 25% álags, byggir stefnandi á því að hann hafi verið í góðri trú þegar hann komst að þeirri niðurstöðu við framtalsgerð árin 2013, 2014 og 2015 að ákvæði 1. mgr. 57. gr. a í tsl. ætti ekki við um hagnað af dótturfélögum færeyska félagsins P/f Faroe Ship á Antígva og Barbúda. Jafnvel þótt bæði aðalkröfu og varakröfu stefnanda yrði hafnað telur stefnandi að ekki verði um það deilt að ákvæði 57. gr. a í tsl. séu um margt afar óljós, enda eigi þau sér enga fyrirmynd eða samsvörun í eldri íslenskri löggjöf. Engin birt fordæmi um túlkun og beitingu laganna lágu fyrir þegar atvik máls þessa urðu. Svo er raunar enn að því er varðar ágreiningsefni máls þessa þar sem í úrskurði yfirsattanefndar nr. 146/2017 reyndi á ólík álitaefni.

Í úrskurði yfirsattanefndar segir að taka megi undir það með stefnanda að nokkru leyti að ákvæði 57. gr. a séu um margt óljós og fáum fordæmum fyrir að fara. Yfirsattanefnd telji engu að síður að ekki verði fram hjá því litið að stefnandi hafi verið talinn falla undir reglur ákvæðisins vegna óbeins eignarhalds að félögunum á Antígva og Barbúda við álagningu opinberra gjalda gjaldárið 2012, sbr. skattframtal stefnanda umrætt ár og úrskurð yfirsattanefndar nr. 155/2014, auk þess sem naumast verði talið að gildistaka upplýsingaskiptasamnings milli Íslands og Antígva og Barbúda á árinu 2012 hafi gefið stefnanda réttmætt tilefni til að ætla að hann hefði þar með losnað undan skattskyldu samkvæmt ákvæðum 57. gr. a í tsl. í ljósi skilyrða 1. tölul. þeirrar lagagreinar að öðru leyti. Yfirsattanefnd hafi því ekki talið efni til að



falla frá beitingu álags í tilviki stefnanda. Þvert á forsendur yfirskattanefndar taldi stefnandi að til viðbótar við þann skilning sinn að 57. gr. a í tsl. næði tæpast til hagnaðar félaganna á Antígva og Barbúda sem hér um ræðir, þá gæfi gildistaka umrædds upplýsingaskiptasamnings stefnanda einmitt réttmætt tilefni til að ætla að hann hefði þar með losnað undan skattskyldu samkvæmt ákvæðum 57. gr. a í ljósi ákvæða 1. tölul. 4. mgr. greinarinnar.

Með hliðsjón af því sem að framan greinir telur stefnandi að honum verði ekki kennt um annmarka á framtali sínu og því beri að fella álagið niður og dæma stefnda til að endurgreiða skatt af álaginu, ásamt vöxtum.

## *2. Helstu málsástæður og lagarök stefnda*

Stefnandi tekur fram að óumdeilt sé á milli aðila að Antígva og Barbúda séu lágskattaríki í skilningi 2. mgr. 57. gr. a í tsl. og félögin sem um ræðir óbeint í eigu stefnanda enda dótturfélög félagsins P/f Faroe Ship er sé í fullri eigu félags stefnanda P/F Faroe Ship Föroyar. Þá liggja fyrir í málinu að umrædd félög hafi ekki sætt skattlagningu í Antígva og Barbúda.

Stefndi telur það enga þýðingu hafa fyrir úrlausn málsins að meta hvernig félögin í Antígva og Barbúda hefðu verið skattlögð ef þau hefðu verið heimilisföst í Færeyjum. Umrædd félög voru heimilisföst í Antígva og Barbúda en ekki í Færeyjum. Þar var ekki greiddur tekjuskattur af tekjum sem urðu til í því ríki og því hefur hagnaður félaganna aldrei verið skattlagður.

Stefndi tekur fram að tekjur sem urðu til í Antígva og Barbúda voru fyrst og fremst tekjur af þurrleigu skipa sem skráð voru í því ríki. Aftur á móti voru þær tekjur sem mynduðust í Færeyjum hjá P/f Faroe Ship ekki vegna þurrleigu heldur vegna tímaleigu sömu skipa. Um eðlisólíka starfsemi sé að ræða og því ekki hægt að halda því fram að félögin í Antígva og Barbúda hafi sætt eðlilegri skattlagningu í Færeyjum vegna þeirra tekna sem mynduðust í Antígva og Barbúda.

Stefndi bendir á að minnisblað fjármálaráðuneytisins hafi enga þýðingu fyrir þetta mál enda sé þar fjallað um álitamál tengd tvísköttun sömu tekna. Ekki sé ágreiningur um það að sá tonnaskattur sem greiddur var í Færeyjum vegna starfsemi móðurfélagsins P/f Faroe Ship var ekki skattur af hagnaði félaganna sem myndaðist í Antígva og Barbúda vegna þurrleigu. Álitamál tengd mögulegri tvísköttun sömu tekna eiga því ekki við í þessu máli enda voru félögin í Antígva og Barbúda aldrei skattlögð, hvorki í Antígva og Barbúda né í Færeyjum.

Stefndi bendir á að það sé meginregla íslensks skattaréttar að skylda til að greiða tekjuskatt af öllum tekjum, hvar sem þeirra er aflað, hvíli á þeim sem eru heimilisfastir hér á landi, sbr. 1. gr. tsl. Ákvæði 1. mgr. 57. gr. a í tsl. sé regla sem hafi það að markmiði að hamlar gegn skattasniðgöngu sem fram fari með þeim hætti að innlendir aðilar flytja tekjur úr landi í félög sem þeir stofnsetja í lágskattaríkjum án þess að hafa í reynd nokkra starfsemi þar. Ákvæðið beri að skýra til samræmis við meginreglu 1. gr. tsl. um að innlendir aðilar greiði skatt af öllum sínum tekjum hvar sem þeirra er aflað.

Með vísan framangreinds mótmælir stefndi málsástæðum stefnanda um að óbeint eignarhald stefnanda að félögunum í Antígva og Barbúda í gegnum félög skráð í Færeyjum leiði til þess að hagnaður stefnanda falli ekki undir gildissvið 57. gr. a í tsl.

Stefndi mótmælir varakröfu stefnanda. Í fyrsta lagi mótmælir stefndi því að krafist sé niðurfellingar á 25% álagi sem ríkisskattstjóri bætti við skattstofna stefnanda árið 2014. Krafa stefnanda ætti aðeins að lúta að niðurfellingu álags sem bættist við skattstofna vegna þeirra félaga sem höfðu með höndum þurrleigu skipa.

Í öðru lagi mótmælir stefndi því að hann sé krafinn um greiðslu 24.319.768 króna ásamt vöxtum og dráttarvöxtum. Eins og fram hefur komið snýr varakrafa stefnanda einungis að því að úrskurði

ríkisskattstjóra frá 14. desember 2017, varðandi tiltekin félög sem höfðu með höndum þurrleigu skipa, verði breytt. Því standa engin rök til þess að krefja stefnda um greiðslu þeirrar heildarfjárhæðar sem stefnandi greiddi vegna framangreindrar endurákvörðunar ríkisskattstjóra enda varðaði sú endurákvörðun tekjur fleiri félaga en varakrafan snýr að.

Efnislega er varakrafan byggð á því að vegna ákvæðis 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a í tsl. taki 1. mgr. 57. gr. a ekki til hagnaðar umræddra félaga stefnanda í Antígva og Barbúda.

57. gr. a í tsl. hafi verið lögfest með 2. gr. laga nr. 46/2009, um breyting á lögum um tekjuskatt. Í athugasemdum með frumvarpi sem varð að lögum nr. 46/2009 kemur fram að með skilyrði 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a í tsl., um að tekjur félags séu ekki að meginstofni til eignatekjur sé átt við að meira en helmingur tekna stafi frá raunverulegri atvinnustarfsemi, þ.e. framleiðslu eða sölu á vörum eða þjónustu. Þá er jafnframt gert ráð fyrir því að viðkomandi tvísköttunarsamningur hafi að geyma upplýsingaskiptaákvæði sambærilegt við 26. gr. samningsfyrirmyndar OECD.

Stefndi telur það liggja fyrir með skýrum hætti að tekjur stefnanda vegna framangreindra félaga í Antígva og Barbúda séu að meginstofni til eignatekjur í skilningi ákvæðis 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a í tsl. Til þess að tekjur félags teljist ekki að meginstofni til eignatekjur samkvæmt ákvæði 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a í tsl. þurfi meira en helmingur teknanna að stafa frá raunverulegri atvinnustarfsemi. Tekjur þeirra félaga sem um ræðir fullnægi ekki því skilyrði að stafa frá raunverulegri atvinnustarfsemi í Antígva og Barbúda.

Þrátt fyrir að hugtakið „eignatekjur“ sé ekki sérstaklega skilgreint í skattalögum fari ekki á milli mála að það hafi fastmótaða merkingu í skattalegu tilliti þannig að átt sé við tekjur og afrakstur af eignum, þ.e. fyrst og fremst tekjur þær sem taldar eru í C-lið 7. gr. tsl., svo sem leigutekjur og arð af fasteignum og lausafé, vexti og aðrar tekjur af innstæðum, kröfum og öðrum peningalegum eignum, arð af hlutum og hlutabréfum og hagnað af sölu eigna, sbr. og ákvæði um tekjuskatt af fjármagnstekjum einstaklinga utan rekstrar í 3. mgr. 66. gr. tsl., þar sem sérstaklega er tekið fram að til fjármagnstekna í þessu sambandi teljist tekjur samkvæmt 1.-8. tölul. C-liðar 7. gr. tsl., „þ.e. vextir, arður, leigutekjur, söluhagnaður og aðrar eignatekjur“. Skiptir ekki máli hér varðandi eðli teknanna að 3. mgr. 66. gr. á við um fjármagnstekjur einstaklinga en ekki lögaðila og er umfjöllun stefnanda því mótmælt. Að lokum vísar stefndi til 14. gr. reglugerðar nr. 245/1963, um tekjuskatt og eignarskatt, þar sem tekjur af eignum eru taldar í þremur staflaðum, þar með talið leigutekjur af fasteignum og hvers konar lausafé, vextir og arður.

Stefndi telur að skýra verði ákvæði 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a í tsl. með hliðsjón af almennum ákvæðum sömu laga og því sem fram komi í lögskýringargögnum samkvæmt framansögðu. Ummæli í athugasemdunum varðandi „óvirkar tekjur“ leiði til sömu niðurstöðu, en líta verði svo á að þar sé einkum vísað til þess einkennis eignatekna að vera í minna mæli háðar vinnuframlagi en við á um ýmsar aðrar tekjur, svo sem launatekjur og tekjur af sölu á þjónustu.

Stefndi bendir á að félögin í Antígva og Barbúda hafi verið stofnuð um eignarhald og þurrleigu (e. bareboat charter) kaupskipa, þ.e. útleigu skipa án áhafnar og að öll félögin hafi leigt dótturfélagi stefnanda í Færeyjum skip á því tímabili sem málið varðar.

Samkvæmt ársreikningum félaganna hafi einu tekjur þeirra verið af þurrleigu skipa að undanskildum fjármagnstekjum í einhverjum tilvikum.

Stefndi telur þá staðreynd að félögin hafi borið slippkostnað ekki hafa þýðingu varðandi mat á eðli teknanna. Samkvæmt fyrirbyggjandi ársreikningum höfðu félögin enga starfsmenn á sínum snærum og áttu engar eignir sem staðsettar voru í Antígva og Barbúda. Þá sýna engin gögn fram á að slippkostnaður félaganna hafi tengst Antígva og Barbúda með beinum eða óbeinum hætti, þ.e.a.s. það er ekkert sem bendir til að kostnaðurinn sé til kominn vegna þjónustu sem innt var af hendi í ríkinu. Ekkert í málinu bendir til

Þess að félögin hafi haft efnahagsleg tengsl við heimilisfestisríkið sem voru þess eðlis að hægt sé að fullyrða að þau hafi haft með höndum raunverulega atvinnustarfsemi í ríkinu.

Með vísan til framangreinds telur stefndi ótvírætt að tekjur umræddra félaga, þau ár sem um ræðir, séu að meginstofni til eignatekjur í skilningi 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a í tsl., þ.e.a.s. tekjur af útleigu lausafjár (skípa). Þá liggja það einnig fyrir að þessar tekjur voru ekki til komnar vegna raunverulegrar atvinnustarfsemi í ríkinu Antígva og Barbúda.

Stefndi áréttar að tekjur sjálfstæðra lögaðila af þurrleigu kaupskípa teljist út af fyrir sig jafnan til tekna af atvinnurekstri, sbr. B-lið 7. gr. tsl. þar sem fram kemur að hvers konar tekjur sem taldar eru upp í öðrum liðum sömu lagagreinar, sem tengdar eru atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi, teljist til atvinnurekstrartekna í merkingu B-liðar greinarinnar. Samkvæmt þessu geti ýmsar eignatekjur talist til tekna af atvinnurekstri. Sú staðreynd að tekjurnar teljist atvinnurekstrartekjur verður þannig ekki talinn hafa neina þýðingu við mat á því í einstökum tilvikum hvort tekjur lögaðila í lágskattaríki séu að meginstofni eignatekjur í skilningi 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a í tsl. þar sem ákvæðið varðar beinlínis tekjur af atvinnurekstrareignum eða réttindum sem tengjast atvinnurekstri.

Af sömu ástæðum og að framan greinir verði ekki talið að athugasemdir stefnanda um samningslíkan Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD) að tvísköttunarsamningum, sem vísað er til í stefnu, og varðar meðferð tekna af útleigu skípa og loftfara með tilliti til 7. og 8. gr. samningsfyrirmyndarinnar, hafi neina þýðingu fyrir úrlausn málsins. Þrátt fyrir að þurrleigutekjur séu þar flokkaðar sem tekjur af atvinnurekstri þá breyti það ekki þeirri staðreynd að atvinnurekstrartekjur geti flokkast sem eignatekjur.

Þá komi skýrt fram í athugasemdum með frumvarpi sem varð að lögum nr. 46/2009 að með skilyrði 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a í tsl. um að tekjur félags séu ekki að meginstofni til eignatekjur sé átt við að meira en helmingur tekna stafi frá raunverulegri atvinnustarfsemi.

Ástæða þess að gerðar eru aðrar kröfur varðandi félög í EES ríkjum í 2. tölul. 4. mgr. 57. gr. a er sú að ákvæði 31. gr. laga nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið um staðfesturétt hefur verið skýrt með þeim hætti að ekki sé unnt að gera skýlausa kröfu í skattasniðgöngureglum EES ríkja um að meira en helmingur tekna aðila innan EES stafi frá raunverulegri atvinnustarfsemi. Því er einungis gerð sú krafa í 2. tölul. 4. mgr. 57. gr. a í tsl. að félag, sjóður eða stofnun hafi með höndum raunverulega atvinnustarfsemi.

Að lokum mótmælir stefndi þeirri málsástæðu stefnanda að stefndi verði að bera hallann af því að tekjur á borð við reglulegar tekjur af þurrleigu skípa skuli, hvorki í ákvæði 57. gr. a í tsl. né í lögskýringargögnum, vera nefndar sem dæmi um eignatekjur.

Þessu til stuðnings vísar stefndi til þess að ákvæði 1. tölul. 4. mgr. 57. gr. a í tsl. vísar til hugtaksins „eignatekjur“ með almennum hætti og er hvorki að finna tæmandi talningu á þeim tekjum sem fallið geta undir hugtakið í ákvæðinu sjálfu né í lögskýringargögnum.

Um þrautavarakröfu tekur stefndi fram að það liggja fyrir í málinu að stefnandi gerði ekki grein fyrir hlutdeild í rekstrarhagnaði lögaðila á lágskattasvæðum í skattskilum sínum gjaldárin 2014 og 2015. Verði að telja að um annmarka á skattframtölum stefnanda hafi verið að ræða í skilningi 1. mgr. 96. gr. tsl. og að ríkisskattstjóra hafi af þeim sökum verið heimilt að beita álagi samkvæmt 2. mgr. 108. gr. sömu laga.

Krafa stefnanda um niðurfellingu álags er studd þeim rökum að ákvæði 57. gr. a í tsl. séu um margt óljós og fáum fordæmum fyrir að fara um túlkun þeirra og beitingu. Stefndi er ósammála þessari fullyrðingu og ítrekar að stefnandi var talinn falla undir reglur ákvæðisins vegna óbeins eignarhalds að umræddum félögum í Antígva og Barbúda við álagningu opinberra gjalda gjaldárið 2012, sbr. skattframtal stefnanda umrætt ár og úrskurð yfirsattanefndar nr. 155/2014. Þá verði ekki talið að gildistaka upplýsingaskiptasamnings milli Íslands og Antígva og Barbúda á árinu 2012 hafi gefið stefnanda réttmætt

tilefni til að ætla að félagið hefði þar með losnað undan skattskyldu samkvæmt ákvæðum 57. gr. a í tsl. í ljósi skilyrða 1. tölul. 4. mgr. þeirrar lagagreinar að öðru leyti.

Með vísan til afstöðu stefnda til aðalkröfu og varakröfu stefnanda hér að framan þykir hvorki hafa verið sýnt fram á af hálfu stefnanda að atvikum sé svo farið að 3. mgr. 108. gr. tsl. eigi við né að tilefni sé til að falla frá álagsbeitingu að öðru leyti.

Varðandi allar kröfur málsins vill stefndi að lokum leggja áherslu á að 57. gr. a í tsl. er skattasniðgönguregla. Löggjöf af þessum toga er til staðar í flestum löndum hins vestræna heims og er markmið slíkrar löggjafar að hamlu gegn skattasniðgöngu sem fram fer með þeim hætti að innlendir aðilar flytja tekjur úr landi í félag eða sjóði sem þeir stofnsetja í lágskattaríkjum án þess að hafa í reynd nokkra starfsemi þar.

Fyrir liggur að stefnandi greiddi ekki skatt vegna félaga í sinni eigu í Antígva og Barbúda. Þá hefur stefnandi ekki sýnt fram á tengsl starfsemi sinnar við ríkið. Má því leiða að því líkur að skráning félaganna í Antígva og Barbúda hafi fyrst og fremst verið gerð í þeim tilgangi að komast hjá skattgreiðslum en ekki vegna raunverulegrar atvinnustarfsemi í ríkinu.

### III

#### 1

Í máli þessu er deilt um endurákvörðun ríkisskattstjóra sem staðfestur var með úrskurði yfirsattanefndar á opinberum gjöldum stefnanda gjaldárin 2014 og 2015 vegna óbeins eignarhalds stefnanda að lögaðilum á eyjunum Antígva og Barbúda í Karabíahafi, sbr. ákvæði 57. gr. a í lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt með síðari breytingum.

Fyrir liggur að stefnandi greindi frá eignarhaldi að lögaðilum á lágskattasvæði í skattskilum sínum árið 2012. Skattframtölum stefnanda árin 2013 og 2014 fylgdu á hinn bóginn ekki skýrslur vegna eignarhalds að sömu félögum að viðbættu einu félagi, sem hóf starfsemi sína á árinu 2014. Í svari stefnanda til ríkisskattstjóra kom fram að ástæða þess væri sú að stefnandi liti svo á að frá og með gildistöku upplýsingaskiptasamnings milli ríkisstjórnar Íslands og ríkisstjórnar Antígva og Barbúda á árinu 2012, sbr. auglýsingu nr. 14/2012 í C-deild Stjórnartíðinda, hvíldi ekki skylda á stefnanda til skýrslugjafar vegna hinna erlendu félaga þar sem þau féllu undir undanþáguákvæði 4. mgr. 57. gr. a í lögum nr. 90/2003.

Aðalkröfu sína byggir stefnandi á því að gildissvið 57. gr. a í lögum nr. 90/2003, nái ekki til hagnaðar félaganna í Antígva og Barbúda þar sem færeysk félög standi á milli stefnanda og félaganna og að þau sæti „eðlilegri“ skattlagningu í Færeyjum, þar sem móðurfélagið, P/f Faroe Ship, sé skattlagt með tonnaskatti í Færeyjum. Stefnandi leggur á það áherslu að umrætt fyrirkomulag, þ.e.a.s. eignarhald dótturfélaga P/f Faroe Ship á skipum og þurrleigu þeirra, feli ekki á neinn hátt í sér skattasniðgöngu íslenskra skattareglna.

#### 2

Það er óumdeilt í máli þessu að eyjarnar Antígva og Barbúda eru lágskattaríki í skilningi 2. mgr. 57. gr. a í lögum nr. 90/2003 og að meira en helmingur eignarhalds félaganna sem þar eru skráð eru í óbeinu eignarhaldi stefnanda. Einnig er óumdeilt að félögin í Antígva og Barbúda eru dótturfélög færeyska félagsins P/f Faroe Ship sem er í fullri eigu félagsins P/f Faroe Ship Føroyar sem er í fullri eigu P/f Skipafelagid Føroyar sem eru í fullri eigu stefnanda. Þá er það einnig óumdeilt að ekki hefur verið greiddur skattur af „hagnaði“ umræddra félaga, hvorki á Íslandi né í Færeyjum. Þá er það einnig óumdeilt að á grundvelli fyrrgreinds samnings milli ríkisstjórnar Íslands og ríkisstjórnar Antígva og Barbúda um

upplýsingaskipti hafi verið unnt að afla allra nauðsynlegra upplýsinga varðandi hin erlendu félög á því tímabili sem málið varðar.

Ákvæði 57. gr. a í lögum nr. 90/2003, var lögfest með 2. gr. laga nr. 46/2009, um breyting á lögum um tekjuskatt, og lögum nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, með síðari breytingum. Í almennum athugasemdum með frumvarpi að lögum nr. 46/2009, segir m.a. að lagt sé til að lögfest verði ákvæði um skattlagningu aðila sem eiga beina eða óbeina eignaraðild að félögum, sjóðum eða stofnunum er séu heimilisföst í lágskattaríkjum. Markmið slíkrar löggjafar sé að hamla gegn skattasniðgöngu sem fari fram með þeim hætti að innlendir aðilar leynd eignum sínum og flytja tekjur úr landi í félög sem þeir stofnsetja í lágskattaríkjum án þess að hafa í reynd nokkra starfsemi þar. Þá er tekið fram að meginatriði hinna nýju ákvæða nái til íslenskra skattaðila sem eiga eða hafi umráð yfir félagi sem staðsett sé á lágskattasvæði. Þegar svo standi á sé við skattlagningu litið svo á að tekjur þessa félags séu í reynd tekjur hins íslenska skattaðila og þær skattlagðar með tekjum hans.

Ákvæði 1. mgr. 57. gr. a í lögum nr. 90/2003 mælir nánar fyrir um að skattaðili sem á beint eða óbeint hlut í hvers kyns félagi, sjóði eða stofnun sem teljist heimilisföst í lágskattaríki skuli greiða tekjuskatt af hagnaði slíkra aðila í hlutfalli við eignarhlut sinn án tillits til úthlutunar. Þá segir að tekjur þessar séu skattskyldar með sambærilegum hætti og um væri að ræða starfsemi hér á landi. Í 4. mgr. lagagreinarinnar er í tveimur tölulíðum kveðið á um undantekningar frá ákvæði 1. mgr. 57. gr. a.

Í fyrsta lagi ef félag, sjóður eða stofnun fellur undir samning milli Íslands og lágskattaríkis til að koma í veg fyrir tvísköttun eða annan alþjóðasamning, enda sé unnt á grundvelli samningsins að fá allar nauðsynlegar upplýsingar og tekjur félags, sjóðs eða stofnunar eru ekki að meginstofni til eignatekjur.

Síðari undanþágan lýtur að því ef félag, sjóður eða stofnun er stofnsett og skráð í öðru EES- ríki, aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum og hefur þar með höndum raunverulega atvinnustarfsemi og íslensk skattfyrirvöld geta á grundvelli tvísköttunarsamnings eða annars alþjóðasamnings krafist allra nauðsynlegra upplýsinga, sbr. 1. tölulíð 4. mgr.

### 3

Tekjur félaganna í Antígva og Barbúda samanstanda af leigugreiðslum sem þau fá vegna þurrleigu skipa til móðurfélagsins P/f Faroe Ship. Þó að leigutekjurnar komi frá móðurfélaginu í Færeyjum, sem er sjálfstæður skattaðili þar, þá verður ekki séð að sú staðreynd leysi stefnanda undan þeirri skyldu sem á honum hvílir samkvæmt 1. mgr. 57. gr. a í lögum nr. 90/2003. Með öðrum orðum eru umrædd dótturfélög ekki skráð í Færeyjum og hefur skráning móðurfélags þeirra, P/f Faroe Ship, í Færeyjum því ekki sérstaka þýðingu, enda óumdeilt að hagnaður félaganna hefur ekki verið skattlagður þar. Þá verður ekki talið að skattlagning móðurfélagsins í Færeyjum með svokallaðri tonnaskattlagningu breyti þessari niðurstöðu eða hvernig tekjur móðurfélagsins í Færeyjum vegna tímaleigu skipanna eru að öðru leyti skattlagðar í Færeyjum. Vísast í þessu sambandi til athugasemda um 3. gr. í frumvarpi að lögum nr. 46/2009, en þar er sérstaklega tekið fram að óbein eignaraðild í gegnum annað eða önnur félög væri nægileg til að skilyrði ákvæðis 1. mgr. 57. gr. a um greiðslu tekjuskatts væru uppfyllt. Þá vísar dómurinn til 1. mgr. 4. gr. reglugerðar nr. 1102/2013, um skattlagningu vegna eignarhalds í lögaðilum á lágskattasvæði. Þar kemur m.a. fram að í óbeinu eignarhaldi felist að skattaðilar eigi hlut í lögaðila eða lögaðilum sem eiga hlut í CFC-félagi, en eins og áður greinir er óumdeilt að meira en helmingur eignarhalds félaganna er í eigu stefnanda.

Stefnandi leggur á það áherslu að eignarhald dótturfélaga P/f Faroe Ship á skipum og þurrleigu þeirra feli ekki á neinn hátt í sér skattasniðgöngu íslenskra skattareglna.

Samkvæmt almennum athugasemdum í frumvarpi að lögum nr. 46/2009, sem áður hefur verið vikið að, er markmið CFC löggjafar að hamla gegn skattasniðgöngu. Ef fallist væri á túlkun stefnanda

hvernig skattleggja beri hagnað umræddra félaga fæli það, að mati dómsins, í sér misnotkun á gildandi reglum. Það fyrirkomulag sem stefnandi hefur komið á fót með stofnun félaga í Færeyjum og í lágs kattaríkjum endurspeglar, að mati dómsins, ekki efnahagslegan raunveruleika eða rekstrarlegan tilgang félaganna, heldur virðist það eingöngu sett á fót til að ná fram skattahagræði sem gengur gegn markmiðum og tilgangi laga um tekjuskatt og þar á meðal markmiði 57. gr. a í lögum nr. 90/2003. Eiga slík sjónarmið við þegar búið er til kerfi þar sem röð félaga er komið á fót í þeim tilgangi að komast hjá því að greiða tekjuskatt af hagnaði og sá hagnaður er síðan greiddur til raunverulegra eigenda án þess hafa sætt nokkurri skattlagningu.

Aðalatriðið er að umrædd félög voru skráð með heimilisfesti í umræddum lágs kattaríkjum og í Færeyjum þar sem enginn tekjuskattur var greiddur af hagnaði þeirra. Félögin falla undir óbeint eignarhald stefnanda og stefnanda bar í samræmi við skýrt orðalag í ákvæði 57. gr. a í lögum nr. 90/2003 að gera grein fyrir tekjum þessum í skattskilum sínum og á sérstöku eyðublaði RSK 4.25 „Skýrsla eiganda lögaðila á lágs kattasvæði CFC“ sem og greiða tekjuskatt af hagnaði þeirra hér á landi.

Með skírskotun til þess er að framan greinir er hafnað þeirri málsástæðu stefnanda að óbeint eignarhald hans á félögunum í gegnum félög skráð í Færeyjum undanþiggi hann gildissviði 1. mgr. 57. gr. a í lögum nr. 90/2003 á grundvelli 2. töluliðar 4. mgr. 57. gr. a laga nr. 90/2003. Er því hafnað þeirri málsástæðu stefnanda að ákvæði 57. gr. a í lögum nr. 90/2003 nái ekki til hagnaðar félaganna í lágs kattaríkinu Antígva og Barbúda í Karíbahafi. Er aðalkröfu stefnanda um að felldir verði úr gildi úrskurður yfirskattefndar nr. 37/2019 frá 13. mars 2019 og úrskurður ríkisskattstjóra frá 14. desember 2017 því hafnað.

#### 4

Varakrafa stefnanda lýtur að því hvort tekjur umræddra félaga á Antígva og Barbúda séu að meginstofni eignatekjur og hvort undantekningarákvæði 1. töluliðar 4. mgr. 57. gr. a leysi stefnanda undan skattskyldu vegna félaganna. Stefnandi byggir á því að ekki fái staðist að flokka tekjur félaganna í Antígva og Barbúda sem eignatekjur. Þær séu ekki að meginstofni óvirkar tekjur. Tekjur félaganna felist í útleigu kaupskipa á þurrleigu gegn gjaldi til móðurfélagsins P/f Faroe Ship í Færeyjum. Um sé ræða tekjur af reglulegri starfsemi félaganna þar sem skip eru helstu eignir þeirra. Auk þess hafi félögin borið kostnað af öflun þeirra, auk slippkostnaðar vegna viðhalds og endurbóta skipanna.

Úrlausn varakröfunnar afmarkast við það hvort talið verði að tekjur félaganna séu ekki að meginstofni eignatekjur í skilningi niðurlagsákvæðis 1. töluliðar 4. mgr. 57. gr. a í lögum nr. 90/2003.

Í athugasemdum við 3. gr. í frumvarpi að lögum nr. 46/2009, segir um 1. tölulið 1. mgr. 57. gr. a að ákvæðið eigi ekki við um þau félög, sjóði eða stofnanir sem njóti verndar tvísköttunarsamninga sem Ísland hafi gert við önnur ríki enda séu tekjurnar ekki að meginstofni eignatekjur. Með því sé átt við að meira en helmingur teknanna stafi frá raunverulegri atvinnustarfsemi, þ.e. framleiðslu eða sölu á vörum eða þjónustu. Þá segir nánar í athugasemdum um ákvæðið að félög, sjóðir og stofnanir sem hafi aðallega tekjur af eignum, svo sem arð, vexti og söluhagnað, þ.e. óvirkar tekjur (e. passive income), þ.m.t. tekjur af óefnislegum eignum, svo sem réttindum hvers konar og sæti skattlagningu undir þeim mörkum sem sett eru í greininni, falli undir ákvæði hennar.

Í málinu liggur fyrir að starfsemi hinna erlendu félaga á Antígva og Barbúda voru stofnuð um eignarhald og þurrleigu kaupskipa, þ.e. útleigu skipa án áhafnar. Munu félögin sem um ræðir öll hafa leigt dótturfélagi stefnanda í Færeyjum, P/f Faroe Ship, skip á umræddu tímabili. Einu tekjur félaganna voru leigutekjur frá móðurfélaginu í Færeyjum af þurrleigu skipa að undanskildum fjármagnstekjum í einhverjum tilvikum. Skipin voru ekki gerð út frá Antígva og Barbúda og samkvæmt gögnum málsins voru engir starfsmenn starfandi hjá félögunum og þau áttu engar fasteignir í Antígva og Barbúda.

Með vísan til þess er að framan greinir og að virtum gögnum málsins verður ekki talið að sú starfsemi sem fram fór í dótturfélögum stefnanda í lágs kattaríkjunum Antígva og Barbúda á umræddum árum geti fallið undir það sem telst raunveruleg atvinnustarfsemi, þ.e. framleiðsla á vöru og þjónustu, sbr. ákvæði 6. gr. reglugerðar nr. 1102/2013, sem mælir fyrir um raunverulega atvinnustarfsemi CFC félags. Þá telur dómurinn enn fremur ljóst að tekjur félaganna af þurrleigu skipanna til P/f Faroe Ship í Færeyjum falli undir hugtakið eignatekjur, samkvæmt 1. töluliðar 4. mgr. 57. gr. a og C-lið 7. gr. laga nr. 90/2003.

Dómurinn hafnar þeirri málsástæðu stefnanda að starfsemi umræddara dótturfélaga stefnanda í lágs kattaríkjunum Antígva og Barbúda megi jafna við raunverulega atvinnustarfsemi fasteignafélaga sem hafi með höndum útleigu fasteigna. Þá verður ekki talið að slippkostnaður sem færður er sem kostnaður hjá félaginu hafi áhrif á eðli teknanna, auk þess sem fyrirbyggjandi gögn gefa ekki tilefni til að líta svo á að slík þjónusta hafi verið innt af hendi í Antígva og Barbúda.

Samkvæmt framangreindu er það niðurstaða dómsins að hafna beri varakröfu stefnanda.

Í varakröfu- og einnig í þrautavarakröfu stefnanda er þess krafist að 25% álag verði fellt niður. Samkvæmt 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, skal fella niður álag ef skattaðili færir rök að því að honum verði eigi kennt um annmarka á framtali eða vanskil þess, að óviðráðanleg atvik hafi hamlað því að hann skilaði skattframtali á réttum tíma, bætti úr annmörkum á framtali eða leiðrétti einstaka liði þess.

Með vísan til þess er áður greinir um skattskil stefnanda er ljóst að stefnandi gerði ekki grein fyrir hlutdeild í rekstrarhagnaði lögaðila á lágs kattasvæðum í skattskilum sínum árin 2014 og 2015. Er tekið undir það með yfirs kattanevnd að um annmarka hafi verið að ræða á skattframtölum stefnanda í skilningi 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og að heimilt hafi verið að beita álagi samkvæmt 2. mgr. 108. gr. sömu laga. Ekki verður fallist á það með stefnanda að gildistaka upplýsingaskiptasamnings á milli Íslands og eyríkjanna hafi mátt gefa stefnanda tilefni til að losna undan skattskyldu eða að honum verði ekki kennt um annmarka á skattframtali sínu. Þvert á móti telur dómurinn að stefnandi, sem er umfangsmikið fyrirtæki er nýtur aðstoðar sérfræðinga við skattskil sín, hafi ekki fært rök fyrir því að skilyrðum 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 sé fullnægt þannig að fella beri niður álagið. Er því einnig hafnað kröfu stefnanda um niðurfellingu álags.

Með skírskotun til alls 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, Eimskipafélagi Íslands hf., að greiða stefnda, íslenska ríkinu, 1.000.000 króna í málskostnað.

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

Garðar G. Gíslason lögmaður flutti málið fyrir stefnanda.

Einar Karl Hallvarðsson lögmaður flutti málið fyrir stefnda.

Ragnheiður Snorradóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

#### **Dómsorð:**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknaður af öllum kröfum stefnanda, Eimskipafélags Íslands hf.

Stefnanda ber að greiða stefnda 1.000.000 króna í málskostnað.