



## YFIRSKATTANEFND

(/)

### Úrskurður yfirskattanefndar

- Skattrannsókn
- Duldar arðgreiðslur
- Óvenjuleg skipti í fjármálum
- Málsmeðferð

Úrskurður nr. 40/2018

Gjaldár 2009, 2010, 2011, 2012 og 2013

Lög nr. 90/2003, 7. gr. A-liður 1. tölul. og C-liður 2. tölul., 11. gr. 2. mgr., 57. gr. 2. mgr., 96. gr. 4. og 5. mgr., 108. gr. 2. mgr. Lög nr. 138/1994, 73. gr., 79. gr. 1. mgr. Lög nr. 6/2001, 27. gr.

**Kæra í máli þessu laut að endurákvörðun ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum kæranda gjaldárin 2009–2013 í framhaldi af rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins á skattskilum hans. Taldi ríkisskattstjóri að virða bæri ýmsar greiðslur frá einkahlutafélagi (X ehf.) í meirihlutaeigu kæranda sem óheimila úthlutun fjármuna úr félaginu sem skattleggja bæri sem laun í hendi kæranda. Kærandi hélt því fram að tilteknar greiðslur fælu í sér endurgreiðslur á útlögðum kostnaði hans vegna félagsins. Yfirskattanefnd taldi að skort hefði á að ríkisskattstjóri legði sjálfstætt mat á niðurstöður skattrannsóknarinnar**

**um þetta atriði og felldi breytingar hans úr gildi að hluta til. Jafnframt þótti ríkisskattstjóri ekki hafa fært fram gildar forsendur fyrir því að telja að greiðsla til kæranda á árinu 2009, sem tilfærð var í bókhaldi X ehf. sem þóknun til hans vegna veittrar sjálfskuldarábyrgðar, væri dulin arðgreiðsla, enda byggði ríkisskattstjóri eingöngu á því að ekkert hefði komið fram um greiðslur kæranda á því ári vegna ábyrgðartöku sinnar en vefengdi ekki að kærandi hefði tekist slíka ábyrgð á herðar. Breytingu ríkisskattstjóra var því hnekk, en umrædd greiðsla tekjufærð hjá kæranda sem fjármagnstekjur. Að öðru leyti hafnaði yfirskattanefnd kröfum kæranda í þessum þætti málsins. Einnig var í málinu m.a. fjallað um tekjufærslu hjá kæranda á þeim grundvelli að hann hefði á árinu 2008 keypt af félaginu tvær fasteignir, aðra í Reykjavík**

**og hina á Siglufirði, á óeðlilega lágu verði í skilningi 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003. Við ákvörðun matsverðs samkvæmt lagagreininni byggði ríkisskattstjóri á fasteignamatsverði eignanna. Kærandi kvað þá viðmiðun ekki vera tæka og skírskotaði hvað snerti fasteignina á Siglufirði sérstaklega til aðstæðna á fasteignamarkaði og ástands eignarinnar á þeim tíma þegar X ehf. keypti eignina svo og við söluna til kæranda. Í úrskurði yfirséðingarnefndar kom fram að upplýsingar um kaupverð X ehf. á eigninni á árinu 2006 og fasteignamatsverð á þeim tíma hefðu gefið tilefni til að ríkisskattstjóri tæki skýringar kæranda til nánari umfjöllunar en hann gerði. Yrði að líta til þess að þótt fasteignamatsverð væri tækt til viðmiðunar við ákvörðun matsverðs samkvæmt fyrrgreindu lagaákvæði gæti það ekki gilt sjálfkrafa sem slíkt verð, enda bæri skattyfirvöldum að ákvarða matsverðið sjálfstætt. Var endurákvörðun ríkisskattstjóra felld úr gildi hvað snerti fasteignina á Siglufirði. Yfirséðingarnefnd taldi á hinn bóginn að kaupverð fasteignarinnar í Reykjavík hefði verið óeðlilega lágt í skilningi greinds lagaákvæðis. Var breyting ríkisskattstjóra lätin standa óhöggud um þann þátt málsins.**

Ár 2018, föstudaginn 2. mars, er tekið fyrir mál nr. 101/2017; kæra A, dags. 27. júní 2017, vegna álagningar opinberra gjalda gjaldárin 2009, 2010, 2011, 2012 og 2013. Í málinu úrskurða Ólafur Ólafsson, Þórarinn Egill Þórarinsson og Kristinn Gestsson. Upp er kveðinn svofelldur

*úrskurður:*

I.

Með kæru, dags. 27. júní 2017, hefur kærandi skotið til yfirséðingarnefndar úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 30. mars 2017, um endurákvörðun opinberra gjalda kæranda gjaldárin 2009, 2010, 2011, 2012 og 2013. Endurákvörðun ríkisskattstjóra fór fram í kjölfar rannsóknar skattrannsóknarstjóra ríkisins á skattskilum kæranda vegna tekjuáranna 2008, 2009, 2010, 2011 og 2012 sem lauk með skýrslu embættisins, dags. 29. desember 2015. Með úrskurðinum hækkaði ríkisskattstjóri tekjuskatts- og útsvarsstofn kæranda gjaldárið 2009 um 11.360.661 kr. (úr 1.728.000 kr. í 13.088.661 kr.), um 32.420.384 kr. gjaldárið 2010 (úr 1.267.200 kr. í 33.687.584 kr.), um 31.336.769 kr. gjaldárið 2011 (úr 1.777.590 kr. í 33.114.359 kr.), um 11.742.728 kr. gjaldárið 2012 (úr 1.987.368 kr. í 13.730.096 kr.) og um 9.710.112 kr. gjaldárið 2013 (úr 1.742.326 kr. í 11.452.438 kr.) vegna meintrar ólögmastrar afhendingar verðmæta til kæranda frá X ehf. Ríkisskattstjóri bætti 25% álagi samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, við framangreinda hækkun skattstofna og nam fjárhæð álags 2.840.165 kr. fyrsta árið, 8.105.096 kr. annað árið, 7.834.192 kr. þriðja árið, 2.935.682 kr. fjórða árið og 2.427.528 kr. fimmta árið.

Af hálfu kæranda er þess aðallega krafist að hinn kærði úrskurður verði alfarið felldur úr gildi. Til vara er gerð krafa um að allar fjárhæðir verði lækkaðar verulega. Í báðum tilvikum er þess krafist að fallið verði frá beitingu álags. Þá er þess krafist að kæranda verði úrskurðaður málskostnaður til greiðslu úr ríkissjóði, sbr. 2. mgr. 8. gr. laga nr. 30/1992, um yfirséðingarnefnd, með áorðnum breytingum.

## II.

Málavextir eru þeir að skatransóknarstjóri ríkisins tók skattskil kæranda vegna tekjuáranna 2008 til og með 2012 til rannsókna. Hófst rannsóknin formlega 21. febrúar 2014 og liggur fyrir að tilefni hennar var athugun skatransóknarstjóra ríkisins á skattskilum einkahlutafélagsins X ehf., sem var að meirihluta í eigu kæranda, en kærandi var jafnframt stjórnarmaður, framkvæmdastjóri og prókúruhafi félagsins. Vegna rannsókna skatransóknarstjóra kom kærandi til skýrslutöku hjá embættinu dagana 30. apríl 2014 og 7. nóvember 2014. Með bréfi, dags. 1. júní 2015, sendi skatransóknarstjóri kæranda skýrslu, dags. 29. maí 2015, um rannsókn embættisins á skattskilum hans og gaf honum kost á að tjá sig um hana. Með bréfum, dags. 30. ágúst 2015 og 8. desember 2015, lagði tilnefndur verjandi kæranda fram athugasemdir við skýrsluna. Í framhaldi af þessu tók skatransóknarstjóri saman nýja skýrslu um rannsóknina, dags. 29. desember 2015, sem var efnislega samhljóða hinni fyrri að undanskildum breytingum sem gerðar voru á köflum 4.3, 4.5 og 5 í skýrslunni og að viðbættum kafla um lok rannsóknarinnar þar sem fjallað var um fram komin andmæli.

Í skýrslu skatransóknarstjóra ríkisins, dags. 29. desember 2015, kom fram að kærandi hefði staðið skil á skattframtölum árin 2009 til og með 2013. Samkvæmt skattframtölunum hefði eignarhlutur kæranda í X ehf. verið 268.000 kr. að nafnvirði, en samkvæmt hlutafjármiðum félagsins vegna áranna 2008, 2009 og 2010 hefði kærandi átt hlutafé að nafnverði 300.000 kr. viðkomandi ár. Við skýrslutökur hjá skatransóknarstjóra kom ekki fram skýring á þessu misræmi. Kvað kærandi tilgreindan sérkunnáttumann hafa séð um gerð skattframtalanna. Aðrir eigendur félagsins voru B og C sem áttu hlutafé að nafnverði 50.000 kr. hvor.

Í skýrslu skatransóknarstjóra ríkisins var fjallað um rannsókn á viðskiptum kæranda og X ehf. og skiptist sú umfjöllun í nokkra hluta.

Í fyrsta lagi var umfjöllun um fasteign í E-landi sem skráð hefði verið sem eign kæranda þann 19. janúar 2006, en samkvæmt gögnum sem skatransóknarstjóri ríkisins hefði aflað hefðu kaupin á fasteigninni verið fjármögnuð af X ehf. með láni frá Sparisjóðabanka Íslands hf. að fjárhæð 47.936.148 kr. í svissneskum frönskum og japönskum jenum sem greitt hefði verið inn á bankareikning í ... Bank þann 3. janúar 2006. Hefði endurskoðandi félagsins fært bókfært verð nefndrar fasteignar í sérstakan viðskiptareikning kæranda í bókhaldi X ehf. fyrir rekstrarárið 2009 (bókhaldslykill 8703 „Skuld A v. fasteignaviðskipta“), en í bókhaldi félagsins fyrir rekstrarárið 2010 hefði endurskoðandinn fært heildarstöðu úttektar samkvæmt þessum viðskiptareikningi til frádráttar á óráðstöfuðu eigin fé félagsins. Hefði kærandi ekki gert grein fyrir umræddri eign í skattframtölum sínum árin 2009 til og með 2013.

Þá var í öðru lagi rakið að kærandi hefði verið skráður eigandi fasteignar að H-götu, Reykjavík, frá 1. janúar 2008 til 8. desember 2010. Fasteignin hefði hins vegar verið færð sem eign X ehf. í bókum félagsins á árinu 2008 á bókfærðu verði 10.500.000 kr. þrátt fyrir að X ehf. hefði aldrei verið skráð eigandi fasteignarinnar. Samkvæmt hreyfingalista bókhalds X ehf. hefði greind fjárhæð verið millifærð frá félaginu til kæranda þann 18. janúar 2008. Af þessum gögnum mætti ráða að litið hefði verið svo á að X ehf. hefði keypt fasteignina af kæranda fyrir umrædda fjárhæð en eigendaskipti hefðu ekki farið fram með formlegum hætti. Hefði kærandi fært fasteignina sem sína eign í skattframtölum árin 2009 og 2010. Var rakið í skýrslunni að í ljósi þess að fasteignin hefði aldrei verið skráð eign X ehf., að félagið hefði greitt fyrir eignina og að kærandi hefði ári síðar fært eignina aftur til sín í gegnum viðskiptareikning sinn hjá félaginu (bókhaldslykill 8703 „Skuld A v. fasteignaviðskipta“) án beinnar peningagreiðslu, yrði að líta svo á að kærandi hefði í reynd tekið 10.500.000

kr. úr X ehf. þegar félagið hefði á árinu 2008 verið látið greiða þá fjárhæð vegna kaupa kæranda á fasteigninni. Þannig hefðu færslur um viðskipti með eignina á árunum 2008 og 2009 verið til málamynda. Var það mat skattrannsóknarstjóra að ekki hefði verið um lögmæta úthlutun af fjármunum félagsins að ræða, sbr. 73. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög, og að líta yrði á umrædda greiðslu X ehf. að fjárhæð 10.500.000 kr. á árinu 2008 vegna kaupa á fasteigninni að H-götu sem tekjur kæranda á árinu 2008, sbr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 2. mgr. 11. gr. sömu laga.

Í þriðja lagi kom fram að kærandi hefði á árinu 2009 keypt fasteignir að K-götu, Reykjavík, og L-götu, Siglufirði, af X ehf. Söluverð fasteignanna, sem verið hefði 6.826.121 kr. í tilviki K-götu og 1.001.000 kr. í tilviki L-götu, hefði verið fært í viðskiptareikning kæranda hjá X ehf. (lykill 8703 „Skuld A v. fasteignaviðskipta“) og síðan til lækunar á óráðstöfuðu eigin fé félagsins árið eftir með sama hætti og rakið hefur verið varðandi önnur fasteignaviðskipti kæranda. Kvaðst skattrannsóknarstjóri ekki fá annað séð en að skuld kæranda hefði þar með í raun verið felld út úr bókhaldi félagsins fyrir rekstrarárið 2010 án þess að greiðsla kæmi á móti. Að mati skattrannsóknarstjóra hefði ekki verið grundvöllur til þess að lækka skuld kæranda með þessum hætti um 7.827.121 kr. á árinu 2010. Þó skyldi tekið fram að umrædd skuld kæranda væri eftir sem áður færð í ársreikning félagsins fyrir rekstrarárið 2010. Var niðurstaða skattrannsóknarstjóra um þennan þátt rannsóknarinnar hliðstæð og að ofan greinir, þ.e. að ekki hefði verið um lögmæta úthlutun fjármuna félagsins til kæranda að ræða sem því bæri að telja til tekna kæranda á árinu 2009. Þessu til viðbótar rakti skattrannsóknarstjóri að fasteignamat fyrrnefndu eignarinnar í ársbyrjun 2009 hefði verið 18.030.000 kr. en söluverð 6.826.121 kr. og mismunurinn því 11.203.879 kr. Þá hefði fasteignamat síðarnefndu eignarinnar verið 3.279.000 kr. í ársbyrjun 2009 en söluverð 1.001.000 kr. og mismunurinn því 2.278.000 kr. Samkvæmt þessu hefði verið fært lægra verð fyrir fasteignirnar í viðskiptareikning kæranda á árinu 2009 en sem nam fasteignamatsverði þeirra í ársbyrjun. Næmi mismunur samtals 13.481.879 kr. Taldi skattrannsóknarstjóri varlega áætlað að markaðsverð fasteignanna hefði numið fasteignamatsverði þeirra. Var það niðurstaða rannsóknar skattrannsóknarstjóra að vegna stöðu sinnar gagnvart félaginu hefði kærandi keypt umræddar fasteignir á umtalsvert lægra verði en nam markaðsverði þeirra, sbr. 2. mgr. 57. laga nr. 90/2003, og að um ólögmæta úttekt á fjármunum félagsins hefði verið að ræða með fyrrgreindri fjárhæð, sbr. 73. gr. laga nr. 138/1994, sem virða bæri sem skattskyldar tekjur kæranda, sbr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 2. mgr. 11. gr. sömu laga.

Í fjórða lagi gerði skattrannsóknarstjóri grein fyrir úttektum kæranda samkvæmt viðskiptareikningi hans í bókhaldi X ehf. (bókhaldslykli 8700 „A“). Úttektir samkvæmt greindum bókhaldslykli næmu samtals 860.661 kr. á árinu 2008, 3.611.384 kr. á árinu 2009, 2.256.769 kr. á árinu 2010, 11.742.728 kr. á árinu 2011 og 9.710.112 kr. á árinu 2012. (Láðst hefur leiðréttá fjárhæðir í töflu 4.2 í skýrslunni með tilliti til andmæla kæranda við frumskýrslu skattrannsóknarstjóra að því er varðar síðustu tvö árin en fjárhæðir í tölulegum niðurstöðum skýrslunnar eru réttar hvað þetta atriði varðar.) Taldi skattrannsóknarstjóri að ekkert hefði komið fram sem benti til þess að umræddar greiðslur á árunum 2008, 2009 og 2010 hefðu verið í þágu X ehf., enda hefði fjárhæð úttekta kæranda samkvæmt viðskiptareikningi verið færð að mestu sem vaxtalaugar kröfur á tengda aðila í skattframtölum félagsins vegna þessara ára. Hið sama ætti að mestu leyti við um árin 2011 og 2012 (misritað 2010 í skýrslu).

Skattrannsóknarstjóri rakti að staða á viðskiptareikningi kæranda hefði verið lækkuð um 7.500.000 kr. vegna færslu ábyrgðarþóknunar á árinu 2009, um 18.080.000 kr. vegna greiðslna frá Z ehf. til X ehf. á árinu 2010 og um 11.000.000 kr. vegna skuldabréfs sama ár. Hvað snerti ábyrgðarþóknun tók skattrannsóknarstjóri fram að ekki lægju fyrir nein gögn

sem bentu til þess að kærandi hefði persónulega greitt Landsbankanum hf. eða öðrum aðilum vegna ábyrgða sem hann hefði tekist á hendur vegna X ehf. Vísaði skattrannsóknarstjóri í þessu sambandi til svarbréfs Landsbankans hf., sbr. fskj. nr. 30.1 með rannsóknarskýrslu, þar sem kæmi fram að ekki hefði verið um að ræða neinar greiðslur ábyrgðarmanna vegna taps af framvirkum samningum X ehf. Varðandi lækkun skuldar kæranda samkvæmt viðskiptareikningi hans á árinu 2010 vegna greiðslna frá Z ehf. til X ehf. að fjárhæð 18.080.000 kr. kom fram í skýrslu skattrannsóknarstjóra að greiðslur þessar hefðu ekki komið frá kæranda heldur verið millifærðar af bankareikningi Z ehf. á bankareikning X ehf. Þrátt fyrir þetta hefðu greiðslurnar ekki farið til lækkunar á viðskiptareikningi Z ehf. heldur til lækkunar á viðskiptareikningi kæranda. Engin gögn hefðu verið afhent um þessar færslur og engin gögn væru til um færslurnar í bókhaldi X ehf. Í ársreikningum X ehf. vegna rekstraráranna 2009 og 2010 væri færð krafa á hendur Z ehf. að fjárhæð 14.097.339 kr. í árslok árin 2009 og 2010 og samkvæmt hreyfingalista fjárhagsbókhalds X ehf. vegna rekstrarársins 2009 næmi staða viðskiptareiknings Z ehf. þeirri fjárhæð. Í hreyfingalista fjárhagsbókhalds X ehf. vegna rekstrarársins 2010 væri ofangreind lokastaða ekki færð sem staða í ársbyrjun 2010, en millifærslur milli félaganna færðar sem og lokafærsla samkvæmt framansögðu. Engu að síður væri krafan færð óbreytt í ársreikningi X ehf. fyrir rekstrarárið 2010. Hvað snerti lækkun á viðskiptareikningi kæranda um 11.000.000 kr. árið 2010 vegna skuldabréfs kom fram í skýrslu skattrannsóknarstjóra að engar upplýsingar lögju fyrir um þessa færslu, hvorki skuldabréf né neitt um ástæður þess að þessi fjárhæð væri færð til lækkunar á viðskiptareikningi kæranda hjá X ehf. Ekki yrði séð að fjárhæðin tengdist sölu fasteignar til Z ehf., svo sem endurskoðandi X ehf. hefði vísað til. Var það niðurstaða skattrannsóknarstjóra hvað snerti þennan rannsóknarþátt að líta yrði á framangreindar lækkanir á stöðu viðskiptareiknings kæranda í bókhaldi X ehf. sem greiðslur til kæranda er kæmu til viðbótar úttektum samkvæmt viðskiptareikningnum. Úttektir sem telja bæri til tekna kæranda viðkomandi ár hefðu því numið samtals 860.661 á árinu 2008, 11.111.384 kr. (3.611.384 + 7.500.000) á árinu 2009, 31.336.769 kr. (2.256.769 + 18.080.000 + 11.000.000) á árinu 2010, 11.742.728 kr. á árinu 2011 og 9.710.112 kr. á árinu 2012.

Í niðurstöðukafla skýrslu skattrannsóknarstjóra kom fram að kærandi hefði staðið skil á efnislega röngum skattframtölum árin 2009 til og með 2013. Líta bæri á greiðslur X ehf. á árinu 2008 vegna kaupa kæranda á fasteigninni að H-götu sem tekjur kæranda á árinu 2008 samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Þá teldi skattrannsóknarstjóri að líta yrði á mismun fasteignamatsverðs og þeirra fjárhæða sem færðar hefðu verið í viðskiptareikning kæranda vegna kaupa á fasteignum af X ehf. á árinu 2009 sem ólögmeta úthlutun úr félaginu sem skattskyld væri hjá kæranda sem laun, sbr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 2. mgr. 11. gr. sömu laga. Jafnframt liti skattrannsóknarstjóri svo á að úttektir kæranda úr X ehf., sem fram kæmu á viðskiptareikningi hans hjá félaginu árin 2008, 2009, 2010, 2011 og 2012, væru tekjur hans viðkomandi ár sem skattleggja bæri samkvæmt 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Loks var í niðurlagi skýrslu skattrannsóknarstjóra tekið fram að um „niðurstöðu rannsóknar skattrannsóknarstjóra á X ehf. [væri] að öðru leyti vísað til skýrslu skattrannsóknarstjóra um félagið, dags. sama dag og skýrsla þessi og hefur hún jafnframt verið send skattaðila“.

### III.

Með bréfi, dags. 24. ágúst 2016, boðaði ríkisskattstjóri kæranda að á grundvelli skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins, dags. 29. desember 2015, sem fylgdi bréfinu, og með vísan til 6. mgr. 103. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 96. gr. sömu laga, væri fyrirhugað að endurákvæða áður álögð opinber gjöld kæranda gjaldárin 2009, 2010, 2011, 2012 og 2013. Tók ríkisskattstjóri fram að líta bæri á skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins sem hluta bréfsins. Auk þess vísaði

ríkisskattstjóri til skýrslu skattrannsóknarstjóra um rannsókn á bókhaldi og skattskilum X ehf., sem skýrsla í máli kæranda væri byggð á, en skýrslan í máli X ehf. hefði jafnframt verið send kæranda. Ríkisskattstjóri rakti helstu niðurstöður skattrannsóknarstjóra samkvæmt skýrslu embættisins. Á árunum 2008 til og með 2012 hefði kærandi fengið úthlutað umtalsverðum verðmætum úr greindu einkahlutafélagi, en félagið hefði að meirihluta verið í eigu kæranda auk þess sem hann hefði verið stjórnarmaður félagsins og framkvæmdastjóri og prókúruhafi þess. Hefðu verðmæti þessi ýmist verið í formi peningaúttekta sem færðar hefðu verið í viðskiptareikning kæranda í bókhaldi félagsins eða í formi úttekta í tengslum við fasteignaviðskipti. Bæri að skattleggja greiðslur þessar sem tekjur kæranda samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 2. mgr. 11. gr. laganna. Á þessum grundvelli væri fyrirhugað að hækka tekjuskatts- og útsvarsstofna kæranda um 11.360.661 kr. gjaldárið 2009, um 32.420.384 kr. gjaldárið 2010, um 31.336.769 kr. gjaldárið 2011, um 11.742.728 kr. gjaldárið 2012 og um 9.710.112 kr. gjaldárið 2013. Þá væri fyrirhugað væri að nýta heimild 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 og bæta 25% álagi við framangreinda hækkun skattstofna kæranda, enda teldust vantaldar tekjur svo stórfelldur annmarki á skattskilum kæranda að ekki væru efni til annars en að beita umræddu álagi.

Með bréfi umboðsmanns kæranda, dags. 14. janúar 2017, var boðuðum breytingum ríkisskattstjóra mótmælt. Í bréfinu voru m.a. gerðar athugasemdir vegna umfjöllunar skattrannsóknarstjóra ríkisins og ríkisskattstjóra um fasteignaviðskipti kæranda í E-landi og því borið við að endurskoðandi X ehf. kannaðist ekki við að reikningur vegna fasteignaviðskipta þessara hefði verið færður á óráðstafað eigið fé. Þess sæjust heldur engin merki í skattframtali X ehf. árið 2011 eða ársreikningi félagsins fyrir rekstrarárið 2010. Hefði skattrannsóknarstjóri ekki lagt fram nein gögn til stuðnings staðhæfingu sinni um þetta atriði. Hvað varðaði kaup á fasteigninni H-götu í Reykjavík kom fram í andmælabréfinu að íbúðin hefði alfarið verið fjármögnuð af X ehf. og því hefði X ehf. verið raunverulegur kaupandi. Vegna mistaka hefði kaupsamningur hins vegar verið gerður í nafni kæranda. Þá hefði misfarist að fella forskráðar upplýsingar um eignina út úr skattframtali kæranda en fasteignin hefði verið færð til eignar hjá félaginu. Jafnframt var rakið í bréfinu að fasteignin að K-götu hefði verið keypt á árinu 2002 fyrir 8.640.660 kr. og seld kæranda á árinu 2009 á bókfærðu verði, en fasteignamat hennar hefði verið 8.915.000 kr. í ársbyrjun 2002 (misritað 2001 í bréfinu). Þá hefði fasteignin að L-götu verið keypt á árinu 2006 fyrir 1.100.000 kr., en fasteignamat hennar hefði verið 3.018.000 kr. í ársbyrjun 2006. Hefðu báðar þessar eignir verið seldar í upphaflegu ástandi og hefðu ekki verið gerðar neinar endurbætur á þeim. Efnahagshrunið 2008 hefði leitt til þess að fasteignamarkaðurinn hefði hrundið og gæfi fasteignamat á þeim tíma því ekki raunhæfa mynd af verðmæti fasteigna. Þá hefðu eignirnar verið keyptar af ótengdum aðilum. Í bréfinu voru því næst gerðar athugasemdir, sundurliðaðar eftir ári, við boðaðar tekjufærslur vegna meintra úttekta kæranda samkvæmt viðskiptareikningi hans hjá X ehf. Var tekið fram í þessu sambandi að kærandi hefði verið í verulegum ábyrgðum fyrir X ehf. og ætti hann rétt á ábyrgðarþóknun þó ekki hafi reynt á ábyrgðirnar. Þá var því mótmælt af hálfu kæranda að bókfært verð þeirra fasteigna sem um ræddi hefði verið fært á óráðstafað eigið fé í bókhaldi félagsins, en tilraunir skattyfirvalda til að halda því fram lýstu takmarkalausri vanþekkingu á bókhaldi og reikningshaldi. Kærandi myndi ekki eftir neinum innborgunum frá Z ehf. sem skýrt gætu staðhæfingar skattyfirvalda um greiðslur frá Z ehf. til X ehf. að fjárhæð 18.080.000 kr. Færi kærandi fram á að skattrannsóknarstjóri gerði nánari grein fyrir umræddum færslum þar sem embættið væri með bókhald félagsins undir höndum. Þá var rakið að svo virtist sem bókarar félagsins hefðu orðið á mistök varðandi lán til Z ehf. Hér væri einfaldlega um það að ræða að lokafærslur hefðu ekki færst rétt í bókhald fyrir rekstrarárið 2010 frá árinu 2009 og hefði því þurft að leiðrétta stöðuna 1. janúar 2010, þ.e. yfirfærslu frá fyrra ári. Einnig var því mótmælt að skuldabréfaeign að fjárhæð 11.000.000 kr. yrði færð kæranda til tekna, en ekkert hefði komið fram

um þetta atriði frá skiptastjóra X ehf. sem hefði bókhald félagsins undir höndum. Ennfremur voru gerðar athugasemdir við mismun fjárhæða í töflum í boðunarbréfi ríkisskattstjóra. Að endingu voru í bréfinu gerðar athugasemdir við rannsóknarskýrslu sem Y ehf. hefði gert fyrir þrotabú X ehf. um rannsókn á bókhaldi X ehf.

Með bréfi umboðsmanns kæranda, dags. 25. janúar 2017, var lagt fram afrit af greiðsluáskorun Landsbankans hf. á hendur kæranda, dags. 30. desember 2016, á grundvelli samkomulags um sjálfskuldarábyrgð kæranda að fjárhæð allt að 40.000.000 kr. á öllum skuldum X ehf. við Landsbankann hf. Væri gagn þetta til frekari skýringa á fjárflæði milli kæranda og X ehf.

Með úrskurði um endurákvörðun, dags. 30. mars 2017, hratt ríkisskattstjóri hinum boðuðu breytingum í framkvæmd og endurákvæðaði áður álögð opinber gjöld kæranda gjaldárin 2008, 2009, 2010, 2011 og 2012 til samræmis, sbr. 6. mgr. 103. gr. og 96. gr. laga nr. 90/2003. Með úrskurðinum hækkaði ríkisskattstjóri tekjuskatts- og útsvarsstofn kæranda gjaldárið 2009 um 11.360.661 kr., þ.e. úr 1.728.000 kr. í 13.088.661 kr., um 32.420.384 kr. gjaldárið 2010, þ.e. úr 1.2676.200 kr. í 33.687.584 kr., um 31.336.769 kr. gjaldárið 2011, þ.e. úr 1.777.590 kr. í 33.114.359 kr., um 11.742.728 kr. gjaldárið 2012, þ.e. úr 1.987.368 kr. í 13.730.096 kr., og um 9.710.112 kr. gjaldárið 2013, þ.e. úr 1.742.326 kr. í 11.452.438 kr. Ríkisskattstjóri bætti 25% álagi samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, við framangreindar hækkanir skattstofna.

#### IV.

Í hinum kærða úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 30. mars 2017, er á hliðstæðan hátt og í boðunarbréfi ríkisskattstjóra gerð grein fyrir helstu niðurstöðum skattrannsóknarstjóra ríkisins samkvæmt skýrslu embættisins í máli kæranda auk þess sem vísað er til skýrslu skattrannsóknarstjóra um rannsókn á bókhaldi og skattskilum X ehf. sem skýrsla í máli kæranda sé byggð á. Er í þessu sambandi gerð grein fyrir því sem komið hafi fram um fasteignaviðskipti kæranda og X ehf. við rannsókn skattrannsóknarstjóra, m.a. þær niðurstöður skattrannsóknarstjóra að X ehf. hafi fjármagnað kaup á tilteknum fasteignum kæranda, þ.e. annars vegar kaup á fasteign í E-landi og hins vegar kaup á fasteign að H-götu. Einnig hafi kærandi á árinu 2009 keypt af félaginu fasteignir að K-götu og L-götu á óeðlilega lágu verði í skilningi 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, auk þess sem söluverð eignanna hafi verið fært sem viðskiptaskuld kæranda í bókhaldi X ehf., en sú skuld hafi í raun verið felld úr bókum félagsins á árinu 2010. Þá hafi heildarúttektir kæranda í formi peningaúttekta samkvæmt viðskiptareikningi hans í bókhaldi X ehf. (bókhaldslykill 8700 „A“) numið 31.940.138 kr. (misritað fyrir 28.181.654 kr.) á rannsóknartímabilinu. Hafi ekkert komið fram undir rannsókn málsins sem benti til þess að þessar greiðslur hafi verið í þágu X ehf., enda hafi fjárhæðir úttekta kæranda samkvæmt viðskiptareikningi þessum að mestu verið færðar sem vaxtalausar kröfur á tengda aðila samkvæmt skattframtölum X ehf. Rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi jafnframt leitt í ljós að umræddur viðskiptareikningur kæranda í bókhaldi X ehf. hefði verið lækkaður um 7.500.000 kr. vegna ábyrgðarþóknunar, um 18.080.000 kr. vegna greiðslna frá Z ehf. til X ehf. og um 11.000.000 kr. vegna skuldabréfs, en að mati skattrannsóknarstjóra ættu þessar færslur ekki rétt á sér.

Tekið er fram í úrskurði ríkisskattstjóra að fyrir liggi í málinu að á árunum 2008 til og með 2012 hafi kærandi fengið úthlutað umtalsverðum verðmætum frá X ehf., sem sé að meirihluta í eigu kæranda, auk þess sem hann hafi verið eini stjórnarmaður félagsins sem og framkvæmdastjóri og prókúruhafi þess. Hafi verðmæti þessi ýmist verið í formi peningaúttekta sem færðar hafi verið á viðskiptareikning kæranda í bókhaldi X ehf. eða í formi úttekta í tengslum við fasteignaviðskipti kæranda og félagsins. Á árinu 2008 hafi bæði peningaúttektir kæranda og úttektir hans í tengslum við

fasteignaviðskiptin verið færð á bókhaldslykil nr. 8700 „A“ í bókhaldi félagsins. Á árinu 2009 og þar á eftir hafi úttektir kæranda vegna fasteignaviðskipta hans verið færðar út af bókhaldslykli nr. 8700 og inn á sérstakan bókhaldslykil nr. 8703 „Skuld A v. fasteignaviðskipti“. Meðal fyrirleggjandi gagna í máli kæranda séu ýmis gögn úr bókhaldi X ehf., og séu þar á meðal yfirlit yfir hreyfingar á bókhaldslyklum nr. 8700 og 8703 á árunum 2008, 2009, 2010, 2011 og 2012, sbr. fylgiskjöl 6.4-6.10, 7.214, 9.4, 10.171-10.172, 12.3, 15.2, 25.2 og 41.1-41.4 með skýrslu skatransóknarstjóra ríkisins, auk dagbókarfærslna úr bókhaldi X ehf. Þá liggi fyrir samantektir skatransóknarstjóra yfir úttektir kæranda samkvæmt bókhaldslyklum nr. 8700 og 8703, sbr. fylgiskjöl 25.3, 8.75, 11.69, 14.68 og 17.28 með skýrslu skatransóknarstjóra. Ennfremur liggi fyrir yfirlit sem skatransóknarstjóri hafi tekið saman yfir úttektir kæranda samkvæmt bókhaldslyklum nr. 8700 „A“ og nr. 8703 „Skuld A v. fasteignaviðskipti“ á árunum 2008 til og með 2012, sbr. fylgiskjöl 25.3, 8.75, 11.69, 14.68 og 17.28.

Ríkisskattstjóri áréttar í forsendum sínum að samkvæmt því sem fram komi í skýrslu skatransóknarstjóra hafi heildarúttektir kæranda í formi peningaúttekta samkvæmt viðskiptareikningi hans (bókhaldslykill 8700) í bókhaldi X ehf. samtals numið 31.940.138 kr. (misritað fyrir 28.181.654 kr.) á rannsóknartímabilinu. Að meðtöldum úttektum kæranda í tengslum við fasteignaviðskipti hafi heildarúttektir kæranda samtals numið 96.570.654 kr. á árunum 2008, 2009, 2010, 2011 og 2012, sbr. töflu í úrskurðinum þar sem er að finna sundurliðun þeirrar fjárhæðar.

Í úrskurði sínum vikur ríkisskattstjóri að fram komnum andmælum samkvæmt bréfi umboðsmanns kæranda, dags. 14. janúar 2017. Ræðir þar í fyrsta lagi um athugasemdir kæranda vegna ályktana skatransóknarstjóra ríkisins varðandi færslur í bókhaldi X ehf. vegna fasteignar í E-landi. Af þessu tilefni áréttar ríkisskattstjóri umfjöllun í skýrslu skatransóknarstjóra. Meðal fylgiskjala skýrslunnar séu afrit af fylgiskjöllum úr bókhaldi X ehf. og sýni þau færslur vegna umræddrar fasteignar. Engin önnur gögn liggi fyrir í málinu varðandi fasteignina og hvorki kærandi né endurskoðandi X ehf. hafi getað gefið frekari skýringar við skýrslutökur. Í öðru lagi vikur ríkisskattstjóri að andmælum kæranda vegna boðaðrar tekjufærslu kaupverðs fasteignar að H-götu hjá kæranda á árinu 2008. Því sé til að svara að ekki þyki gæta samræmis í skýringum í andmælabréfinu og fyrri svörum í bréfi, dags. 30. ágúst 2015, varðandi þessi viðskipti. Rétt þyki að áréttar það sem fram komi í skýrslu skatransóknarstjóra að kærandi hafi verið skráður eigandi umræddrar fasteignar en ekki X ehf., eignin hafi verið talin fram sem eign í skattframtölum kæranda og að kaup eignarinnar hafi verið fjármögnuð af X ehf. Ríkisskattstjóri telji því rétt að byggja á þeirri niðurstöðu skatransóknarstjóra að kærandi hafi í reynd tekið 10.500.000 kr. út úr X ehf. þegar félagið hafi verið látið greiða þá fjárhæð vegna kaupa gjaldanda á fasteigninni á árinu 2008. Í þriðja lagi vikur ríkisskattstjóri að umfjöllun í andmælabréfinu um kaup kæranda á fasteignum af X ehf. á árinu 2009. Eru sjónarmið kæranda rakin, þar á meðal að sökum efnahagshruns á árinu 2008 sé ekki hægt að segja að fasteignamat á þeim tíma hafi gefið raunhæfa mynd af verðmati fasteigna, og af þessu tilefni vísað til umfjöllunar í skýrslu skatransóknarstjóra varðandi andmæli umboðsmanns kæranda við frumskýrslu embættisins og umfjöllunar í rannsóknarskýrslunni að öðru leyti. Í fjórða lagi fjallar ríkisskattstjóri um athugasemdir kæranda varðandi tekjufærslu úttekta á grundvelli viðskiptareiknings kæranda í bókhaldi X ehf., þar á meðal um misræmi fjárhæða í því sambandi. Hvað snertir athugasemdir kæranda varðandi meðferð færslna vegna ábyrgðarþóknunar 7.500.000 kr. vísar ríkisskattstjóri til þess sem fram komi í skýrslu skatransóknarstjóra um það atriði. Enn hafi ekki verið sýnt fram á það með gögnum að kærandi hafi persónulega innt af hendi greiðslur vegna ábyrgða sem hann hafi tekist á hendur vegna skulda X ehf., hvorki við Landsbankann hf. né vegna slíkra gerninga gagnvart öðrum. Verði því ekki fallist á að um endurgreiðslu slíkra greiðslna hafi verið að ræða.



Þá sé rétt að taka fram að greiðslur vegna ábyrgðarþóknana telist til skattskyldra tekna hjá viðtakanda, sbr. í því sambandi ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 3/2002. Varðandi önnur atriði í andmælum kæranda, sem snerta úttektir samkvæmt viðskiptareikningi hans, m.a. í tengslum við greiðslu frá Z 18.050.000 kr. og skuldabréfaeignar 11.000.000 kr., vísar ríkisskattstjóri til umfjöllunar í rannsóknarskýrslu, en af hálfu kæranda hafi hvorki komið fram frekari upplýsingar né verið lögð fram nein gögn til skýringar færslum sem hér um ræði.

Ríkisskattstjóri tekur fram að það sé mat embættisins að umræddar greiðslur til kæranda frá X ehf. á árunum 2008 til og með 2012 falli ekki undir lögleyfðar úthlutanir af fjármunum félags í skilningi 73. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög. Við slíkar aðstæður sem í málinu greini eigi við ákvæði 1. tölul. A-liðar 7. gr. og 11. gr. laga nr. 90/2003, sbr. breytingar sem gerðar hafi verið með lögum nr. 133/2001 á þágildandi lögum nr. 75/1981. Tekið sé fram í 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 að úthlutun verðmæta samkvæmt 1. mgr. sömu lagagreinir til hluthafa eða hlutareiganda sem jafnframt sé starfsmaður félags, eða tengds félags, teljist vera laun samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laganna ef hún sé óheimil samkvæmt lögum um hlutafélög eða lögum um einkahlutafélög. Fyrir liggir að kærandi hafi verið eigandi að meirihluta hlutafjár í X ehf. á árunum 2008, 2009 og 2010, svo og verið framkvæmdastjóri, stjórnarmaður og prókúruhafi félagsins. Ekki liggir fyrir gögn um eignarhald kæranda á árunum 2011 og 2012, en hann hafi talið fram til eignar hlutabréf í X ehf. í skattframtölum sínum vegna þeirra ára að sömu fjárhæð og árin á undan. Með því að kærandi hafi verið starfsmaður félagsins á umræddum árum sé ljóst að 1. málsl. 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 eigi við í máli hans. Með hliðsjón af málavöxtum og framangreindum lagagrundvelli sé það mat ríkisskattstjóra að úttektir kæranda úr X ehf. á árunum 2008, 2009, 2010, 2011 og 2012 séu óheimilar lántökur sem beri að telja honum til skattskyldra tekna samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003.

## V.

Í kafla I hér að framan er greint frá kröfugerð kæranda í kærnu umboðsmanns hans til yfirséðingarnafndar, dags. 27. júní 2017. Í kærinni er tekið fram að kröfur kæranda byggja bæði á formlegum og efnislegum ástæðum. Sé um að ræða sömu málsástæður og lagarök og byggt hafi verið á af hálfu kæranda við meðferð málsins til þessa.

Rakið er í kærinni að í skýrslu endurskoðunarstofunnar Y ehf. um rannsókn á bókhaldi X ehf. hafi engar eða litlar athugasemdir verið gerðar við þau atriði sem liggja til grundvallar endurákvörðun ríkisskattstjóra í máli kæranda þótt skýrslan hafi verið undirstöðugagn rannsóknar skattrannsóknarstjóra ríkisins og ástæða hennar. Einnig kemur fram að kærandi hafi ekki haft heimild skiptastjóra þrotabús X ehf. til að gera athugasemdir við skýrslu skattrannsóknarstjóra um rannsókn á máli félagsins. Kærandi hafi ekki upplýsingar um hvort skattar þrotabús X ehf. hafi verið endurákværðar sömu gjaldár, en það sé grundvallarforsenda skattbreytinga hjá kæranda. Þá skipti máli að kæranda hafi ekki tekist að fá aðgang að efnahagsyfirlitum og ársreikningum X ehf. frá því að félagið var úrskurðað gjaldþrota.

Í kærinni er því alfarið mótmælt að kærandi hafi fengið úthlutað umtalsverðum verðmætum úr X ehf. Kærandi hafi fengið endurgreiddan útlagðan kostnað og þá hafi fallið á kæranda vanskilaskuldir félagsins sem hann hafi þurft að greiða lánardrottnum vegna sjálfskuldarábyrgðar sinnar. Vegna þess hafi þurft að greiða venjulega áhættuþóknun, sem algengt hafi verið á þessum tíma, sbr. úrskurð yfirséðingarnafndar nr. 387/2011. Af og frá sé að yfirfærsla fasteigna til kæranda frá félaginu hafi verið á óeðlilegu verði, enda hafi ætlunin verið sú að kærandi væri í raun og veru eigandi þeirra frá upphafi. Það hafi verið vegna krafna upphaflegra eigenda, seljenda og lánardrottna að lögaðili, þ.e. X ehf., yrði talinn eigandi fasteignanna. Hafi hvorki skiptastjóri þrotabús X ehf. né Y ehf. gert athugasemdir við það.

Þá er tekið fram í kærinni að ekki verði séð að ákvæði tekjuskattslaga og einkahlutafélagalaga, sem ríkisskattstjóri vísi til varðandi hinar meintu ólögmætu úttektir kæranda úr X ehf., eigi við um kæranda. Kærandi hafi verið samsamaður félaginu og nánast um eigin rekstur kæranda að ræða í formi einkahlutafélags. Ef kærandi hefði ekki fengið endurgreitt frá X ehf. hefði hann orðið fyrir bókfærðu tapi persónulega en X ehf. hagnast að sama skapi. Sé útilokað að um ólögmætar úttektir hafi verið að ræða, en ef svo hefði verið hvíli sú skylda á kæranda að endurgreiða félaginu fjárhæðina með vöxtum. Engin krafa hafi hins vegar komið fram af hálfu skiptastjóra X ehf. um þetta. Skorað sé á ríkisskattstjóra að gera grein fyrir réttarframkvæmd í nágrannalöndunum um lánveitingar úr einkahlutafélögum til eigenda sem minnst sé á í lögskýringargögnum með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 133/2001 og ríkisskattstjóri vísi til í úrskurði sínum.

Ennfremur er því mótmælt í kærinni að telja mismun fasteignamatsverðs og söluverðs fasteignanna að K-götu og L-götu sem vantaldar tekjur kæranda. Ef það ætti að standa væri verið að saka starfsmenn Byggðastofnunar um refsiverð brot í opinberu starfi við svokallaða ætlaða „skattsök“ á fasteigninni að L-götu þar sem þeir hefðu tekið hæsta tilboði í eignina. Þá mótmælir kærandi tilvísun ríkisskattstjóra til 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 við útleiðslu vantalinna tekna kæranda. Tekið er fram í kærinni að kröfur kæranda varðandi fasteignaviðskipti séu að öðru leyti byggðar á því sem áður sé komið fram af hans hálfu, þ.m.t. vegna fasteigna í E-landi og að H-götu.

## VI.

Með bréfi, dags. 8. ágúst 2017, hefur ríkisskattstjóri krafist þess að úrskurður embættisins verði staðfestur með vísan til forsendna hans, enda hafi ekki komið fram nein þau gögn eða málsástæður varðandi kæruefnið sem gefi tilefni til breytinga á ákvörðun ríkisskattstjóra.

Með bréfi umboðsmanns kæranda, dags. 23. september 2017, er gerð grein fyrir athugasemdum kæranda vegna umsagnar ríkisskattstjóra. Í bréfinu eru kröfur kæranda samkvæmt kærðu ítrekaðar. Til stuðnings málskostnaðarkröfu kæranda er þess óskað að miðað verði við 164 vinnustundir umboðsmanns kæranda „með viðmiðun dómstólaráðs“, eins og segir í bréfinu.

## VII.

Kæra í máli þessu varðar endurákvörðun opinberra gjalda kæranda gjaldárin 2009, 2010, 2011, 2012 og 2013, sbr. úrskurð ríkisskattstjóra um endurákvörðun, dags. 30. mars 2017. Endurákvörðun ríkisskattstjóra var byggð á rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins á skattskilum kæranda tekjuárin 2008 til og með 2012, sbr. skýrslu um rannsókn þessa, dags. 29. desember 2015. Með úrskurði sínum færði ríkisskattstjóri kæranda til tekna sem skattskyld laun 11.360.661 kr. gjaldárið 2009, 32.420.384 kr. gjaldárið 2010, 31.336.769 kr. gjaldárið 2011, 11.742.728 kr. gjaldárið 2012 og 9.710.112 kr. gjaldárið 2013. Byggði ríkisskattstjóri á því að um væri að ræða óheimila úthlutun af fjármunum X ehf., sbr. 1. og 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sem bæri að skattleggja sem laun samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laganna, en kærandi var eigandi 75% hlutafjár í X ehf. á greindum tíma ásamt því að vera framkvæmdastjóri, stjórnarmaður og prókúruhafi félagsins. Ríkisskattstjóri bætti 25% álagi, sbr. 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, við hækkun skattstofna kæranda.

Tekjufærðar fjárhæðir samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra eru sundurliðaðar með tilliti til einstakra efnisatriða í töflu í úrskurðinum. Er sú tafla samhljóða töflu í niðurstöðukafla skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins um meintar úttektir kæranda úr X ehf. Samkvæmt þessari sundurliðun ríkisskattstjóra og úrskurði hans að öðru leyti eru breytingarnar í meginatriðum fjórþættar.

Er í fyrsta lagi um að ræða tekjufærslu meintra úttekta samkvæmt viðskiptareikningi kæranda í bókhaldi X ehf. (bókhaldslykill 8700 „A“) á árunum 2008 til og með 2012. Þetta kæruatriði varðar greiðslur að fjárhæð 860.661 kr. árið 2008, 3.611.384 kr. árið 2009, 2.256.769 kr. árið 2010, 11.742.728 kr. árið 2011 og 9.710.112 kr. árið 2012, sbr. einnig tilgreindar vaxtalausar kröfur á tengda aðila í skattframtölum X ehf. árin 2009, 2010 og 2011. Leit ríkisskattstjóri svo á að um væri að ræða lán til hluthafa (kæranda) sem ekki væri heimilt samkvæmt lögum um einkahlutafélög.

Í öðru lagi færði ríkisskattstjóri til tekna hjá kæranda á sama grundvelli og fyrr greinir gjaldfærða ábyrgðarþóknun að fjárhæð 7.500.000 kr. gjaldárið 2010 svo og tekjufærði ríkisskattstjóri 18.080.000 kr. vegna peningagreiðslna frá Z ehf. til X ehf. og 11.000.000 kr. vegna skuldabréfs gjaldárið 2011. Þessar fjárhæðar höfðu allar farið um fyrrnefndan viðskiptareikning kæranda, þ.e. verið skuldfærðar (kreditfærðar) hjá kæranda og þannig komið til lækkunar á skuld kæranda samkvæmt viðskiptareikningnum. Taldi ríkisskattstjóri þær færslur ekki eiga við rök að styðjast.

Í þriðja lagi færði ríkisskattstjóri kæranda til skattskyldra tekna í skattframtali hans árið 2010 mismun á kaupverði fasteigna að K-götu og L-götu, sem kærandi keypti af X ehf. á árinu 2009, og matsverði eignanna samkvæmt ákvörðun ríkisskattstjóra, sbr. 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003. Mismun þennan, sem nam 11.203.879 kr. vegna K-götu og 2.278.000 kr. vegna L-götu eða samtals 13.481.879 kr. samkvæmt ákvörðun ríkisskattstjóra, færði ríkisskattstjóri kæranda til tekna sem laun samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 2. mgr. 11. gr. sömu laga.

Í fjórða lagi tekjufærði ríkisskattstjóri hjá kæranda 10.500.000 kr. gjaldárið 2009 vegna kaupa á fasteign að H-götu, sem X ehf. taldist hafa keypt af ótengdum aðila á árinu 2008, og 7.827.121 kr. gjaldárið 2010 vegna kaupa kæranda á fyrrgreindum fasteignum að K-götu og L-götu af X ehf. Taldi ríkisskattstjóri að X ehf. hefði staðið straum af kaupum kæranda á fyrstnefndu fasteigninni, en tilgreining félagsins sem kaupanda eignarinnar hefði verið til málamynda. Tekjufærsla kaupverðs síðarnefndu eignanna hjá kæranda byggði á því að kærandi hefði ekki greitt kaupverðið til félagsins.

Af hálfu kæranda er þess aðallega krafist að hinn kærði úrskurður verði alfarið felldur úr gildi. Til vara er gerð krafa um að allar fjárhæðir verði lækkaðar verulega. Í öllum tilvikum er þess krafist að fallið verði frá beitingu álags. Eru kröfur kæranda byggðar bæði á formlegum og efnislegum rökum.

#### *Um málsmeðferð skattrannsóknarstjóra ríkisins og ríkisskattstjóra.*

Í kæru til yfirséðingarnefndar er fundið að því að við meðferð máls kæranda hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins hafi kærandi ekki fengið tækifæri til að gera athugasemdir við skýrslu endurskoðunarstofunnar Y ehf. um athugun á bókhaldi X ehf., sem skiptastjóri þrotabús X ehf. hafi beitt sér fyrir að yrði gerð, en niðurstöður þessarar athugunar hafi átt þátt í ákvörðun skattrannsóknarstjóra um að taka bókhald og skattskil félagsins til rannsóknar og síðar tekið skattskil kæranda til rannsóknar. Einnig bendir kærandi á að hann hafi ekki haft heimild skiptastjóra þrotabús X ehf. til að gera athugasemdir við skýrslu skattrannsóknarstjóra um rannsókn á máli félagsins. Þá gerir kærandi athugasemdir við málsmeðferð ríkisskattstjóra.

Hvað snertir meðferð máls kæranda hjá skattnánsóknarstjóra ríkisins skal tekið fram að samkvæmt því sem rakið er í skýrslu skattnánsóknarstjóra um nánsókn á skattskilum kæranda réðst embættið í nánsóknina í framhaldi af því að bókhald og skattskil X ehf. vegna rekstraráranna 2008 til og með 2012 höfðu verið til nánsóknar. Bæði í kafla 1 í skýrslunni og í niðurstöðukafla hennar (kafla 5) er tekið fram að skýrsla um nánsókn á bókhaldi og skattskilum X ehf. hafi verið send kæranda og að vísað sé til skýrslu þessarar varðandi fasteignaviðskipti kæranda og X ehf. og um viðskipti kæranda við félagið samkvæmt viðskiptareikningi hans hjá félaginu. Ljóst er samkvæmt þessu að nánsókn skattnánsóknarstjóra á skattskilum kæranda var samvinnuð nánsókn embættisins á bókhaldi og skattskilum X ehf. Bæði í boðunarbréfi ríkisskattstjóra og í úrskurði um endurákvörðun er vísað til nánsóknarskýrslna vegna beggja skattaðilanna, kæranda og X ehf., um grundvöll hinna kærðu breytinga á skattskilum kæranda. Eru báðar skýrslurnar meðal gagna máls þessa.

Samkvæmt framansögðu hefur skattnánsóknarstjóri ríkisins talið ástæðu til að semja sérstaka skýrslu um nánsókn á skattskilum kæranda í tengslum við nánsókn sem fram fór á bókhaldi og skattskilum X ehf. Skýrsla um síðarnefndu nánsóknina er á hinn bóginn öllu fyllri og m.a. studd fleiri fylgiskjölum en skýrslan um nánsókn á skattskilum kæranda. Að þessu leyti er skýrslan varðandi kæranda nánast útdráttur úr skýrslu um bókhald og skattskil X ehf. Þótt fjallað sé um sömu efnisatriði í báðum skýrslunum. Hefur þetta m.a. leitt til þess að bæði skattnánsóknarstjóri ríkisins og ríkisskattstjóri hafa sem fyrr segir talið ástæðu til að vísa til skýrslu í máli X ehf. til nánari greinargerðar varðandi einstök nánsóknarefni. Hefði verið aðgengilegra og í betra samræmi við ákvæði 31. gr. reglugerðar nr. 373/2001, um framkvæmd skattefirlits og skattnánsókna, að skýrsla í máli kæranda væri þannig úr garði gerð að hún gæti staðið óstudd undir niðurstöðum skattnánsóknar og eftirfarandi endurákvörðun opinberra gjalda kæranda.

Frumskýrsla skattnánsóknarstjóra ríkisins um nánsókn á skattskilum kæranda, dags. 1. júní 2015, var send kæranda með bréfi, dags. sama dag, og kæranda gefinn kostur á koma að gögnum og skýringum vegna hennar, sem kærandi og gerði með bréfum tilnefnds verjanda síns, dags. 30. ágúst 2015 og 8. desember 2015. Leiddu andmæli kæranda til breytinga á skýrslunni, sbr. umfjöllun skattnánsóknarstjóra um andmælin í kafla 2.6 í endanlegri skýrslu embættisins, dags. 29. desember 2015. Jafnframt liggur fyrir að sama dag gaf skattnánsóknarstjóri kæranda kost á að setja fram athugasemdir sínar við frumskýrslu embættisins í máli X ehf., svo sem raunar er tekið fram í kæru kæranda til yfirséðingarnafndar. Að þessu athuguðu verður ekki fengist frekar um framangreindar athugasemdir varðandi skýrslugerð skattnánsóknarstjóra ríkisins. Tekið skal fram að það getur ekki talist annmarki á meðferð málsins þótt kærandi hafi ekki gert sérstakar athugasemdir við skýrsluna um nánsókn á bókhaldi og skattskilum X ehf., en þess ber að geta að skattnánsóknarstjóri leit allt að einu svo á að andmæli kæranda frá 30. ágúst 2015 og 8. desember 2015 vörðuðu jafnframt einkahlutafélagið. Tók skattnánsóknarstjóri efnislega afstöðu til andmælanna á þeim grundvelli, sbr. kafla 2.6 í endanlegri nánsóknarskýrslu vegna X ehf., og gerði hliðstæðar breytingar á skýrslunni og gerðar voru á skýrslu vegna kæranda, sbr. að framan.

Skýrsla endurskoðunarstofunnar Y ehf., sem kærandi vísar til, er ekki meðal gagna málsins, en fram kemur í skýrslum skattnánsóknarstjóra að umrædd skýrsla hafi verið send tilnefndum verjanda kæranda með bréfi, dags. 22. júlí 2015, þ.e. um fimm vikum áður en andmæli kæranda, sbr. bréf verjandans, dags. 30. ágúst 2015, voru send embætti skattnánsóknarstjóra. Gafst kæranda þannig kostur á að gera athugasemdir við upplýsingar í skýrslu þessari, hafi hann talið þær hafa þýðingu í málinu, áður en nánsókn málsins lauk, en í því sambandi skal tekið fram að í skýrslum

skattrannsóknarstjóra er staðhæft að rannsóknin hafi ekki verið byggð á greindri skýrslu Y ehf. Í andmælabréfi umboðsmanns kæranda til ríkisskattstjóra, dags. 14. janúar 2017, er fjallað um umrædda skýrslu Y ehf. og niðurstöðum hennar mótmælt.

Samkvæmt framansögðu verður ekki tekið undir með kæranda að andmælaréttar hans hafi ekki verið gætt við rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins á máli hans. Að þessu virtu og að athuguðum gögnum málsins að öðru leyti verður byggt á því að ekki hafi verið annmarkar á rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins sem staðið hafi í vegi fyrir því að skýrsla embættisins, dags. 29. desember 2015, yrði lögð til grundvallar endurákvörðun.

Af hálfu kæranda er gerð sú athugasemd varðandi málsmeðferð ríkisskattstjóra að óljóst sé hvort skattar þrotabús X ehf. hafi verið endurávarðaðir vegna þeirra gjaldára sem til meðferðar séu í máli kæranda, en það sé grundvallarforsenda skattbreytinga hjá kæranda að svo verði gert. Ekki verður fallist á þessa viðbáru um annmarka á málsmeðferð ríkisskattstjóra. Í þessu sambandi skal tekið fram að ekki verður talið að það sé forsenda fyrir endurákvörðun ríkisskattstjóra í máli kæranda að opinber gjöld þrotabús X ehf. sömu gjaldár hafi verið endurákvörðuð, þótt litið yrði svo á að breytingar á skattskilum kæranda ættu að leiða til breytinga á skattskilum félagsins eða að tilefni væri til þeirra að öðru leyti, sbr. það sem fram kemur um hliðstæða málsástæðu í úrskurði Héraðsdóms Reykjavíkur frá 25. febrúar 1998 í málinu nr. Y-10/1997. Verður krafa kæranda því ekki tekin til greina á grundvelli þeirra athugasemda sem gerðar eru í kæru varðandi málsmeðferð ríkisskattstjóra.

Þrátt fyrir framangreinda niðurstöðu þykir ástæða til að vikja nokkru nánar að málsmeðferð ríkisskattstjóra, þar á meðal umfjöllun í úrskurði ríkisskattstjóra um breytingar sem gerðar voru á skattskilum kæranda og rökstuðningi í úrskurðinum að öðru leyti.

Eins og fram er komið færði ríkisskattstjóri kæranda til tekna með úrskurði sínum tilgreindar fjárhæðir gjaldárin 2009, 2010, 2011, 2012 og 2013 á þeim forsendum að um væri að ræða óheimila úthlutun af fjármunum X ehf., sbr. 1. og 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sem bæri að skattleggja sem laun samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laganna. Taldi ríkisskattstjóri að verðmæti hefðu verið afhent kæranda frá félaginu með ýmsum hætti, svo sem rakið hefur verið í meginatriðum hér að framan. Rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins á skattskilum kæranda svo og rannsókn embættisins á bókhaldi og skattskilum X ehf. tók til allra þessara liða í samskiptum kæranda og félagsins. Í kæru til yfirséðanefndar er breytingum ríkisskattstjóra vegna umræddra atriða mótmælt í heild sinni. Jafnframt er í kærinni vikið að fasteignaviðskiptum í E-landi og tekið fram að af hálfu kæranda sé byggt á því sem áður hafi komið fram í málinu að því er varði þau viðskipti. Umfjöllun er einnig um greind fasteignaviðskipti í E-landi í úrskurði ríkisskattstjóra. Af þessu tilefni skal tekið fram að samkvæmt kafla 4.2.1 í skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins í máli kæranda, sbr. einnig kafla 2.6.1.2.1 í skýrslunni, eru viðskipti kæranda með ótilgreinda fasteign í E-landi og aðkoma X ehf. að þeim viðskiptum meðal rannsóknarefna. Kemur fram að fasteignin hafi verið skráð á nafn kæranda hinn 19. janúar 2006. Tiltekið er í skýrslu skattrannsóknarstjóra að samkvæmt gögnum sem aflað hafi verið hafi kaup á fasteigninni verið fjármögnuð af X ehf. með láni frá Sparisjóðabanka Íslands hf. sem fært hafi verið með 47.936.148 kr. í bókum félagsins. Er rakið í skýrslunni að á árinu 2009 hafi „bókfært verð“ fasteignarinnar verið fært á sérstakan viðskiptareikning kæranda hjá X ehf. (bókhaldslykill 8703 „Skuld A v. fasteignaviðskipti“). Þá kemur fram að á árinu 2010 hafi endurskoðandi félagsins fært heildarstöðu úttektar samkvæmt viðskiptareikningnum til frádráttar á óráðstöfuðu eigin fé félagsins. Þrátt fyrir þessa umfjöllun skattrannsóknarstjóra og samhljóm með henni og umfjöllun í rannsóknarskýrslunni um hliðstæð rannsóknarefni, þ.e. viðskipti með fasteignir að H-götu, K-götu og L-götu, er ekki

getið um neina úttekt í tengslum við viðskipti með fasteignina í E-landi í tölulegum niðurstöðum skýrslunnar, sbr. töflu í niðurstöðukafla skýrslunnar. Í boðunarbréfi ríkisskattstjóra er einnig vikið að umræddri fasteign í E-landi og í því sambandi vísað til fylgiskjala í skýrslu skattrannsóknarstjóra um úttektir kæranda úr X ehf. Þar sem gerð sé grein fyrir framangreindri fjárhæð í samantekt um úttekt kæranda á árinu 2009 samkvæmt bókhaldslykli 8703, sbr. tilvísun ríkisskattstjóra til fskj. nr. 8.75 með skýrslunni. Í hinum kærða úrskurði er síðan með hliðstæðum hætti fjallað um greind fasteignaviðskipti og mótbáurur kæranda hvað þetta atriði varðar raktar og þeim vísað á bug með skírskotun til umfjöllunar í skýrslu skattrannsóknarstjóra og fskj. nr. 6.4, 6.6, 6.8, 7.214 og 8.60 með skýrslunni. Þrátt fyrir þetta upplagg í úrskurði ríkisskattstjóra er um fjárhæð meintra úttekta kæranda úr X ehf. samkvæmt úrskurðinum vísað til töflu í úrskurðinum, sem er afrit af fyrrnefndri töflu í niðurstöðukafla skýrslu skattrannsóknarstjóra, þar sem er sem fyrr segir ekki getið um úttekt vegna greindrar fasteignar í E-landi, sbr. ennfremur fjárhæðir í úrskurðarorði úrskurðarins. Samkvæmt þessu og hvað sem líður framangreindri umfjöllun og rökstuðningi í hinum kærða úrskurði liggur því fyrir að með hinum kærða úrskurði var kæranda ekki færð til tekna afhending verðmæta frá X ehf. vegna greindrar fasteignar í E-landi.

Að því er tekur til rökstuðnings ríkisskattstjóra skal tekið fram að í samræmi við þær meginreglur um aðskilnað rannsóknarvalds og úrskurðarvalds í skattamálum sem lögfestar voru með lögum nr. 111/1992, um breytingar í skattamálum, leggur ríkisskattstjóri við endurákvörðanir sínar sjálfstætt mat á skattrannsóknir, sem fram hafa farið á vegum skattrannsóknarstjóra ríkisins, og liggja endurákvörðun til grundvallar. Í 4. og 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 er mælt fyrir um skyldu til samhliða rökstuðnings bæði hvað varðar boðun og endurákvörðun opinberra gjalda. Ekki er kveðið á um efni rökstuðnings í þessum lagaákvæðum, heldur er mælt fyrir um efni rökstuðnings í 22. gr. stjórnáskilgáttar nr. 37/1993. Ljóst er að grundvöllur endurákvörðunar ríkisskattstjóra í slíku tilviki, sem hér um ræðir, er rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins, sbr. 6. mgr. 103. gr. laga nr. 90/2003. Af því leiðir að þungamiðja slíks máls er skýrsla skattrannsóknarstjóra um viðkomandi rannsókn. Verður því almennt ekki að því fundið að við boðun endurákvörðunar og í endurákvörðuninni sé vísað til skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins, enda er markmið með skattrannsóknnum m.a. að leggja grunn að endurákvörðun opinberra gjalda, sbr. athugasemdir með frumvarpi því, sem varð að lögum nr. 111/1992, um breytingar í skattamálum, og 12. gr. reglugerðar nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna. Hins vegar leysir þetta ríkisskattstjóra ekki undan því að rökstyðja á viðhlítandi hátt og í samræmi við framangreind lagaákvæði ákvarðanir sem hann tekur á grundvelli skattrannsóknar bæði í boðun og endurákvörðun. Hlýtur það að ráðast nokkuð af eðli máls hvaða kröfur verður að gera til rökstuðnings. Í kafla II hér að framan er lýst rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins á máli kæranda. Eins og þar kemur fram reynir í máli þessu m.a. á ályktanir um úthlutun verðmæta til kæranda frá einkahlutafélagi hans, sbr. 1. og 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, í tengslum við viðskipti kæranda og félagsins með nokkrar fasteignir auk þess sem málið varðar skattlagningu greiðslna til kæranda sem tilfærðar voru sem skuld hans við félagið samkvæmt bókhaldi þess. Eru þessi atriði meginágreiningsefni málsins.

Við meðferð málsins hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins var ályktunum í frumskýrslu embættisins mótmælt af hálfu kæranda í öllum meginatriðum, sbr. bréf tilnefnds verjanda kæranda, dags. 30. ágúst 2015 og 8. desember 2015. Í fyrra bréfinu var einkum fjallað um viðskipti kæranda með fasteignir, þar á meðal kaup fasteigna af X ehf., og því m.a. haldið fram að ekki stæðist að nota fasteignamatsverð viðkomandi fasteigna sem viðmiðun fyrir raunvirði eða markaðsvirði eignanna án nánari rannsóknar. Þungamiðja andmæla samkvæmt síðara bréfinu var að hluti greiðslna X ehf. til kæranda,

sem færðar höfðu verið á tilgreindan bókhaldsreikning, væru vegna rekstrarkostnaðar félagsins eða tilheyrðu því með öðrum hætti. Í skýrslu skattransóknarstjóra, dags. 29. desember 2015, sem fylgdi boðunarbréfi ríkisskattstjóra og vísað var til í bréfinu, var fjallað um þau atriði sem eru í ágreiningi í máli þessu. Viðbárur kæranda voru áréttaðar af hans hálfu við meðferð máls hans hjá ríkisskattstjóra, sbr. andmælabréf, dags. 14. janúar 2017. Í boðunarbréfi og úrskurði ríkisskattstjóra er takmörkuð umfjöllun um þessar skýringar kæranda að öðru leyti en því að vísað er til niðurstöðu skattransóknarstjóra og umfjöllunar hans um andmæli kæranda sem fram komu á rannsóknarstigi málsins. Er nánar gerð grein fyrir umfjöllun ríkisskattstjóra í úrskurði hans í kafla IV hér að framan. Þegar litið er til þeirra athugasemda sem fram höfðu komið af hálfu kæranda varðandi rannsóknaratriði málsins, sérstaklega þau sem að framan greinir, verður að telja að rétt hefði verið að ríkisskattstjóri gerði ítarlegri grein fyrir afstöðu sinni til niðurstöðna skýrslu skattransóknarstjóra ríkisins og helstu röksemdum í því sambandi, bæði í boðunarbréfi, dags. 24. ágúst 2016, og úrskurði um endurákvörðun, dags. 30. mars 2017, með tilliti til fram kominna andmæla kæranda. Að þessu leyti verður að telja að rökstuðningur ríkisskattstjóra hafi verið ófullnægjandi, sbr. 4. og 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og 1. og 2. mgr. 22. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993. Meginforsendur ríkisskattstjóra fyrir endurákvörðun hans komu hins vegar fram, þ.e. að um væri að ræða greiðslur til kæranda frá einkahlutafélagi hans sem virða yrði sem ólögmetta úthlutun af fjármunum félagsins. Samkvæmt þessu og með vísan til þeirrar þýðingar, sem skýrsla skattransóknarstjóra ríkisins hefur í málum af þeim toga, sem hér um ræðir og að framan er lýst, verður ekki talið að þær ákvarðanir ríkisskattstjóra, sem hér um ræðir, hafi í öllum meginatriðum skort viðhlítandi rökstuðning. Þykja því ekki efni til að ómerkja hinn kærða úrskurð ríkisskattstjóra um endurákvörðun í heild sinni af þessum sökum. Á hinn bóginn verður litið til greindra annmarka í umfjöllun um einstök ágreiningsefni hér á eftir að því leyti sem efni eru til.

#### *Um lagagrundvöll málsins.*

Eins og fram er komið taldi ríkisskattstjóri að virða bæri greiðslur X ehf. til kæranda samkvæmt því sem fram kæmi um þær í bókhaldi og skattskilum félagsins, þar á meðal í tengslum við fasteignaviðskipti kæranda og félagsins, svo og meintan mismun kaupverðs og matsverðs tveggja fasteigna, sem slíka afhendingu verðmæta til kæranda sem um ræðir í 1. og 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Bæri að færa kæranda greiðslur þessar til tekna sem launatekjur samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. sömu laga. Jafnframt kom fram að ríkisskattstjóri liti svo á að málið varðaði lánveitingar félagsins til kæranda sem hefðu farið í bága við ákvæði 79. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög.

Samkvæmt 1. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, telst til arðs af hlutum og hlutabréfum í félögum, sem um ræðir í 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. sömu laga, auk venjulegrar arðgreiðslu „sérhver afhending verðmæta til hlutareiganda eða hluthafa er telja verður sem tekjur af hlutareign þeirra í félaginu“. Arður af hlutum og hlutabréfum telst til skattskyldra tekna, sbr. 4. tölul. C-liðar 7. gr. laganna. Af þessu tilefni og vegna athugasemda í kæru skal tekið fram að litið hefur verið svo á að greiðslur hlutafélags eða einkahlutafélags, sem fara fram í þágu hluthafa, geti talist tekjur hluthafa af hlutareign í skilningi 1. másl. 1. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 (dulinn arður), áður 1. másl. 1. mgr. 9. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. m.a. dóm Hæstaréttar Íslands frá 13. febrúar 1997 í máli nr. 88/1996 (H 1997:602) og úrskurð yfirsattanefndar nr. 800/1994 sem til umfjöllunar var í dómsmáli því sem lauk með greindum hæstaréttardómi.

Hvað snertir sérstaklega lánveitingar hlutafélags eða einkahlutafélags til hluthafa skal tekið fram að á það hefur reynt í allnokkrum málum fyrir yfirsattanefnd hvort virða beri lánveitingar til hluthafa, stjórnarmanna eða framkvæmdastjóra sem slíka afhendingu verðmæta sem um ræðir í 1. másl. 1. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 (duldar arðgreiðslur), sbr. áður

1. máls. 1. mgr. 9. gr. laga nr. 75/1981. Eftir gildistöku 104. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög, og 79. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög, frá og með 1. janúar 1995, sem kveða á um fortakslaust bann við slíkum lánveitingum, enda sé ekki um venjuleg viðskiptalán að ræða, hefur komið til þess að slíkar greiðslur væru virtar sem tekjur af hlutareign samkvæmt 1. máls. 1. mgr. 9. gr. laga nr. 75/1981, sbr. m.a. úrskurði yfirsattanefndar nr. 223/1999 og 264/2000. Þess ber að geta að forsenda niðurstaðna í úrskurðum þessum var m.a. að endurgreiðslur hefðu ekki farið fram og að ekkert lægi fyrir um að endurgreiðslur væru ráðgerðar.

Verulegar breytingar urðu á skattareglum um þessi efni með lögum nr. 133/2001, um breyting á lögum nr. 75/1981 og fleiri lögum, svo sem rakið er m.a. í úrskurði yfirsattanefndar nr. 119/2006. Kemur fram í 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003 að úthlutun verðmæta samkvæmt 1. mgr. greinarinnar til hluthafa eða hlutareiganda sem jafnframt er starfsmaður félags, eða tengds félags, teljist vera laun samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laganna ef hún er óheimil samkvæmt lögum um hlutafélög eða lögum um einkahlutafélög. Jafnframt er kveðið á það í 3. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 að til skattskyldra launatekna teljist lán til starfsmanna sem óheimil eru samkvæmt lögum um hlutafélög og lögum um einkahlutafélög. Þá segir í 2. mgr. 4. tölul. A-liðar lagagreinarinnar að til skattskyldra gjafa teljist lán til hluthafa og stjórnarmanna sem eru óheimil samkvæmt lögum um hlutafélög eða lögum um einkahlutafélög. Í úrskurðaframbæmd hefur verið byggt á því að eftir þær breytingar á skattareglum um óheimil lánveitingar til hluthafa og stjórnenda, sem urðu með lögum nr. 133/2001, hafi endurgreiðslur slíkra lána ekki þýðingu varðandi þá skattlagningu sem lögin mæla fyrir um í þessum tilvikum, sbr. m.a. fyrrgreindan úrskurð yfirsattanefndar nr. 119/2006. Má í þessu sambandi skírskota til dóma Hæstaréttar Íslands frá 6. desember 2012 í málinu nr. 153/2012 og frá 10. mars 2016 í málinu nr. 417/2015.

*Um tekjufærslu í tengslum við fasteignaviðskipti, sbr. bókhaldsreikning 8703 („Skuld A v. fasteignaviðskipti“).*

Með hinum kærða úrskurði um endurákvörðun, dags. 30. mars 2017, færði ríkisskattstjóri kæranda til tekna á fyrrgreindum lagagrundvelli 10.500.000 kr. gjaldárið 2009 og 7.827.121 kr. gjaldárið 2010 vegna meintra óheimilla lánveitinga frá X ehf. í tengslum við kaup kæranda á fasteigninni að H-götu í Reykjavík af Landsbanka Íslands hf. á árinu 2008 og kaupa kæranda á fasteignum að K-götu í Reykjavík og L-götu á Siglufirði af X ehf. á árinu 2009. Vísaði ríkisskattstjóri til niðurstöðu skattrannsóknarstjóra ríkisins þess efnis að X ehf. hefði í raun greitt kaupverð fyrstnefndu fasteignarinnar 10.500.000 kr. og að færslur í bókhaldi félagsins um viðskipti með hana milli kæranda og félagsins hefðu „verið til málamynda“. Hvað snerti fasteignaviðskipti á árinu 2009 taldi ríkisskattstjóri að kærandi hefði ekki greitt X ehf. umsamið kaupverð, samtals 7.827.121 kr.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins er sem fyrr segir fjallað um skipti kæranda og X ehf. vegna fyrrgreindra þriggja fasteigna svo og vegna fasteignar í E-landi. Hér að framan er rakið að þrátt fyrir umfjöllun í rannsóknarskýrslunni og hinum kærða úrskurði ríkisskattstjóra um fasteignina í E-landi, sem skilja verður þannig að X ehf. hafi einnig staðið straum af kaupum kæranda á fasteign þessari, kom ekki til þess að þau verðmæti væru færð til tekna hjá kæranda með endurákvörðun ríkisskattstjóra. Ráðstafanir og færslur í bókhaldi X ehf. vegna þessarar eignar tengjast á hinn bóginn færslum vegna annarra fasteignaviðskipta sem í málinu greinir. Þykir því rétt að víkja að tilgreiningum í bókhaldi og skattskilum X ehf. sem snerta umrædda fasteign í E-landi.



Samkvæmt gögnum sem skattrannsóknarstjóri aflaði frá yfirvöldum í E-landi keypti kærandi umrædda fasteign þar í landi í desember 2005. Voru kaupin fjármögnuð með lántöku X ehf. hjá Sparisjóðabanka Íslands hf. að fjárhæð 60.900.000 JPY og 330.900 CHF, sbr. lánssamning, dags. 23. desember 2005, sem var færður með 47.936.148 kr. í bókhaldi X ehf. fyrir rekstrarárið 2006 sem skuld félagsins. Samkvæmt færslum í bókhaldi X ehf. sama ár var lán þetta greitt upp á því ári með söluandvirði fasteignar X ehf. að Síðumúla 10. Umrædd fjárhæð 47.936.148 kr. var færð til eignar í bókhaldi X ehf. á bókhaldsreikning 7116 („E-land íbúð“), sbr. fskj. nr. 520 í bókhaldinu. Í ársreikningum X ehf. fyrir rekstrarárin 2006 og 2007 er þessi fjárhæð færð meðal varanlegra rekstrarfjármuna sem „Innborgun inn á fasteign“. Í skattframtölum félagsins árin 2007 og 2008 er sá liður tilgreindur í reit 5080 („Aðrar kröfur“). Í ársreikningi fyrir rekstrarárið 2008 bregður svo við að greind fjárhæð er innifalin í eignaliðnum „Fasteignir“ meðal varanlegra rekstrarfjármuna, en kemur þó ekki fram í sundurlíðun þessa eignaliðar í skýringu 2 með ársreikningnum. Þrátt fyrir þessa tilgreiningu í ársreikningnum er fjárhæðin 47.936.148 kr. færð sem „Aðrar kröfur“ í reit 5080 í skattframtali X ehf. árið 2009.

Enn urðu breytingar á meðferð fasteignarinnar í E-landi í bókhaldi og ársreikningi X ehf. fyrir rekstrarárið 2009 og skattframtali árið 2010. Í bókhaldinu var fyrrgreind fjárhæð 47.936.148 kr. færð með fylgiskjalinu „lok29“ af bókhaldsreikningi nr. 7116 yfir á nýjan bókhaldsreikning nr. 8703 með heitið „Skuld A v. fasteignaviðskipti“. Nánar tiltekið var færð á þann reikning krafa á kæranda í árslok 2009 að fjárhæð 66.263.269 kr. Þar af voru 47.936.148 kr. vegna íbúðarinnar í E-landi, en mismunur 18.327.121 kr. var annars vegar vegna H-götu að fjárhæð 10.500.000 kr. og hins vegar vegna söluverðs K-götu og L-götu að fjárhæð samtals 7.827.121 kr. Í ársreikningi fyrir þetta rekstrarár er umrædd fjárhæð 66.263.269 kr. tilfærð sem „Inneign vegna fasteignaviðskipta“. Á hinn bóginn er eignaliðurinn „Fasteignir“ í ársreikningnum lækkaður um 58.436.148 kr. með tilgreiningunni „Bakfærð innborgun á fasteign 2008“ sbr. skýringu nr. 2 með ársreikningnum. Samanstandur þessi fjárhæð augljóslega annars vegar af 47.936.148 kr. vegna íbúðarinnar í E-landi og hins vegar af 10.500.000 kr. vegna H-götu. Þess er loks að geta að í skattframtali X ehf. árið 2010 er tilgreind fjárhæðin 70.735.364 kr. í reit 5060 („Vaxtalausar kröfur á tengda aðila“) sem er samtala fyrrgreindrar inneignar félagsins vegna fasteignaviðskipta og eignaliðarins „Inneign hjá hluthafa“ að fjárhæð 4.472.095 kr., sbr. kröfu á kæranda samkvæmt bókhaldsreikningi nr. 8700 („A“), sem nam í árslok 4.472.045 kr., þ.e. með 50 kr. lægri fjárhæð, en um bókhaldsreikning nr. 8700 ræðir hér á eftir.

Samkvæmt færslum í bókhaldi X ehf. fyrir rekstrarárið 2010, svo sem það lá fyrir við lok rannsóknar skattrannsóknarstjóra ríkisins, var ekki færð opunarfærsla (saldo 31.12.2009) bókhaldsreiknings 8703 og raunar engar færslur færðar um reikning þennan. Þess í stað hefur saldo frá fyrra ári 66.263.269 kr. verið færður sem liður í upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár (bókhaldsreikningur 8400), ásamt öðrum óviðkomandi færslum, sbr. fylgiskjalið „sal09“ í bókhaldinu. Við blasir að þetta hefur verið leiðrétt við samningu ársreiknings félagsins fyrir rekstrarárið 2010, enda er í ársreikningnum tilgreind „Inneign vegna fasteignaviðskipta“ með 66.263.269 kr., þ.e. óbreytt fjárhæð frá fyrra ári. Í skattframtali X ehf. árið 2011 er inneign þessi, sem er samkvæmt framansögðu krafa félagsins á hendur kæranda, ekki auðkennd sem krafa á tengda aðila, þótt svo hafi verið gert á fyrra ári, heldur færð með öðrum kröfum í reit 5080 í skattframtalinu.

Í skýrslum skattrannsóknarstjóra ríkisins, bæði vegna kæranda og X ehf., er vísað til þess að samkvæmt umræddu fylgiskjali „sal09“, hvað snertir opunarfærslu bókhaldsreiknings 8703 í bókhaldi félagsins vegna rekstrarársins 2010, hafi endurskoðandi félagsins fært „heildarstöðu úttektar á þessum viðskiptareikningi í bókhaldi til frádráttar á

óráðstöfuðu eigin fé X ehf.“. Kemur fram að með þessum hætti hafi óráðstafað eigið fé X ehf. verið „fært niður“. Undir þetta tekur ríkisskattstjóri í úrskurði sínum. Verður frekast ráðið að skattrannsóknarstjóri og ríkisskattstjóri hafi talið að kærandi hafi fengið umrædda skuld sína við félagið gefna eftir. Þetta fær ekki staðist, svo sem ljóst má vera að virtum upplýsingum í ársreikningum og skattframtölum X ehf. sem raktar hafa verið að framan. Mótbárur kæranda af þessu tilefni, þar sem skírskotað var til ársreikninga og skattskila félagsins, auk þess sem kerskniorð voru höfð í garð skattrannsóknarstjóra og ríkisskattstjóra, fengu þá eina úrlausn af hálfu ríkisskattstjóra að vísað var til skýrslu skattrannsóknarstjóra um þennan þátt rannsóknarinnar, m.a. umfjöllunar í skýrslunni í tilefni af athugasemdum verjanda kæranda vegna frumskýrslu. Sá hængur var á þeirri umfjöllun að þar var í engu tekið efnislega á athugasemdum kæranda. Á það skortir samkvæmt þessu að ríkisskattstjóri hafi tekið rökstudda og sjálfstæða afstöðu til þessa þáttar í andmælum kæranda, sbr. hér að framan um skyldur ríkisskattstjóra í þessum efnunum. Til þess er að líta að ákvarðanir ríkisskattstjóra vegna greiðslna sem fóru um bókhaldsreikning 8703 voru ekki byggðar á því einu að umræddar skuldir kæranda við félagið hefðu verið felldar niður. Verður því ekki talið að framangreindir ágallar á rökstuðningi ríkisskattstjóra hafi haft áhrif á efni ákvarðana hans eða valdið kæranda réttarspjöllum.

Víkur þá nánar að ákvörðunum ríkisskattstjóra samkvæmt hinum kærða úrskurði um að færa kæranda til tekna 10.500.000 kr. gjaldárið 2009 vegna kaupa kæranda á fasteigninni að H-götu og 7.827.121 kr. gjaldárið 2010 vegna kaupa kæranda á fasteignunum að K-götu og L-götu.

Samkvæmt kaupsamningi, dags. 21. desember 2007, keypti kærandi umrædda fasteign að H-götu af Landsbanka Íslands hf. og var kaupverð 10.500.00 kr., sbr. fskj. nr. 38.1-38.2 með skýrslu skattrannsóknarstjóra í máli X ehf. Kærandi var og skráður eigandi fasteignarinnar frá 1. janúar 2008 til 8. desember 2010 samkvæmt því sem fram kemur í fasteignaskrá Þjóðskrár Íslands. Samkvæmt skýrslu skattrannsóknarstjóra var kaupverð 10.500.000 kr. greitt seljanda (Landsbanka Íslands hf.) með millifærslu af bankareikningi X ehf. 18. janúar 2008. Fasteignin var færð til eignar með því verði í bókhaldi X ehf. (bókhaldslykill 7103) fyrir rekstrarárið 2008, sbr. einnig ársreikning félagsins fyrir það ár þar sem greind fjárhæð er tilgreind sem „Keypt fasteign“ í skýringu 2 með ársreikningnum. Jafnframt kemur fram í eignaskrá með skattframtali félagsins árið 2009 að fasteign að H-götu hafi verið keypt á árinu 2008 af kæranda.

Í eignaskrá með skattframtali X ehf. árið 2010 er tilfærð sala fasteignarinnar að H-götu fyrir 10.500.000 kr. og kærandi tilgreindur kaupandi eignarinnar. Í ársreikningi X ehf. fyrir rekstrarárið 2009 er hins vegar ekki gerð grein fyrir sölu fasteignarinnar, heldur kemur fram í skýringu 2 með ársreikningnum að stofnverð fasteigna er lækkað um greinda fjárhæð 10.500.000 kr. með skýringunni „Bakfærð innborgun á fasteign 2008“, ásamt áður eignfærðri íbúð í E-landi, sbr. nánar að framan um þessar tilgreiningar. Færslur vegna þessa í bókhaldi X ehf. fyrir rekstrarárið 2009 voru með þeim hætti að fyrrgreind fjárhæð var færð sem krafa á kæranda með færslu á bókhaldsreikning 8700 „A“. Með fylgiskjalinu „lok29“ var sú fjárhæð, auk annarra, millifærð af þeim reikningi á bókhaldsreikning 8703 „Skuld A v.fasteignaviðskipti“.

Hvað snertir fasteignirnar að K-götu og L-götu liggur fyrir að kærandi keypti umræddar fasteignir af X ehf. í upphafi árs 2009, sbr. afsöl, dags. 1. janúar 2009, vegna L-götu, og dags. 9. febrúar 2009, vegna K-götu. Samkvæmt bókhaldi X ehf. var söluverð fasteigna þessara fært 31. desember 2009 sem krafa á kæranda á bókhaldsreikning 8700 („A“ með 6.826.121 kr. vegna K-götu og 1.001.000 kr. vegna L-götu, þ.e. án beinnar peningagreiðslu af hálfu kæranda. Með

færslu sama dag (fylgiskjal „lok29“) voru þessar fjárhæðir, ásamt 10.500.000 kr. vegna H-götu, kreditfærðar á bókhaldsreikning 8700 og færðar sem inneign félagsins hjá kæranda á bókhaldsreikning 8703 („Skuld A v. fasteignaviðskipti“).

Nánar er fjallað um síðarnefndan bókhaldsreikning hér að framan í tengslum við færslur vegna fasteignarinnar í E-landi. Eins og þar kemur fram var staða hans í árslok 2009, sem sýndi inneign hjá kæranda að fjárhæð 66.263.269 kr., tilfærð í ársreikningi X ehf. fyrir rekstrarárið 2009 sem „Inneign vegna fasteignaviðskipta“ og í skattframtali félagsins árið 2010 er þessi fjárhæð tilgreind í reit 5060 sem vaxtalaus krafa á tengda aðila, ásamt inneign félagsins hjá kæranda að fjárhæð 4.472.095 kr., sbr. og niðurstöðutölu bókhaldsreiknings 8700 („A“), raunar með 50 kr. mismun. Liðurinn „Inneign vegna fasteignaviðskipta“ stendur með sömu fjárhæð í ársreikningi X ehf. fyrir rekstrarárið 2010, en í skattframtali félagsins árið 2011 er umrædd krafa á kæranda færð með ýmsum kröfum í reit 5080. Umfjöllun í skýrslu skattrannsóknarstjóra og úrskurði ríkisskattstjóra um færslu greindrar fjárhæðar „til frádráttar á óráðstöfuðu eigin fé X ehf.“ í upphafi árs 2010, er því byggð á misskilningi, svo sem fram er komið. Hið rétta er að tilgreindar fjárhæðir vegna umræddra fasteigna eru bæði í ársreikningi félagsins fyrir rekstrarárið 2010 og í skattframtali félagsins árið 2011 færðar til eignar sem útistandandi kröfur, án þess þó að fram komi að um sé að ræða kröfur á hendur tengdum aðila. Þess er að geta að við skýrslutökur af kæranda og endurskoðanda X ehf. komu engar viðhlítandi skýringar fram á umræddum fasteignaviðskiptum eða færslum varðandi þau í bókhaldi X ehf. Beiðni skattrannsóknarstjóra til endurskoðandans, sem sett var fram 28. október 2014, um að fá afhentar vinnuöppur og önnur gögn vegna vinnu hans fyrir X ehf. vegna rekstraráranna 2008, 2009 og 2010 var svarað þannig af hans hálfu að því miður hefðu gögn þessi „farið í eyðingu í fyrra“.

Í kærnu til yfirséðanefndar er um þetta kæratriði, þ.e. hvað tekur til fasteignarinnar að H-götu, vísað til fyrri athugasemda kæranda sem komið hafi fram við meðferð málsins. Af hálfu kæranda kom fram í andmælabréfi til ríkisskattstjóra, dags. 14. janúar 2017, að X ehf. hefði verið raunverulegur kaupandi fasteignarinnar að H-götu, en vegna mistaka hefði kaupsamningur verið gerður í nafni kæranda. Þá hafi misfarist að fella eignina úr skattframtali kæranda. Eins og á er bent í úrskurði ríkisskattstjóra verður ekki betur séð en að misræmi hafi verið í svörum kæranda hvað þetta atriði varðar, en skýringar í bréfi verjanda kæranda til skattrannsóknarstjóra ríkisins, dags. 30. ágúst 2015, verður að skilja þannig að kærandi hafi keypt eignina sjálfur, en seljandi, sem veitt hafi lán vegna kaupanna, hafi vegna áhættuvarna sinna krafist þess að X ehf. yrði lántakandi og kærandi ábyrgðarmaður á láninu, sem kærandi hafi síðan greitt sjálfur. Af þessu tilefni tekur skattrannsóknarstjóri fram í rannsóknarskýrslu sinni að ekkert liggja fyrir um lántöku eða greiðslur kæranda vegna kaupa fasteignarinnar. Hvað snertir fasteignirnar að K-götu og L-götu er byggt á því af hálfu kæranda að alltaf hafi staðið til að hann yrði skráður eigandi þessara fasteigna frá upphafi, en það hafi verið að kröfu lánardrottna og seljanda að X ehf. yrði skráður eigandi.

Samkvæmt framansögðu var kærandi kaupandi fasteignarinnar að H-götu samkvæmt kaupsamningi, dags. 21. desember 2007, svo og færði hann hana sér til eignar í skattframtölum árin 2009 og 2010. Í samræmi við rannsókn skattrannsóknarstjóra verður einnig að ganga út frá því að X ehf. hafi greitt kaupverð eignarinnar 10.500.000 kr. beint til seljandans, Landsbanka Íslands hf., án aðkomu kæranda, enda hefur ekkert komið fram sem hnekkir því, þrátt fyrir umfjöllun í bréfi verjanda kæranda, dags. 30. ágúst 2015. Tilgreiningar í bókhaldi og skattskilum X ehf. standa til þess að félagið hafi keypt eignina af kæranda á árinu 2008 og selt honum hana aftur á árinu 2009. Annað er að segja um upplýsingar í ársreikningi félagsins fyrir rekstrarárið 2009, þar sem fram kemur að um hafi verið að ræða „innborgun á

fasteign 2008“ sem bakfærð sé í ársreikningnum. Af þessari framsetningu að dæma hefur verið litið svo á að í raun hafi ekki verið gengið endanlega frá kaupnum af hálfu félagsins á fyrra ári. Hvað sem þessu líður liggur fyrir að kærandi greiddi kaupverð eignarinnar hvorki til upphaflegs seljanda, Landsbanka Íslands ehf., á árinu 2008 né til X ehf. á árinu 2009 þegar umrædd bakfærsla tjáðist hafa átt sér stað. Stóð kærandi þannig í skuld við félagið um greinda fjárhæð a.m.k. til ársloka 2010, sbr. ársreikning félagsins fyrir það rekstrarár, hvort heldur sem við það yrði miðað að kærandi hafi keypt eignina af félaginu á árinu 2009 eða verið eigandi hennar frá öndverðum kaupum af Landsbanka Íslands hf. Atviki í þessu sambandi, sérstaklega eignfærsla kæranda sjálfs á fasteigninni í skattframtölum sínum og viðhorf sem ætla verður að liggi að baki tilgreindri „bakfærslu“ í ársreikningi X ehf. fyrir rekstrarárið 2009, þykja raunar leiða til þess að telja beri kæranda hafa verið eiganda fasteignarinnar allt umrætt tímabil. Í samræmi við þetta verður byggt á því að kærandi hafi fengið lán frá X ehf. að fjárhæð 10.500.000 kr. á árinu 2008 með því að félagið tók á sig greiðslu kaupverðs kæranda á fasteigninni að H-götu. Jafnframt má telja ljóst, enda ekki andmælt af hálfu kæranda, að hann hafi ekki greitt einkahlutafélaginu tilgreint kaupverð K-götu og L-götu, samtals 7.827.121 kr., á árinu 2009.

Samkvæmt 73. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög, er óheimilt að úthluta af fjármunum einkahlutafélags til hluthafa nema það fari fram eftir reglum um úthlutun arðs, sem endurgreiðsla vegna lækkunar hlutafjár eða varasjóðs eða vegna félagsslita. Í lögnum eru sérstakar reglur um þessi efni, sbr. VII., XII. og XIII. kafla þeirra, sbr. sambærilega kafla í lögum nr. 2/1995, um hlutafélög. Samkvæmt 1. mgr. 104. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög, og 1. mgr. 79. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög, er hlutafélagi og einkahlutafélagi hvorki heimilt að veita hluthöfum, stjórnarmönnum eða framkvæmdastjórum félagsins eða móðurfélags þess lán eða setja tryggingar fyrir þá né aðilum sem eru tengdir þeim á nánar tilgreindan hátt. Undanskilin eru þó venjuleg viðskiptalán. Í athugasemdum við 82. gr. í frumvarpi því, sem varð að lögum nr. 137/1994, um breytingu á lögum nr. 32/1978, um hlutafélög, með síðari breytingum, en lög þessi voru endurútgefin sem lög nr. 2/1995, var tekið fram að greint ákvæði um bann við lánveitingum tæki til láns á peningum eða ígildi þeirra, t.d. í formi ávísana, víxla, skuldabréfa og hlutabréfa. Takmörkunin næði ekki til venjulegra viðskiptalána, t.d. greiðslukortaviðskipta, eða til lána til fyrirtækja sem væru hluthafar ef þau væru líður í viðskiptum og venjubundin bæði í fyrirtækinu og almennt í slíkum fyrirtækjum (Alpt. 1994, A-deild, bls. 810). Tekið er fram í 4. mgr. 104. gr. laga nr. 2/1995 og 4. mgr. 79. gr. laga nr. 138/1994 að ef hlutafélag eða einkahlutafélag innir af hendi greiðslur í tengslum við ráðstafanir, sem andstæðar eru fyrrgreindum ákvæðum, skuli endurgreiða þær með dráttarvöxtum.

Fjallað er um úthlutanir af fjármunum einkahlutafélaga, þ.m.t. arðsúthlutanir, í XII. kafla laga nr. 2/1995, um hlutafélög, og XII. kafla laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög. Í 73. gr. síðarnefndra laga segir 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 1. mgr. 74. gr. laganna er m.a. 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 hefur verið frá tap sem ekki hefur verið jafnað og það fé sem samkvæmt lögum eða félagssamþykktum skuli lagt í varasjóð eða til annarra þarfa. Samkvæmt 1. mgr. 76. gr. laganna tekur hluthafafundur ákvörðun um úthlutun arðs eftir að félagsstjórn hefur lagt fram tillögur um það efni. Má ekki ákveða að úthluta meiri arði en félagsstjórn leggur til eða samþykkir, sbr. þó 2. mgr. sömu greinar.

Eins og áður segir þykir bera að byggja á því að kærandi hafi verið kaupandi greindrar fasteignar að H-götu í desember 2007. Þá liggur ekki annað fyrir samkvæmt tilgreiningum í bókhaldi og skattskilum X ehf. en að kærandi hafi stofnað til skuldar við félagið í janúar 2008 vegna umræddra fasteignakaupa. Jafnframt stóð kærandi í skuld við félagið vegna kaupa á tveimur fasteignum í janúar og febrúar 2009, þ.e. fasteignanna að K-götu og L-götu. Ljóst er að greiðslur X ehf. í tengslum við umrædd fasteignakaup kæranda fólu ekki í sér lögmeta úthlutun af fjármunum félagsins, sbr. 73. gr. laga nr. 138/1994, enda hefur því ekki verið haldið fram. Verður því að líta svo á að greiðslur þessar teljist að öllu leyti vera lán í skilningi 1. mgr. 79. gr. laga nr. 138/1994. Kærandi var aðalhluthafi og fyrirsvarsmaður X ehf. á umræddum tíma. Af því leiðir að lánveitingar X ehf. til kæranda voru ekki heimilar að lögum. Kemur þá til athugunar hvort líta megi svo á að um venjuleg viðskiptalán hafi verið að ræða sem heimilt er að veita, sbr. niðurlag 1. mgr. 79. gr. laga nr. 138/1994. Að því er varðar lánveitingu á árinu 2008 verður talið að þessu sé engan veginn fyrir að fara í tilviki kæranda, enda stóð umrædd lánafrýrgreiðsla í tengslum við fasteignakaup í eigin nafni kæranda sem ekki getur talist til venjubundinna viðskipta hvorki í því tilviki, sem hér um ræðir, né almennt. Verður frekast að telja að þarna hafi verið um fjárfestingarlán að ræða. Lánveiting á árinu 2009 var vegna kaupa kæranda á fasteignum af félaginu án þess að kærandi greiddi nokkurn hluta kaupverðs. Er komið fram af hálfu kæranda að alltaf hafi staðið til að kærandi yrði eigandi þessara fasteigna, en aðkoma X ehf. hafi komið til vegna krafna upphaflegra eigenda, seljenda og lánardrottna. Verður samkvæmt þessu að líta svo á að sömu sjónarmið eigi við um lánveitingu á árinu 2009 og á hinu fyrra ári. Með vísan til framanritaðs þykir vafalaust að ekki var um venjuleg viðskiptalán að ræða í skilningi 1. mgr. 79. gr. laga nr. 138/1994. Kærandi var sem fyrr segir eigandi hlutfjár og starfandi framkvæmdastjóri hjá X ehf. á þeim tíma sem um ræðir. Samkvæmt þessu ber að telja kæranda greiðslurnar til tekna sem laun, sbr. 3. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 og sbr. 1. og 2. mgr. 11. gr. sömu laga, eins og ríkisskattstjóri hefur gert.

*Um tekjufærslu vegna úttekta kæranda samkvæmt bókhaldsreikningi 8700 „A“.*

Samkvæmt rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins á bókhaldi og skattskilum X ehf., sbr. og skýrslu skattrannsóknarstjóra um rannsókn á skattskilum kæranda, var færður í fjárhagsbókhaldi X ehf. sérstakur bókhaldsreikningur (lykill 8700 „A“) um greiðslur félagsins til kæranda eða vegna hans. Var þannig um að ræða kröfur á kæranda. Á reikning þennan voru og kreditfærðar fjárhæðir sem félaginu bar að greiða kæranda, þar á meðal vegna reiknaðs endurgjalds.

Samkvæmt umræddum bókhaldsreikningi 8700 fyrir rekstrarárið 2008 nam skuld X ehf. við kæranda í upphafi ársins 9.812.217 kr. en í árslok átti félagið kröfu að fjárhæð 860.661 kr. á hendur kæranda. Í samræmi við það var í ársreikningi X ehf. fyrir rekstrarárið 2008 tilgreind „Inneign hjá hluthafa“ að fjárhæð 860.661 kr. Í skattframtali X ehf. árið 2009 voru og tilgreindar vaxtalausar kröfur á tengda aðila (reitur 5060) með 860.660 kr.

Samkvæmt bókhaldi X ehf. fyrir rekstrarárið 2009, sbr. bókhaldsreikning 8700, nam krafa á kæranda í upphafi ársins fyrrnefndri fjárhæð 860.661 kr. en krafa á kæranda nam 4.472.045 kr. í árslok. Mismunur, þ.e. hækkun kröfu á kæranda, var því 3.611.384 kr. Eins og rakið hefur verið var á þessu ári stofnað til annars reiknings í bókhaldinu vegna greiðslna til/frá kæranda, þ.e. bókhaldsreikningsins „Skuld A v. fasteignaviðskipti“ (lykill 8703). Eins og nánar er rakið í umfjöllun um þann bókhaldsreikning hér að framan var færð á hann krafa á kæranda með einni færslu í árslok 2009 að fjárhæð 66.263.269 kr. Kröfur á kæranda samkvæmt bókhaldsreikningunum báðum nam því samtals 70.735.314 kr. í árslok 2009. Í ársreikningi X ehf. fyrir rekstrarárið 2009 er „Inneign hjá hluthafa“ tilgreind með 4.472.095 kr., þ.e. 50 kr. hærri fjárhæð en samkvæmt bókhaldinu svo sem það lá fyrir við skattrannsóknina, en nýr eignaliður „Inneign vegna

fasteignaviðskipta“ er færður í ársreikninginn með 66.263.269 kr. Í skattframtali X ehf. árið 2010 eru á hinn bóginn tilgreindar vaxtalaugar kröfur á tengda aðila (reitur 5060) með 70.735.364 kr. sem þannig svarar til beggja fyrrgreindra liða í ársreikningnum.

Samkvæmt bókhaldsreikningi 8700 („A“) í bókhaldi X ehf. fyrir rekstrarárið 2010 var krafa á hendur kæranda 4.472.044 kr. í upphafi ársins samkvæmt opunarfærslum (saldo 31.12.2009) og 6.728.813 kr. í lok ársins. Mismunur (hækkun skuldar kæranda) var því 2.256.769 kr. Í bókhaldinu var ekki færð opunarstaða bókhaldsreiknings 8703 („Skuld A v.fasteignaviðskipti“) og raunar engar færslur færðar um reikning þennan á árinu 2010, eftir því sem fylgiskjöl með skýrslu skattrannsóknarstjóra bera með sér. Í ársreikningi X ehf. fyrir rekstrarárið 2010 er bæði tilgreind „Inneign hjá hluthafa“ með 6.728.813 kr. og „Inneign vegna fasteignaviðskipta“ með 66.263.269 kr., þ.e. óbreytt fjárhæð frá fyrra ári hvað síðarnefnda liðinn varðar. Í skattframtali X ehf. árið 2011 er fjárhæðin 6.728.813 kr. tilgreind sem vaxtalaugar kröfur á tengda aðila (reitur 5060), en inneign vegna fasteignaviðskipta 66.263.269 kr. er færð með öðrum kröfum í reit 5080 í skattframtalinu.

Samkvæmt því sem fram kemur í skýrslu skattrannsóknarstjóra um færslur á bókhaldsreikningi 8700 („A“) vegna rekstrarársins 2011 var krafa á hendur kæranda 6.728.813 kr. í upphafi ársins og 20.998.025 kr. í lok ársins. Mismunur (hækkun skuldar kæranda við félagið) var því 14.269.212 kr. samkvæmt þessum gögnum. Að virtum skýringum í andmælabréfi verjanda kæranda um að greiðsla vegna skuldabréfs og leigutekjur hefðu ranglega verið færðar hjá kæranda féllst skattrannsóknarstjóri á lækku síðastnefndrar fjárhæðar í 11.742.728 kr. Af hálfu X ehf. voru hvorki gerð skil á ársreikningi né skattframtali vegna rekstrarársins 2011.

Samkvæmt samantekt skattrannsóknarstjóra um færslur á bókhaldsreikningi 8700 vegna rekstrarársins 2012 nam hækkun skuldar kæranda á því ári 10.942.112 kr., en opunarstaða (saldo frá fyrra ári) var ekki færð í bókhaldið. Skattrannsóknarstjóri féllst á andmæli kæranda um að lækka bæri síðastgreinda fjárhæð vegna leigutekna og varð niðurstaðan því að skuld kæranda við félagið hefði hækkað um 9.710.112 kr. á árinu 2012. Af hálfu X ehf. voru hvorki gerð skil á ársreikningi né skattframtali vegna rekstrarársins 2012.

Niðurstaða rannsóknar skattrannsóknarstjóra ríkisins var samkvæmt framansögðu sú að úttektir kæranda samkvæmt bókhaldsreikningi 8700 („A“) hefðu numið 860.661 kr. árið 2008, 3.611.384 kr. árið 2009, 2.256.769 kr. árið 2010, 11.742.728 kr. árið 2011 og 9.710.112 kr. árið 2012. Á þessu byggði ríkisskattstjóri jafnframt við hina kærðu endurákvörðun.

Við skýrslutökur af kæranda hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins dagana 30. apríl 2014 og 7. nóvember 2014 komu fram þær skýringar hans að í mörgum tilvikum væri um að ræða endurgreiðslu á útlögðum kostnaði vegna rekstrar X ehf. Aðspurður um það við fyrri skýrslutökuna hvers vegna hann hefði ekki fært úttekt samkvæmt viðskiptareikningnum til tekna í skattframtölum sínum kvaðst kærandi hafa litið svo á að um lán til sín væri að ræða.

Í kæru til yfirsattaneftndar er vísað til þess sem áður hafi komið fram af hálfu kæranda vegna útlagðs kostnaðar hans vegna reksturs X ehf. Ganga verður út frá því að hér sé einkum skírskotað til bréfs verjanda kæranda til skattrannsóknarstjóra ríkisins, dags. 8. desember 2015, þar sem fram koma skýringar vegna færslna um bókhaldsreikning 8700 á árunum 2011 og 2012, sbr. fskj. nr. 13.1-13.163 og 16.1-16.46 með skýrslu skattrannsóknarstjóra um bókhald og skattskil X ehf., sem vísað er til í bréfinu, en þessi fylgiskjöl er ekki að finna með rannsóknarskýrslu vegna kæranda sjálfs. Í greindu bréfi verjanda kæranda er því mótmælt með almennum hætti að

kærandi hafi látið X ehf. greiða einkaútgjöld sín. Kærandi hafi í öllum tilvikum verið að fá endurgreitt það sem hann hafi áður lagt út fyrir félagið í rekstri þess. Ekki er í bréfi þessu vikið að einstökum greiðslum sem færðar voru á bókhaldsreikning 8700 á árunum 2008, 2009 og 2010. Að því athuguðu og með vísan til þess sem fram er komið um þessar greiðslur samkvæmt rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins, þar á meðal að greiðslur þessar voru tilgreindar sem kröfur á hluthafa í ársreikningum X ehf. fyrir greind rekstrarár, þykir ekki fara á milli mála að þær hafi að öllu leyti verið lán í skilningi 1. mgr. 79. gr. laga nr. 138/1994, eins og skýra verður ákvæðið með hliðsjón af lögskýringargögnum, sbr. hér að framan. Verður raunar naumast séð að um það sé deilt.

Vegna greiðslna á árunum 2011 og 2012 er á það bent í nefndu bréfi, dags. 8. desember 2015, að af hálfu X ehf. hafi ekki verið gerð skil á skattframtölum vegna rekstraráranna 2011 og 2012. Þá eru raktar skýringar kæranda við einstakar færslur (fylgiskjöl) samkvæmt bókhaldsreikningi 8700 vegna þessara ára. Að frátöldum greiðslum, sem færðar voru til skuldar (kredit) á reikninginn, virðist mega flokka skýringar kæranda í sjö liði; a) að greiddur hafi verið læknis- og lyfjakostnaður starfsmanns sem færður hafi verið á reikning hans, b) að útgjöld séu vegna bifreiðar kæranda sem hann hafi notað í þágu félagsins, en eftir sé að reikna honum bifreiðastyrk vegna þessa, c) að greidd hafi verið iðgjöld vegna trygginga starfsmanns, d) að greiðsla varði þinglýsingar- og stimpilgjöld vegna X ehf., e) að færð hafi verið á reikninginn áskrift fjölmiðla vegna X ehf. sem eftir sé að gjaldfæra, f) að X ehf. hafi keypt „aftanívagn“ af kæranda og g) að um sé að ræða útgjöld vegna viðskiptaferða á vegum X ehf.

Þessu til viðbótar kemur fram vegna tiltekinnar greiðslna ýmist að kærandi muni ekki ástæðu greiðslna eða að gögn vanti um hlutaðeigandi færslur, þar á meðal um greiðslur samkvæmt greiðslukortayfirlitum. Loks segir um sumar greiðslur að þær tilheyri kæranda, þar á meðal greiðslur vegna H-götu og afborganir skuldabréfs nr. 170833. Síðastgreinda athugasemd verður að skilja þannig að viðurkennt sé að greiðslurnar feli í sér úttekt kæranda. Jafnframt verður byggt á því að greiðslur, sem kærandi kveðst ekki kunna deili á, m.a. sökum vöntunar gagna, hafi tilheyrt kæranda, enda hefur hann ekki gefið neina viðhlítandi skýringu á þeim. Hér á meðal eru greiðslur sem auðkenndar eru „MF á A“, „Úttekt A“ eða „Einkanotkun Visa“ samkvæmt bókhaldsfærslum. Greiðslur, sem kærandi hefur þannig viðurkennt að tilheyri sér eða hefur ekki gefið skýringu á, nema samtals 9.896.338 kr. árið 2011 og 8.112.099 kr. árið 2012. Er hér um að ræða meginþorra þeirra fjárhæða sem færðar voru um bókhaldsreikning 8700.

Að því er tekur til annarra greiðslna, samtals að fjárhæð 1.846.390 kr. á árinu 2011 og 1.598.013 kr. á árinu 2012, verður ekki fram hjá því litið, eins og kærandi bendir á, að ekki liggja fyrir ársreikningar og skattframtöl X ehf. vegna rekstraráranna 2011 og 2012. Má því ganga út frá því að ekki hafi öll kurl verið komin til grafar í bókhaldi félagsins og að m.a. gæti þurft að leiðrétta einstakar færslur við gerð reiknings- og skattskila. Eru aðstæður að þessu leyti með öðrum hætti þessi ár en rekstrarárin 2008, 2009 og 2010. Af þessum sökum var tilefni til þess að ríkisskattstjóri gætti sérstaklega að skýringum kæranda sem lutu að því að rekstrarkostnaður félagsins eða aðrar greiðslur vegna þess hefðu ranglega verið færðar í bókhaldinu sem greiðslur vegna kæranda. Í skýrslu skattrannsóknarstjóra var fjallað um flesta liði í skýringum kæranda, sbr. andmælubríf, dags. 8. desember 2015, en þó var ekki vikið að öllum þáttum þeirra. Um andmælin í heild kom fram að þau gæfu ekki tilefni til að falla frá niðurstöðu um að hér væri um að ræða duldar arðstekjur kæranda, að því frátöldu að sem fyrr segir um tilteknar greiðslur vegna afborgunar af skuldabréfi og leigutekna af fasteignum. Kærandi hélt skýringum sínum til streitu við meðferð máls hans hjá ríkisskattstjóra, sbr. bréf umboðsmanns kæranda, dags. 14. janúar 2017, en úrlausn ríkisskattstjóra um einstaka liði í þessum skýringum kæranda var að mestu takmörkuð við það að vísað var til umfjöllunar skattrannsóknarstjóra, svo sem fram er komið.

Hér að framan er fjallað um þær kröfur, sem almennt verður að gera til rökstuðnings ríkisskattstjóra í málum af þeim toga sem hér um ræðir, og jafnframt fundið að rökstuðningi ríkisskattstjóra í máli þessu án þess þó að talið verði að ómerkja beri úrskurð hans um endurákvörðun í heild sinni af þessum sökum. Í skýrslu skattrannsóknarstjóra er að talsverðu leyti um að ræða ályktanir og mat skattrannsóknarstjóra af því sem upplýst var við rannsóknina. Á það ekki síst við um þann lið sem hér um ræðir. Allt frá skýrslutökum og bréfaskriftum við meðferð málsins á rannsóknarstigi hefur kærandi haldið því á lofti að fyrrgreindar fjárhæðir, sem gengu um bókhaldsreikning 8700 á árunum 2011 og 2012, hefðu ranglega verið færðar sem greiðslur X ehf. til kæranda og ættu í raun að bókfærast sem rekstrarkostnaður félagsins eða annars konar greiðslur vegna þess. Eins og fram er komið tók ríkisskattstjóri ekki á þessu í úrskurði sínum um endurákvörðun, dags. 30. mars 2017, með öðrum hætti en að vísa til umfjöllunar skattrannsóknarstjóra um andmæli kæranda vegna frumskýrslu embættisins. Í þeirri greinargerð skattrannsóknarstjóra var fjallað um og tekin afstaða til skýringa kæranda hvað snertir læknis- og lyfjakostnað, rekstrarkostnað bifreiðar kæranda, ferðakostnað, kostnað vegna H-götu og þjónustu fasteignasala. Að öðrum liðum, sbr. sundurliðun að framan, var ekki sérstaklega vikið í þessari umfjöllun skattrannsóknarstjóra. Þess skal getið að ekki er ágreiningur um það í málinu að greiðslur vegna H-götu hafi tilheyrt kæranda, enda byggt á því af hans hálfu að sú fasteign hafi verið í hans eigu á umræddum tíma. Umfjöllun skattrannsóknarstjóra um þau útgjöld var því út af fyrir sig óþörf.

Verður nú vikið nánar að einstökum liðum samkvæmt skýringum kæranda eftir því sem ástæða þykir til og með hliðsjón af því sem að framan segir um málsmeðferð ríkisskattstjóra.

Af hálfu kæranda er komið fram að greiðslur að fjárhæð 227.146 kr. árið 2011 og 13.302 kr. árið 2012 séu læknis- eða lyfjakostnaður vegna starfsmanns sem færður hafi verið á hann. Þessar skýringar þykja bera með sér að útgjöld þessi hafi verið vegna kæranda sjálfs. Verður það og ráðið af reikningum eða kvittunum vegna þessa kostnaðar, að því leyti sem þær liggja fyrir, en tekið skal fram að sjúklingur samkvæmt reikningum frá tannlækni er jafnan tilgreindur „X ehf.“ Að þessu virtu og athuguðum gögnum um þessi útgjöld verður að taka undir það með ríkisskattstjóra, sbr. og forsendur skattrannsóknarstjóra, að ekki verður séð að í neinu tilviki sé unnt að fella kostnað undir ákvæði 7. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 483/1994, um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Skýringar kæranda hér að lútandi þykja því ekki gefa tilefni til að ætla að um rekstrarkostnað X ehf. hafi verið að ræða.

Greiðslur samkvæmt bókhaldsreikningi 8700, sem skýrðar eru þannig að um ræði kostnað vegna bifreiða kæranda sem hann hafi notað í þágu X ehf., nema 348.698 kr. árið 2011 og 112.961 kr. árið 2012. Ljóst er að af hálfu félagsins var ekki gerð grein fyrir þessum greiðslum sem bifreiðastyrk til kæranda í launauppgjöf þess, sbr. 1. mgr. 92. gr. laga nr. 90/2003, svo og tilfærði kærandi ekki slíkar greiðslur frá félaginu í skattframtölum sínum umrædd ár, sbr. ákvæði 1. tölul. A-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 90/2003. Verður ekki heldur séð að um slíkt hafi verið að ræða á fyrri árum þrátt fyrir að hliðstæðar færslur sé að finna á umræddum bókhaldsreikningi þau ár. Kærandi hefur ekki heldur leitast við að leiðréttu skattskil sín að þessu leyti þótt telja verði að árið tilefni hafi verið til þess í ljósi skýringa hans um þessi útgjöld. Sá annmarki er jafnframt á skýringum kæranda, svo sem á er bent í skýrslu skattrannsóknarstjóra, að engin rökstudd grein hefur verið gerð fyrir meintri bifreiðanotkun í þágu X ehf. Verður samkvæmt þessu ekki fallist á viðbárur kæranda um þessar greiðslur.

Af hálfu kæranda er greiðsla að fjárhæð 85.600 kr. árið 2012 tilgreind sem þinglýsingar- og stimpilgjöld vegna X ehf. Í skýrslu skattrannsóknarstjóra var af þessu tilefni bent á að útgjöldin varði fasteign sem ekki hafi verið í eigu félagsins. Þrátt fyrir þetta hefur kærandi ekki gert neina nánari grein fyrir tengslum þessa kostnaðar við rekstur félagsins. Að svo



vöxnu verður ekki talið að skýring kæranda gefi tilefni til annars en að ætla að þessi útgjöld hafi verið vegna kæranda sjálfs.

Um aðra liði samkvæmt skýringum kæranda er þess fyrst að geta að útgjöld sem skýrð eru sem ferðakostnaður vegna X ehf. nema 76.458 kr. árið 2011 og 1.268.342 kr. árið 2012. Vegna þessa kostnaðarflokks vék skattrannsóknarstjóri að þremur fylgiskjölum, þ.e. einu á árinu 2011 að fjárhæð 3.730 kr. og tveimur á árinu 2012 að fjárhæð 8.400 kr. hvort, og vísaði til þess að samkvæmt skýringum kæranda væri um að ræða kostnað vegna ferða F til Kína til að kanna grundvöll fyrir skammtímaleigu til kínverskra ferðamanna og athuga með kaup á innréttingum og líni frá Kína. Af þessu tilefni tók skattrannsóknarstjóri fram að ekki væri gerð grein fyrir tengslum F við X ehf. á umræddum tíma. Þætti því ekki hafa verið sýnt fram á að um væri að ræða kostnað félagsins. Ekki er vikið frekar að meintum ferðakostnaði í úrskurði ríkisskattstjóra. Framangreind umfjöllun skattrannsóknarstjóra, sem ríkisskattstjóri gerir þannig að sinni, er með öllu ófullnægjandi, enda tekur hún aðeins til lítills hluta þess kostnaðar sem kærandi skýrði sem ferðakostnað vegna X ehf. Að sönnu hefur ekkert komið fram af hálfu kæranda um tengsl F við rekstur félagsins, en sá ljóður á skýringum kæranda þykir þó ekki skipta öllu máli þegar það er virt að F er ekki talin ferðalangur nema í þessum tilgreindu tilvikum. Að öðru leyti fer ekki á milli mála að kærandi er sjálfur talinn hafa verið á ferð á vegum félagsins. Ferðakostnaður á árinu 2012 virðist helst tengjast ferðalagi kæranda til Kína, sem bar á góma við skýrslutöku af kæranda, en meðal fylgiskjala með skýrslu skattrannsóknarstjóra um bókhald og skattskil X ehf. eru hótélreikningar kæranda frá því landi sem skuldfærðir hafa verið sem útlagður kostnaður kæranda á bókhaldsreikning 8700. Verður að gera ráð fyrir því að sá kostnaður hafi verið færður til gjalda í bókhaldinu. Skattrannsóknarstjóri gerði í skýrslu sinni engar athugasemdir varðandi þau útgjöld þótt ljóst sé af skýrslutökum af kæranda að embættið hafi tekið rekstrarkostnað félagsins til rækilegrar athugunar. Ljóst má vera af framansögðu að skýringar kæranda um útgjöld vegna ferðalaga í viðskiptaerindum X ehf., sem rangfærð hefðu verið sem greiðslur til kæranda, fengu mjög takmarkaða úrlausn af hendi ríkisskattstjóra, enda gat á engan hátt talist viðhlítandi að vísa í þessum efnunum til umfjöllunar skattrannsóknarstjóra. Þá var engin umfjöllun í skýrslu skattrannsóknarstjóra um þær skýringar kæranda að greiðslur til tryggingafélags að fjárhæð 125.292 kr. árið 2011 og 117.808 kr. árið 2012 væru í raun „tryggingakostnaður vegna starfsmanns“. Sama er að segja um skýringar þess efnis að áskrift fjölmiðla 18.796 kr. árið 2011 tilheyrði X ehf., en þess má geta að ekki verður betur séð en að útgjöld af þessu tagi hafi verið gjaldfærð hjá félaginu. Ekki var heldur vikið að þeirri skýringu kæranda að greiðsla að fjárhæð 1.050.000 kr. á árinu 2011 væru vegna kaupa X ehf. á „aftanivagni“ af kæranda, sbr. einnig það sem fram kemur um slík kaup á viðkomandi bókhaldsskjali.

Samkvæmt því sem hér hefur verið rakið og þegar jafnframt er horft til viðhorfa kæranda sem fram komu í bréfi til ríkisskattstjóra, dags. 14. janúar 2017, var óhjákvæmilegt að ríkisskattstjóri tæki skýringar kæranda varðandi ferðakostnað, tryggingakostnað, áskrift fjölmiðla og eignakaup af kæranda sérstaklega til rökstuddrar úrlausnar, enda hafði takmarkað eða ekkert verið um þær fjallað af hálfu skattrannsóknarstjóra. Samkvæmt þessu var rökstuðningur ríkisskattstjóra hvað varðar þessi atriði alveg óviðhlítandi, sbr. 4. og 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og 1. og 2. mgr. 22. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993, enda leiddi málsmeðferðin til þess að viðbárum kæranda um framangreinda liði var ekki veitt nein úrlausn. Verður að telja að hér hafi verið um að ræða verulegan annmarka á rökstuðningi ríkisskattstjóra. Af þessu þykir leiða að fella ber úr gildi tekjufærslu ríkisskattstjóra að fjárhæð 1.145.254 kr. á árinu 2011 og 1.386.150 kr. á árinu 2012.

Hvað varðar hinar umdeildu greiðslur samkvæmt bókhaldsreikningi 8700 „A“ að öðru leyti, þ.e. sem nemur 10.597.474 kr. á árinu 2011 og 8.323.962 kr. á árinu 2012, verður að telja að hér hafi að öllu leyti verið um að ræða lánveitingar til kæranda í skilningi 1. mgr. 79. gr. laga nr. 138/1994. Kærandi var aðalhluthafi og fyrirsvarsmaður X ehf. á greindum tíma. Af því leiðir að umræddar greiðslur einkahlutafélagsins til kæranda, svo og fyrrgreindar greiðslur að fjárhæð 860.661 kr. á árinu 2008, 3.611.384 kr. á árinu 2009, 2.256.769 kr. á árinu 2010, voru ekki heimilar að lögum sem lánveitingar til hans, enda þykir vafalaust að ekki var um venjulegt viðskiptalán að ræða, sbr. fyrrgreint ákvæði og lögskýringargögn með því. Samkvæmt þessu og að öðru leyti með vísan til umfjöllunar hér að framan um lánveitingar til kæranda í tengslum við fasteignaviðskipti ber að telja kæranda umræddar greiðslur á árunum 2008, 2009, 2010, 2011 og 2012 til tekna sem laun í skattframtölum hans viðkomandi ár samkvæmt 3. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003.

*Um ákvarðanir ríkisskattstjóra vegna annarra færslna í bókhaldi X ehf.*

Til viðbótar greiðslum sem fjallað hefur verið um hér að framan og fóru um bókhaldsreikning 8700 færði ríkisskattstjóri kæranda til tekna þrjár greiðslur sem hann taldi bera með sér duldar arðgreiðslur til kæranda. Er hér í fyrsta lagi um að ræða 7.500.000 kr. gjaldárið 2010, sem gjaldfærð var sem ábyrgðarþóknun í bókhaldi og skattskilum X ehf., í öðru lagi greiðslu að fjárhæð 18.080.000 kr. gjaldárið 2011 vegna millifærslna frá Z ehf. til X ehf. og í þriðja lagi 11.000.000 kr. sama ár vegna skuldabréfs.

Um fyrstnefndu greiðsluna er það að segja að umrædd fjárhæð 7.500.000 kr. var færð til gjalda í bókhaldi X ehf. fyrir rekstrarárið 2009 á bókhaldsreikning 6250 „Tap vegna afleiðusamninga“ meðal fjármagnsliða. Mótfærsla var kreditfærð á bókhaldsreikning 8700 „A“. Fyrir liggur að færslur þessar voru gerðar í tengslum við samningu ársreiknings X ehf. fyrir rekstrarárið 2009, þ.e. voru meðal svonefndra lokafærslna í bókhaldinu, sbr. fylgiskjalið „lok30“, dags. 31. desember 2009. Í skýrslu skattrannsóknarstjóra í máli X ehf. er rakið að fylgiskjal vegna þessarar færslu sé handskrifað blað þar sem ritaður sé skýringartextinn „Ábyrgðarþ. A“. Engin önnur gögn hafi fundist í bókhaldinu varðandi þessa færslu. Gjaldfærsla vegna ábyrgðarþóknunar kemur ekki sérstaklega fram í ársreikningi X ehf. fyrir rekstrarárið 2009, heldur eru þar gjaldfærð óskipt „Vaxtagjöld, gengismunur og verðbætur“ að fjárhæð 46.467.124 kr., en ætla verður að umrædd greiðsla til kæranda sé þar meðtalin. Kærandi var spurður um greinda bókhaldsfærslu og gögn að baki henni við skýrslutökur hjá skattrannsóknarstjóra. Kvaðst kærandi ekki minnast þess að hafa séð þessi gögn áður. X ehf. hefði átt í afleiðuviðskiptum við Landsbanka Íslands hf. og tapað á þeim viðskiptum. Kærandi greindi jafnframt frá því að hann hefði gengist í persónulegar ábyrgðir fyrir X ehf. vegna viðskiptanna, en kvaðst ekki geta sagt til um með vissu hvað hann hefði persónulega greitt bankanum vegna þessa. Hann ætti ekki gögn um ábyrgðarþóknun sína. Við skýrslutöku af endurskoðanda X ehf. komu ekki fram frekari skýringar. Taldi endurskoðandinn að kærandi hefði lagt fram „reikning eða eitthvað ... á sínum tíma um þetta“ sem gæti legið í vinnuöppu sinni. Með tölvubréfi til skattrannsóknarstjóra 5. nóvember 2014 greindi endurskoðandinn síðan frá því að vinnuöppur hefðu „farið í eyðingu í fyrra“. Undir rannsókn málsins óskaði skattrannsóknarstjóri eftir upplýsingum frá Landsbanka Íslands hf. um það hvort komið hefði til greiðslna vegna ábyrgða á lánnum og framvirkum samningum X ehf. og kæranda á árunum 2006 til og með 2012. Í svarbréfi bankans, dags. 23. september 2014, sbr. fskj. nr. 30.1 með skýrslu skattrannsóknarstjóra, kom fram að eftir leit í kerfum bankans væri ekki að sjá að ábyrgðarmenn hefðu innt af hendi greiðslur vegna X ehf., hvorki vegna lánasamninga né framvirkra samninga. Með bréfi til skattrannsóknarstjóra, dags. 30. ágúst 2015, lagði verjandi kæranda fram gögn um ábyrgðir kæranda vegna skulda X ehf. við Landsbanka Íslands hf., sbr. m.a. yfirlýsingu Landsbankans hf.,

dags. 3. janúar 2015. Af þessu tilefni var áréttað í skýrslu skattrannsóknarstjóra að ekkert hefði komið fram um greiðslur kæranda vegna ábyrgða sem hann hefði tekist á hendur vegna X ehf. Að mati skattrannsóknarstjóra væri hér um að ræða óheimila úttekt kæranda úr einkahlutafélagi sínu. Til stuðnings tekjufærslu vegna þessara atvika vísaði ríkisskattstjóri í úrskurði sínum til þessarar niðurstöðu skattrannsóknarstjóra ríkisins. Hefði ekki verið sýnt fram á það með gögnum að kærandi hefði persónulega innt af hendi greiðslur vegna ábyrgða sem hann hefði tekist á hendur vegna skulda X ehf., hvorki við Landsbankann hf. né vegna slíkra gerninga gagnvart öðrum. Verði því ekki fallist á að um endurgreiðslu slíkra greiðslna hefði verið að ræða. Þá vakti ríkisskattstjóri athygli á því að greiðslur vegna ábyrgðarþóknana teldust til skattskyldra tekna hjá viðtakanda, sbr. ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 3/2002.

Að því virtu sem hér hefur verið rakið verður ráðið að ríkisskattstjóri hafi talið umrædda fjárhæð hafa verið rangfærða í bókhaldi og skattskilum X ehf. þar sem ekki hefði komið til þess á árinu 2009 að kærandi hafi staðið lánardrottnum félagsins skil á greiðslu sökum ábyrgða sinna á skuldbindingum þess. Ekki sýnist vefengt að kærandi hafi tekist slíka ábyrgð á herðar, sbr. og framlögð gögn þar um. Miðað við þetta verður ekki talið útilokað að um slíka greiðslu hafi verið að ræða sem kærandi heldur fram, sbr. m.a. sjónarmið ríkisskattstjóra í ákvarðandi bréfi hans nr. 3/2002, óháð því hvort ábyrgðin hafi fallið á kæranda á árinu og hvað sem leið greiðslum kæranda af þeirri ástæðu. Tekið skal fram að telja verður að atvik málsins, þar á meðal tilgreiningar í bókhaldi og ársreikningi X ehf. varðandi meinta ábyrgðarþóknun, hafi gefið tilefni til þess að taka til athugunar, hvað sem leið ábyrgðarskuldbindingu kæranda fyrir einkahlutafélagið, hvort samist hefði í raun um endurgjald fyrir slíka ábyrgð, sem hér um ræðir, og það innt af hendi. Endurákvörðun ríkisskattstjóra fól ekki í sér vefngingu af þessu tagi auk þess sem naumast verður talið að skattrannsóknin hafi beinst að þessum atriðum. Að svo vöxnu þykir ekki annað fært en að byggja á skýringum kæranda varðandi þennan lið.

Forsendur ríkisskattstjóra fyrir því að virða umrædda greiðslu sem dulinn arð þykja samkvæmt framansögðu ekki fá staðist. Breytingu hans þar að lútandi er því hnekkt. Ljóst er á hinn bóginn að kærandi gerði ekki grein fyrir greiðslu þessari frá X ehf. í skattframtali árið 2010. Í samræmi við skattfrákvæmd, sem gerð er grein fyrir í fyrrgreindu leiðbeinandi bréfi ríkisskattstjóra nr. 3/2002, verður umrædd fjárhæð 7.500.000 kr. því færð í skattframtal kæranda árið 2010 sem tekjur samkvæmt 2. tölul. C-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003.

Hvað snertir greiðslur vegna Z ehf. er þess að geta að samkvæmt færslum í bókhaldi X ehf. fyrir rekstrarárið 2010 og bankaupplýsingum, sem gerð er grein fyrir í skýrslum skattrannsóknarstjóra ríkisins, voru 18.100.000 kr. millifærðar af bankareikningi Z ehf. á bankareikning X ehf. með þremur færslum dagana 11. febrúar, 5. mars og 15. mars 2010, en tvær færslur, samtals 20.000 kr. voru færðar af bankareikningi X ehf. til Z ehf. Í bókhaldi X ehf. voru greiðslur þessar færðar á bókhaldsreikning 7625 („Z ehf.“) sem þá stóð með skuld félagsins við Z ehf. að fjárhæð 18.080.000 kr. (án tillits til upphafsstöðu). Með lokafærslu í bókhaldi X ehf. fyrir rekstrarárið 2010, sbr. fylgiskjalið „lok14“, dags. 31. desember 2010, var umrædd fjárhæð 18.080.000 kr. færð út af bókhaldsreikningi 7625 og færð kredit á bókhaldsreikning 8700 („A“), svo sem um væri að ræða greiðslu kæranda eða skuld X ehf. við hann.

Við skýrslutökur hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins komu ekki fram skýringar af hálfu kæranda varðandi umræddar færslur. Kærandi upplýsti að Z ehf. væri félag sem hann hefði átt með bróður sínum eða frænda. Í andmælubréfi kæranda, dags. 14. janúar 2017, var því borið við að kærandi myndi ekki eftir neinum innborgunum frá Z ehf. og að svo virtist sem lokafærslur vegna Z ehf. hefðu ekki verið færðar rétt í bókhald, svo sem nánar var rakið.

Taka má undir það með kæranda að lokastaða umrædds bókhaldsreiknings 7625 samkvæmt bókhaldi X ehf. fyrir rekstrarárið 2009 var ekki rétt færð milli ára, þ.e. ekki færð með viðkomandi fjárhæð 14.097.339 kr. sem opunarstaða þessa bókhaldsreiknings árið 2010. Var fjárhæðin þess í stað færð á bókhaldsreikning 8400 („Óráðstafað eigið fé 01.01“). Þetta hefur augljóslega verið leiðrétt við gerð ársreiknings fyrir rekstrarárið 2010 án þess þó að þess sjái sér stað í fyrirliggjandi bókhaldsgögnum. Þetta fær þó engu breytt um það að með fyrrgreindu fylgiskjali „lok14“ voru 18.080.000 kr. færðar til lækkunar á skuld kæranda við X ehf. án þess að um væri að ræða greiðslur frá kæranda. Af hálfu kæranda hafa engar viðhlítandi skýringar verið gefnar á umræddri færslu og greindri lækkun skuldar kæranda við félagið samkvæmt henni. Verður að draga þá ályktun, eins og felst í niðurstöðu skattrannsóknarstjóra og úrskurði ríkisskattstjóra, að færsla þessi eigi ekki við rök að styðjast. Verður talið að umrædd greiðsla feli í sér ólögmdæta úthlutun verðmæta af fjármunum X ehf. (dulinn arð) er virða beri sem skattskyldar launatekjur kæranda samkvæmt 1. másl. 1. mgr. og 1. másl. 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, sbr. og 1. tölul. A-liðar 7. gr. þeirra laga.

Víkur þá að færslu að fjárhæð 11.000.000 kr. í bókhaldi X ehf. fyrir rekstrarárið 2010. Umrædd fjárhæð var færð með fylgiskjalinu „lok 14“, sem fyrr er getið, til skuldar (kredit) á bókhaldsreikning 8700 („A“) og til eignar á bókhaldsreikning 7450 („Skuldabréfaeign“). Má skilja samkvæmt þessu að kærandi hafi greitt félaginu fyrrgreinda fjárhæð með útgáfu skuldabréfs eða afhendingu skuldabréfaeignar sinnar til félagsins. Samkvæmt rannsókn skattrannsóknarstjóra voru ekki önnur bókhaldsgögn fyrirliggjandi varðandi þessa færslu en umrætt fylgiskjal sem útbúið var af endurskoðanda X ehf. Við skýrslutöku af kæranda kvaðst hann ekki muna atvik í þessu sambandi. Aðspurður um það hvort hann gæti afhent skuldabréf sem til væri vísað og gögn sem því tengdust kvaðst kærandi ekki hafa skuldabréfið undir höndum. Fram kom við skýrslutöku af endurskoðanda X ehf. að hann teldi umrætt skuldabréf standa í tengslum við kaup Z ehf. á fasteigninni L-götu á Siglufirði. Í skýrslu skattrannsóknarstjóra er þeirri skýringu hafnað með vísan til þess að Z ehf. hafi ekki verið kaupandi greindrar fasteignar.

Samkvæmt framansögðu liggja engin frumgögn fyrir til stuðnings umræddri færslu og af hálfu kæranda hafa engar viðhlítandi skýringar verið gefnar á færslunni og lækkun skuldar hans við félagið með henni. Að svo vöxnu verður tekið undir það með skattrannsóknarstjóra og ríkisskattstjóra að ekki verði séð að færslan eigi við rök að styðjast. Í samræmi við þetta er fallist á það með ríkisskattstjóra að umrædd greiðsla feli í sér ólögmdæta úthlutun verðmæta af fjármunum X ehf. (dulinn arð), sbr. 1. másl. 1. mgr. og 1. másl. 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, sem því beri að skattleggja sem launatekjur kæranda samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. sömu laga.

*Um tekjufærslu á grundvelli 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003.*

Ágreiningur samkvæmt þessum kærulið varðar þá ákvörðun ríkisskattstjóra samkvæmt hinum kærða úrskurði að færa kæranda til skattskyldra tekna í skattframtali hans árið 2010 mismun á kaupverði fasteignanna að K-götu og L-götu, sem kærandi keypti af X ehf. á árinu 2009, sbr. umfjöllun hér að ofan, og matsverði eignanna samkvæmt ákvörðun ríkisskattstjóra, sbr. 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003. Mismun þennan, sem nam 11.203.879 kr. vegna K-götu og 2.278.000 kr. vegna L-götu eða samtals 13.481.879 kr. samkvæmt ákvörðun ríkisskattstjóra, færði ríkisskattstjóri kæranda til tekna sem laun gjaldárið 2010 samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 2. mgr. 11. gr. sömu laga. Byggði ríkisskattstjóri á því að kærandi hefði keypt umræddar fasteignir af X ehf., sem var að meirihluta í eigu kæranda, á undirverði og að greindur mismunur söluverðs og matsverðs fæli í sér ólögmdæta úthlutun verðmæta af fjármunum einkahlutafélagsins, sbr. 73. gr. laga nr. 138/1994. Við þær aðstæður, sem uppi væru í málinu, væri

skattyfirvöldum heimilt samkvæmt 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 að meta hvað telja skyldi eðlilegt kaup- eða söluverð og taldi ríkisskattstjóri fasteignamat eignarinnar tækt sem viðmiðun í þeim efnunum. Af hálfu kæranda er þess krafist, sbr. kæru til yfirkattanevndar, að tekjuviðbætur ríkisskattstjóra vegna þessa þáttar málsins verði með öllu felldar niður.

Samkvæmt 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 geta skattyfirvöld metið hvað telja skuli eðlilegt kaup- eða söluverð, ef skattaðili kaupir eign á óeðlilega háu verði eða selur eign á óeðlilega lágu verði, og skal þá telja mismun söluverðs eða kaupverðs annars vegar og matsverðs hins vegar til tekna hjá þeim aðila sem slíkra viðskipta nýtur. Líta verður á þetta ákvæði sem sérákvæði gagnvart 1. mgr. sömu lagagreinar, enda yngra að stofni til. Með hliðsjón af viðteknum sjónarmiðum um lögskýringu þykir því bera að skýra ákvæðið þröngt gagnvart hinu almenna ákvæði 1. mgr. greinarinnar. Samkvæmt því og í ljósi þess að ákvæði 2. mgr. 57. gr. laganna mælir einungis fyrir um skattlagningu annars aðila að viðskiptum, þ.e. þess aðila sem viðskiptanna nýtur, verður að telja að ákvæðið taki fyrst og fremst til þeirrar aðstöðu þegar sala á eign er í reynd liður í gjöf eða annars konar örlætisgermingi milli tveggja eða fleiri skattaðila, sbr. til hliðsjónar úrskurði yfirkattanevndar nr. 456/1997, 252/1998, 395/1998, 98/2003, 252/2003 og 257/2003. Í úrskurðaframkvæmd hefur ákvæðið m.a. verið talið taka til þess þegar hluthafi kaupir eignir af hlutafélagi eða einkahlutafélagi á óeðlilegs lágu verði svo sem síðastnefndur úrskurður yfirkattanevndar er dæmi um.

Ljóst er að við beitingu 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 velta tvö þýðingarmikil atriði á mati. Í fyrsta lagi verður að liggja fyrir, svo að óyggjandi sé, að um óeðlilega hátt eða lágt verð sé að ræða. Hvort svo sé ræðst óhjákvæmilega að verulegu leyti af mati og atvikum í einstökum tilfellum. Jafnframt verður að ætla að sá þáttur ráðist mjög af og sé samtvinnaður því matsverði sem skattyfirvöldum er ætlað að ákvarða samkvæmt greininni. Ekki verður þó talið að slíkt þurfi ævinlega að fara saman, enda verður að ætla að verð geti talist eðlilegt þótt matsverð, sem ákveðið er eftir tilteknum viðmiðunum, sé annað. Í öðru lagi byggist beiting 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 á matsverði skattyfirvalda og kemur ekki til kasta þess nema fyrri þátturinn liggja fyrir, þ.e. óeðlilega hátt eða lágt kaup- eða söluverð. Báða framangreinda þætti ber skattyfirvöldum að leiða fram á viðhlítandi hátt við skattlagningu tekjuviðbótar samkvæmt greindum ákvæðum. Ber þeim annars vegar að sýna fram á, svo að óyggjandi sé, að verð sé óeðlilega hátt eða lágt, og hins vegar að skjóta traustum stoðum undir matsverð það sem þau ákvarða. Þar sem 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 kveður á um skattlagningu tekjuviðbótar á svo matskenndum grundvelli, sem fyrr greinir, er brýnt að gætt sé varfærni við ákvörðun skattskyldra tekna samkvæmt þessu ákvæði. Í 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 eru skattyfirvöldum ekki settar sérstakar viðmiðanir við ákvörðun matsverðs og gefa lögskýringargögn enga vísbendingu um það. Eðli málsins samkvæmt verður að telja að skattyfirvöldum beri að meginstefnu til að taka mið af ætluðu gangverði við ákvörðun matsverðs. Af því leiðir að fasteignamatsverð er tækt sem viðmiðun í þessum efnunum þegar um fasteignir er að ræða, sbr. 27. gr. laga nr. 6/2001, um skráningu og mat fasteigna.

Samkvæmt bókhaldi og skattskilum X ehf. fyrir rekstrarárið 2009 seldi félagið kæranda á því ári fasteignirnar K-götu, Reykjavík, og L-götu, Siglufirði. Fyrirnefndu fasteignina hafði félagið keypt á árinu 2002 fyrir 8.640.660 kr. og síðarnefndu fasteignina á árinu 2006 fyrir 1.100.000 kr. samkvæmt því sem eignaskrá með skattframtali félagsins árið 2010 ber með sér. Fram kemur í eignaskránni að í upphafi rekstrarársins 2009 stóð K-gata í bókfærðu verði að fjarhæð 6.826.121 kr. og L-gata að fjarhæð 1.001.000 kr. Nam söluverð eignanna til kæranda þessum sömu fjarhæðum. Meðal gagna með skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins eru afsöl X ehf. til kæranda vegna þessara viðskipta. Kaupsamningar komu hins vegar ekki fram við rannsókn málsins. Í afsali vegna K-götu, dags. 9. febrúar 2009, sbr. fskj. nr. 34.2 með skýrslu skattrannsóknarstjóra, er ekki getið um söluverð eignarinnar, en fram kemur að X ehf. selji kæranda umrædda

fasteign og að umsamið kaupverð sé að fullu greitt, m.a. með yfirtöku á áhvílandi veðskuld að fjárhæð 7.500.000 kr. Tilgreint söluverð eignarinnar í skattskilum X ehf. fær illa samrýmt því að kaupandi (kærandi) hafi yfirtekið veðskuld seljanda með þessari fjárhæð, svo sem skilja verður afsalið og kærandi staðhæfði við skýrslutöku að hann hefði gert. Í skýrslu skatransóknarstjóra er tekið fram að þessarar veðskuldar sjái ekki stað í bókhaldi X ehf. og hefur kærandi ekki gert athugasemdir af því tilefni. Svo sem málið liggur fyrir verður því að draga þá ályktun að veðskuld þessi hafi verið félaginu óviðkomandi. Í afsali vegna L-götu, dags. 1. janúar 2009, sbr. fskj. nr. 34.3 með skýrslu skatransóknarstjóra, er ekki heldur getið um söluverð, en tekið fram að umsamið kaupverð sé að fullu greitt.

Við skýrslutöku hjá skatransóknarstjóra ríkisins 30. apríl 2014 var kærandi spurður að því hvernig verð hefði verið ákvarðað í viðskiptunum og sagði kærandi að miðað hefði verið við markaðsverð. Aðspurður um hver hefði metið hvað væri markaðsverð í þessum tilvikum sagðist kærandi ekki muna hvernig því hefði verið háttáð með þessar tvær fasteignir, en hélt því fram að eignirnar hefðu lækkað í verði frá þeim tíma sem X ehf. hefði fest kaup á þeim. Í kæru til yfirsattaneftndar, sbr. einnig bréf til ríkisskattstjóra, dags. 27. júní 2017, er því mótmælt af hálfu kæranda að fasteignirnar hafi verið keyptar á óeðlilega lágu verði. Fasteignirnar hafi verið keyptar af félaginu á bókfærðu verði í upprunalegu ástandi, þ.e. ekki hafi verið gerðar neinar endurbætur á eignunum. Af hálfu kæranda er því mótmælt að stuðst verði við fasteignamatsverð greindra eigna við mat á verðmæti eignanna. Er vísað til þess að fasteignamarkaðurinn hafi verið slæmur í kjölfar efnahagshruns á árinu 2008 og því endurspegli fasteignamat ekki raunverulegt virði fasteignanna. Í öðru samhengi greinir frá því að til hafi staðið frá upphafi að hann yrði eigandi þessara fasteigna, en aðkoma X ehf. hafi komið til vegna krafna upphaflegra eigenda, seljenda og lánardrottna.

Sömu sjónarmið kæranda og hér hafa verið rakin komu fram í bréfi verjanda kæranda til skatransóknarstjóra, dags. 30. ágúst 2015. Hvað snertir fasteignina að L-götu vísaði verjandi kæranda sérstaklega til þess, um mat á því hvort kærandi hefði keypt eignina á óeðlilega lágu verði, að X ehf. hefði keypt eignina af Byggðastofnun á árinu 2006. Þetta hefði verið skúr í algjörrni niðurníðslu sem staðið hefði til að rífa og hefði verðið tekið mið af því. Væri skorað á skatransóknarstjóra að afla upplýsinga um þróun markaðsverðs fasteigna og fasteignamatsverðs hér á landi, þar á meðal í Reykjavík og Siglufirði, á umræddum árum. Til svars þessum andmælum kæranda, sbr. umfjöllun í kafla 2.6 í rannsóknarskýrslum í málum kæranda og X ehf., áréttaði skatransóknarstjóri almenn lagasjónarmið varðandi ákvæði 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, sem jafnframt voru rakin í hlutaðeigandi efniskafla skýrslunnar, en þennan texta virðist skatransóknarstjóri hafa sótt til úrskurðar yfirsattaneftndar nr. 526/2012 sem vísað var til. Klykkti skatransóknarstjóri út með því að fasteignamatsverð væri tækt sem viðmiðun við ákvörðun matsverðs samkvæmt greindu lagaákvæði þegar um fasteignir væri að ræða. Ekki vék skatransóknarstjóri í neinu efnislega að viðbárum kæranda um ástand viðkomandi fasteignar og aðstæður á fasteignamarkaði í viðkomandi sveitarfélagi á þeim tíma sem hér skiptir máli. Verður helst ráðið að skatransóknarstjóri hafi talið að fasteignamatsverð viðkomandi eignar væri óvefengjanlegur mælikvarði um gangverð hennar á söludegi. Við meðferð máls kæranda hjá ríkisskattstjóra var af hans hálfu haldið fram sömu andmælum og fram höfðu komið á rannsóknarstigi hvað varðaði þennan lið. Í úrskurði ríkisskattstjóra er af því tilefni vísað til umfjöllunar í skýrslu skatransóknarstjóra ríkisins. Samkvæmt þessu fengu framangreind viðhorf kæranda í raun enga efnislega umfjöllun af hálfu ríkisskattstjóra.

Eins og áður segir keypti kærandi umrædda fasteign að L-götu á 1.001.000 kr. í upphafi árs 2009 af X ehf. Samkvæmt tilgreiningu í fasteignaskrá Þjóðskrár Íslands var um „starfsmannahús“ að ræða. Fasteignamatsverð eignarinnar í árslok 2008 var 3.279.000 kr. Fasteign þessa hafði X ehf. keypt á árinu 2006 fyrir 1.100.000 kr. af Byggðastofnun, eftir því

sem kærandi greinir frá, en samkvæmt fasteignaskrá var fyrri eigandi Skipaafgreiðslan ehf. Hvað sem þessu líður verður að byggja á því að um kaup á ótengdum aðila hafi verið að ræða. Samkvæmt fasteignaskrá var fasteignamatsverð eignarinnar 3.018.000 kr. í árslok 2005 og hafði farið lækkanði um nokkurra ára skeið. Lækkaði fasteignamatsverð eignarinnar raunar enn næstu tvö ár en hækkaði í árslok 2008. Í ljósi þessara upplýsinga, sem kærandi skírskotaði til bæði á rannsóknarstigi og við meðferð málsins hjá ríkisskattstjóra, var óhjákvæmilegt að hyggja nánar að skýringum kæranda um ástand eignarinnar á þeim tíma þegar X ehf. keypti eignina svo og við sölu til kæranda. Er til þess að líta í þessu sambandi að þótt fasteignamatsverð sé tækt til viðmiðunar við ákvörðun matsverðs samkvæmt 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 getur það ekki gilt sjálfkrafa sem slíkt verð, enda ber skattyfirvöldum að ákvarða matsverðið sjálfstætt. Eins og fram er komið tók ríkisskattstjóri ekki á viðbárum kæranda með öðrum hætti en að vísa til umfjöllunar skatransóknarstjóra um athugasemdir kæranda vegna frumskýrslu þess embættis. Svo sem þeirri umfjöllun var farið samkvæmt framansögðu var þetta ekki tæk úrlausn. Samkvæmt þessu verður að telja að slíkir annmarkar hafi verið á rökstuðningi ríkisskattstjóra hvað varðar þennan þátt málsins, sbr. 4. og 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og 1. og 2. mgr. 22. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993, að fella beri breytingu hans úr gildi.

Víkur þá að kaupum kæranda á fasteigninni K-götu í Reykjavík af X ehf. á árinu 2009. Af hálfu kæranda er því mótmælt að stuðst verði við fasteignamatsverð greindrar eignar í árslok 2008 við mat á verðmæti eignarinnar. Í bréfi til ríkisskattstjóra, dags. 14. janúar 2017, sem vísað er til í kæru til yfirkattanevndar, er bent á að X ehf. hafi keypt eign þessa af ótengdum aðila á árinu 2002 fyrir 8.640.660 kr., en í ársbyrjun 2002 (misritað 2001) hafi fasteignamat eignarinnar verið 8.915.000 kr. Erfiðleikar hafi verið á fasteignamarkaði eftir efnahagshrun haustið 2008. Verð eignarinnar til kæranda hafi verið ákvarðað jafnt og bókfært verð í reikningsskilum X ehf., þ.e. tekið mið af upphaflegu kaupverði að frádregnum afskriftum. Ekki verður talið að með þessari umfjöllun hafi umboðsmaður kæranda leitt líkur að því að fasteignamatsverð K-götu sé ekki tækur mælikvarði á raunvirði og markaðsverðmæti greindrar eignar í upphafi árs 2009, enda varða röksemdir í kæru hvað þessa eign varðar almenn atriði varðandi þróun fasteignaverðs í landinu en á engan hátt atriði sem tengjast greindri fasteign sérstaklega. Þá er ljóst af skýringum kæranda að kaupverð í umræddum fasteignaviðskiptum hefur ekki verið ákvarðað með hliðsjón af markaðsverði eignarinnar þegar viðskiptin fóru fram, heldur í meginatriðum byggt á verðmæti hennar á markaði þegar X ehf. keypti eignina á árinu 2002. Að þessu virtu og með vísan til þess, sem hér að framan greinir um viðmiðun gangverðs við beitingu 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 og þýðingu fasteignamatsverðs sem viðmiðunar í þeim efnum, þegar um fasteignir er að ræða, verður að telja einsýnt að kaupverð eignarinnar árið 2009 hafi verið óeðlilega lágt í skilningi fyrrnefnds lagaákvæðis. Þá verður með sömu rökum ekki talið að neitt hafi staðið því í vegi að ríkisskattstjóri byggði á fasteignamatsverði eignarinnar sem matsverði, svo sem málið lá fyrir, m.a. í ljósi þess hvernig skýringum kæranda var farið hvað eign þessa varðar. Samkvæmt þessu verður að fallast á það með ríkisskattstjóra að greindan mismun kaupverðs og matsverðs eða 11.203.879 kr. beri að telja kæranda til skattskyldra tekna samkvæmt 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003.

Eins og fram er komið leit ríkisskattstjóri svo á að umrædd tekjuviðbót samkvæmt 2. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003, þ.e. greindur mismunur á kaupverði fasteignarinnar og matsverði ríkisskattstjóra fæli í sér ólögmetta úthlutun verðmæta af fjármunum X ehf. (dulinn arð) er virða bæri sem skattskyldar launatekjur kæranda samkvæmt 1. másl. 1. mgr. og 1. másl. 2. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003, sbr. og 1. tölul. A-liðar 7. gr. þeirra laga. Ljóst er að umræddur mismunur kaupverðs og matsverðs fasteignarinnar að K-götu, sem telja verður samkvæmt framansögðu til tekna kæranda, féll ekki undir neina af lögleyfðum úthlutunum af fjármunum X ehf., sbr. 73. gr. laga nr. 138/1994. Að þessu virtu verður að taka

undir það með ríkisskattstjóra að efnislega beri að virða tekjur þessar sem tekjur kæranda af hlutareign í félaginu gjaldárið 2010, sbr. 1. másl. 1. mgr. 11. gr. laga nr. 90/2003. Með vísan til 1. másl. 2. mgr. lagagreinar þessarar ber að virða tekjur þessar sem launatekjur kæranda samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laganna.

#### *Um álag.*

Víkur þá að álagsbeitingu ríkisskattstjóra, en af hálfu kæranda er gerð krafa um niðurfellingu álags. Samkvæmt greindu ákvæði 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 má ríkisskattstjóri bæta 25% álagi við áætlaða eða vantalda skattstofna séu annmarkar á framtali, sbr. 96. gr., eða einstakir liðir ranglega fram taldir. Samkvæmt 3. mgr. 108. gr. sömu laga skal fella niður álag samkvæmt greininni ef skattaðili færir rök að því að honum verði eigi kennt um annmarka á framtali eða vanskil þess, að óviðráðanleg atvik hafi hamlað því að hann skilaði framtali á réttum tíma, bætti úr annmörkum á framtali eða leiðrétti einstaka liði þess. Þegar litið er til þeirra annmarka sem voru á skattskilum kæranda umrædd ár, þar sem engin grein var gerð fyrir skattskyldu greiðslna frá X ehf., þykja ekki efni til að falla frá beitingu álags í tilviki kæranda, enda þykir hvorki hafa verið sýnt fram á af hálfu kæranda að atvikum sé svo farið að 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 eigi við þannig að fella beri álagið niður né að tilefni sé til að falla frá álagsbeitingu að öðru leyti. Er kröfu um niðurfellingu álags því hafnað.

#### *Um málskostnað.*

Af hálfu kæranda er gerð krafa um að honum verði úrskurðaður málskostnaður til greiðslu úr ríkissjóði samkvæmt 2. mgr. 8. gr. laga 30/1992, um yfirkattanefnd, sbr. 4. gr. laga nr. 96/1998, um breyting á þeim lögum. Í ákvæði þessu kemur fram að falli úrskurður yfirkattanefndar skattaðila í hag, að hluta eða öllu leyti, geti yfirkattanefnd 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 hans vegna meðferðar málsins þrátt fyrir ábendingu þar að lútandi í bréfi yfirkattanefndar, dags. 28. júní 2017, þar sem móttaka kærunnar var staðfest. Með vísan til framanritaðs, sbr. og starfsreglur yfirkattanefndar um ákvörðun málskostnaðar frá 21. nóvember 2014, sem birtar eru á vef nefndarinnar, er málskostnaðarkröfu kæranda hafnað.

#### *Úrskurðarorð:*

Ákvarðanir ríkisskattstjóra um hækkun tekjuskatts- og útsvarsstofns kæranda um 9.778.000 kr. gjaldárið 2010, 1.145.254 kr. gjaldárið 2012 og 1.386.150 kr. gjaldárið 2013 eru felldar úr gildi. Stofn kæranda til fjármagnstekjuskatts gjaldárið 2010 hækkar um 7.500.000 kr. auk álags. Að öðru leyti er kröfum kæranda hafnað.