

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur frá 19. október 2018 í máli nr. E-4056/2017:

International Seafood Holdings S.A.R.L.

(Guðmundur Ingví Sigurðsson lögmaður)

gegn

Íslenska ríkinu

(Soffía Jónsdóttir lögmaður)

Mál þetta, sem dómtekið var að lokinni aðalmeðferð 28. september sl., er höfðað af stefnanda, International Seafood Holdings S.A.R.L., til heimilis að 23 Val Fleuri L-1526 Lúxemborg, með stefnu birtri 18. desember 2017 á hendur hendur, stefnda Íslenska ríkinu, Arnarhvoli við Lindargötu, 101 Reykjavík.

Stefnandi gerir í máli þessu eftirfarandi dómkröfur:

Að úrskurður Ríkisskattstjóra, dags. 14. júní 2017, með yfirskriftina „Úrskurður vegna skatterindis skv. 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. heimild í 2. mgr. 101. gr. laganna“ verði felldur úr gildi.

Að stefnda verði gert að greiða stefnanda 12.275.278 krónur, með vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 frá 28. febrúar 2013 til 2. nóvember 2016 og með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 frá 2. nóvember 2016 til greiðsludags.

Að stefndi verði dæmdur til þess að greiða stefnanda málskostnað.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda og að stefnandi verði dæmdur til þess að greiða stefnda málskostnað.

Ágreiningsefni og málsatvik

Stefnandi er eignarhaldsfélag með starfsstöð í Lúxemborg, en starfsemi þess felst einkum í eignarhaldi á hlutafé í Iceland Seafood International ehf. (hér eftir ISI). Samkvæmt ársreikningi ISI vegna ársins 2011, samþykktum á aðalfundi félagsins þann 18. apríl 2012, þá nam eigið fé félagsins 18.217.715 evrum, en þar af voru frjálsir sjóðir félagsins, það er óráðstafað eigið fé þess, samtals 3.774.898 evrur í lok árs 2011. Á fundi stjórnar ISI, er haldinn var 28. desember 2012, var samþykkt að leggja fyrir hluthafafund tillögu um það að félagið greiddi arð til hluthafa úr frjálsum sjóðum félagsins samkvæmt samþykktum ársreikningi síðasta reikningsárs að fjárhæð 245.505.000 krónur, er jafngilti 1.500.000 evrum. Tillagan fól í sér að arðsréttardagur skyldi vera í dagslok tveimur virkum dögum fyrir greiðsludag og að greiðsla skyldi fara fram eigi síðar en 28. febrúar 2013. Fram kemur í fundargerð stjórnarfundar að arðgreiðslan sé ekki andstæð góðum

rekstrarvenjum með tilliti til fjárhagsstöðu samstæðunnar, sbr. 2. mgr. 74. gr. laga nr. 138/1994. Framangreind tillaga stjórnar var samþykkt á hluthafafundi ISI, er haldinn var síðar sama dag, hinn 28. desember 2012.

Þann 7. febrúar 2013 var stefnanda veitt tímabundin undanþága frá skattskyldu á arðgreiðslur á grundvelli 10. gr. tvísköttunarsamnings á milli Íslands og Lúxemborgar. Fól undanþágan í sér að stefnandi skyldi einungis sæta skattlagningu (afdráttarskatti) sem næmi 5% af greiddum arði, í samræmi við framangreint ákvæði tvísköttunar- samningsins. Undanþágan gildi í tvo mánuði, það er í febrúar og mars 2013.

Í lok febrúar 2013 fékk stefnandi arðgreiðslu frá ISI í samræmi við framangreinda ákvörðun hluthafafundar frá 28. desember 2012, að fjárhæð 1.500.000 evrur, er námu 245.505.555 krónum á gengi þess dags þegar arðurinn var greiddur út. Af fjárhæðinni var síðan dreginn 5% afdráttarskattur á grundvelli 7. töluliðar 3. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, sbr. a-lið 2. gr. og 6. tölulið 5. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda, og í samræmi við framangreinda undanþágu á grundvelli tvísköttunarsamnings Íslands og Lúxemborgar, eða samtals 12.275.278 krónur. Eftirstöðvarnar, samtals 233.230.277 krónur, voru síðan greiddar til stefnanda.

Síðla árs 2016 fól stefnandi endurskoðunarfyrtækinu Advant ehf. að annast fyrir sig gerð skattframtals vegna ársins 2013 og að fara þess á leit við embætti Ríkisskattstjóra að stefnanda yrði endurgreidd fjárhæð þess afdráttarskatts sem dregin hafði verið af framangreindri arðgreiðslu til félagsins og skilað til ríkissjóðs. Þann 2. nóvember 2016 sendi endurskoðandinn bréf til Ríkisskattstjóra þar sem því var lýst að stefnandi hefði fengið úthlutað arðgreiðslu árið 2013 frá dótturfélagi sínu, ISI, að fjárhæð 245.505.555 krónur, en frá henni verið dregin 5% staðgreiðsla að fjárhæð 12.275.278 krónur, sem stefnandi óskaði eftir að fá endurgreidda á grundvelli tvísköttunarsamnings við Lúxemborg, þar sem stefnandi er skráður. Með fylgdi skattframtal stefnanda 2014 fyrir árið 2013 og staðfesting á skráningu í Lúxemborg.

Með úrskurði Ríkisskattstjóra, 14. júní 2017, var beiðni stefnanda hafnað. Var ákvörðunin rökstudd með því að arðsúthlutunin hefði alfarið byggt á hlutdeild einkahlutafélagsins ISI í afkomu dótturfélaga þess. Samkvæmt 74. gr. laga um einkahlutafélög nr. 138/1994 væri ekki heimilt að úthluta arði á grundvelli hagnaðar er væri tilkominn vegna beitingar hlutdeildaraðferðar í reikningsskilum. Að mati Ríkisskattstjóra teldust greiðslur sem byggðar væru á hlutdeildarhagnaði ekki vera lögmæt úthlutun af fjármunum félags, sbr. 73. og 74. gr. laga um einkahlutafélög nr. 138/1994 og féllu þær því ekki undir frádráttarheimild 9. töluliðar 31. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt.

Í máli þessu telur stefnandi framangreinda niðurstöðu í úrskurði Ríkisskattstjóra frá 14. júní 2017 vera efnislega ranga og þar sem slíkur úrskurður sé ekki kæránlegur til yfirskattanefndar þá eigi stefnandi ekki annarra kosta vöð en að höfða mál þetta til ógildingar á úrskurðinum og endurgreiðslu þeirrar fjárhæðar er haldið hafi verið eftir í staðgreiðslu af framangreindri arðgreiðslu til stefnanda frá ISI og skilað til ríkissjóðs. Stefnandi telur þá hins vegar einboðið að taka hér til varna þar sem hann telur að lög standi því í vegi að heimilt sé að endurgreiða stefnanda hina afdregnu staðgreiðslu.

Málsástæður og lagarök af hálfu stefnanda

Stefnandi krefjist þess að úrskurður Ríkisskattstjóra, dags. 14. júní 2017, verði felldur úr gildi og stefnandi gert að greiða sér 12.275.278 krónur, með vöxtum og dráttarvöxtum, eins og greini í dómkröfum. Krafa sé reist á því að arðgreiðslan sem um ræðir hafi verið lögmæt í skilningi XII. kafla laga um einkahlutafélög nr. 138/1994 og því verið frádráttarbær að fullu í skattskilum stefnanda samkvæmt 9. tölulíð 31. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Því hafi Ríkisskattstjóra verið skylt að verða við beiðni stefnanda um endurgreiðslu þeirrar fjárhæðar sem dregin hafi verið frá arðgreiðslunni í staðgreiðslu og skilað til ríkissjóðs. Enda hafi komið í ljós í kjölfar þess að stefnandi skilaði skattframtali vegna ársins 2013 að stefnandi hefði með þessu ofgreitt skatta sem honum hafi borið að fá endurgreidda, sbr. 2. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003 og ákvæði laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda. Ágreiningur málsins snúist í meginatriðum um túlkun á þeim reglum laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög sem varði útgreiðslu fjármuna til hluthafa. Stefnandi mótmæli túlkun skattfyrivalda á þeim reglum sem rangri, en það leiði til þess að skortur sé á fullnægjandi lagastoð fyrir niðurstöðu hins umdeilda úrskurðar.

Hvað varði álagningu skatts á lögaðila með takmarkaða skattskyldu, þá byggir stefnandi á því að hann hafi ofgreitt skatta sem ríkissjóði hafi borið að endurgreiða í kjölfar þess að stefnandi skilaði inn skattframtali vegna ársins 2013. Samkvæmt 1. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda, þá sé staðgreiðsla opinberra gjalda samkvæmt lögunum bráðabirgðagreiðsla tekjuskatts og útsvars launamanna á tekjuári og tryggingagjalds launagreiðenda á því ári, nema annað sé tekið fram. Samkvæmt 4. gr. sömu laga þá séu aðilar sem beri takmarkaða skattskyldu hér á landi og njóti tekna, þar á meðal arðstekna, samkvæmt 7. tölulíð 1. mgr. 3. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, hér á landi skilgreindir sem launamenn samkvæmt lögunum.

Í samræmi við 4. mgr. 9. gr. laga nr. 45/1987 þá skuli innheimtuhlutfall í staðgreiðslu hjá þeim launamönnum sem skattskyldir séu samkvæmt 6., 7., 8. og

10. tölulið 1. mgr. og 2. mgr. 3. gr. laga nr. 90/2003 vera tekjuskattshlutfall eins og það sé ákvarðað í 70. gr. þeirra laga og skuli réttilega ákvörðuð og innborguð staðgreiðsla tekjuskatts þeirra aðila vera fullnaðargreiðsla án þess að fram þurfi að fara frekari ákvörðun eða álagning nema um sé að ræða aðila er einnig sé skattskyldur samkvæmt 4. tölulið 3. gr. laga nr. 90/2003. Um heimildarákvæði sé að ræða sem komi ekki í veg fyrir að umræddir aðilar skili inn skattframtali og nýti sér frádráttarreglur laga nr. 90/2003 á móti tekjum, eftir því sem við eigi, kjósi þeir svo. Raunar sé almenna reglan sú að öllum þeim sem beri takmarkaða og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi beri að skila skattframtali á grundvelli 90. gr. laga nr. 90/2003. Samkvæmt 33. gr. laga nr. 45/1987 annist Ríkisskattstjóri álagningu tekjuskatts og útsvars og samkvæmt 34. gr. sömu laga skuli embættið útbúa álagningarskrá þegar ákvörðun um álagningu tekjuskatts og útsvars sé lokið og bera hana saman við skrá um staðgreiðslu á staðgreiðsluárinu til að ákveða greiðslustöðu hvers aðila. Teljist skattur greiddur í staðgreiðslu þannig vera bráðabirgðagreiðsla skatta sem gangi upp í álagða skatta samkvæmt ákvörðun Ríkisskattstjóra, er tekin sé á grundvelli innsendra skattframtala.

Fari svo að skattaðili sem sé lögaðili njóti einungis arðstekna á tekjuári, sem séu að fullu frádráttarbærar á grundvelli 9. töluliðar 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003, leiði það til þess að endanleg álagning skatta á viðkomandi aðila sé engin. Hafi viðkomandi sætt afdrætti í staðgreiðslu af umræddum tekjum, þá sé ljóst að hann hafi greitt meira en endanlega álögðum sköttum nemi og skuli þá endurgreiða honum það sem ofgreitt hafi verið í samræmi við 2. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003 og lög nr. 29/1995.

Hvað varði arðsúthlutunarheimildir laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög, þá byggji stefnandi á því að sú arðsúthlutun sem um ræðir í þessu máli hafi verið heimil að lögum, enda í samræmi við XII. kafla laganna. Um heimildir til arðsúthlutunar úr einkahlutafélögum sé fjallað í XII. kafla laga nr. 138/1994. Þar segi í 73. gr. að óheimilt sé að úthluta af fjármunum félags til hluthafa nema það fari fram eftir reglum um úthlutun arðs, sem endurgreiðsla vegna lækkunar hlutafjár eða varasjóðs eða vegna félagsslita. Í 74. gr. sömu laga sé nánar fjallað um fyrirkomulag arðsúthlutunar. Samkvæmt því ákvæði 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. Sérstaklega sé getið um það í 2. mgr. 74. gr. laganna að í móðurfélagi sé óheimilt að úthluta það miklum arði að andstætt sé góðum rekstrarvenjum með tilliti til fjárhagsstöðu samstæðunnar, enda þótt arðsúthlutun sé annars heimil.

Í 2. mgr. 74. gr. laga nr. 138/1994 sé ekki að finna bann við úthlutun arðs á grundvelli hlutdeildarhagnaðar, heldur komi þvert á móti skýrt fram að arðgreiðslur til hluthafa einkahlutafélaga úr frjálsum sjóðum félagsins samkvæmt samþykktum ársreikningi séu ávallt heimilar, óháð því hver sé uppruni fjármuna sem í sjóðunum séu, að því gefnu að formskilyrði XII. kafla laganna fyrir útgreiðslu arðs séu uppfyllt. Hvers lags takmarkanir á ráðstöfun frjálsra sjóða félags með arðgreiðslum til hluthafa, sem ekki fái beina stoð í ákvæðum laganna eða öðrum lögum fái því ekki staðist.

Í þessu sambandi sé að mati stefnanda einnig nauðsyn að líta til laga nr. 3/2006, um ársreikninga. Samkvæmt 40. gr. þeirra skuli móðurfélag færa eignarhlut sinn í dótturfélagi til eignar samkvæmt hlutdeildaraðferð, í samræmi við hlutdeild sína í eigin fé dótturfélagsins. Þá segi í 41. gr. sömu laga að þegar hlutdeildaraðferð sé beitt þá skuli taka tillit til rekstrarárangurs og annarra breytinga á eigin fé dóttur- eða hlutdeildarfélagsins. Hlutdeild þess í rekstrarárangri skuli færa til tekna eða gjalda sem áhrif dóttur- og hlutdeildarfélaga í rekstrarreikningi. Af þessu leiði að móðurfélagi sé gert skylt að lögum að færa hlutdeildarafkomu á óráðstafað eigið fé. Þá skuli þess getið að samkvæmt f-lið 12. gr. reglugerðar nr. 696/1996 um framsetningu ársreikninga og samstæðureikninga, þá skuli sýna áhrif dóttur- eða hlutdeildarfélaga í rekstrarreikningi. Þá segi í 30. gr. sömu reglugerðar að hlutdeild í rekstrarárangri dóttur- og hlutdeildarfélaga skuli færa til tekna í rekstrarreikningi sem áhrif dóttur- og hlutdeildarfélaga. Samkvæmt framansögðu þá verði áhrif dóttur- og hlutdeildarfélaga óumflýjanlega hluti af hagnaði eða tapi viðkomandi reikningsárs hjá móðurfélaginu. Á þeim tíma sem umrædd arðgreiðsla hafi átt sér stað hafi hvergi verið að finna heimild til handa skattyfirvöldum til þess að líta fram hjá áhrifum dóttur- eða hlutdeildarfélaga á rekstrarafkomu félaga eins og gert sé í hinum umþrætta úrskurði Ríkisskattstjóra.

Hvað varði frádráttarbærni arðgreiðslna á grundvelli 9. töluliðar 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, þá sé lögaðilum samkvæmt því heimilt að draga frá tekjum fjárhæð sem viðkomandi félag hafi fengið greidda í arð af hlutum og hlutabréfum félaga sem rekin séu í tilteknu rekstrarformi, meðal annars í formi einkahlutafélaga, sbr. XII. kafla laga nr. 138/1994. Hið sama gildi um fjárhæð sem félög heimilisföst í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu hafi fengið greidda í arð. Tilgangur þeirrar frádráttarheimildar sem kveðið er á um í 9. tölulið 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003 sé sá að koma í veg fyrir margsköttun við arðgreiðslur á milli hlutafélaga. Sá arður sem úthlutað hafi verið af ISI hafi verið lögmat arðsúthlutun í skilningi XII. kafla laga nr. 138/1994. Um sé að ræða greiðslu sem stefnandi hafi mótttekið sem arð og því beri að heimila fullan frádrátt þeirrar greiðslu í skattskilum stefnanda, enda sé stefnandi heimilisfastur í

aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu.

Stefnda beri að endurgreiða stefnanda umrædda fjárhæð afdreginnar staðgreiðslu, enda sé um ofgreidda skatta að ræða er stefnda beri samkvæmt lögum að endurgreiða að eigin frumkvæði. Sú arðgreiðsla sem mál þetta snúist um hafi byggt á samþykktum ársreikningi ISI. Stjórn ISI hafi tekið lögmæta ákvörðun um það að leggja til að hluta af frjálsum sjóðum ISI skyldi ráðstafað til hluthafa félagsins með arðgreiðslu og hafi sú ákvörðun síðar verið samþykkt á hluthafafundi ISI eins og lög geri ráð fyrir. Hafi því öllum formkröfum XII. kafla laga nr. 138/1994, sbr. einkum 73., 74. og 76. gr. þeirra, verið fullnægt og þar af leiðandi sé um að ræða lögmæta arðgreiðslu í skilningi laganna sem falli undir frádráttarheimild 9. töluliðar 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003.

Sú niðurstaða Ríkisskattstjóra að greiðsla arðs á grundvelli hlutdeildarhagnaðar sé óheimil hafi enga stoð í lögum. Arðsúthlutun á grundvelli hlutdeildarreikningsskila sé að öllu leyti í samræmi við 74. gr. laga nr. 138/1994 og í reynd gefi 2. mgr. 74. gr. skýrt til kynna að arðgreiðslur byggðar á slíku uppgjöri séu heimilar, að því gefnu að skilyrði 1. mgr. 74. gr. séu uppfyllt. Þá sé jafnframt löng hefð fyrir því að greiddur sé út arður til hluthafa í móðurfélögum samkvæmt hlutdeild í hagnaði dótturfélaga, sem færður sé í reikningsskil móðurfélags á grundvelli hlutdeildaraðferðar, enda séu þá öll formskilyrði arðgreiðslu samkvæmt XII. kafla laga nr. 138/1994 uppfyllt. Verði niðurstaða Ríkisskattstjóra látin standa óbreytt muni íþyngjandi áhrif hennar hafa bein áhrif á skattskil fjölmargra fyrirtækja. Túlkun skattyfirfalda feli einnig í sér verulega íþyngjandi niðurstöðu fyrir hluthafa móðurfélaga þegar um samstæður sé að ræða. Staðfesting á slíkri túlkun myndi leiða til þess að heimildir móðurfélaga til arðgreiðslna vegna afkomu dótturfélaga myndi frestast um a.m.k. eitt ár frá því að hagnaður myndaðist, það er ef nauðsynlegt væri að arðgreiðslur færu fyrst frá dótturfélagi til móðurfélags og þaðan til hluthafa árið eftir, samkvæmt afkomu móðurfélagsins á því ári sem það móttók arðinn. Áhrif á skattlagningu arðgreiðslunnar yrðu hins vegar engin vegna frádráttarheimilda 9. töluliðar 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003. Umrædd túlkun stefnda hafi aðeins í för með sér íþyngjandi kvaðir á hluthafa móðurfélaga án tilgangs. Ótækt sé að skattskil einstakra fyrirtækja eins og stefnanda séu meðhöndluð með öðrum hætti en almennt gerist og þvert á fyrirmæli settra laga.

Sú aðferð er stefndi beiti til að komast að niðurstöðu í úrskurði, að rekja afkomu ISI og dótturfélaga aftur til ársins 2004, fái ekki staðist. Óráðstafað eigið fé félagsins í árslok 2011 hafi verið talsvert meira en nemi fjárhæð arðgreiðslunnar sem hér sé til umfjöllunar og það eitt staðfesti að fullnægjandi heimild hafi verið til að taka lögmæta ákvörðun um arðgreiðsluna á grundvelli XII. kafla laga nr. 138/1994. Feli þau ákvæði ekki í sér bann við úthlutun arðs á grundvelli

hlutdeildarhagnaðar, en í greinargerð með frumvarpi til laga um hlutafélög segi í athugasemd við 105. gr. (nú 99. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög er sé samhljóða 74. gr. laga nr. 138/1994) um 2. mgr.: „Með ákvæðum 2. mgr. greinar þessarar er ætlunin að stuðla að því að gætt verði fyllstu varúðar við arðsúthlutanir í móðurfélögum þannig, að tekið sé tillit til fjárhagsstöðu samstæðunnar í heild við ákvörðun um arðgreiðslu í móðurfélagi, enda þótt arðsúthlutun sé að öðru leyti heimil. Rök fyrir þessu eru einkum þau, að í ýmsu tilliti verður að líta á samstæður hlutafélaga sem eina heild, bæði réttar- og fjárhagslega.“ Ákvæði 2. mgr. 74. gr. laganna væri tilgangslaust ef túlkun stefnda á arðgreiðslu- heimildum þeirra og samhljóða heimildum laga nr. 2/1995 um hlutafélög væri rétt. Hins vegar hafi löggjafinn ákveðið að líta svo á að samstæður hlutafélaga séu ein heild, í lagalegu og fjárhagslegu tilliti, sem leiði til þess að arðgreiðslur til hluthafa móðurfélags byggðar á hlutdeild þess í hagnaði dótturfélaga séu í samræmi við lög.

Í úrskurði Ríkisskattstjóra sé byggt á því að með breytingum er gerðar hafi verið á lögum nr. 3/2006 með 27. gr. laga nr. 73/2016, hafi verið „enn frekar fest í sessi sú regla [...] að óheimilt sé að úthluta arði byggðum á hlutdeildarhagnaði“. Því sé vísað á bug að slík regla hafi gilt í íslenskum rétti árið 2013. Byggir stefnandi einnig á því að ljóst sé að bann við afturvirkni laga komi í veg fyrir að lagabreyting sú er tekið hafi gildi á árinu 2016 hafi þýðingu við mat á hinni umþrættu arðgreiðslu. Sú arðgreiðsla hafi átt sér stað löngu áður, á árinu 2013, á grundvelli ákvörðunar sem tekin hafi verið í lok árs 2012, úr frjálsum sjóðum félags samkvæmt samþykktum ársreikningi ársins 2011. Umrædd lagabreyting fjalli annars ekki um heimildir til útgreiðslu arðs úr félögum, heldur hvernig beri að setja upp eiginfjárreikning félaga er noti hlutdeildar- aðferð við reikningskil, eftir að teknar hafi verið ákvarðanir um arðgreiðslur.

Heimildum til skattlagningar séu skorður settar í 40. og 77. gr. stjórnarskrár. Þar sé skýrt kveðið á um að skattamálum skuli skipað með lögum og að ekki megi fela stjórnvöldum ákvörðun um það hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann. Þá sé lagt bann við afturvirkni skattalaga. Löggjafinn hafi ákveðið að arðstekjur tiltekinna lögaðila skuli vera að fullu frádráttarbærar frá tekjum, sbr. 9. tölulið 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003. Þrátt fyrir orðalag ákvæðisins í kjölfar breytinga er gerðar hafi verið á því á árinu 2007, þá sé ljóst að skattyfirvöldum sé ekki í sjálfsvald sett að leggja mat á það hvað teljist vera löglega úthlutaður arður í skilningi laga nr. 138/1994 og laga nr. 2/1995. Aðeins sé heimilt að horfa til skilyrða er sett séu í umræddum lögum og óheimilt sé að ganga lengra eða setja frekari skorður við útgreiðslu arðs, hvort heldur almennt eða við mat á frádráttarbærni arðs í skilningi 9. töluliðar 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003 en leiði beinlínis af settum lögum. Hafi arðsúthlutunin sem hér um ræðir verið í samræmi

við heimildir laga nr. 138/1994 og því heimil að lögum. Takmarkanir sem frádrætti arðstekna séu settar í 9. tölulið 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003 taki aðeins til dulinna arðsúthlutana. Með matskenndri ákvörðun á túlkun ákvæða XII. kafla laga nr. 138/1994 hafi Ríkisskattstjóri komist í úrskurði sínum að niðurstöðu sem hafi skattaleg áhrif í för með sér fyrir stefnanda. Með úrskurðinum sé í reynd neitað að skila 12.275.278 krónum er haldið hafi verið eftir í staðgreiðslu af stefnanda þótt stefnandi hafi, eins og honum sé heimilt að lögum, skilað skattframtali og farið fram á frádrátt þessara tekna í skattskilum. Skattfyrirvöld geti ekki með úrskurðum, er byggi á matskenndum lögskýringum í andstöðu við skýran texta settra laga, tekið ákvarðanir sem hafi bein skattaleg áhrif fyrir gjaldendur. Slíkt samrýmist ekki kröfum er gerðar séu til skýrleika skattlagningarheimilda og þeirri afdráttarlausu reglu að skattamálum skuli skipað með lögum. Niðurstaða hins umþrætta úrskurðar fái hvorki stoð í lögum nr. 138/1994 né heldur í lögum nr. 90/2003 og styðjist ekki við fullnægjandi skattlagningarheimild og sé því í andstöðu við ákvæði stjórnarskrár.

Sú arðgreiðsla sem stefnandi hafi mótttekið í febrúar 2013 hafi verið í samræmi við lög og því fallið undir 9. tölulið 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003. Stefnandi hafi engar aðrar tekjur haft á Íslandi á árinu 2013 en þá arðgreiðslu. Með tilliti til frádráttar á grundvelli 9. töluliðar 1. mgr. 31. gr. laganna hafi félaginu því ekki borið að greiða tekjuskatt hér á landi vegna ársins 2013. Stefnandi hafi því ofgreitt skatt í staðgreiðslu. Með vísan til 2. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003 og laga nr. 29/1995, einkum 1. mgr. 1. gr. og 2. gr. þeirra, þá beri stefnda því að endurgreiða stefnanda fjárhæð þeirrar staðgreiðslu sem dregin hafi verið af arðgreiðslunni og stefnandi skilaði í ríkissjóð.

Um lagarök vísist til laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög, einkum 73. gr. og 74. gr., til laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, einkum 9. töluliðar 1. mgr. 31. gr., 90. gr. og 2. mgr. 114. gr., til laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda, einkum 1. gr., 4. gr., 5. gr., 4. mgr. 9. gr., 33. gr. og 34. gr., til laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, Stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, einkum 40. gr. og 77. gr., og laga nr. 3/2006, um ársreikninga. Krafa um vexti byggi á 2. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003 og 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 8. gr., og krafa um dráttarvexti byggi á 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu. Krafa um málskostnað styðjist við 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991, en um varnarþing sé vísað til 3. mgr. 33. gr. þeirra sömu laga.

Málsástæður og lagarök af hálfu stefnda

Sýknukrafa sé á því byggð að úrskurður Ríkisskattstjóra, er reyni á í málinu, hafi í einu og öllu verið að lögum. Engum efnisannmörkum sé til að dreifa í úrskurðinum sem leitt geti til þess að hann verði felldur úr gildi. Í félagarétti gildi sú meginregla að eignir félags séu að vissu marki óháðar ráðstöfunarrétti hluthafa og þannig bundnar í félaginu. Meginreglan sé sú að greiðsla til hluthafa af fjármunum félagsins geti aðeins farið fram samkvæmt reglum um úthlutun arðs, sbr. 73. gr. laga nr. 138/1994. Sú meginregla gildi einnig um greiðslu fjármuna dótturfélags til móðurfélags. Hagnaðarhlutdeild Iceland Seafood International ehf. (hér eftir ISI) í dótturfélögum þess sem færð sé í ársreikninga félagsins sé einungis reikningsleg stærð. Engin færsla fjármuna frá dótturfélögum í sjóði ISI hafi átt sér stað rekstrarárin 2004 til og með árinu 2011, er geti staðið undir umþrættri arðgreiðslu til stefnanda. Því fái ekki staðist það sjónarmið stefnanda að bókhaldsleg færsla hagnaðarhlutdeildar dótturfélaga ISI geti orðið lögmætur grundvöllur arðgreiðslu úr félaginu í skilningi 73. gr. og 74. gr. laga nr. 138/1994. Ákvæðin í 40. og 41. gr. laga um ársreikninga nr. 3/2006, sem lúti að hlutdeildarreikningsskilum tengdra félaga, breyti engu varðandi skilyrði 74. gr. laga nr. 138/1994 fyrir arðsúthlutun. Öndverðum málsástæðum stefnanda sé mótmælt sem röngum og stefndi taki hér undir afstöðu og röksemdir Ríkisskattstjóra í málinu.

Í 9. tölulið 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003 sé að finna heimild til þess að draga frá tekjum lögaðila þá fjárhæð sem hlutafélög, sbr. 1. tölulið 1. mgr. 2. gr., og félög og samlög sem falla undir 2. tölulið 1. mgr. 2. gr. hafi fengið greidda í arð samkvæmt 4. tölulið C-liðar 7. gr. af hlutum og hlutabréfum í félögum sem greini í 1. tölulið 1. mgr. 2. gr., sbr. XII. kafla laga nr. 2/1995 um hlutafélög og laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög. Sama gildi um fjárhæð sem félög í sömu félagiformum sem skattskyld séu samkvæmt 7. tölulið 3. gr. og eru heimilisföst í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum hafa fengið greidda í arð. Ákvæði 1. málslíðar skuli einnig taka til arðs frá hlutafélögum sem skráð séu erlendis ef það félag sem arðinn fær sýnir fram á að hagnaður hins erlenda félags hafi verið skattlagður með sambærilegum hætti og gert sé hér á landi. Frádráttur samkvæmt 3. málslíð sé bundinn því skilyrði að það skatthlutfall sem lagt sé á hagnað hins erlenda félags sé eigi lægra en almennt skatthlutfall í einhverju aðildarríkja Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD), Evrópska efnahagssvæðisins eða stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum. Ráðherra skuli setja nánari reglur um framkvæmd þessa ákvæðis.

Ákvæði 9. töluliðar 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003 hafi verið lögfest með 4. gr. laga nr. 95/1998, um breytingu á lögum nr. 75/1981 um tekjuskatt. Í upphaflega

ákvæðinu hafi engar takmarkanir verið tilgreindar á því hvaða arðgreiðslna tilvitnuð frádráttarheimild tæki til og verið vísað til 4. töluliðar C-liðar 7. gr. laganna í því sambandi. Þá hafi ákvæðið í upphafi einungis tekið til tilgreindra innlendra félaga sem hefðu fengið greiddan arð frá innlendum hlutafélögum og hlutafélögum skráðum erlendis ef sýnt væri fram á að hagnaður hins erlenda félags hefði verið skattlagður með sambærilegum hætti og gert sé hér á landi. Í athugasemdum í greinargerð með frumvarpi sem orðið hafi að lögum nr. 95/1998 komi fram að tilgangurinn hafi verið að setja á einfalt kerfi til að koma í veg fyrir margsköttun við arðgreiðslur á milli hlutafélaga. Þannig hafi verið byggt á því að hagnaður hlutafélags yrði skattlagður í því hlutafélagi sem hann myndaðist upphaflega í og síðan sem fjármagnstekjur þegar hagnaðurinn yrði greiddur út í formi arðs til endanlegs móttakanda, það er hluthafa sem sé einstaklingur, sameignarfélag eða starfi í öðru félaga- eða rekstrarformi þar sem úttekt úr félaginu sé skattfrjáls í hendi móttakanda. Eftir skattlagningu hagnaðar hjá hlutafélaginu geti arður þannig gengið á milli hlutafélaga án þess að mynda skattstofn. Þá komi þar einnig fram að rökin fyrir því að gera arð frádráttarbæran hjá hluthafa sem sé einkahlutafélag eða hlutafélag séu þau að arðurinn sé greiddur af hagnaði ársins eða uppsöfnuðum hagnaði frá fyrri árum. Af athugasemdum verði þannig ráðið að ákvæðið hafi verið sett með venjulegan arð í huga.

Með 4. gr. laga nr. 76/2007 um breytingu á lögum nr. 90/2003 og lögum nr. 94/1996 um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur með síðari breytingum hafi verið gerð breyting á 9. tölulið 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003 þannig að frádráttarheimildin tæki einnig til fjárhæða sem félög í sömu félagiformum og töluliðurinn tiltaki, sem skattskyld séu samkvæmt 7. tölulið 3. gr. og séu heimilisföst í öðru aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, hefðu fengið greidda í arð. Í athugasemdum með frumvarpi því sem orðið hafi að lögum nr. 76/2007 segi að lagt sé til að lögaðilum sem beri takmarkaða skattskyldu samkvæmt 7. tölulið 3. gr. laga nr. 90/2003 og séu heimilisfastir í einhverju aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins verði heimill frádráttur sem nemi skattskyldum arðstekjum með sama hætti og innlendum félögum. Breytingin hafi það í för með sér að lögaðilar með takmarkaða skattskyldu á Íslandi verði skattlagðir með sambærilegum hætti og innlendir lögaðilar í sama félagiformi.

Með 4. gr. laga nr. 166/2007 um breytingu á lögum nr. 90/2003 hafi verið gerð breyting á 9. tölulið 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003 á þann veg að frádráttarheimildin hafi verið takmörkuð við arð samkvæmt XII. kafla laga nr. 2/1995 um hlutafélög og laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög. Í athugasemdum með frumvarpi því sem hafi orðið að lögum nr. 166/2007 segi að með breytingunni sé ætlað að hnykkja á því að frádráttarheimildin sé einvörðungu bundin við löglega

úthlutaðan arð, samkvæmt tilgreindum köflum laga um hlutafélög og einkahlutafélög, en taki ekki til dulinna arðsúttekta. Í engu sé vikið að arði í rýmri merkingu hugtaksins, það er venjulegum arði sem og öðrum úthlutunum til hluthafa samkvæmt 11. gr. laga nr. 90/2003, að öðru leyti en því að tiltaka að ákvæðið taki ekki til dulinna arðsúttekta. Sú breyting sem gerð hafi verið á ákvæði 9. töluliðar 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003 á árinu 2007 með lögum nr. 166/2007 þrengi því gildissvið ákvæðisins verulega þar sem frádráttar- heimildin sé samkvæmt orðalagi þess nú bundin við löglega úthlutaðan arð samkvæmt XII. kafla laga nr. 2/1995 um hlutafélög eða laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög.

Samkvæmt 73. gr. laga nr. 138/1994 sé óheimilt að úthluta fjármunum einkahlutafélags til hluthafa nema það fari fram eftir reglum um úthlutun arðs, sem endurgreiðsla vegna lækkunar hlutafjár eða varasjóðs eða vegna félagsslita. Í lögum séu sérstakar reglur um þessi efni, sbr. VII., XII. og XIII. kafla þeirra, sbr. einnig sambærilega kafla í lögum nr. 2/1995. Í 1. mgr. 74. gr. laga nr. 138/1994 sé meðal annars mælt svo fyrir að einungis sé heimilt að úthluta sem arði hagnaði samkvæmt samþykktum ársreikningi síðasta reikningsárs, yfirfærðum hagnaði frá fyrri árum og frjálsum sjóðum eftir að dregið hafi verið frá tap sem ekki hafi verið jafnað og það fé er samkvæmt lögum eða félagssamþykktum skuli lagt í varasjóð eða til annarra þarfa.

Fyrir liggir að dótturfélag stefnanda, ISI, hafi frá og með reikningsárinu 2004 haft heimild ársreikningaskrár til að færa bókhald og semja ársreikning í erlendum gjaldmiðli, nánar tiltekið í evrum. Í ársreikningi ISI fyrir árið 2004 komi fram að óráðstafað eigið fé félagsins í upphafi árs 2004 hafi verið 149.289 evrur og þá hafi félagið greitt eiganda sínum arð að fjárhæð 142.427 evrur á árinu 2004. Í ársreikningi félagsins fyrir árið 2005 komi fram að hlutafé félagsins hafi verið lækkað um 5.565.767 evrur og fjárhæðinni varið til hækkunar á óráðstöfuðu eigin fé félagsins. Þrátt fyrir þessa hækkun hafi óráðstafað eigið fé félagsins verið neikvætt sem nemi 3.367.481 evru í árslok 2005. Í ársreikningum ISI fyrir árin 2004–2011, komi fram að hlutdeild ISI í afkomu dótturfélaga hafi numið alls 7.850.133 evrum á tímabilinu 2004–2011. Uppsöfnuð afkoma félagsins á sama tímabili hafi hins vegar verið neikvæð sem nemi samtals 185.825 evrum. Á tímabilinu 2006–2011 hafi hlutdeild ISI í afkomu dótturfélaga numið samtals 11.095.781 evru og þá hafi afkoma félagsins á sama tímabili verið jákvæð sem nemi samtals 8.719.668 evrum. Sé einungis horft til afkomu ISI án hlutdeildar þess í afkomu dótturfélaga hafi afkoman verið neikvæð sem nemi 8.035.958 evrum tímabilið 2004–2011 og neikvæð sem nemi 2.376.113 evrum tímabilið 2006–2011, sbr. frekari útlistun á framangreindu í úrskurði frá 14. júní 2017. Í ársreikningi ISI fyrir árið 2011 komi síðan fram að óráðstafað eigið fé félagsins í árslok 2011 hafi

numið 3.774.898 evrum. Þá komi fram í ársreikningi félagsins fyrir árið 2013 að félagið hafi greitt stefnanda 1.487.000 evrur í arð á árinu 2013.

Við blasi að arðgreiðslan sem ISI hafi úthlutað til stefnanda af óráðstöfuðu eigin fé ársins 2011 eigi hvorki rót sína að rekja til hagnaðar af reglulegri starfsemi félagsins, né heldur í yfirfærðum hagnaði af reglulegri starfsemi félagsins frá fyrri árum, heldur hafi hún alfarið byggst á hlutdeild félagsins í afkomu dótturfélaga. Stefndi telji að arðgreiðslan hafi ekki verið lögmæt úthlutun af fjármunum félagsins, sbr. 73. gr. laga nr. 138/1994. Í dómaframkvæmd hafi skattyfirvöldum verið talið heimilt að leiðrétta skattskil hluthafa sem hafi fengið úthlutað fjármunum úr félagi án þess að skilyrði XII. kafla laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög eða samsvarandi ákvæði hlutafélagalaga hafi verið fyrir hendi, en svo hátti einmitt til í þessu máli.

Tekið sé fram í 1. mgr. 74. gr. laga nr. 138/1994 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. Í lögum nr. 138/1994 sé enga heimild að finna fyrir frekari úthlutun arðs en leiði af framangreindu, hvorki almennt né sérstaklega í tilvikum móðurfélaga sem beiti hlutdeildaraðferð í reikningsskilum sínum á grundvelli laga nr. 3/2006. Hafi lög nr. 138/1994 raunar engar sérreglur að geyma um arðsúthlutanir úr móðurfélögum að undanskildu ákvæði 2. mgr. 74. gr. laganna þar sem fram komi það viðbótarskilyrði fyrir arðsúthlutun í tilvikum móðurfélaga að slíkum félögum sé óheimilt að úthluta það miklum arði að andstætt sé góðum rekstrarvenjum með tilliti til fjárhagsstöðu samstæðunnar, enda þótt arðsúthlutun væri annars heimil. Ákvæði laga nr. 3/2006 lúti að reikningsskilum þeirra félaga sem lögin taki til en fjalli ekkert um úthlutanir af fjármunum þeirra. Öndverðum málsástæðum sé mótmælt sem röngum. Að því er snerti ákvæði um hlutdeildarreikningsskil tengdra félaga í 40. og 41. gr. þeirra laga, þá sé og ástæða til að benda á það að þau standi í nánnum tengslum við ákvæði VII. kafla sömu laga um samstæðureikninga, en eins og fram komi í athugasemdum með 25. gr. í frumvarpi að lögum nr. 56/2003 um breytingu á lögum nr. 144/1994 um ársreikninga, þá sé tilgangur með gerð slíkra reikninga fyrst og fremst sá að veita notendum reikningsskila móðurfélaga upplýsingar um samstæðuna í heild sinni og um fjárhagsstöðu hennar án innbyrðis viðskipta félaganna.

Sá arður, að fjárhæð 1.487.000 evrur, eða 245.505.555 krónur, sem ISI úthlutaði til stefnanda af óráðstöfuðu eigin fé samkvæmt ársreikningi fyrir 2011 hafi alfarið verið byggður á hlutdeild umrædds félags í afkomu dótturfélaga þess. Stefndi telji að þessi greiðsla sé ekki lögmæt úthlutun af fjármunum félagsins og

falli ekki undir XII. kafla laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög. Samkvæmt skýru orðalagi 9. töluliðar 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003 þá takmarkist frádráttarheimild ákvæðisins við löglega úthlutaðan arð samkvæmt XII. kafla laga nr. 2/1995 um hlutafélög og XII. kafla laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög. Arðgreiðslan sem stefnandi hafi fengið frá ISI á árinu 2013 falli þar með ekki heldur undir framangreinda frádráttarheimild laganna.

Af 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrár leiði að skattamálum skuli skipað með lögum. Í dómaframkvæmd hafi löggjafanum verið játað viðtækt vald til þess að ákveða hvaða atriði skuli ráða skattskyldu. Í 1. mgr. 7. gr. laga nr. 90/2003 sé mælt fyrir um það að skattskyldar tekjur teljist, með þeim undantekningum og takmörkunum sem sérstaklega séu tilteknar, hvers konar gæði, arður, laun og hagnaður sem skattaðila hlotnist og metin verði til peningaverðs og skipti ekki máli hvaðan slíkt stafi eða í hvaða formi það sé. Skilyrði 9. töluliðar 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003 sem heimili frádrátt tilgreindra arðstekna og þar með endurgreiðslu afdreginnar staðgreiðslu séu ekki fyrir hendi. Því beri að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnanda. Löggjafarviljinn sé skýr varðandi þetta og öndverðum málsástæðum stefnanda mótmælt sem röngum.

Í stefnu komi fram að umrædd arðsúthlutun ISI hafi verið samþykkt á hlutahafafundi félagsins 28. desember 2012 og arðurinn greiddur út 28. febrúar 2013. Því hafi félaginu borið samkvæmt reikningsskilareglum að færa hina samþykktu arðsúthlutun til lækkunar á óráðstöfuðu eigin fé félagsins á árinu 2012. Síðan hafi átt að færa hana til skuldar í árslok 2012 og skila afdreginni staðgreiðslu í samræmi við það. Það hafi hins vegar ekki verið gert, sbr. skattframtal ISI fyrir 2012. Í ársreikningi félagsins fyrir árið 2012 sé engin grein gerð fyrir umræddri arðsúthlutun. Í skýrslu stjórnar í ársreikningi 2012, dags. 19. september 2013, sé þar að auki tekið fram að stjórnin leggi til að enginn arður verði greiddur til hluthafa á árinu 2013. Þessi skýrsla stjórnar sé dagsett rúmum sex mánuðum eftir að arðurinn hafi verið greiddur stefnanda og átta mánuðum frá því að stjórn félagsins hafi komið saman og ákveðið arðsúthlutunina, sbr. fyrirbyggjandi fundargerðir varðandi þetta. Í upphaflegu erindi stefnanda, dags. 2. nóvember 2016, hafi því verið haldið fram að arðinum hafi verið úthlutað á árinu 2013 og sé það í samræmi við ársreikning ISI fyrir árið 2013, en þar sé tekið fram að enginn arður hafi verið greiddur árið 2012. Stefndi árætti þó að þetta misræmi breyti því ekki að úthlutaður arður byggi á hlutdeildarhagnaði dótturfélaga og teljist arðgreiðslan því ekki vera lögmæt úthlutun af fjármunum félagsins.

Vaxtakröfu stefnanda sé mótmælt. Álagning opinberra gjalda lögaðila 2014 hafi farið fram 31. október 2014. Þá fyrst hafi stefnandi getað átt rétt á að fá staðgreiðsluna endurgreidda ef lög stæðu til þess. Stefnandi hafi fengið greiddan

arð í hendur 28. febrúar 2013. Samkvæmt 1. mgr. 90. gr. laga nr. 90/2003 hafi stefnanda borið að skila skattframtali vegna tekna 2013 á árinu 2014. Óumdeilt sé að skattframtali ársins 2014 hafi ekki verið skilað fyrr en í lok árs 2016. Stefnandi beri einn ábyrgð á þeim drætti. Verði talið að stefnandi eigi rétt til vaxta þá telji stefndi að krafa hans beri fyrst vexti frá stefnubirtingardegi, 18. desember 2017, sbr. 4. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003.

Að lokum vilji stefndi halda því til haga að niðurstaða Ríkisskattstjóra í máli stefnanda sé ekki byggð á breytingum sem gerðar hafi verið á lögum um ársreikninga, eins og glöggst megi sjá í úrskurðinum sjálfum. Niðurstaða Ríkisskattstjóra sé á því byggð að heimildin til úthlutunar arðs yrði einungis byggð á lögum um hlutafélög og einkahlutafélög og að í lögum um ársreikninga sé ekki að finna slíkar heimildir. Öndverðum málsástæðum sem og málsástæðum er lúti að afturvirkni laga nr. 73/2016 sé mótmælt sem röngum. Stefndi vísi til framangreindra laga og réttarheimilda sem varði sýknukröfu hans, en krafa um málskostnað styðjist við 130. gr. laga nr. 91/1991.

Niðurstaða

Málavextir liggja fyrir, auk þess sem ágreiningur málsaðila er hér vel afmarkaður, eins og hefur skýrst enn frekar undir rekstri málsins. Stefnandi fer hér fram á það að felldur verði úr gildi úrskurður Ríkisskattstjóra, dags. 14. júní 2017, þar sem hafnað var beiðni af hans hálfu um það að fá endurgreidda afdregna staðgreiðslu tekjuskatts að fjárhæð 12.275.278 krónur, sem haldið var eftir af arðgreiðslu sem stefnandi fékk greidda frá dótturfélagi sínu, Iceland Seafood International ehf., á árinu 2013. Enn fremur fer stefnandi fram á það að fá framangreinda afdregna fjárhæð endurgreidda.

Fyrir liggur að stefnandi, sem er erlendur lögaðili með takmarkaða skattskyldu hérlendis, hafi réttilega sætt því að upphaflega var dreginn 5% afdráttarskattur af framangreindri arðgreiðslu til hans frá dótturfélagi hans, sem stefnandi hafi síðan talið að hann ætti að fá endurgreiddan að fullu á grundvelli 9. töluliðar 1. mgr. 31. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, eftir að skattframtali fyrir árið 2013 var skilað, en slíkar arðstekjur teljast óumdeilt að fullu frádráttarbærar uppfylli þær til þess lagaskilyrði. Þessu erindi stefnanda var synjað í framangreindum úrskurði Ríkisskattstjóra, dags. 14. júní 2017, á þeim grundvelli að um ólögmeða arðgreiðslu hafi hér verið að ræða, en óumdeilt er í málinu að slík endurgreiðsla sem stefnandi krefst á grundvelli laga nr. 90/2003 er alfarið háð því að hún teljist byggja á lögmætri arðgreiðslu. Ekki er hér ágreiningur um það að framangreint dótturfélag stefnanda stóð með formlega réttum hætti að því að samþykkja umrædda arðgreiðslu, svo sem lýst er nægilega hér að framansögðu. Afmarkast ágreiningur

aðila í málinu því í reynd alfarið við skýringu á því hvort hér hafi verið um að ræða efnislega lögmeta arðgreiðslu í skilningi XII. kafla laga nr. 138/1994, sbr. 73. og 74. gr., þeirra, sem óumdeilt er að fjalli með tæmandi hætti um slíkar heimildir einkahlutafélags. Þá liggur ljóst fyrir í málinu að þau skilyrði sem lúta beinlínis að mati á lögmati arðgreiðslna í þessu samhengi er að sama skapi ekki að finna í öðrum lögum, t.d. í lögum nr. 3/2006, um ársreikninga.

Umrædd ákvæði í 73. og 74. gr. laga nr. 138/1994 er hér reynir á eru eftirfarandi:

„73. gr.

Óheimilt er að úthluta af fjármunum félagsins til hluthafa nema það fari fram eftir reglum um úthlutun arðs sem endurgreiðsla vegna lækkunar hlutafjár eða varasjóðs eða vegna félagsslita.

74. gr.

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. ...

Í móðurfélagi er óheimilt að úthluta það miklum arði að andstætt sé góðum rekstrarvenjum með tilliti til fjárhagsstöðu samstæðunnar enda þótt arðsúthlutun sé annars heimil.“

Óumdeilt er í málinu að hér reynir aðeins á heimildir dótturfélags stefnanda til úthlutunar arðs til hluthafa, sbr. 73. gr. laganna, en ekki aðrar heimildir þess ákvæðis.

Um skilyrði til úthlutunar arðs fjallar síðan í 74. gr. laganna, en þar kemur meðal annars fram að heimilt sé að úthluta sem arði hagnaði samkvæmt samþykktum ársreikningi síðasta reikningsárs og frjálsum sjóðum, en stefnandi telur arðgreiðsluna til sín uppfylla þau skilyrði um þetta sem ákvæðið tilgreinir. Byggir stefnandi hér á því að ákvæðið heimili formlega réttilega ákvarðaðar arðgreiðslur úr frjálsum sjóðum einkahlutafélags, samkvæmt samþykktum ársreikningi síðasta reikningsárs, sem hér hafi verið ársreikningur fyrir 2011, óháð því hver sé uppruni hins óráðstafaða eigin fjár sem liggja frjálsum sjóði til grundvallar. Að mati stefnda er hins vegar litið svo á, sbr. og úrskurð Ríkisskattstjóra frá 14. júní 2017, að umrædd arðgreiðsla til stefnanda uppfylli ekki hér framangreind skilyrði í 1. mgr. 74. gr. laganna þar sem dótturfélag stefnanda hafi í umrætt sinn í reynd ekki úthlutað arði sem byggir á eiginlegum sjóðum félagsins, heldur sem byggir aðeins á bókfærðum hlutdeildarhagnaði í dótturfélögum.

Af hálfu stefnda er einkum vísað til þess að sé einungis litið til afkomu Iceland Seafood International ehf., án hlutdeildar í afkomu dótturfélaga þess, þá hafi afkoman verið neikvæð sem nemi 8.035.958 evrum fyrir tímabilið 2004-2011 og neikvæð um sem nemi 2.376.113 evrum fyrir tímabilið 2006-2011. Frekari töluleg útlitun liggur fyrir í úrskurði Ríkisskattstjóra, dags. 14. júní 2017, en þar kemur meðal annars fram að hlutdeild Iceland Seafood International ehf. í afkomu dótturfélaga þess hafi numið samtals 6.036.779 evrum á tímabilinu 2004-2012, en uppsöfnuð afkoma félagsins á sama tímabili hafi hins vegar verið neikvæð um sem nemi samtals 1.895.152 evrum. Á tímabilinu 2006-2012 hafi hlutdeild Iceland Seafood International ehf. í afkomu dótturfélaga numið samtals 9.282.427 evrum og þá hafi afkoma félagsins á sama tímabili verið jákvæð um sem nemi samtals 7.010.341 evru. Sé einungis litið til afkomu Iceland Seafood International ehf., án hlutdeildar í afkomu dótturfélaga, þá hafi afkoman verið neikvæð um sem nemi 7.931.931 evru fyrir tímabilið 2004-2012 og neikvæð um sem nemi 2.272.086 evrum tímabilið 2006-2012, eins og þar er útskýrt. Hefur framangreind töluleg útlitun í úrskurði Ríkisskattstjóra, dags. 14. júní 2017, ekki á nokkurn hátt verið véfengd eða hrakin af stefnanda í máli þessu. Er því ljóst að mati dómsins að umrædd arðgreiðsla af óráðstöfuðu eigin fé ársins 2011 eigi hvorki rót sína að rekja til hagnaðar af reglulegri starfsemi félagsins, né af slíkum yfirfærðum hagnaði frá fyrri árum, heldur alfarið byggst á hlutdeild þess í afkomu dótturfélaga.

Að mati dómsins verður að fallast á það með stefnda að fyrirliggjandi framkvæmd og lögskýringargögn gefi það ótvírætt til kynna að skattyfirvöldum sé nú við mat á framkvæmd frádráttarheimildar í 9. tölulið 1. mgr. laga nr. 90/2003 ætlað að kanna hvort um löglega úthlutaðan arð sé að ræða í viðkomandi tilviki, sbr. hér áskilnað XII. kafla laga nr. 138/1994, sem ákvæðið vísar beinlínis til. Sjá einnig dóm Hæstaréttar Íslands í máli nr. 607/2013 frá 13. febrúar 2014 og dóm Héraðsdóms Reykjavíkur í máli nr. 1427/2016 frá 28. apríl 2017, sem einnig virðast endurspeglar réttmæti slíkrar framkvæmdar við mat á hvort arðgreiðslu félags teljist hafa verið réttilega úthlutað.

Hvað varðar þá mat á því hvort umrædd arðgreiðsla dótturfélags stefnanda geti talist uppfylla skilyrði 1. mgr. 74. gr. laga nr. 138/1994 um hagnað eða frjálssa sjóði í félaginu, þá verður að mati dómsins að líta hér til þess að í dómi Hæstaréttar Íslands í máli nr. 607/2013 frá 13. febrúar 2014, er því lýst, að með frjálsum sjóði í skilningi ákvæðisins sé átt við raunverulegan sjóð sem orðið hafi til í rekstri félagsins. Jafnframt er síðan áréttað í dómi Héraðsdóms Reykjavíkur í máli nr. 1427/2016, frá 28. apríl 2017, að sú aðferð að styðjast við hlutdeildarreikningsskil leiði ekki til rýmri heimilda til arðsúthlutunar en mælt sé fyrir um í 1. mgr. 74. gr. laga nr. 138/1994. Virðist því framangreind dómaframkvæmd styðja þann

skýringarkost að ekki geti talist vera tækt að einungis bókhaldsleg færsla á hagnaðarhlutdeild félags, sem sé sjálfstæður lögaðili, geti myndað sjóði hjá öðru slíku félagi, sem sé móðurfélag þess, án þess að slík hagnaðarhlutdeild sé í reynd greidd út á milli félagana í formi arðs. Sú er óumdeilt staðan í því máli sem hér um ræðir að engar slíkar greiðslur hafi í reynd átt sér stað, sbr. fyrirbyggjandi ársreikninga og úrskurð Ríkisskattstjóra, dags. 14. júní 2017. Er það því mat dómsins að þegar af þessum ástæðum verði að líta svo á að umrædd arðgreiðsla geti ekki talist uppfylla áskilin skilyrði 1. mgr. 74. gr. laga nr. 138/1994 um hagnað eða frjálsa sjóði, en ákvæði 2. mgr. 74. gr., sem felur í sér enn frekari skilyrði um samstæður félaga, hefur þá heldur ekki sérstaka þýðingu hér. Að framangreindu virtu getur umrædd arðgreiðsla því ekki talist vera lögmæt úthlutun arðs úr einkahlutafélagi til hluthafa þess, sbr. 73., og 1. mgr. 74. gr. laga nr. 138/1994, en það leiðir aftur til þess að þá eru brostin öll skilyrði fyrir frádrætti frá tekjuskatti, sem gerir slíkt lögmæti arðgreiðslu að skilyrði, sbr. 9. tölulið 1. mgr. laga nr. 90/2003.

Að öllu framangreindu virtu fær dómurinn því ekki séð að nein lagaskilyrði standi til þess að fallast beri á kröfu stefnanda um það að fella beri úr gildi úrskurð Ríkisskattstjóra, dags. 14. júní 2017, með yfirskriftinni „Úrskurður vegna skatterindis skv. 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. heimild í 2. mgr. 101. gr. laganna“, né heldur að fallast beri á kröfu stefnanda í málinu um endurgreiðslu afdreginnar staðgreiðslu tekjuskatts af umræddri arðgreiðslu að fjárhæð 12.275.278 krónur ásamt vöxtum, eins og frekar greinir í framangreindum dómkröfum stefnanda.

Að öllu framangreindu virtu þá verður heldur ekki séð að aðrar málsástæður sem aðilar hafa haft uppi í máli þessu geti haft þýðingu eða þarfnist þá frekari úrlausnar. Verður það því niðurstaðan að sýkna beri stefnda af dómkröfum stefnanda í málinu.

Með hliðsjón af eðli málsins þykir þó vera rétt, eins og hér stendur á, að málskostnaður á milli aðila verði látinn niður falla.

Málið fluttu Guðrún Lilja Sigurðardóttir lögmaður, fyrir hönd Guðmundar Ingva Sigurðssonar lögmanns, af hálfu stefnanda en Soffía Jónsdóttir lögmaður fyrir stefnda.

Pétur Dam Leifsson héraðsdómari kvað upp dóm þennan. Dómarinn tók við málinu 10. janúar 2018, en hafði fram til þess tíma engin afskipti haft af meðferð þess.

D ó m s o r ð:

Stefndi, íslenska ríkið, skal vera sýkn af dómkröfum stefnanda, International Seafood Holdings S.A.R.L., í máli þessu.

Málskostnaður fellur niður.

Dóminn kveður upp Pétur Dam Leifsson héraðsdómari.