

## D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 20. október 2006 í máli nr. E-7846/2005:

**Sveinn Andri Sveinsson og**

**Reykvískir lögmenn ehf**

*(Guðrún Helga Brynleifsdóttir hdl.)*

**gegn**

**Fjármálaráðuneytinu**

*(Guðrún M. Árnadóttir hrl.)*

Mál þetta er höfðað með stefnu birtri 14. desember 2005 og dómtekið 3. október sl. Stefnendur eru Sveinn Andri Sveinsson, Öldugötu 18, og Reykvískir lögmenn ehf. með sama lögheimili. Stefndi er fjármálaráðherra fyrir hönd íslenska ríkisins, Arnar hváli, Reykjavík.

Í stefnu er dómkröfum lýst á svofelldan hátt: „Dómkröfur stefnanda eru þær að úrskurður yfirskattanefndar nr. 15. dagsettur 5. febrúar 2003 um hækkun reiknaðs endurgjalds um kr. 856.799 í skattframtali árið 1996, um kr. 1.056.799 í skattframtali árið 1997, um kr. 1.000.000 í skattframtali árið 1998, um kr. 1.959.589 í skattframtali árið 1999 og hinsvegar um niðurfellingu á húsnæðishlunnindum að fjárhæð kr. 242.562 í skattframtali árið 1998 og kr. 299.200 í skattframtali 1999 verði felldir úr gildi og viðurkennt að ríkisskattstjóra sé skylt að endurávarða opinber gjöld varðandi þessa liði í samræmi við innsend framtöl. Dómkröfur stefnanda eru þær að úrskurður yfirskattanefndar nr. 16 dagsettur 5. febrúar 2003 um niðurfellingu gjaldfærðs rekstrarkostnaðar þ.m.t. fyrninga vegna húseignarinnar Öldugötu 18, Reykjavík, kr. 2.327.767 vegna rekstrarársins 1997, skattframtal 1998 og kr. 2.277.991 rekstrarárið 1998, skattframtal 1999 verði felldir úr gildi og ríkisskattstjóra verði gert að endurávarða skatta stefnanda eins og að framangreind gjöld séu frádráttarbær frá tekjum. Þá er krafist málskostnaðar samkvæmt síðar framlögðum málskostnaðarreikningi auk virðisaukaskatts á málflutningsþóknun.“

Stefndi krefst sýknu af kröfum stefnanda auk málskostnaðar.

*Málsatvik*

Málsatvik eru ágreiningslaus.

Með bréfi 17. ágúst 1999 óskaði skattstjórinn í Reykjavík eftir gögnum og skýringum á framtalsskilum stefnanda Reykvískra lögmanna ehf. fyrir gjaldárin 1995, 1996 og 1997, en félagið er í eigu stefnanda Sveins Andra og maka hans. Eftir að hafa mótttekið umbeðin gögn krafði skattstjóri félagið um ýmsar frekari upplýsingar og gögn með bréfi 14. febrúar 2000, m.a. um tiltekna upplýsingar og gögn varðandi kaup félagsins á fasteign að Öldugötu 18, Reykjavík, af stefnanda Sveini Andra. Fór skattstjóri m.a. fram á að félagið gerði ítarlega grein fyrir rekstrarlegum tilgangi með kaupunum og legði fram sundurliðun rekstrarkostnaðar vegna fasteignarinnar, þar sem fram kæmi annars vegar rekstrarkostnaður vegna skrifstofuhúsnæðis og hins vegar vegna íbúðarhúsnæðis. Þá krafði skattstjóri félagið um samskonar sundurliðun vegna gjaldfærðra vaxtagjalda, þ.e. annars vegar vegna lána til öflunar íbúðarhúsnæðisins og hins vegar vegna annarra lána. Jafnframt var félagið krafði um skýringar á launum sem stefnanda Sveini Andra hefðu verið reiknuð og óskað eftir upplýsingum um vinnuskyldu hans, tímaskráningu, hvornig laun hans hefðu verið ákveðin og undir hvaða flokk viðmiðunarreglna ríkisskattstjóra vegna reiknaðs endurgjalds störf hans hefðu verið talin falla.

Í svarbréfi stefnanda Reykvískra lögmanna ehf. 20. mars 2000 var greint frá því að félagið hefði keypt fasteignina að Öldugötu 18 af stefnanda Sveini Andra og eiginkonu hans, Erlu Arnadóttur, í janúar 1997. Rekstrarlegur tilgangur kaupanna hefði verið tvíþættur. Annars vegar hefði eignarhald félagsins verið hugsað sem fríðindi fyrir stefnanda Sveini Andra, sem væri framkvæmdastjóri félagsins, og hins vegar væri fasteignin starfsstöð félagsins, sem væri lögfræðifyrirtæki í eigu Sveins Andra. Í ljósi þess að félagið sæi stefnanda Sveini Andra fyrir íbúðarhúsnæði greiddi hann skatt af húsnæðishlunnindum sem væri 2,7% af fasteignamati. Kostnaður vegna húseignarinnar væri ekki sundurliðaður þar sem félagið ræki alla fasteignina. Að því er varðaði laun stefnanda Sveins Andra þá væri hann launþegi hjá félaginu og væru launin ákveðin frá ári til árs í samræmi við áætlaðar tekjur og gjöld félagsins, en komið hefði á daginn að rekstur félagsins væri í járnnum. Ekki væri um neinar tímaskráningar að ræða, heldur föst laun stefnandans fyrir fulla vinnu. Í ljósi þess að stefnandinn væri launþegi en ekki sjálfstæður atvinnurekandi væri ekki stuðst við neina viðmiðunarflokka.

Með tveimur bréfum 14. september 2000 boðaði skattstjóri breytingar á skattframtölum beggja stefnanda vegna gjaldáranna 1996 til 1999 á grundvelli 96. gr. laga nr. 75/1981.

Boðaðar breytingar skattstjóra á gjöldum stefnanda Reykvískra lögmanna ehf.

Í bréfi skattstjóra til stefnanda Reykvískra lögmanna ehf. var fyrst fjallað um kaup félagsins á fasteigninni að Öldugötu 18. Kom þar fram að um væri að

ræða íbúðarhúsnæði sem félagið hefði keypt af stefnanda Sveini Andra, framkvæmdastjóra og eiganda félagsins, á 17.500.000 krónur án þess að séð yrði að nokkur breyting hefði orðið á notkun Sveins Andra á því. Stefnandi Sveinn Andri, aðalhluthafi félagsins, teldi sér til tekna húsnæðishlunnindi sem næmu 242.562 krónum í skattframtali 1998 og 299.200 krónum í skattframtali 1999. Félagið tæki að sér að greiða allan kostnað við rekstur fasteignarinnar á þessum árum. Þá var gjaldfærður rekstrarkostnaður vegna húsnæðisins rakin svo og vaxtagjöld og fyrningar. Sagði svo í bréfinu að með hliðsjón af þeim gjöldum sem félagið hefði af rekstri eignarinnar og hvernig notkun hennar væri háttáð þættu kaupin á eigninni með engu móti geta talist til eðlilegra og venjulegra rekstrarþátta félagsins í umrædd ár. Gilti þá einu þótt einhver tilfallandi not hefðu fallið til í þágu rekstrar félagsins. Í bréfi skattstjóra var því næst vísað til „grunnreglu“ 1. mgr. 58. gr. laga nr. 75/1981 og því lýst yfir að skattstjóri hefði í hyggju að hafna öllum gjaldfærðum kostnaði sem væri umfram tekjur vegna fasteignarinnar þar sem ekki væri um að ræða frádráttarbæran rekstrarkostnað í skilningi 1. töluliðar 31. gr. laga nr. 75/1981. Þá sagði að í ljósi þess hvernig notkun eignarinnar hefði verið háttáð á árunum 1997 og 1998 yrði ekki séð að eignin gæti talist til fyrnanlegra eigna í atvinnurekstri samkvæmt 32. gr. laga nr. 75/1981, sbr. a-lið 11. gr. reglugerðar nr. 483/1994 um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Kvaðst skattstjóri því hafa í hyggju að fella niður gjaldfærðan kostnað vegna fasteignarinnar að fjárhæð 2.327.767 krónur, þar af 525.000 krónur vegna fyrninga, í rekstrarreikningi félagsins árið 1997, og að fjárhæð 2.277.991 krónur, þar af 531.668 krónur vegna fyrninga, í rekstrarreikningi árið 1998.

Að því er varðaði laun stefnanda Sveins Andra hjá stefnanda Reykvískum lögmönnum ehf. kom fram að það væri mat skattstjóra að laun stefnandans fyrir þessi ár hefðu verið langt innan þeirra marka sem eðlilegt mætti telja, ef tekið væri mið af vinnuframlagi, tegund starfsins og umfangi (launin hefðu verið 200.000 krónur árið 1995, 500.000 krónur árið 1996, 1.200.000 krónur árið 1997 og 652.500 krónur árið 1998). Kom fram í bréfi skattstjóra að 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981 hefði átt við störf stefnanda Sveins Andra hjá félaginu auk þess sem vísað var til heimilda skattstjóra í 59. gr. sömu laga til að hækka reiknað endurgjald stefnandans. Þá rakti skattstjóri þær matsreglur um reiknað endurgjald sem hefðu verið gefnar út, m.a. fyrir lögfræðipjónustu (viðmiðunarflokkur A-3) sem hann taldi eiga við um störf stefnandans Sveins Andra. Í bréfinu kom fram að skattstjóri teldi ástæður þess að rekstur félagsins væri í járnum vera þær helstar að félagið hefði keypt húsnæði fyrir og af stefnanda Sveini Andra, eiganda og framkvæmdastjóra félagsins, og væri stór hluti rekstrarkostnaðarins tilkominn vegna vaxtagjalda, reksturs og afskrifta þess húsnæðis auk annars kostnaðar sem virtist vera að miklu leyti persónulegur kostnaður stefnanda Sveins Andra. Næmi kostnaður vegna eignarhalds félagsins á fasteigninni mun hærri fjárhæðum en sem næmi reiknuðum húsnæðishlunnindum stefnanda Sveins Andra. Í stað hefðbundinna launagreiðslna hefði félagið tekið að sér að greiða háar fjárhæðir vegna kostnaðar við heimilishald stefnanda Sveins Andra sem hefðu annars gengið til að greiða laun hans. Boðaði skattstjóri breytingar á gjaldfærðum kostnaði félagsins með vísan til ákvæða 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981, sbr. ákvæði 59. gr. laganna, frá miðju ári 1995 og fyrir árin 1996, 1997 og 1998 til samræmis við þær fjárhæðir sem fram kæmu í viðmiðunareglum ríkisskattstjóra, flokki A-3, þó ekki að fullu í rekstrarreikningi 1996 þar sem slík hækkun hefði í för með sér að tap félagsins færi fram úr samanlögðum fjárhæðum fyrninga og verðbreytingarfærslu. Viðmið ríkisskattstjóra varðandi reiknað endurgjald

einstaklinga sem störfuðu að eigin atvinnurekstri voru talin þau einu sem til greina kæmi að miða við varðandi afmörkun þeirra launa sem stefnandi Sveinn Andri hefði haft hjá félaginu ef mið væru tekin af raunverulegum afrakstri lögmannsstofunnar. Laun stefnanda Sveins Andra yrðu því 1.056.799 krónur miðað við hálf t. ár 1995, 1.500.000 krónur árið 1996, 2.441.205 krónur árið 1997 og 2.612.089 krónur árið 1998. Kæmi framangreind hækkun skattstjóra til framkvæmda ylli hún hærri frádráttarbærum kostnaði sem næmi 856.799 krónum í rekstrarreikningi félagsins árið 1995, 1.000.000 króna í rekstrarreikningi árið 1996, 1.579.830 krónum í rekstrarreikningi árið 1997 og 1.959.889 krónum í rekstrarreikningi árið 1998. Skattstjóri tók einnig fram að fyrirhugað væri að hækka stofn til tryggingargjalds félagsins til samræmis við þetta, sbr. 6. gr. laga nr. 113/1990 um tryggingargjald. Þá boðaði skattstjóri að 25% álagi yrði bætt við vantalda skattstofna félagsins, sbr. 106. gr. laga nr. 75/1981. Þætti vera fullt tilefni til álagsbeitingar þar sem ekki yrði annað séð en að færður hefði verið til frádráttar tekjum af atvinnurekstri persónulegur kostnaður aðaleigenda félagsins, og því ekki til staðar ástæður til að falla frá álagsbeitingu, sbr. 3. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981.

Í bréfi skattstjóra var einnig fjallað um ætluð vantalin bifreiðahlunnindi stefnandans Sveins Andra, kostnað vegna jarðsíma að Öldugötu 18, kaup á fagbókum, blöðum og tímaritum sem og kostnað vegna námskeiða og heilsuræktar stefnanda Sveins Andra og váttrygginga í hans þágu. Með hliðsjón af sakarefni málsins er ekki ástæða til að rekja sérstaklega þessi atriði í bréfi skattstjóra.

#### Boðaðar breytingar skattstjóra á gjöldum stefnanda Sveins Andra

Í áðurgreindu bréfi skattstjóra 14. september 2000 til stefnanda Sveins Andra voru laun hans hjá stefnanda Reykvískum lögmönnum ehf. rakin með sambærilegum hætti og gert var í bréfi skattstjórans til stefnanda Reykvískra lögmanna ehf. sem þegar hefur verið gerð grein fyrir. Vísaði skattstjóri með sama hætti til 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981 og heimilda sinna til að breyta reiknuðu endurgjaldi samkvæmt 59. gr. sömu laga. Þá vísaði hann með sama hætti til þess að hann teldi stefnanda Svein Andra falla í umræddan flokk A-3 samkvæmt matsreglum ríkisskattstjóra og boðaði breytingar á reiknuðu endurgjaldi í samræmi við þau viðmið. Voru boðaðar breytingar á reiknuðu endurgjaldi þær sömu og fram komu í umræddu bréfi skattstjórans til stefnanda Reykvískra lögmanna ehf.

Skattstjóri boðaði jafnframt niðurfellingu tekjufærðra húsnæðishlunninda að fjárhæð 242.562 krónur í skattframtali stefnanda Sveins Andra árið 1998 og 299.200 krónur í skattframtali hans árið 1999. Var þessi ákvörðun að mestu studd sömu rökun og sú boðun á niðurfellingu gjalda stefnanda Reykvískra lögmanna ehf., vegna reksturs fasteignarinnar að Öldugötu 18, sem áður hefur verið gerð grein fyrir. Einnig kemur fram að samkvæmt upplýsingum frá Fasteignamati ríkisins hafi þinglýst eignarhald á fasteigninni flust yfir á stefnanda Reykvíska lögmenn ehf. á miðju ári 2000. Stefnandi Sveinn Andri hafi reiknað sér til tekna húsnæðishlunnindi 242.562 krónur árið 1997 en gjaldfærður kostnaður vegna húsnæðisins í rekstrarreikningi félagsins hafi virst nema 2.321.099 krónum það ár. Árið 1998 hafi stefnandi Sveinn Andri reiknað sér húsnæðishlunnindi 299.200 kr. en gjaldfærður kostnaður vegna húsnæðisins í rekstrarreikningi félagsins hafi

numið 2.277.991 krónu fyrir það ár. Er með sambærilegum hætti og áður greinir um bréf skattstjórans til stefnanda Reykvískra lögmannna ehf., m.a. með vísan til grunnreglu 1. mgr. 58. gr. laga nr. 75/1981, tilkynnt að skattstjóri muni fella niður tekjufærð húsnæðishlunnindi í skattframtölum stefnandans árin 1998 og 1999. Jafnframt boðaði skattstjóri beitingu 25% álags á vantalda skattstofna í samræmi við ákvæði 106. gr. laga nr. 75/1981.

### Andmæli stefnanda og frekari meðferð málsins hjá skattstjóranum í Reykjavík

Boðuðum breytingum skattstjóra að því er varðaði skattskil vegna fasteignar innar að Öldugötu 18 og reiknað endurgjald stefnandans Sveins Andra var mótmælt með bréfi 3. nóvember 2000. Kom fram í bréfinu að rekstrarlegur tilgangur með kaupum á umræddu húsnæði væri augljós þar sem það væri nýtt sem starfstöð stefnandans Reykvískra lögmannna ehf. og sem íbúðarhúsnæði fyrir stefnanda Svein Andra. Voru færð rök að því að þetta væri í samræmi við lög og því harðlega mótmælt að skattstjóri gæti á grundvelli svokallaðrar grunnreglu 1. mgr. 58. gr. laga nr. 75/1981 endurákværð opinber gjöld með þeim hætti sem boðað hefði verið. Því var mótmælt að hér hefði verið um óvenjuleg viðskipti að ræða. Þvert á móti væru viðskipti sem þessi mjög algeng og væri gert ráð fyrir þeim í skattalögum, sbr. matsreglur ríkisskattstjóra um útreikning hlunninda sem þessara. Að því er varðaði laun stefnandans Sveins Andra hjá stefnanda Reykvískum lögmonnum ehf. var lögð áhersla á það að viðmiðunarreglur ríkisskattstjóra um reiknað endurgjald tækju ekki til vinnu á vegum sjálfstæðra lögaðila, svo sem einkahlutafélaga, og hefði skattframkvæmdin um áraraddir verið með þeim hætti. Þeir sem stunduðu vinnu eða atvinnu rekstur í félagiformi ættu samkvæmt ákvæði 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981 að telja sér til tekna endurgjald sem svaraði til þess sem viðkomandi hefði fengið hefði hann innt af hendi starfið fyrir óskyldan eða ótengdan aðila. Það mætti vera ljóst að mat á því væri mjög afstætt og gæti skattstjóri ekki ákveðið stefnandanum reiknað endurgjald á þeim lagagrundvelli með vísan til reglna ríkisskattstjóra um reiknað endurgjald í staðgreiðslu. Þá var boðaðri álagsbeitingu mótmælt og gerð krafa um að reiknaðar yrðu vaxtabætur ef skattstjóri féllist ekki á gjaldfærð vaxtagjöld.

Með tveimur úrskurðum 9. október 2001 tilkynnti skattstjóri stefnendum að hann hefði hrundið boðuðum breytingum í framkvæmd og endurákværð opinber gjöld þeirra gjaldárin 1996, 1997, 1998 og 1999 í samræmi við það. Áréttaði skattstjóri þann rökstuðning sem fram kom í boðunarbréfum hans 14. september 2000 og hafnaði andmælum stefnanda. Benti skattstjóri einnig á og tók upp orðrétt niðurstöður úr úrskurði yfirskattanefndar nr. 404/2000 til stuðnings ákvörðun sinni. Að því er varðaði húsnæðishlunnindi voru einnig áréttáðar þær röksemdir sem fram komu í boðunarbréfi skattstjóra en til viðbótar vísaði skattstjóri til úrskurðar yfirskattanefndar nr. 15/1999 þar sem hann taldi að leyst hefði verið úr sambærilegu máli. Þá kvaðst skattstjóri myndu færa fjárhæðir niðurfelldra vaxtagjalda úr rekstrarreikningum stefnanda Reykvískra lögmannna ehf. yfir í reit 87 á skattframtali stefnanda Sveins Andra. Leiddu breytingar skattstjóra, sem einnig tóku til annarra liða sem ekki er ágreiningur um, til þess að gjaldfærður rekstrarkostnaður stefnanda Reykvískra lögmannna ehf. hækkaði um samtals 782.570 krónur gjaldárið 1996 og um 974.219 krónur gjaldárið 1997, en lækkaði um 748.799 krónur gjaldárið 1998 og um 200.509 krónur gjaldárið 1999, og hafði

þá verið tekið tillit til hækkunar á tryggingargjaldi sem einnig kom til framkvæmda með úrskurði skattstjóra um endurákvörðun 9. október 2001.

Í umræddum úrskurðum skattstjóra var einnig fjallað um vantalín bifreiða hlunnindi stefnandans Sveins Andra, kostnað vegna jarðsíma að Öldugötu 18, kaup á fagbókum, blöðum og tímaritum sem og kostnað vegna námskeiða og heilsuræktar stefnanda Sveins Andra og váttrygginga hans. Með hliðsjón af sakarefni málsins er ekki ástæða til að rekja sérstaklega úrskurði skattstjóra að því er þetta varðar.

### Úrskurður yfirsattanefndar 5. febrúar 2003 nr. 15/2003

Stefnandi Sveinn Andri skaut framangreindum úrskurði skattstjóra til yfir skattanefndar með kæru 8. janúar 2002. Úrskurður yfirsattanefndar í málinu (mál nr. 18/2002, úrskurður nr. 15/2003) var kveðinn upp 5. febrúar 2002. Í úrskurði yfirsattanefndar er forsaga málsins, úrskurður skattstjóra, málsástæður og lagarök stefnandans svo og kröfugerð ríkisskattstjóra ítarlega rakin. Í niðurstöðukafla úrskurðarins er fjallað um kröfu stefnandans um ómerkingu úrskurðar skattstjóra og þeirri kröfu hafnað. Með hliðsjón af sakarefni málsins er ekki ástæða til að rekja þá umfjöllun yfirsattanefndar sérstaklega. Í úrskurði yfirsattanefndar er tekin afstaða til röksemda stefnandans viðvíkjandi 2. mgr. 1. tölulið A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981. Um þetta segir orðrétt eftirfarandi í úrskurði nefndarinnar:

Grundvallarákvæðið um reiknað endurgjald og sköttunarheimild þess til tekjuskatts er 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 21. gr. laga nr. 4/1995, um tekjustofna sveitarfélaga, að því er varðar útsvar. Samkvæmt nefndu ákvæði laga nr. 75/1981 ber þeim manni, sem vinnur við eigin atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi, að telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir starf sitt og hefði hann innt það af hendi fyrir óskyldan eða ótengdan aðila. Tekið var fram í ákvæðinu, svo sem það hljóðaði á þeim tíma sem mál þetta tekur til, að sama gilti „um vinnu við atvinnurekstur eða starfsemi sem rekin er í sameign með öðrum eða á vegum þeirra aðila sem um ræðir í 2. gr.“. Þá er tekið fram að á sama hátt skuli reikna endurgjald fyrir starf sem innt er af hendi af maka manns eða barni hans sé starfið innt af hendi fyrir framangreinda aðila. [...] Samkvæmt framansögðu er skylda manna til að reikna sér endurgjald ekki bundin við eigin atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi, heldur tekur hún jafnframt til vinnu manna við atvinnurekstur eða starfsemi, sem rekin er í sameign með öðrum, eða á vegum þeirra aðila sem um ræðir í 2. gr. laga nr. 75/1981, þ.e. á vegum þeirra lögaðila, sem bera sjálfstæða skattskyldu, og taldir eru upp í greininni. Í almennum athugasemdum með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 40/1978, um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. nú lög nr. 75/1981, er m.a. eftirfarandi tekið fram um reiknað endurgjald: „Er miðað við að maður skuli telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir starf sitt en hefði hann innt starfið af hendi fyrir óskyldan aðila, hvort sem hann vinnur við eigin atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi eða þá hjá félagi sem honum er tengt.“ Í athugasemdum með 7. gr. fyrrgreinds frumvarps segir m.a. svo: „2. mgr. 1. tl. er nýmæli. Mælt er fyrir um að maður, sem vinnur við eigin atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi, skuli telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir starf sitt en hefði hann innt það af hendi fyrir

óskyldan og ótengdan aðila, eins og nú gildir um mann sem vinnur hjá félagi í atvinnurekstri.“ Enda þótt ekki sé skýrlega tekið fram um það í 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981, svo sem ákvæðið hljóðaði á þeim tíma sem mál þetta tekur til, við hvaða aðstæður mönnum sé skylt að reikna sér endurgjald vegna vinnu sinnar á vegum þeirra lögaðila, sem greinir í 2. gr. laganna, er ljóst samkvæmt fyrrgreindum athugasemdum og raunar eðli málsins samkvæmt að ákveðin tengsl verða að vera á milli viðkomandi einstaklings og lögaðilans, önnur en vinnusambandið. Ekki kemur þó nánar fram hver þessi tengsl þurfi að vera svo að lagaskylda til að reikna endurgjald vegna vinnu hjá lögaðilanum eigi við. [...] Rétt er að taka fram að með lögum nr. 133/2001, um breyting á lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, var 2. málsl. 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. og 59. gr. laga nr. 75/1981 breytt. Meðal annars er nú kveðið á um það í 4. mgr. 59. gr. laganna að reglur um ákvörðun reiknaðs endurgjalds skuli „gilda um starf á vegum lögaðila eftir því sem við getur átt, enda vinni maður við atvinnurekstur lögaðila þar sem hann, maki hans, barn eða nákomnir ættingjar eða venslamenn hafa ráðandi stöðu vegna eignar- eða stjórnunaraðildar“. Breytingar þessar tóku gildi 1. janúar 2002, sbr. 56. gr. laganna, og koma til framkvæmda við álagningu opinberra gjalda árið 2003. [...] [Reykvískir lögmenn ehf.] er einkahlutafélag og sjálfstæður skattaðili, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981. Samkvæmt gögnum málsins er kærandi aðaleigandi og fyrirsvarsmaður félagsins, en eiginkona hans er eigandi 20% hlutafjárins. Samkvæmt þessu verður að telja að félagið sé það tengt kæranda í þeim skilningi, sem ber að leggja í 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981, svo sem ákvæðið hljóðaði á þeim tíma sem mál þetta tekur til, að honum beri að reikna sér endurgjald vegna vinnu sinnar á vegum félagsins. [...] Tekið skal fram að við slíkar aðstæður sem að framan greinir er eðli málsins samkvæmt óhjákvæmilegt að líta heildstætt á málið með tilliti til þess einstaklings, sem ber að reikna sér endurgjald vegna starfa hjá lögaðila, og lögaðilans sjálfs, enda eru órofa tengsl þar á milli og þeirra lögmæltu takmarkana sem breytingarheimild skattstjóra eru settar samkvæmt 1. mgr. 59. gr. laga nr. 75/1981, svo sem ákvæðið hljóðaði á þeim tíma sem málið varðar, sem ekki verður gætt nema horft sé til skattskila viðkomandi lögaðila. Skattstjóri hefur gætt þessara atriða og breytt skattskilum Reykvískra lögmanna ehf. í samræmi við niðurstöðu sína í máli kæranda, sbr. úrskurð um endurákvörðun, dags. 9. október 2001, í máli félagsins.

Því næst vék yfirskattanefnd að þeim þætti málsins sem varðaði fjárhæð reiknaðs endurgjalds stefnanda Sveins Andra. Var þar efni og forsaga matsreglna ríkisskatt stjóra ítarlega rakin og komist að þeirri niðurstöðu að skattstjóra hefði verið rétt að taka mið af viðmunarflokki A-3 við ákvörðun á reiknuðu endurgjaldi stefnanda Sveins Andra. Var sérstaklega fjallað um tekjuárið 1995 þegar stefnandinn hafði einnig tekjur hjá öðrum aðila en stefnanda Reykvískum lögmönnum ehf. og mismunur á tekjum og viðmiðunarreglum var einungis 56.556 krónur. Með hliðsjón af því hvernig málið liggur fyrir dóminum þykir ekki ástæða til að rekja þennan þátt í úrskurði yfirskattanefndar nánar. Var það niðurstaða yfirskattanefndar að ákvörðun skattstjóra um reiknað endurgjald stefnandans Sveins Andra skyldi standa óbreytt.

Í úrskurði sínum fjallaði yfirskattanefnd um þau húsnæðishlunnindi sem stefnandinn Sveinn Andri hafði talið fram og áður greinir. Var kröfugerð stefnandans skilin þannig að húsnæðishlunnindi yrðu færð stefnandanum til tekna

ef fallist yrði á frádráttarbærni húsnæðiskostnaðar hjá stefnanda Reykvískum lögmönnum ehf. Um þetta atriði vísaði nefndin til úrskurðar yfirskattanefndar nr. 16/2003, sem síðar er rakinn, þar sem frádráttarbærni þessa kostnaðar vegna opinberra gjalda félagsins var hafnað. Þótti ákvörðun skattstjóra því eiga að standa óhöggud að því er varðar niðurfellingu húsnæðishlunninda í skattframtölum stefnandans árin 1998 og 1999.

Í úrskurði yfirskattanefndar var einnig fjallað um málsástæður stefnandans Sveins Andra viðvíkjandi vaxtabótum og sjónarmið hans um beitingu álags. Þá var tekin afstaða til kröfu hans um málskostnað. Með hliðsjón af því hvernig málið liggur fyrir dómi þykir ekki ástæða til að rekja sérstaklega þessi atriði í úrskurði yfirskattanefndar. Úrskurðarorð í umræddum úrskurði voru á þá leið að kröfum kærandans, stefnanda Sveins Andra, væri hafnað.

### Úrskurður yfirskattanefndar 5. febrúar 2003 nr. 16/2003

Með sömu kæru og leyst var úr með úrskurði nr. 15/2003, sem áður greinir, var einnig úrskurður skattstjóra í máli stefnandans Reykvískra lögmanna kærður. Úrskurður yfirskattanefndar í málinu (mál nr. 210/2002, úrskurður nr. 16/2003) var einnig kveðinn upp 5. febrúar 2002. Í úrskurði yfirskattanefndar er forsaga málsins, úrskurður skattstjóra, málsástæður og lagarök stefnandans svo og kröfugerð ríkis skattstjóra ítarlega rakin. Í niðurstöðukafli úrskurðarins er fjallað um kröfu stefnandans um ómerkingu úrskurðar skattstjóra og þeirri kröfu hafnað. Með hliðsjón af sakarefni málsins er ekki ástæða til að rekja þá umfjöllun yfirskattanefndar sérstaklega. Í úrskurði yfirskattanefndar er tekin afstaða til röksemda stefnandans viðvíkjandi 2. mgr. 1. tölulið A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981. Er þessum röksemdum hafnað með sama rökstuðningi og þeim röksemdum stefnandans Sveins Andra viðvíkjandi reiknuðu endurgjaldi hans sem raktar eru hér að framan í tengslum við úrskurð yfirskattanefndar nr. 15/2003. Var niðurstaða nefndarinnar sú að ekki yrði haggð við ákvörðun skattstjóra um gjaldfærslu reiknaðs endurgjalds hjá félaginu. Var því kröfu félagsins um að niðurfellingu á ákvörðun skattstjóra um meðferð reiknaðs endurgjalds í skattskilum félagsins 1996, 1997, 1998 og 1999 hafnað. Af þessu leiddi einnig að hækkun tryggingargjalds var talin eiga að standa óbreytt.

Því næst var vikið að gjaldfærslu rekstrarkostnaðar, þ.m.t. fyrningum, vegna fasteignarinnar að Öldugötu 18 í úrskurði yfirskattanefndar. Um þetta sagði orðrétt í úrskurði yfirskattanefndar:

Samkvæmt gögnum málsins keypti kærandi íbúðarhúsið að Öldugötu 18 af eigendum félagsins, Sveini Andra Sveinssyni, framkvæmdastjóra þess, og Erlu Árnadóttur, með kaupsamningi, dags. 2. janúar 1997, en húsið höfðu þau keypt þann 28. ágúst 1996. Nam kaupverð húseignarinnar 17.500.000 kr. Útborgun skyldi nema 2.125.305 kr., en eftirstöðvarnar skyldi kaupandi greiða með yfirtöku áhvílandi skulda að fjárhæð 15.374.695 kr. Þá liggur fyrir að fyrri eigendur, Sveinn

Andri og Erla, búa í húseigninni eftir sem áður og hefur komið fram af hálfu kæranda að kaupin hafi verið gerð í þeim tvíþætta tilgangi að leggja framkvæmdastjóra félagsins til íbúðarhúsnæði og vera starfsstöð félagsins, sbr. bréf kæranda til skattstjóra, dags. 20. mars 2000. [...] Skattstjóri hefur ekki byggt hina umdeildu ákvörðun sína um skattalega meðferð umrædds íbúðarhúss að neinu leyti á því að kaupin á eigninni hefðu verið gerð til málamynda þannig að ekki bæri að líta til þeirra í skattalegu tilliti. Skattstjóri hefur þvert á móti lagt til grundvallar að raunveruleg eigendaskipti hafi farið fram sem byggja bæri á í skattalegum efnum. Hins vegar hefur skattstjóri talið að eins og notkun húseignarinnar sé háttáð, geti hún ekki talist fyrnanleg eign eins og það hugtak er skilgreint í 32. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, þar sem það skilyrði sé ekki uppfyllt að eignin sé notuð til öflunar tekna í atvinnurekstri. Bæri því að fella niður gjaldfærðar almennar fyrningar. Þá leiddi af þessari niðurstöðu að fella bæri niður gjaldfærðan viðhaldskostnað og vaxtakostnað af lánnum vegna fasteignakaupanna, enda væri ekki um frádráttarbæran rekstrarkostnað að ræða samkvæmt 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 75/1981. Auk þess, sem að framan er rakið, hefur skattstjóri einnig byggt á sjónarmiðum þess efnis að kæranda beri ekki réttur til hinna umdeildu frádráttarliða og fyrninga, þrátt fyrir það að skilyrði til þess séu að formi til uppfyllt, þar sem ráðstafanir þær, sem í málinu greinir, séu þess eðlis, metnar í heild sinni, að þær girði fyrir það, sbr. hér tilvísun skattstjóra til ákvæðis 1. mgr. 58. gr. laga nr. 75/1981. Skattstjóri virðist þó ekki hafa byggt á því að fasteignakaup kæranda falli beint undir ákvæðið, sbr. tilvísun hans til „grunnreglu“ þess í boðunarbréfi, dags. 14. september 2000, og í hinum kærða úrskurði, dags. 9. október 2001. [...] Af hálfu kæranda er því haldið fram að kaup á umræddri húseign að Öldugötu 18 hafi verið gerð í rekstrarlegum tilgangi, enda nýtt undir starfsstöð félagsins og sem íbúðarhúsnæði fyrir framkvæmdastjóra þess. Verður að telja að umboðsmaður kæranda byggi á því að búseta framkvæmdastjóra kæranda og fyrri eiganda hússins í því sé þáttur í launakjörum hans og hin umdeildu útgjöld séu því frádráttarbær í rekstri kæranda með sama hætti og annar launakostnaður. Í þessu sambandi hefur umboðsmaður kæranda lagt áherslu á að framkvæmdastjórinn hafi talið sér hlunnindi þau, sem fólgin voru í endurgjaldslausum afnotum hans af íbúðarhúsnæðinu, til tekna í skattframtölum sínum viðkomandi ár, sbr. 1. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981, og hafi umrædd hlunnindi verið metin til tekna með 2,7% af gildandi fasteignamatí íbúðarhúsnæðisins og lóðar miðað við ársafnot í samræmi við skattmatsreglur ríkisskattstjóra. [...] Svo sem fram er komið í málinu er starfsemi kæranda fólgin í rekstri lögfræðiskrifstofu. Í ársskýrslum, sem fylgdu ársreikningum kæranda fyrir árin 1997 og 1998, kemur fram að framkvæmdastjóri kæranda, Sveinn Andri Sveinsson, og maki hans, Erla Árnadóttir, eru eigendur alls hlutafjár í félaginu. Óumdeilt er að við kaup kæranda á íbúðarhúsinu að Öldugötu 18 af eignum félagsins hafi ekki orðið nein breyting á notkun hússins sem íbúðarhúsnæðis, heldur hafi þau jafnt fyrir sem eftir kaupin nýtt húsið til íbúðar. Þá hefur engin frekari grein verið gerð fyrir notkun hússins í þágu kæranda heldur en að um starfsstöð félagsins hafi verið að ræða. Tekið skal fram í þessu sambandi að hvorki verður séð að kærandi hafi haft fleiri starfsmenn en framkvæmdastjórann og maka hans, né að um aðgreindan hluta hússins hafi verið að ræða. [...] Svo sem að framan greinir verður að skilja kröfugerð umboðsmanns kæranda svo að afnot framkvæmdastjóra kæranda af húseigninni að Öldugötu 18 séu liður í launakjörum hans. Hvað sem þessum skýringum líður verður hér að líta til þess að framkvæmdastjórinn og maki hans eru eigendur alls hlutafjár í félaginu. Telja verður að í krafti þeirra eignarráða ráði framkvæmdastjórinn launakjörum sínum í raun sjálfur að því leyti sem máli skiptir, sbr. hér ákvæði X. kafla laga nr. 138/1994,

um einkahlutafélög. Að þessu virtu og þegar jafnframt er litið til þess sem ætla má að almennt tíðkist í ráðningarkjörum að þessu leyti þykir ekki verða byggt á þessu atriði í málinu. [...] Samkvæmt framansögðu og þegar litið er til notkunar hússins og starfsemi kæranda, m.a. umfangs hennar, verður ekki talið að nein sú breyting hafi orðið við eigendaskipti þau að húseigninni Öldugötu 18, sem í málinu greinir, er leitt geti til þess að fasteign þessi teljist fyrnanleg eign í skilningi 32. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, og að kostnaður við rekstur eignarinnar teljist frádráttarbær rekstrarkostnaður í skilningi 1. tölul. 31. gr. sömu laga. Telja verður að húseignin hafi eingöngu verið notuð í einkaþágu eigenda kæranda, sbr. í þessu sambandi ákvæði 1. másl. a-liðar 11. gr. reglugerðar nr. 483/1994, um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Þá þykir einsýnt að til þeirra ráðstafana með umrædda húseign, sem í málinu greinir, sem telja verður óvenjuleg skipti í fjármálum, hefði ekki komið nema framangreindum eigna- og stjórnunartengslum milli kæranda og Sveins Andra Sveinssonar og Erlu Arnadóttur hefði verið til að dreifa. Verður því að taka undir það með skattstjóra að hér hafi staðið svo á að grunnregla sú, sem fram kemur í 1. mgr. 58. gr. laga nr. 75/1981, ætti við, sbr. þau sjónarmið varðandi reglu þessa sem fram koma í dómi Hæstaréttar Íslands frá 30. janúar 1997 í málinu nr. 3/1997 (Vífilfell ehf. gegn Gjaldheimtunni í Reykjavík), dómi Hæstaréttar frá 22. janúar 1998 í málinu nr. 456/1997 (Tollstjórinn í Reykjavík gegn Frjálsu framtaki hf.) og úrskurði Héraðsdóms Reykjavíkur frá 21. febrúar 1998 í málinu nr. Y-10/1997 (I. Guðmundsson ehf. gegn Tollstjóranum í Reykjavík). Samkvæmt þessu er kröfum kæranda hafnað að því er tekur til skattalegrar meðferðar umræddrar húseignar í skattskilum fyrir árin 1997 og 1998. Tekið skal fram að engar athugasemdir hafa komið fram af hálfu kæranda að því er varðar fjárhæðir niðurfellds kostnaðar.

Í úrskurði yfirskattanefndar var því næst fjallað um álag og kröfu um málskostnað. Ekki er ástæða til að rekja þessi atriði úrskurðarins. Úrskurðarorð voru á þá leið að kröfum stefnanda Reykvískra lögmannna væri hafnað.

## II

### *Málsástæður og lagarök stefnanda*

Stefnendur vísa í fyrsta lagi til þess að skattstjóri hafi ekki heimild til að víkja skýrum lagaákvæðum til hliðar og leggja á skatt með vísan til svokallaðrar grunnreglu 1. mgr. 58. gr. laga nr. 75/1981. Stefnendur vísa til þess að á þeim tíma er endurákvarðanir skattstjóra taki til hafi engar reglur verið í gildi sem heimiluðu skattstjóra að beita viðmiðunarreglum ríkiskattstjóra um reiknað endurgjald gagnvart aðilum sem störfuðu hjá lögaðilum. Þær reglur hafi gilt óumdeilanlega um þá aðila sem stunduðu eigin atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi. Um það sé ekki ágreiningur. Skattamálum skuli skipað með lögum sbr. 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins nr. 33/1944. Skattlagningarheimildir verði að byggjast á lögum og ekki megi fela stjórnvöldum ákvörðun um að leggja á skatta eða breyta. Þessi ákvæði séu hornsteinar skattlagningarheimildar og eigi að vernda borgaranna.

Með lögum nr. 133/2001 um breyting á lögum nr. 75/1981 hafi 2. málslið 2. mgr. 1. töluliðar A-liðar 7. gr. og 59. gr. laga nr. 75/191 verið breytt. Hafi lögin tekið gildi 1. janúar 2002 og komið til framkvæmda við álagningu árið 2003. Hafi þá tekið gildi sérstakt ákvæði um að reglur um ákvörðun reiknaðs endurgjalds skyldu „gilda um starf á vegum lögaðila eftir því sem við getur átt“. Það sé því ljóst að sú regla hafi ekki áður verið í gildi en hafi nú verið lögfest. Skattyfirvöld hafi frá og með úrskurði yfirskattanefndar nr. 404/2000 beitt svokallaðri grunnreglu 1. mgr. 58. gr. laga nr. 75/1981 og metið þá algjörlega sjálfstætt hvenær heimildir væru fyrir hendi til að breyta skattskilum varðandi ákvörðun reiknaðs endurgjalds hjá einstaklingum sem störfuðu hjá lögaðilum á grundvelli skattasniðgöngusjónamiða. Í úrskurði skattstjóra hafi verið vísað til þessa úrskurðar nefndarinnar sem fordæmis við skýringu á þágildandi reglum um reiknað endurgjald. Því sé alfarið hafnað að skattstjóra sé heimilt að endurákvarða skatta stefnanda og opinber gjöld stefnenda með vísan til úrskurðar yfirskattanefndar sem sé kveðinn upp nokkrum árum eftir að framtölum hafi verið skilað. Sé úrskurður yfirskattanefndar réttarheimild í formi fordæmis sé að minnsta kosti ljóst að það fordæmi gildi ekki um atvik sem eigi sér stað áður en úrskurður sé kveðinn upp.

Stefnendur vísa til þess að óumdeilt sé að laun og hlunnindi séu frádráttarbær gjöld til öflunar tekna. Skattalög kveði skýrt á með hvaða hætti skuli telja hlunnindi af húsnæði fram til skatts. Sé það vilji löggjafans að hafa annan hátt við þá skattlagningu á hlunnindum beri löggjafanum að hlutast til um að setja aðrar reglur þar að lútandi. Það sé jafnframt nokkuð skýrt hvað sé frádráttarbær kostnaður í rekstri. Sé það vilji löggjafans að skipa þeim málum með öðrum hætti beri að breyta lögum. Það sé alvarleg ógnun við réttaröryggi borgaranna að skattyfirvöld hafi sjálfðæmi um það hverjar skattlagningarheimildir séu á hverjum tíma.

Stefnendur telja að skattyfirvöld hafi beitt 1. mgr. 58. gr. laganna með óheimilum hætti að því er varðar húsnæðishlunnindi. Telji skattstjóri að ráðningarkjör séu í ósamræmi við það sem almennt tíðkast og takist honum að sýna fram á það, kunni skilyrðum heimildarinnar að vera fullnægt til að hækka tekjur félagsins en ekki að hafna gjaldfærslunni. Þessa leið hafi skattstjóri ekki farið enda hafi yfirskattanefnd í úrskurðum sínum, í svipuðum tilvikum, dregið heimildir til gjaldfærslu í efa með vísan til umræddrar „grunnreglu“. Sé með þessari framkvæmd verið að þoka skýrum lagaákvæðum til hliðar og beita þokukenndri matsreglu, svokallaðri „grunnreglu“, vegna meintrar skattasniðgöngu. Þessi framkvæmd sé mjög varhugaverð og verði að telja hana alvarlega ógnun við réttaröryggið. Skattlagningarheimildir verði að byggjast á lögum, en ekki matskenndum ákvörðunum skattyfirvalda eins og gert sé í þessu tilviki. Er því mótmælt að skattstjóra hafi verið heimilt að hafna gjaldfærslu vegna kaupa félagsins og gjaldfærslu vegna umræddrar fasteignar.

Stefnendur telja að þeir hæstaréttardómar sem vísað sé til í úrskurðum yfirskattanefndar hafi ekki fordæmisgildi í málinu. Stefnendur vísa að öðru leyti til málsástæðna og lagaraka sinna fyrir yfirskattanefnd.

## *Málsástæður og lagarök stefnda*

Stefndi byggir á því að engum þeim annmörkum sé fyrir að fara á úrskurðum skattstjóra eða yfirsattanefndar er leitt gætu að lögum til þess að dómkröfur stefnenda verði teknar til greina. Staðhæfingum stefnenda þess efnis að engar skattareglur hafi verið í gildi sem heimiluðu skattstjóra að beita viðmiðunarreglum ríkisskattstjóra um reiknað endurgjald gagnvart aðilum sem störfuðu hjá lögaðilum á þeim tíma er eindregið vísað á bug. Úrskurðir skattstjórans í Reykjavík og yfirsattanefndar hafi verið reistir á túlkun á gildandi lagaákvæðum um reiknað endurgjald. Er bent á að í úrskurði yfirsattanefndar í máli nr. 404/2000 hafi skattstjórinn jafnframt þeim ákvæðum vísað til 58. gr. laganna en yfirsattanefnd hafi ekki talið það hafa sjálfstæða þýðingu í því máli þegar litið væri til eðlis lagaákvæða um reiknað endurgjald og sem áttu við í málinu. Í úrskurðum skattstjórans í Reykjavík og yfirsattanefndar í máli stefnenda hafi ekki sérstaklega verið vísað til grunnreglu 1. mgr. 58. gr. varðandi ákvörðun um reiknað endurgjald stefnanda Sveins Andra Sveinssonar.

Stefndi vísar til rekstur stefnanda Reykvískra lögmanna ehf. og tengsla stefnanda Sveins Andra og maka hans við félagið. Tekur hann undir þau sjónarmið sem fram komu í úrskurði skattstjóra og yfirsattanefndar um ákvörðun á reiknuðu endurgjaldi stefnanda Sveins Andra samkvæmt 2. mgr. 1. tl. A- liðar 7. gr. laga nr. 75/1981 og 59. gr. laganna. Telur stefndi að samkvæmt skýru orðalagi ákvæðisins gildi sömu reglur um stefnanda og þá sem vinna við eigin atvinnurekstur eða sjálfstæða atvinnustarfsemi. Vísar hann til þess að hlutafélög séu talin upp í 2. gr. laganna. Gildi þetta jafnt um skylduna til að reikna endurgjald og um lágmarks viðmiðunina sbr. einnig ótvíræða tilvísun til allra sem ákvæðið taki til í upphafsákvæði 1. mgr. 59. gr. laganna um heimildir skattstjóra til hækkunar reiknaðs endurgjalds. Stefndi vísar í þessu sambandi til forsögu 2. mgr. 1. tl. A- liðar 7. gr. laga nr. 75/1981 og athugasemda við það frumvarp sem varð að lögum nr. 75/1981 og fyrri lögum um eigna- og tekjuskatt. Stefndi telur með vísan til þessa að staðhæfingar stefnanda um að engar reglur um reiknað endurgjald eiganda og stjórnanda einkahlutafélags hafi verið til staðar fái ekki staðist.

Að því er varðar niðurfellingu tekna stefnanda Sveins Andra vegna húsnæðishlunninda og niðurfellingu stefnanda Reykvískra lögmanna ehf. á gjald færðum rekstrarkostnaði vegna fasteignarinnar að Öldugötu 18 vísar stefndi sjónar miðum stefnenda eindregið á bug, en stefndi telur jafnframt að málalátbúnaður stefnanda að því er varðar þetta atriði málsins sé ekki eins skýr og æskilegt væri. Stefndi vísar til atvika málsins og þess að kaupsamningur um fasteignina að Öldugötu 18 hafi vissulega leitt til þess að breyting hafi orðið á eignarhaldi eignarinnar. Hins vegar hafi engar breytingar orðið á notkun hússins sem íbúðarhúsnæðis, en stefnandi Sveinn Andri búi þar ásamt fjölskyldu sinni. Skattskyldar launatekjur tefnanda Sveins Andra hafi ráðist af reiknuðu endurgjaldi samkvæmt 2. mgr. 1. tl. A- liðar 7. gr. laga nr. 75/1981 án tillits til þess í hvaða formi greiðslurnar voru. Frádráttarbær launakostnaður félagsins hafi einnig á sama hátt markast af því reiknaða endurgjaldi sem bar að reikna framkvæmdastjóranum, sbr. 3. mgr. 1. tl. 31. gr. laganna og 3. gr. reglugerðar nr. 483/1994 um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi.

Stefndi tekur undir það með skattyfirvöldum að kaup og notkun á fasteigninni að Öldugötu 18 hafi með engu móti getað talist til eðlilegra og venjulegra rekstrarþátta lögmannsstofu, jafnvel þótt um einhver tilfallandi not hefði getað verið að ræða í þágu reksturs félagsins. Ljóst megi vera að umrædd fasteignakaup hafi staðið í engu samhengi við almennan rekstur félagsins, þ.e. rekstur lögmannsstofu, heldur eingöngu komið til vegna skattalegra sjónarmiða. Vísar stefndi til þeirrar niðurstöðu skattstjóra og yfirskattanefndar að með vísan til grunnreglu 1. mgr. 58. gr. laga nr. 75/1981 hafi hér ekki verið um frádráttarbæran rekstrarkostnað, sbr. 1. mgr. 1. tl. 31. gr. laganna, að ræða. Í ljósi notkunar hennar verði heldur ekki séð að eignin geti talist til fyrmanlegra eigna í atvinnurekstri, sbr. 32. gr. laga nr. 75/1981, sbr. a-lið 11. gr. reglugerðar nr. 483/1994 um frádrátt frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Telur stefndi að hafna eigi kröfum stefnenda með vísan til þess rökstuðnings sem fram kom í úrskurðum skattstjóra og yfirskattanefndar.

Stefndi telur að ekki verði litið framhjá þeim miklu eigna- og stjórnunar tengslum sem eru á milli stefnenda. Af hálfu stefnda er tekið undir það með skatt stjóranum og yfirskattanefnd að augljóslega sé um að ræða óvenjuleg skipti í fjármálum og framangreind tengsl hafi ráðið úrslitum um hvernig ráðstöfunum með húseignina var varið þannig að 1. mgr. 58. gr. laga nr. 75/1981 taki til þeirra. Ákvæðið heimili skattyfirvöldum að skerast í leikinn þegar skattaðilar hafa samið um skipti sín í fjármálum á þann hátt sem er verulega frábrugðinn því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum. Í krafti eignarráða hafi stefnandi Sveinn Andri í raun ráðið launakjörum sínum sjálfur og er því haldið fram að tilgangurinn hafi fyrst og fremst verið skattalegur ávinningur. Húseignin hafi eingöngu verið notuð í einkaþágu eigenda og einsýnt að ekki hefði komið til ráðstöfunar sem þessarar milli óskyldra aðila.

#### IV

##### *Um formhlið málsins*

Skilja verður málatilbúnað sóknaraðila málsins á þá leið að stefnendur séu tveir, þ.e. annars vegar Sveinn Andri Sveinsson og hins vegar Reykvískir lögmenn ehf., og varði kröfur þeirra tvo sjálfstæða úrskurði yfirskattanefndar. Hvergi í stefnu er þó vikið að grundvelli aðilasamlags þessara aðila, sbr. 1. mgr. 19. gr. laga nr. 91/1991. Þá kemur ekki skýrt fram í stefnu hvort og þá með hvaða hætti stefnendur standa sameiginlega að báðum kröfum málsins. Með hliðsjón af því að ekki hefur verið krafist frávísunar málsins með vísan til 1. mgr. 19. gr. laga nr. 91/1991 kemur ekki til skoðunar hvort skilyrðum þeirrar greinar til aðilasamlags sé fullnægt. Eins og málið liggur fyrir verður kröfugerð stefnenda enn fremur skilin á þá leið að stefnandinn Sveinn Andri Sveinsson krefjist þess að úrskurður yfirskattanefndar nr. 15/2003 verði felldur úr gildi, en stefnandinn Reykvískir lögmenn ehf. krefjist þess að úrskurður yfirskattanefndar nr. 16/2003 verði felldur úr gildi. Er þá meðal annars litið til þess að af hálfu stefnda var þessi skilningur lagður í málatilbúnað stefnenda í munnlegum málflutningi við aðalmeðferð málsins.

Í framangreindum úrskurðum yfirskattanefndar var öllum kröfum stefnenda viðvíkjandi tveimur úrskurðum skattstjórans í Reykjavík 9. október 2001 hafnað, m.a. aðalkröfum stefnenda um að þessum úrskurðum yrði hnekkkt. Kröfur stefnenda í máli þessu lúta þó einungis að úrskurðum yfirskattanefndar, en ekki að úrskurðum skattstjóra.

Þegar leitast er við að hnekkja stjórnvaldsákvörðun, sem fengið hefur umfjöllun á æðra stjórnarsýslustigi, er það athugunarefni hverju sinni hvort nægilegt sé að krefjast ógildingar þeirrar stjórnvaldsákvörðunar sem tekin hefur verið á kærustigi eða hvort einnig er nauðsynlegt að krefjast ógildingar hinnar upprunalegu stjórnvaldsákvörðunar. Ef framangreindir úrskurðir yfirskattanefndar eru skildir bókstaflega fela þeir aðeins í sér höfnun á kröfum stefnenda í stjórnarsýslukæru þeirra til yfirskattanefndar. Ógilding úrskurða yfirskattanefndar í samræmi við kröfu stefnenda hefði þannig ekki sjálfkrafa í för með sér ógildingu úrskurða skattstjóra. Í ljósi þess tilgangs málsóknar stefnenda að ná fram efnislegri breytingu á ákvörðunum skattstjóra um breytta álagningu skatta þeirra hefði því verið eðlilegast fyrir stefnendur að beina kröfum sínum bæði að umræddum úrskurðum skattstjóra og úrskurðum yfirskattanefndar. Til þess verður þó að líta að svipaður háttur á kröfugerð og hér um ræðir hefur verið látinn átölulaus í dómaframkvæmd Hæstaréttar, sbr. t.d. dóm réttarins í dómasafni 1997, bls. 602 og dóm Hæstaréttar 9. febrúar 2006 í máli nr. 321/2005. Verður því ekki talið að stefnendur skorti lögvarða hagsmuni til að fá skorið úr um kröfur sínar þótt þeim sé eingöngu beint að úrskurði yfirskattanefndar.

Stefnendur hafa kosið að orða kröfugerð sína fyrir dómi með nánast sama hætti og gert var fyrir yfirskattanefnd. Er kröfugerðin þar af leiðandi þannig orðuð að þess er krafist að úrskurðir yfirskattanefndar um tiltekin atriði verði felldir úr gildi. Verður að skilja þessa kröfugerð svo að verði fallist á málsástæður stefnenda sé ekki gerð krafa um að umræddir úrskurðir verði felldir úr gildi í heild sinni, heldur einungis að því er varðar þau atriði sem talin eru upp í kröfugerð stefnenda. Samkvæmt þessu þykir kröfugerð stefnenda ekki vera svo óskýr að varði frávisun málsins með vísan til d-liðar 1. mgr. 80. gr. laga nr. 91/1991.

## V

### *Niðurstaða*

Málsástæður stefnenda viðvíkjandi úrskurði yfirskattanefndar nr. 15/2003 lúta einkum að þeirri ákvörðun skattstjórans í Reykjavík að reikna stefnandanum Sveini Andra endurgjald samkvæmt viðmiðunarreglum skattstjóra vegna vinnu hans fyrir stefnandann Reykvíska lögmenn ehf. gjaldárin 1996, 1997, 1998 og 1999.

Samkvæmt 2. mgr. 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. 1. gr. laga nr. 49/1987, bar manni, sem vann við eigin atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi, að telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir starf sitt og hefði hann innt það af hendi fyrir óskyldan og ótengdan aðila. Þá segir orðrétt í málsgreininni: „Sama gildir um vinnu við atvinnurekstur eða

starfsemi sem rekin er í sameign með öðrum eða á vegum þeirra aðila sem um ræðir í 2. gr.“. Í 2. gr. laganna voru meðal annars talin upp hlutafélag og önnur félög með takmarkaðri ábyrgð.

Samkvæmt samræmisskýringu umræddra ákvæða laga nr. 75/1981 bar manni, sem starfaði fyrir einkahlutafélag, að telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir starf sitt og hefði hann innt það af hendi fyrir óskyldan og ótengdan aðila, ef vinnu hans varð jafnað til starfa við eigin atvinnureksturs eða sjálfstæðrar atvinnustarfsemi. Fær þessi skýring ekki aðeins stoð í athugasemdum við það frumvarp sem varð að lögum nr. 75/1981 heldur einnig í athugasemdum við það frumvarp sem síðar varð að lögum nr. 133/2001. Enda þótt ekki væri tilgreint í ákvæðinu hvaða nánari tengsl þyrftu að vera milli sjálfstæðs lögaðila, svo sem einkahlutafélags, og einstaklings gat það ekki leitt til þess að ákvæðið yrði talið merkingarlaust að þessu leyti, líkt og stefnendur halda fram. Þvert á móti gat það einungis leitt til þeirrar niðurstöðu að í vafatilvikum væri rétt að skýra ákvæðið þrengjandi skattaðila í hag til samræmis við þau almennu sjónarmið sem viðurkennd eru um skýringu skattalaga.

Í samræmi við framangreinda lögskýringu 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981 var nauðsynlegt að líta heildstætt til formlegra og efnislegra tengsla stefnanda Sveins Andra við stefnanda Reykvíska lögmennt ehf., svo sem eignarhlutar, eignarhlutar tengdra aðila og formlegra sem og raunverulegra áhrifa stefnandans á stjórn og rekstur félagsins. Væri fyrir hendi réttmætur vafi um hvort þessum tengslum yrði jafnað til eigin atvinnureksturs eða sjálfstæðrar starfsemi bar skattyfirvöldum að líta svo á að ákvæðið ætti ekki við um stefnandann Svein Andra.

Í málinu er ágreiningslaust að tengsl stefnanda voru með þeim hætti að stefnandinn Sveinn Andri var framkvæmdastjóri stefnanda Reykvískra lögmannna ehf. og aðaleigandi ásamt eiginkonu sinni. Er það álit dómara að það hafi verið hafið yfir allan vafa að tengsl stefnanda voru með þeim hætti að stefnanda Sveini Andra bar að að telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir starf sitt en hefði hann innt starfið af hendi fyrir óskyldan og ótengdan aðila, sbr. 2. mgr. 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981.

Í tilefni af málsástæðum stefnanda um tilvísun skattstjóra til úrskurðar yfirskattanefndar nr. 404/2000 athugast að ekki hefur verið gert líklegt að skattyfirvöld hafi farið með og afgreitt mál stefnanda með öðrum hætti en mál annarra skattaðila þannig að brotið hafi gegn jafnræðisreglu. Hefur það því enga sjálfstæða þýðingu í málinu að yfirskattanefnd sló túlkun sinni á framangreindu ákvæði föstu í úrskurði sem kveðinn var upp eftir að atvik máls þessa áttu sér stað.

Málatilbúnaður stefnanda verður ekki skilinn á þá leið að hafðar séu uppi málsástæður varðandi fjárhæð þess endurgjalds sem var ákveðið með vísan til 1. mgr. 59. gr. laga nr. 75/1981. Kemur það atriði í úrskurði yfirskattanefndar því ekki til skoðunar. Samkvæmt þessu verður hafnað málsástæðum og lagarökum stefnanda varðandi það endurgjald sem skattstjóri ákvað stefnanda Sveini Andra fyrir gjaldárin 1996, 1997, 1998 og 1999.

Málsástæður stefnanda viðvíkjandi úrskurði yfirskattanefndar nr. 16/2003 lúta í meginatriðum að þeirri ákvörðun skattstjórans í Reykjavík að fella niður

gjaldfærðan rekstrarkostnað, þ.m.t. fyrningar, vegna fasteignarinnar að Öldugötu 18 vegna árána 1997 og 1998.

Óumdeilt er að stefnandi Reykvískir lögmenn ehf. keypti fasteignina að Öldugötu 18 af stefnanda Sveini Andra og maka hans í janúar 1997, en fasteignin hafði verið nýtt sem íbúðarhús þeirra hjóna. Einnig er óumdeilt að engin breyting varð á þessari nýtingu fasteignarinnar við sölu hennar til stefnanda Reykvískra lögmanna ehf. sem hefur lögfræðiþjónustu að meginstarfsemi. Er því hér um að ræða sambærilegt sakarefni og leyst var úr með dómi Hæstaréttar 9. september 2005 í máli nr. 344/2005. Af hálfu stefnanda Reykvískra lögmanna ehf. hafa ekki verið færð rök að því að víkja beri frá þeirri fordæmisreglu sem fram kemur í umræddum dómi Hæstaréttar. Með vísan til fordæmis Hæstaréttar verður því fallist á þá niðurstöðu skattyfirvalda að umrædds húsnæðis hafi ekki verið aflað í því skyni að það nýttist í rekstri einkahlutafélagsins. Var stefnanda Reykvískum lögmönnum ehf. því óheimilt að gjaldfæra kostnað og afskriftir vegna fasteignarinnar sem rekstrarkostnað samkvæmt 1. mgr. 31. gr. laga nr. 75/1981.

Með vísan til þess sem áður segir um málsástæður stefnandans Sveins Andra viðvíkjandi reiknuðu endurgjaldi, sbr. úrskurð yfirskattanefndar nr. 15/2003, verður fallist á þá niðurstöðu yfirskattanefndar í úrskurði nr. 16/2003 að hækka gjaldfærslu reiknaðs endurgjalds stefnandans Sveins Andra í skattskilum stefnandans Reykvískra lögmanna ehf. fyrir gjaldárin 1996, 1997, 1998 og 1999 með vísan til 1. mgr. 59. gr. laga nr. 75/1981. Hefur stefnandinn Reykvískir lögmenn ehf. hvorki haft uppi málsástæður varðandi fjárhæð þess endurgjalds sem var ákveðið né önnur atriði í umræddum úrskurði nefndarinnar.

Samkvæmt öllu framangreindu verður stefndi sýknaður af kröfum stefnanda. Eftir úrslitum málsins verða stefnendur dæmdir sameiginlega til að greiða málskostnað sem þykir hæfilega ákveðinn 300.000 krónur að teknu tilliti til umfangs málsins.

Af hálfu stefnanda flutti málið Guðrún Helga Brynleifsdóttir hrl.

Af hálfu stefnda flutti málið Guðrún Margrét Árnadóttir hrl.

Skúli Magnússon héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

## **D Ó M S O R Ð**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af kröfu stefnanda, Sveins Andra Sveinssonar og Reykvískra lögmanna ehf.

Stefnendur greiði stefnda sameiginlega 300.000 krónur í málskostnað.

Skúli Magnússon

