

## D Ó M U R

**Héraðsdóms Reykjavíkur 24. júní 2013 í máli nr. E-3371/2012:**

**Haukur Guðjónsson**

*(Páll Jóhannesson hdl.)*

**gegn**

**íslenska ríkinu**

*(Einar K. Hallvarðsson hrl.)*

Mál þetta, sem dómtekið var 27. maí síðastliðinn, var höfðað 10. október 2012 af Hauki Guðjónssyni, Sævarlandi 20, Reykjavík, gegn íslenska ríkinu.

Stefnandi krefst þess aðallega að úrskurður ríkisskattstjóra, sem upp var kveðinn 18. júní 2012 í máli nr. 20111000659, þar sem breytingar voru gerðar á opinberum gjöldum Hauks Guðjónssonar tekjuárin 2006 og 2008, verði felldur úr gildi.

Til vara er þess krafist að úrskurður ríkisskattstjóra, sem upp var kveðinn 18. júní 2012 í máli nr. 20111000659, verði felldur úr gildi að hluta og breytt þannig að

- a. endurákvörðun ríkisskattstjóra um hækkun skattskyldra launa um 150.000.000 króna tekjuárið 2008 á grundvelli 3. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, sbr. 1. másl. 2. mgr. 11. gr. sömu laga, og samsvarandi lækkun framtalinna arðstekna, verði felld úr gildi, og
- b. 25% álag samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, á tekjuviðbót á tekjuárunum 2006 og 2008, samkvæmt úrskurðinum, falli niður.

Til þrautavara er þess krafist að úrskurður ríkisskattstjóra, sem upp var kveðinn 18. júní 2012 í máli nr. 20111000659, verði felldur úr gildi að hluta og breytt þannig að

- a. endurákvörðun ríkisskattstjóra um hækkun skattskyldra launa um 150.000.000 krónur tekjuárið 2008 á grundvelli 3. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, sbr. 1. másl. 2. mgr. 11. gr. sömu laga, og samsvarandi lækkun framtalinna arðstekna, verði felld úr gildi, og
- b. 25% álag samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, á tekjuviðbót á tekjuárinu 2008, samkvæmt úrskurðinum, falli niður.

Til þrautþrautavara er þess krafist að úrskurðurinn verði felldur úr gildi að hluta og breytt þannig að 25% álag samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, á tekjuviðbót á tekjuárinu 2008, samkvæmt úrskurðinum, falli niður.

Þá krefst stefnandi þess að honum verði dæmdur málskostnaður að mati dómsins.

Af hálfu stefnda er krafist sýknu af öllum kröfum stefnanda og að stefnanda verði gert að greiða stefnda málskostnað samkvæmt mati dómsins.

## **Yfirlit málsatvika og ágreiningsefna**

Málsatvik eru þau að 12. október 2010 hóf skattrannsóknarstjóri rannsókn á bókhaldi og skattframtölum stefnanda vegna tekjuáranna 2007 og 2008. Með bréfi skattrannsóknarstjóra til stefnanda 12. nóvember 2010 var tilkynnt að rannsóknin næði einnig til tekjuársins 2006.

Rannsókn skattrannsóknarstjóra leiddi í ljós að stefnandi hafði fengið greiðslu inn á bankareikning sinn 19. apríl 2006 frá Ingvari Helgasyni ehf., að fjárhæð 8.434.751 króna. Stefnandi gerði ekki grein fyrir þessari greiðslu á skattframtali sínu 2007 vegna tekjuársins 2006. Enn fremur kom í ljós að í skattframtali stefnanda 2009, vegna tekjuársins 2008, var talinn fram arður frá HG Holding ehf., að fjárhæð 158.434.750 krónur, þ.e. 150.000.000 króna sem stefnandi fékk greiddar 18. apríl 2008 og 8.434.750 krónur 19. apríl 2006.

Rannsókninni lauk 26. september 2011 og var stefnanda send skýrsla um hana með bréfi 30. sama mánaðar. Þar kemur fram að málið hefði verið sent embætti ríkisskattstjóra. Með bréfi ríkisskattstjóra 8. febrúar 2012 til stefnanda voru boðaðar breytingar á opinberum gjöldum stefnanda gjaldárin 2007 og 2009 vegna tekjuáranna 2006 og 2008 á grundvelli rannsóknar skattrannsóknarstjóra. Stefnandi sendi andmæli vegna þessa með bréfi 12. mars 2012.

Með úrskurði ríkisskattstjóra 18. júní 2012 voru gerðar breytingar á opinberum gjöldum stefnanda gjaldárin 2007 og 2009. Stefnandi telur úrskurðinn ólögmetan og hefur höfðað málið í þeim tilgangi að fá hann felldan úr gildi. Varakröfur hans í málinu eru að úrskurðurinn verði felldur úr gildi að hluta og honum breytt á þann hátt sem hann lýsir í kröfugerð sinni í málinu.

Af hálfu stefnda er því mótmælt að úrskurðurinn sé ólögmetur.

## **Málsástæður og lagarök stefnanda**

Af hálfu stefnanda er vísað til þess að rannsókn skattrannsóknarstjóra, sem hófst 12. október 2010, hafi eingöngu snúist um það hvort arðsúthlutun úr HG Holding ehf. til stefnanda stæðist kröfur laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög og þar af leiðandi hvernig bæri að fara með þær tekjur í skattskilum stefnanda.

Stefnandi hafi fengið skýrslu skattrannsóknarstjóra senda til andmæla með bréfi 5. maí 2011 og hafi honum verið gefinn frestur til að koma sjónarmiðum sínum á framfæri. Andmæli hafi verið send embættinu 3. júní s.á. Rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi síðan lokið 26. september s.á. og hafi stefnandi þá fengið endanlega skýrslu embættisins senda í heild.

Stefnandi hafi fengið bréf frá ríkisskattstjóra 8. febrúar 2012 þar sem boðuð var endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda á grundvelli skýrslu skattrannsóknarstjóra. Stefnanda hafi verið veittur frestur til að færa fram andmæli en þau hafi hann sent með bréfi 12. mars s.á. þar sem endurákvörðun ríkisskattstjóra hafi verið mótmælt.

Endanlegur úrskurður ríkisskattstjóra hafi svo legið fyrir 18. júní s.á. Með bréfi ríkisskattstjóra 13. júlí s.á. hafi útreikningar verið leiðréttir eftir ábendingu stefnanda en í úrskurðinum hafi komið fram töluleg mistök sem leitt hafi til þess að skuld stefnanda varð hærri en forsendur ríkisskattstjóra miðuðust við.

Stefnandi telji úrskurð ríkisskattstjóra rangan og freisti þess með málssókninni að fá hann felldan úr gildi eða að honum verði breytt.

Ágreiningur málsaðila snúist um það hvort arðsúthlutun úr félaginu HG Holding ehf., sem sé félag í 100% eigu stefnanda, hafi verið ólögmat í skilningi 74. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög, þannig að hún verði skattlögð sem laun á grundvelli 3. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr., sbr. 1. másl. 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Stefnandi hafi talið arðgreiðsluna fram á framtali sínu gjaldárið 2009 og hafi hún verið skattlögð með 10% fjármagnstekjuskatti á grundvelli 4. tölul. C-liðar 7. gr. laga um tekjuskatt, sbr. þágildandi 3. mgr. 66. gr. laganna.

Stefnandi hafi lagt fram ítarleg skrifleg andmæli, fyrst með bréfi til skatt rannsóknarstjóra 3. júní 2011 og síðar með bréfi til ríkisskattstjóra 12. mars 2012. Kjarna þeirra andmæla hafi enn ekki verið svarað af hálfu skattyfirvalda með fullnægjandi hætti og sé það sérstaklega ámælisvert þegar hagsmunir stefnanda væru hafðir í huga.

Í úrskurði ríkisskattstjóra sé byggt á því að fram hafi farið arðsúthlutanir í tvennu lagi, annars vegar tekjuárið 2006, að fjárhæð 8.434.751 króna, og hins vegar tekjuárið 2008, að fjárhæð 150.000.000 króna. Niðurstaða embættisins hafi verið sú að umbreyta arðsúthlutun til stefnanda í launagreiðslur, sem séu skattlagðar í herra skattþrepi en arðgreiðslur, sbr. 1. mgr. 66. gr. laga um tekjuskatt og lög nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga annars vegar en 3. mgr. 66. gr. hins vegar.

Stefnandi telji að arðsúthlutun HG Holding ehf. til stefnanda hafi verið fyllilega lögmat. Arðsúthlutunin hafi byggst á eiginfjárstöðu HG Holding ehf. og hafi skatt yfirvöld ekki fært nein sannfærandi rök fyrir því að arðsúthlutunin hafi verið ólögmat. Þær röksemdir sem fram hafi komið af þeirra hálfu séu að auki þversagna kenndar og óskiljanlegar.

Félagið HG Holding ehf. hafi verið stofnað sem fjárfestingafélag og hefði félagið fjárfest í og átti hlutabréf í Ingvari Helgasyni ehf. og Bifreiðum og landbúnaðarvélum ehf. þegar hinn umdeildi arður var greiddur út. Áður en arðsúthlutunin fór fram hefði verðmæti eigna HG Holding ehf. verið metið sérstaklega til gangverðs og liggi fyrir skriflegt verðmat. Í lok árs 2007 hafi eigið fé félagsins verið 210.816.994 krónur og á árinu 2008 hafi stefnandi talið fram arðsúthlutun að fjárhæð 158.434.751 króna.

Hækkun á virði hlutabréfaeignar stefnanda hafi verið fært sem eigið fé sundurliðað í ársreikningi undir nafninu „endurmatsreikningur“ sem staðið hafi í 288.850.060 krónum í lok árs 2007. Ekki hafi þó verið um að ræða raunverulegan endurmats reikning samkvæmt lögum nr. 3/2006, sbr. 31. gr., enda eigi ákvæðið eingöngu við um fastafjármuni og falli hlutabréf ekki þar undir. Þó að gangvirðisbreyting hafi verið sundurliðuð í eiginfjárreikningum með þessum hætti hefði það ekki haft sérstaka þýðingu í huga stefnanda né skoðunarmanns sem útbjó ársreikninginn. Ætlunin hafi verið, og sé það í reynd rétt aðferð, að færa hækkunina sem tekjur í rekstrarreikningi sem hefði þá skilað sér sem óráðstafað eigið fé í efnahagsreikningi HG Holding ehf.

Þrátt fyrir framangreint sé ljóst að arðsúthlutun á grundvelli raunverulegs endurmats reiknings samkvæmt 31. gr. laga um ársreikninga sé með engu ólögmat og því hefði arðgreiðsla á þeim grunni verið fullkomlega eðlileg og í samræmi við lög nr. 138/1994 um einkahlutafélög. Í niðurstöðum skattrannsóknarstjóra og ríkisskattstjóra hafi ekki verið færð fram nein rök sem sýni fram á annað. Af þeim texta sem embættin hafi látið frá sér virtust þau í raun ekki vita í hvorn fótinn þau ættu að stíga. Þrátt fyrir það hafi stefnandi fengið að kenna á því með því að á hann hafi verið gjaldfelldar tugmilljóna skattskuldir.

#### *Efnisrök skattrannsóknarstjóra og ríkisskattstjóra*

Skattrannsóknarstjóri tilgreini hvernig hann telji að frjálsir sjóðir myndist. Endurmatsreikningur meðal eiginfjárliða teljist „að mati skattrannsóknarstjóra“ ekki frjáls sjóður í skilningi 74. gr. laga um einkahlutafélög heldur valdi endurmats reikningur því að sérstakur bundinn sjóður myndist í félaginu. Í skýrslu skattrannsóknarstjóra komi þó fram að þar sem hlutafé hafi ekki verið lækkað og „engir endurmats- eða gangvirðisreikningar“ hafi verið til staðar til að leysa upp þyki ljóst að ekki hafi verið skilyrði til að frjáls sjóður gæti myndast nema sem hluti rekstrarhagnaðar síðasta árs. Ekki komi mikið meira fram um þessi grundvallaratriði málsins. Í þessum fáu setningum felist sú þversögn að í einni þeirra lýsi skattrannsóknarstjóri því mati sínu að endurmatsreikningur félagsins sé ekki frjáls sjóður og í þeirri næstu komi fram að ekki hafi verið til staðar endurmatsreikningar til að leysa upp. Það virtist vera forsenda fyrir niðurstöðunni að ekki séu „til staðar“ endurmatsreikningar til að leysa upp.

Erfitt sé að svara efnislegri niðurstöðu skattrannsóknarstjóra þar sem af lestri skýrslunnar sé ekki hægt að ráða rökstuðning sem mark sé á takandi.

Í úrskurði ríkisskattstjóra sé tekið fram að embættið fallist ekki á að slíkur endurmatsreikningur meðal eigin fjár geti talist frjáls sjóður í skilningi 74. gr. laga um einkahlutafélög. Rökin hvað þetta atriði varði séu ekki umfangsmeiri.

Hvorki skattrannsóknarstjóri né ríkisskattstjóri nefni einu nafni að endurmats reikningur eigi ekki við um hlutabréfaeign samkvæmt lögum um ársreikninga. Enga skýringu sé að finna á því. Að því er varði ítarlega umfjöllun stefnanda um reikningsskil taki ríkisskattstjóri einfaldlega fram að í reikningsskilum HG Holding ehf. komi ekki fram að þau byggi á „framangreindum reikningsskilastaðlum“, án þess að ljóst sé hvaða reikningsskilastaðla sé vísað til, og beri félaginu ekki skylda til þess, sbr. VIII. kafla laga um ársreikninga. Þá komi fram að greinargerðir sem

lagðar voru fram breyti engu fyrir niðurstöðu þessa máls. Ríkisskattstjóri hafi því ekki talið mikla ástæðu til að hafa skoðun á þessu máli að öðru leyti.

Rökstuðningur embættanna beri sterklega með sér að þau hafi ekki treyst sér til að rökstyðja efni málsins en láti þó stefnanda bera hallann af því og gjaldfella skattsskuldina með fáum orðum í þeirri von að vandamálið sem kom inn á borð þeirra sé leyst.

#### *Tímamörk endurákvörðunar*

Ákvæði 97. gr. laga um tekjuskatt taki á tímamörkum sem skattyfirvöld hafi til endurákvörðunar skatta. Í 2. mgr. 97. gr. komi fram að ef skattaðili hafi látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, sé eigi heimilt að endurákvörða skattaðila skatt nema vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. Í 3. mgr. komi þó fram að fari fram rannsókn við embætti skattrannsóknarstjóra eða embætti sérstaks saksóknara á skattskilum viðkomandi þá reiknist heimild til endurákvörðunar frá byrjun þess árs þegar rannsókn hófst.

Úrskurður ríkisskattstjóra í máli stefnanda hafi fallið 18. júní 2012 en með honum hafi skattar stefnanda verið endurákvörðaðir vegna tekjuáranna 2006 og 2008. Því hafi meira en tvö ár liðið þegar endurákvörðun fór fram.

Við lestur skýrslu skattrannsóknarstjóra og úrskurðar ríkisskattstjóra megi auðveldlega ráða að niðurstaða embættanna hafi eingöngu ráðist af innsendum ársreikningum og framtölum. Niðurstaðan hafi orðið sú að af lestri ársreiknings HG Holdings ehf., sem fylgt hafi skattframtali félagsins, hefði óráðstafað eigið fé ekki nægt til úthlutunar arðs og embættin viðurkenni ekki endurmatsreikning sem frjálсан sjóð í skilningi laga um einkahlutafélög. Af þeim sökum hafi ríkisskattstjóri tekið þá ákvörðun að breyta ætti framtali stefnanda þannig að fram talin arðgreiðsla yrði færð sem skattskyld laun, þ.e.a.s. færð úr einum dálki í framtali stefnanda í annan. Ráða megi af niðurstöðu embættanna að málið sé ekki flóknara og niðurstaðan blasi því við af innsendum framtölum stefnanda og HG Holding ehf. Önnur gögn, sem skattrannsóknarstjóri hafi aflað, svo sem lánasamningur HG Holding ehf. við Glitni og verðmat Glitnis, skipti engu máli í rökstuðningi og niðurstöðu skattrannsóknarstjóra og ríkisskattstjóra.

Af lestri gagna málsins sé auðljóst að rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi verið algerlega tilefnislaus. Í því sambandi vísi stefnandi til reglugerðar nr. 373/2001 um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknar, bókunar lögmanns stefnanda í skýrslu töku og andmæla stefnanda. Rannsóknin hafi í reynd falist í því að kalla eftir gögnum frá stefnanda sem skattyfirvöld hafi getað prentað úr sínum eigin gagna grunni, þ.e.a.s. framtölum og ársreikningum. Innköllun annarra gagna hefði enga þýðingu haft enda hvorki á þeim byggt né hafi þau haft nokkra þýðingu samkvæmt rökstuðningi fyrir niðurstöðunni. Skýrslutaka yfir stefnanda hafi í raun falist í því að leggja fyrir hann innsend framtöl og ársreikninga og hann beðinn að staðfesta gögnin en að öðru leyti hafi málið augljóslega varðað mismunandi skilning á lögum um einkahlutafélög.

Tilhæfulaus rannsókn geti ekki undir nokkrum kringumstæðum orðið til þess að 3. mgr. 97. gr. eigi við enda sé þá skattyfirvöldum afhent tæki til þess að komast hjá

skýrum rétti skattgreiðenda. Í þessu máli sé ekki annað hægt en að velta fyrir sér hvort sniðganga slíkra réttinda hafi ekki einmitt verið hvati þess að málið var tekið upp af skattrannsóknarstjóra, enda hafi öll önnur mál sem varði túlkun á sömu lagaákvæðum verið leyst af ríkisskattstjóra án nokkurrar rannsóknar skattrannsóknarstjóra. Erfitt sé að sjá hvernig annað hafi átt við í þessu máli. Upphaf rannsóknar skattrannsóknarstjóra hafi verið 12. október 2010 eða u.þ.b. tveimur og hálfum mánuði áður en hinn svokallaði tveggja ára frestur 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt hefði komið í veg fyrir heimild til endurákvörðunar vegna tekjuársins 2008. Ef venjulegt ferli hefði þá hafist hjá ríkisskattstjóra hefði málinu aldrei lokið fyrir næstu áramót 2010/2011.

Stefnandi hafi talið arðgreiðslu frá HG Holding ehf. fram með skýrum hætti og hafi hún byggst á ársreikningi félagsins. HG Holding ehf. hefði skilað bæði framtölum og ársreikningum til skattýfirvalda og hafi allar upplýsingar legið ljósar fyrir þannig að ef skattýfirvöld hefðu verið sömu skoðunar á þeim tíma og þau séu nú, þá hefðu þau haft allar þær upplýsingar til að komast að sömu niðurstöðu. Ekkert hefði verið því til fyrirstöðu að þau hefðu leiðrétt framtal stefnanda með vísun í 95. gr. laga um tekjuskatt á þeim tíma á grundvelli orðalags þess ákvæðis.

Stefnandi krefjist þess að úrskurður ríkisskattstjóra verði felldur úr gildi með dómi á þeim grundvelli að hann hafi fallið of seint, sbr. 2. mgr. 97. gr. laga um einka hlutafélög.

### *Stjórnsýslulög*

Í 12. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 sé svonefnd meðalhófsregla sem kveði á um að stjórnvald skuli því aðeins taka íþyngjandi ákvörðun þegar lögmatu markmiði, sem að er stefnt, verði ekki náð með öðru og vægara móti. Skal þess þá gætt að ekki sé farið strangar í sakirnar en nauðsyn beri til. Skattýfirvöld hafi engan veginn virt meðalhóf í þessu máli eins og sjá megi af meðferð á stefnanda af hálfu skattýfirvalda. Því til viðbótar beri að horfa til röksemda um markmið og tilgang laga um einkahlutafélög.

Þá verði einnig að vísa til 22. gr. stjórnsýslulaga sem kveði á um efni rökstuðnings stjórnvaldsákvæðana. Rökstuðningur ríkisskattstjóra geti ekki staðist þær kröfur sem gerðar eru samkvæmt lagagreininni enda blasi við að embættið ákveði vísvitandi að taka ekki á grundvallaratriðum málsins í rökstuðningi sínum. Löng almenn umfjöllun sem notuð hafi verið í fjölmörgum fyrri úrskurðum nægi ekki til þess að rökstyðja niðurstöðu í þessu tiltekna máli.

Stefnandi krefjist þess því að úrskurður ríkisskattstjóra verði felldur úr gildi með dómi á þeim grundvelli að hann hafi brotið gegn ákvæðum stjórnsýslulaga.

### *Túlkun skattalaga*

Ákvæði 40. og 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944 geri kröfur um að skattar verði ekki lagðir á nema með skýrum lögum. Þessi ákvæði beri að hafa í huga við túlkun á skattalögum. Vald til skattlagningar sé í höndum löggjafans og beri að fara eftir skýrum lögum en hvers kyns vafa verði að túlka skattgreiðendum í hag.

Ef farið er í gegnum málsgrundvöll skattyfirvalda í því máli sem hér er fjallað um komi í ljós að skattyfirvöld séu síður en svo sannfærð um að efnisleg niðurstaða þeirra sé rétt. Að öðrum kosti hefðu bæði skattrannsóknarstjóri og ríkisskattstjóri fært fram sannfærandi rök fyrir máli sínu sem hefðu ekki verið þversagnakennd og auk þess hefðu þau ekki forðað sér frá því að fjalla um grundvallaratriði málsins. Þessi ósannfærandi rökstuðningur byggist að öllum líkindum á því að skattyfirvöld hafi ekki fundið þeirri niðurstöðu sem þau vilji komast að stað í lögum og lögskýringagögnum, auk þess sem svo kunni að vera að löggin séu óskýr og vanti fyllingu.

Hvort sem lagaheimild vanti, sem styðji niðurstöðu skattyfirvalda, eða löggin séu ekki nógu skýr þá eigi ofangreind ákvæði stjórnarskrárinnar, sbr. jafnframt túlkun þeirra í dómum Hæstaréttar, að leiða til þeirrar niðurstöðu sem sé hagfelldari fyrir skattgreiðandann. Skattyfirvöld virtust hins vegar almennt ekki hafa tamið sér þessi túlkunarsjómarmið, eins og skýrt megi ráða af þessu máli. Nauðsynlegt sé því að gera yfirvöldum ljóst að þeim beri að fara með vald sitt af varfærni og virða skýr réttindi borgaranna.

#### *Röng efnisleg niðurstaða ríkisskattstjóra*

Stefnandi telji oft erfitt að andmæla niðurstöðu þegar ekki hafi komið fram skýr rök fyrir henni. Stefnandi hafi lagt fram ítarlegar skýringar og rökstuðning með and mælum sínum en þeim hafi engan veginn verið svarað með fullnægjandi hætti. Rök stefnanda séu þessi:

Grundvöllur málsins snúi að túlkun á 74. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög, sem skilgreini skilyrði fyrir útgreiðslu arðs frá einkahlutafélögum. Úrskurður ríkis skattstjóra um viðbótarskattlagningu stefnanda byggist á 3. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr., sbr. 1. máls. 2. mgr. 11. gr. laga um tekjuskatt. Þessi ákvæði tekjuskattslaga vísi hins vegar til laga um einkahlutafélög og sé forsendan fyrir beitingu þeirra að lán eða arðgreiðsla stangist á við lög um einkahlutafélög. Ef lán eða arðgreiðsla sé hins vegar í samræmi við lög um einkahlutafélög þá eigi þessi ákvæði ekki við.

Í 74. gr. laga um einkahlutafélög komi fram að einungis sé heimilt að úthluta sem arði:

- a. Hagnaði samkvæmt samþykktum ársreikningi síðasta reikningsárs,
- b. yfirfærðum hagnaði frá fyrri árum og
- c. frjálsum sjóðum.

Gert sé hins vegar ráð fyrir að fyrst sé dregið frá tap sem ekki hafi verið jafnað og einnig fé sem samkvæmt lögum eða félagssamþykktum skuli lagt í varasjóð eða til annarra þarfa.

Skattrannsóknarstjóri og ríkisskattstjóri virtust hafa talið að liðir a og b kæmu einungis til greina en horfðu fram hjá lið c. Ef skýrslutökur skattrannsóknarstjóra væru lesnar mætti sjá að þetta virtist hafa verið viðhorfið. Hvorugt embætti virtist síðan hafa verið tilbúið til þess að rökræða um skýrt orðalag ákvæðisins þegar fyrir

lá að þessi skilningur þeirra hafi verið rangur og verði að lesa rýran rökstuðning embættanna í þessu ljósi. Þetta gefi stefnanda tilefni til þess að gruna að ákvörðun hafi verið tekin fyrirfram og hans sjónarmið virt að vettugi.

Ef rétt hefði verið staðið að málum hjá skattfyrvöldum hefði farið fram lögfræðileg greining á ákvæðum laga um einkahlutafélög um hvaða sjóðir geti talist frjálsir annars vegar og bundnir hins vegar. Sú greining hafi hins vegar aldrei farið fram. Skýrt sé af 74. gr. og 75. gr. laganna að lögbundinn varasjóður sé ekki frjáls sjóður en lögin nefni hins vegar ekki aðra bundna sjóði fyrir utan nafnverð hlutafjársfélagsins. Ákvæði 2. mgr. 75. gr. nefni að vísu yfirverðsreikning, sem greiðslu hlutafjár til einkahlutafélags umfram nafnverð, en slíkir sjóðir séu ekki bundnir samkvæmt lögum.

Ráða megi af orðalagi 74. gr. og athugasemdum í greinargerð með lögum nr. 32/1978 að gert sé ráð fyrir því að félagssamþykktir geti kveðið á um bundna sjóði umfram það sem fram komi í lögum. Sem dæmi þess megi nefna 4. tölul. 2. mgr. 34. gr. laga um einkahlutafélög en þar sé kveðið á um að ráðstafa megi hlutafjárleggjun í sérstakan sjóð sem nota megi samkvæmt ákvörðun hluthafafundar. Í þessu máli komi þetta ekki til álita þar sem samþykktir HG Holding ehf. höfðu ekki að geyma nein ákvæði um bundna sjóði umfram það sem fram komi í lögum um einkahlutafélög.

Samkvæmt framangreindu megi ráða af lögum um einkahlutafélög að frjálsir sjóðir séu allt eigið fé félags umfram hlutafé og varasjóð nema félagssamþykktir kveði á um annað. Komi þá til skoðunar hvers vegna skattfyrvöld neiti samt sem áður að viðurkenna að arðsúthlutun HG Holding ehf. standist skilyrði 74. gr. laga um einkahlutafélög þrátt fyrir að eigið fé, umfram hlutafé og varasjóð, hafi verið jákvætt fyrir og eftir arðsúthlutun. Rökstuðningur skattrannsóknarstjóra og ríkissaksóknara hafi verið afar rýr að þessu leyti en ríkisskattstjóri taki einungis fram að hann „fellst ekki á að slíkur endurmatsreikningur meðal eigin fjár geti talist frjáls sjóður í skilningi 74. gr.“.

Í ársreikningum HG Holding ehf. hafi hlutabréfaeign félagsins verið metin á gang virði eða markaðsverði. Í ársreikningi 2007 komi fram hækkun á virði þessara eigna að fjárhæð 288.850.060 krónur. Hækkunin hafi verið sundurliðuð í efnahagsreikningi félagsins og hafi sá liður verið nefndur endurmatsreikningur. Ítrekað hafi verið tekið fram við skattfyrvöld að ekki væri um að ræða endurmatsreikning í skilningi 31. gr. laga um ársreikninga, enda eigi ákvæðið eingöngu við um fastafjármuni. Lögð hafi verið fram tvö minnisblöð frá tveimur endurskoðendum, þar sem fjallað hafi verið um þessi mál og skýrt kveðið á um að endurmatsreikningur samkvæmt 31. gr. laga um ársreikninga ætti ekki við um hækkun á virði hlutabréfa. Þrátt fyrir þessar ítrekuðu athugasemdir hafi skattrannsóknarstjóri og ríkisskattstjóri þráast við og rökstutt mál sitt með einni setningu um að þeirra mat væri að endurmatsreikningur samkvæmt ársreikningalögum gæti ekki talist frjáls sjóður.

Varðandi reikningsskilin, sem ríkisskattstjóri virtist ekki treysta sér til að fjalla um en hafi samt lagt fram einfalda fullyrðingu um endurmatsreikning, hefðu í grófum dráttum tvær leiðir komið til greina við framsetningu ársreiknings HG Holding ehf. vegna færslu eigna á gangvirði. Annars vegar sundurliðun eigna á gang virðisreikning, sbr. 38. gr. laga um ársreikninga, og hins vegar að færa virðis

breytingar í gegnum rekstrarreikning. Síðari leiðin þýði í raun að hækkun á virði komi fram sem tekjur og eftir atvikum hagnaður sem færðist síðan sem óráðstafað eigið fé í efnahagsreikningi. Ef HG Holding ehf. hefði valið síðari leiðina hefðu skattfyrvöld aldrei gert athugasemdir miðað við þær röksemdir sem fram hafi komið af þeirra hálfu. Mörg félög hafi hins vegar valið að fara síðari leiðina hvort sem þau hefðu ákveðið að fara með beinum hætti eftir alþjóða reikningsskilastöðlum eða ekki en stefnandi hefði lagt fram gögn um það í dæmaskyni.

Þær röksemdir komi fram í skýrslu skattrannsóknarstjóra að frjálsir sjóðir myndist með þrennum hætti:

1. Sem hluti rekstrarhagnaðar fyrri ára,
2. vegna lækkunar hlutfjár og
3. þegar skilyrði eru fyrir hendi til að leysa upp endurmats- eða gangvirðis reikning, sbr. m.a. 31. gr. laga nr. 3/2006 um ársreikninga.

Síðan hafi skattrannsóknarstjóri tekið upp stöðluð rök ríkisskattstjóra þess efnis að þar sem hlutfé hafi ekki verið lækkað og engir endurmats- eða gangvirðisreikningar voru til staðar til að leysa upp þyki ljóst að ekki voru skilyrði á viðkomandi ári til að frjáls sjóður gæti myndast nema sem hluti rekstrarhagnaðar fyrri ára. Af þessum rökum verði ekki annað ráðið en að skattrannsóknarstjóri og ríkisskattstjóri telji að hægt sé að leysa upp endurmats- eða gangvirðisreikning með útgreiðslu arðs. Ef þessir reikningar yrðu leystir upp með öðrum hætti, t.a.m. sölu, kæmu þeir fram sem tekjur og eftir atvikum hagnaður og þ.a.l. sem óráðstafað eigið fé í efnahagsreikningi, nema þeir séu leystir upp með tapi. Fari upplausn fram með þeim hætti sé um að ræða hagnað síðasta reikningsárs, en ekki frjálsan sjóð eins og skilgreint hafi verið með ofangreindri upptalningu.

Ótækt sé að skýra 74. gr. laga um einkahlutafélög öðruvísi en svo að einu sjóðirnir sem ekki eru frjálsir séu þeir sem skýrlega er kveðið á um í lögum um einkahlutafélög að séu bundnir, en það sé hlutfé, varasjóður og eftir atvikum bundnir sjóðir samkvæmt félagssamþykktum. Annað standist ekki orðalag ákvæðisins að teknu tilliti til athugasemda í greinargerð. Skattrannsóknarstjóri hafi tekið undir þetta í rökstuðningi sínum en þar komi fram að arðgreiðslustofn geti aldrei orðið hærri en sem nemi eiginfjárstofnum, að frádregnu hlutfé og lögbundnum varasjóð, eins og hann komi fram í ársreikningum og skattframtölum félagsins, „alveg sama hvernig hann er samsettur“.

Þó að líta ætti til laga um ársreikninga, sbr. 38. gr., um myndun gangvirðisreiknings sé ekkert því til fyrirstöðu að leysa slíkan reikning upp með útgreiðslu arðs enda lækki þá gangvirðisreikningurinn á móti, þ.e.a.s. eigið fé lækki sem nemi fjárhæð hins úthlutaða arðs. Lög um einkahlutafélög kveði ekki á um neitt bann við því að leysa upp slíkan reikning í reglum um arðsúthlutun og lög um ársreikninga geri það ekki heldur. Í því sambandi verði jafnframt að hafa í huga til samanburðar að ef HG Holding ehf. hefði úthlutað hlutabréfaeign sinni sem arðgreiðslu til hluthafa, þ.e.a.s. hluthafinn hefði fengið eigninar sjálfar í hendur, þá hefði eigið fé lækkað sem næmi verðmæti eignanna og hluthafinn hefði greitt fjármagnstekjuskatt af arði á grundvelli þess verðmætis sem fram komi í bókum félagsins.

Á hitt sé hins vegar að líta að HG Holding ehf. hafi haft val um að sundurliða gang virðisbreytingar í efnahagsreikningi eða færa þær í gegnum rekstrarreikning. Ef HG Holding ehf. hefði valið þá leið hefði óráðstafað eigið fé hækkað sem nemi hinum sérgreinda eiginfjárlið í ársreikningi félagsins. Eins og sjá megi af skýrslutöku hjá skattrannsóknarstjóra hefði það verið ætlunin en fyrir mistök hafi gangvirðis hækkunin verið færð í sérstakan lið.

Ríkisskattstjóri virtist ætla að byggja skattkröfu sína upp á tugmilljónir króna á þessari tilviljun án þess að treysta sér þó til þess að fjalla efnislega um reikningskilareglur í úrskurði sínum. Sú túlkun standist enga skoðun og sé í besta falli í algjörrri andstöðu við túlkunarreglu sem leiði af 40. og 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands.

Svo virtist sem túlkun á 74. gr. laga um einkahlutafélög sé í höndum skattyfirvalda og á grundvelli tekjuskjónarmiða stefnda frekar en að túlkunin byggji á þeim tilgangi og verndarandlagi sem ákvæðinu hafi upphaflega verið ætlað. Engin sérstök skilyrði séu sett í 7. og 11. gr. laga um tekjuskatt fyrir arðsúthlutun umfram það sem fram komi í lögum um einkahlutafélög. Eini kröfuhafi félagsins hafi gert sérstaklega ráð fyrir arðgreiðslu, á grundvelli ársreiknings félagsins og stöðu eiginfjár þess, í skriflegum lánasamningi. Túlkun eina kröfuhafans hafi því verið hin sama og stefnanda og HG Holding ehf.

Í 77. gr. laga um einkahlutafélög komi fram að afleiðing þess að arðgreiðsla hafi farið fram andstætt ákvæðum laganna sé sú að endurgreiða beri fjárhæðina með vöxtum. Þetta eigi hins vegar samkvæmt 2. málsl. 1. mgr. 77. gr. ekki við um úthlutun arðs ef hluthafinn hvorki vissi né mátti vita að greiðslan var ólögmat. Stefnandi hafi sýnt fram á og sannað að hann var og sé enn í fullkomlega góðri trú um að arðgreiðslan standist ákvæði laganna. Í slíkum tilvikum sé skýrt kveðið á um það í lögnum að þá skuli arðgreiðslan standa óbreytt.

#### *Varakrafa, þrautavarakrafa og þrautþrautavarakrafa*

Í úrskurði ríkisskattstjóra sé byggt á því að fram hafi farið arðsúthlutanir í tvennu lagi, annars vegar tekjuárið 2006, að fjárhæð 8.434.751 króna, og hins vegar tekjuárið 2008, að fjárhæð 150.000.000 króna. Stefnandi hafi talið arðgreiðslu fara fram í einu lagi vegna tekjuársins 2008, að fjárhæð 158.434.751 króna, og hafi greitt fjármagnstekjuskatt. Ástæða þess að stefnandi fékk fyrri fjárhæðina beint inn á bankareikning sinn hafi verið sú, eins og fram hafi komið í andmælum stefnanda fyrir skattyfirvöldum, að HG Holding ehf. hafði ekki stofnað bankareikning. Stefnandi hafi því tekið við fjárhæðinni fyrir hönd félagsins en hafi síðan litið svo á að hann hefði fengið hana formlega til úthlutunar þegar hún var talin fram.

Hvorki skattrannsóknarstjóri né ríkisskattstjóri hafi fallist á þessar skýringar stefnanda, án þess að rökstyðja það ítarlega. HG Holding ehf. hafi ekki verið í þannig starfsemi að mikil þörf væri á bankareikningi. Öll íslensk einkahlutafélög séu stofnuð og skráð með 500.000 króna hlutafé án þess að hafa á þeim tímapunkti stofnað bankareikning. Ástæða þess sé sú að bankareikning sé ekki hægt að stofna án kennitölu. Það breyti því ekki að staðfest sé við stofnun að félög eigi lágmarkshlutafé sem annar aðili geymi samt sem áður á sínu nafni.

Verði ekki fallist á sjónarmið stefnanda varðandi þetta atriði sé til vara krafist að úrskurður ríkisskattstjóra verði felldur úr gildi að öðru leyti, þ.e.a.s. að því er varðar arðgreiðslu að fjárhæð 150.000.000 króna og álagsbeitingu í heild sinni.

Í ljósi alls þess er að framan greini sé beitingu álags harðlega mótmælt. Rökstuðningur ríkisskattstjóra fyrir beitingu álags sé sá að vantaldar tekjur teljist svo stórfelldur annmarki á skattskilum gjaldanda að ekki séu tilefni til annars en að beita umræddu 25% álagi samkvæmt heimild í 2. mgr. 108. gr. laga um tekjuskatt. Þessi röksemdafærsla byggðist á röngum staðreyndum enda hafi stefnandi talið tekjurnar fram sem arðgreiðslur og hafi greitt af þeim 10% fjármagnstekjuskatt. Sú fullyrðing að stefnandi hafi vantalið tekjur sé því beinlínis röng. Auk þessa hafi allar upplýsingar verið fyrirliggjandi í framtölum og ársreikningum stefnanda og HG Holding ehf. þannig að engu hafi verið leynt né reynt að leyna undir nokkrum kringumstæðum. Stefnandi hafi talið fram eftir bestu samvisku og í samræmi við hans túlkun á lögum.

Þrautavarakrafa sé frábrugðin varakröfu að því leyti að verði ekki fallist á niður fellingu álags samkvæmt framangreindum rökum vegna endurákvörðunar ríkisskattstjóra vegna tekjuársins 2006 sé farið fram á að álag verði fellt niður vegna endur ákvörðunar tekjuársins 2008. Í þrautavarakröfu felist hins vegar sama krafa og í varakröfu um að fella niður endurákvörðun vegna tekjuársins 2008.

Í þrautþrautavarakröfu sé að lokum gerð sú krafa að álagsbeiting vegna endur ákvörðunar vegna tekjuársins 2008 verði felld niður og sé vísað í framangreindar röksemdir því til stuðnings.

Stefnandi vísi til ákvæða laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, einkum ákvæða 7., 11., 95., 97. og 108. gr. Einnig sé vísað til reglugerðar nr. 373/2001 um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna. Þá sé vísað til laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög, einkum XII. kafla þeirra, og til laga nr. 3/2006 um ársreikninga og ákvæða stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 auk meginreglna stjórnarsýsluréttarins; lögmatísreglunnar og réttmætisreglunnar. Að lokum sé vísað til stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, einkum ákvæða 65. gr., 40. gr. og 77. gr., með síðari breytingum.

Varðandi varnarþing sé vísað í 3. mgr. 33. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála og varðandi málskostnaðarkröfu til XXI. kafla sömu laga, aðallega 129. og 130. gr.

### **Málsástæður og lagarök stefnda**

Af hálfu stefnda er málsatvikum lýst þannig að stefnandi hafi sætt rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins á skattskilum vegna tekjuáranna 2007 og 2008. Síðar hafi honum verið tilkynnt að tekjuárið 2006 væri einnig til rannsókna. Meðferð málsins hafi verið í samræmi við lög og hafi stefnandi og skoðunarmaður félagsins, Árni Ólafur Hjartarson, haft tækifæri til að tjá sig um skýrsluna. Athugasemdir af þeirra hálfu hafi ekki leitt til breytinga á henni en bætt hafi verið við kafla 2.6 í hana um lok rannsóknarinnar. Stefnandi hafi mætt tvisvar til skýrslutöku hjá skatt

rannsóknarstjóra, í nóvember og desember 2010, en einnig hafi Árni Ólafur gefið skýrslu.

Fram hafi komið við rannsóknina að stefnandi hafi fengið greiðslur frá HG Holding ehf. á árunum 2006 og 2008, en félagið hafi verið að fullu í hans eigu. Stefnandi væri auk þess stjórnarmaður félagsins og framkvæmdastjóri og með prókúruumboð þess. Stefnandi hafi fengið greiðslu inn á bankareikning sinn 19. apríl 2006 frá Ingvari Helgasyni ehf., að fjárhæð 8.434.751 króna. Fjárhæðin hafi verið færð í kredit á offærðan vaxtakostnað og debet á aðrar kröfur í bókhaldi HG Holding ehf. og í ársreikningi félagsins sé hún tilgreind sem „aðrar skammtímakröfur“ vegna rekstrarársins 2006.

Vegna tekjuársins 2008 komi fram í skýrslu skattrannsóknarstjóra að HG Holding ehf. hafi fengið lán hjá Glitni banka hf. að fjárhæð 480.000.000 króna í apríl 2008. Í lánsamningi 9. þess mánaðar komi fram að ráðstafa skyldi láninu á þann hátt að kaupa skyldi hlutafé í Glitni banka hf., að fjárhæð 330.000.000 króna og að greiddur skyldi út arður til hluthafa, að fjárhæð allt að 150.000.000 króna. Í skýrslunni komi fram að í ársreikningi HG Holding ehf. vegna rekstrarársins 2008 sé gerð grein fyrir arðgreiðslu, að fjárhæð 158.434.750 krónur. Í skattframtali stefnanda 2009, vegna tekna 2008, sé talinn fram arður frá HG Holding ehf., að fjárhæð 158.434.750 krónur, þ.e. samtala greiðslanna frá 18. apríl 2008, að fjárhæð 150.000.000 króna, og frá 19. apríl 2006, að fjárhæð 8.434.750 krónur. Staðin hafi verið skil á staðgreiðslu fjármagnstekjuskatts af heildarupphæðinni 30. janúar 2009.

Við skýrslutöku af stefnanda hafi hann verið spurður um það hvernig lántakan hefði komið til. Í svari sínu hafi hann sagt að Glitnir hf. hafi viljað fá Kristin Geirsson til starfa, en að hann hafi tjáð þeim að hann hefði persónulegra hagsmuni af rekstri bílaumboða og að hann væri bundinn af samkomulagi stefnanda um að þeir keyptu og seldu á sama tíma. Síðan hafi hann sagt: „*Þá var mér boðið að ég gæti fengið þessa sömu leið. Hún fólst í því að ég fékk, mér var boðið lán og hluti af því fór í að kaupa hlutabréf í Glitni og hluti af því fór inn í félagið og var ætlað til þess að greiða út arð til mín persónulega ...*“ Í lánsamningi milli HG Holding ehf. og Glitnis banka hf. 9. apríl 2008 komi fram í 1. tölulið að „*Ráðstafa skal láninu til að kaupa hlutabréf í Glitni banka hf. að fjárhæð ISK 330.000.000 og til að greiða út arð til hluthafa HG Holding ehf. að fjárhæð ISK 150.000.000*“.

Rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi beinst að þessum greiðslum til stefnanda á árunum 2006 og 2008. Í skýrslu embættisins komi fram að á skattframtali stefnanda 2007 hafi ekki verið gerð grein fyrir greiðslunni að fjárhæð 8.434.751 króna sem hann hafi fengið frá HG Holding ehf. á árinu 2006. Í bókhaldi og ársreikningi þess félags hafi ekki verið farið með fjárhæðina sem arð heldur hafi hún verið færð sem skammtímakrafa. Þá komi fram að í skattframtali stefnanda, vegna tekjuársins 2008, sé talin fram arðgreiðsla frá HG Holding ehf., samtals að fjárhæð 158.434.750 krónur, en skammtímakrafa félagsins á hendur stefnanda að fjárhæð 8.434.751 króna, sé ekki lengur til staðar í ársreikningi félagsins.

Skattrannsóknarstjóri hafi fjallað um ákvæði laga sem til skoðunar kæmu, einkum laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög. Hann hafi tekið til athugunar andmæli og athugasemdir stefnanda og skoðunarmanns einkahlutafélagsins. Skattrannsóknarstjóri hefði talið að forsendur til úthlutunar

arðs á árinu 2006 væru ekki fyrir hendi samkvæmt 74. gr. laga nr. 138/1994, þar sem óráðstafað eigið fé í árslok rekstrarársins 2005 væri neikvætt um tæpar 12 milljónir króna og tap væri á rekstri félagsins. Samkvæmt ársreikningi HG Holding ehf. hefði farið fram endurmat á hlutabréfaeign félagsins og hefði það verið fært í gegnum endurmatsreikning meðal eiginfjárliða. Endurmat að fjárhæð 288.850.060 krónur hafi farið fram á rekstrarárinu 2007 og endurmat að fjárhæð 130.415.310 krónur á rekstrarárinu 2008. Vegna þess að endurmat á hlutabréfaeign félagsins á árinu 2006 hafi verið fært í gegnum endurmatsreikning meðal eiginfjárliða hafi eigið fé félagsins verið jákvætt í árslok 2007 um 210.816.994 krónur. Óráðstafað eigið fé félagsins hafi hins vegar verið neikvætt um 78.533.066 krónur og tap hafi verið á rekstri félagsins. Því hafi ekki verið forsendur til arðsúthlutunar á árinu 2008 vegna rekstrarársins 2007, sbr. 74. gr. laga nr. 138/1994.

Skattrannsóknarstjóri hafi einnig rakið skilyrði fyrir arðsúthlutun samkvæmt 74. gr. laganna, en einungis sé heimilt að úthluta sem arði hagnaði samkvæmt samþykktum ársreikningi síðasta reikningsárs, yfirfærðum hagnaði frá fyrri árum og frjálsum sjóðum eftir að dregið hafi verið frá tap sem ekki hafi verið jafnað og það fé sem samkvæmt lögum eða félagssamþykktum skuli lagt í varasjóð eða til annarra þarfa. Ekki hafi legið fyrir samþykktur ársreikningur vegna rekstrarársins 2007 þegar greiðsla, að fjárhæð 150.000.000 króna, fór fram 18. apríl 2008. Ársreikningur vegna rekstrarársins 2007 hafi verið samþykktur 29. ágúst 2008 og hafi það einnig brotið í bága við 74. gr. laganna.

Í ljósi þessa hafi skattrannsóknarstjóri talið að greiðslur til stefnanda frá HG Holding ehf. á árinu 2006 og 2008, samtals að fjárhæð 158.434.751 króna, brytu í bága við ákvæði XII. kafla laga um einkahlutafélög. Þessar greiðslur úr félaginu til stefnanda væru því ekki lögmæt úthlutun af fjármunum félagsins, sbr. 73. gr. laganna. Skattrannsóknarstjóri hafi einnig vísað til ákvæða 2. mgr. 11. gr. laga um tekjuskatt, en samkvæmt þeim teljist óheimilar afhendingar verðmæta til hluthafa eða hlutareiganda, sem jafnframt sé starfsmaður félagsins, til skattskyldra launa samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga um tekjuskatt. Samkvæmt 4. tölul. teljist til skattskyldra gjafa lán til hluthafa og stjórnarmanna sem eru óheimil samkvæmt lögum um einkahlutafélög. Við rannsóknina hafi verið litið svo á að framangreindar greiðslur tekjuárin 2006 og 2008 bæri að skattleggja sem tekjur stefnanda.

Niðurstaða skattrannsóknarstjóra hafi verið að stefnandi hefði staðið skil á efnislega röngum skattframtölum fyrir tekjuárin 2006 og 2008. Mat hans hafi verið að greiðsla til stefnanda 19. apríl 2006, að fjárhæð 8.434.751 króna, teljist vera tekjur sem skattleggja beri samkvæmt 4. tölul. A-liðar 7. gr. laga um tekjuskatt. Ekki hefðu verið forsendur til greiðslu arðs hjá HG Holding ehf. á rekstrarárinu 2008. Greiðsla til stefnanda 18. apríl 2008, að fjárhæð 150.000.000 króna, verði taldar tekjur samkvæmt A-lið 7. gr. laga um tekjuskatt, sbr. og upphafsákvæði greinarinnar. Tölulegar niðurstöður hafi því verið þær að vantaldar tekjur, sem skattleggja bæri samkvæmt A-lið 7. gr. laga um tekjuskatt, hefðu numið þessum fjárhæðum umrædd gjaldár. Gjaldárið 2008 væru fjármagnstekjur að sama skapi of taldar um 158.434.751 krónu.

Ríkisskattstjóri hafi boðað endurákvörðun gjalda stefnanda gjaldárin 2007 og 2009 með bréfi 8. febrúar 2012 með ítarlegum forsendum og á grundvelli rannsóknar skattrannsóknarstjóra. Skýrsla skattrannsóknarstjóra hafi fylgt bréfi ríkisskattstjóra sem tekið hefði fram að líta bæri á hana sem hluta forsendna hinna boðuðu

breytinga. Ríkisskattstjóri hafi gert ítarlega grein fyrir hinni boðuðu endurákvörðun. Úttektir stefnanda á árunum 2006 og 2008 gætu ekki talist lögmæt úthlutun af fjármunum HG Holding ehf. Yrði að líta svo á að úttektir stefnanda á fjármunum úr sjóðum félagsins á árinu 2006, alls 8.434.751 krónur, og á árinu 2008, alls 150.000.000 króna, teldust að öllu leyti hafa verið óheimil lán í skilningi 1. mgr. 79. gr. laga nr. 138/1994, eins og skýra bæri ákvæðið með hliðsjón af lögskýringargögnum. Ríkisskattstjóri hefði því í hyggju að byggja á því að ákvæði 1. töluliðar A-liðar 7. gr., sbr. 1. málslíð 2. mgr. 11. gr. laga um tekjuskatt ætti við í tilviki stefnanda við skattlagningu framangreindra ólögmættra úthlutana verðmæta úr HG Holding ehf. Úttektir þessar hafi átt að fara með sem laun til stefnanda, sbr. 3. mgr. 1. töluliðs 7. gr. og 2. mgr. 11. gr. laga um tekjuskatt, og hafi stefnanda borið að gera grein fyrir úttektunum sem launum á skattframtölum sínum gjaldárin 2007 og 2009. Stefnandi hefði vantalið launatekjur sínar um 8.434.751 krónu gjaldárið 2007 og um 150.000.000 króna gjaldárið 2009. Jafnframt hefði ríkisskattstjóri boðað að hann hygðist nýta heimild 2. mgr. 108. gr. tekjuskattslaga og bæta 25% álagi á vantalda stofna stefnanda til tekjuskatts og útsvars umrædd gjaldár. Álag yrði því 2.108.688 krónur gjaldárið 2007 og 37.500.000 krónur gjaldárið 2009. Vantaldar tekjur teldust stórfelldur annmarki á skattskilum stefnanda enda hefði ekkert komið fram um það að honum væri ekki um að kenna. Stefnandi hafi þó verið hvattur til að færa fram slíkar röksemdir eða gögn þeim til stuðnings ef til væri að dreifa. Ríkisskattstjóri hafi síðan gert grein fyrir gjaldabreytingum þeim sem af boðaðri endurákvörðun myndi leiða, jafnt um stofn til tekjuskatts og útsvars, en einnig fjármagnstekjuskatts. Frestur til að andmæla skýrslu skattrannsóknarstjóra eða hinni boðuðu endurákvörðun hafi verið veittur til 24. febrúar 2012.

Af hálfu stefnanda var hinni boðuðu endurákvörðun andmælt með bréfi lögmanns 12. mars s.á. Að virtum andmælum stefnanda, sem afstaða var tekin til, hafi ríkis skattstjóri kveðið upp úrskurð um breytingar á opinberum gjöldum stefnanda gjaldárin 2007 og 2009, vegna tekjuáranna 2006 og 2008, sbr. 6. mgr. 108. gr. og 96. gr. laga um tekjuskatt. Gjaldabreytingar hafi verið rökstuddar ítarlega og afstaða tekin til andmæla stefnanda. Þar sé einnig gerð grein fyrir þeim tölulega og beitingu álags á gjaldstofna.

Stefndi byggi á því að meðferð málsins, og úrskurður ríkisskattstjóra um endur ákvörðun og breytingu opinberra gjalda stefnanda umrædd gjaldár, sé í samræmi við lög og að ekkert tilefni sé til ógildingar hans eða breytinga. Þá hafi verið rétt að beita álagi á skattstofna. Sýkna beri því af öllum kröfum stefnanda í málinu.

Stefnandi byggi á því að tímafrestur 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt hafi átt við í málinu enda hafi allar upplýsingar komið fram í skattframtölum og ekki hafi verið þörf á frekari gagnaöflun. Stefndi mótmæli því enda fari því fjarri að fyrir hafi legið fullnægjandi upplýsingar í framtalsgerð stefnanda umrædd ár. Samkvæmt laga ákvæðinu sé eigi heimilt að endurávarða skattaðila skatt nema vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því þegar endurákvörðun fer fram þótt í ljós hafi komið að álagning hafi verið of lág, enda hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar sem byggja mátti rétta álagningu á. Frestur til endurupptöku sé stytur ef ástæðan fyrir henni er ófullnægjandi skoðun skattstjóra á framtali og fylgigögnum þess en ekki ófullnægjandi upplýsingar skattaðila eins og fram komi í athugasemdum með frumvarpi sem varð að lögum nr. 40/1978. Þar sé tekið fram að málsgreinin eigi aðeins við „ef upplýsingar, sem

byggja mátti rétta álagningu á koma beinlínis fram í framtali eða fylgigögnum þess, en 1. mgr. gildir ef þessi gögn eru ófullnægjandi enda þótt skattstjóra hefði mátt vera ljóst fyrir að eitthvað var athugavert við framtalið“. Samkvæmt dómaframkvæmd verði að meta hvort nægilegar upplýsingar hafi legið fyrir í framtali eða fylgigögnum þess sem rétt álagning varð byggð á. Líta verði til 95. gr. laganna og þess hvað skattyfirvöld hafi skamman tíma til að fara yfir framtöl og fylgigögn og gera sínar leiðréttingar áður en réttur til endurákvörðunar er liðinn.

Í skattframtali stefnanda fyrir árið 2009 hafi verið gerð grein fyrir arðgreiðslu að fjárhæð 158.434.751 króna frá HG Holding ehf. og greiðslu fjármagnstekjuskatts. Breyting ríkisskattstjóra hafi byggst á skýrslu skattrannsóknarstjóra í kjölfar rann sóknar vegna gruns um skattsvik. Stefnandi hafi ásamt fleirum verið kallaður í skýrslutöku, en einnig hafi þurft að kanna framtalsgögn einkahlutafélagsins og afla upplýsinga um þau. Kanna hafi þurft sérstaklega uppruna greiðslna, gögn um þær, reikninga einkahlutafélagsins og annað sem fram komi í skýrslu skattrannsóknar stjóra. Þá hafi þurft að gefa aðilum kost á að tjá sig um fyrirhugaðar breytingar. Framtalsgögn stefnanda hafi augljóslega ekki verið fullnægjandi hvað þessa greiðslur varði þannig að byggja mætti rétta álagningu á. Greiðslunum hafi ýmist verið skipt á ár eða þær sameinaðar og skýringar stefnanda óljósar. Meginreglan sé að miða skuli við þau tímamörk sem greini í 1. mgr. 97. gr. og við endurákvörðunina hafi þeirra verið gætt, sbr. einnig 3. mgr. 97. gr. laganna. Málið hafi verið til muna umfangsmeira en svo að unnt hefði verið að breyta skattframtali samkvæmt 95. gr. laganna. Skattstjóri hafi því engan veginn verið bundinn við tímamörk 2. mgr. 97. gr. laganna.

Ágreiningur málsins varði það hvort úthlutun fjármuna úr félagi stefnanda hafi verið ólögmat í skilningi 74. gr. laga um einkahlutafélög þannig að hún verði skattlögð á grundvelli 1. töluliðs A-liðar 7. gr., sbr. 1. málslíð 2. mgr. 11. gr., laga um tekjuskatt, sem launatekjur þannig að greiða hafi átt tekjuskatt af þeim en ekki fjármagnstekjuskatt.

Stefnandi hafi fengið greiðslu á árinu 2006, að fjárhæð 8.434.751 króna, sem hann hafi ekki gert grein fyrir á skattframtali sínu 2007, vegna tekjuársins 2006, hvorki sem tekjur né skuld. Fjárhæðin hafi verið færð til inneignar sem „Aðrar skammtíma kröfur“ í skattframtali og ársreikningi félagsins fyrir rekstrarárið 2006. Annað varð ekki séð en að í bókhaldi og skattframtali HG Holding ehf. hefði verið farið með þessa greiðslu sem kröfu á stefnanda. Á árinu 2008 hafi stefnandi fengið aðra greiðslu frá einkahlutafélaginu, að fjárhæð 150.000.000 króna, sem hann hafi fært sem arð í skattframtali sínu 2009 að viðbættri fjárhæðinni sem hann fékk greidda á árinu 2006, eða samtals 158.434.751 króna. Samkvæmt ársreikningi HG Holding ehf. fyrir rekstrarárið 2008 hafi verið færð arðgreiðsla til hluthafa, að fjárhæð 158.434.750 krónur, á því ári jafnframt því sem fyrrnefnd krafa hafi verið bakfærð. Stefnandi hafi verið eigandi að öllu hlutafé í HG Holding ehf. ásamt því að vera skráður stjórnarmaður, framkvæmdastjóri og prókúruhafi félagsins á þessum tíma.

Samkvæmt 1. mgr. 104. gr. laga um hlutafélög og 1. mgr. 79. gr. laga um einkahlutafélög sé hlutafélagi eða einkahlutafélagi hvorki heimilt að veita hluthöfum, stjórnar mönnum eða framkvæmdastjórum félags eða móðurfélagi þess lán, eða setja tryggingar fyrir þá, né aðilum sem eru tengdir þeim á nánar tilgreindan hátt.

Samkvæmt 73. gr. laga um einkahlutafélög sé óheimilt að úthluta fjármunum einka hlutafélags til hluthafa nema það fari fram eftir reglum um úthlutun arðs, sem endurgreiðsla vegna lækkunar hlutafjár eða varasjóðs eða vegna félagsslita. Í 1. mgr. 74. gr. laganna sé meðal annars mælt svo fyrir að einungis sé heimilt að úthluta sem arði hagnaði samkvæmt samþykktum ársreikningi síðasta reikningsárs, yfirfærðum hagnaði frá fyrri árum og frjálsum sjóðum eftir að dregið hefur verið frá tap sem ekki hefur verið jafnað og það fé sem samkvæmt lögum eða félags samþykktum skuli lagt í varasjóð eða til annarra þarfa. Samkvæmt 1. mgr. 76. gr. laganna taki hluthafafundur ákvörðun um úthlutun arðs eftir að félagsstjórn hefur lagt fram tillögur um það efni. Ekki megi ákveða að úthluta meiri arði en félagsstjórn leggi til eða samþykki, sbr. þó 2. mgr. sömu greinar. Þegar einkahlutafélag er í eigu eins aðila sé það hluthafinn sjálfur sem taki ákvarðanir fyrir hönd félagsins og skrái þær í gerðabók, sbr. 2. mgr. 55. gr. laga um einkahlutafélög. Samkvæmt þessu hafi engin heimild verið til úthlutunar arðs í umræddu tilviki.

Í stefnu komi fram að félagið hafi verið stofnað sem fjárfestingafélag og hafi það fjárfest í og átt hlutabréf í Ingvari Helgasyni ehf. og Bifreiðum og landbúnaðarvélum ehf. Þegar hinn umdeildi arður var greiddur út. Áður en arðsúthlutunin fór fram hafi verðmæti eigna félagsins verið metið sérstaklega til gangverðs.

Samkvæmt ársreikningi vegna rekstrarárs 2005 hafi óráðstafað eigið fé HG Holding ehf. verið neikvætt í lok árs 2005 þannig að skilyrði 1. mgr. 74. gr. laga um einkahlutafélög, fyrir heimild til úthlutunar arðs til hluthafa á árinu 2006, hafi ekki verið fyrir hendi. Í lok árs 2007 hafi eigið fé félagsins verið 210.816.994 krónur og á árinu 2008 hafi stefnandi talið fram arðsúthlutun, að fjárhæð 158.434.751 króna. Endurmatshækkun hjá HG Holding ehf. hafi farið fram á hlutabréfaeign félagsins og hafi numið 288.850.060 krónum á árinu 2007. Það hafi verið fært á sérstakan endurmatsreikning meðal eigin fjár félagsins, sbr. 2. mgr. 31. gr. laga nr. 3/2006, sem teljist ekki til óráðstafaðs eigin fjár. Stefnandi telji hins vegar að ekki hafi verið um eiginlegan endurmatsreikning að ræða samkvæmt lögum 3/2006, sbr. 31. gr., enda eigi ákvæðið eingöngu við um fastafjármuni og falli hlutabréf ekki þar undir. Ekki séu efni til að fallast á að slíkur endurmatsreikningur meðal eigin fjár gæti talist vera frjáls sjóður í skilningi framangreindrar 74. gr. laga nr. 138/1994 og hafi endurmat á grundvelli 1. mgr. 31. gr. laga nr. 3/2006 því ekki breytt neinu um mögulega arðgreiðslu. Óráðstafað eigið fé í árslok 2006 hafi hins vegar verið neikvætt um 78.533.066 krónur og tap hafi verið á rekstri félagsins. Raunar hafi verið tap á rekstri félagsins öll árin 2005 til 2008. Samkvæmt framansögðu og XII. kafla laga um einkahlutafélög sé ljóst að úttektir á árunum 2006 og 2008, að fjárhæð 8.434.750 krónur fyrra árið og 150.000.000 króna seinna árið, gátu ekki að neinu leyti talist lögmæt úthlutun af fjármunum félagsins, sbr. 73. gr. laga um einkahlutafélög.

Samkvæmt 1. mgr. 11. gr. laga um tekjuskatt, áður 1. másl. 1. mgr. 9. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, teljist til arðs af hlutum og hlutabréfum í félögum, sem um ræði í 1. tölulið 1. mgr. 2. gr. laganna, auk venjulegrar arðgreiðslu, sérhver afhending verðmæta til hlutareiganda með takmarkaða eða ótakmarkaða ábyrgð eða hluthafa er telja verði sem tekjur af hlutareign þeirra í félaginu. Arður af hlutum og hlutabréfum teljist til skattskyldra tekna, sbr. 4. tölul.

C-liðar 7. gr. laganna.

Með lögum nr. 133/2001, um breyting á lögum nr. 75/1981 um tekjuskatt og eigna skatt, hafi verulegar breytingar orðið á skattareglum um þessi efni. Með b-lið 3. gr. greindra laga hafi nýrri málsgrein verið bætt við 9. gr. laga nr. 75/1981, þar sem fjallað var um skattlagningu arðs, sem varð 2. mgr. greinarinnar, sbr. nú 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Fram komi í 2. mgr. greinarinnar að úthlutun verðmæta samkvæmt 1. mgr. sömu lagagreinar til hluthafa eða hlutareiganda, sem jafnframt er starfsmaður félags eða tengds félags, teljist vera laun samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. ef hún er óheimil samkvæmt lögum um hlutafélög eða lögum um einkahlutafélög. Ef úthlutun til annarra en starfsmanna sé óheimil samkvæmt lögum um hlutafélög eða einkahlutafélög skuli skattleggja úthlutunina sem tekjur samkvæmt 4. tölul. A-liðar 7. gr.

Með b-lið 2. gr. laga nr. 133/2001 hafi nýrri málsgrein verið bætt við 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981, sem varð 3. mgr. þess töluliðar, sbr. nú 3. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, þar sem fram komi að lán til starfsmanna, sem óheimil eru samkvæmt lögum um hlutafélög og lögum um einkahlutafélög, teljist til tekna sem laun. Enn fremur hafi nýrri málsgrein verið bætt við 4. tölul. A-liðar sömu lagagreinar, sbr. c-lið 2. gr. laga nr. 133/2001, þess efnis að lán til hluthafa og stjórnarmanna sem óheimil séu samkvæmt lögum um hlutafélög og lögum um einkahlutafélög teljist til skattskyldra gjafa, sbr. nú 2. mgr. 4. tölul. A-liðar 7. gr. laga um tekjuskatt.

Ríkisskattstjóri hafi réttilega byggt á 1. tölul. A-liðar 7. gr. og 11. gr. laga um tekju skatt, sbr. breytingar sem gerðar voru með lögum nr. 133/2001 á þágildandi lögum nr. 75/1981. Engar launagreiðslur hafi verið færðar, hvorki í bókhaldi né á skatt framtölum HG Holding ehf., vegna umræddra ára. Þar sem stefnandi hafi verið eigandi að öllu hlutafé í félaginu á þeim tíma sem málið varði, auk þess sem hann hafi verið framkvæmdastjóri og prókúruhafi félagsins, hafi verið rétt að líta svo á að hann teldist vera starfsmaður félagsins í skilningi 2. mgr. 11. gr.

Hinar ólögsmætu úttektir stefnanda úr HG Holding ehf. tekjuárin 2006 og 2008 hafi því borið að færa til tekna sem laun samkvæmt 3. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr., sbr. 1. másl. 2. mgr. 11. gr. laga um tekjuskatt, á skattframtölum viðkomandi ára. Til tekna hjá stefnanda hafi því verið rétt og lögum samkvæmt að færa launatekjur að fjárhæð 8.434.751 króna tekjuárið 2006, gjaldárið 2007, og 150.000.000 króna tekjuárið 2008, gjaldárið 2009.

Málsástæður stefnanda fá ekki hrundið úrskurði ríkisskattstjóra. Stefnandi hafi van talið tekjur þær sem um ræði en þær hafi hann fengið inn á bankareikning sinn, annars vegar á árinu 2006 og hins vegar árið 2008. Stefnanda hafi borið að telja þær fram sem tekjur gjaldárin 2007 og 2009, en ekki sem fjármagnstekjur í heild.

Ríkisskattstjóri hafi fyllilega rökstutt endurákvörðun sína í úrskurðinum þannig að fullnægði ákvæðum laga um tekjuskatt og 22. gr. stjórnarsýslulaga. Skýrt komi fram í úrskurðinum hver væri lagagrundvöllur endurákvörðunar og að greiðslurnar hafi ekki mátt inna af hendi sem arð heldur að óhjákvæmilegt væri að líta svo á að um launatekjur væri að ræða. Enginn frjáls sjóður hafi verið í félaginu sem úthluta hefði mátt sem arði. Skattrannsóknarstjóri hafi gefið þessu atriði sérstakan gaum og reifað sé í skýrslunni undir hvaða kringumstæðum kæmi til álita að greiða út arð.

Ekki geti staðist að arður hafi verið hluti rekstrarhagnaðar fyrri ára, enda hafi verið tap hjá HG Holding ehf. á árunum 2005, 2006, 2007 og 2008. Aðrir kostir hafi ekki verið fyrir hendi, þ.e. vegna lækkunar hlutfjár eða ef skilyrði væru til að leysa upp endurmats- eða gagnvirðisreikning samkvæmt 31. gr. laga nr. 3/2006 um ársreikninga. Þar sé kveðið á um endurmat fastafjármuna, annarra en þeirra sem um ræði í 36. og 39. gr. laganna, þ.e. ef markaðsverð þeirra er verulega hærra en bókfært verð þeirra af ástæðum sem taldar eru varanlegar, sé heimilt að hækka bókfært verð þeirra í ársreikningi til markaðsverðs. Samkvæmt 2. mgr. greinarinnar skuli færa matsbreytingar samkvæmt 1. mgr. á sérstakan endurmatsreikning meðal eigin fjár. Þá skuli samkvæmt 3. mgr. greinarinnar leysa upp endurmatsreikning, sem myndaður er samkvæmt 2. mgr., til jafns við fjárhæð árlegrar afskriftar af mismun á endurmetnu verði og kostnaðarverði. Einnig skuli leysa upp endurmatsreikning ef hin endurmetna eign er seld, tekin úr notkun eða fullafskrifuð, svo og ef forsendur fyrir endurmatinu eru ekki lengur fyrir hendi. Hreyfingar á endurmatsreikningi á reikningsárinu skuli sundurliða í skýringum, sbr. 4. mgr. greinarinnar, og jafnframt skuli gera nákvæma grein fyrir þeim aðferðum sem viðhafðar eru ef beitt er ákvæðum 1. mgr., sbr. 5. mgr. greinarinnar. Í 3. mgr. greinarinnar sé gerð grein fyrir því hvenær leysa skuli upp umræddan endurmatsreikning. Ekki sé heimilt að leysa endurmatsreikninginn upp vegna útgreiðslu arðs.

Ríkisskattstjóri hafi rökstutt þessi atriði sem önnur ítarlega í úrskurði sínum og þar sé einnig tekin afstaða til andmæla stefnanda. Allt hafi það verið að undangenginni ítarlegri rannsókn skattrannsóknarstjóra og rökstuddri boðun um gjaldabreytingar. Ítarlega sé rökstutt að svonefnd endurmatshækkun eignar gæti ekki talist frjáls sjóður í skilningi 74. gr. laga um einkahlutafélög. Úthlutun arðs hafi ekki komið til greina sem hagnaður eftir samþykktum ársreikningi síðasta reikningsárs né yfirfærðum hagnaði fyrri ára. Ekki hafi verið um að ræða frjálsan sjóð eftir að tap hafði verið dregið frá sem ekki hafði verið jafnað og ekki hafi verið til að dreifa varasjóði eða fé til annarra þarfa.

Stefnandi hafi lagt fram tvær greinargerðir um reikningshaldslega meðhöndlun hlutabréfa en þær byggist á lögum nr. 3/2006 um ársreikninga og alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. HG Holding ehf. hafi ekki gert upp samkvæmt alþjóðlegu reikningsskilastöðlum, sbr. VIII. kafla laga um ársreikninga, enda hafi félaginu ekki borið skylda til þess, sbr. 90. gr. laganna. Um reikningsskil þess hafi því farið eftir íslenskum reikningsskilavenjum, sbr. 1. gr. laga um ársreikninga, ákvæða í sérlögum, reglugerðum um framsetningu reikningsskila og innihald þeirra, settum reikningsskilareglum, venjum og hefðum. Greinargerðir þær sem stefnandi hafi lagt fram breyti því engu um niðurstöðu málsins.

Í ársreikningi HG Holding ehf. hafi borið að færa matshækkun á endurmatsreikning eða á gangvirðisreikning. Í 4. mgr. 38. gr., sbr. 3. mgr. 31. gr. laga nr. 3/2006 komi fram hvenær og við hvaða aðstæður skuli leysa upp gangvirðisreikninga og endurmatsreikninga. Eftir gagnályktun frá 4. mgr. 38. gr., sbr. 3. mgr. 31. gr. sé því ekki heimilt að leysa gangvirðisreikning eða endurmatsreikning upp vegna greiðslu á arði úr félagi. Það sé í samræmi við þá meginreglu að tekjur séu sérstaklega skráðar þegar þær eru innleystar eða innleysanlegar og því óheimilt að ráðstafa þeim fyrr.

Samkvæmt 73. gr. laga um einkahlutafélög sé óheimilt að úthluta af fjármunum félags nema það fari fram eftir reglum um úthlutun arðs, sem endurgreiðsla vegna

lækkunar hlutafjár eða varasjóðs eða vegna félagsslita. Í 74. gr. segi um úthlutun arðs:

*Einungis er heimilt að úthluta sem arði hagnaði samkvæmt samþykktum ársreikningi síðasta reikningsárs, yfirfærðum hagnaði frá fyrri árum og frjálsum sjóðum eftir að dregið hefur verið frá tap sem ekki hefur verið jafnað og það fé sem samkvæmt lögum eða félagssamþykktum skal lagt í varasjóð eða til annarra þarfa.*

Samkvæmt þessu megi einungis greiða út í arð til hluthafa samanlagðan hagnað ársins og fyrri ára eins og hann er bókfærður á meðal eigin fjár í samþykktum ársreikningi síðasta reikningsárs, venjulega undir heitinu óráðstafað eigið fé. Þá segi í lögum nr. 3/2006 að í skýrslu stjórnar, sem er lögbundinn hluti ársreiknings, skuli gera grein fyrir tillögu stjórnar um ráðstöfun hagnaðar eða jöfnun taps og í lögum um hlutafélög og einkahlutafélög að óheimilt sé að úthluta hærri arði en félagsstjórn hefur lagt til í skýrslu sinni.

Í 2. mgr. 11. gr. laga um tekjuskatt segi skýrt að úthlutun verðmæta samkvæmt 1. mgr. sömu greinar til hluthafa eða hlutareiganda, sem jafnframt er starfsmaður félags eða tengds félags, teljist vera laun samkvæmt 1. tölulið A-liðar 7. gr. laganna ef hún er óheimil samkvæmt lögum um hlutafélög eða lögum um einkahlutafélög. Ef úthlutun til annarra en starfsmanna sé óheimil samkvæmt lögum um hlutafélög eða einkahlutafélög skuli skattleggja úthlutunina sem tekjur samkvæmt 4. tölulið A-liðar 7. gr. tekjuskattslaga.

Úthlutunin sem hér um ræði hafi verið gerð 18. apríl 2008, en ársreikningur félagsins 2007 hafi verið samþykktur 29. ágúst 2008. Samkvæmt honum hafi verið um að ræða tap á rekstri félagsins og óráðstafað eigið fé hafi verið neikvætt. Úthlutun arðsins hafi því verið óheimil nema til staðar væru hjá félaginu frjálsir sjóðir.

Líta verði til þess hvort í raun hafi verið um frjálsan sjóð að ræða að lögum, eins og stefnandi haldi fram. Hugtakið *frjálsir sjóðir* sé notað um sjóði sem ekki eru bundnir samkvæmt ákvæðum í lögum eða samkvæmt samþykktum félags. Samkvæmt ákvæðum laga um hlutafélög og einkahlutafélög sé heimilt að úthluta arði úr þessum sjóðum. Þeir geti aðeins myndast sem hluti af rekstrarhagnaði ársins og fyrri ára að frádregnum framlögum í bundna sjóði, þegar endurmatsreikningar eða gangvirðisreikningar eru leystir upp við sölu eigna og við lækkun hlutafjár. Þannig myndist frjálsir sjóðir sem hluti af rekstrarhagnaði fyrri ára, í tengslum við lækkun hlutafjár sem hluthafafundur geti tekið ákvörðun um, sbr. 4. tölulið 2. mgr. 34. gr. laga um einkahlutafélög, og þegar skilyrði eru til að leysa endurmatsreikning upp sem myndaður hefur verið samkvæmt 31. gr. laga um ársreikninga, að raunvirði fastafjármuna hefur orðið verulega hærra en kostnaðarverð þeirra. Ekki skapist skilyrði til að leysa upp endurmatsreikning við að raunverð hækki umfram bókfært verð. Árshagnaður, sem ekki hafi verið úthlutað sem arði, sé venjulega færður í frjálsa sjóði félags.

Til bundinna sjóða hlutafélaga teljist meðal annars hlutafé félaga, matsbreytingar, verðbreytingar, lögbundnir sjóðir og sjóðir sem kunni að vera bundnir samkvæmt samþykktum félags.

Einkenni frjálsra sjóða sé að fé úr þeim sé til frjálsrar ráðstöfunar fyrir félagið. Ráðstöfun fjár til hluthafa, jafnvel úr frjálsum sjóðum, sé þó háð þeim takmörkunum sem fram komi í lögum og eftir atvikum samþykktum félagsins. Ávallt verði að sérgreina frjálsa sjóði svo að unnt sé að nota þá til arðgreiðslna eða annarra greiðslna til hluthafa.

Endurmatsreikningur sé ekki frjáls sjóður en hann sé hluti eigin fjár í ársreikningum fyrirtækja. Þar bókist allar tilfærslur vegna verðlagsbreytinga fastafjármuna á árinu. Endurmatsreikningur sé því uppsafnað virði sem hafi fallið til vegna verðlagsþróunar á hverju reikningsári. Til fastafjármuna teljist varanlegar eignir, svo sem fasteignir, landeignir, vélar og tæki ásamt áhættufjármunum og öðrum langtímakröfum sem fyrirtækið eigi.

Af 1. mgr. 74. gr. laga um einkahlutafélög leiði að ákvörðun um arðgreiðslu verði ekki byggð á endurmatsreikningi þeim sem um ræði í málinu, auk þess sem ekki hafi legið fyrir samþykktur ársreikningur fyrir síðasta rekstrarárið. Félagið hafi verið rekið með tapi 2005 til 2008 og á rekstrarárinu 2007 hafi óráðstafað eigið fé félagsins verið neikvætt áður en til endurmats á hlutabréfaeign félagsins kom. Samkvæmt því og með vísan til 1. mgr. 74. gr. laga um einkahlutafélög hafi úthlutun arðs ekki verið heimil í tilviki stefnanda á tekjuárinu 2008. Að virtum lagaskilyrðum fyrir úthlutun arðs samkvæmt XII. kafla einkahlutafélagalaga, sbr. einnig 76. gr. þeirra, sé ljóst að umræddar úttektir gátu ekki talist lögmætar úthlutanir á fjármunum félagsins, sbr. 73. gr. laganna. Því hafi réttilega verið komist að þeirri niðurstöðu að um hafi verið að ræða slíka afhendingu verðmæta sem um ræði í 2. mgr. 11. gr. laga um tekjuskatt sem borið hafi að telja stefnanda til tekna samkvæmt 1. tölulið A-liðar 7. gr. laganna.

Miða verði við að hugtakið frjáls sjóður vísi til reikningshaldslegrar sérgreiningar á fjármunum einkahlutafélags í samræmi við lög og eftir atvikum samkvæmt ákvörðunum þar til berra stjórnareininga félagsins, en ekki til þess hvort um reiðufé eða annað handbært fé sé að ræða hjá félaginu. Í ársreikningi félagsins komi ekkert fram um tilvist frjálsra sjóða. Samkvæmt ársreikningi þess vegna rekstrarársins 2005 hafi óráðstafað eigið fé félagsins verið neikvætt og því ekki forsendur fyrir arðgreiðslum félagsins til hluthafa á árinu 2006.

Í árslok 2006 hafi eignarhlutir verið bókfærðir á 100.000.000 króna. Endurmats hækkun á hlutabréfaeign hafi farið fram hjá HG Holding ehf. um 288.850.000 krónur á árinu 2007. Keypt hafi verið hlutabréf fyrir 547.250.000 krónur og á endurmatsreikninga hafi verið færðar 288.850.060 krónur. Vegna þessarar ráðstöfunar endurmatsins hafi heildar eigið fé að meðtöldu HG Holding ehf. orðið jákvætt í árslok 2007 um 210.816.994 krónur. Óráðstafað eigið fé hafi hins vegar verið neikvætt um 78.533.066 krónur og tap hafi verið á rekstri félagsins. Endurmatsreikningur meðal eigin fjár hafi þannig ekki getað talist frjáls sjóður í skilningi 74. gr. laga um einkahlutafélag eins og stefnandi haldi fram heldur, þvert á móti, hafi endurmatshækkun sem færð er á endurmatsreikning meðal eigin fjár valdið því að sérstakur bundinn sjóður hafi myndast í félaginu. Tekjur sem myndist vegna matsbreytinga, en ekki á forsendum kröfustofnunarreglunnar, beri að færa á sérstakan endurmatsreikning eða gangvirðisreikning meðal eigin fjár og þeim reikningi sé óheimilt að ráðstafa til greiðslna á arði. Því hafi ekki verið forsendur til úthlutunar arðs út úr félaginu á umræddum árum. Á árinu 2008 hafi síðan verið

keyptir eignarhlutir fyrir 328.797.034 krónur og í lok þess árs hafi bókfærð fjárhæð eignarhluta numið 1.264.897.094 krónum.

Ársreikningur félagsins fyrir árið 2007 sé dagsettur 29. ágúst 2008. Óheimilt sé að greiða arð úr félögum nema samkvæmt samþykktum ársreikningi, en þar skuli geta um arðgreiðslu í skýrslu stjórnar. Það hafi ekki verið gert. Einnig af þessum ástæðum sjáist að engar forsendur voru til greiðslu arðs.

Óheimilt hafi verið að greiða út arð og atvik hafi ekki verið með þeim hætti að uppfyllt hafi verið skilyrði 74. gr. laga um einkahlutafélög eða önnur ákvæði laganna þannig að telja megi að um arð hafi verið að ræða.

Málsástæður stefnanda snúist einkum um að úrskurður ríkisskattstjóra hafi verið þannig að skattyfirvöld hafi ekki vitað í hvorn fótinn þau ættu að stíga og að skattyfirvöld hafi ekki hrakið viðbárur stefnanda þess efnis að um hafi verið að ræða arðsúthlutun. Stefnandi telji að niðurstaða skattyfirvalda sé ekki skýr og að þess vegna sé erfitt að hrekja hana. Stefndi mótmæli þessu en úrskurður ríkisskattstjóra sé afar skýr og rökstuddur.

Engar forsendur hafi verið til að telja umrædda úthlutun sem arð þannig að greiða bæri fjármagnstekjuskatt þar af heldur hafi borið að skattleggja hana sem launatekjur.

Stefnandi hafi borið við ýmsum málsástæðum varðandi reikningsskil einkahluta félagsins gagnvart úrskurði ríkisskattstjóra. Þær eigi það sammerkt að fela í sér hugmyndir um hvaða aðrar leiðir hefðu verið færar og getgátur um hvernig telja hafi mátt úthlutun þessara fjármuna sem arð.

Stefndi telji óraunhæft að halda því fram að arðsúthlutunin geti byggst á „eigin fjárstöðu“ ef skilyrði laga til hennar voru ekki fyrir hendi eins og lýst sé í úrskurði ríkisskattstjóra. Stefndi hafi hrakið þær viðbárur stefnanda að arður hafi verið lög mætur á grundvelli þess að endurmatsreikningur geti hafa réttlætt arðsúthlutun eða gangvirðisreikningur hefði gert það sama. Þá hafi einnig verið hrakið að um hefði verið að ræða frjálsan sjóð í skilningi laga um einkahlutafélög. Skýr lögfræðileg greining hafi farið fram, meðal annars með tilliti til allra þátta 74. gr. laga um einkahlutafélög og í boðunarbréfi hafi verið raktar fyrirætlanir ríkisskattstjóra án þess að búið væri að taka ákvörðun. Andmælaréttur hafi fyllilega verið virtur og sjónarmið stefnanda tekin til skoðunar. Andmælin hafi hins vegar ekki leitt til þess að skilyrði væru til að falla frá endurákvörðun skatta eða beitingu álags.

Í 2. mgr. 65. gr. laga um ársreikninga segi að í lögbundinni skýrslu stjórnar, sem sé hluti ársreiknings, skuli gerð grein fyrir tillögu stjórnar um ráðstöfun hagnaðar eða jöfnun taps á síðasta reikningsári. Þannig hefði í ársreikningi 2007 átt að koma fram tillaga um fjárhæð arðsúthlutunar á árinu 2008 en svo hafi ekki verið. Í 1. mgr. 76. gr. laga um einkahlutafélög segi að hluthafafundur taki ákvörðun um úthlutun arðs eftir að félagsstjórn hafi lagt fram tillögur um það efni og að óheimilt sé að úthluta meiri arði en félagsstjórn leggi til eða samþykki. Þar sem engin tillaga hafi komið fram í ársreikningi 2007 um greiðslu arðs verði að líta svo á að félagið hafi ekki ætlað að greiða út arð á árinu 2008. Að það var gert sé þá villandi gagnvart þeim sem lesi eða kynni sér ársreikninginn frá 2007, t.d. lánastofnunum, því að við það skerðist fjárhagur félagsins óvænt um þá fjárhæð sem arðgreiðslunni nemi.

Þetta geri það að verkum að ekki hafi getað verið um að ræða löglega úthlutun arðs.

Í ársreikningi 2007 hafi verið fært endurmat á hlutabréfaeign, samtals að fjárhæð 288.850.000 krónur eins og mælt sé fyrir um að gert skuli við eignir sem endurmetnar séu í samræmi við 31. gr. ársreikningalaga. Endurmatsreikningur sé bundinn reikningur sem óheimilt sé að ráðstafa til greiðslu á arði, sbr. það sem segir um arðgreiðslur í XII. kafla laga um einkahlutafélög.

Í stefnu sé því haldið fram að þrátt fyrir umræddar færslur hafi ætlunin verið að framkvæma endurmat í samræmi við 36. til 38. gr. laga nr. 3/2006. Þar með hafi endurmatið á hlutabréfunum til hækkunar átt að færast sem tekjur í rekstrarreikningi og flytjast þannig yfir á óráðstafað eigið fé en það sé heiti á þeim eiginfjárlið í efnahagsreikningi sem sýni uppsafnaðan hagnað fyrirtækis. Sé um uppsafnað tap að ræða sé þessi liður oftast nefndur ójafnað eigið fé og hafi svo verið í þessu tilviki. Staðan á þessum lið hafi verið neikvæð um rúmlega 78,5 milljónir í árslok 2007. Hins vegar sé það misskilningur hjá stefnanda að þótt endurmatið hefði verið fært til tekna í rekstrarreikningi þá hefði neikvæð staða á ójöfnuðu eigin fé snúist við og orðið jákvæð því að í 2. mgr. 38. gr. komi fram að tekjufærslan hefði átt að færast á sérstakan gangvirðisreikning meðal eigin fjár og sá reikningur geti ekki annað en talist bundinn samkvæmt skilgreiningu XII. kafla laga um einkahlutafélög, enda beri að geyma færslu eins og þessa á gangvirðisreikningi þangað til endurmatið (tekjurnar) hafi verið innleyst við sölu á eigninni. Hefðu hlutabréfin verið seld, t.d. á árinu 2008, þá hefðu skapast forsendur til að leysa upp gangvirðisreikninginn eða endurmatsreikninginn og færa hann á óráðstafað eigið fé. Að öðrum og áður nefndum skilyrðum uppfylltum hefði þá komið til álita að greiða út arð til samræmis við stöðuna á þeim reikningi í árslok 2008, þ.e. á árinu 2009 í fyrsta lagi. Skilningur stefnanda á 38. gr. laga um ársreikninga fái því ekki staðist. Þá standist ekki sú málsástæða stefnanda að frjálssir sjóðir séu allt eigið fé félags umfram hlutafé og varasjóði.

Stefndi vísi á langvarandi skattfrankvæmd, meðal annars á grundvelli úrskurða yfir skattanefndar, að þegar arði er úthlutað í andstöðu við þessar meginreglur, þ.e. ekki á grundvelli síðasta samþykkt ársreiknings og ekki á grundvelli uppsafnaðs hagnaðar, þá sé um ólögmdæta úttekt að ræða sem beri að skattleggja hjá hluthafa eins og um laun sé að ræða.

Stefndi mótmæli hugleiðingum eða vangaveltum stefnanda um hvort endurmats reikningur eða gangvirðisreikningur teljist bundið eigið fé eða frjálst eigið fé. Í þessu tilviki hafi félagið átt nánast engar eignir nema hlutabréf og með því að bókfæra hækkun á þeim upp á rúmlega 288 milljónir króna og færa sömu fjárhæð sem hækkun á eigin fé þá hafi ekki orðið til neinir fjármunir sem hægt var að ráðstafa til að greiða út í arð nema þá að afhenda hluthafanum hlutabréf beint sem arðgreiðslu. Eigið fé sem nam endurmatinu hafi því verið áfram bundið þar sem hlutabréfin höfðu ekki verið seld og það hafi ekki losnað við það þótt félagið tæki fé að láni til að borga út arðinn enda hefði lántakan ekki haft áhrif á eigið fé. Þá sé einnig ljóst að hlutabréfin hefðu síðar getað lækkað í verði og hefði það gerst að bókfærða hækkunin upp á 238 milljónir króna hefði gengið til baka, en samt verið búið að greiða hana út í arð, þá hefði arðgreiðslan sem slík myndað beint tap hjá félaginu, en það væri andstætt öllum úttektarreglum að mynda tap með arðgreiðslu. Forsenda fyrir arðgreiðslu sé því alltaf sú að búið sé að innleysa tekjur eða hagnað til að eiga fyrir arðgreiðslunni.

Það standist því ekki, burtséð frá því hvaða leið hefði verið farin eins og stefnandi velti vöngum yfir, að umrædd fjárhæð hefði verið laus til útborgunar sem arður. Hagnaður sem numið hafi endurmatinu á eigninni hefði ekki verið innleystur og því hefðu ekki losnað neindir fjármunir vegna endurmatsins þannig að hægt væri að leysa upp endurmatsreikninginn og greiða út arð. Í öllum tilvikum hafi verið um bundna sjóði að ræða og ekki uppfyllt nokkur skilyrði til að líta á fjármunina sem frjálsan sjóð í skilningi laga.

Hugmyndir stefnanda um kröfugerð ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar í öðru máli hafi ekki þýðingu enda tilvik ekki sambærileg. Hvergi hafi komið fram að skatt yfirvöld telji að með því einu að leysa upp endurmats- eða gangvirðisreikning megi greiða út arð. Þá sé því mótmælt að skattrannsóknarstjóri hafi á einhverjum stigum fallist á hugmyndir stefnanda um mun á frjálsum sjóðum og bundnum.

Stefndi mótmæli því að 77. gr. laga um einkahlutfélög geti stutt kröfur stefnanda.

Stefnandi vísi til ákvæða stjórnarskrárinnar, einkum 40. gr. og 77. gr. Stefndi telji hins vegar að ekki sé uppi vafi um hvernig skýra beri umrædd ákvæði skattalaga og enginn vafi fyrir hendi sem skýra ætti stefnanda í hag.

Stefnandi vísi til 12. gr. stjórnsýslulaga og telji að skatt yfirvöld hafi engan veginn virt meðalhófsreglu. Þetta sé þó ekki rökstutt nánar í stefnu. Úrskurður ríkisskattstjóra byggi á því að greiða hafi átt tekjuskatt af umræddum greiðslum en framtals- og skattskil stefnanda hafi verið ófullnægjandi og röng. Ekki hafi verið efni til að beita vægari úrræðum þegar niðurstaðan var sú að skattleggja bæri greiðslurnar sem launatekjur á grundvelli fyrrnefndra ákvæða.

Stefndi vísi til þess að ekkert hafi komið fram af hálfu stefnanda sem réttlætt geti að falla hafi átt frá beitingu 25% álags, sbr. 2. mgr. 108. gr. laga um tekjuskatt. Að sönnu hafi verið um að ræða stórfelldan annmarka á skattskilum stefnanda og vantaldar tekjur, en á þessu beri stefnandi fulla ábyrgð.

Rétt hafi verið að beita álagi, eins og rökstutt sé í úrskurði ríkisskattstjóra. Um hafi verið að ræða úthlutun verulegra fjármuna án lagaheimildar. Stefnandi hafi á engum stigum fært fram nokkrar þær ástæður sem leitt geti til þess að falla beri frá úrskurði ríkisskattstjóra um beitingu álags.

Málsástæðum stefnanda og kröfum á þeim reistum sé mótmælt. Einnig sé því mótmælt að skattrannsókn hafi verið tilefnislaus, öll mál um túlkun ákvæðanna sæti annarri meðferð, sem og öðru sem haldið sé fram af stefnanda án rökstuðnings. Stefndi mótmæli enn fremur vara- og þrautavarakröfum stefnanda með vísan til fram kominna málsástæðna og úrskurðar ríkisskattstjóra.

Örðugt sé að greina málsástæður í stefnu og samhengi þeirra við vara- eða þrauta varakröfur. Fyrir liggi að stefnandi hafi fengið þá fjármuni sem málið varði inn á reikning sinn. Sú skýring að einkahlutafélagið hafi ekki átt bankareikning, ekki haft þörf fyrir hann eða að stefnandi hafi ekki litið á fyrri greiðsluna sem greiðslu heldur að hún hafi átt að koma „formlega“ til úthlutunar síðar sé með öllu óraunhæf.

Til stuðnings kröfum stefnda um málskostnað sé vísað til XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

## Niðurstaða

Ágreiningur máls þessa stendur um þá ákvörðun ríkisskattstjóra að færa stefnanda til skattskyldra launatekna í skattframtali árið 2007 greiðslu að fjárhæð 8.434.751 króna og í skattframtali árið 2009 150.000.000 króna frá HG Holding ehf. sem var í eigu stefnanda. Ríkisskattstjóri byggði á því að um væri að ræða óheimila úthlutun af fjármunum einkahlutafélagsins á árunum 2006 og 2008 sem félli undir 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 og bæri að skattleggja sem launatekjur hjá stefnanda samkvæmt 3. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laganna. Með úrskurði sínum lækkaði ríkisskattstjóri jafnframt fjármagnstekjuskattsstofn stefnanda í skattframtali árið 2009 um 158.434.750 krónur. Ríkisskattstjóri bætti álagi að fjárhæð 2.108.688 krónur gjaldárið 2007 og 37.500.000 krónur gjaldárið 2009 við vantalda gjaldstofna.

Stefnandi krefst þess að úrskurður ríkisskattstjóra verði felldur úr gildi þar sem frestur til endurákvörðunar vegna tekjuáranna 2006 og 2008 hafi verið liðinn þegar úrskurðurinn var kveðinn upp á árinu 2012, sbr. 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt. Stefnandi hafi gert skýra grein fyrir arðgreiðslu frá HG Holding ehf. Skattyfirvöld hefðu því getað leiðrétt skattframtal stefnanda á grundvelli 95. gr. laga nr. 90/2003.

Um tímafresti til endurákvörðunar er fjallað í 97. gr. laga nr. 90/2003. Meginreglan er sú að heimild til endurákvörðunar skatts nær til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram.

Hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar sem byggja mátti rétta álagningu á, er þó einungis heimilt að endurávarða honum skatt vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram.

Í skattframtali stefnanda árið 2007 er ekki getið um þessa greiðslu frá HG Holding ehf. Í ársreikningi félagsins vegna rekstrarársins 2006 var þessi sama fjárhæð færð sem „skammtímakrafa“. Í skattframtali stefnanda árið 2009 var gerð grein fyrir arðgreiðslu að fjárhæð 158.434.750 krónur frá HG Holding ehf. og staðgreiðslu af arði, 15.843.475 krónur. Í ársreikningi HG Holding ehf. vegna rekstrarársins 2008 var gerð grein fyrir arðgreiðslu að fjárhæð 158.434.750 krónur, en skammtímakröfu að fjárhæð 8.434.751 króna er ekki getið.

Ekki verður talið að fyrir ríkisskattstjóra hafi legið fullnægjandi upplýsingar um tilurð og forsendur að baki umræddum greiðslum til stefnanda frá HG Holding ehf. eða að honum hafi verið unnt að slá því föstu hvernig þær voru til komnar án þess að veita stefnanda færi á að gefa skýringar þar að lútandi. Verður því ekki talið að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 hafi girt fyrir þær breytingar sem ríkisskattstjóri gerði á skattskilum stefnanda sem um er deilt, en við endurákvörðun var gætt tímamarka 1. mgr. 97. gr. sömu laga.

Samkvæmt 73. gr. laga um einkahlutafélög er óheimilt að úthluta af fjármunum félagsins til hluthafa nema það fari eftir reglum um úthlutun arðs sem endurgreiðsla

vegna lækkunar hlutfjár eða varasjóðs eða vegna félagsslita. Samkvæmt 74. gr. sömu laga er einungis heimilt að úthluta sem arði hagnaði samkvæmt samþykktum ársreikningi síðasta reikningsárs, yfirfærðum hagnaði frá fyrri árum og frjálsum sjóðum.

Stefnandi byggir kröfu sína á því að eigið fé HG Holding ehf. hafi verið jákvætt og því hafi verið skilyrði til úthlutunar arðs.

Samkvæmt ársreikningum félagsins vegna rekstraráranna 2005, 2006 og 2007 kemur fram að félagið var rekið með tapi öll árin. Þannig var óráðstafað eigið fé í árslok 2005 neikvætt um 11.992.210 krónur og í árslok 2007 neikvætt um 78.533.066 krónur. Aftur á móti sýndu ársreikningarnir að eigið fé félagsins, þ.e. hlutafé, endurmatsreikningur og óráðstafað eigið fé, væri jákvætt í árslok 2007 um 210.816.994 krónur. Á þessum niðurstöðum ársreikninganna byggir stefnandi kröfur sínar um að arðsúthlutun hafi verið lögmæt samkvæmt 74. gr. laga nr. 138/1994. Samkvæmt þessu virðist stefnandi byggja á því að arðsúthlutun samkvæmt lagagreininni sé heimil ef eigið fé alls sé jákvætt.

Eins og áður sagði kemur fram í ársreikningum HG Holding ehf. að félagið hafi verið rekið með halla árin 2005, 2006 og 2007. Af þeim sökum getur ekki hafa verið um að ræða úthlutun arðs á grundvelli hagnaðar ársins eða yfirfærðum hagnaði frá fyrri árum. Í 74. gr. laga nr. 138/1994 er rakið hvaða skilyrði verði að vera fyrir hendi til úthlutunar arðs. Stefnandi byggir kröfu sína á því að þau skilyrði hafi verið uppfyllt enda þótt óráðstafað eigið fé hafi verið neikvætt þar sem fyrir hendi hafi verið endurmatsreikningur sem sé frjáls sjóður sem heimilt sé að ráðstafa sem arði til hluthafa að því marki að eigið fé alls verði ekki neikvætt. Að mati dómsins er ekki hægt að fallast á að þessi sjónarmið falli að 74. gr. laga nr. 138/1994 þar sem ótvírátt er að frjálsir sjóðir samkvæmt lagagreininni myndist af rekstrarhagnaði fyrri ára eða niðurfærslu hlutfjár. Þessi skilyrði voru ekki fyrir hendi í tilfalli stefnanda. Málsástæður stefnanda sem að þessu lúta breyta ekki þessari niðurstöðu.

Í IV. kafla laga nr. 3/2006 um ársreikninga er mælt fyrir um hvernig standa beri að mati eigna í ársreikningum. Í 31. gr. laganna eru ákvæði um hvernig fara skuli með endurmat á fastafjármunum öðrum en fjármálagerningum, en ákvæði um þá er að finna í 36. og 37. gr. sömu laga. Þar kemur m.a. fram að endurmati megi aðeins beita ef það byggist á áreiðanlegum upplýsingum um gangvirði.

Það er mat dómsins að það endurmat sem framkvæmt var í ársreikningum HG Holding ehf. árin 2007 og 2008 geti ekki skapað skilyrði til úthlutunar arðs á grundvelli frjálsra sjóða í skilningi 74. gr. laga um einkahlutafélög, meðal annars þar sem ekkert opinbert mat lá fyrir um virði eigna félagsins. Samkvæmt framangreindu voru engin skilyrði til arðsúthlutunar hjá HG Holding ehf. á grundvelli ársreikninga árána 2005 og 2007. Niðurstaða í úrskurði ríkisskattstjóra er byggð á því og verður með vísan til þess sem að framan er rakið að telja að hún sé rökstudd með viðeigandi hætti og í samræmi við ákvæði stjórnsýslulaga.

Í 1. málslíð 2. mgr. 11. gr. laga um tekjuskatt kemur fram að úthlutun verðmæta til hluthafa eða hlutareiganda, sem jafnframt er starfsmaður félags eða tengds félags, telst vera laun samkvæmt 1. tölulíð A-liðar 7. gr. sömu laga ef hún er óheimil samkvæmt lögum um hlutafélög og einkahlutafélög. Ef úthlutun til annarra en

starfsmanna er óheimil samkvæmt lögum um hlutafélög eða lögum um einkahlutafélög skal skattleggja úthlutunina sem tekjur samkvæmt 4. tölul. A-liðar 7. gr. laga um tekjuskatt.

Í 1. mgr. 7. gr. laga um tekjuskatt er mælt fyrir um að skattskyldar tekjur teljist, með þeim undantekningum og takmörkunum sem sérstaklega eru tilteknar, hvers konar gæði, arður, laun og hagnaður sem skattaðila hlotnast og metin verða til peningaverðs og skiptir ekki máli hvaðan þær stafa eða í hvaða formi þær eru. Samkvæmt 2. mgr. 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laganna teljast til tekna sem laun meðal annars lán til starfsmanna sem óheimil eru samkvæmt lögum um hlutafélög og lögum um einkahlutafélög.

Því er ómótmælt að stefnandi var eini eigandi og forsvarsmaður HG Holding ehf. Enda þótt hann hafi ekki þegið laun frá félaginu þá var hann sá aðili sem tók allar ákvarðanir um rekstur félagsins og naut alls ávinnings af honum. Þá er óumdeilt að stefnandi tók við umræddum fjármunum og ráðstafaði þeim til eigin nota.

Verður því að fallast á þá niðurstöðu ríkisskattstjóra að um hafi verið að ræða slíka afhendingu verðmæta sem um ræðir í 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 og sem telja bar kæranda til tekna samkvæmt 3. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laganna.

Lagaheimildina verður að telja alveg skýra og engin rök fyrir því að túlkun lagaákvæðanna samræmist ekki ákvæðum stjórnarskrárinnar sem vísað er til af hálfu stefnanda. Engin efni þykja heldur til þess að álíta að reglan um meðalhóf hafi ekki verið virt við meðferð og úrlausn málsins af hálfu ríkisskattstjóra.

Samkvæmt framansögðu er dómkröfum stefnanda um að fella úr gildi úrskurð ríkis skattstjóra hafnað.

Varakrafa og þrautavarakrafa stefnanda lúta að því að úrskurðurinn verði felldur úr gildi að hluta og honum breytt á þann hátt sem stefnandi tilgreinir. Sömu röksemdir eiga við um endurákvörðun ríkisskattstjóra um hækkun skattskyldra launa tekjuárið 2008 og hér að framan eru taldar eiga við um aðalkröfu stefnanda í málinu. Af því leiðir að ekki er unnt að taka til greina varakröfu og þrautavarakröfu stefnanda hvað það varðar. Stendur þá aðeins eftir sú krafa stefnanda að 25% álag verði fellt niður sem lýst er í varakröfu, þrautavarakröfu og þrautaþrautavarakröfu stefnanda.

Samkvæmt 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, skal fella niður álag ef skattaðili færir rök fyrir því að honum verði eigi kennt um annmarka á framtali eða vanskil þess, að óviðráðanleg atvik hafi hamlað því að hann skilaði framtali á réttum tíma, bætti úr annmörkum á framtali eða leiðrétti einstaka liði þess.

Samkvæmt framansögðu er niðurstaðan í máli þessu sú að stefnanda hafi borið að færa sér til tekna 8.434.751 krónu sem launatekjur í skattframtali árið 2007 og 150.000.000 króna í skattframtali sínu árið 2009 en ekki sem arð. Fyrir liggur að stefnandi færði tilgreindar fjárhæðir sem arð frá HG Holding ehf. í skattframtali árið 2009 og færði í stofn til fjármagnstekjuskatts. Að virtum málsatvikum þykir þrátt fyrir þá viðleitni ekki rétt að verða við kröfu stefnanda um niðurfellingu álags og er þeirri kröfu hafnað.

Með vísan til alls þess sem að framan er rakið ber að sýkna stefnda af kröfum stefnanda í málinu.

Samkvæmt 1. mgr. 130. gr. laga um meðferð einkamála ber að dæma stefnanda til að greiða stefnda málskostnað sem þykir hæfilega ákveðinn 800.000 krónur.

Dóminn kváðu upp Sigríður Ingvarsdóttir héraðsdómari sem dómsformaður, Ragnheiður Snorradóttir héraðsdómari og Reynir Ragnarsson, löggiltur endur skoðandi.

## **D Ó M S O R Ð:**

Stefnda, íslenska ríkið, er sýknað af kröfum stefnanda, Hauks Guðjónssonar, í máli þessu.

Stefnandi greiði stefnda 800.000 krónur í málskostnað.

Sigríður Ingvarsdóttir

Ragnheiður Snorradóttir

Reynir Ragnarsson

-----

-----

-----

Rétt endurrit staðfestir:

Héraðsdómi Reykjavíkur, 24. júní 2013.

Gjald:7.750 krónur.

Greitt.