

# D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 3. maí 2016 í máli nr. E-5148/2014:

**Sigurður Einarsson**

*(Hilmar Gunnarsson hdl.)*

**gegn**

**íslenska ríkinu**

*(Soffía Jónsdóttir hrl.)*

## I.

Mál þetta var höfðað þann 16. desember 2014 og dómtekið 30. mars 2016. Stefnandi er Sigurður Einarssonar, til heimilis í Englandi, en stefndi er íslenska ríkið.

Dómkröfur stefnanda eru þær að úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 21. desember 2012, og úrskurður yfirskattanefndar nr. 145/2014, dags. 18. júní 2014, þar sem endurákvörðuð voru gjöld stefnanda gjaldárin 2007, 2008 og 2009, verði felld úr gildi. Til vara krefst stefnandi þess að fyrrgreindir úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar verði felldir úr gildi að hluta og breytt þannig að 25% álag á endurákværðaða skattstofna samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, að fjárhæð 400.316.000 krónur, falli niður. Þá krefst stefnandi málskostnaðar.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda, auk málskostnaðar.

## II.

Í máli þessu er deilt um niðurstöðu úrskurðar yfirskattanefndar nr. 145/2014, frá 18. júní 2014, sem staðfesti úrskurð ríkisskattstjóra, dags. 21. desember 2012, þess efnis að tekjur stefnanda vegna kaupa hans á hlutabréfum í Kaupþing banka hf. á grundvelli kaupréttar á árunum 2006, 2007 og 2008, bæri að skattleggja á Íslandi en ekki í Bretlandi. Var það niðurstaða yfirskattanefndar, að stefnandi, sem væri búsettur í Bretlandi, bæri takmarkaða skattskyldu á Íslandi vegna umræddra tekna samkvæmt 2. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003 og 16. gr. tvísköttunarsamnings á milli Íslands og Stóra-Bretlands og Norður-Írlands. Með úrskurði nefndarinnar var staðfestur úrskurður ríkisskattstjóra um að færa stefnanda til tekna sem laun 673.960.000 krónur tekjuárið 2006, 599.256.000 krónur tekjuárið 2007 og 328.048.000 krónur tekjuárið 2008 vegna kaupa hans á hlutabréfum í Kaupþingi, með vísan til 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. og 9. gr. laga nr. 90/2003, auk 25% álags, sbr. 2. mgr. 108. gr. sömu laga. Nam fjárhæð álagsins 168.490.000 krónum fyrsta árið, 149.814.000 krónum annað árið og 82.012.000 krónum hið síðasta.

Samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra er upphaf málsins að rekja til fyrirspurnar eftirlitsdeildar ríkisskattstjóra frá 9. maí 2005 um samninga Kaupþings Búnaðarbanka hf. við tilgreinda stjórnendur hans um hlutabréfakaup í bankanum. Með úrskurði um endurákvörðun, dags. 21. desember 2012, voru stefnda færðar til skattskyldra tekna sem laun áðurgreindar fjárhæðir í skattframtölum hans árin 2007, 2008 og 2009.

Samkvæmt gögnum málsins hafði skattrannsóknarstjóri ríkisins einnig haft skattamál stefnanda til skoðunar vegna sömu tekjuára. Þeirri skoðun lauk með bréfi embættisins, dags. 23. desember 2010. Segir í bréfinu að embættið hafi annast rannsókn á skattskilum stefnanda vegna tekjuáranna 2006, 2007 og 2008 og *Að sú rannsókn þykir, að svo komnu máli, ekki gefa tilefni til frekari aðgerða af hálfu skattrannsóknarstjóra ríkisins. Er meðferð málsins þar með lokið hjá embættinu. Er yður tilkynnt þar um með vísan til 41. gr. reglugerðar nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna.*

Aðdraganda að kauprétti stefnanda er að rekja til aðalfundar Kaupþings Búnaðarbanka hf. þann 27. mars 2004, en á þeim fundi var samþykkt að veita stefnanda valrétt á 812.000 hlutum í bankanum árlega í fimm ár og skyldi nýtingarverð valréttarins samsvara markaðsvirði á þeim degi er rétturinn var fyrst veittur. Nánar tiltekið var á umræddum aðalfundi, m.a. samþykkt tillaga um laun stjórnarmanna, sbr. fréttatilkynning Kaupþings, dags. 29. mars 2004. Segir í fréttatilkynningunni undir liðnum *tillaga um laun stjórnarmanna fyrir næsta starfsár* að lagt sé til að mánaðarlaun stjórnarformanns verði 400.000 krónur en mánaðarlaun annarra stjórnarmanna 200.000 krónur. Undir fyrirsögninni *Tillaga um valrétt á hlutabréfum til starfsmanna og stjórnenda bankans* segir að í þeim tilgangi að viðhalda vexti og sterkri stöðu bankans og til þess að bankinn geti haldið í lykilstarfsmenn og laðað til sín nýja hafi bankinn gert starfsmönnum kleift að kaupa hluti í bankanum. Þá segir einnig að í tengslum við valrétt starfandi stjórnarformanns, Sigurðar Einarssonar og Hreiðars Más Sigurðssonar forstjóra samþykki fundurinn að hvorum um sig verði boðinn valréttur [...].

Stefnandi nýtti valréttinn að fullu, fyrst 29. mars 2004 þegar hann keypti 812.000 hluti á genginu 303 krónur, sem var markaðsverð hvers hlutar þann dag og þá jafnframt nýtingarverð valréttarins. Stefnandi keypti næst 1.624.000 hluti (2\*812.000) á nýtingarverðinu 3. maí 2006, en markaðsverð hvers hlutar þann dag var 718 krónur. Þann 22. mars 2007 keypti stefnandi 812.000 hluti á nýtingarverðinu, en markaðsverð hvers hlutar var 1.041 króna þann dag. Síðustu kaupin fóru fram 6. ágúst 2008, en þá keypti stefnandi 812.000 hluti á nýtingarverðinu en markaðsverð hvers hlutar þann dag var 707 krónur.

Í samantekt lögmannna Mörkinni ehf., dags. 17. september 2004, sem gerð var í tilefni af álitni nefndar iðnaðar- og viðskiptaráðherra um stefnumótun íslensks viðskiptaumhverfis, segir m.a. á bls. 3, þar sem fjallað er almennt um stjórn hlutafélaga og sérstaklega um stjórn KB banka að *Stjórnarformanni geti verið falið frekara hlutverk í samþykktum félags og stjórn félags geti einnig falið formanni verkefni*. Voru þau verkefni skilgreind þannig: *Verkefni starfandi stjórnarformanns felast í því að samræma störf dótturfélaga bankans, leita að möguleikum til að ná fram aukinni hagræðingu með samruna við önnur félög eða finna tækifæri til kaupa á fyrirtækjum á innlendum eða erlendum vettvangi. Stjórnarformaður skal tryggja að á dagskrá stjórnarfundu séu málefni sem eru mikilvæg starfsemi bankans og nauðsynleg svo stjórnin geti gegnt eftirlitshlutverki sínu. Stjórnarformaður skal tryggja að öllum stjórnarmönnum sé tilkynnt með tilhlýðilegum hætti um þau mál sem tekin eru fyrir á stjórnarfundum. Þá er tekið fram að Verkefni stjórnarformanns [taki] samkvæmt þessu ekki til hins daglega rekstrar félagsins, enda er hann að lögum, samþykktum bankans, starfsreglum og reglum um stjórnarhætti í höndum forstjóra ... bankans.*

Í grein sem stefnandi birti á vefmiðlinum mbl.is þann 27. september 2004, fjallar hann um hlutverk sitt sem stjórnarformaður KB banka. Kemur þar m.a. fram að stefnandi, sem stjórnarmaður bankans, starfi á grundvelli samþykktu félagsins, sem settar séu af hluthöfum. Hlutverk starfandi stjórnarformanns KB banka felist ekki síst í því að afla upplýsinga, samræma starfseminu, sem fari fram í 10 löndum, og leita nýrra tækifæra til að auka tekjur og bæta árangur. Þá segir að stjórnarformaðurinn sé tengiliður dótturfélaga við móðurfélagið og sitji í stjórn þeirra fyrir hönd stjórnar þess, auk þess sem það sé styrkur að stjórnarformaður, sem beri ábyrgð á framtíðarstefnu stjórnar, komi fram fyrir hönd félags við leit að nýjum tækifærum. Til þess hafi hann almennt umboð frá stjórninni sem framkvæmdastjóri hafi ekki. Verkefni starfandi stjórnarformanna hér á landi felist þó ekki í að skuldbinda félög, heldur móta stefnu og leita tækifæra.

Gerðir voru þrjú ráðningarsamningar á milli Kaupþings og stefnanda, dags. 20. nóvember 2003, 30. desember 2003 og 18. desember 2006. Samningur 20. nóvember 2003 var leystur af hólmi með samningi, dags. 30. desember 2003 og mun sá samningur hafa gilt þar til gerður var nýr samningur um störfin, dags. 18. desember 2006.

Í samningnum, dags. 20. nóvember 2003, vegna starfa stefnanda sem „starfandi stjórnarformanns“ segir eftirfarandi í grein 1.1: „Samningur þessi er gerður með vísan til ákvæða í 2. málsgrein 19. gr. í samþykktum bankans þar sem bankastjórninni er veitt heimild til þess að semja við stjórnarformann bankans (starfandi stjórnarformann) um framkvæmd sérstakra verkefna fyrir hönd bankans

sem falla utan hefðbundinnar starfslýsingar stjórnarformanns. Enn fremur var samþykkt, í framhaldi af þeirri ákvörðun Kaupþings banka að tilnefna Sigurð Einarsson (einnig nefndur SE) sem starfandi stjórnarformann bankans, að láta vinna verklýsingu á verkefnum hans. Breytingin gerir ekki ráð fyrir minni starfsskyldum SE fyrir hönd félagsins heldur hefur hún í för með sér breytingu á starfsumhverfi eins og fram kemur hér að neðan. Bankinn stefnir að því að tryggja, með því að tilnefna SE í bankastjórnina, að í bankastjórninni sitji stjórnarmenn með víðtæka þekkingu á starfsemi bankans. Með samningi þessum tekur SE það að sér að vera starfandi stjórnarformaður Kaupþings Búnaðarbanka hf. Samningurinn felur í sér nánari starfslýsingu, ákvæði um vinnutíma, greiðslur, kauprétt á hlutabréfum, starfslok o.s.frv.“

Í grein 1.2 segir: „Laun fyrir hefðbundin störf stjórnarformanns bankans eru ákveðin með ákvörðun á fundi hluthafa bankans en þóknun fyrir sérstök verkefni fyrir hönd bankans, sem falla utan hefðbundinnar starfslýsingar stjórnarformanns er ákveðin í ákvæðum samnings þessa.“

Samkvæmt grein 2.1 í samningnum, sem mælir fyrir um skyldur samningsaðila, skyldi helsta verkefni starfandi stjórnarformanns vera, auk hefðbundinna verkefna stjórnarformanns bankans, að samræma störf hinna ýmsu alþjóðlegu útibúa og dótturfyrirtækja störfum bankans og tryggja þannig að samstæðan ynni eins og ein heild, þ.e. samhæfa samstæðuna. Þá segir einnig í sömu grein að yfirleitt sé gert ráð fyrir því í þessu samhengi að starfandi stjórnarformaður gegni einnig hlutverki stjórnarformanns systurfélaga og dótturfélaga eftir því sem við eigi en að hann fái enga viðbótarþóknun fyrir þau störf. Starfandi stjórnarformanni sé falið að semja starfslýsingar fyrir helstu verkefni og kynna stjórnarfundum gang þeirra. Hann hafi enn fremur fengið þau fyrirmæli að leita sérstaklega tækifæra til þess að þróa starfsemi bankans í viðskipta- og samkeppnisumhverfi sínu ásamt því að móta hugmyndir og leggja fram tillögur um þannig málefni fyrir bankastjórnina.

Í 3. gr. samningsins var kveðið á um föst mánaðarlaun stjórnarformannsins. Er tekið fram að mánaðarlaunin séu heildarlaun fyrir störf hans að áður nefndum sérverkefnum fyrir hönd bankans. Auk þess var í sömu grein mælt fyrir um kaupauka og kauprétt stefnanda á hlutabréfum í bankanum.

Í 4. gr. samningsins er mælt fyrir um lífeyri og önnur hlunnindi auk þess sem gert var ráð fyrir að stjórnarformaðurinn ætti rétt á sex vikna sumarleyfi á ári.

Samningurinn öðlaðist gildi 1. júlí 2003 og skyldi gilda svo lengi sem stefnandi væri starfandi stjórnarformaður bankans, sbr. 5. gr. samningsins. Í grein 5.3 var kveðið á um að stjórn bankans gæti sagt samningnum upp og sérstakri þjónustu starfandi stjórnarformanns án fyrirvara, ef hann gerðist brotlegur gagnvart

einhverjum þætti samningsins, sýndi af sér vanhæfni eða misferli o.fl. Undir samninginn rituðu stefnandi og formaður þóknanaefndar fyrir hönd stjórnar bankans.

Eins og áður segir var gerður nýr samningur við stefnanda vegna umræddra starfa hans sem starfandi stjórnarformaður sem dagsettur er 18. desember 2006, og er hann í aðalatriðum efnislega samhljóða þeim ákvæðum sem rakin eru hér að ofan í samningnum frá 20. nóvember 2003.

Á hluthafafundi Kaupþings þann 12. mars 2003 var samþykktum félagsins breytt þannig að í 2. mgr. 19. gr. samþykktanna var stjórn bankans [*heimilað*] að fela stjórnarformanni tiltekin verkefni í þágu félagsins.

Í samþykktum fyrir Kaupþing banka hf., dags. 20. mars 2006, segir í 2. mgr. 19. gr. að stjórn félagsins sé heimilt að fela stjórnarmanni tiltekin verkefni í þágu félagsins.

### III.

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

Stefnandi telur að endurákvörðun ríkisskattstjóra, sem staðfest var með úrskurði yfirskattanefndar, brjóti gegn banni við endurtekinni málsmeðferð til úrlausnar um refsiverða háttsemi vegna sama atviks samkvæmt 4. gr. 7. viðauka við mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. 5. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 62/1994 um mannréttindasáttmála Evrópu. Telur stefnandi að rannsókn skattyfirvalda vegna tekjuáranna 2006, 2007 og 2008, hafi lokið með endanlegri stjórnvaldsákvörðun skattrannsóknarstjóra ríkisins þann 23. desember 2010 og að sú ákvörðun sé bindandi fyrir ríkisskattstjóra. Stefnandi hafi haft réttmætar væntingar um að niðurstaða skattrannsóknarstjóra væri endanleg. Ný rannsókn ríkisskattstjóra hafi lotið að sömu atvikum, þ.e. skattskilum stefnanda vegna sömu tekjuára og skattrannsóknarstjóri hafi lokið án athugasemda.

Stefnandi kveður starf sitt í þágu Kaupþings hafa verið tvíþætt. Annars vegar hafi hann sinnt störfum sem stjórnarformaður bankans og hins vegar hafi hann sinnt launuðum starfsskyldum samkvæmt ráðningarsamningi við bankann. Telur stefnandi að vegna ákvæða í tvísköttunarsamningi Íslands og Bretlands sé það grundvallaratriði að greina á milli launa stefnanda fyrir stjórnarstörf í Kaupþingi og launa hans í þágu félagsins sem hafi verið umfram skyldur hans sem stjórnarformanns og innt voru af hendi í Bretlandi.

Stefnandi vísar til 1. mgr. 79. gr. hlutafélagalaga nr. 2/1995 þar sem mælt sé fyrir um að það sé á valdsviði hluthafafundar að ákveða laun stjórnarmanna. Árlega, á hluthafafundum, hafi verið tekin ákvörðun um laun stjórnarmanna vegna stjórnarstarfa þeirra. Telur stefnandi að fundargerðir hluthafafundar Kaupþings hafi

borið það skýrlega með sér að aldrei hafi verið samþykkt að meðal launakjara stjórnarmanna væri réttur til kaupa á hlutabréfum í bankanum. Sá réttur hafi aðeins náð til starfsmanna. Auk þess sem skýrt hafi verið kveðið á um í ráðningarsamningum stefnanda um þau verkefni, sem hann tók að sér, að þau væru umfram þá skyldu sem hann hefði gagnvart félaginu á grundvelli stjórnarsetu sinnar. Undir þetta hafi verið tekið í úrskurði yfirskattanefndar, sbr. orð nefndarinnar: *Þótt fallast megi á það með ... að ekki sé um að ræða hefðbundin verkefni stjórnarmanns í hlutafélagi*. Ekki hafi því verið um að ræða frekari launagreiðslur til stefnanda vegna stjórnarstarfa en þær greiðslur sem hann fékk fyrir stjórnarsetuna. Í því felist, að kaupréttur að hlutabréfum hafi ekki verið meðal starfskjara hans vegna stjórnarsetu í bankanum. Sú staðreynd að stjórnarformanni einum hafi verið boðinn kaupréttur sé til marks um það að um hafi verið að ræða umbun fyrir annað en stjórnarsetu. Það hafi þannig lykilþýðingu í málinu að öðrum stjórnarmönnum hafi ekki verið boðinn kaupréttur til jafns við stefnanda.

Stefnandi telur að skattskylda vegna hlutabréfanna hafi verið í Bretlandi samkvæmt tvísköttunarsamningi á milli Íslands og Bretlands. Telur stefnandi, með vísan til athugasemda sem fram koma í samningsfyrirmynd OECD að tvísköttunarsamningum, að kaupréttur falli undir 15. gr. samningsins. Starf stefnanda samkvæmt ráðningarsamningi hans við Kaupþing hafi verið innt af hendi í Bretlandi og séu því tekjurnar skattskyldar í því ríki. Vegna hins tvíþætta starfssambands sem stefnandi hafði við Kaupþing sé ljóst að stefnanda hafi ekki borið að standa skil á skatti vegna kaupréttar hér á landi. Öll skattskylda vegna kaupréttarins hafi verið í Bretlandi, enda kauprétturinn hluti af launakjörum stefnanda sem starfsmanns bankans en ekki sem stjórnarmanns. Starfstengd laun stefnanda hafi samkvæmt þessu eingöngu verið skattskyld í Bretlandi, samkvæmt breskum lögum og 15. gr. tvísköttunarsamningsins, enda hafi stefnandi sinnt starfinu í Bretlandi. Telur stefnandi, með vísan til þess, að fella beri úrskurð ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar úr gildi. Þá telur stefnandi að uppfyllt séu skilyrði 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, auk þess sem stefnandi hafi staðið skil á skattinum í Bretlandi vegna hlutabréfakaupanna.

## *2. Helstu málsástæður og lagarök stefnda*

Stefndi byggir sýknukröfu sína á því að kauprétturinn hafi verið veittur stefnanda á grundvelli stöðu hans og starfa sem stjórnarformanns Kaupþings hf. Tekjur sem stefnandi hafði af kaupréttinum hafi því fallið undir 16. gr. tvísköttunarsamnings milli Íslands og Stóra-Bretlands þar sem fjallað er um stjórnarlaun, en af því leiði að heimilt hafi verið að skattleggja tekjurnar hér á landi.

Stefndi tekur fram að á meðal starfsskyldna stjórnarmanna í hlutafélögum sé að annast um að skipulag félags og starfsemi þess sé jafnan í réttu og góðu horfi, m.a. með því að hafa eftirlit með daglegri stjórn félagsins, að taka ákvarðanir í málefnum þess og að koma fram út á við fyrir hönd félagsins, sbr. m.a. 68. og 74. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög.

Það sé óumdeild staðreynd málsins að stefnandi hafi gegnt starfi stjórnarformanns Kaupþings hf. á því tímabili sem í málinu greinir og hafi sinnt venjulegum verkefnum sem slíkur hjá félaginu. Þau verkefni sem stefnanda voru falin með ráðningarsamningi á árinu 2003 hafi falist í því að samræma starfsemi félagasamstæðu Kaupþings hf., sem fram fór víðs vegar um heim, en bankinn hafði með höndum starfsemi í tíu löndum á árinu 2004. Var þannig m.a. gert ráð fyrir því að stefnandi gegndi stjórnarstörfum í öðrum félögum undir yfirráðum Kaupþings hf. og væri tengiliður slíkra dótturfélaga við móðurfélagið og stjórn þess. Að öðru leyti hafi verkefni stefnanda verið fólgin í því að leita nýrra viðskiptatækifæra í hinn alþjóðlegu bankastarfsemi Kaupþings hf., sbr. m.a. áðurgreindar reglur um stjórnarhætti bankans.

Stefndi telur að uppruni tekna stefnanda af kauprétti hans sé hér á landi en ekki í Bretlandi, enda sé ljóst að þessi hlunnindi hafi verið veitt stefnanda af móðurfélaginu Kaupþingi hf. vegna starfa hans í þágu þess. Greiðslur fyrir störf stjórnarmanna og hlunnindi sem þeir fá vegna þeirrar stöðu sinnar séu skattskyld hjá því ríki þar sem félagið hefur heimilisfesti og skipti þá ekki máli hvar störf stjórnarmanna fari fram. Stefnandi hafi því borið takmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 2. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003 vegna tekna af nýtingu kaupréttarins.

Stefndi tekur fram að samkvæmt 16. gr. í tvísköttunarsamningi milli Íslands og Bretlands, megi skattleggja stjórnarlaun og aðrar svipaðar greiðslur, sem aðili, heimilisfastur í aðildarríki, fær fyrir setu í stjórn í félagi sem heimilisfast er í hinu aðildarríkinu, í síðarnefnda ríkinu. Ákvæðið eigi sér fyrirmynd í samningslíkani Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD) og beri því að skýra ákvæðið með hliðsjón af uppruna þess. Fram komi í athugasemdum við 16. gr. í samningsfyrirmynd OECD, að þar sem stundum sé erfitt að slá því föstu hvar þjónusta stjórnarmanna í félagi sé innt af hendi sé gengið út frá því í ákvæðinu að þjónustan sé innt af hendi í því ríki þar sem félagið sé heimilisfast. Þá komi fram í athugasemdunum að undir ákvæðið falli endurgjald fyrir stjórnarstörf óháð formi greiðslu. Í athugasemdunum sé þess loks getið að einungis endurgjald fyrir stjórnarstörf falli undir ákvæði 16. gr. samningsfyrirmyndarinnar. Inni stjórnarmaður af hendi önnur störf fyrir félag sem ekki tengist stjórnarstörfunum, t.d. sem almennur launamaður eða ráðgjafi, geti því komið til kasta annarra ákvæða

samningsfyrirmyndarinnar um skiptingu skattlagningarréttar.

Stefndi telur að þau verkefni stefnanda, sem skilgreind voru í ráðningarsamningum hans og Kaupþings hf., hafi verið nátengd stöðu stefnanda sem stjórnarformanns Kaupþings hf., enda hafi þau verið fólgin í samræmingu á starfsemi félagasamstæðunnar í heild og upplýsingagjöf til annarra stjórnarmanna um málefni félagsins. Ekki verði annað séð en að stefnandi hafi sjálfur litið svo á að hann sinnti störfum þessum, þar með talið þátttöku í stjórnarstörfum dótturfélaga og annarra félaga í eigu eða undir yfirráðum Kaupþings hf., fyrir hönd stjórnar móðurfélagsins, sbr. m.a. blaðgrein sem stefnandi ritaði í Morgunblaðið þann 27. september 2004, þar sem hann lýsti hlutverki sínu og verkefnum sem starfandi stjórnarformanns félagsins. Tekjur stefnanda af nýtingu kaupréttar að hlutabréfum í Kaupþingi hf., sem honum var veittur á aðalfundi félagsins á árinu 2004, teljist til stjórnarlauna eða annarra svipaðra greiðslna í skilningi 16. gr. í tvísköttunarsamningi milli Íslands og Bretlands. Stefndi telur því að skattlagningarréttur umræddra tekna stefnanda sé hér á landi.

Stefndi mótmælir málsástæðum stefnanda um endurtekna málsmeðferð sem röngum. Í tekjuskattslögum sé ekki gert ráð fyrir atbeina stjórnvalds til að ákveða fjárhæð skatta, heldur sé gjaldanda ætlað að skila skýrslu sem byggja má skattfjárhæð á og standa síðan skil á greiðslu í samræmi við það. Þessi frumkvæðisskylda gjaldanda hafi almennt ekki verið talin til refsingar.

Vegna tilvísunar stefnanda til mannréttindasáttmála Evrópu telur stefndi engan vafa leika á því að ákvæði 4. gr. 7. viðaukans tekur til þess réttar manna að vera ekki saksóttir eða refsað tvívegis. Endurákvörðun opinberra gjalda samkvæmt fyrirmælum 96. gr. tekjuskattslaga, geti hins vegar hvorki talist til refsingar né saksóknar. Þá hafi engin lögreglurannsókn né saksókn á hendur stefnanda átt sér stað vegna þeirra skattskila stefnanda sem ágreiningur aðila lítur að. Engum brotum stefnda sé til að dreifa gegn ákvæði 4. gr. 7. viðauka við mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. 5. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 62/1994 um mannréttindasáttmála Evrópu. Þá telur stefndi að skattrannsóknarstjóri geti ekki með nokkrum hætti takmarkað heimildir ríkisskattstjóra, sem hliðstætt stjórnvald, til sjálfstæðrar skoðunar á réttmæti skattskila stefnanda vegna framangreindra gjaldára. Hlutverk ríkisskattstjóra snúi að álagningu opinberra gjalda skv. lögum nr. 90/2003 og lögum um aðra skatta og gjöld sem honum er falin framkvæmd á auk þess sem embættið annast skattefirlit sem tekur til hvers konar könnunar á réttmæti skattskila skattaðila. Skattrannsóknarstjóri fari með rannsóknir skattsvika og annarra skattalagabrota og taki ákvörðun um refsimeðferð í kjölfar skattrannsókna. Skattrannsóknarstjóri hafi engar heimildir til að ákvarða um álagningu skatta eða gjalda.

Stefndi mótmælir varakröfu stefnanda sem rangri og ósannaðri. Stefnandi hafi ekki lagt til málsins nein gögn sem styðja fullyrðingar hans um að hann hafi staðið skil á greiðslu skatts vegna hlutabréfakaupanna í Bretlandi. Beri því þegar af þeirri ástæðu að sýkna stefnda af varakröfu stefnanda. Þá telur stefndi að þegar litið sé til þess að um hafi verið að ræða tekjur stefnanda af nýtingu kaupréttar frá Kaupþingi hf., sem hann gerði ekki grein fyrir á skattframtölum sínum, standi engin rök til þess að falla frá beitingu álags í tilviki stefnanda, enda hafi hann hvorki sýnt fram á að atvikum sé svo farið að 3. mgr. 108. gr. tekjuskattslaga eigi við né að tilefni sé til að falla frá álagsbeitingu að öðru leyti. Beri því að sýkna stefnda af kröfu stefnanda um að 25% álag á endurákvarðaða skattstofna hans falli niður.

#### IV.

Stefnandi í máli þessu krefst ógildingar á úrskurði ríkisskattstjóra og úrskurði yfirskattanefndar nr. 145/2014, en með úrskurði nefndarinnar var staðfest sú niðurstaða ríkisskattstjóra, með vísan til 2. tölul. 3. gr. og 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. og 9. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, að færa stefnanda til tekna sem stjórnarlaun 673.960.000 krónur tekjuárið 2006, 599.256.000 krónur tekjuárið 2007 og 328.048.000 krónur tekjuárið 2008, vegna kaupa hans á hlutabréfum í Kaupþingi, auk 25% álags, sbr. 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003. Með úrskurði sínum staðfesti yfirskattanefnd þá niðurstöðu ríkisskattstjóra að hinn umdeildi kaupréttur, sem veittur var stefnanda á árunum 2004 til 2008, hafi verið veittur stefnanda á grundvelli stöðu hans og starfa sem stjórnarformanns Kaupþings hf. og að tekjur hans af kaupréttinum féllu því undir 16. gr. tvísköttunarsamnings á milli Íslands og Bretlands þar sem mælt er fyrir um stjórnarlaun. Af því leiddi að skattlagningarrétturinn vegna teknanna var talinn vera á Íslandi. Í máli þessu greinir aðila ekki á um að stefnandi hafi verið búsettur í Bretlandi á þeim tíma sem skiptir máli. Þá er tölulegur þáttur málsins einnig óumdeildur.

Stefnandi telur að endurákvörðun ríkisskattstjóra og úrskurður yfirskattanefndar brjóti gegn banni við endurtekinni málsmeðferð til úrlausnar um refsiverða háttsemi vegna sama atviks samkvæmt 4. gr. 7. viðauka við mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. 5. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 62/1994 um mannréttindasáttmála Evrópu. Þá telur stefnandi að hlunnindi þau sem hann hlaut vegna umræddra hlutabréfakaupa séu launatekjur sem falli undir ákvæði 15. gr. í tvísköttunarsamningi á milli Íslands og Bretlands, og því sé skattlagningarréttur vegna kaupréttarins í Bretlandi en ekki á Íslandi. Leggur stefnandi áherslu á að kauprétturinn hafi verið hluti af launakjörum hans sem starfsmanns Kaupþings banka en ekki sem stjórnarmanns.

Stefndi vísar framangreindum málsástæðum og lagarökum stefnanda á bug.

Víkur fyrst að þeirri málsástæðu stefnanda að endurákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 21. desember 2012, brjóti gegn banni við endurtekinni málsmeðferð til úrlausnar um refsiverða háttsemi, þar sem máli stefnanda hafi verið lokið hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins með bréfi, dags. 23. desember 2010.

Ríkisskattstjóri hóf skoðun á skattskilum stefnanda á árinu 2005 sem lauk með úrskurði þann 21. desember 2012 og síðar úrskurði yfirsattanefndar þann 18. júní 2014. Í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, og í reglugerð nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna, er m.a. mælt fyrir um mörk skatteftirlits og skattrannsókna. Samkvæmt 102. gr. laga nr. 90/2003 annast ríkisskattstjóri skatteftirlit samkvæmt þeim lögum og samkvæmt lögum um aðra skatta og gjöld sem honum er falin framkvæmd á. Kemur fram í greininni að skatteftirlit taki til hvers konar könnunar á réttmæti skattskila fyrir og eftir álagningu opinberra gjalda og samtímaeftirlits með rekstraraðilum, svo og annarra aðgerða sem ætlað er að tryggja að skattaðilar standi skil á lögboðnum skýrslum og upplýsingum um skattstofn eða skattskyldu manna og lögaðila. Samkvæmt 103. gr. sömu laga skal skattrannsóknarstjóri ríkisins hafa með höndum rannsóknir samkvæmt lögum um tekjuskatt og lögum um aðra skatta og gjöld sem á eru lögð af ríkisskattstjóra eða honum falin framkvæmd á.

Ríkisskattstjóri og skattrannsóknarstjóri ríkisins eru hliðsett stjórnvöld þar sem ríkisskattstjóri fer með skatteftirlit sem eftir atvikum lýkur með endurákvörðun opinberra gjalda, en skattrannsóknarstjóri með rannsókn skattsvika og annarra skattalagabrota og tekur síðan ákvörðun um refsimeðferð í kjölfar rannsóknar. Óumdeilt er að skattrannsóknarstjóri lauk rannsókn sinni á skattskilum stefnanda án þess að til refsingar kæmi. Hvorki rannsóknin sem slík né sú ákvörðun embættisins að ljúka henni án refsimeðferðar hefur áhrif á heimildir ríkisskattstjóra til endurákvörðunar á opinberum gjöldum stefnanda. Verður ekki talið að endurákvörðun ríkisskattstjóra á skattskilum stefnanda og þar með talin álagsbeiting ríkisskattstjóra sem staðfest var með úrskurði yfirsattanefndar hafi farið í bága við ákvæði um bann við endurtekinni málsmeðferð til úrlausnar um refsiverða háttsemi vegna sama atviks samkvæmt 4. gr. 7. viðauka við mannréttindasáttmála Evrópu. Er því hafnað þeirri málsástæðu stefnanda að málsmeðferð skattyfirvalda í máli stefnanda hafi brotið í bága við greind ákvæði mannréttindasáttmála Evrópu.

Kemur þá til skoðunar síðari málsástæða stefnanda þess efnis að fara beri með umræddar tekjur vegna kaupréttarins sem launatekjur en ekki stjórnarlaun eins og niðurstaða var í úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirsattanefndar. Tekur stefnandi fram í því sambandi að starf hans í þágu Kaupþings hafi verið tvíþætt. Annars vegar hafi hann sinnt störfum sem stjórnarformaður bankans og hins vegar hafi hann sinnt

launuðum starfsskyldum samkvæmt ráðningarsamningi við bankann. Þá telur stefnandi að kaupréttur falli undir 15. gr. áðurgreinds tvísköttunarsamnings á milli Íslands og Bretlands og því séu tekjurnar skattskyldar í síðarnefnda ríkinu.

Samkvæmt 5. másl. 1. mgr. 70. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög skal formaður félagsstjórnar ekki taka að sér önnur störf fyrir félagið en þau sem teljast eðlilegur hluti starfa hans sem stjórnarformanns, að undanskildum einstökum verkefnum sem félagsstjórnin felur honum að vinna fyrir sig. Stjórnarformaður er eins konar oddviti stjórnarinnar og segja má að hann hafi sérstöku hlutverki að gegna við eftirlit félagsstjórnar með starfsemi félagsins og framkvæmdastjórnar þess. Í þessu ljósi ber að skýra umrætt ákvæði þannig að þau einstöku verkefni sem félagsstjórnin felur honum að vinna skuli fremur lúta að stefnumótun félagsins og hugsanlegum undirbúningi að veigamiklum samningum eða breytingum á félagsstarfseminni, heldur en að daglegum rekstri.

Þau störf sem stefnandi tók að sér að inna af hendi samkvæmt ráðningarsamningum hans við Kaupþing ber að skýra með hliðsjón af fyrrgreindu ákvæði laga um hlutafélög. Í samningi stefnanda við Kaupþing vegna starfa stefnanda sem „starfandi stjórnarformanns“ er gert ráð fyrir að samið sé við stefnanda um sérstök verkefni sem falli utan starfslýsingar stjórnarformanns og að með samningnum taki stefnandi að sér að vera starfandi stjórnarformaður Kaupþings. Sé helsta verkefnið að samræma störf hinna ýmsu alþjóðlegu útibúa og dótturfyrirtækja störfum bankans, gegna starfi stjórnarformanns systurfélaga og dótturfélaga, leita tækifæra til að þróa starfsemi bankans o.fl. Í ljósi þessa og með vísan til 5. másl. 1. mgr. 70. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög er það niðurstaða dómsins að umrædd verkefni sem stefnanda voru falin samkvæmt ráðningarsamningi hans við Kaupþing banka skuli teljast til stjórnarstarfa stefnanda til viðbótar við þau almennu störf stjórnarformanns sem hann hafði áður tekið að sér. Af því leiðir að greiðslur til stefnanda og þar með talin hlunnindi þau sem honum voru veitt með kauprétti á hlutabréfum í bankanum teljast sem hluti af greiðslum til stefnanda fyrir stjórnarsetu hans í bankanum.

Samkvæmt 16. gr. í tvísköttunarsamningi á milli Íslands og Bretlands má skattleggja stjórnarlaun og aðrar svipaðar greiðslur, sem aðili, heimilisfastur í aðildarríki, fær fyrir setu í stjórn í félagi sem heimilisfast er í hinu aðildarríkinu, í síðarnefnda ríkinu. Þetta þýðir að stjórnarlaun og svipað endurgjald má skattleggja í því ríki þar sem félag sem greiðir launin er heimilisfast. Samkvæmt þessu á heimaland félags skattlagningarréttinn og skiptir ekki máli í því sambandi hvort hluti vinnunnar hafi verið inntur af hendi í heimalandi stjórnarmannsins.

Hér að framan hefur verið komist að þeirri niðurstöðu að kaupréttur stefnanda hafi verið hluti af kjörum hans sem stjórnarmanns í Kaupþingi banka.

Með vísan til 16. gr. tvísköttunarsamnings á milli Íslands og Stóra-Bretlands og Norður-Írlands og 3. gr. laga nr. 90/2003 er það því niðurstaða dómsins að tekjur stefnanda vegna kaupréttar hans á hlutabréfum í Kaupþingi hf. séu skattskyldar á Íslandi.

Stefnandi krefst þess til vara að 25% álag sem bætt var við hækkun skattstofna stefnanda falli niður. Dómurinn telur að þegar litið er til þeirra annmarka sem voru á skattframtölum stefnanda þygi 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. Er kröfu stefnanda um niðurfellingu álags því hafnað.

Samkvæmt framansögðu er stefndi, íslenska ríkið sýknað af öllum kröfum stefnanda, Sigurðar Einarssonar.

Samkvæmt úrslitum málsins og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála, ber stefnanda að greiða stefnda 600.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Snorradóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

#### **DÓMSORÐ:**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknaður af öllum kröfum stefnanda, Sigurðar Einarssonar.

Stefnanda ber að greiða stefnda 600.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Snorradóttir (sign.)