



YFIRSKATTANEFND

(/)

Úrskurður yfirskattanefndar

- Reiknað endurgjald
- Málsmeðferð

Úrskurður nr. 167/2017
Gjaldár 2015

Lög nr. 90/2003, 7. gr. A-liður 1. tölul. 2. mgr., 58. gr., 96. gr. Lög nr. 37/1993, 10. gr., 22. gr. Reglur um reiknað endurgjald tekjuárið 2014.

Ríkisskattstjóri endurákvæðaði opinber gjöld kæranda og færði þeim til tekna reiknað endurgjald vegna vinnu í þágu eigin einkahlutafélags á árinu 2014. Þar sem talið var að verulegir annmarkar hefðu verið á meðferð málsins af hendi ríkisskattstjóra, bæði hvað snerti rannsókn málsins og rökstuðning, voru hinar kærðu ákvarðanir hans felldar úr gildi.

Ár 2017, miðvikudaginn 1. nóvember, er tekið fyrir mál nr. 69/2017; kæra A og B, dags. 25. apríl 2017, vegna álagningar opinberra gjalda gjaldárið 2015. Í málinu úrskurða Sverrir Örn Björnsson, Anna Dóra Helgadóttir og Kristinn Gestsson. Upp er kveðinn svofelldur

Úrskurður:

I.

Með kæru, dags. 25. apríl 2017, hafa kærundur skotið til yfirskattanefndar úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 28. febrúar sama ár, um endurákvörðun opinberra gjalda kæranda gjaldárið 2015. Kæruefnið er sú ákvörðun ríkisskattstjóra samkvæmt hinum kærða úrskurði að ákvarða kærendum reiknað endurgjald vegna vinnu á vegum X ehf. að fjárhæð 2.988.000 kr. í tilviki hvors um sig. Við ákvörðun fjárhæðar reiknaðs endurgjalds kæranda tók ríkisskattstjóri mið af viðmiðunarflokki G(5) í viðmiðunarreglum ríkisskattstjóra um reiknað endurgjald fyrir tekjuárið 2014, sbr. auglýsingu nr. 13, 10. janúar 2014 sem birtist í B-deild Stjórnartíðinda. Þá lagði ríkisskattstjóri til grundvallar að um fullt starf hefði verið að ræða. Af hálfu kæranda er þess krafist að úrskurður ríkisskattstjóra verði ómerktur. Þá er þess krafist að kærendum verði úrskurðaður málskostnaður til greiðslu úr ríkissjóði.

II.

Málavextir eru þeir að með bréfi til X ehf., dags. 11. mars 2016, óskaði ríkisskattstjóri eftir því að gerð yrði grein fyrir hver annaðist umsýslu og önnur störf innan félagsins, gæfi út reikninga, annaðist innkaup, gerði samninga og þess háttar. Einnig var óskað eftir skýringum á því að eigendur félagsins reiknuðu sér ekki laun vegna starfa fyrir félagið, en samkvæmt ársreikningi og innsendum hlutafjármiðum væri félagið að fullu í eigu kæranda. Var rakið að tilgangur félagsins samkvæmt samþykktum þess væri rekstur hrossabús, tanningar, kaup og sala hesta, bygging fasteigna, kaup og sala eigna og rekstur þeirra svo og lánastarfsemi. Samkvæmt skattframtali félagsins árið 2015 hefði velta ársins 2014 numið 18.838.526 kr. og hagnaður af starfseminni numið 4.397.352 kr. Auk þess gerði ríkisskattstjóri grein fyrir kostnaðarliðum X ehf. Tók ríkisskattstjóri fram að telja yrði að eðli og umfang starfsemi félagsins hefði verið slíkt að það útheimti eitthvert vinnuframlag, en engin laun hefðu verið gjaldfærð hjá félaginu rekstrarárið 2014.

Í svarbréfi umboðsmanns X ehf., dags. 23. mars 2016, kom fram að ekki væri um að ræða neitt vinnuframlag kæranda við starfsemi félagsins. Hefði starfsemi þess verið óveruleg undanfarin ár og hefðu um 15 milljónir af 18,8 milljón króna veltu ársins 2014 verið fölgnar í sölu á einum hesti. Sú litla vinna, sem þörf hefði verið á vegna umsýslunar búsins, hefði verið keypt í verktöku. Þá hefði búið verið selt á árinu 2016 og rekstri hætt í þeirri mynd sem verið hefði undanfarin ár. Bréfinu fylgdi verktakamiði, útgefinn af K, vegna greiðslu frá X ehf. á árinu 2014 að fjárhæð alls 3.242.925 kr.

Með bréfi til kæranda og X ehf., dags. 15. ágúst 2016, boðaði ríkisskattstjóri kærendum endurákvörðun opinberra gjalda þeirra gjaldárið/ 2015, sbr. 1. og 4. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, þar sem fyrirhugað væri að ákvarða kærendum reiknað endurgjald vegna starfa þeirra fyrir X ehf. á árinu 2014. Kom fram að reiknað endurgjald kæranda yrði ákvarðað til samræmis við fjárhæðir samkvæmt viðmiðunarflokki G(5) í viðmiðunarreglum ríkisskattstjóra um reiknað endurgjald. Yrðu reiknuð laun hvors kæranda um sig samkvæmt því 2.988.000 kr. Í bréfinu rakti ríkisskattstjóri gang málsins, bréfaskipti í því og viðeigandi lagaákvæði. Tók ríkisskattstjóri fram að kærendur væru einu eigendur X ehf., stjórnarmenn í félaginu og prókúruhafar. Kærandi, A, væri jafnframt framkvæmdastjóri. Taldi ríkisskattstjóri að eigna- og stjórnunartengsl kæranda við X ehf. væru slík að þeim bæri að reikna sér endurgjald vegna starfa fyrir félagið, sbr. 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Um viðmið reiknaðs endurgjalds bæri að fara eftir reglum ríkisskattstjóra um reiknað endurgjald tekjuárið 2014, sbr. auglýsingu nr. 13/2014 í B-deild Stjórnartíðinda. Leit ríkisskattstjóri svo á að starfsemi X ehf. félli undir G-flokk í umræddum reglum miðað við skráð ÍSAT-númer í fyrirtækjaskrá, en til þess flokks teldust bændur sem m.a. stunduðu hrossarækt.

Ríkisskattstjóri tók fram í bréfinu að í reglum um reiknað endurgjald fælist að maður sem ynni við eigin atvinnurekstur eða hjá lögaðila þar sem hann hefði ráðandi eignar- og stjórnunartengsl skyldi reikna sér endurgjald í samræmi við framangreindar reglur. Teldi maður sér til tekna lægra endurgjald skyldi ríkisskattstjóri hækka endurgjaldið. Færa þyrfti sérstök rök fyrir því ef miða ætti endurgjald við lægri fjárhæðir en fram kæmu í greindum viðmiðunarreglum ríkisskattstjóra, sbr. 2. mgr. 58. gr. laga nr. 90/2003, en þar væri um lágmarksfjárhæðir að ræða. Ekki yrði annað ráðið af svarbréfi X ehf. en að um fullt starf kæranda hefði verið að ræða, enda hefðu kærendur ekki haft aðrar launatekjur. Hefðu ekki verið lögð fram viðhlítandi gögn og rökstuðningur sem réttlætt gætu ákvörðun lægra reiknaðs endurgjalds, sbr. 2. málsl. 2. mgr. 58. gr. laga nr. 90/2003. Ekki hefðu verið látnar í té upplýsingar um umfang og eðli starfs og starfsemi, afkomu rekstrar,

fjármagn bundið í rekstrinum og upplýsingar um útselda vinnu eftir því sem við ætti, sbr. 3. málsl. 2. mgr. 58. gr. fyrrnefndra laga. Ekki hefði áhrif á ákvörðun reiknaðs endurgjalds hvernig velta væri til komin. Ljóst væri af því sem að framan væri rakið að verktakagreiðsla X ehf. vegna þjónustu verktaka hefði ekki verið vegna allra umsvifa félagsins. Þegar litið væri til umsvifa félagsins og ábyrgðar kæranda hjá félaginu gæti ríkisskattstjóri ekki fallist á að heimilt væri að miða reiknað endurgjald kæranda við lægri fjárhæð en fram kæmi í viðmiðunarreglum. Hefði ríkisskattstjóri því í hyggju að ákvarða kærendum reiknað endurgjald vegna starfa þeirra fyrir X ehf., sbr. 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. og 4. mgr. 58. gr. laga nr. 90/2003 og miða í því sambandi við fjárhæðir samkvæmt flokki G(5) í viðmiðunarreglum ríkisskattstjóra, enda stæðu engin rök til annars en að miða við fullt lágmark reiknaðs endurgjalds samkvæmt reglunum. Yrðu reiknuð laun kæranda tekjuárið 2014 því ákvörðuð 2.988.000 kr. hjá hvoru um sig.

Með bréfi umboðsmanns kæranda og X ehf., dags. 13. október 2016, var hinni boðuðu endurákvörðun ríkisskattstjóra mótmælt. Í bréfinu var m.a. tekið fram að það hefði ævinlega verið óumdeild staðreynd að andlag launagreiðslna væri vinnuframlag, en það virtist þó aukaatriði samkvæmt bréfi ríkisskattstjóra. Áður hefði komið fram af hálfu kæranda að umsýsla sýndi rekstur X ehf. hefði þurft hefði verið keypt í verktöku og engir launþegar verið hjá félaginu. Því væri óskiljanleg sú ályktun ríkisskattstjóra að ekki yrði annað ráðið af svarbréfi X ehf. en að um fullt starf kæranda hefði verið að ræða. Var bent á að tekjur kæranda, A, hefðu allt til ársins 2008 verið háar, en tekjur kæranda, B, engar. Hefðu launatekjur kæranda, A, numið 24.000.000 kr. í skattframtali árið 2009. Á sama tíma hefðu kærændur eignast umtalsverðar eignir og hefðu peningalegar eignir samkvæmt skattframtali þeirra árið 2009 numið um 365 milljónum. Hefðu kærændur tekið ákvörðun um að sinna öðrum hugðarefnum og nýta eignirnar sér til framfæris næstu árin, enda hefðu eignir í skattframtali árið 2016 lækkað í um 50 milljónir króna. X ehf. hefði verið stofnað með alvöru rekstur á sviði hestamennsku í huga, en fljótlega hefði komið í ljós að þær fyrirætlanir gengju ekki eftir. Ráða mætti af ársreikningum árána 2007 til og með 2015 að tap hefði verið af rekstrinum sjö ár af níu. Því hefði fljótlega verið horfið frá upphaflegum áformum og þeim litla rekstri sem haldið hefði verið áfram verið sinnt af verktökum. Hefði þetta verið rækilega skýrt í bréfi til ríkisskattstjóra, dags. 11. apríl 2012, í kjölfar fyrirspurnarbréfs á sama ári, enda hefðu engin eftirmál orðið í það sinn. Rekstur félagsins hefði verið seldur á árinu 2016 ásamt fastafjármunum. Ætlast yrði til þess af ríkisskattstjóra að stuðst væri við hyggjuvit í þeirri vegferð embættisins sem lyti að því að eigendur hlutafélaga skyldu reikna sér laun. Fjöldi fyrirtækja landsins byggði starfsemi sína á aðkeyptri verktöku og væri ekkert óeðlileg við slíkt ef löglega væri að því staðið.

Með úrskurði um endurákvörðun, dags. 28. febrúar 2017, hratt ríkisskattstjóri hinum boðuðu breytingum í framkvæmd og ákvarðaði kærendum reiknað endurgjald vegna starfa í þágu X ehf. á árinu 2014, sbr. ákvæði 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003. Miðaði ríkisskattstjóri við fjárhæðir í viðmiðunarflokk G(5) í viðmiðunarreglum ríkisskattstjóra um reiknað endurgjald og voru reiknuð laun hvors kæranda um sig samkvæmt því ákvörðuð 2.988.000 kr. Í úrskurðinum rakti ríkisskattstjóri gang málsins og fyrri bréfaskipti í því. Áréttaði ríkisskattstjóri áður fram kominn rökstuðning með sama hætti og í boðunarbréfi og gerði grein fyrir andmælabréfi kæranda. Tók ríkisskattstjóri fram að með hliðsjón af upplýsingum um veltu X ehf. lægi fyrir að umfang starfsemi félagsins hefði verið slíkt að kallað hefði á verulega umsýslu. Engir launaðir starfsmenn hefðu verið hjá félaginu þó greiddar hefðu verið verktakagreiðslur og því ljóst að vinnuframlag vegna starfseminnar hefði að miklu leyti verið á hendi kæranda. Ljóst væri að störf kæranda á vegum félagsins hefðu m.a. verið fólgin í

ákvarðanatöku, stjórnun og öðrum störfum sem jafnan féllu undir verksvið stjórnenda einkahlutafélaga, sbr. IX. kafla laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög, og hefðu kærendur borið ábyrgð á daglegum rekstri félagsins. Einnig væri ljóst að kærendur hefðu stjórnað daglegum rekstri félagsins, svo sem kaupum á aðföngum, útgáfu reikninga, samninga- og skjalagerð og annarri umsýslu sem fylgdi jafn umfangsmiklum rekstri og hér um ræddi. Yrði að miða reiknað endurgjald við öll störf á vegum félagsins utan aðkeyptrar verktakaþjónustu. Ekki hefði verið gerð ítarleg grein fyrir vinnumagni eða lögð fram gögn því til staðfestingar. Vegna athugasemda um að andlag launagreiðslna hlyti ævinlega að vera vinnuframlag benti ríkisskattstjóri á að með lögum nr. 133/2001 hefði lagareglum um staðgreiðslu, tryggingagjald og tekjuskatt verið breytt. Hefði meginefnisbreytingin verið sú að vinnutími hefði ekki sömu þýðingu og áður við ákvörðun reiknaðs endurgjalds. Hefði markmið breytinganna verið að tryggja að vinna manns við atvinnurekstur lögaðila yrði skattlögð með sambærilegum hætti og vinna manns við eigin rekstur. Tók ríkisskattstjóri fram að fjárhagsstaða og eignatekjur sem ekki tengdust atvinnurekstri hefði ekki þýðingu varðandi skyldu eigenda til að ákvarða sér reiknað endurgjald vegna starfa á vegum eigin einkahlutafélags. Af framangreindu virtu og gögnum málsins yrði ekki annað ráðið en að kærendur hefðu sem eigendur og stjórnendur X ehf. verið í fullu starfi við rekstur og umsýslu félagsins á árinu 2014. Var tekið fram í úrskurði ríkisskattstjóra að kærendur bæru sönnunarbyrði fyrir því að ekki hefði verið um fullt starf að ræða, sbr. 2. mgr. 58. gr. laga nr. 90/2003.

III.

Í kæru kæranda til yfirskattanefndar, dags. 25. apríl 2017, er þess sem fyrr greinir krafist að úrskurður ríkisskattstjóra verði ómerktur. Er m.a. fundið að því í kærinni að ríkisskattstjóri skuli í úrskurði sínum síendurtaka að kærendur hafi verið í fullu starfi þrátt fyrir að þau hafi staðfastlega lýst því yfir ekki hafi verið um neitt vinnuframlag að ræða. Ennfremur sé því mótmælt að ríkisskattstjóri slái því föstu að kærandi, B, hafi verið í fullu starfi hjá X ehf. þrátt fyrir að kærendur hafi upplýst um launamynstur sitt á liðnum árum. Álykta megi að kröfur ríkisskattstjóra leiði til þess að hið opinbera eigi í vændum gríðarlegar skatttekjur af vinnu húsmæðra sem eignast hafi lítinn hlut í félagi. Þá snúi ríkisskattstjóri sönnunarbyrði við þar sem embættið fullyrði að ekki hafi verið gerð ítarleg grein fyrir vinnumagni. Í andmælabréfi kæranda hafi upphaflegum rekstraráformum verið lýst og vinnuframlagi eigenda staðfastlega neitað. Loks hafi ríkisskattstjóra orðið alvarlega á í messunni þar sem í úrskurði embættisins sé ranglega haft eftir kærendum að peningalegar eignir þeirra hafi lækkað um 50 milljónir króna þegar kærendur hafi í raun upplýst um að eignirnar hefðu lækkað í um 50 milljónir króna. Í niðurlagi kærunnar er vísað til sjónarmiða í andmælabréfi kæranda, dags. 13. október 2016.

IV.

Með bréfi, dags. 15. maí 2017, hefur ríkisskattstjóri lagt fram umsögn vegna kærunnar og krafist þess að úrskurður ríkisskattstjóra verði staðfestur með vísan til forsendna hans.

Með bréfi yfirskattanefndar, dags. 16. maí 2017, var kærendum sent ljósrit af umsögn ríkisskattstjóra í málinu og þeim gefinn kostur á að tjá sig um hana og leggja fram gögn til skýringar. Gefinn var 20 daga svarfrestur. Engar athugasemdir hafa borist.

V.

Í máli þessu er ágreiningur um þá ákvörðun ríkisskattstjóra samkvæmt hinum kærða úrskurði að ákvarða kærendum reiknað endurgjald að fjárhæð 2.988.000 kr. í tilviki hvors um sig í skattframtali þeirra árið 2015 vegna vinnu kæranda í þágu eigin einkahlutafélags, X ehf., á árinu 2014. Miðaði ríkisskattstjóri við að starf kæranda félli undir flokk G(5) í viðmiðunarreglum embættisins um reiknað endurgjald tekjuárið 2014, sbr. auglýsingu nr. 13, 10. janúar 2014, sem birtist í B-deild Stjórnartíðinda, og taldi að um fullt starf beggja kæranda hefði verið að ræða. Af hálfu kæranda er þess krafist að úrskurður ríkisskattstjóra verði felldur úr gildi. Er því haldið fram í kæru til yfirsattanefndar að ekki hafi verið um neitt vinnuframlag kæranda að ræða vegna starfsemi X ehf. umrætt ár, enda hafi allri umsýslu vegna rekstrar félagsins verið sinnt af öðrum í verktöku, sbr. og bréf umboðsmanns félagsins til ríkisskattstjóra, dags. 23. mars og 13. október 2016, þar sem sjónarmið kæranda komu fram.

Grundvallarákvæðið um reiknað endurgjald og sköttunarheimild þess til tekjuskatts er 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 21. gr. laga nr. 4/1995, um tekjustofna sveitarfélaga, að því er varðar útsvar. Samkvæmt nefndu ákvæði laga nr. 90/2003 ber þeim manni, sem vinnur við eigin atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi, að telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir starf sitt og hefði hann innt það af hendi fyrir óskyldan eða ótengdan aðila. Sama gildir um vinnu við atvinnurekstur eða starfsemi sem rekin er í sameign með öðrum og einnig um vinnu manns við atvinnurekstur lögaðila þar sem hann er ráðandi aðili vegna eignar- eða stjórnunaraðildar. Í 58. gr. laga nr. 90/2003 eru ákvæði um vefengingu ríkisskattstjóra á tilfærðu reiknuðu endurgjaldi af hendi skattaðila, ákvarðanir ríkisskattstjóra í því sambandi og viðmiðanir og skorður sem þessu ákvörðunarvaldi eru settar. Kemur fram í 2. mgr. 58. gr. laganna að færi maður sér til tekna í skattframtali lægra endurgjald en áskilið sé í reglum ríkisskattstjóra, sbr. 1. mgr., skuli ríkisskattstjóri hækka endurgjaldið, óháð ákvörðun á staðgreiðsluári, enda hafi framteljandi ekki lagt fram fullnægjandi gögn og rökstuðning með skattframtali sem honum beri að gera ótilkvöddum. Ríkisskattstjóra sé heimilt að fallast á lægra endurgjald en viðmiðunarreglur þessar kveði á um, enda liggi fyrir viðhlítandi gögn og rökstuðningur framteljanda og eftir atvikum launagreiðanda sem réttlætt geti slíka ákvörðun. Skuli framteljandi m.a. láta í té upplýsingar um umfang og eðli starfs og starfsemi, afkomu rekstrarins, fjármagn bundið í rekstri og upplýsingar um útselda vinnu eftir því sem það eigi við. Samkvæmt 4. mgr. 58. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 3. gr. laga nr. 73/2011, skulu ákvæði 1. og 2. mgr. greinarinnar gilda um starf á vegum lögaðila eftir því sem við getur átt, enda vinni maður við atvinnurekstur lögaðila þar sem hann, maki hans, barn eða nákomnir ættingjar hafa ráðandi stöðu vegna eignar- eða stjórnunaraðildar, þó ekki ef um er að ræða starf á vegum lögaðila sem skráður er á opinberum verðbréfamarkaði.

Fram er komið að X ehf. var að öllu leyti í eigu kæranda á þeim tíma sem málið varðar og voru þau stjórnarmenn og prókúruhafar félagsins auk þess sem kærandi, A, var framkvæmdastjóri þess. Ljóst er því að kærendum bar að reikna sér endurgjald vegna vinnu sinnar á vegum þessa einkahlutafélags, sbr. 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 58. gr. laganna. Samkvæmt auglýsingu ríkisskattstjóra nr. 13/2014, um reiknað endurgjald á tekjuárinu 2014, sem birt var í B-deild Stjórnartíðinda 10. janúar 2014, falla undir viðmiðunarflokk G í reglum þessum bændur sem einir eða með öðrum standa fyrir búrekstri, með eða án aðkeypts vinnuafls. Standi hjón bæði fyrir búrekstri skal reiknað endurgjald hvors hjónanna um sig metið miðað við vinnuframlag hvors um sig við búreksturinn og skiptist rekstrarhagnaður jafnframt á milli þeirra í hlutfalli við reiknað endurgjald þeirra. Tilgreindir eru sex undirflokkar undir flokki G og falla bændur sem

stunda hrossarækt undir flokk G(5). Árslaun samkvæmt þeim flokki námu 2.988.000 kr. og mánaðarlaun 223.000 kr. umrætt ár. Samkvæmt viðmiðunarreglum ríkisskattstjóra eru viðmiðunarfjárhæðir miðaðar við þá tegund atvinnurekstrar eða starfsemi sem framteljandi stendur fyrir og er um lágmarksfjárhæðir að ræða sé viðkomandi ekki í öðru launuðu föstu starfi eða starfi sem reikna skal endurgjald fyrir, sbr. 1. kafla reglnanna og upphaf 4. kafla þeirra.

Samkvæmt framangreindum ákvæðum er ljóst að umfang starfs, þ.e. vinnumagn, hefur grundvallarþýðingu við ákvörðun reiknaðs endurgjalds. Í því sambandi og vegna sjónarmiða sem fram koma í hinum kærða úrskurði ríkisskattstjóra þykir ástæða til að taka fram að ekki verður séð að með þeim breytingum á 2. mgr. 1. tölul.

A-liðar 7. gr. og 59. gr. laga nr. 75/1981 sem gerðar voru með 2. og 28. gr. laga nr. 133/2001, sbr. nú 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. og 58. gr. laga nr. 90/2003, hafi á neinn hátt verið hróflað við þessu þannig að vinnutími og vinnumagn hafi ekki sömu þýðingu og áður. Hvorki lagareglurnar eftir breytingarnar né athugasemdir með frumvarpi því, sem varð að lögum nr. 133/2001, gefa neitt slíkt til kynna. Hefur þessum sjónarmiðum ríkisskattstjóra og verið hafnað í úrskurðafráframtöllum, sbr. t.d. úrskurð yfirskattanefndar nr. 93/2005.

Samkvæmt þessu verður að telja að ríkisskattstjóri hafi ekki byggt ákvörðun sína á réttum lagaforsendum að þessu leyti. Þá liggur fyrir að við meðferð málsins hjá ríkisskattstjóra voru kærendur ekki krafín neinna upplýsinga eða gagna varðandi vinnuframlag þeirra vegna starfsemi X ehf. á árinu 2014, sbr. hins vegar bréf ríkisskattstjóra til X ehf., dags. 11. mars 2016, þar sem lagt var fyrir félagið að upplýsa um hver hefði annast umsýslu og önnur störf innan félagsins, svo sem nánar greindi, og láta í té skýringar á ástæðu þess að kærendur hefðu ekki reiknað sér endurgjald vegna vinnu við starfsemina. Þar sem skattaðilanum sjálfum ber að lögum að meta fjárhæð reiknaðs endurgjalds vegna vinnu við atvinnurekstur, sbr. hér að framan, er ljóst að áður en ríkisskattstjóri ákvarðaði fjárhæð reiknaðs endurgjalds kærenda varð ekki hjá því komist að afla upplýsinga um vinnuframlag þeirra og önnur atriði, sem máli skiptu, og þá sérstaklega frá kærendum sjálfum, sbr. 58. gr. laga nr. 90/2003.

Með vísan til þess, sem hér að framan greinir, verður ekki talið að ríkisskattstjóri hafi séð til þess að málið væri nægjanlega upplýst áður en hann tók hina umdeildu ákvörðun sína, sbr. 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og rannsóknarreglu 10. gr. stjórnýslulaga nr. 37/1993, auk þess sem ríkisskattstjóri byggði að hluta á röngum lagaforsendum. Þá verður að taka undir með kærendum að rökstuðningi ríkisskattstjóra hafi verið áfátt, m.a. þar sem skort hafi á að embættið tæki fram komin andmæli og sjónarmið kærenda til rökstuddrar úrlausnar undir meðferð málsins, sbr. 4. og 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og ákvæði um efni rökstuðnings í 1. og 2. mgr. 22. gr. stjórnýslulaga nr. 37/1993. Þannig var engan veginn unnt að draga þá ályktun af bréfi umboðsmanns X ehf. til ríkisskattstjóra, dags. 23. mars 2016, að um fullt starf kærenda beggja við starfsemi félagsins hefði verið að ræða á árinu 2014, enda kom þvert á móti fram í bréfinu að allri umsjón rekstrarins hefði verið sinnt í verktöku af K. Ekki aflaði ríkisskattstjóri upplýsinga eða gagna frá K af þessu tilefni, að því er séð verður. Þá hlutu skýringar kærenda á umfangi starfseminnar, þ.e. að rekstrartekjur X ehf. á árinu 2014 væru að mestu leyti til komnar vegna sölu á einum hesti til útlanda, ekki aðra úrlausn af hendi ríkisskattstjóra en að „það hvernig velta félagsins [væri] komin til [hefði] ekki þýðingu varðandi þau atriði sem horft [væri] til við ákvörðun reiknaðs endurgjalds“, eins og sagði í úrskurðinum. Með vísan til þess sem áður greinir um þýðingu vinnumagns við ákvörðun reiknaðs endurgjalds verður ekki fallist á þessa ályktun ríkisskattstjóra.

Samkvæmt því sem að framan greinir voru verulegir annmarkar á meðferð málsins af hendi ríkisskattstjóra, bæði hvað snertir rannsókn málsins og rökstuðning. Að svo vöxnu þykir bera að ógilda með öllu hina kærðu ákvörðun ríkisskattstjóra á reiknuðu endurgjaldi kæranda gjaldárið 2015. Með úrskurði þessum er þá ekki tekin nein efnisleg afstaða til ágreiningsefnis málsins.

Umboðsmaður kæranda hefur gert kröfu um að kærendum verði úrskurðaður málskostnaður til greiðslu úr ríkissjóði samkvæmt 2. mgr. 8. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd, sbr. 4. gr. laga nr. 96/1998, um breyting á þeim lögum. Í ákvæði þessu kemur fram að falli úrskurður yfirskattanefndar skattaðila í hag, að hluta eða öllu leyti, geti yfirskattanefnd úrskurðað greiðslu málskostnaðar úr ríkissjóði, að hluta eða öllu leyti, enda hafi skattaðili haft uppi slíka kröfu við meðferð málsins, um sé að ræða kostnað sem eðlilegt var að hann stofnaði til vegna meðferðar málsins og ósanngjarnt væri að hann bæri þann kostnað sjálfur. Af hálfu kæranda hafa engin gögn verið lögð fram um útlagðan kostnað þeirra þrátt fyrir ábendingu þar að lútandi í bréfi yfirskattanefndar, dags. 2. maí 2017, þar sem móttaka kærunnar var staðfest. Með vísan til framanritaðs, sbr. og starfsreglur yfirskattanefndar um ákvörðun málskostnaðar frá 21. nóvember 2014, sem birtar eru á vef nefndarinnar, eru ekki skilyrði til að úrskurða kærendum málskostnað til greiðslu úr ríkissjóði. Verður því að hafna málskostnaðarkröfu kæranda.

Úrskurðarorð:

Hinn kærði úrskurður ríkisskattstjóra er felldur úr gildi. Málskostnaðarkröfu kæranda er hafnað.