

## Úrskurður yfirskattanefndar

- Endurgreiðsla virðisaukaskatts vegna íbúðarhúsnæðis
- Borun eftir heitu vatni

Úrskurður nr. 73/2018

Virðisaukaskattur 2017

Lög nr. 50/1988, 42. gr. 2. mgr. Lög nr. 37/1993, 22. gr. Reglugerð nr. 449/1990, 1. gr., 3. gr., 4. gr.

### Kærandi fór fram á endurgreiðslu

virðisaukaskatts af vinnu bormanna við borun eftir heitu vatni til húshitunar. Yfirskattanefnd

benti á að endurgreiðsluákvæði

virðisaukaskattslaga girtu fyrir að

virðisaukaskattur af vinnu stjórnenda

skráningarskyldra vinnuvéla fengist

endurgreiddur. Gæti krafa kæranda því ekki náð

fram að ganga að því leyti sem hún varðaði

virðisaukaskatt af vinnu stjórnanda jarðbors sem

notaður var við borun á landi kæranda. Þá þótti

mega slá því föstu, í ljósi orðalags endurgreiðsluákvæða, að endurgreiðslan tæki ekki til vinnu við önnur verk en þau sem telja mætti eðlilegan þátt í byggingu íbúðarhúsnæðis og frágang verkstaðar (lóðar) og að sömu viðmiðanir giltu um endurbætur og viðhald íbúðarhúss. Yrði því hvorki játaður þrengri né ríkari réttur til endurgreiðslu af vinnu við endurbætur og viðhald en af vinnu við nýbyggingu. Þar sem hvorki varð séð að vinna við öflun jarðvarma á landi kæranda gæti talist venjulegur þáttur í framkvæmdum við íbúðarhús hans né að hún tengdist nánasta umhverfi hússins var kröfu kæranda hafnað.

Ár 2018, miðvikudaginn 18. apríl, er tekið fyrir mál nr. 132/2017; kæra A, dags. 2. október 2017, vegna endurgreiðslu virðisaukaskatts. Í málinu úrskurða Ólafur Ólafsson, Anna Dóra Helgadóttir og Bjarnveig Eiríksdóttir. Upp er kveðinn svofelldur

*úrskurður:*

I.

Með kæru, dags. 2. október 2017, er mótmælt ákvörðun ríkisskattstjóra samkvæmt úrskurði, dags. 22. september 2017, að synja kæranda um endurgreiðslu virðisaukaskatts að fjárhæð 571.509 kr. Endurgreiðslubeiðni kæranda byggði á því að um væri að ræða greiddan

virðisaukaskatt vegna vinnu við endurbætur og viðhald íbúðarhúsnæðis kæranda á árinu 2017. Samkvæmt kærinni er þess krafist að úrskurður ríkisskattstjóra verði felldur úr gildi og kæranda endurgreiddur virðisaukaskattur með fyrrgreindri fjárhæð.

## II.

Með endurgreiðslubeiðni, sem barst ríkisskattstjóra 28. ágúst 2017, fór kærandi fram á endurgreiðslu virðisaukaskatts að fjárhæð 571.509 kr. vegna aðkeyptrar vinnu verktaka við endurbætur og viðhald íbúðarhúsnæðis að B. Samkvæmt sölureikningi frá S, dags. 31. júlí 2017, sem var til grundvallar endurgreiðslubeiðni, var um að ræða rannsóknar- og vinnsluholur. Tekið var fram á reikningnum, sbr. einnig meðfylgjandi sundurliðun, að verkið hefði verið unnið með bornum X í júlí og var tilgreindur hlutur vinnu borstjóra og bormanna á verkstað í heildarfjárhæð reiknings.

Synjun ríkisskattstjóra samkvæmt hinum kærða úrskurði, dags. 22. september 2017, var reist á því að samkvæmt texta umrædds sölureiknings væri um að ræða vinnu sem ekki gæti talist til viðhalds og endurbóta á íbúðarhúsnæði samkvæmt 1. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 449/1990, um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði. Ríkisskattstjóri tók fram í úrskurðinum að endurgreiðsla á virðisaukaskatti tæki einungis til vinnu manna sem unnin væri á byggingarstað íbúðarhúsnæðis á grundvelli frumrits löglegra reikninga og sýna þyrfti fram á að búið væri að greiða reikningana, sbr. 1. og 8. gr. nefndrar reglugerðar. Þá vísaði ríkisskattstjóri til 3. gr. og 1.-5. tölul. 4. gr. reglugerðarinnar um að endurgreiðslan tæki ekki til virðisaukaskatts sem greiddur væri t.d. af efni og akstri og af vinnu veitufyrirtækja við lagnir að og frá húsi, vinnu stjórnenda farandvinnuvéla og vinnuvéla, sem skráningarskyldar væru í vinnuvélastrá, á byggingarstað, vinnu sem unnin væri á verkstæði og vinnu sem unnin væri með vélum sem settar væru upp á byggingarstað til aðvinnslu á vöru eða efni til íbúðarbyggingar, endurbóta eða viðhalds ef þessi vinna væri að jafnaði unnin á verkstæði eða í verksmiðju og vinnu við ræstingu, garðslátt, skordýraeyðingu og aðra reglulega umhirðu íbúðarhúsnæðis sem ekki yrði talin viðhald eignar.

## III.

Í kærnu til yfirkattanevndar kemur fram að kærandi telji niðurstöðu ríkisskattstjóra samkvæmt hinum kærðu úrskurði byggða á of þröngri túlkun ákvæða um endurgreiðslu virðisaukaskatts eða jafnvel á misskilningi um eðli þess verks sem endurgreiðslubeiðni kæranda lúti að. Borun eftir heitu vatni til húshitunar sé óumdeilanlega umtalsverð endurbót á fasteign sem auki virði hennar og gæði. Hinn kosturinn sé rafhitun sem frekar sé til virðisrýrnunar fasteignar vegna mikils hitunarkostnaðar og lakari lífsgæða. Því eigi lokamálsliður 1. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 449/1990, um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði, einmitt við í þessu tilviki.

Vegna grunsemda um að hugtök hafi vafist fyrir ríkisskattstjóra er tekið fram í kærinni að ekki hafi verið um að ræða vísinda- eða rannsóknarverkefni, heldur einfaldlega borun eftir heitu vatni til húshitunar. Venjulega sé þannig að verki staðið að boraðar séu nokkrar grannar rannsóknarholur til að mæla jarðhitastuðul jarðvegarins. Staðsetning vinnsluholunnar, sem vatn sé tekið úr til húshitunar, fari síðan eftir niðurstöðum úr rannsóknarholunum.

Rannsóknarholur séu því óaðskiljanlegur hluti borunarverksins.

Í kærinni er gerð sú grein fyrir tilurð verkefnisins að B hafi fram til þessa keypt heitt vatn af einkahitaveitu nágrannabæja, sem aftur hafi keypt heitt vatn úr hver í landi G. Samningur nágrannabæja við G renni út á næstunni og liggi fyrir að hann verði hvorki framlengdur né endurnýjaður í núverandi mynd. Eigandi G hafi ekki reynst til viðtals um að selja B heitt vatn beint og því hafi engir aðrir kostir verið í stöðunni en að bora eftir heitu vatni eða skipta yfir í rafhitun með svokallaðri varmadælu.

#### IV.

Í umsögn ríkisskattstjóra vegna kærunnar, dags. 30. október 2017, kemur fram að ekki verði séð af reglugerð nr. 449/1990, um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði, að virkjun á heitavatnsholu geti talist til endurbóta og viðhalds á húsnæðinu sjálfu. Sé þess krafist 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, dags. 6. nóvember 2017, hefur kærandi gert grein fyrir athugasemdum sínum vegna umsagnar ríkisskattstjóra. Eru áður fram komin rök ítrekuð og tekið fram að trauðla verði um það deilt að borun og virkjun heitavatnsholu umræddrar fasteignar hljóti að teljast bæði veruleg viðbót og endurbót eignarinnar og óumdeilanlegur hluti hennar rétt eins og aðrar veitur, lagnir og innviðir sem kostað hafi verið til svo staðurinn verði sem byggilegastur. Líta verði á b-lið 1. gr. reglugerðar nr. 449/1990 sem meginreglu og undantekningar sem tæmandi upptalningu þeirrar tegundar vinnu sem undanskilin sé endurgreiðslu. Ekki verði séð að nein þessara undantekninga geti átt við í málinu. Þannig taki 1. tölul. 4. gr. reglugerðarinnar til veitufyrirtækja, en hér sé um klára einkaframkvæmd að ræða án nokkurrar aðkomu slíkra fyrirtækja. Gagnálykta verði þannig að vinna við lagnir sem hvorki sé unnin af veitufyrirtæki né á vegum slíks fyrirtækis falli einmitt undir endurgreiðsluákvæði b-liðar 1. gr. reglugerðar nr. 449/1990. Þá fjalli 2. tölul. greinarinnar um stjórnendur skráningarskyldra öku- eða farandvinnutækja á byggingarstað. Eigi sá liður ekki við þar sem ekki sé krafist endurgreiðslu vegna vinnu við notkun slíkra öku- eða vinnutækja eins og glögglega komi fram á reikningi. Loks fjalli töluliðir 3, 4 og 5 um alls óskylda tegund vinnu.

## V.

Í málinu er deilt um beiðni kæranda um endurgreiðslu virðisaukaskatts, sbr. ákvæði 2. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með áorðnum breytingum, sbr. einnig reglugerð nr. 449/1990, um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við íbúðarhúsnæði, með áorðnum breytingum. Er sótt um endurgreiðslu að fjárhæð 571.509 kr., þ.e. 60% af fjárhæð greidds virðisaukaskatts, samtals 925.515 kr., af vinnu borstjóra og bormanna við borun eftir heitu vatni á eignarlandi kæranda, B, sem kærandi kveður ætlað til húshitunar fyrir íbúðarhúsið í B.

Til grundvallar endurgreiðslubeiðni kæranda er sölureikningur S, útgefinn 31. júlí 2017 á nafn kæranda. Heildarfjárhæð sölureikningsins nemur 13.438.271 kr. með virðisaukaskatti og kemur fram að þar af hafi vinna borstjóra og bormanna á verkstað numið 3.968.813 kr. án virðisaukaskatts og 4.921.328 kr. með virðisaukaskatti. Jafnframt kemur fram að um hafi verið að ræða vinnu við rannsóknar- og vinnsluholur í B og að verkið hafi verið unnið með bornum X. Á sundurliðunarblaði meðfylgjandi reikningnum er verkinu nánar skipt í fjóra liði,

þ.e. tvær hitastigulsholur, vinnsluholu og „flutningskostnað o.fl. vegna hitastigulshola“, en undir síðasta liðinn heyrir auk flutnings og aksturs, undirbúningur, samantekt búnaðar og frágangur í verklok.

Í XIII. kafla laga nr. 50/1988 er fjallað um endurgreiðslu virðisaukaskatts. Í 2. mgr. 42. gr. laganna segir að endurgreiða skuli byggjendum íbúðarhúsnaðis 60% þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af vinnu manna á byggingarstað. Jafnframt skuli endurgreiða eigendum íbúðarhúsnaðis 60% þess virðisaukaskatts sem þeir hafa greitt af vinnu manna við endurbætur eða viðhald þess. Fram kemur að fjármálaráðherra setji með reglugerð nánari ákvæði um framkvæmd þessara endurgreiðslna. Jafnframt segir í lagaákvæðinu að í reglugerð skuli kveðið á um endurgreiðslu ákveðins hlutfalls virðisaukaskatts af verksmiðjuframleiddum íbúðarhúsum og húseiningum.

Fyrrgreindar lagareglur um endurgreiðslu virðisaukaskatts voru lögfestar með 13. gr. laga nr. 119/1989, um breyting á lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með áorðnum breytingum. Með 13. gr. laganna var nýjum kafla bætt við lög nr. 50/1988, XIII. kafla, með tveimur nýjum greinum sem urðu 42. og 43. gr. þeirra laga. Með 2. mgr. 42. gr. var kveðið á um endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna vinnu manna við nýbyggingar íbúðarhúsnaðis og endurbætur á íbúðarhúsnaði, en ákvæði um endurgreiðslu vegna vinnu við viðhald íbúðarhúsnaðis kom til sögu með 2. gr. laga nr. 109/1990, um ráðstafanir vegna kjarasamninga. Ráðagerðir um endurgreiðslu af þessu tagi komu þegar fram í athugasemdum með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 50/1988, sbr. 3. kafla almennra athugasemda frumvarpsins um áhrif virðisaukaskatts á verðlag. Þar er að finna umfjöllun um áhrif virðisaukaskatts á byggingarkostnað í ljósi þess að virðisaukaskattur verði samkvæmt framvarpinu lagður á vinnu iðnaðarmanna á byggingarstað, en slík vinna hafi verið undanþegin söluskatti. Kemur fram í kaflanum að til að vega upp á móti hækkun byggingarkostnaðar, sem af þessu leiði, sé gert ráð fyrir sérstökum aðgerðum sem hafi að markmiði að skila öllum tekjuauka óskiptum til íbúðarbyggjenda. Einkum komi til greina tvær leiðir, annars vegar afnám vörugjalds á byggingarvörur en hins vegar að endurgreiða húsbyggjendum virðisaukaskatt af þeirri vinnu sem unnin sé á byggingarstað. Með þessu móti eigi að vera tryggt að íbúðarhúsbyggjendur skaðist ekki af álagningu virðisaukaskatts. Í kafla um byggingarstarfsemi í almennum athugasemdum frumvarpsins er einnig vikið að

endurgreiðslum til húsbýggjenda til þess að koma í veg fyrir að virðisaukaskattur leiði til hækkunar á byggingarkostnaði íbúðarhúsnæðis. Í almennum athugasemdum með frumvarpi til fyrrgreindra laga nr. 119/1989 kemur fram að þegar tekið hafi verið tillit til ýmissa áhrifa af upptöku virðisaukaskatts til verðlækkunar muni áhrifin af breikkun á skattstofni engu að síður valda um 1% hækkun á vísitölu byggingarkostnaðar. Með sérstakri endurgreiðslu á álögðum virðisaukaskatti á vinnu manna við íbúðarbyggingar sé reiknað með að áhrifum skattsins á vinnuþáttinn verði að fullu mætt.

Nánari ákvæði um endurgreiðslur á grundvelli 2. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988 er að finna í reglugerð nr. 449/1990. Í b-lið 1. gr. reglugerðarinnar kemur fram að eftir því sem nánar sé ákveðið í reglugerðinni skuli endurgreiða 60% virðisaukaskatts sem eigendur íbúðarhúsnæðis hafi greitt vegna vinnu manna við endurbætur eða viðhald þess. Samkvæmt 1. mgr. 3. gr. reglugerðarinnar tekur endurgreiðsla samkvæmt a-lið 1. gr. til virðisaukaskatts vegna allrar vinnu manna sem unnin er á byggingarstað íbúðarhúsnæðis við nýbyggingu þess, þ.m.t. vinnu við framkvæmdir við lóð hússins, jarðvegslagnir umhverfis hús, girðingar, bílskúra og garðhýsa á íbúðarhúsalóð. Endurgreiðsla samkvæmt b-lið 1. gr. tekur á sama hátt til virðisaukaskatts vegna allrar vinnu manna við endurbætur og viðhald íbúðarhúsnæðis. Í 4. gr. reglugerðarinnar er tiltekin vinna og þjónusta sem ekki fellur undir endurgreiðsluákvæðin þrátt fyrir 3. gr. Meðal annars kemur fram í 2. tölul. 4. gr., sbr. breytingar á ákvæðinu með 1. gr. reglugerðar nr. 639/2012 og 2. gr. reglugerðar nr. 1183/2014, að endurgreiðslan taki ekki til virðisaukaskatts sem greiddur sé af vinnu stjórnenda skráningarskyldra ökutækja, stjórnenda farandvinnuvéla og vinnuvéla, sem skráningarskyldar séu í vinnuvélastrá, á byggingarstað.

Í 3. mgr. 1. gr. reglna nr. 388/1989, um skráningu og skoðun farandvinnuvéla og vinnuvéla, sem settar eru samkvæmt 47., 48., 49., 80. og 82. gr. laga nr. 46/1980, um aðbúnað, hollustuhætti og öryggi á vinnustöðum, kemur fram að ákvæði reglnanna gildi um farandvinnuvélar og vinnuvélar sem skráðar séu í viðauka. Í viðauka við reglurnar er listi yfir flokka farandvinnuvéla og vinnuvéla. Eru jarðborar þar sérstakur flokkur (flokkur R) og nánar skilgreindir sem tæki gerð til jarðvegsrannsókna eða til að bora eftir jarðvarma, og borvagnar

sem notaðir eru til sprengivinnu. Í 1. mgr. 5. gr. reglnanna kemur fram að áður en farandvinnuvél eða vinnuvél, sem reglurnar nái til, sé tekin í notkun skuli hún skráð hjá Vinnueftirliti ríkisins, enda fullnægi hún þeim reglum sem um slíkar vélar gildi.

Það verk S, sem krafa kæranda um endurgreiðslu virðisaukaskatts hverfist um, fólst sem fyrr segir í borun eftir jarðvarma. Til verksins var notaður borinn X. Í kæru til yfirskattanefndar er nánar rakið að verkið hafi falist í því að bora vinnsluholu, þ.e. þá borholu sem vatn sé tekið úr til húshitunar, en áður hafi verið nauðsynlegt að bora rannsóknarholur til að mæla hitastuðul jarðvegarins. Á heimasíðu S kemur fram að borinn X sé notaður við rannsóknarboranir og boranir eftir köldu og heitu vatni á lágheitsvæðum auk borholuhreinsana. Eins og fram er komið nam reikningsfærð vinna borstjóra og bormanna á verkstað 3.968.813 kr. án virðisaukaskatts, sem er sú fjárhæð sem tilgreind er sem vinna án virðisaukaskatts í endurgreiðslubeiðni kæranda, en aðrir liðir sölureiknings virðast einkum vera vegna notkunar umrædds bors við verkið svo og vegna efnis og flutnings. Samkvæmt framangreindu verður að teljast ljóst að við verkið hafi verið notast við vinnuvél af flokki R (jarðbor) samkvæmt viðauka við reglur nr. 388/1989. Er þar um að ræða vinnuvél af því tagi sem tiltekin er í 2. tölul. 4. gr. reglugerðar nr. 449/1990.

Samkvæmt framangreindu getur krafa kæranda ekki náð fram að ganga að því leyti sem hún varðar virðisaukaskatt af vinnu stjórnenda borsins X. Verður ekki betur séð en að það eigi við um lungann úr kröfufjárhæðinni. Loku þykir þó ekki vera skotið fyrir að í verkinu hafi falist verkliðir sem hafi verið framkvæmdir án notkunar umrædds bors. Því þykir tilefni til að víkja nánar að endurgreiðsluákvæðum sem hér reynir á.

Það felst í fyrri málslið 1. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 449/1990 að endurgreiðsla virðisaukaskatts vegna nýbyggingar íbúðarhúss takmarkast ekki við framkvæmdir við hlutaðeigandi húsbyggingu í þröngum skilningi, enda er tekið fram um endurgreiðslurétt vegna vinnu manna við lóðaframkvæmdir, jarðvegslagnir umhverfis hús, girðingar, bílskúra og garðhús á íbúðarhúsalóð. Ekki verður staðhæft að hér sé um að ræða tæmandi talningu verkefna sem geti verið grundvöllur endurgreiðslu auk vinnu við sjálfa húsbygginguna. Við skýringu ákvæðisins þykir á hinn bóginn hafa þýðingu að viðfangsefni sem ákvæðið tilgreinir eiga það sameiginlegt að varða nærumhverfi íbúðarhúss eða mannvirki sem standa í nánnum tengslum við íbúðarhús og gætu eftir atvikum verið hluti þess. Orðalag ákvæðisins ber

jafnframt með sér staðarlega takmörkun á framkvæmdum sem hér geta fallið undir, þannig að ekki verði seilst til viðfanga út fyrir lóð húss. Samkvæmt þessu þykir mega slá því föstu að endurgreiðsla taki ekki til vinnu við önnur verk en þau sem telja má eðlilegan þátt í byggingu íbúðarhúss og frágangi verkstaðar (lóðar). Ekki fer á milli mála að sömu viðmiðanir og hér hafa verið tíundaðar gilda um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vinnu manna við endurbætur og viðhald íbúðarhúsnæðis, sbr. orðalagið „á sama hátt“ í síðari málslið 1. mgr. 3. gr. reglugerðarinnar. Verður því hvorki játaður þrengri né ríkari réttur til endurgreiðslu af vinnu við endurbætur og viðhald en af vinnu við nýbyggingu. Ganga verður út frá því að framangreint eigi jafnframt við þegar um ræðir vinnu við nýbyggingu eða viðhald íbúðarhúsa utan þéttbýlis, þar á meðal á lögbýlum, þótt ekki hafi verið útmæld sérstök lóð vegna íbúðarhúss, sbr. hér til hliðsjónar úrskurð fjármálaráðuneytisins frá 9. júní 2011 ([www.stjornarradid.is/media/fjarmalaraduneyti-media/media/skjal/Urskurdur\\_skemma\\_2011.pdf](http://www.stjornarradid.is/media/fjarmalaraduneyti-media/media/skjal/Urskurdur_skemma_2011.pdf)).

Samkvæmt skýringum kæranda er heitt vatn úr borholu á landi hans, B, nýtt til upphitunar íbúðarhúss á landinu. Þar með verður þó ekki fallist á að vinna við öflun vatnsins geti talist varða nýbyggingu eða eftir atvikum endurbætur/viðhald íbúðarhússins í skilningi 2. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988, sbr. ákvæði 1. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 449/1990, svo sem þau ákvæði hafa verið skýrð hér að framan. Verður hvorki séð að vinna þessi geti talist venjulegur þáttur í framkvæmdum við íbúðarhúsið í B né að hún tengist nánasta umhverfi húss með þeim hætti sem að framan greinir. Það leiðir af þessu að ekki verður fallist á kröfu kæranda vegna virðisaukaskatts af verkliðum við umrædda borvinnu sem kunna að hafa verið framkvæmdir án þess að falla undir ákvæði 2. tölul. 4. gr. reglugerðar nr. 449/1990. Kröfu kæranda þar að lútandi er því hafnað.

Hér að framan er gerð grein fyrir upphaflegu markmiði þeirra réttarreglna sem málið er byggt á, þ.e. að gera íbúðarhúsabyggjendur jafnsetta fjárhagslega þrátt fyrir þá hækkun byggingarkostnaðar sem leiddi af því að virðisaukaskattur leysti söluskatt af hólmi. Í þessu ljósi þykir það styrkja framangreinda niðurstöðu að sala á þjónustu jarðbora í atvinnuskyni var talin söluskattsskyld samkvæmt lögum nr. 10/1960, um söluskatt, með síðari breytingum, sbr. Handbók um söluskatt, bls. 70, útg. Skattstofa Reykjavíkur 1985.



Það athugast að umfjöllun ríkisskattstjóra í hinum kærða úrskurði er í sumum atriðum ómarkviss, þar á meðal umfjöllun um takmarkanir á heimild til endurgreiðslu virðisaukaskatts samkvæmt 3. og 5. tölul. 4. gr. reglugerðar nr. 449/1990. Sama er að segja um þá athugasemd ríkisskattstjóra að endurgreiðsla taki ekki til virðisaukaskatts sem greiddur sé af efni og akstri, en ekki verður séð að umsókn kæranda hafi gefið nokkurt tilefni til þessara athugasemda ríkisskattstjóra. Þá er einnig óljóst að hvaða leyti ríkisskattstjóri taldi 1. tölul. 4. gr. reglugerðarinnar eiga við í málinu. Þykir þessi umfjöllun hafa verið til þess fallin að gera kæranda erfitt fyrir að átta sig á málalíbúnaði ríkisskattstjóra og þar með að leita endurupptöku samkvæmt 24. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 eða færa kæru til yfirskattanefndar í haganlegt form. Samkvæmt þessu voru annmarkar á rökstuðningi ríkisskattstjóra, sbr. 1. mgr. 22. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Ekki þykja þó alveg næg efni til að ómerkja ákvörðun ríkisskattstjóra af þessum sökum, enda verður ekki séð að annmarkar þessir hafi torvelað málalíbúnað kæranda eða valdið honum réttarspjöllum.

*Úrskurðarorð:*

Kröfu kæranda í máli þessu er hafnað.