

Fimmtudaginn 13. febrúar 1997.

Nr. 88/1996.

**Magnús Hreggviðsson og
Frjálst framtak hf.**

(Jón Steinar Gunnlaugsson hrl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.,

Jón Sveinsson hdl.)

Skattar. Hlutfélög. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Haraldur Henrysson, Arnljótur Björnsson, Guðrún Erlendsdóttir, Hjörtur Torfason og Hrafn Bragason.

Áfrýjendur skutu máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 27. febrúar 1996. Áfrýjandinn Magnús krefst þess, að ógiltur verði úrskurður yfirsattanefndar nr. 800/1994 frá 28. september 1994 að því leyti, sem honum eru þar færðar til tekna úttektir hjá Frjálsu framtaki hf. rekstrarárin 1985, 1986, 1987 og 1988. Verði ekki fallist á þessa kröfu, gerir áfrýjandinn Frjálst framtak hf. þá kröfu, að veittur verði viðurkenningardómur fyrir því, að framangreindar úttektir teljist þá frádráttarbær rekstrargjöld hjá félaginu þessi ár. Áfrýjandinn Magnús krefst þess einnig, að ógiltur verði sami úrskurður að því leyti, sem í honum er synjað að taka tillit til aukningar á hlutafjáreign í Frjálsu framtaki hf. og skulda vegna þeirrar aukningar. Áfrýjandinn Frjálst framtak hf. krefst þess, að ógiltur verði úrskurður yfirsattanefndar nr. 799/1994 frá 28. september, að því er varðar sömu efnisatriði og að framan er getið. Báðir áfrýjendur krefjast þess, að lagt verði fyrir embætti ríkisskattstjóra að endurákværða opinber gjöld þeirra beggja gjaldárin 1986, 1987, 1988 og 1989 vegna rekstraráranna 1985, 1986, 1987 og 1988 í samræmi við úrlausn dómsins um ofangreind atriði. Þá krefjast þeir málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Nokkur ný gögn hafa verið lögð fyrir Hæstarétt.

I.

Eins og fram kemur í hinum áfrýjaða dómi, fjallar mál þetta um skattskil áfrýjandans Frjáls framtaks hf. og áfrýjandans Magnúsar og þáverandi eiginkonu hans gjaldárin 1986, 1987, 1988 og 1989. Áfrýjandinn Magnús og þáverandi eiginkona hans voru eigendur að 99,675% hlutafjár í félaginu, og var Magnús stjórnarformaður félagsins og starfaði við það. Í desember 1991 endurákvarðaði ríkisskattstjóri opinber gjöld áfrýjenda með úrskurðum, og voru þeir úrskurðir staðfestir með kæruúrskurðum ríkisskattstjóra í desember 1992. Yfirséðanefnd kvað síðan upp úrskurði sína 28. september 1994. Áfrýjendur una tölulegum niðurstöðum yfirséðanefndar. Ágreiningur aðila er annars vegar vegna skattalegrar meðferðar á úttektum áfrýjandans Magnúsar hjá Frjálsu framtaki hf. og hins vegar vegna afgreiðslu skattýfirvalda á hlutafjárauðningu í Frjálsu framtaki hf.

II.

Í úrskurðum yfirséðanefndar var meðal annars komist að þeirri niðurstöðu, að áfrýjandinn Magnús hefði látið gjaldfæra hjá áfrýjandanum Frjálsu framtaki hf. ýmsan kostnað, sem ekki gæti talist rekstrarkostnaður, sem draga mætti frá tekjum félagsins, áður en skattur yrði á það lagður. Var talið, að þarna væri um skattskyldar tekjur að ræða hjá áfrýjandanum Magnúsi, sem meðhöndlaðar voru sem arðgreiðslur félagsins til hans.

Áfrýjendur telja, að með þessari afgreiðslu skattýfirvalda sé verið að tvískatta þetta fé, þar sem það er skattlagt sem tekjur hjá báðum áfrýjendum. Þeir telja, að hér sé um lán að ræða frá félaginu til áfrýjandans Magnúsar, sem hafi verið fært sem skuld hans við félagið á viðskiptareikningi og sé því eign þess, sem innheimt verði hjá Magnúsi.

Engin gögn liggja fyrir í málinu um það, að félagið hafi lánað Magnúsi fé, heldur greiddi það ýmsan kostnað fyrir hann, sem ekki er heimilt að draga frá tekjum af atvinnurekstri, sbr. 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Fjárhæð sú, sem hér um ræðir, var samkvæmt úrskurði yfirséðanefndar 21.843.365 krónur. Þá liggja ekki gögn fyrir um það, að lánveitinga hafi verið getið í sérstökum lið í efnahagsreikningi félagsins, svo sem ber að gera

samkvæmt 2. mgr. 100. gr. þágildandi laga nr. 32/1978 um hlutafélög. Er fallist á það með héraðsdómi, að ekki hafi verið um lán að ræða frá félaginu.

Til vara halda áfrýjendur því fram, að líta beri á framangreindar úttektir sem laun til handa áfrýjandanum Magnúsi, sem séu frádráttarbær rekstrargjöld hjá áfrýjandanum Frjálsu framtaki hf. á þeim árum, sem hér um ræðir. Hér sé um að ræða margháttuð útgjöld, sem Magnús hafi stofnað til í beinum tengslum við starf sitt í félaginu.

Áfrýjandinn Magnús ákvað sjálfur þau laun, er hann fékk sem stjórnarformaður og starfsmaður félagsins. Voru laun hans þau fjögur ár, sem hér um ræðir, samtals 11.381.600 krónur samkvæmt skattframtölum hans. Eins og að ofan greinir, voru þau útgjöld, sem hann gjaldfærði hjá félaginu á sama tíma, að miklum mun meiri. Mátti hann vita, að þetta gat ekki talist eðlilegur rekstrarkostnaður hjá félaginu. Hefur áfrýjandinn Magnús ekki sýnt fram á það, að mat skattyfirvalda sé ómálefnalegt, hvað þetta varðar. Verður því ekki fallist á það, að fara skuli með fé þetta sem launagreiðslur til hans.

Samkvæmt 1. mgr. 9. gr. laga nr. 75/1981 telst til arðs af hlutum „auk venjulegrar arðgreiðslu sérhver afhending verðmæta til hlutareiganda eða hluthafa, er telja verður sem tekjur af hlutareign þeirra í félaginu“. Eins og að framan greinir, voru verðmæti afhent áfrýjandanum Magnúsi. Er fallist á það með héraðsdómi, að hér sé um duldar arðgreiðslur að ræða, sem skattskyldar eru samkvæmt framangreindri lagagrein.

III.

Eins og fram kemur í héraðsdómi, var hlutafé áfrýjandans Frjáls framtaks hf. aukið um 4.400.000 krónur í desember 1985, 30.000.000 krónur í ágúst 1987 og 11.976.000 krónur í nóvember 1988. Ákvarðanir um hækkunina voru teknar á hluthafafundum og voru tilkynntar Hlutafélagaskrá og birtar í Lögbirtingablaði, þar sem tekið var fram, að allt hlutaféð væri greitt. Hlutaféð var að mestu greitt með þremur skuldabréfum, sem gefin voru út af áfrýjandanum Magnúsi. Eitt þeirra var að fjárhæð 2.400.000 krónur til sex ára, annað að fjárhæð 30.000.000 krónur til sautján ára og hið þriðja, eftir því sem

segir í úrskurði yfirséðanefndar, 12.000.000 krónur til fjórtán ára. Öll voru bréfin vaxtalaus og óverðtryggð og án veðs eða ábyrgðar.

Samkvæmt 1. mgr. 13. gr. laga nr. 32/1978 má greiðsla hlutar ekki nema minna en nafnverði hans að frádreginni sannanlegri söluþóknun allt að 10%. Samkvæmt 1. mgr. 31. gr. sömu laga skulu settar reglur um það í ákvörðun hluthafafundar um hlutafjárhækkun, ef greiða má nýja hluti með skuldajöfnuði eða á annan hátt en með reiðufé. Ekki var getið um slíkar reglur, þegar ákvarðanir voru teknar um hlutafjárhækkunirnar, heldur aðeins tekið fram í fundargerð hverju sinni, að áskrift væri fengin að allri hækkuninni. Yfirlýsing allra hluthafa félagsins frá 11. apríl 1996, sem lögð var fyrir Hæstarétt, þess efnis, að þeim hafi verið kunnugt um, hvernig hlutféð var greitt, breytir því ekki, að þessi greiðsluháttur var ekki í samræmi við hlutafélagalög. Skuldabréfin voru lögð fram sem greiðsla, en ekki sem staðfesting á hlutafjárloforði, enda var greiðslutíminn langt umfram það þriggja ára hámark, sem kveðið var á um í 16. gr. laga nr. 32/1978. Ársreikningar félagsins báru ekki heldur með sér, að áfrýjandinn Magnús væri í skuld við félagið vegna hlutafjár, sbr. 2. mgr. 100. gr. laga nr. 32/1978. Greiðslur þær, sem að framan er getið, teljast ekki vera greiðslur í reiðufé í merkingu 1. mgr. 31. gr. laganna. Sem greiðsla í öðru en reiðufé náðu skuldabréfin sýnilega ekki nafnverði aukningarinnar hverju sinni.

Fyrir Hæstarétt hafa verið lögð skjöl, útbúin af áfrýjandanum Magnúsi, sem eiga að sýna, hvernig greitt var af framangreindum skuldabréfum. Samkvæmt þeim gögnum nutu bréfin verðbóta frá desember 1989. Það breytir því ekki, sem fyrr segir, að bréfin voru ekki markaðshæf, er þau voru notuð sem greiðsla fyrir hlutafjáraukann. Áfrýjandinn Magnús heldur því fram, að hann sé búinn að greiða mikið af bréfunum. Um þetta nýtur ekki nægra gagna. Eins og að framan er lýst, er ekki unnt að telja, að hlutafjárhækkunin hafi verið greidd með reiðufé, og á það verður að fallast með héraðsdómi, að áfrýjendur hafi ekki sýnt fram á, hvaða raunverulegt fjármagn hafi runnið til félagsins á grundvelli skuldabréfanna.

Hér var um óvenjuleg viðskipti að ræða, sbr. 1. mgr. 58. gr. laga nr. 75/1981, sem full ástæða var fyrir skattfyrirvöld að kanna nánar. Telja verður, að skattfyrirvöldum hafi, sbr. 96. gr. sömu laga, verið

heimilt að meta það, hvort framangreind hlutafjárhækkun, eins og að henni var staðið, gæti orðið grundvöllur skattlagningar.

IV.

Samkvæmt framansögðu verður hinn áfrýjaði dómur staðfestur.

Áfrýjendur greiði stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti, svo sem í dómsorði greinir.

D ó m s o r ð :

Hinn áfrýjaði dómur skal vera óraskaður.

Áfrýjendur, Magnús Hreggviðsson og Frjálst framtak hf., greiði óskipt stefnda, íslenska ríkinu, 250.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

S é r a t k v æ ð i Hjartar Torfasonar

Ég er samþykkur atkvæði annarra dómenda um annað en niðurstöðu II. kafla, er varðar hinn ýmsa kostnað, er færður var til gjalda í reikningum áfrýjandans Frjáls framtaks hf. fyrir starfsárin 1985-1988 án þess að öðlast viðurkenningu skattyfirvalda sem frádráttarbær rekstrarkostnaður félagsins í merkingu 1. tl. 31. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt og þá afstöðu skattyfirvalda, að ígildi kostnaðarins ásamt úttektum áfrýjandans Magnúsar Hreggviðssonar eigi að teljast arðgreiðsla til hans.

Sú regla 1. mgr. 9. gr. þessara laga, að sérhver afhending verðmæta frá hlutafélagi til hluthafa þess, er telja verði sem tekjur af hlutareign þeirra, skuli metin sem arðgreiðsla, felur í sér mjög einfalda aðferð til að hamla gegn því, að reglur um skattskyldu hagnaðar fyrirtækja og arðs af hlutafjáreign verði sniðgengnar, og er hún harðsnúin að sama skapi, ef henni er beitt án höfsemdar. Hefur hún valdið ýmsum vanda í áranna rás, sem löggjafinn hefur brugðist við í nokkrum mæli, einkum með ákvæðum sömu málsgreinar um skattfrjálsa útgáfu jöfnunarhlutabréfa, sem heimiluð var á sínum tíma til mótvægis við möguleg áhrif reglunnar á eiginfjárbreytingar, er raktar yrðu til verðlagshækkana. Reglan er byggð á meðaltalsvið-

horfi og getur komið misjafnt niður. Er ástæða til að huga grannt að aðstæðum hverju sinni, þegar til álita kemur að beita henni, auk þess að taka tillit til jafnræðissjónarmiða, sem við geti átt. Er meðal annars mikilvægt að gæta þess skilyrðis, að um sé að ræða verðmæti, er telja verði sem tekjur af hlutareign.

Í málinu hafa þær úttektir og kostnaðarliðir, sem um er að ræða, ekki sætt útlistun nema í takmörkuðum mæli, en þó nægilega til þess, að sjá meg, að greiðslurnar fólu ekki í sér dæmigerða tilfærslu á hagnaði til hluthafa nema að nokkru leyti. Þannig er sýnt, að kostnaðarliðirnir hafi margir verið tengdir starfsemi félagsins og starfi áfrýjandans Magnúsar með ýmsum hætti, þótt þeir yrðu ekki taldir frádráttarbærir og hann haft takmarkaðan ávinning af þeim. Segja má, að yfirsattanefnd hafi tekið tillit til þessa í úrskurði sínum, þegar hún ákvað frádrátt að nokkru eftir álitum. Engin efni eru hér til að endurskoða niðurstöður nefndarinnar um frádráttarberan kostnað hjá hlutafélaginu. Hins vegar er eðlilegt að líta svo á, að meta beri hluta þess kostnaðar, sem umfram er, sem offærð útgjöld hjá félaginu, er færa meg til skuldar hjá áfrýjandanum Magnúsi, án þess að þau verði samtímis talin honum til tekna. Virðist hæfilegt að telja þennan kostnaðarhluta nema 800.000 krónum starfsárið 1985, 1.000.000 krónum árið 1986, 1.500.000 krónum árið 1987 og 2.000.000 krónum árið 1988. Beri að lækka þær skattskyldu tekjur, sem nefndin úrskurðaði Magnúsi, um þessar fjárhæðir án breytingar hjá félaginu.

Í annan stað blasir við samkvæmt gögnum málsins, að áfrýjandinn Magnús hefur ákvarðað sér lægri laun hjá hlutafélaginu en svaraði þeirri vinnu, sem hann lagði fram í þágu félagsins, og þeim launakostnaði, sem reksturinn gat staðið undir. Er það einkum áberandi um hin fyrstu tvö þeirra starfsára, sem hér eru til skoðunar. Jafnframt er ljóst, að mikill hluti hinna umdeildu greiðslna var tengdur því, að hann gegndi fullu starfi sem framkvæmdastjóri og fyrirsvarsmaður félagsins, fremur en hinu, að hann væri þar hluthafi. Á grundvelli þessa er rétt að taka til greina að nokkrum hluta þá kröfu hans, að greiðslurnar verði metnar sem bein laun til hans í starfi hjá félaginu. Verði sá hluti talinn nema 1.200.000 krónum starfsárið 1985, 1.800.000 krónum árið 1986, 1.000.000 krónum árið 1987 og 1.400.000 krónum árið 1988. Verði frádráttarbær kostnaður

félagsins hækkaður í samræmi við þessa launaákvörðun og niðurstöður um framtal Magnúsar leiðréttar eins og við á. Þessi ályktun styðst einnig við jafnræðissjónarmið, þar sem vafalaust má telja, að mikill hluti greiðslnanna hefði verið virtur með þessum hætti af hálfu skattyfirvalda, ef rekstur hlutafélagsins hefði verið í formi sameignarfélags. Er sá samانبurður þeim mun nærtækari fyrir það, hve mjög rekstri hlutafélagsins svipaði til einkafyrirtækis.

Að öðru leyti en þessu verður að fallast á það með stefnda og yfirs kattane fnd, að áfryjandinn Magnús hafi notið greiðslna frá Frjálsu framtaki hf., er telja verði sem tekjur af hlutareign hans í félaginu á grundvelli 1. mgr. 9. gr. laga nr. 75/1981. Ber þannig ekki að ógilda úrskurði nefndarinnar að öðru en því, sem fer í bága við hérgreindar niðurstöður.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 15. febrúar 1996.

Mál þetta, sem dómtekið var 21. desember sl., höfðuðu Magnús Hreggviðsson, kt. 290549-4269, Pingaseli 10, Reykjavík, og Frjálst framtak hf., kt. 510670-0279, Ármúla 18, Reykjavík, á hendur íslenska ríkinu með stefnu, birtri 24. apríl 1995.

Dómkröfur stefnenda eru eftirfarandi:

1. Magnús Hreggviðsson krefst þess, að ógiltur verði úrskurður yfirs kattane fndar nr. 800/1994, dagsettur 28. september 1994, að því leyti, sem honum eru þar færðar til tekna úttektir hjá Frjálsu framtaki hf. rekstrarárin 1985, 1986, 1987 og 1988. Verði ekki fallist á þessa kröfu, gerir Frjálst framtak hf. þá kröfu, að veittur verði viðurkenningardómur fyrir því, að framan greindar úttektir teljist þá frádráttarbær rekstrargjöld hjá félaginu þessi ár.

2. Magnús Hreggviðsson krefst þess, að ógiltur verði sami úrskurður (nr. 800/1994) að því leyti, sem í honum er synjað að taka tillit til aukningar á hlutafjáreign í Frjálsu framtaki hf. og skulda vegna þeirrar aukningar.

3. Frjálst framtak hf. krefst þess, að ógiltur verði úrskurður yfirs kattane fndar nr. 799/1994, dagsettur 28. september 1994, að því er sömu efnisatriði varðar og getið er í 1. – 2. tl. að ofan.

4. Báðir stefnendur krefjast þess, hvor fyrir sitt leyti, að lagt verði fyrir embætti ríkisskattstjóra að endurákvarða opinber gjöld þeirra beggja gjaldárin 1986, 1987, 1988 og 1989 vegna rekstraráranna 1985, 1986, 1987 og 1988 í samræmi við úrlausn dómsins um ofangreind atriði.

5. Af hálfu beggja stefnenda er svo loks gerð sú krafa, að stefndi verði dæmdur til að greiða þeim óskipt málskostnað að skaðlausu skv. gjaldskrá

lögmanns þeirra og að viðbættum virðisaukaskatti, að því er varðar málskostnað til stefnandans Magnúsar Hreggviðssonar.

Dómkröfur stefnda eru þær, að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnenda og honum tildæmdur málskostnaður að mati réttarins.

Málsatvik.

Málsatvikum er í stórum dráttum lýst svo af hálfu stefnenda, að 5. desember 1991 hafi embætti ríkisskattstjóra sent stefnanda Magnúsi Hreggviðssyni skýrslu, sem rannsóknardeild ríkisskattstjóra hafði samið um athugun á skattskilum hans og þáverandi eiginkonu hans, Bryndísar Valgeirsdóttur, vegna árána 1985, 1986, 1987 og 1988, þ. e. gjaldárin 1986, 1987, 1988 og 1989.

Athuginin fór fram í tengslum við athugun rannsóknardeilda á bókhaldi og skattframtölum stefnandans Frjáls framtaks hf. sömu ár, en stefnandi Magnús og eiginkona hans voru eigendur að 99,675% hlutafjár í félaginu, og starfar stefnandi Magnús við það sem stjórnarformaður. Með skýrslunni fylgdi bréf ríkisskattstjóra, þar sem tilkynnt var, að hann hefði í hyggju að endurávarða um áætlun gjaldstofns stefnanda Magnúsar ásamt álaga framangreind gjaldár og leggja á opinber gjöld í samræmi við þá áætlun. Stefnanda Magnúsi var gefinn frestur til 13. desember 1991 til að koma að mótmælum, gögnum og skýringum.

Hinn 23. desember 1991 endurávarðaði ríkisskattstjóri með úrskurði opinber gjöld stefnanda Magnúsar framangreind gjaldár. Þar með hófst sá ágreiningur um gjöld stefnenda, sem nú er lagður fyrir dómstóla. Málið hefur verið rekið til fullnustu í gegnum skattstjórnsýsluna, og liggja fyrir kærur úrskurðir ríkisskattstjóra 18. desember 1992 og yfirsattanefndar 28. september 1994 (úrskurður nr. 800/1994) vegna endurákvörðunar opinberra gjalda hjá stefnanda Magnúsi. Jafnframt var rekið skattkærumál vegna endurákvörðunar opinberra gjalda sömu ár hjá stefnanda Frjálsu framtaki hf. Því lyktaði einnig með úrskurði yfirsattanefndar 28. september 1994 (úrskurður nr. 799/1994).

Í báðum þessum skattkærumálum var að stórum hluta tekist á um atriði, sem vörðuðu tengsl og skipti stefnandans Magnúsar við stefnandann Frjálst framtak hf. Með fyrrgreindum úrskurðum staðfesti yfirsattanefnd þá niðurstöðu ríkisskattstjóra, að stefnandinn Magnús hefði látið gjaldfæra hjá stefnandanum Frjálsu framtaki hf. ýmsan kostnað, sem ekki gæti talist rekstrarkostnaður, er draga mætti frá tekjum félagsins, áður en skattur yrði á það lagður. Var talið, að m. a. væri um persónuleg útgjöld Magnúsar að ræða, og auk þess, að stefnandinn Magnús hefði tekið út úr félaginu fé, sem

fært hefði verið honum til skuldar á viðskiptareikningi hans. Það var mat ríkisskattstjóra, að í báðum þessum tilvikum hefði verið um að ræða skattskyldar tekjur stefnanda Magnúsar, og endurákvarðaði ríkisskattstjóri honum opinber gjöld á þeim grundvelli. Jafnframt meðhöndlaði ríkisskattstjóri þessar ætluðu tekjur stefnanda Magnúsar þannig, að um væri að ræða arðgreiðslur til hans út úr félaginu, og féllst yfirsattanefnd á þá niðurstöðu hans, en hún taldi, að upphafsákvæði 9. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt tækju til umræddra greiðslna stefnandans Frjáls framtaks hf. Það var enn fremur mat fyrrgreindra skattyfirvalda, að þessi tekjuaukning stefnanda Magnúsar gæti ekki fallið undir 2. mgr. 1. tl. a-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981, heldur teldist til skattskyldra tekna skv. 4. tl. c-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981.

Í öðru lagi staðfesti yfirsattanefnd í fyrrgreindum úrskurðum þá niðurstöðu ríkisskattstjóra, að ekki yrði byggt á tilkynntum hlutafjárukningum í stefnanda Frjálsu framtaki hf. árin 1985, 1987 og 1988 í skattalegu tilliti, þar sem í raun hefði ekki verið greitt neitt nýtt hlutafé til Frjáls framtaks hf.

Málsaðilar deila um lögmæti framangreindra niðurstaðna yfirsattanefndar.

Málsástæður og lagarök.

Kröfur stefnenda um, að ógiltir verði úrskurðir yfirsattanefndar, sem kveðnir voru upp 28. september 1994, að því leyti, sem stefnanda Magnúsi eru þar færðar til tekna úttektir hjá Frjálsu framtaki hf. rekstrarárin 1985, 1986, 1987 og 1988, eru studdar því, að ekki sé unnt að finna því nokkra stoð í lögum, að breyta megi skuldum í tekjur á þann hátt, sem þar hafi verið gert. Stefnendur segja það ljóst, að skuld stefnanda Magnúsar við stefnanda Frjálst framtak hf., sem greind sé á viðskiptareikningi, sé meðal eigna félagsins og verði innheimt hjá honum sem slík. Í 2. ml. 4. mgr. 53. gr. laga nr. 75/1981 sé beinlínis gert ráð fyrir slíkum skuldum stjórnenda félaga við þau. Til að skattyfirvöldum geti verið heimilt að breyta skuld í tekjur með þeim hætti, sem hér um ræði, þurfi skýra lagaheimild, en slíka heimild sé hvergi að finna í lögum. Auk þess sé fyrrgreind aðgerð skattyfirvalda til þess fallin að rýra hag lánardrottna stefnanda Frjáls framtaks hf., en þeir hafi hagsmuni af því að geta innheimt kröfu félagsins á hendur stefnanda Magnúsi, ef félagið yrði gjaldþrota. Ekki sé lagaheimild til þess, að skattyfirvöld rýri hag lánardrottna félagsins með þessum hætti.

Hvað varði þá niðurstöðu skattyfirvalda að líta á hinn ætlaða tekjuauka stefnanda Magnúsar sem tekjur af hlutareign hans í stefnanda Frjálsu framtaki hf. samkvæmt upphafsákvæðum 9. gr. laga nr. 75/1981, hafi málum ver-

ið komið þannig fyrir, að ekki sé nóg með, að þetta skuli teljast til skattskyldra tekna stefnandans Magnúsar, heldur sé þess enn fremur synjað, að um sé að ræða frádráttarbær gjöld hjá félaginu. Þannig hafi þetta fé verið skattlagt sem tekjur hjá hvorum tveggja stefnendum.

Stefnendur benda enn fremur á, að við skattlagningu eignatekna sé heimilaður frádráttur vegna öflunar slíkra tekna samkvæmt lokamálsgrein 30. gr. laga nr. 75/1981. Útgjöldin, sem hér um ræði, hafi öll gengið til að afla tekna fyrir útgjöldunum. Þetta leiði til þess, verði framganga skattyfirvalda heimiluð, að ekki verði um skattskyldan tekjuafgang að ræða hjá Magnúsi. Þetta sjónarmið er haft uppi til vara til stuðnings aðalkröfunni í 1. tl. kröfugerðar.

Varakrafa stefnenda um viðurkenningu dómsins á, að framangreindar úttektir teljist þá frádráttarbær rekstrargjöld hjá stefnanda Frjálsu framtaki hf. umrædd ár, er reist á því, að ef dómurinn teldi það standast að breyta skuld í tekjur á þann hátt, sem að var vikið, hljóti að vera eðlilegt að telja þetta einfaldlega vera laun hjá stjórnarformanninum, sem kæmu þá að fullu til frádráttar hjá félaginu. Ljóst sé, að um sé að ræða margvísleg útgjöld, sem Magnús hafi stofnað til í beinum tengslum við starf sitt hjá félaginu. Því sé lýst í úrskurði yfirsattanefndar nr. 799/1994 í máli stefnanda Frjáls framtaks hf., og þótt ekki sé fallist á, að þessa kostnaðarliði megi að öllu leyti telja frádráttarbæra hjá félaginu, m. a. vegna ólíkra skoðana á því, hvaða útgjöld séu eðlileg og nauðsynlegur liður í að afla félaginu tekna, sé engu að síður ljóst, að til þeirra hafi verið stofnað vegna starfa stefnanda Magnúsar í þágu stefnanda Frjáls framtaks hf.

Krafa stefnenda um, að ógiltir verði úrskurðir yfirsattanefndar nr. 800/1994 og 799/1994 að því leyti, sem í þeim er synjað um að taka tillit til aukningar á hlutafjäreign í stefnanda Frjálsu framtaki hf. og skulda vegna þeirrar aukningar, er reist á því, að umræddar hlutafjárukningar hafa allar verið tilkynntar til Hlutfélagaskrár með lögboðnum hætti og birtar í Lögbirtingablaði. Engar athugasemdir hafi nokkurn tíma komið fram við hækkun hlutafjárins, hvorki frá hluthöfum í félaginu né lánardrottnum þess. Auk þess hafi það stjórnvald, sem fer með skráningu hlutafélaga, samkvæmt XVIII. kafla laga nr. 32/1978, ekki gert nokkra athugasemd, heldur hafi tilkynningar félagsins verið skráðar og birtar lögum samkvæmt. Stefnendur halda því fram, að skattyfirvöld geti ekki gert nokkra athugasemd við hækkun hlutafjárins í stefnanda Frjálsu framtaki hf., og sé eitthvað athugavert við hana, eigi það undir önnur stjórnvöld að fjalla um það. Þess séu fjölmörg dæmi, að skattyfirvöld leggi til grundvallar í skattlagningu ýmiss konar staðreyndir, sem önnur stjórnvöld fjalli um, t. d. um fasteignamat og

stofnun og slit hjúskapar. Skattfyrvöld geti ekki lagt til grundvallar við skattlagningu aðrar staðreyndir en gildi í lögskiptum á milli manna og hlotið hafi formlega staðfestingu þeirra stjórnvalda, sem um það fjalli. Á því sé enginn vafi, að lánardrottinn stefnanda Frjáls framtaks hf. geti reist rétt á því, að hlutafé hafi verið aukið hjá félaginu á þann hátt, sem skráð hefur verið og birt.

Loks segjast stefnendur í sjálfu sér mótmæla því efnislega, að ekki hafi verið fullnægt ákvæðum hlutafélagalaga við aukningu hlutfjár í félaginu. Aðalatriði sé hins vegar, að þau lagaákvæði, sem yfirsattanefnd nefni á bls. 19 í úrskurði sínum, séu öll sett til að tryggja hagsmuni hluthafa hvers gagnvart öðrum og hagsmuni lánardrottina félagsins. Skattfyrvöld hafi hér engan afskiptarétt.

Stefndi kveðst ekki geta fallist á þá lýsingu málavaxta af hálfu stefnenda, að ekki sé unnt „að finna því nokkra stoð í lögum, að breyta megi skuldum í tekjur á þann hátt, sem hér hefur verið gert“. Aðgerðir samkvæmt reglum laga um tekjuskatt og eignarskatt breyti engu um þær einkaréttarlegu kröfur, sem stefnandi Magnús hafi ákveðið, að stæðu milli hans og stefnanda Frjáls framtaks hf. um hver áramót samkvæmt skattframtölum hans á tímabilinu 1986 til og með 1989. Hvorki baki þær málsaðilum sín á milli skuldbindingar né leysi þær undan skuldbindingum. Aðgerðir skattfyrvalda byggist ekki á einkaréttarlegum grunni. Aðgerðir skattfyrvalda hafi falið í sér, að stefnanda Frjálsu framtaki hf. hafi verið synjað um frádrátt frá skattskyldum tekjum á hinum svonefndu „úttektum“. Sú synjun hafi ekki falið í sér minnstu íhlutun um það, hvernig stefnandi Magnús hagaði fjármálum sínum eða fjármálum stefnanda Frjáls framtaks hf. Synjun þess, að umræddar úttektir væru frádráttarbærar, hafi byggst á því, að ekki væri lagaheimild fyrir frádrætti þeirra frá skattskyldum tekjum. Ýmist hafi verið um að ræða persónulega „úttekt“ stefnanda Magnúsar úr hlutafélaginu, stefnanda Frjálsu framtaki hf., eða skjallega ósönnuð gjöld eða tví- eða þrífærslur. Skipti engu máli, hvort „úttektirnar“, hin ætluðu gjöld, hafi verið greidd úr sjóði eða banka eða færð stefnanda Magnúsi til tekna á viðskiptareikningi. „Úttektirnar“ hafi verið í þágu stefnanda Magnúsar, og hafi yfirsattanefnd metið þær honum til tekna. Stefnendur hafi raunar fallist á það mat með því að fjalla ekki um hverja einstaka færslu, enda hafi á stjórnarsýslustigi og einnig síðar verið næg tækifæri til þess. Sé því ljóst, að hinar umdeildu aðgerðir skattfyrvalda breyti í engu skuldaskiptum stefnanda eða réttarstöðu lánardrottina þeirra.

Á þá málsástæðu stefnanda Magnúsar, að við skattlagningu einkatekna sé heimill frádráttur vegna öflunar slíkra tekna, sbr. lokamálsgrein 30. gr.

laga nr. 75/1981, sé ekki fallist, þar sem í málinu sé verið að fjalla um persónuleg útgjöld stefnanda Frjáls framtaks hf., sem verið sé að tekjufæra hjá honum.

Vandséð sé, hvernig hin ætluðu gjöld geti komið til frádráttar hjá stefnanda Frjálsu framtaki hf., en persónuleg útgjöld stefnanda Magnúsar fullnægi ekki skilyrðum 31. gr. laga nr. 75/1981 og „úttektirnar“ ekki allar skjallega sannaðar og um tví- eða þrífærslu stundum að ræða. Varakrafan í 1. tl. kröfugerðar hafi því ekki neina fótfestu.

Málsástæða stefnda gegn kröfu stefnenda um, að ógiltir verði úrskurðir yfirskattanefndar að því leyti, sem í þeim sé þess synjað að taka tillit til aukningar á hlutafjäreign í Frjálsu framtaki hf. og skulda vegna þeirrar aukningar, er sú, að hlutafjárukningin, sem tilkynnt var 1985, 1986 og 1987, hafi einungis verið millifærsla á milli reikninga með tilbúnum fylgiskjölum, en undirgögn vanti. Í raun hafi hlutafélaginu ekki borist neitt nýtt hlutafé. Stefnandi Magnús virðist hafa „búið til skuldir“, sem hann hafi svo „greitt“ persónulega og lagt á þann hátt fram fjármuni við hlutafjárukninguna. „Skuldabréfin“, sem stefnandi Magnús hafi útbúið, hafi verið óstimpluð, óþinglýst, óverðtryggð, ótryggð og vaxtalaus. Um hafi verið að ræða skuldaviðurkenningar, sem ekki hafi verið markaðshæfar á verðbréfamörkuðum. Þannig hefði stefnandi Magnús ekki getað aflað félaginu lausafjár með sölu á slíkum „skuldabréfum“ frekar en lánardrottinnar gætu komið þeim í verð, ef til kæmi. Þær afborganir, sem fram hafi farið af þessum „skuldabréfum“, hafi að jafnaði farið þannig fram, að þær voru færðar sem úttekt af viðskiptamannareikningi stefnanda Magnúsar. Þannig hafi félaginu ekki borist neinir fjármunir í raun og „greiðslan“ auk þess ekki verið í neinu samræmi við 1. mgr. 13. gr. laga nr. 32/1978.

Hlutafjárukningin í stefnanda Frjálsu framtaki hf. hafi ekki fullnægt skilyrðum 5., 13., 31. og 16. gr. laga nr. 32/1978. Í tilkynningum til Hlutafélagaskrár í skýrslum stjórnar Frjáls framtaks hf. sé tekið fram, að allt hlutafé og þar með hlutafjárukningin sé greidd, en það sé augljóslega rangt. Gefi auga leið, að Hlutafélagaskrá hafi ekki nein gögn til að ganga úr skugga um, að tilkynningar séu réttar, og henni beri ekki að kalla eftir slíkum gögnum í hvert skipti. Slíkt sé algerlega á ábyrgð forsvarsmanna fyrirtækis og varði þá refsingu, sbr. 151. gr. laga nr. 32/1978. Hlutafjárukningin hafi bersýnilega verið gerð til málamynda. Að baki henni standi ekki neinir fjármunir, heldur einungis færslur á milli reikninga. Hlutafjárukningin virðist ekki vera til annars en gefa í skyn betri eiginfjárstöðu hjá hlutafélaginu en hún hafi raunverulega verið. Um þá málsástæðu stefnanda, að lánardrottinnar félagsins gætu vafalaust innheimt hjá stefnanda Magnúsi þá skuld, sem

hann kynni þá að verða í við félagið vegna aukningarinnar, er bent á, að ársreikningar hlutafélagsins hafi ekki borið það með sér, að stefnandi Magnús væri í skuld við félagið vegna ógreidds hlutafjár, eins og áskilið var í 2. mgr. 100. gr. laga nr. 32/1978. Skattyfirvöldum beri að sjálfsögðu að meta þýðingu þess, ef félög færu ekki að ákvæðum laga um hlutafélög. Markmið skattyfirvalda hljóti ávallt að vera það að leggja á rétta skatta. Hér sé samið um skipti í fjármálum á hátt, sem sé verulega frábrugðinn því, er almennt gerist í slíkum viðskiptum, og m. a. andstæð lögum. Til grundvallar skattlagningu eigi ekki að leggja gerninga, sem gerðir séu til mála-mynda, sbr. t. d. 58. gr. laga nr. 75/1981.

Forsendur og niðurstaða.

Ekki er deilt um fjárhæðir þær, sem stefnandi Magnús Hreggviðsson lét færa sem kostnað hjá stefnanda Frjálsu framtaki hf. eða skuldfæra á viðskiptareikning sinn hjá félaginu, heldur hvort fjárhæðir þessar skuli færðar stefnanda Magnúsi til tekna og stefnanda Frjálsu framtaki hf. til gjalda sem rekstrarkostnaður, svo sem gert var með úrskurðum yfirsattanefndar 28. september 1994 í málunum nr. 799/1994 og 800/1994.

Eitt höfudeinkenni skattlagningar á hlutafélög er tvísköttun rekstrarhagnaðar þeirra, sem réttlætt er með því, að það séu forréttindi að fá að reka hlutafélag án persónulegrar ábyrgðar. Tvísköttun felst í því, að fyrst er lagður skattur á tekjuskattstofn félagsins, sbr. 2. tl. 62. gr. laga nr. 75/1981, og síðan arðsúthlutunarskattur á fenginn arð hluthafa, sbr. 1. tl. 62. gr. skattalaga eða a-lið 3. tl. 62. gr. sömu laga. Sjá hér og B-lið 7. gr. og 4. tl. C-liðar 7. gr. skattalaga.

Það var mat skattyfirvalda, að framangreindar fjárhæðir, sem gjaldfærðar voru hjá félaginu og skuldfærðar á viðskiptareikning stefnanda Magnúsar Hreggviðssonar, væru ekki frádráttarbær rekstrarkostnaður í skilningi skattalaga, og þykir ekki hafa verið sýnt fram á, að þeim hafi skotist í því mati. Eins og staðið var að úttektum þessara fjármuna, verður ekki fallist á það með stefnendum, að um sé að ræða lánveitingu hlutafélagsins til stefnanda Magnúsar, enda engin gögn um það í málinu, að þeirra hafi verið getið í efnahagsreikningi félagsins, sbr. 2. mgr. 100. gr. laga nr. 32/1978 um hlutafélög.

Verður hér við það miðað, að um hafi verið að ræða duldar arðgreiðslur, en skv. 1. mgr. 9. gr. skattalaga eru slíkar greiðslur skattskyldar og mynda ásamt öðrum tekjum skattstofn hjá þeim hluthafa, sem slíkar greiðslur fær.

Samkvæmt þessu verður ekki fallist á það með stefnendum, að ógilda beri þá ákvörðun yfirsattanefndar að færa stefnanda Magnúsi Hreggviðssyni umræddar fjárhæðir til tekna.

Þær fjárhæðir, sem stefnandi Magnús Hreggviðsson tók út úr félaginu, voru þannig hluti af tekjuskattsstofni þess, og verður því hafnað þeirri kröfu stefnanda, að veita beri viðurkenningu fyrir því, að framangreindar úttektir séu frádráttarbær rekstrargjöld hjá stefnanda Frjálsu framtaki hf.

Í máli þessu er enn fremur deilt um lögmæti þeirrar ákvörðunar skattyfirvalda að hafna því að byggja á hlutafjárauðningu, sem tilkynnt var um til Hlutfélagaskrár á árunum 1985, 1987 og 1988 og færð var í bókhald félagsins.

Um er að ræða eftirtaldar ákvarðanir hluthafafundar stefnanda Frjáls framtaks hf.:

Hinn 14. desember 1985 ákvað hluthafafundur að auka hlutafé um 4.400.000 króna, 14. ágúst 1987 30.000.000 króna og 25. nóvember 1988 11.976.000 króna, samtals 46.376.000 króna. Við athugun skattyfirvalda kom í ljós, að það var sagt greitt með mótfærslum á víxlæign, með færslum á viðskiptareikning stjórnarformanns kæranda og afhendingu vaxtalausra og óverðtryggðra skuldaviðurkenninga, sem gefnar voru út af stefnanda Magnúsi til allmargra ára.

Í þeim tilkynningum, sem stjórn stefnanda sendi Hlutfélagaskrá um framangreinda hækkun hlutafjár og birtar voru í Lögbirtingablaði, segir, að hlutafé sé allt greitt. Í framangreindum ákvörðunum hluthafafundar um hlutafjárhækkun var enginn fyrirvari um, að hina nýju hluti mætti greiða með skuldajöfnuði eða á annan hátt en með reiðufé, eins og skylt var skv. 1. mgr. 31. gr. 1. nr. 32/1978, sbr. 5. gr. sömu laga. Verður því að fallast á það með stefnda, að með umræddri hlutafjárauðningu runnu ekki raunverulegir fjármunir til stefnanda Frjáls framtaks hf. og að umræddar aðgerðir hafi gefið til kynna betri eiginfjárstöðu stefnanda Frjáls framtaks hf. en hún raunverulega var.

Stefnendur styðja málflutning sinn um þá kröfu, að ógiltur verði úrskurður yfirséðanefndar að því leyti, sem í honum er þess synjað að taka tillit til framangreindrar hlutafjárauðningar, einkum við það, að sú hækkun á hlutafé, sem hér um ræðir, hafi verið tilkynnt Hlutfélagaskrá með lögboðnum hætti. Séu skattyfirvöld bundin af því, og með því að ekki hafi komið fram athugasemdir frá hluthöfum, lánardrottnum né Hlutfélagaskrá, verði þau að leggja það til grundvallar, að hlutafé hafi raunverulega hækkað.

Fallast má á það með stefnendum, að skattyfirvöld hafi almennt ekki afskiptarétt af innri málefnum hlutfélaga og viðskiptum þeirra við hluthafa og lánardrottna. Hins vegar er það meginregla, að skattyfirvöldum sé heimilt að leggja sjálfstætt mat á það, hvort einkaréttarlegir gerningar hafi í raun

leitt til einhverra þeirra aðstæðna, sem miðað verði við í skattlagningu, og breyta þá engu þar um tilkynningar þeirra, sem í hlut eiga, til opinberra aðila. Er því framangreindri málsástæðu stefnenda hafnað.

Samkvæmt þessu verður hafnað þeirri kröfu stefnenda, að framangreindir úrskurðir yfirs kattane ndar, þar sem synjað er um að taka tillit til aukningar hlutafjár í stefnanda Frjálsu framtaki hf. og skulda vegna hennar hjá stefnanda Magnúsi Hreggviðssyni (sic).

Þá þykja ekki efni til að verða við þeirri kröfu stefnenda að leggja fyrir ríkisskattstjóra að endurákvarða gjöld stefnenda, svo sem krafist er í 4. tl. kröfugerðar þeirra, með því að aðrar kröfur þeirra eru ekki teknar til greina.

Samkvæmt því, sem að framan hefur verið rakið, verður stefndi, íslenska ríkið, sýknaður af öllum kröfum stefnenda, Magnúsar Hreggviðssonar og Frjáls framtaks hf.

Eftir úrslitum málsins ber að dæma stefnendur til að greiða stefnda 100.000 krónur í málskostnað.

D ó m s o r ð:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknaður af öllum kröfum stefnenda, Magnúsar Hreggviðssonar og Frjáls framtaks hf.

Stefnendur greiði stefnda 100.000 krónur í málskostnað.
