

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 16. apríl 2015 í máli nr. E-2704/2013:

Elías Georgsson

(Garðar Valdimarsson hrl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Gizur Bergsteinsson hrl.)

I.

Mál þetta var höfðað þann 26. júní 2013 og dómtekið 20. mars 2015 að loknum munnlegum málflutningi.

Stefnandi er Elías Georgsson, til heimilis að Vatnsholti 7d, Reykjanesbæ, en stefndi er íslenska ríkið.

Stefnandi krefst þess aðallega, að ógiltur verði með dómi úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 21. desember 2012, í máli stefnanda. Til vara er þess krafist að tekjuskatts- og útsvarsstofni stefnanda, samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 21. desember 2012, verði breytt og hann lækkaður um samtals 28.125.000 krónur. Til þrautavara, er þess krafist að fellt verði niður álag samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 21. desember 2012, að fjárhæð 28.933.877 krónur og stofn til tekjuskatts og útsvars lækkaður samsvarandi. Þá er krafist málskostnaðar í öllum tilvikum.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda, auk málskostnaðar.

II.

Í máli þessu er deilt um þá ákvörðun ríkisskattstjóra að færa stefnanda til tekna í skattframtali 2007, 115.735.507 krónur vegna láns sem Miðland ehf. veitti stefnanda á árinu 2006 vegna kaupa stefnanda á 50% hlutafjár í félaginu á árinu 2006. Komst ríkisskattstjóri að þeirri niðurstöðu, með úrskurði embættisins, dags. 21. desember 2012, að Miðland ehf. hefði lánað stefnanda fyrir kaupverðinu. Tók ríkisskattstjóri fram að lán til hluthafa og stjórnarmanna félags sem væru óheimil samkvæmt lögum um hlutafélög eða einkahlutafélög teldust til skattskyldra gjafa. Vísaði ríkisskattstjóri til ákvæða 1. og 5. mgr. 96. gr. og 2. mgr. 4. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og 79. gr. laga nr. 138/1994 um

einkahlutafélög til grundvallar breytingum sínum. Þá bætti ríkisskattstjóri 25% álagi samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, við framangreinda hækkun skattstofns stefnanda gjaldárið 2007 og nam fjárhæð þess 28.933.877 krónur.

Með skattframtali stefnanda 2007 fylgdi eyðublað um kaup og sölu hlutabréfa á árinu 2006 þar sem fram kom að stefnandi hefði keypt hlutafé í Miðlandi ehf., að nafnverði 250.000 krónur fyrir 115.735.507 krónur. Í reit 5.5 í skattframtalinu taldi stefnandi fram skuld við Miðland ehf. að fjárhæð 138.910.453 krónur.

Á eyðublaði um kaup og sölu hlutabréfa, með skattframtali stefnanda 2008, kemur fram að fyrrgreint hlutafé í Miðlandi ehf., hafi verið selt á árinu 2007 og söluhagnaður að fjárhæð 305.942.716 krónur hafi verið færður stefnanda til tekna sem fjármagnstekjur í reit 3.8 í skattframtalinu. Greiddi stefnandi 10% fjármagnstekjuskatt í ríkissjóð af umræddum söluhagnaði.

Með fyrirspurnarbréfi ríkisskattstjóra, dags. 1. október 2012, til stefnanda óskaði ríkisskattstjóri eftir því að stefnandi gerði grein fyrir kaupum á umræddu hlutafé í Miðlandi ehf. á árinu 2006 og legði fram afrit af samningum um kaupin og lánessamningi við félagið. Vísaði ríkisskattstjóri til ákvæða 1. mgr. 79. gr. laga nr. 138/1994 og 1. mgr. 73. gr. sömu laga. Þá var athygli stefnanda vakin á því að væri úthlutun verðmæta úr félagi óheimil samkvæmt greindum ákvæðum, bæri að skattleggja úthlutunina sem tekjur samkvæmt 2. mgr. 4. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Með bréfi, dagsettu sama dag, óskaði ríkisskattstjóri einnig eftir upplýsingum og gögnum frá Miðlandi ehf. um kröfur félagsins á tengda aðila á árunum 2006, 2007, 2008 og 2009. Í því sambandi óskaði ríkisskattstjóri eftir því að félagið gerði grein fyrir kröfunum og legði fram lánessamninga að baki þeim.

Í svari umboðsmanns stefnanda til ríkisskattstjóra, dags. 22. október 2012, segir að samkvæmt kaupsamningi, dags. 3. mars 2006, hafi stefnandi keypt 50% hlutafjár í Miðlandi ehf., og að hann hafi greitt 115.735.507 krónur fyrir bréfin eins og greint væri frá á eyðublaði 3.12 í skattframtali 2007. Kaupverðið hafi verið fengið að láni frá Miðlandi ehf. og væri greint frá skuld stefnanda við Miðland ehf. í skattframtali stefnanda 2007. Í sama bréfi tók umboðsmaðurinn fram að með kaupsamningi, dags. 31. ágúst 2007, hefði stefnandi selt Vík ehf. hlut sinn í Miðlandi ehf., eins og fram kæmi á eyðublaði 3.12 meðfylgjandi skattframtali stefnanda 2008, þar sem fram komi að hluti kaupverðsins yrði greiddur með yfirtöku kaupanda, þ.e. Víkur ehf., á skuldum seljanda við félagið.

Með bréfi, dags. 29. nóvember 2012, tilkynnti ríkisskattstjóri stefnanda að hann hefði í hyggju að endurákvarða opinber gjöld hans gjaldárið 2007.

Með bréfi, dags. 18. desember 2012, andmælti umboðsmaður stefnanda boðuðum breytingum ríkisskattstjóra. Var því hafnað að eigendur hefðu fengið lán frá Miðlandi ehf., *heldur hafi verið um að ræða greiðslur sem lið í fjárhagslegri endurskipulagningu*. Tók umboðsmaðurinn m.a. fram að við kaup stefnanda og sameiganda hans, Sverris Sverrissonar, að Miðlandi ehf., hefðu þeir greitt seljanda kaupverðið með peningagreiðslu að fjárhæð 231.471.014 krónur sem þeir hafi fjármagnað sjálfir, m.a. að hluta með lánnum frá ótengdum aðilum, auk þess sem yfirtekin hafi verið skuld fyrri eigenda að fjárhæð 45.000.000 króna. Stefnandi og

Sverrir hafi síðan náð samkomulagi við Sparisjóð Keflavíkur um lán sem nota skyldi til endurfjármögnunar á félaginu og til framkvæmda. Hafi endurfjármögnunin falist í því að Miðland ehf. var lántakandi og hafi Sparisjóðurinn gert það að skilyrði að skuldir stefnanda og Sverris vegna kaupa á Miðlandi ehf. yrðu gerðar upp. Miðland ehf. hafi síðan greitt upp þær skuldir og við það hafi myndast krafa á hendur stefnanda og Sverri. Samkvæmt samningi við Sparisjóðinn hafi því í raun verið um að ræða lán til hluthafa Miðlands ehf. frá Sparisjóðnum vegna fjárhagslegrar endurskipulagningar á félaginu en ekki lán frá Miðlandi ehf. til hluthafa sinna, enda hafi stefnandi og Sverrir ekki fengið lán frá Miðlandi ehf. til frjálsrar ráðstöfunar.

Ríkisskattstjóri hafnaði kröfum stefnanda með úrskurði, dags. 21. desember 2012. Í forsendum úrskurðarins er vísað til 7. gr. laga nr. 90/2003, og 2. mgr. 4. tölulíðar 7. gr. sömu laga með síðari breytingum, sbr. c-lið 2. gr. laga nr. 133/2001 og 1. og 2. mgr. 79. gr. laga nr. 138/1994. Þá skírskotaði ríkisskattstjóri til eftirfarandi orða sem fram komu í nefndarálitinu við meðferð frumvarps að lögum nr. 133/2001 á Alþingi:

„Lagt er til að bætt verði við 2. og 3. gr. frumvarpsins ákvæðum þess efnis hvað skuli talið til tekna og skattskyldra gjafa, en skv. 104. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög, og 79. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög, er óheimilt að veita hluthöfum, stjórnarmönnum eða framkvæmdastjórum félags eða móðurfélags lán eða setja tryggingu fyrir þá. Í skattframkvæmd mun nokkuð hafa borið á slíkum lántökum og tilhneiging virðist hafa verið til að úthluta fjármunum til eigenda í formi láns án þess að burðir séu í reynd til endurgreiðslu fyrr en skattstjóri gerir athugasemd við hina ólögsmætu lánveitingu. Meiri hlutinn leggur því til að slík lán verði meðhöndluð í skattalegu tilliti með sama hætti og tíðkast í skattalöggjöf nágrannalandanna. Þá leggur meiri hlutinn til að á sama hátt verði farið með úthlutun verðmæta úr félagi til starfsmanna þess ef úthlutunin fer í bága við lög um hlutafélög og lög um einkahlutafélög.“

Um skort á rannsókn málsins tók ríkisskattstjóri fram að í fyrirspurnarbréfi ríkisskattstjóra, dags. 1. október 2012, hefði verið tekið fram í bréfinu „að í ljós hefði komið við almennt skatteftirlit þegar skoðaðar voru viðskiptakröfur á tengda aðila að gjaldandi hefði fært meðal skulda og annarra vaxtagjalda skuld við Miðland ehf. að fjárhæð 138.910.453 krónur“. Aðrar upplýsingar hafi ekki legið fyrir og var óskað eftir því að stefnandi gerði nánari grein fyrir kaupum sínum á félaginu.

Anna Birgitta Geirfinnsdóttir, löggiltur endurskoðandi gaf skýrslu fyrir dóminum.

III.

1. Helstu málsástæður og lagarök stefnanda

Að því er formhlið málsins varðar telur stefnandi annars vegar að frestur sem ríkisskattstjóra er ætlaður til endurákvörðunar opinberra gjalda stefnanda hafi verið liðinn, sbr. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Þær upplýsingar sem lágu fyrir í skattframtölum stefnanda árin 2007 og 2008, hafi átt að nægja til þess að ríkisskattstjóri gæti lagt mat á það hvort lánið frá Miðlandi ehf. væri óheimilt samkvæmt 2. mgr. 79. gr. laga nr. 138/1994. Vekur stefnandi athygli á því að undanþága 1. mgr. 79. gr. gildi eingöngu um lán samkvæmt 1. mgr. greinarinnar. Hafi niðurstaða af mati ríkisskattstjóra verið sú að lánið væri óheimilt hafi honum borið að framkvæma leiðréttingu á skattframtali stefnanda gjaldárið 2007 fyrir árslok 2008, sbr. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003.

Hins vegar telur stefnandi að rannsókn málsins hafi verið áfátt sem eigi að leiða til ómerkingar úrskurðar ríkisskattstjóra verði ekki fallist á að málið sé fyrnt. Ríkisskattstjóri hafi látið þess ógetið í boðunarbréfi sínu, dags. 29. nóvember 2012, að lánið hafi verið endurgreitt af Vík ehf. Í andmælum stefnanda, dags. 18. desember 2012, hafi skýrlega verið bent á að samkvæmt kaupsamningi á milli Miðlands ehf. og Víkur ehf., dags. 31. ágúst 2007, komi fram að *hluti kaupverðsins greiðist með yfirtöku kaupanda á skuldum seljanda við Miðland að fjárhæð 268.064.816 krónur*. Í úrskurði ríkisskattstjóra sé ekkert fjallað um það að frá og með 31. ágúst 2007 hafi stefnandi ekki lengur verið skuldari lánsins, sem eftir skuldaraskiptin hafi verið á hendi Víkur ehf. Auk þess sem ríkisskattstjóra hafi borið að beina rannsókn sinni að ábyrgðaraðilum Miðlands ehf., sem borið hafi ábyrgð á félaginu eftir að stefnandi og meðeigandi hans seldu það. Auk þess hefði þurft að fjalla um lán fyrri eigenda að fjárhæð 45.000.000 króna. Augljóst sé að fleiri hafi borið ábyrgð á lánum þessum en stefnandi og meðeigandi hans.

Að því er efnishlið málsins varðar telur stefnandi að ákvæði 2. mgr. 4. tölulíðar A-liðar 7. gr. eigi ekki við í hans tilviki. Vísar stefnandi til nefndarálits meirihluta efnahags- og viðskiptanefndar með lögum 133/2001. Samkvæmt orðalagi nefndarálitsins sé ljóst að vilji þingsins hafi ekki staðið til þess að telja bæri til tekna hluthafalán sem gerð hefðu verið upp áður en skattstjóri hafi gert athugasemdir við hina ólögsmætu lánveitingu. Auk þess sem vilji Alþingis hafi staðið til þess að hluthafalánin yrðu meðhöndluð í skattalegu tilliti með sama hætti og tíðkist í skattalöggjöf nágrannalanda. Í Danmörku sé tekjufærsla slíks láns bakfærð við endurgreiðslu en í Noregi skapi endurgreiðslan rétt til samsvarandi skattleysis síðar. Í Svíþjóð sé mælt fyrir um að lánið skuli ekki tekjufært, ef fyrir hendi eru verðugar ástæður (s. synnerlig skäl), en meðal þeirra sé endurgreiðsla lánsins. Með afhendingu stefnanda á 50% hlut sínum í félaginu Miðlandi ehf. á árinu 2007, gegn yfirtöku Víkur ehf. á láninu hafi lánið verið endurgreitt. Þar sem lánið hafi verið uppgert með þessum hætti geti umrætt lagaákvæði ekki átt við í tilviki stefnanda. Með vísan til áðurgreindrar 7. gr. laga nr. 90/2003 og vilja Alþingis sem fram komi í lögskýringargögnum, eigi að túlka málsgreinina þröngt. Telur stefnandi ljóst að löggjafinn hafi gert ráð fyrir því að uppgjör eða endurgreiðsla lána ætti að hafa áhrif á skattskyldu.

Stefnandi telur að lög um tekjuskatt miði við að tekjur séu skattlagðar, sbr. 7. gr. laganna. Það þurfi að vera einhver hagnaður eða hagræði sem skattaðila hlotnast. Þetta þýði að það þurfi að vera um að ræða varanlega yfirfærslu verðmæta til skattaðila. Eðli máls samkvæmt feli lánveiting ekki í sér varanlega yfirfærslu réttinda. Lánveiting feli því ekki í sér tekjur fyrir viðtakanda láns.

Eins og rakið hafi verið sé ekki um það að ræða að Miðland ehf. hafi greitt persónulega einkaneyslu stefnanda. Það sé því ljóst að með úrskurði ríkisskattstjóra hafi verið lagður tekjuskattur á stefnanda án þess að um nokkrar tekjur væri að ræða. Umrædd skattlagning með grundvelli í tekjuskattslögum samþykktum af Alþingi feli í sér eignaupptöku sem fari í bága við meginreglur um skattlagningu og eignarréttarákvæði stjórnarskrárinnar, sbr. 72. grein hennar. Í þessu sambandi skipti engu máli hvort viðkomandi lán hafi verið endurgreitt eða ekki þar sem í hvorugu tilvikinu skapist nokkur verðmæti í hendi lántakanda.

Þá telur stefnandi að skattlagningin fari í bága við 1. gr. samningsviðauka 1 í mannréttindasáttmála Evrópu þar sem öllum mönnum og lögaðilum beri réttur til að njóta eigna sinni í friði, sbr. lög nr. 62/1994 um mannréttindasáttmála Evrópu.

Auk þess telur stefnandi óeðlilegt og andstætt meginreglum um skattlagningu að gera ólöglegt lán að tekjustofni eins og gert hefur verið og bendir í því sambandi á dóm Hæstaréttar Íslands frá 28. mars 1966, Hið íslenska steinolíuhlutafélag gegn gjaldheimtunni í Reykjavík, þar sem rétturinn hafni því að gera fjárdregið fé að skattstofni.

Til stuðnings varakröfu bendir stefnandi á að stefnandi og meðeigandi hans hafi yfirtekið skuld fyrri eigenda Miðlands ehf. sem í upphafi árs 2006 hafi numið 45.000.000 króna. Við ákvörðun á því hvaða hluti hluthafalána Miðlands ehf. til hluthafa tilheyri stefnanda og meðeiganda hans hljóti að verða að draga frá þann hluta sem hafi tilheyrt fyrri hluthöfum. Fari stefnandi því fram á að helmingur nefnds láns, eða 22.500.000 krónur, verði dreginn frá og komi til lækkunar tekjuskattsstofni þeim sem honum var ákvarðaður í úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 21. desember 2012. Þá verði reiknað álag enn fremur lækkað hlutfallslega, eða um 5.625.000 krónur. Samtals sé því farið fram á lækkun tekjuskattsstofns að fjárhæð 28.125.000 krónur. Stefnandi eigi enga aðild að þeim lánum sem hluthöfum var veitt áður en hann varð hluthafi og verði honum því ekki gerður skattstofn vegna þeirra lána.

Til þrautavara er þess krafist að álag á vantalda skattstofna að fjárhæð 28.933.877 krónur verði fellt niður. Stofnað hafi verið til skuldar stefnanda við Miðland ehf., vegna fjármögnunar, vegna kaupa stefnanda og meðeiganda hans á Miðlandi ehf. Lánið hafi síðan verið yfirtekið árið eftir af kaupanda félagsins, Víkum ehf., sbr. kaupsamning, dags. 31. ágúst 2007. Þessu fyrirkomulagi fjármögnunar félagsins tekur stefnandi við af fyrri eigendum félagsins í góðri trú, og síðari eigendur þess taka síðan við láninu. Með vísan til 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 beri því að fella álagið niður.

2. Helstu málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi mótmælir því að heimild ríkisskattstjóra til að endurákværða opinber gjöld stefnanda gjaldárið 2007 vegna tekna ársins 2006 hafi takmarkast af 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003. Stefndi byggir á því að stefnandi hafi ekki látið í té fullnægjandi upplýsingar í framtali sínu eða fylgigögnum þess, sem byggja hafi mátt rétta álagningu á. Því hafi verið nauðsynlegt að leita eftir upplýsingum, skýringum og

gögnum frá stefnanda, sbr. 1. mgr. 96. gr. sömu laga og 10. gr. stjórnarsýslulaga.

Stefndi mótmælir því að ríkisskattstjóri hafi ekki upplýst málið með fullnægjandi hætti áður en hann endurávarðaði opinber gjöld stefnanda. Ríkisskattstjóri aflaði upplýsinga og gagna frá hvoru tveggja stefnanda og Miðlandi ehf. um kaup stefnanda á hlutafé í félaginu og lán félagsins til hans. Þá hafi ríkisskattstjóri veitt stefnanda færi á að koma að skýringum og sjónarmiðum sínum áður en hann endurávarðaði opinber gjöld hans. Samkvæmt þessu var málið nægjanlega upplýst áður en ríkisskattstjóri endurávarðaði opinber gjöld stefnanda.

Stefndi mótmælir því að endurgreiðsla láns geti haft áhrif á skattskylduna. Ríkisskattstjóra var nægilegt að staðreyna að um væri að ræða ólöglegt lán til stefnanda áður en hann endurávarðaði opinber gjöld hans. Engu skipti hvort slíkt ólöglegt lán hefði verið endurgreitt eða tekið yfir af nýjum eiganda félagsins.

Á bls. 5 í stefnu tilgreini stefnandi atriði sem hann telji sýna að rannsókn málsins hafi verið áfátt og úrskurður ríkisskattstjóra vanreifaður. Í fyrsta lagi sé því haldið fram að af þeim 231.471.014 kr. sem stefnanda og umbjóðanda hans séu færðar til tekna stafi 45.000.000 kr. af skuld fyrri eiganda. Telur stefnandi að ríkisskattstjóri hafi átt að fjalla um lán fyrri eiganda. Vegna þessa annmarka sé rannsókn málsins verulega áfátt. Stefndi mótmælir þessari málsástæðu stefnanda. Endur ákvörðun ríkisskattstjóra hafi falið í sér að tekjuskattsstofn stefnanda var hækkaður sem nam kaupverði á hlut stefnanda í Miðlandi ehf. Í svörum bæði umboðsmanns stefnanda og Miðlands ehf. til ríkisskattstjóra hafi komið fram að kaupverðið var fengið að láni frá félaginu. Enda þótt hluti kaupverðsins hafi verið greiddur með yfirtöku á skuld fyrri eiganda við félagið breyti það ekki því að Miðland ehf. fjármagnaði að þessu leyti kaupverðið enda hafi krafa félagsins á fyrri eigendur fallið niður. Þar sem lánið var ólöglegt var það skattskyld í hendi stefnanda, sbr. 2. mgr. 4. töluliðar Málsástæða stefnanda sé því þýðingarlaus. Tilurð hinnar yfirteknu skuldar er málinu óviðkomandi.

Stefndi telur að stefnandi hafi borið ábyrgð á skuld sinni við félagið á þeim tíma sem hann skuldaði félaginu, þ.e. þangað til hann seldi félagið og nýir eigendur yfirtöku skuld hans. Það að aðrir hafi yfirtekið skuld stefnanda á árinu 2007, gjaldárið 2008, breyti hvorki né lækki skuld stefnanda á árinu 2006, gjaldárið 2007, eða hafi áhrif á ábyrgð hans á skuldinni. Þá mótmælir stefndi því að ríkisskattstjóra hafi borið að skoða nánar færslu á reikninga eigenda hjá félaginu. Ríkisskattstjóri hafi bæði óskað eftir skýringum og gögnum og fengið þau svör að Miðland ehf. hefði lánað stefnanda fyrir kaupverðinu. Síðari yfirlýsing endurskoðanda stefnanda, dags. 25. júlí 2013, breyti engu í þessu sambandi.

Stefndi telur að ákvæði 2. mgr. 4. töluliðar A. liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 hafi að geyma skýr fyrirmæli um að ólöglegt lán til hluthafa skuli skattleggjast sem gjöf hjá lánþega. Ákvæðið feli í sér skýra ákvörðun löggjafans um skattlagningu eftir almennum efnislegum mælikvarða og brjóti því hvorki í bága við 65. né 72. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. dóm Hæstaréttar Íslands 6. desember 2012 í máli nr. 153/2012, íslenska ríkið gegn Stefáni Ingvari Guðjónssyni.

Stefndi telur að Hæstiréttur hafi með dóminum skorið úr um að heimilt sé að haga skattlagningu með þeim hætti sem gert er í 2. mgr. 4. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Endurgreiðsla ólögmetra lána, eða yfirtaka þriðja manns eins og

hér um ræðir, breyti ekki skattskyldu stefnanda. Ekkert í málatilbúnaði stefnanda sé til þess fallið að hnekkja fordæmisgildi dómsins.

Þá mótmælir stefndi því að niðurstaða ríkisskattstjóra fari í bága við ákvæði 1. gr. sammingsviðauka 1 við mannréttindasáttamála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994 eða að hún sé andstæð meginreglum um skattlagningu þannig að ógildi úrskurðar ríkisskattstjóra varði.

Stefndi mótmælir varakröfu stefnanda. Yfirtaka stefnanda á skuld fyrri hluthafa við Miðland ehf. breyti ekki því að um var að ræða fjármögnun félagsins vegna kaupa stefnanda á hlutum í því. Lánsfjárhæðin frá Miðlandi ehf. til stefnanda teljist því í heild sinni til skattskyldrar gjafar, sbr. 2. mgr. 4. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003.

Stefndi mótmælir þrautavarakröfu stefnanda. Stefndi byggir á því að heimilt hafi verið að leggja 25% álag á vantalda skattstofna stefnanda. Annmarkar á skattframtali stefnanda voru slíkir að skilyrði voru til að beita álagi á vantalda skattstofna samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003.

IV.

Niðurstaða

Stefnandi telur að frestur sem ríkisskattstjóra sé ætlaður til endurákvörðunar opinberra gjalda, sbr. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 hafi verið liðinn. Þá telur stefnandi, verði ekki fallist á að málið hafi verið fyrnt, að rannsókn málsins hafi verið áfátt þannig að leiði til ómerkingar þess.

Mælt er fyrir um tímafresti til endurákvörðunar í 97. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Meginreglan er að heimild til endurákvörðunar skatts nær til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári sem endurákvörðun fer fram. Hafi skattaðili látið í té í skattframtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, er þó einungis heimilt að endurákvarða honum skatt vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram.

Með skattframtali stefnanda 2007 fylgdi eyðublað um kaup og sölu hlutabréfa á árinu 2006, þar sem fram kom að stefnandi hefði keypt hlutabréf í Miðlandi ehf., að nafnverði 250.000 krónur fyrir 115.735.507 krónur. Í sama skattframtali taldi stefnandi fram skuld við Miðland ehf. að fjárhæð 138.910.453 krónur.

Dómurinn telur að með þessum upplýsingum hafi ríkisskattstjóri ekki haft fullnægjandi upplýsingar í skilningi 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003. Þvert á móti var nauðsynlegt að ríkisskattstjóri aflað nánari upplýsinga hjá stefnanda um hvernig hann hefði fjármagnað kaup sín á hlutabréfunum í Miðlandi ehf., m.a. með því fara fram á að stefnandi legði fram afrit af kaupsamningi og lánessamning vegna kaupa hans á hlutabréfunum í Miðlandi ehf., þannig að unnt væri að ganga úr skugga um hvort um óheimila lánveitingu hafi verið að ræða samkvæmt 79. gr. laga nr.

138/1994. Telur dómurinn því ljóst að ekki hafi legið fyrir nægjanlega skýrar upplýsingar í skattframtali stefnanda 2007 að þessu leyti. Þannig kom það m.a. fram í andsvörum stefnanda við boðunarbréfi ríkisskattstjóra, að stefnandi hefði að hluta til sjálfur fjármagnað kaupin á félaginu með lánum frá ótengdum aðilum, án þess að gögn lægju fyrir um að svo hafi verið. Er því ljóst að ríkisskattstjóra var ekki heimilt að gera breytingar á skattframtali stefnanda án þess að afla nánari upplýsinga og gefa stefnanda færi á að koma að sjónarmiðum sínum og skýringum. Af þessu leiðir að frestur ríkisskattstjóra til endurákvörðunar opinberra gjalda stefnanda árið 2007, var ekki liðinn þegar ríkisskattstjóri endurákvæðaði opinber gjöld stefnanda á árinu 2012. Verður aðalkrafa stefnanda því ekki tekin til greina á þessari forsendu.

Víkur þá að rannsókn málsins. Með bréfi, 1. október 2012, óskaði ríkisskattstjóri eftir því að stefnandi gerði grein fyrir kaupum á umræddu hlutfé í Miðlandi ehf. og legði fram kaupsamning og lánsamning hans við félagið. Vísaði ríkisskattstjóri til 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, en ákvæðið felur í sér rannsóknarskyldu ríkisskattstjóra þegar mál liggur ekki ljóst fyrir, þ.e. þegar þörf er á upplýsingum og skýringum frá skattaðila.

Stefnandi telur að rannsókn málsins sé áfátt að því leyti að ríkisskattstjóri hafi látið þess ógetið í boðunarbréfi sínu, dags. 29. nóvember 2012, að lánið hafi verið endurgreitt af Vík ehf. Í andmælum stefnanda, dags. 18. desember 2012, hafi stefnandi bent á að samkvæmt kaupsamningi á milli Miðlands ehf. og Víkur ehf., dags. 31. ágúst 2007, komi fram að *hluti kaupverðsins greiðist með yfirtöku kaupanda á skuldum seljanda við Miðland að fjárhæð 268.064.816 krónur*. Í úrskurði ríkisskattstjóra sé ekkert vikið að því að frá og með 31. ágúst 2007 hafi stefnandi ekki lengur verið skuldari lánsins, sem eftir skuldaraskiptin hafi verið á hendi Víkur ehf.

Í boðunarbréfi ríkisskattstjóra, dags. 29. nóvember 2012, eru rakin svör stefnanda sem fram komu í svarbréfi hans, dags. 22. október 2012, m.a. að stefnandi hafi fengið kaupverðið að láni frá Miðlandi ehf. á árinu 2006 og að sama hlutfé hafi verið selt Vík ehf. ári seinna og að hluti kaupverðsins yrði greiddur með yfirtöku Víkur ehf. á skuldum seljanda við félagið. Þá rakti ríkisskattstjóri efni kaupsamningsins á milli Víkur ehf. og stefnanda og meðeiganda hans. Gerði ríkisskattstjóri grein fyrir heildarkaupverði félagsins, hversu mikið stefnandi fengi greitt með reiðufé og tók fram að afgangur af kaupverðinu, 268.064.816 krónur, skyldi greiddur með yfirtöku kaupanda á skuldum seljanda við félagið sem næmi þeirri fjárhæð. Dró ríkisskattstjóri þá ályktun af svari stefnda að við kaupin hafi Vík ehf. tekið yfir lán stefnanda gagnvart Miðlandi ehf. og gat þess að ekki væri heldur séð af gögnum málsins að fjárhæðin hafi verið endurgreidd. Telur dómurinn að hér sé verið að skírskota til þess að lánið hafi verið yfirtekið af Vík ehf. og að stefnandi hafi því ekki endurgreitt lánið. Verður samkvæmt ofansögðu ekki fallist á það með stefnanda að ríkisskattstjóri hafi ekki haft allar forsendur sem á mátti byggja í málinu og verður aðalkrafa stefnanda því ekki tekin til greina á þessum forsendum.

Kemur þá til skoðunar hvort sú ákvörðun ríkisskattstjóra að færa stefnanda til tekna í skattframtali 115.735.507 krónur auk álags að fjárhæð 28.933.877 krónur hafi verið heimil.

Samkvæmt skattframtali stefnanda 2007 og skýringum umboðsmanns stefnanda, dags. 22. október 2012 til ríkisskattstjóra fékk stefnandi lán frá Miðlandi ehf. til þess að fjármagna kaup á 50% hlutabréfa í Miðlandi ehf. Sömu hlutabréf hafi stefnandi síðan selt Vík ehf. árið 2007. Var söluhagnaður stefnanda, 300 milljónir króna, tekjufærður og fjármagnstekjuskattur greiddur af honum.

Samkvæmt síðari skýringum umboðsmanns stefnanda, sbr. bréf dags. 18. desember 2012, er því borið við að stefnandi og meðeigandi hans hafi greitt seljanda kaupverðið með peningagreiðslu að fjárhæð 231.471.014 krónur sem þeir hafi fjármagnað sjálfir, m.a. að hluta með lánnum frá ótengdum aðilum, auk þess sem yfirtekin hafi verið skuld fyrri eigenda að fjárhæð 45.000.000 króna. Stefnandi og meðeigandi hans að félaginu hafi síðan náð samkomulagi við Sparisjóð Keflavíkur um lán sem nota skyldi til endurfjármögnunar á félaginu og til framkvæmda. Hafi endurfjármögnunin falist í því að Miðland ehf. var lántakandi og hafi Sparisjóðurinn gert það að skilyrði að skuldir stefnanda og Sverris vegna kaupa á Miðlandi ehf. yrðu gerðar upp. Miðland ehf. hafi síðan greitt upp þær skuldir og við það hafi myndast krafa á hendur stefnanda og Sverri. Dómurinn telur að ekki verði séð að það sé grundvöllur fyrir þessum fullyrðingum stefnanda, auk þess sem þær breyta ekki þeirri niðurstöðu að Miðland ehf. fjármagnaði kaup stefnanda á hlutum hans í Miðlandi ehf.

Dómurinn telur ljóst, með vísan til skýringa stefnanda, sem fram komu í bréfi hans, dags. 22. október 2012, og gagna málsins, að Miðland ehf. hafi að öllu leyti fjármagnað kaup stefnanda vegna kaupa hans á 50% hlutfjár í félaginu Miðlandi ehf. Telur dómurinn því að hér hafi verið um að ræða lánveitingu andstæða 79. gr. laga nr. 138/1994.

Stefnandi telur að ákvæði 2. mgr. 4. töluliðar 7. gr. hafi ekki átt við í hans tilviki, m.a. vegna þess að vilji löggjafans hafi ekki staðið til þess að telja hluthafalán til tekna, sem gerð hefðu verið upp áður en ríkisskattstjóri gerði athugasemdir við lánveitinguna. Lagður hafi verið tekjuskattur á stefnanda án þess að um tekjur hafi verið að ræða. Slík skattlagning feli í sér eignaupptöku sem fari í bága við 72. gr. stjórnarskrár, fari í bága við mannréttindasáttmála Evrópu, auk þess sem óheimilt sé að gera ólöglegt lán að tekjustofni eins og gert hafi verið.

Í forsendum dóms Hæstaréttar Íslands í máli nr. 153/2012, íslenska ríkið gegn Stefáni Ingvari Guðjónssyni, frá 6. desember 2012, kemur m.a. fram að samkvæmt 1. mgr. 7. gr. laga nr. 90/2003 sé mælt fyrir um að skattskyldar tekjur teljist, með þeim undantekningum og takmörkunum sem sérstaklega eru tilteknaðar, hvers konar gæði, arður, laun og hagnaður sem skattaðila hlotnast og metin verða til peningaverðs og skipti ekki máli hvaðan þær stafa eða í hvaða formi þær eru. Í A-, B- og C-liðum greinarinnar séu taldar upp þær tekjur sem myndi skattstofn. Eftir nánari fyrirmælum 3. mgr. 1 töluliðar A-liðar 7. gr. teljist til skattskyldra launatekna meðal annars lán til starfsmanna sem óheimil eru samkvæmt lögum um hlutafélög og lögum um einkahlutafélög, jafnframt því sem segir í 2. mgr. 4. töluliðar A-liðar að til skattskyldra gjafa teljist lán til hluthafa og stjórnarmanna sem séu óheimil samkvæmt sömu lögum. Tók rétturinn m.a. fram að fyrrgreint ákvæði 2. mgr. 4. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, hefði fyrst komið í löggjöf um tekjuskatt með 2. gr. laga nr. 133/2001. Svo sem fram kæmi í lögskýringargögnum hefði helsta markmiðið með setningu hinna sérstöku reglna 2.

gr. laga nr. 133/2001 verið að stemma stigu við ólögmætri úthlutun fjár í formi láns úr félögum. Eðli máls samkvæmt fæli lánveiting ekki í sér varanlega yfirfærslu verðmæta. Af því væri ljóst að ekki hafi af hálfu löggjafans verið gert ráð fyrir að endurgreiðsla lána ætti að hafa áhrif á skattskyldu. Í dómaframkvæmd hafi löggjafanum verið játað víðtækt vald til að ákveða hvaða atriði skuli ráða skattskyldu. Væri hér um að ræða skýra ákvörðun löggjafans um skattlagningu eftir almennum efnislegum mælikvarða. Yrði samkvæmt framansögðu hvorki talið að umrædd lagasetning bryti í bága við 65. gr. né 72. gr. stjórnarskrárinnar.

Dómurinn telur að fyrrgreindum dómur Hæstaréttar í máli nr. 153/2012, hafi fordæmisgildi í máli þessu. Að því leiðir að ríkisskattstjóra var heimilt að færa stefnanda til tekna í skattframtali 2007, 115.735.507 krónur vegna láns frá Miðlandi ehf. til stefnanda.

Samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 má skattstjóri bæta 25% álagi við áætlaða eða vantalda skattstofna séu annmarkar á framtali, sbr., 96. gr., eða einstakir liðir ranglega fram taldir. Bæti skattaðili úr annmörkum eða leiðrétti einstaka liði á framtali áður en álagning fer fram, má skattstjóri þó eigi beita hærra álagi en 15%.

Ríkisskattstjóri bætti 25% álagi samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 við þá hækkun skattstofna stefnanda sem leiddu af breytingu ríkisskattstjóra á skattskyldum tekjum stefnanda og rökstuddi þá ákvörðun með vísan til þess að lagaákvæði um skattlagningu vegna óheimilla lána væru skýr. Ekki hefði verið um venjulegt viðskiptalán að ræða og fjárhæðin hefði ekki verið endurgreidd af stefnanda. Um óheimila lánveitingu hefði verið að ræða samkvæmt 79. gr. laga nr. 138/1994. Þegar litið er til þeirra annmarka sem voru á skattframtali stefnanda og með hliðsjón af því að á þessum tíma lágu fyrir úrskurðir skattfyrivalda í sambærilegum málum, þykja ekki hafa verið efni til að falla frá beitingu álags í tilviki stefnanda. Þá þykir stefnandi ekki hafa sýnt fram á að aðstæður hafi verið með þeim hætti sem greinir í 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 þannig að fella beri álag niður né að tilefni sé til að falla frá beitingu heimilarákvæðis 2. mgr. sömu málsgreinar. Er kröfu stefnanda um niðurfellingu álags því hafnað.

Stefnandi styður varakröfu sína þeim rökum að draga beri frá skattstofni stefnanda helming 45.000.000 króna láns sem hafi tilheyrt fyrri hluthöfum Miðlands ehf. Fer stefnandi fram á að helmingur þess láns, eða 22.500.000 krónur, verði dreginn frá og komi til lækkunar á tekjuskattsstofni. Þá verði álag enn fremur lækkað samsvarandi. Samkvæmt því sem áður segir og gögnum málsins var umrædd skuld fyrri hluthafa við Miðland ehf. hluti hins selda við kaup stefnanda á Miðlandi ehf. á árinu 2006. Yfirtaka stefnanda á skuldinni var því fjármögnuð af Miðlandi ehf. Verður því ekki séð hvernig fjárhæð þessi skuli koma til lækkunar tekjuskattsstofni stefnanda. Er varakröfu stefnanda því hafnað.

Með vísan til umfjöllunar í aðalkröfu um álag, er þrautavarakröfu stefnanda einnig hafnað með sömu rökum.

Samkvæmt framansögðu telst lánsfjárhæðin frá Miðlandi ehf. til stefnanda því í heild sinni til skattskyldrar gjafar, sbr. 2. mgr. 4. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003.

Er stefndi, íslenska ríkið sýkn af öllum kröfum stefnanda, Elíasar Georgssonar í máli þessu.

Samkvæmt þessum málsúrslitum, og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála verður stefnanda gert að greiða stefnda 600.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Snorradóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

DÓMSORÐ:

Stefndi, íslenska ríkið er sýkn af öllum kröfum stefnanda, Elíasar Georgssonar.

Stefnandi greiði stefnda 600.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Snorradóttir (sign.)