

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 17. desember 2014 í máli nr. E-738/2014:

A

(Páll Jóhannesson hdl.)

gegn

íslenska ríkið

(Fanney Rós Þorsteinsdóttir hdl.)

Mál þetta, sem var dómtekið 8. desember sl., er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur af A á hendur íslenska ríkinu, með stefnu birtri 27. febrúar 2014.

Stefnandi gerir þær dómkröfur aðallega að felldur verði úr gildi úrskurður yfirskattanefndar nr. 179/2013, sem upp var kveðinn 15. maí 2013, þar sem hafnað var kröfu stefnanda um ógildingu úrskurðar ríkisskattstjóra, dags. 29. ágúst 2012, að hluta, þannig að arðsúthlutun að fjárhæð 30.500.000 kr. á tekjuárinu 2008 yrði látin standa í samræmi við framtal stefnanda gjaldárið 2009. Þá krefst stefnandi málskostnaðar að skaðlausu úr hendi stefnda.

Stefndi krefst sýknu af kröfum stefnanda. Þá er einnig krafist málskostnaðar en til vara að hann verði látinn niður falla.

I

Stefnandi var eigandi þriðjungs hlutafjár í TH Investments ehf. á móti B og C. Stefnandi var einnig varamaður í stjórn félagsins. Félagið var stofnað árið 2008, en það sama ár var tekin ákvörðun um arðgreiðslu úr félaginu til hluthafa, m.a. til stefnanda. Arðgreiðslan var síðar grundvöllur endurákvörðunar ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum stefnanda vegna þess árs en í skattframtali stefnanda árið 2009 færði stefnandi til tekna arðgreiðslu frá félaginu að fjárhæð 30.050.000 krónur.

Hinn 18. nóvember 2011 óskaði ríkisskattstjóri meðal annars eftir skýringum á tilefni arðgreiðslunnar. Kom fram í bréfi ríkisskattstjóra að sýna yrði fram á að hún uppfyllti skilyrði 73. og 74. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög en um var að ræða úthlutun arðs á fyrsta rekstrarári félagsins.

Hinn 14. desember 2011 svaraði stefnandi bréfinu. Kom þar meðal annars fram að félagið hefði byggt ákvörðun um greiðslu arðs á stöðu frjálsra sjóða félagsins, enda hafi verið verulegir frjálsir sjóðir til staðar í félaginu á þeim tíma sem höfðu verið

staðfestir í milliuppgjöri félagsins, dags. 30. júní 2008.

Hinn 15. febrúar 2012 boðaði ríkisskattstjóri endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldárin 2009 og 2010. Fyrirhugað var meðal annars að færa stefnanda til skattskyldra launa í skattframtali hans árið 2009 ætlaða óheimila arðsúthlutun TH Investments ehf. að fjárhæð 30.500.000 krónur.

Hinn 11. apríl 2012 sendi stefnandi andmælabréf til ríkisskattstjóra og byggði á því að ríkisskattstjóri hefði ekki heimild til að endurákværða opinber gjöld stefnanda fyrir gjaldárið 2009 þar sem tveggja ára frestur til upptöku skattframtala, skv. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, væri liðinn enda óyggjandi upplýsingar fyrir hendi í framtali stefnanda. Auk þess byggðu andmæli á því að ekki væru lögfræðilegar forsendur fyrir endurákvörðun ríkisskattstjóra skv. lögum um tekjuskatt og lögum um einkahlutafélög.

Hinn 29. ágúst 2012 hratt ríkisskattstjóri hinum boðuðu breytingum í framkvæmd og voru opinber gjöld stefnanda endurákvörðuð í samræmi við það sem boðað hafði verið.

Hinn 14. september 2012 kærði stefnandi úrskurð ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar. Kæruefni málsins var sú ákvörðun ríkisskattstjóra að færa stefnanda til tekna 30.500.000 krónur í skattframtali árið 2009 sem skattskyld laun samkvæmt 1. tölulið A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt vegna ætlaðrar óheimillar úthlutunar fjármuna úr TH Investments ehf. til kæranda á árinu 2008, sbr. 1. og 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003.

Hinn 15. maí 2013 kvað yfirskattanefnd upp úrskurð sinn og var kröfum stefnanda hafnað að öðru leyti en því, að kröfu hans um niðurfellingu álags var vísað frá yfirskattanefnd.

Stefnandi höfðar síðan mál þetta.

II

Stefnandi byggir kröfu sína í fyrsta lagi á því að ríkisskattstjóri hafi ekki haft heimild samkvæmt lögum til að endurákværða skatt sinn vegna þeirra gjaldára sem úrskurður hans snéri að enda hafi tímafrestir, skv. 97. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, verið liðnir. Í öðru lagi byggir stefnandi kröfu sína á því að efnislegar forsendur ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar fyrir endurákvörðun skv. ákvæðum laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög og lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt hafi verið rangar.

Heimild til endurákvörðunar opinberra gjalda er í 97. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Í 1. mgr. 97. gr. um tekjuskatt sé kveðið á um heimild til endurákvörðunar skatts skv. 96. gr. laganna og að heimildin nái til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára, sem næst eru á undan því ári, þegar endurákvörðun fari fram. Ákvæði 2. mgr. 97. gr. kveði hins vegar á um að ef skattaðili hefur látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, sé eigi heimilt að endurákværða skattaðila skatt nema vegna

síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram.

Í 95. gr. laganna komi fram að ríkisskattstjóri geti leiðrétt augljósar reikningssekkjur og fjárhæðir einstakra liða framtals, ef þeir eru í ósamræmi við gildandi lög og fyrirmæli skattfyrvalda, svo og einstaka liði framtals, ef telja má að óyggjandi upplýsingar hafi verið fyrir hendi. Í 96. gr. laganna sé kveðið á um heimild til endurákvörðunar skatts að undangenginni upplýsingaöflun hjá skattaðila. Í dómaframkvæmd hafi tveggja ára regla 2. mgr. 97. gr. verið tengd við skilyrði þau sem fram komi í 95. gr. þannig að saman fari skilyrði til að nýta 95. gr. af hálfu skattfyrvalda og skilyrði fyrir því að fyrrnefnd tveggja ára regla eigi við.

Hinn umdeildi úrskurður ríkisskattstjóra hafi fallið hinn 29. ágúst 2012 þar sem ríkisskattstjóri hafi endurákvæðað opinber gjöld stefnanda vegna tekjuársins 2008, þ.e. gjaldárið 2009. Fyrir liggi því að meira en tvö ár séu liðin frá umdeildu tekjuári þegar endurákvörðun ríkisskattstjóra fari fram á árinu 2012.

Ákvæði 2. mgr. 97. gr. laganna girði fyrir möguleika ríkisskattstjóra til að taka upp skattframtöl aðila lengra aftur í tímann en tvö ár þegar framtal og fylgigögn hafi verið fullnægjandi. Þannig hafi því verið farið hjá stefnanda, en öll fylgigögn hafi legið fyrir þegar skattframtali hafi verið skilað og engar forsendur hafi breyst eða ný gögn komið til skoðunar sem gefi í skyn að um ófullnægjandi skil hafi verið að ræða. Telji ríkisskattstjóri að ekki hafi verið rétt staðið að framtalsgerð stefnanda og félagsins TH Investments ehf. gjaldárið 2009, hefði hann á þeim tíma átt að nýta heimild skv. 1. mgr. 95. gr. laganna á grundvelli þeirra óyggjandi upplýsinga sem fyrir hafi legið. Þar komi fram heimild til handa ríkisskattstjóra til að leiðrétta fjárhæðir einstakra liða í framtali séu þeir í ósamræmi við lög. Þessa heimild hafi ríkisskattstjóri ekki nýtt sér á umræddum tíma og verði hann að bera hallann af því, en ekki stefnandi sem hafi verið í góðri trú við gerð framtals.

Arðsúthlutun hafi farið fram undir lok ársins 2008 og komið fram í framtali félagsins árið 2009 vegna tekjuársins 2008. Ríkisskattstjóri hafi því haft aðstöðu og fullnægjandi gögn til að gera athugasemd við útgreiðslu arðs þá þegar. Ríkisskattstjóri byggi úrskurð sinn m.a. á því að ekki sé heimilt að greiða arð á fyrsta rekstrarári félags. Ljóst hafi verið við framtalsskil félagsins að greiðsla arðs hafi farið fram á fyrsta rekstrarári, en engar athugasemdir hafi verið gerðar við framtal félagsins af hálfu ríkisskattstjóra á þeim forsendum. Í skattframtali stefnanda, sbr. reit 3.5, komi skýrt fram frá hvaða félagi arður sé greiddur og sé í framtali gerð grein fyrir kennitölu þess, sem taki af allan vafa um hvenær félagið sé stofnað. Ekki verði séð hvernig hægt væri að gera frekari kröfur um að upplýsingar séu óyggjandi en þetta, enda hafi forsendur ríkisskattstjóra fyrir niðurstöðu sinni, um að hækka opinber gjöld stefnanda, einungis verið þær að ekki væri hægt að úthluta arði á fyrsta rekstrarári þar sem á þeim tíma lægi ekki fyrir samþykktur ársreikningur. Í þessu samhengi sé rökstuðningur ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar vægast sagt fátæklega orðaður, en bæði embættin komist með rökum þessum að þeirri niðurstöðu að stefnandi skuli bera hallann ásamt því að sæta umtalsverðri hækkun á skattskyldu sinni.

Þessu til viðbótar hafi ríkisskattstjóri getað sannreynt þær upplýsingar, er fram hafi komið í skattframtali félagsins og stefnanda með upplýsingum frá ársreikningaskrá, sem sé hluti af fyrirtækjaskrá ríkisskattstjóra, hefði hann talið þess þörf. Það að ríkisskattstjóri hafi ekki sannreynt gögnin með því að afla upplýsinga frá

fyrirtækjaskrá veiti ríkisskattstjóra ekki rýmri rétt en 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt geri ráð fyrir, enda hafi fullnægjandi gögn legið fyrir.

Ríkisskattstjóri nefni í úrskurði sínum að þrátt fyrir að kennitala félagsins hafi komið fram, hefðu aðstæður getað verið þannig við stofnun félagsins að það hefði orðið til við skiptingu annars félags og flutt með sér óráðstafað eigið fé. Þessi athugasemd ríkisskattstjóra stangist á við skattframkvæmd enda fullljóst að ríkisskattstjóri hefði talið sér tækt að beita 1. mgr. 95. gr. laganna í þessu tilviki þó að hann hefði þurft að fletta því upp í eigin gagnagrunnum hvort félagið hefði verið stofnað með skiptingu. Í því sambandi verði að hafa í huga að bæði ársreikningaskrá og fyrirtækjaskrá séu innan embættis ríkisskattstjóra. Niðurstaða um svo mikilvægt atriði fyrir skattgreiðanda geti ekki oltið á þessu atriði enda væri það bæði órökrétt og í engu samræmi við þá réttarvernd sem skattgreiðendum sé tryggð bæði í stjórnarskrá og lögum.

Áður hafi verið staðfest af Hæstarétti að rök til þeirrar takmörkunar á svigrúmi ríkisskattstjóra til endurákvörðunar skatts, sem fram komi í 2. mgr. 97. gr. tskl., séu þau að ekki sé ásættanlegt fyrir skattaðila að búa við þá óvissu til lengri tíma að ríkisskattstjóri geti breytt mati á framtali eða fylgigögnum ef rétta álagningu hefur í upphafi mátt byggja á þeim gögnum. Væri það staðan yrði áætlunum skattaðila um tekjur og gjöld stefnt í tvísýnu og rekstrargrundvelli þeirra kollvarpað. Eins og Hæstiréttur hafi nefnt sé 2. mgr. 97. gr. laganna ætlað að treysta réttaröryggi og vernda skattgreiðendur fyrir ónákvæmum og handahófskenndum vinnubrögðum skattyfirvalda. Ákvæðið verði bæði að skýra í þessu ljósi og með hliðsjón af þeirri rannsóknarskyldu, sem á skattstjóra hvíli samkvæmt 1. mgr. 95. gr. laganna. Eftir því ákvæði beri ríkisskattstjóra meðal annars að ganga úr skugga um, að einstakir liðir framtals eigi sér stoð í gildandi lögum og fyrirmælum skattyfirvalda. Ef það er viðhorf skattstjóra, að svo sé ekki, beri honum að leiðrétta framtalið og gera framteljanda viðvart.

Af ákvæðum X. kafla tekjuskattslaga og túlkun þeirra ákvæða af hálfu Hæstaréttar komi það skýrlega fram að ríkisskattstjóra sé ekki heimilt að endurákværða á grundvelli sömu gagna og lágu fyrir við upphaflega framtalsgerð. Að teknu tilliti til verndarandlags 2. mgr. 97. gr. laganna væri það mjög óeðlileg niðurstaða að gera ekki þá kröfu að skattyfirvöld skoði innsend framtalsgögn stefnanda, sbr. 1. mgr. 95. gr. laganna, en þar sé skilmerkilega gerð grein fyrir úthlutun arðs annars vegar og félaginu sem greiddi arðinn hins vegar. Þegar litið sé til forsendna ríkisskattstjóra fyrir niðurstöðu sinni sé ljóst að skoðun embættisins sé sú að ekki hefði þurft að kalla eftir neinum/frekari skýringum eða gögnum heldur hefði mátt byggja á ofangreindum framtalsgögnum stefnanda.

Í öðru lagi byggir stefnandi kröfu sína á því að efnislegar forsendur ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar fyrir endurákvörðun, skv. ákvæðum laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög og lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt, hafi verið röng.

Forsendur ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar fyrir niðurstöðu um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda byggja á 1. tölul. A-liðar 7. gr. tekjuskattslaga, sbr. 1. og 2. mgr. 11. gr. sömu laga. Skattlagning skv. framangreindum ákvæðum byggir á því að farið hafi verið á svig við ákvæði laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög, sbr. XII. kafla laganna, en embættin byggðu sérstaklega á 74. gr. laganna.

Rétt sé í upphafi að hafa inngang að þeim lagaákvæðum tekjuskattslaganna, sbr. lög nr. 133/2001, sem komi til álita í þessu máli, sbr. 1. tölul. 7. gr. og 2. mgr. 11. gr. laga um tekjuskatt, en þar sé gert ráð fyrir að skattleggja eigi ólögmæt lán til hluthafa eða starfsmanna sem laun eða eftir atvikum gjöf. Af lögskýringargögnum, þ.e.a.s. nefndaráliti efnahags- og viðskiptanefndar þar sem breytingartillaga á umræddum ákvæðum komi til, megi ráða að tilurð og markmið reglunnar hafi verið að leggja skyldi skatt á lán sem óheimil væru skv. 104. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög, annars vegar og 79. gr. laga um einkahlutafélög hins vegar. Skattyfirvöld teygi sig hins vegar nokkuð langt út fyrir verndarandlag ákvæðanna sem lögfest hafi verið með lögum nr. 133/2001 og ákvæði laga um einkahlutafélög með túlkun sinni. Annars vegar fari ríkisskattstjóri út fyrir sitt svið í túlkun á lögum um einkahlutafélög, en hann túlki þau án tillits til þess hvernig fyrirtækjaskrá og kröfuhafar félagsins túlki þau. Auk þess komi skýrt fram af hálfu ríkisskattstjóra, að embættið líti svo á að hér hafi ekki verið um að ræða lán frá félaginu til stefnanda, án þess að tekið sé tillit til þess að ofangreind ákvæði tekjuskattslaga hafi eingöngu verið sett til þess að stemma stigu við ólögmætum lánum, sbr. framangreint.

Þessu til viðbótar sé vert að benda sérstaklega á að 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, skv. 2. másl. 1. mgr. 77. gr., ekki við um úthlutun arðs ef hluthafinn hvorki vissi né mátti vita að greiðslan hafi verið ólögmæt. Það sé mjög skýrt af gögnum málsins að stefnandi hafi verið í góðri trú um að arðgreiðslan stæðist ákvæði laganna og því enginn ágreiningur um það. Í slíkum tilvikum sé skýrt kveðið á um það í lögnum að þá skuli arðgreiðslan standa óbreytt. Í forsendum fyrir niðurstöðu ríkisskattstjóra og yfirsattanefndar sé hins vegar ekkert komið inn á þetta mikilvæga atriði. Mikið tilefni hafi verið til þess að rökstyðja niðurstöðuna með hliðsjón af túlkun laga um einkahlutafélög og þar skipti verulegu máli hver tilgangur ákvæða þeirra laga sé, en í því sambandi sé fyllilega ljóst að tekjuöflun ríkissjóðs komi hvergi inn í myndina við setningu lagaákvæða sem ætlað sé að vernda hagsmuni hluthafa og kröfuhafa einkahlutafélaga. Túlkun laganna virðist hins vegar nú vera alfarið í höndum skattyfirvalda sem hafi að engu eiginlegan bakgrunn og raunverulega túlkun laga um einkahlutafélög og hlutafélög. Í þessu sambandi sé rétt að hafa í huga að úthlutunin til stefnanda byggði á raunverulegum sjóðum félagsins árið 2008 þó að ekki hafi legið fyrir ársreikningur og því eingöngu spurning um form en ekki efni, því ársuppgjör leiddi í ljós að svigrúm var til úthlutunar arðs umrætt sinn.

Úthlutun arðs hafi, eins og áður hafi komið fram, byggt á stöðu frjálsra sjóða í milliuppgjöri. Í 74. gr. laga um einkahlutafélög komi orðrétt fram 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 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. Af orðalagi ákvæðisins megi því ráða að ekki sé gerð krafa um samþykktan ársreikning þegar fyrir hendi séu frjálsir sjóðir í félaginu. Reikningshaldslega byggði félagið hins vegar á milliuppgjöri sem tvímælalaust hafi sannreynt að fyrir hendi væru nægir frjálsir sjóðir til úthlutunar arðs.

Úrskurður ríkisskattstjóra byggir ranglega á því að úthlutun arðsins hafi verið laun hjá stefnanda þrátt fyrir að hann hafi ekki verið starfsmaður félagsins né innt af

hendi vinnuframlag sem gæti réttlætt að ákveða að honum bæri að reikna sér tekjuskattsskyld laun. Í þessu sambandi sé vísað til ákvarðandi bréfs ríkisskattstjóra nr. 3/2013 og er fjalli um stjórnarmenn sem ekki séu starfsmenn og beri því ekki að reikna sér endurgjald skv. ákvæði 58. gr. laga um tekjuskatt. Að þessu virtu byggir embættið á röngum lagaforsendum.

III

Stefndi mótmælir málatilbúnaði stefnanda og kröfum reistum á honum. Sé á því byggt að meðferð málsins og úrskurður yfirskattanefndar nr. 179/2013, þar sem hafnað hafi verið kröfu stefnanda um ógildingu úrskurðar ríkisskattstjóra um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda, séu í samræmi við lög og ekkert tilefni sé til ógildingar úrskurðar yfirskattanefndar. Beri því að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnanda í málinu.

Stefndi telur fjarri lagi að fyrir hafi legið fullnægjandi upplýsingar í framtali stefnanda. Samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 sé eigi heimilt að endurákvörða skattaðila skatt nema vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því þegar endurákvörðun fari fram þótt í ljós komi 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. Í athugasemdum með frumvarpi sem varð að lögum nr. 40/1978 kemur fram að í þessu felist að frestur til endurupptöku sé stytur ef ástæðan fyrir henni sé ófullnægjandi skoðun skattstjóra á framtali og fylgigögnum þess en ekki ófullnægjandi upplýsingar skattaðila. Tekið sé fram að málsgreininin 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 fyrr að eitthvað var athugavert við framtalið“.

Stefndi bendir á að samkvæmt dómaframkvæmd sé rétt að meta hvort legið hafi fyrir nægjanlegar upplýsingar í framtali eða fylgigögnum þess sem rétt álagning varð byggð á. Þá hafi komið fram að líta verði til leiðréttingarheimildar í 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 sé liðinn.

Stefndi byggir á því að engu skipti þótt kennitala TH Investments ehf. hafi komið fram í skattframtali stefnanda. Þá geti upplýsingar í skattframtali og ársreikningi TH Investments ehf. fyrir rekstrarárið 2008 ekki haft þýðingu við þetta mat, enda verði ekki litið á skattframtal félagsins og fylgigögn þess sem fylgigögn með skattframtali stefnanda. Stefndi telur rétt að hafa í huga að skattframtöl einstaklinga séu afgreidd á fyrri hluta árs og álagningu lokið fyrir 1. ágúst ár hvert en skattframtölum lögaðila sé að jafnaði skilað inn á haustmánuðum og lagt á í lok október.

Í stefnu sé því haldið fram að ríkisskattstjóri hafi, með því að skoða hlutafélagaskrá, átt að sjá að félagið væri ekki stofnað í gegnum skiptingu á eldra félagi. Virðist stefnandi halda því fram að þrátt fyrir ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, þar sem það sé gert að skilyrði að upplýsingar komi fram í skattframtali viðkomandi eða fylgigögnum, eigi starfsmenn ríkisskattstjóra að skoða önnur gögn,

sem ekki fylgi framtalsskilum – það er fletta upp í hlutafélagaskrá og eftir atvikum eflaust framkvæma leiðréttingar á grundvelli 95. gr. laga nr. 90/2003 – óháð andmælarétti skattaðilans. Stefndi mótmælir þessari ályktun stefnanda. Skýrt sé í ákvæði 2. mgr. 97. gr. laganna að tímamörk þess ákvæðis eigi eingöngu við þegar upplýsingar komi fram á skattframtali eða í fylgigögnum þess og verði þær að vera fullnægjandi. Hlutafélagaskrá sé ekki hluti af framtali eða fylgiskjölum framtals. Stefndi bendir auk þess á að ekki sé nóg að fletta félagi upp í hlutafélagaskrá til þess að sjá hvort það hafi verið stofnað í gegnum skiptingu frá eldra félagi, heldur þurfi að fara í stofnskjöl viðkomandi félags og lesa þau yfir til þess að sjá þessar upplýsingar.

Í rökstuðningi í stefnu sé látið í það skína að nægilegt sé að upplýsa þetta og ríkisskattstjóri hafi átt að geta gert leiðréttingu á skattframtali stefnanda með þær upplýsingar að hér væri um ólöglega arðsúthlutun að ræða. Sé það gróf einföldun á allri skattframtalshæð. Stefndi bendir á að ekki sé hægt að strika út arðinn heldur þurfi að gera viðeigandi leiðréttingar á skattframtali stefnanda. Útstrikun á arði og þar með niðurfelling á skattlagningu umræddra tekna kallar á að tekjurnar verði færðar til tekna með öðrum hætti í skattframtali stefnanda. Slík tekjufærsla kalli alltaf á upplýsingaöflun af hálfu skattýfirvalda að virtum andmælarétti skattaðilans.

Í skattframtali stefnanda árið 2009 hafi ekki annað legið fyrir en að um venjulega arðgreiðslu væri að ræða og ekki hafi heldur legið fyrir neinar upplýsingar um heimildir til útgreiðslu arðs. Framtalsgögn stefnanda hafi ekki verið fullnægjandi hvað arðgreiðsluna varðaði sem byggja hefði mátt rétta álagningu á. Stefndi telur ljóst að málið hafi til muna verið 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.

Varðandi seinni málsástæðu stefnanda bendir stefndi á að ágreiningur málsins standi um þá ákvörðun ríkisskattstjóra að færa stefnanda til skattskyldra launatekna í skattframtali árið 2009 greiðslu frá TH Investment ehf. að fjárhæð 30.500.000 krónur á árinu 2008. Stefnandi hafi á þeim tíma, eins og fyrr greinir, verið eigandi þriðjungs hlutafjár í félaginu auk þess að vera varamaður í stjórn félagsins. Ríkisskattstjóri hafi byggt á því að um væri að ræða óheimila úthlutun fjármuna úr einkahlutafélaginu á árinu 2008 sem félli undir 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 og bæri að skattleggja sem launatekjur stefnanda samkvæmt 1. tölulið A-liðar 7. gr. laganna. Hafi úthlutunin verið talin óheimil þar sem um hafi verið að ræða fyrsta rekstrarár félagsins og færi hún því í bága við ákvæði laga nr. 138/1994.

Fjallað sé um úthlutanir fjármuna einkahlutafélaga, þar með talið arðsúthlutanir, í XII. kafla laga nr. 138/1994. Stefndi leggur áherslu á að samkvæmt 73. gr. laganna sé óheimilt að úthluta fjármunum félags nema það fari fram eftir reglum um úthlutun arðs, sem endurgreiðsla vegna lækkunar hlutafjár eða varasjóðs eða vegna félagsslita. Segir síðan í 74. gr. 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.“

Stefndi bendir auk þess á að samkvæmt 1. mgr. 76. gr. laga nr. 138/1994 taki hlutahafafundur ákvörðun um úthlutun arðs eftir að félagsstjórn hafi 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.

Stefndi telur að samkvæmt þessu megi einungis greiða út í arð til hluthafa samanlagðan hagnað ársins og fyrri ára eins og hann sé bókfærður á meðal eigin fjár í samþykktum ársreikningi síðasta reikningsárs, venjulega undir heitinu óráðstafað eigið fé. Þá segir í lögum nr. 3/2006 um ársreikninga að í skýrslu stjórnar, sem sé lögbundinn hluti ársreiknings, skuli gera grein fyrir tillögu stjórnar um ráðstöfun hagnaðar.

Í stefnu sé því haldið fram að úthlutunin til stefnanda hafi verið heimil samkvæmt 1. mgr. 74. gr. laga nr. 138/1994, enda hafi úthlutunin verið byggð á stöðu frjálsra sjóða félagsins árið 2008 þó ekki hafi legið fyrir ársreikningur. Einungis hafi verið um formsatriði að ræða því ársuppgjör hafi leitt í ljós að svigrúm hafi verið til úthlutunar arðs umrætt sinn.

Stefndi telur rétt að víkja að því hvort raunhæft geti verið að lögum, svo sem stefnandi haldi fram án þess að rökstyðja sérstaklega, að um frjálsan sjóð hafi verið að ræða. Hugtakið frjálsir sjóðir sé notað um sjóði sem ekki séu bundnir samkvæmt ákvæðum í lögum eða samkvæmt samþykktum viðkomandi félags. Samkvæmt ákvæðum laga nr. 138/1994 sé heimilt að úthluta arði úr þessum sjóðum til hluthafa. Þeir geti aðeins myndast sem hluti af rekstrarhagnaði fyrri ára að frádregnum framlögum í bundna sjóði, þegar endurmatsreikningar eða gangvirðisreikningar séu 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 nr. 138/1994, og þegar skilyrði séu til að leysa endurmatsreikning upp sem myndaður hafi verið samkvæmt 31. gr. laga nr. 3/2006 að raunvirði fastafjármuna hafi orðið verulega hærra en kostnaðarverð þeirra. Ekki skapast skilyrði til að leysa upp endurmatsreikning við að raunverð hækkar 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. Ætla verði að ávallt verði að sérgreina frjálsra sjóði svo að unnt sé að nota þá til arðgreiðslna eða annarra greiðslna til hluthafa. Stefndi telur að 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 bærra stjórnareininga félagsins, en ekki til þess hvort um reiðufé eða annað handbært fé sé að ræða hjá félaginu. Stefndi bendir á að ekkert komi fram um tilvist frjálsra sjóða í félaginu, til dæmis í ársreikningi félagsins vegna ársins 2008, en sá ársreikningur hafi verið birtur eftir að úthlutunin hafi farið fram.

Stefndi byggir á því að við úrlausn þess hvort umrædd úthlutun fjármuna úr TH Investments ehf. til stefnanda hafi verið úr frjálsum sjóði verði fyrst að líta til þess að enginn slíkur sjóður hafi verið skilgreindur í ársreikningi félagsins, líkt og rakið

hefur verið. Úthlutunin sem hér um ræðir hafi verið gerð á fyrsta rekstrarári félagsins en engu óráðstöfuðu eigin fé hafi verið til að dreifa í upphafi rekstrarársins, sbr. 1. mgr. 74. gr. laga nr. 138/1994. Ekki hafi legið fyrir samþykktur ársreikningur fyrir síðasta rekstrarár þar sem um hafi verið að ræða fyrsta rekstrarár félagsins. Ársreikningur félagsins vegna ársins 2008 sé ódagsettur, en aðalfundur félagsins virðist samkvæmt gögnum málsins ekki hafa farið fram fyrir en 10. ágúst 2009, löngu eftir að úthlutun arðs hafi farið fram.

Í annan stað verði ekki séð af gögnum málsins að tekin hafi verið með formlegum hætti ákvörðun um úthlutun arðs úr félaginu, sbr. 76. gr. laga nr. 138/1994.

Í þriðja lagi sé til þess að líta að samkvæmt 74. gr. laga nr. 138/1994 hafi verið talið ótvírætt að frjálsir sjóðir samkvæmt þeirri lagagrein myndist af rekstrarhagnaði fyrri ára eða niðurfærslu hlutafjár, sbr. 34. gr. laga nr. 138/1994. Hafi hvorugt skilyrðanna verið uppfyllt.

Í fjórða lagi telur stefndi að hafa verði í huga að hvorki lög nr. 138/1994 né lög nr. 3/2006 geri ráð fyrir tilvist fyrirframgreidds arðs úr einkahlutafélögum. Ákvörðun um arðgreiðslu verði því ekki byggð á áætluðum hagnaði á útgreiðsluári. Ekki sé því hægt að leggja til grundvallar stöðu frjálsra sjóða í milliuppgjöri líkt og stefnandi fullyrði. Stefndi telur ljóst að frjálsir sjóðir myndist ekki nema á grundvelli uppsafnaðs rekstrarhagnaðar fyrri ára samkvæmt ársreikningum.

Stefndi telur að úthlutun arðs til stefnanda standist ekki ákvæði 1. mgr. 74. gr. laga nr. 138/1994 hvernig sem á það sé litið. Samkvæmt framansögðu 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 hafi ekki getað talist lögmætar úthlutanir af fjármunum félagsins, sbr. 73. gr. laganna. Hafi því réttilega verið komist að þeirri niðurstöðu að um hafi verið að ræða slíka afhendingu verðmæta sem um ræðir í 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 og sem telja beri stefnanda til tekna samkvæmt 1. tölulið A-liðar 7. gr. laganna.

Áréttað sé hversu skýrt sé tekið fram í 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 að úthlutun verðmæta samkvæmt 1. mgr. sömu greinar til hluthafa eða hlutareiganda, sem jafnframt sé starfsmaður félags eða tengds félags, teljist 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 er óheimil samkvæmt lögum um hlutafélög eða einkahlutafélög skuli skattleggja úthlutunina sem tekjur samkvæmt 4. tölulið A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003.

Stefnandi vísar til 77. gr. laga nr. 138/1994, þar sem fjallað sé um hvort hluthafa sé skylt eða ekki að endurgreiða einkahlutafélaginu greiðslur sem séu andstæðar ákvæðum laganna. Stefndi bendir á að hvað varðar skattskyldu slíkra greiðslna fari þær eftir ákvæðum laga nr. 90/2003. Álitæfni er lúti að mögulegum skyldum stefnanda til endurgreiðslu umræddra úttekta eftir ákvæðum 1. mgr. 77. gr. laga nr. 138/1994 geti ekki haft neina þýðingu fyrir skattlagningu teknanna eftir lögum nr. 90/2003. Eftir breytingar á skattareglum um óheimilar úthlutanir til hluthafa með lögum nr. 133/2001 þyki ótvírætt að endurgreiðslur slíkra úttekta hafi ekki þýðingu varðandi þá skattlagningu sem lögin mæli fyrir um í þessum tilvikum, enda séu ákvæði 2. og 3. gr. laga nr. 133/2001 fortakslaus að þessu leyti, sbr. nr. 3. mgr. 1.

töluliðar og 2. mgr. 4. töluliðar A-liðar 7. gr., að því er snerti óheimilar lánveitingar til hluthafa og starfsmanna og 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Telur stefndi því að umrætt ákvæði hafi ekki þýðingu um skattlagningu slíkra fjárhæða. Engu skipti hvort stefnandi hafi verið í góðri trú um að arðgreiðslan stæðist ákvæði laganna eða ekki. Stefndi mótmælir þar af leiðandi því að ákvæði 77. gr. laga nr. 138/1994 geti stutt kröfur stefnanda nema síður væri.

Stefndi ítrekar að óheimilt hafi verið að greiða út arð svo sem að framan sé lýst. Málsástæður stefnanda megni ekki að færa atvik til þess horfs að þau hafi getað uppfyllt skilyrði 74. gr. laga nr. 138/1994 eða önnur ákvæði laganna þannig að telja megi að um arð hafi verið að ræða. Hafi því verið um úthlutun verðmæta samkvæmt 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 að ræða og hafi ríkisskattstjóra því borið að endurákværða opinber gjöld stefnanda og færa fjárhæðina til skattskyldra launatekna, sbr. 1. tölulið A-liðar 7. gr. laganna.

Með vísan til alls sem fyrr er rakið og að öðru leyti sé málsástæðum stefnanda og kröfum á þeim reistum mótmælt. Hafi ekki verið sýnt fram á neitt er leitt geti til þess að úrskurður yfirskattaneftndar 15. maí 2013 verði felldur úr gildi. Verði því að sýkna stefnda af kröfum stefnanda.

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

IV

Stefnandi byggir kröfu sína á tveimur málsástæðum. Annars vegar á því að ríkisskattstjóri hafi ekki haft heimild samkvæmt lögum til að endurákværða skatt sinn vegna þeirra gjaldára sem úrskurður hans snéri að, þar sem tímafrestir skv. 97. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt voru liðnir. Hins vegar byggir stefnandi kröfu sína á því, að efnislegar forsendur ríkisskattstjóra og yfirskattaneftndar fyrir endurákvörðun skv. ákvæðum laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög og lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt, hafi verið rangar.

Um endurákvörðun skatta samkvæmt 96. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt gildir sú meginregla að skattyfirvöld hafa heimild til endurákvörðunar skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því á ári þegar endurákvörðunin fer fram, samanber 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Undantekning frá meginreglunni er í 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, en þar kemur fram að ekki sé heimilt að endurákværða skattaðila skatt nema vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram, þótt í ljós komi 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. Nokkrir dómur Hæstaréttar Íslands hafa gengið um skýringu á þessu ákvæði. Samkvæmt þeim ber að líta til orðalags 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 og meta hvort fyrir hafi legið nægjanlegar upplýsingar, í skattframtalinu eða fylgigögnum þess, sem rétt álagning verður byggð á. Skattyfirvöld eiga ekki að leita út fyrir skattframtalið og fylgigögnin eftir upplýsingum um réttmæti greiðslunnar, það er í

Þessu tilfelli hvorki til skattframtals félagsins TH Investments ehf. né til Hlutfélagaskrár. Þá ber samkvæmt dómafrankvæmd að skýra 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt með hliðsjón af leiðréttingarheimild ríkisskattstjóra í 3. málsli. 1. mgr. 95. gr. sömu laga og þess hvað skattyfirvöld hafi skamman tíma til að fara yfir framtöl og fylgigögn og gera sínar leiðréttingar áður en réttur til endurákvörðunar sé liðinn.

Liður 3.5 í skattframtali 2009 ber heitið „Hlutabréf og stofnfjárbréf sparisjóða Fært af RSK 3.19“. Þar er í framtali stefnanda gerð grein fyrir arðgreiðslu frá TH Investments ehf. kt. 000000-0000 að fjárhæð 30.500.000 kr. Staðgreiðsla af arði var 3.050.000 kr. og eign í árslok 166.667 kr. Ekki er á annan hátt gerð grein fyrir fjárhæðum þessum, hvorki í skattframtalinu sjálfu né fylgigögnum þess, en fylgiblað RSK 3.19 fylgdi ekki framtalsgögnum. Ekkert gaf skattyfirvöldum til kynna að hér væri um nýja fjárfestingu að ræða. Dugar hér ekki að vísa til kennitölu einkahlutafélagsins. Á þeirri forsendu einni hefði skattyfirvöldum ekki verið tækt að strika út arðgreiðsluna án þess að gefa stefnanda kost á andmælum auk þess sem slík útstrikun kallar á skattlagningu greiðslunnar annars staðar. Það skorti því á nánari upplýsingar frá stefnanda um arðgreiðslu þessa. Framtalsgögn stefnanda voru ekki, hvað þetta varðar, fullnægjandi þannig að byggja mátti rétta álagningu á þeim. Því er það niðurstaða dómsins að undantekningaregla 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003 eigi ekki við og að skattyfirvöldum hafi verið heimilt að endurákværða opinber gjöld stefnanda sex ár aftur í tímann, sbr. 1. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003.

Í annan stað byggir stefnandi á því, að efnislegar forsendur ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar fyrir endurákvörðun skv. ákvæðum laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög, og lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt, hafi verið efnislega rangar.

Stefnandi vísar til 74. gr. laga um einkahlutafélög og byggir á því að úthlutunin hafi verið heimil á grundvelli stöðu frjálsra sjóða í milliuppgjöri.

Í 74. gr. laga um einkahlutafélög er kveðið á um 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 hafi verið frá tap sem ekki hefur verið jafnað og það fé sem samkvæmt lögum eða félagssamþykktum skal lagt í varasjóð eða til annarra þarfa.

Þegar hinn umdeildi arður var greiddur stefnanda var það gert á fyrsta starfsári TH Investments ehf. og var því hvorki um að ræða hagnað síðasta árs samkvæmt samþykktum ársreikningi né var til staðar í félaginu yfirfærður hagnaður fyrri ára. Við úrlausn þess hvort umrædd úthlutun fjármuna úr TH Investment ehf. til stefnandi hafi verið úr frjálsum sjóði, svo sem hann heldur fram, er fyrst til þess að líta að enginn slíkur sjóður var skilgreindur í ársreikningi félagsins. Nægir hér ekki milliuppgjör það sem stefnandi vísar til, enda kemur það ekki í stað ársreiknings. Í annan stað er ótvírætt samkvæmt 74. gr. laga nr. 138/1994 að frjálsir sjóðir samkvæmt þeirri lagagrein myndist af rekstrarhagnaði fyrri ára eða niðurfærslu hlutafjár. Ljóst er að hinn frjálsi sjóður er stefnandi byggir á getur ekki uppfyllt þetta skilyrði enda var um fyrsta starfsár einkahlutafélagsins að ræða. Þá ber einnig að hafa í huga að hvorki lög nr. 138/1994 um einkahlutafélög né lög nr. 3/2006 um ársreikninga gera ráð fyrir tilvist fyrirframgreidds arðs úr einkahlutafélögum. Ákvörðun arðs verður ekki byggð á áætluðum hagnaði á útgreiðsluárinu. Með vísan

til þess sem að framan greinir skortir lagaheimild fyrir útgreiðslu arðsins til stefnanda.

Í 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt segir, að ef úthlutun verðmæta samkvæmt lögum um hlutafélög eða lögum um einkahlutafélög, sé óheimil teljist greiðslan laun skv. 1. tölul. A-liðar 7. gr. sömu laga. Tilvísun stefnanda til 77. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög hefur enga þýðingu varðandi skattlagningu teknanna samkvæmt lögum um tekjuskatt nr. 90/2003, enda skýrlega kveðið á um skattlagningarheimild svo sem að framan greinir. Þá hefur góð trú stefnanda enga þýðingu varðandi skattlagningu greiðslunnar.

Með vísan til þess sem að framan greinir er kröfum stefnanda hafnað. Samkvæmt 130. gr. laga um meðferð einkamála nr. 91/1991 ber stefnanda að greiða stefnda málskostnað svo sem fram kemur í dómsorði.

Sigrún Guðmundsdóttir héraðsdómari kvað upp dóm þennan.

DÓMSORÐ

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af kröfum stefnanda, A.

Stefnandi greiði stefnda, íslenska ríkinu, 400.000 kr. í málskostnað.

Sigrún Guðmundsdóttir